

CONCEPTO 091761 DE 12 DE DICIEMBRE DE 2005 POR EL CUAL LA PERDIDA EN LA ENAJENACION DE ACCIONES O CUOTAS DE INTERES SOCIAL, QUE ERAN ACTIVOS FIJOS, NO ES DEDUCIBLE PARA LOS CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A APLICAR EL SISTEMA INTEGRAL DE AJUSTES POR INFLACION, SIN PERJUICIO DE QUE LA PERDIDA ORIGINADA EN LOS AJUSTES POR INFLACION SE DEDUZCA HASTA CONCURRENCIA DEL MONTO DE DICHOS AJUSTES - Anulado

CAMBIO NORMATIVO - No vulnera el principio el principio de justicia y equidad / FACULTAD DOCTRINARIA DE LA DIAN - No puede exceder el alcance de la ley no de la Constitución

De otra parte, un cambio normativo tributario o de interpretación de las normas, no puede considerarse, en principio, violatorio del principio de justicia y equidad, por el sólo hecho de su expedición y por el cambio que pueda producir en las situaciones económicas frente a un determinado tributo, pues, tiene que concretarse y demostrarse por qué tales disposiciones o interpretaciones contrarían dichos preceptos que gobiernan el sistema tributario conforme al artículo 363 de la Constitución Política, razones que se echan de menos en la presente demanda y que impiden hacer consideraciones adicionales a las ya expuestas. De todos modos, la DIAN cuando ejerce su facultad doctrinaria, no puede exceder el alcance de la ley ni de la Constitución, de manera que si se demuestra su quebrantamiento se debe retirar del ordenamiento jurídico. No prospera el cargo.

DEDUCCION POR PERDIDA EN LA ENAJENACION DE ACCIONES - Es procedente dentro del sistema de ajustes por inflación / PERDIDA EN ENAJENACION DE ACCIONES Y APORTES - Es deducible para los contribuyentes sometidos a los ajustes por inflación / DEDUCCION POR PERDIDA EN ENAJENACION DE ACCIONES Y APORTES - Está prohibida para los contribuyentes no sujetos a ajustes por inflación

La Sala concluyó que el artículo 153 de Estatuto Tributario (modificado por el 4 de la Ley 49 de 1990), según el cual, la pérdida proveniente de la enajenación de acciones o cuotas de interés social no es deducible, no rige para los contribuyentes obligados a aplicar los ajustes por inflación, ya que, además 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. De manera que al reconocimiento como deducción de la pérdida obtenida en la enajenación de acciones, no puede oponerse la prohibición del artículo 153 del Estatuto Tributario que sigue vigente para contribuyentes no sujetos a los ajustes por inflación. La Sala considera que no hay motivo legal ni jurídico para variar el criterio expuesto en la sentencia citada cuyas consideraciones se reiteran, pues el análisis parte del reconocimiento del sistema de ajustes por inflación, que mientras estuvo vigente, reguló de manera especial el impuesto de renta para quienes estaban obligados a llevarlo, mientras que el concepto demandado, no es coherente con esta situación y parte del concepto de las ganancias ocasionales por la utilidad en la enajenación de los activos fijos poseídos dos años o más, cuando precisamente el artículo 352 del Estatuto Tributario, excluye en el régimen de ajustes por inflación el concepto de ganancias ocasionales como impuesto complementario del impuesto de renta, como se explica en la sentencia. La Sala precisó que en relación con el tratamiento de los ingresos, que en el régimen ordinario constituyen ganancias ocasionales, se estableció en el mismo Título V, que en virtud de la aplicación del sistema de ajustes por inflación, tales ingresos constituían renta ordinaria, en los términos del artículo 352. Razón por la cual se consideró que en este sistema, había disposiciones relativas al costo de los activos fijos, como las acciones y aportes sociales (cuando tuvieran tal calidad) y del cual hacían parte los ajustes por inflación a efectos de determinar la utilidad o pérdida por exposición a la misma inflación al momento de su enajenación. Es claro el artículo 352 citado, cuando señala que las utilidades obtenidas al momento de la venta de los activos fijos, constituyen renta ordinaria, y a su vez, las pérdidas ocasionales originadas en la enajenación, son deducibles de la renta bruta; sin que tenga incidencia el término de posesión del activo objeto de la enajenación, pues este término de posesión (2 años), es lo que permite en el sistema ordinario, definir si la utilidad en la enajenación del mismo constituye ganancia ocasional o renta ordinaria (artículo 300 del Estatuto Tributario). 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.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la deducción por pérdida en enajenación de acciones se reitera sentencia CE, S4, Rad. 12350, 2002/08/23, MP Germán Ayala Matilla

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero Ponente: **HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá D.C., dos (2) de abril de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00040-00(16152)

Actor: JUAN GUILLERMO SALDARRIAGA SANIN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad instaurada por JUAN GUILLERMO SALDARRIAGA SANÍN, contra el Concepto 091761 de 12 de diciembre de 2005 expedido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

EI ACTO DEMANDADO

Se demanda el Concepto 091761 de 12 de diciembre de 2005, en los apartes que a continuación se subrayan:

“CONCEPTO TRIBUTARIO 091761 DE 2005 (Diciembre 12)

Bogotá D.C.
Concepto 53001-083
Área: Tributaria
Doctor
OLMEDO PARRA VELASQUEZ
Gerente División Asuntos Tributarios y Cambiarios
Calle 100 N° 19-61 Oficina 306
Bogotá D.C.

Ref: Consulta radicada bajo el número 70272 de 30/08/2005

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1 de la Resolución 5467 de 15 de junio de 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Ajustes integrales por inflación
Descriptor: Ajuste al costo de los activos fijos
Costo fiscal de los activos fijos
Costo no deducibles en impuesto sobre la renta
Deducciones Ganancia ocasional
Limitaciones de las deducciones
Pérdidas no deducibles
Pérdidas no deducibles en la enajenación de activos
Pérdidas no deducibles en la enajenación de cuotas de interés social
Pérdidas ocasionales
Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos 36-1, 149, 153, 300 y 352

Problema jurídico:

Es deducible la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social que eran activos fijos, para los contribuyentes obligados a efectuar ajustes integrales por inflación.

Tesis jurídica:

la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, que eran activos fijos, no es deducible para los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación, sin perjuicio de que la pérdida originada en los ajustes por inflación se deduzca hasta concurrencia del monto de dichos ajustes.

Interpretación Jurídica:

El consultante pregunta si el Concepto No. 030269 del 30 de abril de 1998, en relación con el problema jurídico No. 1 continúa vigente.

En dicho Concepto se sostuvo que la pérdida en venta de acciones o derechos sociales activos fijos, es deducible, si se trata de contribuyentes que están obligados a efectuar ajustes por inflación. Al respecto es necesario hacer las siguientes consideraciones:

El artículo 300 del Estatuto Tributario, refiriéndose a la utilidad en la enajenación de activos poseídos dos años o más, establece:

"Artículo 300. Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años." (subrayado fuera de texto).

Parágrafo. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.

Por su parte el artículo 352 ubicado en el Título V "Ajuste integral por inflación a partir del año gravable de 1992" del Libro Primero del Estatuto Tributario, señala:

"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." (subrayado fuera de texto).

Cuando el inciso primero del artículo 352 dispone que las utilidades susceptibles de constituir ganancia ocasional, se tratarán con el régimen aplicable a los ingresos susceptibles de constituir renta, quiere decir que tales utilidades entran a formar parte del sistema ordinario de determinación de la base gravable o de depuración de la renta, previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, pero en manera alguna significa que se varíe su calificación como ingreso gravado o no gravado.

Consecuente con lo anterior, la autorización para deducir las pérdidas ocasionales de la renta bruta, contemplada en el inciso segundo del mismo artículo, no implica que se hayan levantado las limitaciones y prohibiciones señaladas en el Capítulo V "Deducciones" del Título I "Renta" del Libro Primero del Estatuto Tributario, sino que las pérdidas ocasionales también entran a formar parte del sistema ordinario de depuración de la renta, bajo las mismas condiciones y limitaciones allí establecidas.

Con base en lo expuesto, se colige que el artículo 153 del Estatuto Tributario, es aplicable a los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación, teniendo en cuenta que si bien las pérdidas ocasionales originadas en la enajenación de activos fijos, se deben involucrar dentro de la depuración de la renta ordinaria, existe una prohibición expresa entratándose de las generadas en la enajenación de acciones o cuotas de interés social:

"Artículo 153. No es deducible la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social. La pérdida proveniente de la enajenación de las acciones o cuotas de interés social no será deducible."

Al respecto es pertinente recordar, que el texto actual del artículo 153 antes transcrito, tiene su fuente en el artículo 4° de la Ley 49 de 1990, que también adicionó el artículo 36-1 del Estatuto Tributario. Al consagrar dicha Ley como estímulo al mercado de capitales que la utilidad obtenida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social no constituiría renta ni ganancia ocasional, lo congruente era que tampoco podía permitirse como deducción la pérdida proveniente de tales enajenaciones.

En este sentido, en la exposición de motivos de la Ley, se lee:

"El proyecto de Ley incluye varias disposiciones encaminadas a garantizar la coherencia del estímulo tributario propuesto y el cumplimiento de los propósitos buscados por el mismo. En primer lugar, se establece que las pérdidas ocasionadas en la enajenación de acciones no serán deducibles. De esta manera se mantiene la simetría y equilibrio del beneficio, y se previene el riesgo de una especulación desenfrenada en el mercado accionario".

Así las cosas, 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.

Lo anterior sin perjuicio de lo establecido en la última parte del artículo 149 ubicado en el citado Capítulo V, del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, que reza:

"Artículo 149. Pérdidas en la enajenación de activos. El valor de los ajustes efectuados sobre los activos fijos, a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 del Estatuto Tributario y el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, no se tendrá en cuenta para determinar el valor de la pérdida en la enajenación de activos. Para este propósito, forman parte del costo los ajustes por inflación calculados de acuerdo con las normas vigentes al respecto." (subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo previsto en el artículo 149, modificado por el artículo 92 de la Ley 223 de 1995, la pérdida fiscal originada exclusivamente en los ajustes por inflación puede generar pérdida deducible, teniendo en cuenta que dichos ajustes originan un ingreso que integra la base gravable del impuesto sobre la renta a través de la cuenta de corrección monetaria.

Con base en lo expuesto, este Despacho concluye que la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, que eran activos fijos, no es deducible para los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación, sin perjuicio de que la pérdida originada en los ajustes por inflación se deduzca hasta concurrencia del monto de dichos ajustes.

En estos términos se aclara el Concepto No. 030269 del 30 de abril de 1998, en lo relativo al problema jurídico número 1.

Atentamente,
El Jefe Oficina Jurídica,

*Camilo Andrés Rodríguez Vargas
(C.F.)*

LA DEMANDA

JUAN GUILLERMO SALDARRIAGA SANÍN solicita la nulidad del Concepto 091761 de 12 de diciembre de 2005 de la DIAN, porque viola los artículos 153 del Estatuto Tributario en armonía con los artículos 70, 149, 300, 332, 352 y 683 ibídem; 2 del Decreto Reglamentario 2591 de 1993; 95[9] y 209 de la Constitución Política y; además contiene una interpretación de la ley contraria a la efectuada por el Consejo de Estado en sentencia de 23 de agosto de 2002 (12350).

El concepto de violación lo desarrolló así:

El concepto fue publicado el 31 de diciembre de 2005 y puesto en conocimiento de los administrados el 6 de enero de 2006, sin embargo, la DIAN pretende que los administrados lo observen y le den aplicación retroactiva a la vigencia concluida el 31 de diciembre del año anterior, cuando durante todo el año 2005 y por lo menos las últimas siete vigencias anteriores rigió el Concepto 030269 de 30 de abril de 1998, que coincidía con la interpretación del Consejo de Estado en la sentencia de 23 de agosto de 2002, cuyas consideraciones transcribió.

Se viola el principio de igualdad porque mientras los contribuyentes de vigencias anteriores (sometidos al régimen de corrección monetaria) pudieron deducir las pérdidas en la venta de acciones, los que incurrieron en pérdidas en el 2005 no lo pueden hacer, pues vía concepto se hizo una reforma tributaria de obligatoria observancia y cuyo incumplimiento podría causar liquidaciones de revisión, recursos y hasta demandas antes la Jurisdicción.

Finalmente, se violan los principios de justicia y equidad porque mientras los contribuyentes cumplen de buena fe oportunamente sus deberes fiscales, terminan contribuyendo al financiamiento del Estado en una proporción mayor a la que les corresponde.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Excepción de inepta demanda

Los cargos y los conceptos de violación no son claros, específicos ni conducentes, tampoco se concretaron los motivos de ilegalidad, pues se demanda un concepto que tiene soporte en disposiciones de orden legal; sin embargo, el demandante no efectúa un análisis previo del mismo en confrontación con las normas consideradas como vulneradas, por lo cual no se cumple con el artículo 137[4] del Código Contencioso Administrativo.

A pesar de lo anterior, de la demanda se pueden extraer las siguientes inconformidades del demandante:

1. Indebida interpretación de las normas que sustentan el concepto demandado

La demanda sustenta la violación de las normas legales, con base en un fallo del Consejo de Estado que fue dictado dentro de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, cuyos efectos son interpartes y no *erga omnes*. Si bien la Administración sutilmente se aparta de la posición adoptada por el Consejo de Estado, no se contraviene una decisión que en su momento fue acatada por la Administración.

Se debe tener en cuenta el salvamento de voto a la sentencia emitido por la doctora LIGIA LÓPEZ DÍAZ en el que manifestó que debió aplicarse el artículo 153 del Estatuto Tributario que prohíbe expresamente la deducción de las pérdidas en enajenación de acciones, por ser una norma que hace ninguna salvedad y no puede entenderse derogada.

Aunque en ese caso se aplicaron normas que se encontraban vigentes así como el Concepto 030269 de 1998, se apreció una fisura interpretativa que vino a ser aclarada mediante el Concepto 091761 de 2005 que se ajusta a la interpretación efectuada en el salvamento de voto.

Como se expresó en la exposición de motivos de la Ley 49 de 1990, era necesario prevenir el riesgo de una especulación desenfrenada en el mercado accionario, por tal razón el artículo 153 del Estatuto Tributario prevé un tratamiento especial para las pérdidas generadas en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, a las cuales no puede dársele tratamiento de deducible.

Si bien no son aceptables por ley las pérdidas ocasionadas en la enajenación de acciones y cuotas de enteres social, ello no implica que deba darse el mismo tratamiento a la utilidad o pérdida generada de aplicar los ajustes por inflación, pues dichos rubros sí pueden llevarse como deducibles en la depuración normal de la renta.

En las pérdidas en la enajenación de activos, el artículo 149 del Estatuto Tributario en concordancia con el 73 ibídem, señala que los ajustes sobre dichos activos no deben considerarse para determinar el valor de la pérdida por enajenación de activos, es decir, los ajustes son considerados de manera independiente al hacer parte del costo que pueden llevarse como deducibles.

El inciso 2 del artículo 352 del Estatuto Tributario no puede interpretarse aisladamente, pues, no es que pretenda levantar las limitaciones del artículo 153 ibídem, sino que indica que éstas también entran a formar parte del sistema ordinario de depuración, incluso para quienes están obligados a llevar ajustes integrales por inflación.

Tampoco se viola el artículo 332 del Estatuto Tributario, pues no está prohibido por la ley efectuar los ajustes correspondientes al costo, ni mucho menos llevar dichos valores como deducibles en caso de presentarse pérdidas como las analizadas.

2. Vigencia del concepto demandado

Independientemente de la fecha en que el demandante pudo adquirir el concepto, éste empezó a regir a partir de su publicación en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 2005.

3. Ausencia de violación de los principios de igualdad, justicia y equidad

La Administración precisamente en observancia de estos principios procedió a hacer la interpretación plasmada en el concepto demandado. Las situaciones que se llegaren a presentar antes o después de la expedición del concepto demandado son inocuas, pues, el acto acusado no deroga el concepto que fue aclarado, sino que lo complementa, por tanto, los dos resultan aplicables.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** no alegó.

La **demandada** insistió en la legalidad del concepto demandado, ya que efectúa una correcta interpretación normativa cuando precisa que es improcedente la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones o cuotas de interés social para quienes se encuentran obligados a llevar ajustes integrales por inflación, sin perjuicio de que la pérdida originada por dichos ajustes pueda ser deducida hasta la concurrencia de su monto.

El **Ministerio Público** solicitó acceder a las súplicas de la demanda, por las siguientes razones:

El concepto desconoce que en virtud del Decreto 1744 de 1991, sobre el sistema de ajustes integrales por inflación, vigente a partir de 1 de enero de 1992, no podía modificar o cambiar la intención de las normas interpretadas, pues el artículo 153 del Estatuto Tributario, fue sustituido por ese sistema, respecto de los contribuyentes sujetos a él.

El artículo 2 del Decreto Reglamentario 2591 de 1993 señaló que para el caso de la enajenación de acciones y aportes, su costo está constituido por “el precio de adquisición, el valor de los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos por el artículo 70 del Estatuto Tributario. El valor de los ajustes por inflación efectuados de conformidad con el Título V del Estatuto Tributario a partir de 1992.

La sentencia que cita el demandante responde precisamente la pregunta que originó el concepto demandado, por tanto, se remitió y transcribió las consideraciones de la misma.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la demanda de nulidad contra el Concepto 091761 de 12 de diciembre de 2005 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuya tesis jurídica es *“la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, que eran activos fijos no es deducible para los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación sin perjuicio de que la pérdida originada en los ajustes por inflación se deduzca hasta concurrencia del monto de dichos ajustes”*.

Se advierte en primer lugar, que la demandada propuso la excepción de inepta demanda porque la misma no cumple con el artículo 137[4] del Código Contencioso Administrativo, ya que no señala los motivos de ilegalidad, ni confronta el acto administrativo con las normas que considera infringidas.

Para la Sala, la excepción no está llamada a prosperar, pues, si bien es cierto la demanda no desarrolla de manera concreta el concepto de violación de las normas tributarias invocadas como violadas, se remite a la interpretación que de las mismas efectuó el Consejo de Estado en la sentencia que transcribió, de manera que la Sala entiende, que hace suyo el argumento planteado en la sentencia, lo cual permite que pueda estudiarse de fondo la nulidad solicitada, como pasa a hacerse, previo el análisis de los cargos de vigencia del concepto demandado y violación de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

1. Vigencia del concepto demandado

El demandante considera que la DIAN pretende la aplicación retroactiva del Concepto, pues fue publicado el 31 de diciembre de 2005 y puesto en conocimiento de los administrados el 6 de enero de 2006, no obstante durante todo 2005 rigió el Concepto 030269 de 30 de abril de 1998, que planteaba otra interpretación.

El planteamiento del cargo no obedece a un argumento propio de la acción de nulidad, pues se basa en un hecho que no puede deducirse del concepto mismo, comoquiera que en su texto no se hace ninguna referencia a períodos gravables ni al momento de su aplicación; además, la controversia dependerá de su aplicación a un caso particular que no se comparta y se someta a decisión mediante otro tipo de acción.

En el expediente consta que el acto demandado fue publicado en el Diario Oficial 46.138 el 31 de diciembre de 2005, fecha a partir de la cual se puede considerar que el cambio doctrinal de la DIAN sea obligatorio o aplique, independientemente de la vigencia fiscal sobre la cual recaiga. No prospera el cargo.

2. Violación de los principios de igualdad, justicia y equidad

Según el demandante se violan estos principios porque mientras los contribuyentes antes de 2005 pudieron deducir las pérdidas en la venta de acciones, los que incurrieron en pérdidas en el 2005 ya no lo pudieron hacer, lo cual significa, además de un trato desigual, que se contribuya al financiamiento del Estado en una proporción mayor a la que corresponde.

Para la Sala el cargo no está llamado a prosperar porque el principio de igualdad no se puede comprobar frente a dos situaciones que difieren en uno de los elementos del impuesto, como el caso del período gravable, que pueden llegar a regirse por diferentes disposiciones y según el ordenamiento jurídico que se encuentre vigente. El Concepto demandado no contiene ninguna discriminación o distinción para contribuyentes que se encuentren en la misma situación y en el mismo período gravable.

De otra parte, un cambio normativo tributario o de interpretación de las normas, no puede considerarse, en principio, violatorio del principio de justicia y equidad, por el sólo hecho de su expedición y por el cambio que pueda producir en las situaciones económicas frente a un determinado tributo, pues, tiene que concretarse y demostrarse por qué tales disposiciones o interpretaciones contrarían dichos preceptos que gobiernan el sistema tributario conforme al artículo 363 de la Constitución Política, razones que se echan de menos en la presente demanda y que impiden hacer consideraciones adicionales a las ya expuestas. De todos modos, la DIAN cuando ejerce su facultad doctrinaria, no puede exceder el alcance de la ley ni de la Constitución, de manera que si se demuestra su quebrantamiento se debe retirar del ordenamiento jurídico. No prospera el cargo.

3. Violación de los artículos 153 del Estatuto Tributario en armonía con los artículos 70, 149, 300, 332, 352 y 683 ibídem; 2 del Decreto Reglamentario 2591 de 1993, según la interpretación que de los mismos efectuó el Consejo de Estado en la sentencia de 23 de agosto de 2002 (12350).

En aquella oportunidad la Sala concluyó que el artículo 153 de Estatuto Tributario (modificado por el 4 de la Ley 49 de 1990), según el cual, la pérdida proveniente de la enajenación de acciones o cuotas de interés social no es deducible, no rige para los contribuyentes obligados a aplicar los ajustes por inflación, ya que, además 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. De manera que al reconocimiento como deducción de la pérdida obtenida en la enajenación de acciones, no puede oponerse la prohibición del artículo 153 del Estatuto Tributario que sigue vigente para contribuyentes no sujetos a los ajustes por inflación.

Por el contrario, en el Concepto demandado se concluye que el artículo 153 del Estatuto Tributario rige para los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación, porque si bien las

pérdidas ocasionales originadas en la enajenación de activos fijos, se deben involucrar dentro de la depuración de la renta ordinaria, existe la prohibición expresa entratándose de las generadas en la enajenación de acciones o cuotas de interés social.

El artículo 153 del Estatuto Tributario establece:

"Artículo 153. No es deducible la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social. La pérdida proveniente de la enajenación de las acciones o cuotas de interés social no será deducible."

La DIAN parte de una interpretación histórico-finalística de la norma y señala que el artículo 153 tiene su fuente en el 4 de la Ley 49 de 1990, que como estímulo al mercado de capitales dispuso que la utilidad obtenida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social no constituiría renta ni ganancia ocasional, por lo que lo congruente era que tampoco se podía permitir como deducción la pérdida proveniente de tales enajenaciones, como se expresó en la exposición de motivos de la Ley, según la cual *"El proyecto de Ley incluye varias disposiciones encaminadas a garantizar la coherencia del estímulo tributario propuesto y el cumplimiento de los propósitos buscados por el mismo. En primer lugar, se establece que las pérdidas ocasionadas en la enajenación de acciones no serán deducibles. De esta manera se mantiene la simetría y equilibrio del beneficio, y se previene el riesgo de una especulación desenfrenada en el mercado accionario"*.

De otra parte, el acto demandado considera que cuando el inciso primero del artículo 352 dispone que las utilidades susceptibles de constituir ganancia ocasional, se tratan con el régimen aplicable a los ingresos susceptibles de constituir renta, quiere decir que tales utilidades entran a formar parte del sistema ordinario de determinación de la base gravable o de depuración de la renta (artículo 26 del Estatuto Tributario), pero en manera alguna significa que se varíe su calificación como ingreso gravado o no gravado. De manera que, la autorización que contiene el inciso 2 *ibídem*, para deducir las pérdidas ocasionales de la renta bruta, no significa que se hubiera levantado la limitación del artículo 153 citado, sino que también entrarían a formar parte del sistema ordinario de depuración de la renta, bajo las mismas condiciones y limitaciones allí establecidas.

Mientras que en la sentencia que se cita se hizo una interpretación sistemática de las disposiciones y se consideró que en el sistema integral de ajustes por inflación se consagraron disposiciones específicas respecto a la determinación del costo en la enajenación de activos fijos, que incluyen, cuando tengan tal carácter, las "acciones y aportes sociales", costo del que hacen parte los ajustes por inflación a tales activos, a efectos de determinar la utilidad o pérdida por exposición a la inflación al momento de su enajenación.

Planteadas así las diferentes posiciones y de acuerdo con el concepto del Ministerio Público, la Sala considera que no hay motivo legal ni jurídico para variar el criterio expuesto en la sentencia citada cuyas consideraciones se reiteran, pues el análisis parte del reconocimiento del sistema de ajustes por inflación, que mientras estuvo vigente, reguló de manera especial el impuesto de renta para quienes estaban obligados a llevarlo, mientras que el concepto demandado, no es coherente con esta situación y parte del concepto de las ganancias ocasionales por la utilidad en la enajenación de los activos fijos poseídos dos años o más, cuando precisamente el artículo 352 del Estatuto Tributario, excluye en el régimen de ajustes por inflación el concepto de ganancias ocasionales como impuesto complementario del impuesto de renta, como se explica en la sentencia¹.

En efecto, en aquella oportunidad la Sala precisó que conforme al artículo 149 del Estatuto Tributario², antes de ser modificado por la Ley 223[92] de 1995 en concordancia con el 70 *ibídem* y de acuerdo con las disposiciones contenidas en el Título V del Estatuto Tributario, el ajuste de los activos y pasivos no

¹ El sistema de ajustes integrales por inflación contenido en el Título V del Estatuto Tributario fue derogado por la Ley 1111[78] de 2006

² "El valor de los ajustes efectuados sobre los activos fijos, a que se refiere el artículo 868, no se tendrá en cuenta para determinar el valor de la pérdida en la enajenación de activos, salvo para quienes a partir del año gravable 1992, apliquen lo dispuesto en el Título V de este libro, en cuyo caso dicho ajustes se toman en cuenta para determinar la pérdida. Así mismo, a partir del año gravable 1992 dichos contribuyentes podrán tomar como deducible, el valor de las pérdidas ajustadas por inflación en el año en que las compensen."

monetarios, el patrimonio, los ingresos, gastos y costos, registrando el respectivo crédito en la cuenta corrección monetaria, permiten determinar la utilidad o pérdida por exposición a la inflación (art. 350)³.

Los artículos 332 y 342 disponen el procedimiento para el ajuste de activos fijos y la determinación del costo en la enajenación de los mismos, respectivamente⁴; y, en el caso concreto de la enajenación de acciones, el artículo 2° del Decreto Reglamentario 2591 de 1993, dispone:

*“Artículo 2°.- **Costo de los activos fijos enajenados.** Para efectos de lo previsto en los artículos 69, 332, 333-2 y 342 del Estatuto Tributario, el costo de los bienes enajenados, muebles, inmuebles, acciones y aportes, que tengan el carácter de activos fijos está constituido por los conceptos que se señalan a continuación:*

2...

3. Determinación del costo de enajenación de las acciones y aportes en sociedades.

El costo de enajenación de las acciones y aportes en sociedades que tengan el carácter de activos fijos, esta constituido por:

El precio de adquisición, el valor de los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos por el artículo 70 del Estatuto Tributario.

El valor de los ajustes por inflación efectuados de conformidad con el Título V del Estatuto Tributario a partir del año gravable 1992.”

Pues bien, como se mencionó, la Sala precisó que en relación con el tratamiento de los ingresos, que en el régimen ordinario constituyen ganancias ocasionales, se estableció en el mismo Título V, que en virtud de la aplicación del sistema de ajustes por inflación, tales ingresos constituían renta ordinaria, en los términos del artículo 352, según el cual:

*“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.”

Razón por la cual se consideró que en este sistema, había disposiciones relativas al costo de los activos fijos, como las acciones y aportes sociales (cuando tuvieran tal calidad) y del cual hacían parte los ajustes por inflación a efectos de determinar la utilidad o pérdida por exposición a la misma inflación al momento de su enajenación.

Es claro el artículo 352 citado, cuando señala que las utilidades obtenidas al momento de la venta de los activos fijos, constituyen renta ordinaria, y a su vez, las pérdidas ocasionales originadas en la enajenación, son deducibles de la renta bruta; sin que tenga incidencia el término de posesión del activo objeto de la enajenación, pues este término de posesión (2 años), es lo que permite en el sistema ordinario, definir si la utilidad en la enajenación del mismo constituye ganancia ocasional o renta ordinaria (artículo 300 del Estatuto Tributario).

De acuerdo con lo anterior, comparte la Sala la siguiente conclusión del fallo de 23 de agosto de 2002:

“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

³ El Título V del Estatuto Tributario rige el sistema integral de ajustes por inflación, al cual están sometidos los contribuyentes del impuesto de renta obligados a llevar libros de contabilidad (art. 329).

⁴ “Artículo 332.- **Procedimientos para el ajuste de activos fijos [...]**

El costo que se tome para determinar la utilidad o pérdida al momento de su enajenación, incluirá los ajustes por inflación, descontando el valor de las depreciaciones o amortizaciones acumuladas.

“Artículo 342.- **Ajuste del costo de venta de activos enajenados en el año.** El costo de los activos fijos enajenados en el año se podrá ajustar en la parte del PAAG que corresponda al número de meses de posesión del activo en el año.”

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 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”.

Y con base en las mismas conclusiones, es que 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. Prospera el cargo.

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,

F A L L A

DECLÁRASE la nulidad del Concepto 091761 de 12 de diciembre de 2005 de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que tiene por tesis jurídica: *“la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, que eran activos fijos, no es deducible para los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación, sin perjuicio de que la pérdida originada en los ajustes por inflación se deduzca hasta concurrencia del monto de dichos ajustes”.*

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
PRESIDENTE

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ