



Radicación: 25000-23-37-000-2018-00237-01 (26262)
Demandante: Bolette Dolphin Sucursal Colombia
FALLO

**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: 25000-23-37-000-2018-00237-01 (26262)
Demandante: BOLETTE DOLPHIN SUCURSAL COLOMBIA
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
-DIAN-
Temas: Solicitud de reducción anticipo de la declaración de renta. Artículo 809 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 15 de febrero de 2018 la sociedad Bolette Dolphin Sucursal Colombia solicitó autorización para la reducción del anticipo del impuesto sobre la renta para el período 2018, a liquidar en la declaración del año gravable 2017. Dicha solicitud fue rechazada mediante Resolución nro. 001968 del 11 de abril de 2018 por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá- DIAN-.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, Bolette Dolphin Sucursal Colombia formuló las siguientes pretensiones²:

“PRETENSIONES PRINCIPALES:

A. Que se declare la nulidad absoluta de la Resolución No. 001968 del 11 de abril de 2018, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá -DIAN- mediante la cual se rechaza la solicitud de reducción del anticipo del Impuesto de Renta

¹ Folio 33 del c. p., índice 2 SAMAI.

² Folios 195 a 196 c. p. 1, índice 2 SAMAI.



correspondiente al año gravable 2018, presentada el 15 de febrero de 2018 por Bolette Dolphin.

B. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca del derecho de Bolette Dolphin en el sentido de reconocer la procedencia de la solicitud de reducción del anticipo del Impuesto de Renta correspondiente al año gravable 2018, y en ese sentido, se reconozca que el Contribuyente no estaba obligado a liquidar suma alguna por este concepto”.

Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 150, 209, 228 y 363 de la Constitución Política; 683 y 809 del Estatuto Tributario; 11 y 176 del Código General del Proceso y 25, 27 y 28 del Código Civil.

El **concepto de la violación** se sintetiza así³:

La demandante cumplió con los requisitos exigidos en el artículo 809 del Estatuto Tributario y la Circular 0044 de 2009 para acceder a la reducción del anticipo del impuesto de renta para el año 2018, por lo que no es dable a la administración rechazar la solicitud con fundamento en requisitos distintos a los expresamente señalados por ley, pues ello desconoce el principio de legalidad y vulnera el principio de buena fe.

Bolette Dolphin Sucursal Colombia acreditó con las certificaciones de la contadora pública la circunstancia prevista en el literal a) del artículo 809 del Estatuto Tributario para acceder a la reducción del anticipo, esto es, la disminución de ingresos de primeros meses de enero y febrero del año 2018, en consideración a la terminación, el 2 de julio de 2017, del contrato en virtud del cual recibía rentas.

Adicionalmente, en el certificado aportado con la solicitud constan los ingresos de los tres primeros meses del año 2017, y que el patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2017 no es superior a cero pesos.

Aunque, la sociedad demandante advirtió en la solicitud de reducción del anticipo que el certificado correspondiente a los ingresos de marzo de 2018 sería aportado los primeros días del mes de abril, la petición fue resuelta antes de que se allegara el documento, y adjuntó con la demanda el certificado de ingresos del mes de marzo de 2018 suscrita por la contadora el 9 de abril de 2018.

Puntualizó que independiente de que los certificados aportados fueran suscritos por la contadora pública y la apoderada de la sucursal, estos son la prueba idónea para acreditar la disminución de los ingresos, por lo que la administración no podía exigir como requisito adicional para acceder a la reducción solicitada, que demostrara la terminación del contrato o la no suscripción de acuerdos adicionales, pues ello desconoce los certificados de contador como prueba contable.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 809 del Estatuto Tributario y la Circular 0044 de 2009, el procedimiento para determinar la procedencia de la reducción del anticipo está dado por la comparación de los ingresos de los primeros tres meses del año 2018 frente a los obtenidos en el año 2017, y no entre los años 2016 y 2017 como lo efectuó la DIAN.

³ Folios 120 a 138, c.p.1, índice 2 SAMAI.



La administración vulneró los principios de justicia, equidad y eficiencia tributaria al exigir al contribuyente mayores cargas de las que debía soportar, dio prevalencia a lo formal sobre lo sustancial y no motivó debidamente la resolución de rechazo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

De conformidad con el artículo 809 del Estatuto Tributario, el contribuyente puede solicitar ante la administración la reducción del anticipo cuando en los tres primeros meses del periodo gravable los ingresos hayan sido inferiores al 15% de los ingresos correspondientes al año anterior, de manera que se trata de eventos verificables del pasado, y no a proyecciones sobre la disminución de ingresos como lo realizó la demandante.

Con el memorial del 15 de febrero de 2018, la demandante aportó como prueba de la reducción de ingresos una certificación de estados financieros a través de la cual se hizo constar que durante el primer trimestre del 2017 la sociedad generó ingresos por un total de \$38.518.587.349 y que en el segundo semestre no se generó ningún valor, lo que tuvo lugar por la ejecución del contrato de servicios petroleros con la sociedad Andarko Colombia Company Sucursal Colombia.

La sociedad demandante mediante apoderada certificó que en el mes de enero de 2018 no generó ingresos, y que para los meses de febrero y marzo siguientes no se esperaba recibirlos, afirmaciones que no fueron certificadas por la contadora, sino que se basan en las manifestaciones de la apoderada de la sociedad respecto del alcance de la prestación de servicios bajo la modalidad de outsourcing.

La certificación aportada para acreditar la reducción del anticipo del año 2018 no corresponde con la realidad, pues mientras en la solicitud se indica que los ingresos de la sociedad se obtuvieron de la ejecución de un contrato de fletamento sin tripulación, modalidad contractual de transporte de mercancías o arrendamiento de medios de transporte, en el certificado se refiere que provienen de un contrato de servicios de perforación petrolera.

La DIAN pese a que solicitó el contrato a partir del cual se generaron sus ingresos para efectos de subsanar las incongruencias de lo señalado en la solicitud y la certificación, este no fue aportado por la demandante.

Los memoriales de 28 de febrero de 2018 y 12 de marzo siguiente, en los cuales se aporta una proyección de la declaración de renta del año 2017, junto con la certificación de los ingresos percibidos, no permiten establecer la comparación de los ingresos entre los dos periodos que prevé la norma para la procedencia del beneficio.

No se cumplió con el requisito previsto en la norma para acceder a la reducción del anticipo en la medida que no se demostraron los parámetros comparables entre los ingresos obtenidos en el primer trimestre del año anterior y los del trimestre del año que recae la solicitud, pues solo se hizo alusión a los ingresos percibidos en enero de 2018.

⁴ Folios 101 a 107 y 214 a 215 c. p.1 índice 2 SAMAI.



SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca** negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la demandante, bajo los siguientes argumentos⁵:

Advierte que la administración no comparó los ingresos percibidos durante el primer trimestre del año 2018 con los ingresos del primer trimestre del año anterior 2017, por lo que de manera equivocada rechazó la solicitud de reducción del anticipo del impuesto de renta del año 2018, al comparar de manera errada los ingresos percibidos entre el año 2017 y 2016.

Pese a lo anterior, la demandante no aportó las pruebas que acreditaran la disminución de los ingresos conforme con el artículo 809 del Estatuto Tributario, dado que en el expediente no reposa el contrato enunciado en la solicitud de reducción del anticipo, ni se demostró su finalización. Además, en las certificaciones de la contadora pública no se evidencia la disminución de los ingresos del primer trimestre del año 2018, respecto de los percibidos en el 2017, en los porcentajes previstos en la ley.

Las manifestaciones de la apoderada sobre la existencia del contrato, la terminación de este y los ingresos recibidos, obedecen a certificaciones que no contienen los requisitos mínimos para tenerlas como pruebas contables suficientes, pues por expresa disposición legal solo son admisibles las que emiten los contadores públicos y revisores fiscales siempre que cumplan los requisitos del artículo 777 del Estatuto Tributario.

Con todo, la demandante no acreditó la disminución de los ingresos en los términos del artículo 809 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**⁶ señaló que los actos demandados adolecen de falsa motivación, pues la administración se limitó a afirmar que no se cumplen los requisitos del artículo 809 del Estatuto Tributario, pero no explica cuál de ellos fue incumplido y las razones que lo sustentan, lo que vulnera su debido proceso.

Frente al cumplimiento de los requisitos del artículo 809 del Estatuto Tributario y la Circular 0044 de 2009, indicó que el contrato por el que recibía rentas finalizó el 2 de julio de 2017, y ante la ausencia de otros proyectos que pudieran generar rentas futuras para la Sucursal, es razonable la disminución de los ingresos y por ende la procedencia de la reducción del anticipo del año 2018. El contrato inicial es prueba suficiente dado que no es posible probar la inexistencia de un contrato adicional.

La demandante aportó con la solicitud, la certificación de la contadora pública en la que constan los ingresos percibidos durante el primer trimestre del año 2017, el patrimonio líquido, los ingresos del mes de enero de 2018 y *“la confirmación que durante los tres (3) primeros meses del año 2018, la Sucursal no espera recibir ingresos”*. La certificación de los ingresos del mes de febrero y la proyección de la declaración de renta del año 2017 fue presentada en el memorial del 12 de marzo de 2018, y se indicó

⁵ Folios 1 al 44, índice 2 SAMAI.

⁶ Folios 4 a 12, índice 2 SAMAI.



que el certificado de los ingresos del mes de marzo sería aportado en el mes de abril, sin embargo, la solicitud de reducción fue resuelta antes de que se aportara el documento.

Contrario a lo aducido por el tribunal, sí se allegaron los documentos idóneos, para el estudio de la solicitud, toda vez que las proyecciones y los certificados de la contadora exigidos por la norma tributaria registran la información de los ingresos percibidos durante los periodos 2017 y 2018 para demostrar la disminución de estos en el porcentaje establecido en la ley. Los certificados fueron acompañados de la cédula y tarjeta profesional de la contadora pública, lo cual certifica su idoneidad para expedirlos.

El análisis de la DIAN fue errado al estudiar los requisitos frente al año 2017 comparado con el 2016, cuando la solicitud de reducción concernía al anticipo que se pagaría por el año 2018, por lo que le correspondía analizar si por dicho año gravable, los ingresos de los tres primeros meses eran inferiores respecto de los del año 2017, conforme a lo dispuesto en el artículo 809 del Estatuto Tributario.

Precisa que para la procedencia de la reducción, la norma no exige que el anticipo se refleje en una declaración de renta debidamente presentada previo a la solicitud de la reducción, una interpretación contraria vulnera el principio de legalidad pues así no fue previsto en la ley.

A la fecha de la presentación de la apelación, la declaración de renta ya había sido presentada y en esta se observa que no fueron registrados ingresos para el año 2018, razón por la que no era procedente liquidar el anticipo en la declaración de renta del año 2017 y por ende era procedente la solicitud de reducción del anticipo.

La DIAN vulneró los principios de justicia, equidad y eficiencia tributaria, al exigir al contribuyente mayores cargas de las que por ley debe soportar, y actuó en desconocimiento de la prevalencia de la realidad sustancial sobre la formal frente a la reducción del anticipo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**⁷ reiteró los argumentos de la demanda y el recurso de apelación y agregó que la declaración de renta del año 2018 demuestra que no obtuvo ingresos durante dicho año, por lo que insistió que no procedía liquidar el anticipo para el año 2018 en la declaración de renta del año 2017 y, la reducción de anticipo presentada era procedente en los términos del artículo 809 del Estatuto Tributario.

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda al considerar que la solicitud presentada por la sociedad demandante no cumplió con los presupuestos para la procedencia de la reducción del anticipo⁸.

⁷ Folios 4 a 10, índice 19 SAMAI.

⁸ Folios 1 a 6, índice 18 SAMAI.



CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia al considerar que los actos no adolecen de nulidad en su motivación, toda vez que contienen los fundamentos de hecho y de derecho que soportan la decisión del rechazo a la solicitud.

La demandante no cumplió con las exigencias del artículo 809 del Estatuto Tributario para la procedencia de la reducción del anticipo, puesto que no probó que los ingresos percibidos durante los primeros meses del año 2018 fueran inferiores en un 15% respecto de los primeros meses del año 2017. La administración valoró las pruebas aportadas al expediente administrativo y concluyó que no se encontraban acreditados los presupuestos de la norma para el beneficio de la reducción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar si es procedente la reducción del anticipo liquidado en la declaración de renta del año gravable 2017, para el año 2018 conforme con el artículo 809 del Estatuto Tributario.

Autorización de la reducción del anticipo

El artículo 807 del Estatuto Tributario establece el cálculo que están obligados a realizar los contribuyentes a título de anticipo del impuesto sobre la renta del año siguiente al gravable, el cual es liquidado en la respectiva declaración conforme con los porcentajes allí establecidos, y cuyo valor podrá ser deducido en la declaración del año gravable siguiente.

Por su parte, el artículo 809 del Estatuto Tributario prevé que la administración tributaria autorizará la reducción del anticipo previa solicitud de los contribuyentes, siempre que se cumpla alguno de los presupuestos allí establecidos, así:

“ARTICULO 809. AUTORIZACIÓN DE LA REDUCCIÓN EN CASOS INDIVIDUALES. A solicitud del contribuyente, el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo o sus delegados, autorizarán mediante resoluciones de carácter especial, reducciones proporcionales del anticipo del impuesto en los siguientes casos:

a. Cuando en los tres (3) primeros meses del año o período gravable al cual corresponda el anticipo, los ingresos del contribuyente hayan sido inferiores al quince por ciento (15%) de los ingresos correspondientes al año o período gravable inmediatamente anterior;

b. Cuando en los seis (6) primeros meses del año o período gravable al cual corresponda el anticipo, los ingresos del contribuyente hayan sido inferiores al veinticinco por ciento (25%) de los ingresos correspondientes al año o período gravable inmediatamente anterior.

En caso de que la solicitud sea resuelta favorablemente, en la resolución se fijará el monto del anticipo a cargo del contribuyente y su forma de pago.

La sola presentación de la solicitud de reducción, que deberá hacerse acompañada de todas las pruebas necesarias para su resolución, no suspende la obligación de cancelar la totalidad del anticipo”.



En ese orden, la solicitud de reducción del anticipo debe ser acompañada de las pruebas necesarias que acrediten la disminución de los ingresos del contribuyente durante los primeros tres o seis meses del año al que corresponde el anticipo, en los porcentajes allí establecidos respecto de los ingresos por el mismo periodo del año anterior.

Mediante la Circular nro. 044 de 2009, la DIAN instruyó sobre el trámite de las solicitudes de reducción de anticipo, y los requisitos para su radicación:

“REQUISITOS DE LA SOLICITUD

Presentar la correspondiente solicitud al Director Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales, según el caso.

Anexar poder si se actúa a través de apoderado.

Acompañar certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio, si el contribuyente es persona jurídica.

Anexar las pruebas necesarias para acreditar las circunstancias previstas en los literales a) o b) del artículo 809 del Estatuto Tributario, es decir que el contribuyente puede a través de medios probatorios idóneos, conducentes y pertinentes acreditar la disminución de los ingresos del contribuyente frente a los correspondientes al año o periodo gravable inmediatamente anterior, conforme con los lapsos de tiempo y en los porcentajes previstos.

Si se anexare constancia autenticada de Contador Público o Revisor Fiscal, para acreditar las circunstancias previstas en los literales a) o b) del artículo 809 del Estatuto Tributario, en la que se certifique sobre los ingresos del año gravable inmediatamente anterior y por la fracción del año por el que se solicita la reducción, se deberá allegar en fotocopia la respectiva tarjeta profesional de contador público debidamente autenticada.

Si una sociedad en proceso de liquidación pretende una reducción de anticipo, inferior al impuesto calculado sobre la renta presuntiva deberá demostrar mediante certificado de la Cámara de Comercio que se encuentra en liquidación, teniendo en cuenta la obligación que establece el artículo 28, numeral 9º del Código de Comercio”.

En virtud de lo anterior y atendiendo a que en el presente caso la solicitud de la reducción del anticipo corresponde a la liquidada para el año 2018, para determinar su procedencia, se debían comparar los ingresos percibidos durante el primer trimestre del año 2018 frente a los del año anterior, esto es el 2017.

La Sala advierte que el artículo 809 del Estatuto Tributario dispone que se debe acreditar la disminución de ingresos a través de pruebas idóneas y no de meras expectativas o proyecciones. Es decir que, para la solicitud de reducción de anticipo no basta con la simple afirmación de que en el futuro no se percibirán ingresos, pues debe demostrarse que efectivamente se redujeron los ingresos durante la primera parte del año.

La parte demandante alega que la solicitud presentada cumplió con todos los requisitos exigidos en el artículo 809 del Estatuto Tributario y la Circular 0044 de 2009.

En el presente caso está probado que la sociedad demandante en escrito radicado el 15 de febrero de 2018, solicitó la autorización de la reducción del anticipo para el año 2018, con fundamento en que el contrato suscrito con Anadaro Colombia Company Sucursal Colombia, única fuente de ingresos, finalizó el 2 de julio de 2017, razón por



la cual no generaría rentas derivadas de su actividad comercial para el primer trimestre del año 2018.

Al anterior escrito, la demandante aportó como prueba para la procedencia de la reducción, el certificado suscrito por la apoderada y la contadora pública⁹ en el que se señaló que durante el primer semestre del año 2017, la sucursal generó ingresos por un total de \$38.518.587.349 y no generó ingresos durante el segundo semestre del 2017, y frente al año 2018, indicó que la sucursal no generó ingresos al cierre del mes enero. Además, que *“no se esperan recibir ingresos durante los meses de febrero y marzo del 2018, pues el contrato que reportaba los ingresos recibidos por la sucursal estuvo vigente hasta el dos (02) de julio de 2017, y no existen acuerdos, contratos distintos o adicionales que les reporten o vayan a reportar ingresos a la sucursal por el primer trimestre del año 2018”*.

Por solicitud de la Administración, el 28 de febrero de 2018, la sociedad aportó una proyección de la declaración de renta del año 2017 en la cual se liquidó un anticipo por \$7.728.187.250¹⁰.

El 12 de marzo de 2018, la demandante presentó un memorial dando alcance a la solicitud de reducción con la proyección de la declaración de renta con el valor del anticipo ajustado, junto con el certificado suscrito por la apoderada y la contadora pública en el que consta que durante el mes de febrero de 2018, la sucursal no obtuvo ingresos.

De acuerdo con lo anterior, la Sala comparte la decisión del tribunal de que las pruebas aportadas por la demandante no cumplen con lo establecido en el artículo 809 del Estatuto Tributario, en la medida que los certificados de la contadora pública aportados con la solicitud no dan cuenta que efectivamente se disminuyeron los ingresos en el primer trimestre de 2018. Si bien los certificados de la contadora evidencian de que no hubo ingresos en los dos primeros meses del año, el artículo 809 del Estatuto Tributario exige demostrar que en los tres (3) primeros meses del periodo gravable se disminuyeron los ingresos al quince por ciento de los obtenidos en el año anterior.

En ese orden, la demandante no logró acreditar la disminución de los ingresos en el primer trimestre del año 2018 respecto del año 2017. Aunado a que no son suficientes las expectativas o proyecciones de que no se van a recibir ingresos futuros en virtud de la terminación del contrato del 2 de julio de 2017, con la sociedad Anadaro Colombia Company Sucursal Colombia, pues el requisito exigido no es la posibilidad que se disminuyan los ingresos, sino que efectivamente se demuestre que tal hecho ocurrió.

La Administración no exigió requisitos adicionales a los previstos en la norma para el reconocimiento de la reducción, pues su procedencia no está limitada a la prueba contable, sino que admite cualquier medio probatorio idóneo, conducente y pertinente que demuestre la efectiva disminución de los ingresos en los términos establecidos en la ley. En consecuencia, los actos demandados no adolecen de una indebida motivación por cuanto, la administración cuestionó que la demandante no acreditó mediante pruebas la disminución de los ingresos que diera lugar a la procedencia de la reducción del anticipo.

⁹ Folio 50 c.p.1. Anexó a la certificación con copia de la identificación y la tarjeta profesional.

¹⁰ Folios 55 a 62 c.p.1.



Con todo, y atendiendo a que la demandante no logró demostrar que los ingresos del primer trimestre del año 2018 fueron inferiores en un 15% respecto a los del año 2017, pues solo aportó las certificaciones de los meses de enero y febrero de 2018, no había lugar a la autorización de la reducción del anticipo solicitado.

Por lo anterior, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

De la 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 condenará 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 y por autoridad de la Ley,

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 20 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y 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
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN