

PERDIDA EN ENAJENACION DE ACCIONES O CUOTAS DE INTERES - Es deducible para los contribuyentes sometidos al sistema integral de ajustes por inflación / CONCEPTO 091761 DE 2005 DE LA DIAN – Su legalidad se estudió en sentencia de 2 de abril de 2009, Expediente 16152, que lo anuló por interpretar erróneamente los artículos 153, 300 y 352 del Estatuto Tributario respecto de los contribuyentes obligados a aplicar ajustes por inflación

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al interponer el recurso, insiste en manifestar que de conformidad con lo establecido en el artículo 153 del Estatuto Tributario, la sociedad Contegral S.A., solo podía registrar como costo deducible en su declaración de renta correspondiente al año gravable 2005, el valor de los ajustes por inflación y no el costo de adquisición. Sobre el particular debe hacerse referencia a la sentencia de esta Corporación, transcrita parcialmente en el fallo de primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la cual se indicó que el artículo 153 del Estatuto Tributario no rige para los contribuyentes obligados a aplicar ajustes por inflación: *En efecto, si por disposición legal, el término de posesión del activo fijo es lo que permite en el sistema ordinario, dar a la utilidad percibida en su enajenación el tratamiento de ganancia ocasional, o renta ordinaria, es lógico que si en el régimen de ajustes por inflación no se aplica el impuesto de ganancia ocasional, excepto cuando se trate de rifas, loterías apuestas y similares, se entienda que la precisión que se hace en el artículo 352, respecto al término de dos (2) años de posesión el activo, al referirse a la deducción de la pérdida, no implica que se esté admitiendo tratamiento distinto, según sea el término de posesión del activo objeto de enajenación. Así las cosas, la disposición contenida en el artículo 153 del mismo Estatuto, en su versión modificada por el artículo 4° de la Ley 49 de 1990, según la cual **“No es deducible la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social. La pérdida proveniente de la enajenación de acciones o cuotas de interés social no será deducible”** no rige para los contribuyentes obligados a aplicar los ajustes por inflación, ya que, contrario a lo estimado por la administración, si bien la norma que la consagra es anterior a la entrada en vigencia del sistema de ajustes integrales por inflación y tiene carácter exceptivo frente al tratamiento fiscal que debe darse a la pérdida en la enajenación de acciones, no prevalece ni es oponible al régimen de ajustes por inflación, precisamente por tener éste el carácter de especial, y estar previsto para el mismo concepto el tratamiento que bajo dicho régimen corresponde a las pérdidas originadas al momento de su enajenación. La conclusión a la que se llega en la sentencia referenciada, deja sin fundamento uno de los argumentos jurídicos presentados por la demandada, con el que ha pretendido defender la legalidad de la actuación administrativa. El otro tema en discusión tiene que ver con la aplicación del concepto N° 091761 de 12 de diciembre de 2005, doctrina que fue utilizada por la demandada para soportar las actuaciones administrativas, concepto que, como se expuso en la sentencia recurrida, ya fue objeto de revisión y análisis por esta Corporación al conocer de la demanda de nulidad contra él interpuesta. Al declarar la nulidad del referido concepto, la Sección Cuarta indicó lo siguiente: ... la Sala considera que el Concepto hace una errónea interpretación de los artículos 153, 300 y 352 del Estatuto Tributario, al darle un alcance a la deducibilidad de las pérdidas en la enajenación de acciones o cuotas de interés social para aquellos contribuyentes que están obligados a llevar ajustes por inflación, con fundamento en disposiciones que no le son aplicables en razón de su régimen especial para la determinación del costo y valor de los activos sometidos al mismo, razón por la cual se debe anular el concepto demandado.... De acuerdo con lo anterior, los actos administrativos demandados fueron cimentados sobre una errónea interpretación normativa efectuada por la misma*

entidad demandada, aplicando al caso, en forma indebida, unas disposiciones inapropiadas para un contribuyente sometido al régimen especial de ajustes por inflación. Por lo tanto, el artículo 153 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 4 de la Ley 49 de 1990, no regía para la sociedad contribuyente para el periodo gravable 2005, tal como se precisó en la sentencia de 2 de abril de 2009 exp. 16152, transcrita parcialmente en el fallo de primera instancia. Concluye la Sala que, de acuerdo con la normativa vigente para el año gravable 2005, tal como lo indica la jurisprudencia referenciada, la sociedad Contegral S.A. podía registrar en su declaración de renta las pérdidas ocasionadas en la venta de acciones, incluyendo en este valor, el costo de adquisición mas los ajustes por inflación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 153 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 352

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Contegral S.A. pidió la nulidad de los actos administrativos por los que la DIAN le modificó la declaración de renta del 2005, en el sentido de desconocer, como costo, la pérdida por enajenación de acciones, con sustento en la aplicación del art. 153 del E.T. y el Concepto No. 091761 de 2005, expedido por esa entidad. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló los actos acusados y declaró en firme la liquidación privada, por cuanto concluyó que la DIAN aplicó indebidamente a la situación fáctica de la demandante el artículo 153 ib., que no la regulaba, toda vez que el mismo no rige para los obligados a aplicar ajustes por inflación, como ocurría con la contribuyente, a la vez que sustentó los actos en un concepto anulado por la Sección en sentencia del 2 de abril de 2009 (Ex. 16152). En consecuencia, señaló que, según la normativa vigente para el año gravable 2005, la actora podía registrar en su denuncia rentístico tales pérdidas, incluyendo en ese valor el costo de adquisición más los ajustes por inflación.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la inaplicabilidad del artículo 153 del Estatuto Tributario a los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación se reiteran sentencias de la Sección Cuarta del 23 de agosto de 2002, Exp. 12350, M.P. Germán Ayala Mantilla y de 2 de abril de 2009, Exp. 16152, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., veinte (20) de junio de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00217-01(18286)

Actor: CONTEGRALS.A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS - DIAN

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada contra la sentencia del 25 de marzo de 2010¹ del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO. DECLARASE LA NULIDAD de la liquidación oficial de revisión N° 310642007000045 de 12 de junio 2007 y su confirmatoria resolución N° 310662008000020 de 23 de mayo de 2008, por medio de la cual la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales , Administración Especial de Impuestos y Aduanas de los Grandes Contribuyentes de Bogotá (hoy Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá) modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la sociedad CONTEGRAL BOGOTA S.A. con NIT 860.350.588-1 absorbida por la empresa PRODUCTORA DE ALIMENTOS CONCENTRADOS PARA ANIMALES CONTEGRAL S.A. con NIT. 890.901.271-5, por el año gravable 2005.

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento, se declara la firmeza de la declaración privada.

.....”

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

La sociedad CONTEGRAL BOGOTA S.A. presentó, el 23 de marzo de 2006, la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005².

La División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió el Emplazamiento para Corregir N° 310632006000011 de 30 de agosto de 2006, concediendo un mes al contribuyente para que corrigiera la declaración³.

¹ Folios 226 a 242 c. 5

² Folio 2 cuaderno 1.

³ Folios 426 a 429 cuaderno 3.

Mediante escrito radicado con el N° 12973 de 6 de septiembre de 2012, el representante legal de la sociedad manifestó su intención de no corregir la declaración de renta y complementarios del año gravable 2005⁴.

El 3 de octubre de 2012, la Administración profirió el Requerimiento Especial N° 310632006000153, en el que propuso la modificación de la declaración presentada por la sociedad CONTEGRAL BOGOTA.S.A.⁵, en el sentido de desconocer como costo, la pérdida proveniente en la enajenación de acciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 153 del Estatuto Tributario.

El representante legal suplente de la sociedad dio respuesta al requerimiento especial, mediante escrito del 28 de diciembre de 2006⁶, en el que se opuso a las glosas propuestas.

La División de Liquidación practicó la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642007000045 de 12 de junio de 2007, en la que modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2005⁷, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

El representante legal de la sociedad CONTEGRAL S.A., absorbente de la sociedad CONTEGRAL BOGOTA S.A., interpuso, el 8 de agosto de 2007, recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁸, que fue resuelto por la División Jurídica Tributaria, mediante la Resolución N° 310662008000020 del 23 de mayo de 2008, que confirmó el acto recurrido⁹.

LA DEMANDA

CONTEGRAL S.A. presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los mencionados actos administrativos. Solicitó que se declaré la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de

⁴ Folios 430 a 437 cuaderno 3.

⁵ Folios 443 a 450 cuaderno 3.

⁶ Folios 454 a 491 cuaderno 4.

⁷ Folios 507 a 524 cuaderno 4.

⁸ Folio 525 a 588 cuaderno 4.

⁹ Folio 598 a 616 cuaderno 4.

reconsideración y que, como consecuencia, se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2005¹⁰.

Señaló como violados los siguientes artículos:

Artículos 13,95, 9, 229,243 y 363 de la Constitución Política.

Artículos 1, 26, 104, 149, 151, 153, 178, 318, 332, 352, 647 y 683 del Estatuto Tributario.

Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Planteó dos cuestiones litigiosas; la deducibilidad de las pérdidas sufridas en la enajenación de activos poseídos por contribuyentes sometidos al régimen de ajustes por inflación en el año gravable 2005 y la sanción por inexactitud.

Fundamentó su acusación en los siguientes argumentos:

Consideró que, de conformidad con la redacción clara del artículo 352 del Estatuto Tributario, las pérdidas ocasionales obtenidas en la enajenación de activos poseídos durante dos o más años, eran deducibles para los contribuyentes sometidos al régimen de ajustes por inflación, mientras la citada disposición estuvo vigente.

Manifestó que el Concepto de la DIAN N° 0303269 del 30 de abril de 1998, vigente a 31 de diciembre de 2005, es explícito acerca de la deducibilidad de las pérdidas sufridas en la enajenación de activos fijos, inclusive acciones y cuotas de interés social, por contribuyentes sometidos al régimen de ajustes por inflación y que el Concepto N° 091761 del 12 de diciembre de 2005 confirma la tesis jurídica al indicar que la pérdida en la venta de acciones o derechos sociales que tuvieron el carácter de activos fijos era deducible para los contribuyentes obligados a los ajustes por inflación.

Señaló que igual doctrina sostuvo la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹¹.

Alegó el demandante que la DIAN contraría la doctrina del Consejo de Estado y de la propia entidad, al sostener que el inciso final del artículo 352 del Estatuto

¹⁰ Folio 2 a 19 cuaderno 5.

¹¹ Sección cuarta, CP Germán Ayala Mantilla; sentencia del 23 de agosto de 2002, exp. 12350.

Tributario debía entenderse modificado por el artículo 4 de la Ley 49 de 1990, disposición que considera incompatibles los estímulos otorgados por dicha norma, como la no gravabilidad de los ingresos en la enajenación de acciones, con la deducibilidad de las pérdidas sufridas en tal enajenación.

Indicó el accionante que el acto impugnado consideró aplicable el artículo 151 del Estatuto Tributario, conforme con el cual no son deducibles las pérdidas por enajenación de activos a vinculados económicos porque, a juicio de la DIAN, entre CONTEGRAL S.A. y las sociedades adquirentes se presentaba esta vinculación. Manifestó que a lo largo de la investigación se demostró que eso no era cierto, por lo que se presenta una aplicación indebida de esta disposición.

Afirmó que la DIAN se aparta de la doctrina de la Corte Constitucional¹² al rechazar la doctrina del Consejo de Estado, aduciendo que los efectos de las sentencias son inter partes.

Para concluir este tema, sostiene que la sociedad tenía derecho a actuar con base en la misma doctrina de la DIAN¹³; que, sin embargo, la entidad indica que esta tesis no estaba vigente porque fue modificada sustancialmente por el Concepto N° 091761 del 12 de diciembre de 2005. Argumentó que este concepto no era aplicable para esta vigencia fiscal, ya que se publicó en el diario oficial el 31 de diciembre de 2005, contrario a lo que ha sostenido la entidad y aplicándolo en forma retroactiva.

Considera que por lo antes expuesto, no se configura el supuesto de la sanción por inexactitud, en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, y señala que, en caso de prosperar el rechazo, tampoco es procedente por existir error de apreciación o diferencia de criterios. Adicionalmente, sostiene que no se cuestionó el carácter de completos y verdaderos de los hechos y las cifras pues solo se controversió la presencia de la deducción al tenor del artículo 352 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

¹² Sentencia C-836 de 2001.

¹³ Concepto 0303269 del 30 de abril de 1998.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante apoderada, contestó la demanda y solicitó que se denegaran las súplicas, con los siguientes argumentos¹⁴:

No existe violación a la Constitución y la ley, toda vez que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 149, 153 y 352 del Estatuto Tributario, no es aceptable deducir la pérdida en venta de acciones.

Señaló que el fundamento del rechazo fue el artículo 153 del Estatuto Tributario y la ley, y no los conceptos, pues es aquella la que establece los gastos que son deducibles de la renta y los conceptos sólo interpretan la ley pero no la reemplazan.

Sostuvo que el Concepto N° 030269 del 30 de abril de 1998 no concedió ningún beneficio tributario; citó y señaló la finalidad del artículo 153 del E.T. y dijo que el posterior concepto no varía la posición doctrinal sino que simplemente la precisa.

Considera que los conceptos que se pueden alegar a favor son los vigentes al momento de la presentación de la declaración, que es el momento en que se realiza la actuación administrativa, tal como lo ha reiterado el Consejo de Estado¹⁵.

Transcribió un aparte del Concepto N° 91761 del 2 de diciembre de 2005, para concluir que “,,la prohibición contenida en el artículo 153 del Estatuto Tributario, mantiene su vigencia y encuentra plena justificación en los motivos que inspiraron al legislador para su establecimiento”.

En relación con la sanción por inexactitud, indicó que es procedente porque se desconoció el derecho aplicable, determinando un mayor saldo a favor.

LA SENTENCIA APELADA

En el fallo apelado, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹⁶ declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en lo siguiente:

¹⁴ Folio 138 a 148 cuaderno 5.

¹⁵ Sección Cuarta, CP María Inés Ortiz Barbosa; sentencia del 17 de julio de 2008, exp. 15902

Precisó que de acuerdo con los artículos 318 y 352 del Estatuto Tributario, aplicable en la época de los hechos, para los contribuyentes obligados a realizar ajustes por inflación, las pérdidas en la venta de acciones o activos fijos resultan deducibles de la renta bruta. Fundamenta la posición en sentencia del Consejo de Estado¹⁷.

En relación con los conceptos enunciados y analizados por las partes, señaló que el N° 30269 de 30 de abril de 1998 fue aclarado por el N° 91761 del 12 de diciembre de 2005, que posteriormente fue anulado por el Consejo de Estado.¹⁸ Con base en este antecedente jurisprudencial, consideró que la administración hace una errónea interpretación de los artículos 153, 300 y 352 del Estatuto Tributario, ya que toma como fundamento disposiciones que no le son aplicables a quienes estaban obligados a realizar ajustes por inflación, que es un régimen especial.

Consideró que la deducción de la pérdida en la venta de acciones, adquiridas como inversiones que realizó la sociedad, es procedente de acuerdo con la normativa aplicable, como lo solicitó la sociedad en su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2005.

Concluyó la corporación, en el fallo apelado, que la administración tributaria tuvo en cuenta la prohibición del artículo 153 del Estatuto Tributario, norma no aplicable al caso concreto, razón por la cual declaró que la actuación del contribuyente se ajustó a derecho, que debía prosperar el cargo de ilegalidad y que la sanción por inexactitud era improcedente.

APELACIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN interpuso recurso de apelación¹⁹ contra la sentencia de primera instancia, apartándose de lo expuesto por el Tribunal y presentando los siguientes argumentos:

¹⁶ Folios 226 a 242 cuaderno 5.

¹⁷ Sección Cuarta, CP Dr. Germán Ayala Mantilla; sentencia del 23 de agosto de 2002, exp. 12350.

¹⁸ Sección Cuarta, CP Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; sentencia del 2 de abril de 2009, exp.16152.

¹⁹ Folios 244 a 256 cuaderno 5.

Señaló que el requerimiento especial determinó que la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social que eran activos fijos, no era deducible para los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación y que la prohibición del artículo 153 del Estatuto Tributario tiene como fuente el artículo 4 de la Ley 49 de 1990, que adicionó el artículo 36-1 del mismo ordenamiento.

Adujo que esta ley consagró un estímulo al mercado de capitales, al establecer que la utilidad obtenida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social no constituiría renta ni ganancia ocasional, siendo incongruente con la deducción de la pérdida proveniente de dichas enajenaciones.

Hizo referencia a los artículos 69, 90, 149, 300 y 352 del Estatuto Tributario para soportar su recurso y considera que el artículo 107 del mismo ordenamiento permite, de manera general, la deducibilidad de las expensas, pero el mismo legislador niega esta posibilidad de manera expresa y taxativa, aún más tratándose de pérdidas, como lo hace en los artículos 151 y 153 ibídem.

Insistió en que de conformidad con lo establecido en los artículos 149 y 153 del Estatuto Tributario, la sociedad solo podía llevar como costo deducible el valor de los ajustes por inflación, que correspondía a la suma de \$98.805.000.

En relación con la sanción, indicó que está comprobada la inexactitud sancionable, al incluir deducciones a las que no había lugar, sin que se presente una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes guardaron silencio.

El **Ministerio Público** rindió concepto, considerando que el valor declarado como deducción por concepto de la pérdida en la enajenación de acciones se ajusta a derecho, entre otros, con el siguiente argumento:

“A diferencia de lo establecido de manera general para las deducciones por pérdidas en el impuesto de renta, que incluye la prohibición de deducir aquellas

sufridas en la enajenación de acciones (artículo 153), en el caso del régimen de ajustes por inflación se reconoció en forma especial la deducción de las pérdidas ocasionales originadas en la enajenación de activos fijos (artículo 352) entre los cuales se encuentran las acciones que tengan tal carácter”.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, presentada por la sociedad actora el 23 de marzo de 2006.

En el recurso de apelación, la parte demandada insiste en los planteamientos iniciales expuestos en la contestación de la demanda y reitera que de conformidad con lo establecido en el artículo 153 del Estatuto Tributario, la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social no es deducible, por lo que, de conformidad con esta disposición y con lo dispuesto en el artículo 149 del mismo ordenamiento, la sociedad solo podía llevar como costo deducible el valor de los ajustes por inflación.

En necesario precisar y analizar la normatividad aplicable al caso en discusión, para determinar, a partir de las disposiciones vigentes aplicables al periodo gravable correspondiente, si la actuación del contribuyente se ajustó al ordenamiento jurídico, tal como se concluyó en la decisión de primera instancia, recurrida.

El artículo 352 del Estatuto Tributario antes de ser derogado por la Ley 1111 de 2006, establecía lo siguiente:

“ARTÍCULO 352.- Tratamiento de las ganancias ocasionales. Para los contribuyentes a que se refiere este Título, las utilidades susceptibles de constituir ganancia ocasional, con excepción de las obtenidas por concepto de rifas, loterías, apuestas y similares, se tratarán con el régimen aplicable a los ingresos susceptibles de constituir renta.

En consecuencia, las pérdidas ocasionales obtenidas en la enajenación de activos fijos poseídos durante dos años o más, serán deducibles de la renta bruta del contribuyente”.

El título a que hace referencia la disposición antes anotada, era el correspondiente a la regulación del sistema integral de ajustes por inflación, sistema al que estaba obligado el contribuyente.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al interponer el recurso, insiste en manifestar que de conformidad con lo establecido en el artículo 153 del Estatuto Tributario, la sociedad Contegral S.A., solo podía registrar como costo deducible en su declaración de renta correspondiente al año gravable 2005, el valor de los ajustes por inflación y no el costo de adquisición.

Sobre el particular debe hacerse referencia a la sentencia de esta Corporación²⁰, transcrita parcialmente en el fallo de primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la cual se indicó que el artículo 153 del Estatuto Tributario no rige para los contribuyentes obligados a aplicar ajustes por inflación:

“En efecto, si por disposición legal, el término de posesión del activo fijo es lo que permite en el sistema ordinario, dar a la utilidad percibida en su enajenación el tratamiento de ganancia ocasional, o renta ordinaria, es lógico que si en el régimen de ajustes por inflación no se aplica el impuesto de ganancia ocasional, excepto cuando se trate de rifas, loterías apuestas y similares, se entienda que la precisión que se hace en el artículo 352, respecto al término de dos (2) años de posesión el activo, al referirse a la deducción de la pérdida, no implica que se esté admitiendo tratamiento distinto, según sea el término de posesión del activo objeto de enajenación.

*“Así las cosas, la disposición contenida en el artículo 153 del mismo Estatuto, en su versión modificada por el artículo 4° de la Ley 49 de 1990, según la cual **“No es deducible la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social.** La pérdida proveniente de la enajenación de acciones o cuotas de interés social no será deducible” no rige para los contribuyentes obligados a aplicar los ajustes por inflación, ya que, contrario a lo estimado por la administración, si bien la norma que la consagra es anterior a la entrada en vigencia del sistema de ajustes integrales por inflación y tiene carácter exceptivo frente al tratamiento fiscal que debe darse a la pérdida en la enajenación de acciones, no prevalece ni es oponible al régimen de ajustes por inflación, precisamente por tener éste el carácter de especial, y estar previsto para el mismo concepto el tratamiento que bajo dicho régimen corresponde a las pérdidas originadas al momento de su enajenación”.*

²⁰ Sentencia del 23 de agosto de 2002, expediente No 12350, C.P. Dr Germán Ayala Mantilla

La conclusión a la que se llega en la sentencia referenciada, deja sin fundamento uno de los argumentos jurídicos presentados por la demandada, con el que ha pretendido defender la legalidad de la actuación administrativa.

El otro tema en discusión tiene que ver con la aplicación del concepto N° 091761 de 12 de diciembre de 2005, doctrina que fue utilizada por la demandada para soportar las actuaciones administrativas, concepto que, como se expuso en la sentencia recurrida, ya fue objeto de revisión y análisis por esta Corporación al conocer de la demanda de nulidad contra él interpuesta²¹.

Al declarar la nulidad del referido concepto, la Sección Cuarta indicó lo siguiente:

“...la Sala considera que el Concepto hace una errónea interpretación de los artículos 153, 300 y 352 del Estatuto Tributario, al darle un alcance a la deducibilidad de las pérdidas en la enajenación de acciones o cuotas de interés social para aquellos contribuyentes que están obligados a llevar ajustes por inflación, con fundamento en disposiciones que no le son aplicables en razón de su régimen especial para la determinación del costo y valor de los activos sometidos al mismo, razón por la cual se debe anular el concepto demandado...”

De acuerdo con lo anterior, los actos administrativos demandados fueron cimentados sobre una errónea interpretación normativa efectuada por la misma entidad demandada, aplicando al caso, en forma indebida, unas disposiciones inapropiadas para un contribuyente sometido al régimen especial de ajustes por inflación.

Por lo tanto, el artículo 153 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 4 de la Ley 49 de 1990, no regía para la sociedad contribuyente para el periodo gravable 2005, tal como se precisó en la sentencia de 2 de abril de 2009 exp. 16152, transcrita parcialmente en el fallo de primera instancia.

Concluye la Sala que, de acuerdo con la normativa vigente para el año gravable 2005, tal como lo indica la jurisprudencia referenciada, la sociedad Contegral S.A. podía registrar en su declaración de renta las pérdidas ocasionadas en la venta de

²¹ Sentencia de 2 de abril de 2009, expediente No 16152, C.P Dr Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

acciones, incluyendo en este valor, el costo de adquisición mas los ajustes por inflación.

Lo anterior ha sido ratificado recientemente por esta Sección²², al hacer referencia a la clasificación o categorías de las pérdidas fiscales:

“... las pérdidas procedentes están previstas expresamente en las normas tributarias. La doctrina de la Sección ha clasificado tres categorías de pérdidas fiscales de acuerdo con el ordenamiento tributario, las cuales tienen consecuencias precisas, así:

1. Las pérdidas operacionales, que son aquellas que resultan en el período gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario;

2. Las pérdidas de capital, que son aquellas que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o periodo gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario y,

3. La pérdida en la enajenación de activos, que se presenta cuando se enajena un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal, incluidos los ajustes integrales por inflación que se calcularon hasta el año gravable 2006, según prescribe el artículo 90 del Estatuto Tributario.

...”

Como se observa en el numeral tercero, expresamente se indica que se acepta como pérdida el costo fiscal, incluido el ajuste por inflación, en la forma como lo registró la sociedad demandante para el año gravable 2005.

²² Sentencia de 19 de julio de 2012, expediente 17962, CP Dr Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En consecuencia, para la Sala, la decisión del Tribunal se ajustó a los fundamentos de hecho y de derecho relacionados con el caso, por lo que procede su confirmación.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS