

RENTA PRESUNTIVA – Es un sistema alternativo para determinar la base gravable en el impuesto sobre la renta / PATRIMONIO LIQUIDO DEL CONTRIBUYENTE – El que corresponde al año gravable anterior es la base para calcular la renta presuntiva / EXCESO DE RENTA PRESUNTIVA – Se puede compensar con la renta líquida ordinaria determinada dentro de los cinco años siguientes reajustada fiscalmente / COMPENSACION DE RENTA PRESUNTIVA EN ESCISION DE SOCIEDADES – Procede para la sociedad beneficiaria por la transmisión del patrimonio de la sociedad escindida

2.3. El ordenamiento tributario establece el sistema de renta presuntiva, como un método alternativo para determinar la base de imposición de la renta, que parte de suponer que todo patrimonio genera utilidades para el contribuyente que lo posee. En virtud de este sistema, si la renta líquida gravable es inferior a la renta presuntiva, se toma esta última como base gravable del tributo. La base para el cálculo de la renta presuntiva es el patrimonio líquido obtenido por los contribuyentes en el año inmediatamente anterior, tal como lo indica el artículo 188 del Estatuto Tributario. Dicho patrimonio corresponde de tomar la totalidad de los activos y disminuirle los pasivos. Es decir, atiende a lo que realmente tiene el contribuyente. Significa lo anterior, que la renta presuntiva toma como referente el *patrimonio* para efectos de presumir ingresos como base gravable del impuesto de renta. Dado que esta forma de determinación de la renta parte de una presunción, el artículo 189 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes compensar los mayores valores que se derivan de la renta presuntiva sobre la renta líquida – excesos de renta presuntiva-, con la renta líquida ordinaria determinada dentro de los cinco años siguientes, reajustado fiscalmente.

2.4. En el caso de los procesos escisión, la compensación de los excesos de renta presuntiva derivados de los mismos constituye un derecho que se genera para la sociedad beneficiaria por la transmisión del patrimonio –activos y pasivos- de la sociedad escindida. Pero ese derecho que adquiere la sociedad beneficiaria -de compensar los excesos de renta presuntiva que liquidó la sociedad escindida- no puede perder de vista la naturaleza de la renta presuntiva **que parte de tomar el patrimonio de los contribuyentes como referente para presumir ingresos gravables con el impuesto de renta.** En otras palabras, si lo determinante en el mecanismo de renta presuntiva es el concepto de patrimonio, es este el que debe regir o informar todo lo que involucre esa presunción de renta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 188 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 189

COMPENSACION DE EXCESOS DE RENTA PRESUNTIVA EN PROCESOS DE ESCISION – Procede respecto a la parte del patrimonio transferido sobre el cual se presumieron los ingresos gravados / PATRIMONIO BASE PARA COMPENSACION DE RENTA PRESUNTIVA EN ESCISION DE SOCIEDADES – Es el transferido por la sociedad escindida a la beneficiaria / SOCIEDAD BENEFICIARIA EN PROCESOS DE ESCISION – Adquiere los bienes, derechos y obligaciones que le correspondan en el acuerdo de escisión

Por eso la posibilidad de compensar los excesos de la renta presuntiva derivados de la escisión por parte de la sociedad beneficiaria, se encuentra relacionada con el patrimonio sobre el cual se presumieron los ingresos gravados con el tributo. Una idea contraria desconocería que los ingresos gravados por el sistema de renta presuntiva precisamente se generaron de determinado patrimonio. No puede perderse de vista que la compensación de excesos de renta presuntiva tiene la finalidad de aminorar el impuesto a pagar del contribuyente, habida cuenta de que en períodos pasados tributó sobre una renta presunta, es decir, no sobre sus

verdaderos ingresos constitutivos de renta sino sobre un porcentaje de su patrimonio. Luego, permitir que la sociedad beneficiaria de la escisión compense la totalidad de los excesos de renta presuntiva, cuando solo le fue transferida una porción patrimonial, distorsionaría la finalidad de la compensación, porque tributaría sobre un supuesto errado, esto es, determinado un menor valor del impuesto con unas rentas derivadas de un patrimonio que tributó sobre esa presunción. En consecuencia, dada la naturaleza de la renta presuntiva, los excesos de esta renta que se derive de un proceso de escisión solo pueden compensarse por la sociedad beneficiaria en relación directamente proporcional con el porcentaje patrimonial transferido. 2.5. De otra lado, la escisión y sus efectos se encuentra regulados en el artículo 14-2 del Estatuto Tributario, reglamentada por el artículo 2 del Decreto 852 de 2006, que explícitamente dispuso que **“para efectos tributarios, en el caso de escisión, con o sin disolución de la sociedad escindida, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, la sociedad o sociedades beneficiarias, adquirirán los bienes, derechos y obligaciones que le correspondan en el acuerdo de escisión de conformidad con la parte patrimonial que se les hubiere transferido”**. De tal manera que, la normativa tributaria solo permite que las sociedades beneficiarias recuperen el valor pagado por renta presuntiva sobre la parte patrimonial que tributó sobre ese concepto. Regla, que se encuentra en consonancia con la naturaleza de la renta presuntiva y la compensación de sus excesos en el impuesto de renta. (...) Sin embargo, las partes del proceso de escisión no tienen la potestad de señalar la forma en que se adquieren los derechos derivados de ese patrimonio, en tanto la ley se encargó de regular esa circunstancia en el sentido de que la sociedad beneficiaria recibe esos beneficios de conformidad con la parte patrimonial transferida. 2.7. En ese orden de ideas, la Sala concluye que los excesos de renta presuntiva derivados de un proceso de escisión solo pueden compensarse por la sociedad beneficiaria en la parte patrimonial transferida.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 14-2

SANCION POR INEXACTITUD – Resulta procedente al no configurarse diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable / INTERPRETACION DE LAS NORMAS POR EL CONTRIBUYENTE – Al no demostrarse la interpretación realizada da lugar a la sanción por inexactitud

3.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor. 3.3. Como en el presente caso se encuentra demostrado que el contribuyente compensó mayores valores por concepto de excesos de renta presuntiva derivados del proceso de escisión, resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud. 3.4. Para la Sala no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, sino el desconocimiento de la normativa que regula los efectos del proceso de escisión y la compensación de los excesos de renta presuntiva, que limitan ese derecho a la parte patrimonial transferida. 3.5. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados por los valores no aceptados en esta providencia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá, D. C., tres (3) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00277-01(20603)

Actor: MAKRO SUPERMAYORISTA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que negó las pretensiones de la demanda.

I) ANTECEDENTES

El 2 de diciembre de 2005, la sociedad Makro de Colombia S.A. realizó un proceso de escisión parcial del que resultó Makro Supermayorista S.A., a quien le fue transferido el 7.98% del patrimonio y el 100% de los excesos de renta presuntiva de la escidente.

El 24 de abril de 2008, la sociedad Makro Supermayorista S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007, en la que compensó excesos de renta presuntiva obtenidos por efecto del proceso de escisión por valor de \$5.788.608.000, y registró un saldo a favor de \$5.011.441.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 312382009000074 del 28 de septiembre de 2009, la Administración propuso la modificación de la liquidación privada en el sentido de rechazar parcialmente la compensación por concepto de excesos de renta presuntiva en la suma de \$5.326.677.000.

La sociedad presentó respuesta al anterior requerimiento, exponiendo los motivos de inconformidad.

El 9 de marzo de 2010, la Administración profirió la Resolución No. 312412010000004 del 9 de marzo de 2010, mediante la cual amplió el requerimiento especial en el sentido de:

- Rechazar el valor total de la compensación de excesos de renta presuntiva por haberse compensado en la declaración de renta del período anterior – 2006- la parte proporcional del patrimonio transferido en el proceso de escisión.

- Liquidar un saldo a favor de \$781.324.000.

Frente a la ampliación del requerimiento, la sociedad presentó respuesta reiterando sus motivos de inconformidad.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000063 del 17 de noviembre de 2010, la Administración determinó oficialmente el impuesto en los términos propuestos en la ampliación del requerimiento especial.

Contra dicho acto, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 900219 del 11 de noviembre de 2011, que confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Makro Supermayorista S.A., solicitó:

“PRIMERA.- Que se declare nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000063 del 17 de noviembre de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación proferida por la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en contra de Makro Supermayorista S.A. identificada con NIT. 900.059.238-5, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 de mi representada.

SEGUNDA.- Que se declare nula la Resolución No. 900219 del 11 de noviembre de 2011, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, mediante la cual confirmó la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 de mi representada.

TERCERA.- Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad Makro Supermayorista S.A., declarando en firme la declaración del impuesto de renta del año gravable 2007.

CUARTA.- En forma subsidiaria, y únicamente en caso de no prosperar las anteriores peticiones, que se levante la sanción por inexactitud impuesta a mi representada por presentarse una diferencia de criterios entre las oficinas de impuestos y Makro Supermayorista S.A., relativas a la interpretación del derecho aplicable”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de la Ley 222 de 1995 y el Decreto 852 de 2006. Falsa motivación.
Procedencia de la compensación de exceso de renta presuntiva**

Para la Administración, en los casos de escisión, la compensación de los excesos de renta presuntiva está sometida a la parte proporcional del patrimonio transferido a la beneficiaria, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9 de la Ley 222 de 1995 y 2 del Decreto 852 de 2006.

Sin embargo, esa limitación no se encuentra prevista en las disposiciones fiscales que regulan la procedencia de la compensación de los excesos de renta presuntiva.

El artículo 9 de la Ley 222 de 1995 se trata de una norma comercial, que como tal, no tiene alcance en materia tributaria.

En todo caso, esa disposición no contempla ninguna limitación para que la asamblea general de accionistas, en ejercicio de la autonomía de la voluntad, determine en el porcentaje que considere, las obligaciones, derechos y privilegios a favor de la sociedad beneficiaria de la escisión.

El legislador comercial no condicionó el ejercicio de la autonomía de los particulares, toda vez que permite que la asamblea general de accionista distribuya los activos y pasivos como a bien tenga, y sólo en el caso de que un activo no haya sido atribuido se podrá optar por acudir al criterio subsidiario de la proporción que fue adjudicada.

El artículo 2 del Decreto 852 de 2006 reglamenta los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario, que no se refieren a la compensación de excesos de renta

presuntiva. Además, esa disposición es aplicada de forma retroactiva porque fue expedida con posterioridad al proceso de escisión.

Si en gracia de discusión se aceptara que las citadas normas contemplan una limitación, esa regla no sería aplicable a la sociedad, porque en el acuerdo de escisión se le transfirió el 100% de los excesos de renta presuntiva.

La Administración, al interpretar el artículo 9 de la Ley 222 de 1995, se atribuyó una competencia que solo está asignada a la Superintendencia de Sociedades.

En ausencia de norma especial que establezca un límite para la compensación de excesos de renta presuntiva en los procesos de escisión, se debe dar aplicación a la norma general, según la cual, las limitaciones se aplican en función de la existencia de renta líquida ordinaria y dentro de los cinco años siguientes a su determinación.

Es por eso que los actos se encuentran viciados de falsa motivación.

Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud porque la sociedad no ha realizado ninguno de los supuestos contemplados como infracción en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Lo que se presenta es una diferencia de criterios relativos a la interpretación de las normas que regulan la compensación de los excesos de renta presuntiva.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La escisión es una figura propia de la normativa mercantil, por lo tanto, se hace necesario observar la regulación existente en esa materia, siempre que no difiera con lo previsto en las normas tributarias.

El artículo 9 de la Ley 222 de 1995, por la cual se modifica el libro II del Código de Comercio, señala que en el proceso de escisión, la adquisición de derechos y privilegios se encuentra limitada a la parte patrimonial que se hubiera transferido.

En materia tributaria, el artículo 2 del Decreto 852 de 2006, que reglamenta el artículo 14-2 del E.T., precisa que las sociedades beneficiarias adquieren los derechos y obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión de conformidad con la parte patrimonial que se les hubiere transferido.

En tal sentido, la normativa comercial y la tributaria coinciden en los efectos del proceso de escisión.

Por ser la compensación del exceso de renta presuntiva un derecho adquirido por la sociedad contribuyente en un proceso de escisión, su procedencia está limitada a la parte patrimonial transferida.

La Administración no desconoce el acuerdo de escisión, pero en aquellas partes que este exceda el límite de la ley, debe dársele aplicación a lo previsto en el artículo 553 del E.T. que establece que los convenios entre particulares no son oponibles al fisco.

El Decreto 852 de 2006 es aplicable al presente caso, pues a pesar de que fue expedido con posterioridad al proceso de escisión, se encontraba vigente en el año gravable objeto de declaración.

Es procedente la sanción por inexactitud toda vez que la contribuyente compensó mayores valores por concepto de exceso de renta presuntiva, lo que derivó un mayor saldo a favor. Además, no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante providencia del 25 de abril de 2013, denegó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La interpretación de la ley tributaria no excluye una relación con las otras ramas del derecho, sino por el contrario, debe ser armónica, dado que el ordenamiento jurídico es uno solo.

El artículo 9 de la Ley 222 de 1995 y el Decreto 852 de 2006 son aplicables al caso concreto en tanto regulan todos los efectos que se derivan del proceso de escisión.

No puede considerarse que el citado decreto esté siendo aplicado de forma retroactiva toda vez que se encontraba vigente en el año gravable estudiado.

Ambas normas establecen que las sociedades producto de la escisión adquieren derechos y privilegios inherentes en la parte patrimonial que se hubiere transferido. Límite que no fue cumplido por la contribuyente en tanto solicitó en compensación el 100% de los excesos de la renta presuntiva de la sociedad escidente.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud en tanto no se advierte la existencia de diferencia de criterios.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El concepto de renta presuntiva es de naturaleza fiscal y se encuentra regulado en el Estatuto Tributario y no en el Código de Comercio.

Las disposiciones fiscales que regulan la compensación de los excesos de renta presuntiva no establecen el límite aplicado por la Administración y el Tribunal, esto es, a la parte patrimonial transferida en la escisión. Dado el carácter especial de esta normativa debe aplicarse de forma preferente a las de naturaleza comercial.

Los límites que contempla la norma tributaria para efectos de compensar los excesos de renta presuntiva, se concretan en que debe realizarse hasta la concurrencia de la renta líquida ordinaria y, dentro de los cinco años siguientes.

Es por eso que no es procedente que el Tribunal, al interpretar el artículo 9 de la Ley 222 de 1995, norma de naturaleza comercial, infiera una inexistente limitación.

Esa norma no limitó el ejercicio de la autonomía de la voluntad de los particulares en los procesos de escisión, por el contrario, permite que las partes de esos procesos distribuyan los activos y pasivos como a bien tengan.

En el acuerdo de escisión, se transfirió a Makro Supermayorista S.A. el 100% de la renta presuntiva. Sobre dicho concepto no se puede aplicar una regla de proporcionalidad inexistente en función de la transferencia patrimonial porque ese derecho –compensación de renta presuntiva- fue transferido en un 100%.

No es procedente la sanción por inexactitud porque la sociedad no ha realizado ninguno de los supuestos contemplados como infracción en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Lo que se presenta es una diferencia de criterios relativos a la interpretación de las normas que regulan la compensación de los excesos de renta presuntiva.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala establecer si son nulas la Liquidación Oficial de Revisión No.312412010000063 del 17 de noviembre de 2010 y la Resolución No. 9000219 del 11 de noviembre de 2011, que modificaron oficialmente el impuesto de renta del año gravable 2007 a cargo de la sociedad Makro Supermayorista S.A.

En concreto, se discute (i) si la compensación de los excesos de renta presuntiva derivados de un proceso de escisión se encuentra limitada a la parte del patrimonio transferido a la sociedad beneficiaria, y (ii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

2. Compensación de excesos de renta presuntiva resultante de un proceso de escisión

2.1. Para la Administración, de conformidad con los artículos 9 de la Ley 222 de 1995 y 2 del Decreto 852 de 2006, la compensación de los excesos de renta presuntiva derivados de un proceso de escisión está limitada a la parte proporcional del patrimonio transferido a la sociedad beneficiaria.

2.2. La apelante sostiene que esa limitante no existe en materia tributaria y, agregó que, la Ley 222 de 1995 y el Decreto 852 de 2006 no son aplicables al caso concreto porque hacen referencia a los procesos de escisión pero no a la compensación de excesos de renta presuntiva.

Además, precisó que la citada ley es una norma de carácter comercial que no tiene alcance en materia tributaria y, el decreto no se encontraba vigente cuando se realizó el proceso de escisión.

2.3. El ordenamiento tributario establece el sistema de renta presuntiva, como un método alternativo para determinar la base de imposición de la renta, que parte de suponer que todo patrimonio genera utilidades para el contribuyente que lo posee¹.

En virtud de este sistema, si la renta líquida gravable² es inferior a la renta presuntiva, se toma esta última como base gravable del tributo.

La base para el cálculo de la renta presuntiva es el patrimonio líquido obtenido por los contribuyentes en el año inmediatamente anterior, tal como lo indica el artículo 188 del Estatuto Tributario. Dicho patrimonio corresponde de tomar la totalidad de los activos y disminuirle los pasivos³. Es decir, atiende a lo que realmente tiene el contribuyente.

¹ Con la Ley 1111 de 2006 se redujo el porcentaje de renta presuntiva de 6% al 3% referente al rendimiento mínimo del patrimonio poseído por los declarantes, el último día del año anterior gravable.

² Aquella que resulta de la depuración del impuesto de renta previsto en el artículo 26 E.T., y constituye la renta gravable sobre la cual se aplica la tarifa del tributo.

³ El artículo 189 del E.T. establece la forma de depuración de la base de cálculo y determinación de la renta presuntiva.

Significa lo anterior, que la renta presuntiva toma como referente el *patrimonio* para efectos de presumir ingresos como base gravable del impuesto de renta.

Dado que esta forma de determinación de la renta parte de una presunción, el artículo 189 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes compensar los mayores valores que se derivan de la renta presuntiva sobre la renta líquida – excesos de renta presuntiva-, con la renta líquida ordinaria determinada dentro de los cinco años siguientes, reajustado fiscalmente⁴.

2.4. En el caso de los procesos escisión⁵, la compensación de los excesos de renta presuntiva derivados de los mismos constituye un derecho que se genera para la sociedad beneficiaria por la transmisión del patrimonio –activos y pasivos- de la sociedad escindida.

Pero ese derecho que adquiere la sociedad beneficiaria -de compensar los excesos de renta presuntiva que liquidó la sociedad escindida- no puede perder de vista la naturaleza de la renta presuntiva **que parte de tomar el patrimonio de los contribuyentes como referente para presumir ingresos gravables con el impuesto de renta.**

En otras palabras, si lo determinante en el mecanismo de renta presuntiva es el concepto de patrimonio, es este el que debe regir o informar todo lo que involucre esa presunción de renta.

Por eso la posibilidad de compensar los excesos de la renta presuntiva derivados de la escisión por parte de la sociedad beneficiaria, se encuentra relacionada con el patrimonio sobre el cual se presumieron los ingresos gravados con el tributo.

⁴ Parágrafo del artículo 189 del Estatuto Tributario.

⁵ La escisión es un proceso mediante el cual una sociedad divide parcial o totalmente su patrimonio asignándolo a otras sociedades que pueden existir o crearse para el efecto. La sociedad que se divide se denomina “escidente o escindida”, en tanto que la destinataria de las transferencias del bloque patrimonial –activos y pasivos- resultantes de la escisión se llama “beneficiaria”.

Una idea contraria desconocería que los ingresos gravados por el sistema de renta presuntiva precisamente se generaron de determinado patrimonio.

No puede perderse de vista que la compensación de excesos de renta presuntiva tiene la finalidad de aminorar el impuesto a pagar del contribuyente, habida cuenta de que en períodos pasados tributó sobre una renta presunta, es decir, no sobre sus verdaderos ingresos constitutivos de renta sino sobre un porcentaje de su patrimonio.

Luego, permitir que la sociedad beneficiaria de la escisión compense la totalidad de los excesos de renta presuntiva, cuando solo le fue transferida una porción patrimonial, distorsionaría la finalidad de la compensación, porque tributaría sobre un supuesto errado, esto es, determinado un menor valor del impuesto con unas rentas derivadas de un patrimonio que tributó sobre esa presunción.

En consecuencia, dada la naturaleza de la renta presuntiva, los excesos de esta renta que se derive de un proceso de escisión solo pueden compensarse por la sociedad beneficiaria en relación directamente proporcional con el porcentaje patrimonial transferido.

2.5. De otra lado, la escisión y sus efectos se encuentra regulados en el artículo 14-2 del Estatuto Tributario⁶, reglamentada por el artículo 2 del Decreto 852 de 2006, que explícitamente dispuso que “**para efectos tributarios, en el caso de escisión, con o sin disolución de la sociedad escindida, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, la sociedad o sociedades beneficiarias, adquirirán los bienes, derechos y obligaciones que le correspondan en el acuerdo de escisión de conformidad con la parte patrimonial que se les hubiere transferido**”.

⁶ La norma consagra que: (i) no se considera que existe enajenación entre la sociedad escindida y la sociedad en que se subdivide y, (ii) la nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos y demás obligaciones tributarias de esta última, correspondiente a períodos anteriores a la escisión

De tal manera que, la normativa tributaria solo permite que las sociedades beneficiarias recuperen el valor pagado por renta presuntiva sobre la parte patrimonial que tributó sobre ese concepto. Regla, que se encuentra en consonancia con la naturaleza de la renta presuntiva y la compensación de sus excesos en el impuesto de renta.

Por lo demás, el decreto 852 de 2006, es anterior al año gravable que se discute – renta 2007-, entonces, es claro que la situación del contribuyente se regula por tal norma.

Aunque el proceso de escisión se hubiere celebrado en un período fiscal anterior, la compensación de los excesos de renta presuntiva debe realizarse conforme a la normativa tributaria vigente en el año gravable respectivo, que es la que rige la relación contribuyente – DIAN.

2.6. Lo dicho, además, coincide con lo dispuesto en la Ley 222 de 1995, norma de naturaleza mercantil que regula la escisión. En esa normativa se definieron las características y efectos de esta figura, y que se concretan en:

(i) **La junta de socios o asamblea general de accionistas dispone la forma como se distribuirá el patrimonio** de la sociedad escindida a la sociedad beneficiaria – Artículo 4, numeral 4-⁷. Si alguno de los activos no fuere atribuido en el acuerdo de escisión, se repartirá en proporción al activo adjudicado. –Artículo 9-.

(ii) Pero, la ley señaló los efectos de esa transferencia del patrimonio en el sentido de que la sociedad beneficiaria:

⁷ El proyecto de escisión deberá contener por lo menos las siguientes especificaciones: [...]

4. La discriminación y valoración de los activos y pasivos que se integran al patrimonio de la sociedad o sociedades beneficiarias.

- Asume obligaciones conforme con el acuerdo de escisión.
- **Adquiere derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial transferida** – Artículo 9-⁸.

Como se observa la ley permite que los particulares que intervengan en la misma, tengan la facultad de distribuir, a su voluntad, el patrimonio de la sociedad escidente.

Sin embargo, las partes del proceso de escisión no tienen la potestad de señalar la forma en que se adquieren los derechos derivados de ese patrimonio, en tanto la ley se encargó de regular esa circunstancia en el sentido de que la sociedad beneficiaria recibe esos beneficios de conformidad con la parte patrimonial transferida.

2.7. En ese orden de ideas, la Sala concluye que los excesos de renta presuntiva derivados de un proceso de escisión solo pueden compensarse por la sociedad beneficiaria en la parte patrimonial transferida.

2.8. **En el caso concreto**, se encuentra probado que la sociedad Makro de Colombia S.A., sin disolverse, suscribió un acuerdo de escisión parcial, para transferir parte de su patrimonio a Makro S.A.

El acuerdo de escisión fue formalizado mediante la Escritura Pública No. 4193 del 2 de diciembre de 2005⁹, en la que consta que:

⁸ **Artículo 9. Efectos de la escisión:** [...] A partir de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de escisión, la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y **adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera, transferido. Así mismo, la sociedad escidente, cuando se disolviera, se entenderá liquidada.**

⁹ Fls 84-157 c.p.

Makro de Colombia, sociedad escidente, cambió su razón social a Inmobiliaria Internacional S.A.¹⁰, y conservó los inmuebles con la finalidad de desarrollar una actividad inmobiliaria. **Esos bienes representan el 92.02% del patrimonio.**

Makro S.A., sociedad beneficiaria, cambió su denominación social a **Makro Supermayorista S.A.**¹¹-aquí demandante-, **le fue transferido el 7.98% del patrimonio de Makro de Colombia**, los contratos jurídicos para que realizara la actividad *retail*¹², y **los excesos de renta presuntiva originados en el año 2003 (\$17.738.242.000) y, 2004 (\$17.463.427.000)¹³ en el patrimonio de la sociedad escidente.**

2.8.1. Teniendo en cuenta que la demandante, en calidad de sociedad beneficiaria de la escisión, le fue transferido el 7.98% del patrimonio de la escindida, le corresponden los excesos de renta presuntiva derivados de esa porción patrimonial.

No obstante lo anterior, se advierte en los antecedentes administrativos que en la declaración de renta del año 2006, ya la contribuyente había compensado los excesos de renta presuntiva derivados del patrimonio transferido en la escisión - 7.98%- por valor de \$2.914.588.389¹⁴.

En consecuencia, en la declaración del año 2007 no es procedente la compensación de los excesos de renta presuntiva derivado de la parte patrimonial transferida en el proceso de escisión, en tanto ese beneficio ya fue solicitado por la contribuyente en un año gravable anterior.

¹⁰ FI 138 c.p. Escritura pública de escisión.

¹¹ FI 155 c.p. Aclaración escritura pública de escisión.

¹² Hipermercados o sector de grandes superficies.

¹³ FI 135 c.p. Cláusula 6 y 7 de la escritura pública de escisión.

¹⁴ La compensación de esas sumas en la declaración de renta de 2006 no fue controvertida por la parte demandante. En la ampliación del requerimiento se precisó: (FI 761 c.a.5)

\$36.523.664.026	Exceso de renta presuntiva generado por los años 2003 y 2004 en las declaraciones de Makro de Colombia S.A. (ajustados por inflación)
7.98%	Limitante con relación al patrimonio transferido en la escisión
\$2.914.588.389	Exceso de renta presuntiva a que tiene derecho Makro Supermayorista
\$6.892.020.000	Valor solicitado en la declaración de renta del año gravable 2006.

3. Sanción por inexactitud

3.1. Para la demandante no es procedente la sanción por inexactitud porque la sociedad no ha realizado ninguno de los supuestos contemplados como infracción en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Lo que se presenta es una diferencia de criterios relativos a la interpretación de las normas que regulan la compensación de los excesos de renta presuntiva.

3.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

3.3. Como en el presente caso se encuentra demostrado que el contribuyente compensó mayores valores por concepto de excesos de renta presuntiva derivados del proceso de escisión, resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

3.4. Para la Sala no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, sino el desconocimiento de la normativa que regula los efectos del proceso de escisión y la compensación de los excesos de renta presuntiva, que limitan ese derecho a la parte patrimonial transferida.

3.5. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados por los valores no aceptados en esta providencia.

4. Por lo anteriormente expuesto, la Sala confirmará la decisión del *a quo*.

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.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor José Enio Suárez Saldaña, de conformidad con el poder que obra en el folio 402 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ