



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00656-01 (26408)
Demandante: HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintitrés (23) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00656-01 (26408)
Demandante: HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN
Temas: Impuesto de renta 2014. Recuperación por pérdidas compensadas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 13 de mayo del 2021, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A que accedió a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos¹:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. 312412017000032 del 13 de junio de 2017, por medio de la cual le fue proferida a la demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2014; y de la Resolución No. 004.656 del 15 de junio de 2018, que confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año 2014 de la sociedad HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva (...)”.

ANTECEDENTES

El 16 de abril del 2015, la demandante presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2014, mediante el formulario nro. 1110601523130 y nro. Electrónico 91000286961274 en el cual registró un saldo a pagar por la suma de \$4.200.288.000.

El 27 de septiembre del 2016, la DIAN profirió Requerimiento Especial nro. 312382016000098, mediante el cual propuso adicionar como una renta líquida gravable por recuperación de deducciones a la declaración del 2014, la menor pérdida fijada en el proceso de determinación adelantado respecto del periodo 2008.

¹ Folios 1 a 19, índice 2, SAMAI.



El 13 de junio del 2017, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la Liquidación Oficial nro. 312412017000032 por medio de la cual modificó la declaración de renta del año 2014, para adicionar como ingresos brutos operacionales la suma de \$2.169.926.000 por concepto de renta por recuperación de deducciones por pérdidas compensadas, liquidar un mayor impuesto de renta por valor de \$542.482.000, e imponer sanción por inexactitud por igual valor.

El 11 de agosto de 2017, la demandante interpuso recurso de reconsideración en contra del anterior acto, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 004656 del 15 de junio de 2018 expedida por la División de Gestión Jurídica de la DIAN, confirmando íntegramente la liquidación oficial de revisión mencionada.

DEMANDA

HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones²:

“Solicito a este Honorable Tribunal que se hagan las siguientes o similares declaraciones:

1.1. Que se declare la nulidad total de los siguientes actos:

- 1.1.1. La Liquidación Oficial No. 312412017000032 del 13 de junio de 2017 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante “DIAN”, la “entidad demandada” o la “Administración Tributaria”), por medio de la cual resolvió liquidar un mayor impuesto de renta a cargo de la Compañía por la suma de \$542.482.000 e imponer una sanción por inexactitud por el mismo valor, para un total de \$1.084.964.000.
- 1.1.2. Resolución No. 004656 del 15 de junio de 2018 expedida por la División de Gestión Jurídica de la DIAN, actos por medio la cual se confirmó lo dispuesto en la Liquidación Oficial No. 312412017000032 del 13 de junio de 2017.

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:

- 1.2.1. Que se declare improcedente la inclusión en la declaración de renta del año gravable 2014 de la Compañía la suma \$2.169.926.000 como ingresos brutos no operacionales por concepto de renta por recuperación de deducciones por pérdidas compensadas en virtud de lo dispuesto de lo dispuesto (*sic*) en el artículo 199 del Estatuto Tributario (E.T.).
- 1.2.2. Que se declare que no procede la sanción por inexactitud impuesta por el la (*sic*) Administración Tributaria a mi representada.
- 1.2.3. En consecuencia de lo anterior, se declare que la declaración de renta y complementarios presentada virtualmente por la Compañía el 16 de abril de 2015 por el año gravable 2014 con formulario No. 1110601523130 y número electrónico No. 91000286961274 se encuentra en firme y, en consecuencia, se ordene el archivo del expediente abierto en contra de mi representada.
- 1.2.4. Que al amparo de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, se condene a la entidad demandada por el valor de las costas y las agencias en derecho en las cuales ha incurrido o incurrirá mi representada con relación a este proceso”.

² Folio 1 a 15, índice 2 SAMAI.



Normas invocadas como vulneradas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 199, 647, 828 y 829 del Estatuto Tributario.

Concepto de violación

La demandante formuló el concepto de violación en los siguientes términos:

Indebida aplicación del artículo 199 del Estatuto Tributario

Los actos administrativos son nulos porque en ellos se plasmó una interpretación errónea del artículo 199 del Estatuto Tributario. La DIAN determinó que según esta disposición, la renta líquida por recuperación de deducciones debe incluirse en la declaración de renta del año gravable en el que se expidió la liquidación oficial que redujo la pérdida; es decir que para este proceso, como la liquidación oficial de revisión del año 2008 fue proferida en el 2014, es en este año que debe incluirse la renta líquida por recuperación de deducciones.

Estimó que esa interpretación no se ajusta a la intención del legislador ni al criterio establecido en la sentencia del 15 de mayo de 1998 del Consejo de Estado, ni con la doctrina estipulada en la Resolución nro. 900002 del 2 de febrero de 2010 de la DIAN, dado que el propósito de esta norma fue que la renta líquida por recuperación de deducciones se incluyera en el mismo año en que se redujo la pérdida fiscal, a saber en el año 2008, en tanto entre el artículo 23 de la Ley 9 de 1983 y el actual artículo 199 del Estatuto Tributario existe identidad jurídica. Desconocerlo implicaría una violación al principio de separación de poderes y una aplicación indebida de la norma.

Desconocimiento de la firmeza de los actos administrativos

La administración vulneró lo dispuesto en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario porque le dio mérito ejecutivo a la liquidación oficial que modificó la declaración de renta del año 2008, aun cuando se encontraba demandada ante esta jurisdicción. Sin embargo, manifestó que de acogerse la interpretación de la entidad con relación al momento en el cual pueden incluirse las pérdidas compensadas como renta líquida, la demandante solo podría modificar su declaración del 2014, una vez se haya decidido de manera definitiva el litigio en contra de la liquidación oficial del 2008.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Con la imposición de la sanción se viola el principio de *non bis in ídem*, toda vez que la DIAN pretendió sancionar por inexactitud en las declaraciones del 2008 y 2014 por el mismo hecho de haber solicitado costos improcedentes.

Por otro lado, estimó que en el presente caso operó el eximente de responsabilidad contemplado en el párrafo del artículo 647 del Estatuto Tributario porque (i) la declaración presentada en el 2014 se justificó en una interpretación razonable de la norma, (ii) existe una diferencia de criterios respecto de la aplicación del artículo 199 *ibidem* y (iii) los hechos y cifras presentadas estuvieron completas y se presumen verdaderas.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda³ en los siguientes términos:

La administración actuó conforme a la Constitución y aplicó una interpretación sistemática del ordenamiento tributario, al entender que las pérdidas que fueron compensadas a través de la declaración de renta del periodo fiscal 2008, pueden recuperarse a través de la renta líquida del 2014, año en el cual se profirió la liquidación oficial de revisión que modificó la pérdida declarada.

Al comparar el artículo 23 de la Ley 9 de 1983 y el actual artículo 84 de la Ley 75 de 1986, concluyó que se mantuvo la interpretación sobre el periodo en el cual se puede recuperar vía adición de renta líquida el valor de las pérdidas, siendo aquel en el que se profiere y notifica la liquidación oficial.

Afirmó que la interpretación de la demandante no se ajusta a derecho, porque impone un límite temporal a la administración para recuperar los valores compensados al año en que se origina la pérdida, hace nugatorios los términos concedidos para revisar las declaraciones, y dejaría a potestad del contribuyente la corrección de las declaraciones en las cuales compensó pérdidas improcedentes.

Respecto de la improcedencia de la sanción por inexactitud, consideró que no se violó el principio de *non bis in idem*, puesto que la adición a la renta líquida por recuperación por pérdidas compensadas no es una sanción.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones:

Indicó que una vez verificado el presupuesto normativo previsto en el artículo 199 *ibidem*, la administración puede adelantar el procedimiento para la recuperación de la pérdida compensada sin que sea requisito previo una decisión definitiva respecto del proceso de determinación del tributo.

El 21 de agosto del 2019, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca profirió la sentencia en primera instancia dentro del proceso con radicado nro. 250002337000-20150087400, en virtud del cual se declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000140 del 5 de diciembre de 2014, y como consecuencia a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año 2008.

Esto implicó que tanto la modificación efectuada por la entidad de la pérdida compensada como la recuperación de la misma mediante la renta del 2014, fueran improcedentes. En tal sentido, el Tribunal determinó que no hay razón para mantener vigentes los actos administrativos demandados, declaró su nulidad y la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año 2014, y no condenó en costas por no encontrarse probadas.

³ Folios 1 a 13, índice 2, SAMAI.



RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandada** apeló el fallo⁴, con base en los siguientes argumentos:

Sobre el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión que rechazó la pérdida declarada en el año gravable 2008, no hay pronunciamiento definitivo que declare su nulidad al estar en trámite el recurso de apelación ante el Consejo de Estado. Por consiguiente, se debe continuar con el estudio de legalidad de los actos administrativos que discuten la declaración de renta del 2014.

Estimó que no puede juzgarse en abstracto la nulidad del acto administrativo ya que se presume su legalidad y su carácter ejecutorio, por lo que la liquidación oficial referente al periodo 2008 no prestará mérito ejecutivo hasta tanto no se resuelva la controversia de forma definitiva.

Manifestó que mientras no se dicte sentencia de segunda instancia que confirme la nulidad de los actos referentes al proceso de determinación del impuesto de renta del año 2008, resulta contrario a derecho anular los actos administrativos discutidos en este proceso, porque, entre otras cosas, se haría nugatoria la recuperación de dichas sumas de dinero en el caso en que sea declarada la legalidad de aquel proceso de determinación.

Por último, indicó que el proceso de determinación del impuesto es autónomo e independiente del procedimiento de cobro coactivo, y se equivoca el Tribunal al concluir que la administración tributaria no tenía la potestad de verificar la declaración del año gravable 2014 con la finalidad de evaluar su veracidad y la exactitud de los hechos declarados.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La demandante se pronunció durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 del 2021.

En dicho memorial, la demandante sostuvo que la liquidación oficial relacionada con el proceso de determinación del impuesto del año 2008, fue declarada nula por esta Sala mediante sentencia proferida el 17 de febrero de 2022 dentro del proceso con radicado nro. 25000233700020150087401 y número interno 25278.

Dicha liquidación oficial constituía el fundamento para la modificación de la declaración de renta del periodo gravable 2014 en virtud del artículo 199 del Estatuto Tributario, con el fin de incluir como renta líquida gravable por recuperación de deducciones la pérdida que fue rechazada en el año gravable 2008. Con la decisión adoptada en el proceso referenciado esta modificación carece de sustento.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 6.º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

⁴ Folios 1 a 6, índice 2, SAMAI.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación le corresponde a la Sala determinar si era procedente declarar la ilegalidad de los actos que determinaron una renta líquida en el año 2014, con ocasión de la sentencia de primera instancia que anuló la liquidación oficial del impuesto de renta de 2008 que rechazó las pérdidas declaradas.

Renta líquida por recuperación de deducciones por pérdidas compensadas

De conformidad con el artículo 199 del Estatuto Tributario *“Las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación.”*

La liquidación oficial que determinó la renta líquida por recuperación de deducciones en desarrollo del artículo 199 del E.T. se sustenta en aquellos actos que modificaron las pérdidas declaradas en un año anterior y que fueron compensadas. Es por ello que si estos últimos son anulados por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, desaparecen los fundamentos de hecho de la primera.

Pero debe advertirse que para que ello ocurra se requiere de sentencia ejecutoriada, esto es, que contra la sentencia que declare la nulidad de la liquidación oficial en primera instancia no se interponga el recurso correspondiente o, en caso contrario, cuando quede ejecutoriada la sentencia de segunda instancia que resuelve el recurso de apelación.

En este caso la Administración modificó las pérdidas declaradas en el año gravable 2008, las cuales fueron compensadas en años posteriores. En el año 2014, que es objeto de discusión en este proceso, la demandada determinó, como consecuencia, una renta líquida por recuperación de deducciones.

La parte demandante adelantó ante esta jurisdicción los siguientes procesos de nulidad y restablecimiento del derecho:

- (i) Proceso con radicado nro. 25000-23-37-000-2015-00874-01, mediante el cual se pretendió la nulidad de la Liquidación Oficial nro. 312412014000140 del 5 de diciembre de 2014, por la cual la DIAN modificó oficialmente la declaración de renta del año 2008, reduciendo la pérdida fiscal y,
- (ii) El presente proceso con radicado nro. 25000-23-37-000-2018-00656-01 a través del cual se pretende la nulidad de Liquidación Oficial nro. 312412017000032 del 13 de junio de 2017 y la Resolución nro. 004656 del 15 de junio de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración, en donde se incluyó como ingresos brutos operacionales la suma de \$2.169.926.000 por concepto de renta por recuperación de deducciones por pérdidas declaradas en el año 2008.

Ahora bien, para el momento de interponer el recurso de apelación en este caso, el proceso contra el acto que redujo la pérdida declarada en 2008 no había sido resuelto



por esta corporación. No obstante, mediante sentencia del 17 de febrero de 2022⁵ esta Sala confirmó la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión relativa al año 2008.

Al encontrarse resuelta la discusión, de manera definitiva, respecto de la improcedencia de la modificación de la declaración de renta del año gravable 2008, advierte esta Sala que los actos administrativos aquí demandados no encuentran sustento fáctico ni jurídico, toda vez que, con la firmeza de la declaración del año 2008, no hay lugar a reconocer una recuperación de las pérdidas compensadas en su momento.

En consecuencia, no prosperan los argumentos de apelación de la demandada, razón por la que la Sala confirmará la sentencia apelada.

Condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de primera instancia del 13 de mayo del 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, de conformidad con la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta
Aclaró voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de febrero del 2022, Exp. 25278, C.P. Stella Jannette Carvajal Basto.



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00656-01 (26408)
Demandante: HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

