CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintinueve (29) de octubre de dos mil veinte (2020)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	76001-23-33-000-2016-00539-01(24266)
Demandante:	CARVAJAL TECNOLOGÍA Y SERVICIOS S.A.S.
Demandado:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas:	Sentencia de unificación. Renta 2010. Deducciones - TIDIS - Diferencia en cambio

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN 2020 CE – SUJ-4-004

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, y de la facultad que le confieren los artículos 270 y 271 *ejusdem* y el artículo 14 del Acuerdo 080 de 2019[1], mediante sentencia para unificar jurisprudencia, la Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de marzo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2011, ASSENDA S.A.S[2]., hoy CARVAJAL TECONOLOGÍA Y SERVICIOS S.A.S.[3] presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, en la que registró el impuesto a cargo en $4.845.496.000 y un total saldo a favor de $8.718.090.000[4].

El 4 de marzo de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali expidió el Requerimiento Especial 052382014000004[5], en el cual propuso rechazar deducciones por $1.916.387.000[6], imponer sanción por inexactitud

[1] «*Artículo 14.* ***Otros asuntos asignados a las secciones según su especialidad.*** *Cada una de las Secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo, atendiendo al criterio de especialidad, también tendrá competencia para: (…) 2. Dictar las* ***sentencias de unificación jurisprudencial por razones de importancia jurídica****, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia, en relación con los asuntos que provengan de las Subsecciones o de los Tribunales Administrativos. Las Secciones podrán asumir conocimiento a solicitud de parte,* ***de oficio****, por petición del Ministerio Público o por remisión de las Subsecciones o de los Tribunales administrativos*».
[2] Mediante acta del 15 de marzo de 2012, inscrita en la Cámara de Comercio de Cali el 27 de abril de ese año, bajo el número 5228, la sociedad cambió su nombre por el de Carvajal Tecnología y Servicios S.A.S. Fl. 2 Vto. del c. p.
[3] La sociedad tiene por objeto «*A) LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE GESTIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFORMACIÓN, INCLUYENDO EL ALMACENAMIENTO Y MANEJO DE INFORMACIÓN POR MEDIOS ESCRITOS O ELECTRÓNICOS O CUALQUIER OTRO MEDIO CONOCIDO O POR CONOCERSE. B) LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS RELACIONADOS CON ALISTAMIENTO, DIGITALIZACIÓN, CAPTURA DE INFORMACIÓN LOCAL, MÓVIL, LEVANTAMIENTO DE INFORMACIÓN DE LÍNEAS BASE, PROCESAMIENTO, ANÁLISIS, VALIDACIÓN, GESTIÓN DOCUMENTAL Y CUSTODIA DE INFORMACIÓN (…)*». Fl. 3 del c. p.
[4] Fl. 33 del c. a.
[5] Fls. 419 a 442 del c.a.
[6] De la cifra referida, $24.715.323 corresponde a la pérdida por venta en TIDIS y $1.891.671.780 al rechazo de la diferencia en cambio solicitada.

SC 5780-6

de $1.011.853.000, determinar el impuesto a cargo en $5.477.904.000 y un total saldo a favor de $7.073.829.000.

Previa respuesta al requerimiento especial[7], el 6 de noviembre de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la citada Dirección Seccional expidió la Liquidación Oficial de Revisión 052412014000061[8], que acogió las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración[9], que fue decidido por la Resolución 011819 del 1° de diciembre de 2015[10], expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones[11]:

> *«A.- Que se declare la nulidad total de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración N° 011819 del 01 de diciembre de 2015, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto el 07 de enero de 2015, en contra de la Liquidación Oficial de Revisión N° 052412014000061 del 06 de noviembre de 2014.*
>
> *B.- Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión N°052412014000061 del 06 de noviembre de 2014, en virtud de la cual se modificó la declaración presentada por Carvajal por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, y se impuso una sanción por inexactitud.*
>
> *C.- Que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la liquidación privada contenida en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 presentada por Carvajal y se tengan como ciertos los valores registrados en esta declaración privada presentada por la Compañía el 08 de abril de 2011, mediante formulario N° 9100010840337, al prosperar las razones de objeción de fondo que se desarrollan en el presente escrito.*
>
> *D.- Que se condene en costas a la parte demandada, ya que las Autoridades Tributarias no dieron correcta aplicación a las normas que regulan el impuesto sobre la renta vigentes para el año gravable 2010 y desconocieron la realidad de los hechos en que se fundamenta la determinación de la base gravable por el impuesto de renta del mismo año, excediendo su actuación más allá de la función de procurar la correcta liquidación de los tributos».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29, 83 y 84 de la Constitución Política
- Artículos 26, 32-1, 69, 80, 89, 90, 107 y 120 del Estatuto Tributario
- Artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo

[7] Fls. 432 a 442 del c. a.
[8] Fls. 455 a 462 del c. a.
[9] Fls. 468 a 486 del c. a.
[10] Fls. 571 a 584 del c. a.
[11] Fl. 5 del c. p.

SC 5780-6

Como concepto de la violación expuso lo siguiente:

Relató que las autoretenciones practicadas en periodos anteriores son recursos del «*capital de trabajo*» de la empresa destinados al pago del impuesto sobre la renta, que por superar el valor del mismo, generaron un saldo a favor susceptible de devolución mediante títulos con destinación específica - TIDIS, que solo podía utilizar para el pago de impuestos nacionales dentro del año siguiente a su expedición.

Señaló que ante la inexistencia de impuestos por pagar en las condiciones indicadas, negoció los TIDIS en el mercado de valores bajo las reglas de la oferta y la demanda, lo que generó una pérdida deducible, pues el saldo a favor representado en dichos títulos corresponde a un exceso de retenciones originado en el capital de trabajo necesario para la operación de la compañía, esto es, en un activo vinculado a su actividad productora de renta[12].

Explicó que la pérdida por enajenación de acciones poseídas en una compañía extranjera, corresponde a la diferencia entre el costo fiscal de las mismas, afectado por la fluctuación de la tasa de cambio, y su precio de venta.

Precisó que el gasto derivado del ajuste por diferencia en cambio del costo fiscal de la inversión en acciones es deducible, y que para determinarlo, al momento de la venta podía restar «*del precio de venta el costo histórico en moneda extranjera expresado en pesos a la tasa de cambio*» vigente al momento de la enajenación. Por lo anterior, anotó que dicho costo no se podía fijar en la suma declarada a 31 de diciembre del año anterior sin tener en cuenta la citada fluctuación, pues al hacerlo se violó el debido proceso y la normativa aplicable[13].

Dijo que la sanción por inexactitud es improcedente, en razón a que no se configuraron los supuestos para su imposición, ni se demostró que la compañía declarara datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, a lo cual se suma que la Administración calificó de forma errónea los hechos del proceso, y se presenta diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable.

Concluyó que los actos demandados son nulos al infringir las normas en que debían fundarse, en relación con las deducciones por pérdida en venta de TIDIS y ajuste por diferencia en cambio de activos en moneda extranjera, y con la sanción por inexactitud.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Argumentó que la deducción de la pérdida por enajenación de títulos que no corresponden a bienes usados en la actividad productora de renta está prohibida por la legislación fiscal[14], y que los TIDIS son pagos de la Administración, que si bien conforman un activo de la contribuyente, no son bienes productores de renta ni cuentan con la relación de causalidad a que alude el artículo 107 del Estatuto Tributario.

[12] Citó el oficio DIAN 58132 del 13 de noviembre de 2012.
[13] Artículos 32-1, 69 y 80 del Estatuto Tributario.
[14] Artículo 148 del Estatuto Tributario.

SC 5780-6

Anotó que los TIDIS no son recursos de capital de la compañía, sino títulos de devolución destinados al pago de impuestos, y que las pérdidas en su negociación, bajo las reglas de la oferta y la demanda, no pueden afectar los intereses del Estado, quien no interviene en esa operación. Agregó que los recursos retenidos por la actora son de propiedad del Estado, y resultan ajenos a los de capital de trabajo de la empresa, sobre los que aplica el artículo 107 del Estatuto Tributario para su deducción.

Explicó que la pérdida en venta de acciones no es deducible y que el Estado no debe soportar las pérdidas por operaciones entre particulares, sin importar si se realizan o no en moneda extranjera, como ocurre en este caso, en el que el 15 de octubre de 2010, la actora vendió por $2.158.039.083 las acciones que tenía en una sociedad extranjera, que al 31 de diciembre de 2009, tenían un costo fiscal declarado de $15.160.520.666, arrojando una pérdida de $13.002.481.583.

Indicó que procede la sanción por inexactitud, porque la actora declaró datos equivocados sobre deducciones improcedentes que derivaron en un mayor saldo a favor, lo que constituye un desconocimiento del derecho aplicable. Agregó que no se debe condenar en costas, porque se ventila un interés público y los actos demandados se ajustan al debido proceso.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 23 de agosto de 2017[15], el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades que afecten lo actuado, indicó que no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas las aportadas con la demanda y con su contestación, y fijó el litigio en establecer si son procedentes las deducciones cuestionadas en el proceso y si se debe imponer sanción por inexactitud.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, por los siguientes motivos:

Expresó que la pérdida por enajenación de TIDIS no tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta ni es una expensa necesaria, porque no representa una erogación, sino un menor ingreso, y dicha operación no es necesaria para producir renta, por lo que no cumple los requisitos de deducibilidad de pérdidas establecidos en el artículo 148 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que no se violó el debido proceso, pues por disposición del artículo 153 *Ib.*, y comoquiera que la actora «*no es un contribuyente obligado a aplicar ajustes por inflación*», la pérdida por enajenación de acciones es improcedente, sin que importe la variación del costo fiscal de las mismas.

Consideró que, como no existe diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, se debe imponer sanción por inexactitud, y que conforme con los

[15] Fls. 141 y 143 c. p.

SC 5780-6

artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, procede la condena en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación con fundamento en lo siguiente:

Insistió en la procedencia de la deducción por pérdida en la venta de TIDIS que, a su juicio, constituye una expensa que tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta, al corresponder a un exceso de autoretenciones originadas en recursos de capital de trabajo destinados a financiar su operación, que además es necesaria y proporcionada, y no está prohibida por la ley.

Explicó que las autoretenciones «*son recursos propios del contribuyente, entregados a la DIAN antes de saber si el impuesto se va a generar o no y cuál será su cuantía»,* que el descuento de TIDIS en el mercado secundario de valores es un gasto financiero deducible por asimilarse a otros títulos valores[16], sobre los cuales se reconoció la deducción[17] y que el artículo 148 del Estatuto Tributario no es aplicable por no regular la pérdida en venta de activos.

Sostuvo que no discute la pérdida generada por la venta de acciones en una sociedad extranjera, sino la deducción constituida por la diferencia entre el costo fiscal de dichas acciones del 31 de diciembre de 2009 al momento de su enajenación, circunstancia que, al no haber sido resuelta por el Tribunal, constituye falta de congruencia de la sentencia y una violación al debido proceso.

Expresó que conforme con la normativa aplicable, el costo fiscal que se resta del precio de venta del activo enajenado para determinar la utilidad o pérdida en la transacción, está constituido por el declarado en el año inmediatamente anterior, menos «*la diferencia en cambio del periodo»*, que se calculó entre el 1° de enero de 2010 y el 15 de octubre de dicho año, cuando se vendieron las acciones poseídas en moneda extranjera por más de dos años, lo que generó una diferencia deducible.

Argumentó que no procede la sanción por inexactitud, porque los datos declarados son completos y verdaderos, y existen diferencias de criterio en cuanto a la interpretación del derecho aplicable. Destacó que el *a quo* no se pronunció sobre la aplicación del principio de favorabilidad sobre su imposición, y que no procede condena costas, porque la sociedad actuó ajustada a derecho.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró las argumentaciones del recurso de apelación.

La **DIAN** insistió en lo aducido en la contestación de la demanda.

[16] Citó la sentencia del 16 de junio de 2005, Exp. 14633, C.P. Ligia López Díaz.
[17] Con el recurso de apelación la demandante allegó diferentes documentos, que fueron negados como pruebas en segunda instancia mediante providencia del 22 de marzo de 2019. Fls 231 y 232 del c. p.

SC 5780-6

El **Ministerio Público** solicitó ajustar la sentencia apelada en cuanto a la aplicación de favorabilidad en la sanción por inexactitud, y confirmarla en lo demás, porque la pérdida en venta de TIDIS no cumple requisitos para su deducibilidad y está prohibida por la legislación fiscal, y el costo fiscal de las acciones corresponde al declarado el año inmediatamente anterior, sin lugar a reajustes al momento de su enajenación, pues los mismos se realizan el último día del periodo gravable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por ASSENDA S.A.S., hoy CARVAJAL TECONOLOGÍA Y SERVICIOS S.A.S.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer: i) si la diferencia en venta de TIDIS es deducible; ii) si procede la deducción por diferencia en cambio del costo fiscal de acciones poseídas en moneda extranjera y, iii) si se debe imponer sanción por inexactitud, en cuyo caso, se analizará la aplicación del principio de favorabilidad.

Venta de TIDIS

La demandante argumenta que la deducción de la diferencia en la venta de TIDIS es procedente porque, como los títulos se originaron en el saldo a favor derivado de un exceso de retenciones conformadas con recursos del capital de trabajo destinados a financiar su operación, esta tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Los saldos a favor que son susceptibles de devolución y/o compensación se originan en las declaraciones tributarias, en pagos en exceso y en pagos de lo no debido[18].

En el caso de las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta[19], los saldos a favor susceptibles de devolución y/o compensación resultan del proceso de depuración realizado en liquidaciones privadas o en liquidaciones de revisión, en los eventos en que el impuesto a cargo sea inferior a las retenciones y autoretenciones practicadas, a los anticipos o al saldo a favor de periodos anteriores[20].

Ahora bien, entre los mecanismos de devolución de saldos a favor se encuentran los títulos de devolución de impuestos - TIDIS, que conforme al artículo 806 del Estatuto Tributario «*solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos o de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición*».

Por su parte, el artículo 862 ib., vigente para el periodo en discusión[21], reiteró que los TIDIS -*que son activos y contablemente se registran como tales*[22]-, solo sirven para el pago de impuestos o derechos administrados por las direcciones de impuestos dentro del año

[18] Sentencia del 19 de mayo de 2011, Exp. 17266, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
[19] También proceden las devoluciones y/o compensaciones en el impuesto sobre las ventas.
[20] Cfr. Sentencia del 27 de abril de 2007, Exp. 15055, C. P. Ligia López Díaz.
[21] Sustituido por el artículo 32 de la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010.
[22] Subcuenta: 123565 «*Títulos de devolución de impuestos nacionales (*TIDIS)», cuenta 1235 «*Títulos*», Grupo 12 «*Inversiones*», Clase 1 «*Activos*».

SC 5780-6

calendario siguiente a su expedición, y precisó que en el plazo indicado su beneficiario también puede negociarlos en el mercado secundario mediante comisionista de bolsa.

Así, aunque el fin de los títulos de devolución de impuestos se concreta en el pago de obligaciones fiscales, el legislador previó la posibilidad de negociarlos dentro de la dinámica fiscal del beneficiario de la devolución en el mercado secundario de valores bajo las reglas de la oferta y la demanda, frente a situaciones que inhiban la destinación señalada, como ocurre, entre otros, por la inexistencia de impuestos por pagar.

No obstante, por sus condiciones particulares y ante la existencia de diferentes medios de pago de las obligaciones tributarias, es improbable que los TIDIS se enajenen a un valor superior al nominal, o incluso a uno similar, lo cual implica que la venta se realice a un precio inferior del que incorporan.

En este caso, la diferencia entre el valor nominal y el precio de venta del título constituye un gasto financiero constituido por el menor valor que resulta de la negociación, a título de descuento, y que es necesario dentro de la dinámica fiscal prevista por el legislador para recuperar la liquidez del saldo a favor, lo cual repercute en la financiación y preservación del aparato productivo de los contribuyentes y está asociado al giro de los negocios, teniendo en cuenta el origen de dicho saldo.

Por lo anterior, la Sala considera que el menor valor a título de descuento en la negociación de TIDIS es un gasto deducible, en tanto se acrediten los requisitos de las deducciones[23] y los presupuestos de necesidad, que deberá examinarse *«con criterio comercial»*, esto es, verificando «*si la expensa resultaba requerida o provechosa para desarrollar la actividad empresarial*[24]*»*, relación causal y proporcionalidad, establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En las condiciones señaladas, si bien se consideró[25] que la diferencia en la venta de TIDIS no es una expensa necesaria que tenga relación de causalidad con la actividad generadora de renta, pues no tiene el «*objetivo de poner los bienes o los servicios en condiciones de utilización o prestación*», y se trata de «*un ingreso en menor cuantía al valor del título enajenado*», se rectifica la anterior posición pues, por ministerio de la ley, la negociación de títulos de devolución de impuestos forma parte de la dinámica fiscal de los contribuyentes, y el menor valor que resulta de su enajenación es un gasto financiero deducible a título de descuento, siempre que se acrediten los requisitos de las deducciones.

Necesidad de unificar jurisprudencia

El artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que, «*Por razones de* ***importancia jurídica****, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia, que ameriten la expedición de una sentencia de unificación jurisprudencial, el Consejo de Estado podrá asumir conocimiento de los asuntos pendientes de fallo, de oficio o a solicitud de parte, o por remisión de las secciones o subsecciones o de los tribunales, o a petición del Ministerio Público. (…)».* (Se resalta).

Al distinguir los conceptos de «*sentar*» y «***unificar***» jurisprudencia, la Sala Plena de la Corporación precisó que «*La primera hipótesis apareja la novedad del asunto a discutir o, por lo menos, la inexistencia de un pronunciamiento previo por parte del órgano de cierre; mientras que la*

[23] Requisitos de forma, de fondo y presupuestos esenciales del artículo 107 del Estatuto Tributario.
[24] Sentencia del 6 de agosto de 2020, Exp. 22979, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[25] Sentencia del 5 de junio de 2014, Exps. 16884, 17449 y 17098, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

SC 5780-6

segunda, en cambio, ***tiene como presupuesto la existencia de pronunciamientos que encierran posiciones divergentes sobre un mismo tema****, que ameritan una decisión que zanje las diferencias existentes en aras de dar coherencia a la jurisprudencia y garantizar la igualdad y la seguridad jurídica en las sucesivas decisiones judiciales*[26]*»* (Se resalta).

En ese contexto, se advierte que ante la existencia de pronunciamientos divergentes sobre la deducibilidad de la diferencia generada por la venta de TIDIS, es necesario unificar la jurisprudencia sobre dicho aspecto.

Por las anteriores razones, la Sala establece la siguiente regla de unificación aplicable a la deducibilidad de la diferencia que surge en la negociación de títulos de devolución de impuestos - TIDIS:

> *1.- El menor valor que resulta de la negociación de títulos de devolución de impuestos - TIDIS es deducible, siempre que se acrediten los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.*

Caso concreto

En el expediente están demostrados los siguientes hechos:

El objeto social de la demandante consiste en «*A) LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE GESTIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFORMACIÓN, INCLUYENDO EL ALMACENAMIENTO Y MANEJO DE INFORMACIÓN POR MEDIOS ESCRITOS O ELECTRÓNICOS O CUALQUIER OTRO MEDIO CONOCIDO O POR CONOCERSE. B) LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS RELACIONADOS CON ALISTAMIENTO, DIGITALIZACIÓN, CAPTURA DE INFORMACIÓN LOCAL, MÓVIL, LEVANTAMIENTO DE INFORMACIÓN DE LÍNEAS BASE, PROCESAMIENTO, ANÁLISIS, VALIDACIÓN, GESTIÓN DOCUMENTAL Y CUSTODIA DE INFORMACIÓN (..)».*

En el año gravable 2010, como devolución del saldo a favor del periodo anterior por la suma de $11.234.241.000 originado por exceso de retenciones, la actora recibió TIDIS con ese mismo valor nominal, los cuales fueron negociados en el mercado secundario por $11.209.525.670, lo que generó una diferencia de $24.715.330, que fue rechazada por la Administración.

La Sala considera que la diferencia por la negociación de TIDIS constituye un gasto financiero deducible a título de descuento, que cumple los requisitos de necesidad *-vista con criterio comercial-*, relación causal y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues surgió de la dinámica fiscal de la contribuyente ante la imposibilidad de cumplir la destinación de los títulos *-pago de obligaciones tributarias-* por inexistencia de impuestos por pagar, para hacer líquido el saldo a favor objeto de la devolución y coadyuvar con la infraestructura productiva de la sociedad, teniendo en cuenta que el saldo aludido resultó de un exceso de retenciones, concepto, a su vez, asociado a actividades gravadas, circunstancia no controvertida por la DIAN.

Deducción por diferencia en cambio

La demandante argumenta que la diferencia en el costo fiscal de una inversión en acciones representada en moneda extranjera entre el 31 de diciembre de 2009 cuando la declaró y el 15 de octubre de 2010, cuando la enajenó, constituye una deducción procedente, sobre la que no se pronunció el Tribunal en la sentencia apelada.

[26] CE Sala Plena, providencia del 30 de agosto de 2016, radicación 2014-00130-00, reiterada en Auto del 9 de mayo de 2017, radicación 2016-00025-00, C.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez.

SC 5780-6

Expuso que el costo fiscal de la inversión enajenada que se restó del precio de venta para determinar la pérdida en la transacción, corresponde al declarado en el año inmediatamente anterior, afectado por la variación en la tasa de cambio a la fecha de enajenación (15/10/2010), lo que a su juicio generó una diferencia deducible «*por convertir a pesos una inversión en moneda extranjera al momento de la venta*».

El 15 de octubre de 2010, la sociedad demandante celebró «*Contrato de compraventa de participaciones sociales*», mediante el cual vendió su participación (4.003.018 cuotas de participación)[27] en la compañía FESA Formas Eficientes S.L., domiciliada en Barcelona.

Al 31 de diciembre de 2009, el costo fiscal declarado de las cuotas de participación fue de $15.160.520.666 y el precio de venta de las mismas fue de $2.158.039.083, lo que generó una pérdida no deducible en los términos del artículo 153 del Estatuto Tributario, según el cual «*la pérdida proveniente de la enajenación de acciones o cuotas de interés social, no será deducible*», tema no discutido en el proceso.

No obstante, lo que la actora cuestiona es que, como resultado de la transacción señalada, se generó una diferencia deducible del costo fiscal de las acciones al 15 de octubre de 2010 (fecha de venta), la cual, con fundamento en el artículo 120 del Estatuto Tributario, determinó así:

Concepto	Valor
Costo de adquisición de la inversión en Euros	5.230.525,30
Costo declarado de la inversión a 31 de diciembre de 2009 a una tasa de cambio de 2.898,47	$15.160.520.666
Costo fiscal de la inversión al momento de su enajenación a una tasa de cambio de $2.536,81	$13.268.848.886
Diferencia en cambio entre el 1/01/2010 al 15/10/2010 (fecha de venta)	$1.891.671.780

La Sala advierte que, como lo indicó el Ministerio Público, la deducción solicitada por la actora es improcedente, porque el ajuste por diferencia en cambio[28] del costo fiscal de activos representados en moneda extranjera (acciones), se realiza a 31 de diciembre del periodo, y no al momento de la enajenación.

En cuanto a la determinación del costo fiscal, el artículo 272 del Estatuto Tributario señala que «*las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal*».

Para ello, el artículo 69 *ejusdem*, vigente en los hechos discutidos[29], indicó que «***el costo fiscal** de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos[30], **está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior**, según el caso (…)*» menos «*otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o periodo gravable, calculadas sobre el costo histórico (…)*», entre las que se encuentra la diferencia en cambio.

[27] Fls. 164 a 174 del c. a.
[28] La diferencia en cambio es un ajuste que refleja la oscilación a la que se encuentra sometida una moneda frente a otra divisa, bien sea por devaluación o revaluación, que en los términos del artículo 102 del Decreto 2649 de 1993, «*se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo*».
[29] Sustituido por el artículo 48 de la Ley 1819 de 2016.
[30] Como ocurre con las acciones discutidas que fueron poseídas por sociedad por más de dos años.

SC 5780-6

Sin embargo, las disminuciones fiscales que afectan el costo fiscal de los activos fijos, que corresponde al precio de adquisición o al declarado «***en el año inmediatamente anterior***», son las del periodo gravable y se determinan al final del mismo, lo que es acorde con el artículo 32-1 *Ib*., según el cual, «*el ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera* ***poseídos en el último día del año o periodo gravable,*** *constituye ingreso en el mismo ejercicio*», y con el artículo 269 del mismo estatuto, al señalar que «*El valor patrimonial de los activos en moneda extranjera, se estiman en moneda nacional* ***al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado*** (…)».

De la misma forma, el artículo 26 del Decreto 2649 de 1993, establece que *«la diferencia entre el valor en libros de los activos expresados en moneda extranjera y su valor reexpresado el último día del año, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor o menor valor del activo y como ingreso o gasto financiero, según corresponda»*.

Así pues, la normativa fiscal vigente, no establecía que el costo fiscal de los activos representados en moneda extranjera se pudiera ajustar en el momento de su enajenación, pues dicho ajuste corresponde a un ejercicio del periodo ajeno a la autonomía de la voluntad de las partes, la cual se plasmó en una venta de acciones que generó pérdidas, cuya deducibilidad está prohibida por el artículo 153 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, la reexpresión en el costo fiscal de la inversión en acciones representada en moneda extranjera a la fecha de enajenación, no constituye un gasto financiero deducible, ni se puede entender al margen de la operación de venta que la generó, pues forma parte de la pérdida[31], como se observa a continuación:

Concepto	Valor
Costo declarado de la inversión a 31 de diciembre de 2009	$15.160.520.000
Precio de venta	$2.158.039.083
Valor pérdida	$13.002.481.583
Valor declarado como pérdida	$11.110.809.803
Diferencia declarada como deducción	$1.891.671.780

Así, la diferencia en cambio solicitada por la sociedad como deducción, forma parte de la pérdida, cuya deducción está prohibida por el artículo 153 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, se considera que el costo fiscal de las acciones que se resta del precio de venta de las mismas para determinar la pérdida originada en esa operación, es el declarado a 31 de diciembre de 2009, sin tener en cuenta las variaciones de la tasa de cambio al momento de la venta, con lo cual, el reconocimiento de la suma de $1.891.671.780 solicitado por la demandante como deducción, es improcedente.

Por lo demás, no existe la aducida violación al debido proceso por falta de congruencia de la sentencia, pues las razones del *a quo* para desestimar el cargo de la demanda se centraron en la aplicación del artículo 153 del Estatuto Tributario, por considerar que la variación de la tasa de cambio resultaba de la pérdida en venta de acciones.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial[32]

[31] Conforme con el artículo 300 del Estatuto Tributario, la utilidad o pérdida en la enajenación de activos fijos poseídos por dos años o más, «*se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado*».
[32] Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

SC 5780-6

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, se considera que es procedente la sanción, porque la demandante declaró deducciones inexistentes, lo cual derivó en un mayor saldo a favor, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[33], que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario[34], fue modificada por la Ley 1819 de 2016[35], al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160 % -establecido en la legislación anterior- al 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100 %.

Por las razones expuestas, la Sala realizará la siguiente liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios de Carvajal Tecnología y Servicios S.A.S., correspondiente al año gravable 2010:

Conceptos	Liq. Privada	L.O.R.	C de E
Efectivo, bancos, Inv. mobiliarias	$28,346,133,000	$28,346,133,000	$28,346,133,000
Cuentas por cobrar clientes	$128,274,386,000	$128,274,386,000	$128,274,386,000
Acciones y aportes	$15,334,983,000	$15,334,983,000	$15,334,983,000
Inventaros	$10,918,639,000	$10,918,639,000	$10,918,639,000
Activos fijos	$20,551,319,000	$20,551,319,000	$20,551,319,000
Otros activos	$8,331,180,000	$8,331,180,000	$8,331,180,000
Total patrimonio bruto	$211,756,640,000	$211,756,640,000	$211,756,640,000
Pasivos	$113,713,424,000	$113,713,424,000	$113,713,424,000
Total patrimonio líquido	$98,043,216,000	$98,043,216,000	$98,043,216,000
Ingresos brutos operacionales	$420,895,176,000	$420,895,176,000	$420,895,176,000
Ingresos brutos no operacionales	$13,016,669,000	$13,016,669,000	$13,016,669,000
Interés y rendimiento financiero	$3,475,119,000	$3,475,119,000	$3,475,119,000
Total ingresos brutos	$437,386,964,000	$437,386,964,000	$437,386,964,000

[33] «*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones*».
[34] E.T. «*Artículo 647. Sanción por inexactitud. (…) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente*».
[35] Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

SC 5780-6

Devoluciones, rebajas y descuentos	$926,282,000	$926,282,000	$926,282,000
Total ingresos netos	$436,460,682,000	$436,460,682,000	$436,460,682,000
Costo de Venta (Inventario Permanente)	$315,605,765,000	$315,605,765,000	$315,605,765,000
Total costos	$315,605,765,000	$315,605,765,000	$315,605,765,000
Gastos operacionales de administración	$37,078,902,000	$37,078,902,000	$37,078,902,000
Gastos operacionales de ventas	$36,318,243,000	$36,318,243,000	$36,318,243,000
Deducción Inversiones en Activos Fijos	$672,050,000	$672,050,000	$672,050,000
Otras deducciones	$12,388,131,000	$10,471,744,000	$10,496,459,000
Total deducciones	$86,457,326,000	$84,540,939,000	**$84,565,654,000**
Renta líquida del ejercicio	$34,397,591,000	$36,313,978,000	$36,289,263,000
Compensaciones	$11,428,000,000	$11,428,000,000	$11,428,000,000
Renta líquida	$22,969,591,000	$24,885,978,000	$24,861,263,000
Renta presuntiva	$2,808,927,000	$2,808,927,000	$2,808,927,000
Total rentas exentas	$8,286,269,000	$8,286,269,000	$8,286,269,000
Renta líquida gravable	$14,683,322,000	$16,599,709,000	$16,574,994,000
Ingresos ganancias ocasionales	$7,325,605,000	$7,325,605,000	$7,325,605,000
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	$3,585,371,000	$3,585,371,000	$3,585,371,000
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	$3,740,234,000	$3,740,234,000	$3,740,234,000
Impuesto sobre renta gravable	$4,845,496,000	$5,477,904,000	$5,469,748,000
Impuesto neto de renta	$4,845,496,000	$5,477,904,000	$5,469,748,000
Total impuesto a cargo	$4,845,496,000	$5,477,904,000	$5,469,748,000
Autoretenciones	$13,513,395,000	$13,513,395,000	$13,513,395,000
Otros conceptos	$50,191,000	$50,191,000	$50,191,000
Total retenciones año gravable	$13,563,586,000	$13,563,586,000	$13,563,586,000
Sanciones	$0	$1,011,853,000	**$624,252,000**
Total saldo a favor	$8,718,090,000	$7,073,829,000	**$7,469,586,000**

LIQUIDACION SANCION POR INEXACTITUD		
Saldo a favor liquidación privada	$8,718,090,000	
Saldo a favor C. de E. sin sanciones	$8,093,838,000	
Base sanción por inexactitud		$624,252,000
Tarifa (E.T. Arts. 640 y 648):		100 %
Sanción por inexactitud		**$624,252,000**

Por lo tanto, se revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos acusados y, como restablecimiento del derecho, se determinará el total saldo a favor del periodo discutido en la suma liquidada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso[36], no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

[36] C.G.P. «*Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (…) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*».

FALLA

1.- UNIFICAR la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con la deducibilidad de la diferencia que surge en la negociación de títulos de devolución de impuestos - TIDIS, para adoptar las siguientes reglas:

> *1.- El menor valor que resulta de la negociación de títulos de devolución de impuestos - TIDIS es deducible, siempre que se acrediten los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.*
>
> *2.- La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos decididos con antelación.*

2.- REVOCAR la sentencia del 23 de marzo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar se dispone:

1. ***ANULAR*** *parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 052412014000061 del 6 de noviembre de 2014 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, y su confirmatoria, la Resolución 011819 del 1° de diciembre de 2015, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN.*

2. *A título de restablecimiento del derecho,* ***FIJAR*** *el total saldo a favor de Carvajal Tecnología y Servicios S.A.S., por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en la suma liquidada en la parte motiva de esta providencia.*

3. *Negar las demás pretensiones de la demanda.*

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

SC 5780-6