



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00658-01 (26565)
Demandante: Pasteurizadora Santandereana de Leches SA en liquidación – Lechesan SA
Demandada: DIAN
Temas: CREE 2014. Aplicación sentencia C-291 de 2015. Compensación de pérdidas fiscales

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 6 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió¹:

Primero: Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial del Impuesto de Renta para la Equidad CREE nro. 322412018900025 de 11 de septiembre de 2018 proferida contra la sociedad Pasteurizadora Santandereana de Leches S.A. - Lechesan S.A. en liquidación por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá determinó el Impuesto de Renta para la Equidad CREE del año gravable 2014, en los términos señalados en la motiva de la presente providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declárase que la demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE del año gravable 2014, por las razones expuestas en la considerativa.

TERCERO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda

CUARTO: Por no haberse causado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 21 de abril de 2015 la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) del año gravable 2014² en la que registró \$11.747.676.000 en el renglón 35 deducciones. Tal denuncia fue objeto de corrección el 24 de agosto de 2015, para aumentar dicho renglón a \$13.605.270.000³, en aplicación de lo dispuesto en la sentencia C-291 de 2015 respecto de la compensación de pérdidas fiscales del año 2013, oficializada mediante Liquidación Oficial de Corrección nro. 322412015900221 del 17 de diciembre de 2015⁴.

¹ Índice 2 SAMAI, expediente digital «ED_SENTENCIA_14SENTENCIAPRIMERA(.pdf) NroActua 2»

² Por medio de Formulario nro. 1402601929001 (f. 7 caa)

³ El aumento de las deducciones fue de \$1.857.594.000 (incluye \$1.759.887.000 por compensación de pérdidas fiscales de 2013 – único aspecto objeto de apelación de la entidad demandada)

⁴ Folios 10 y 11 caa



Mediante Requerimiento Especial nro. 900024 de 11 de diciembre de 2017⁵, la entidad demandada propuso modificar la mencionada liquidación oficial de corrección. Tras la respuesta oportuna de la actora al acto previo⁶, la demandada profirió Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE nro. 322412018900025 de 11 de septiembre de 2018⁷, en la que determinó en \$11.619.701.000 el renglón 35 deducciones⁸ e impuso sanción por inexactitud (100%) de \$145.999.000. Y la actora acudió directamente a la jurisdicción.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones⁹:

A) Que declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto de renta para la equidad CREE No. 322412018900025 del 10 (sic) de septiembre de 2018, proferida por la Jefe del GIT Determinaciones Oficiales de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

B) Que en restablecimiento del derecho se deje en firme la liquidación oficial de corrección No. 322412015900221 del 17 de diciembre de 2015.

Invocó como normas vulneradas los artículos 338 y 363 de la CP (Constitución Política); 22 y 22-2 de la Ley 1607 de 2012; 147, 647, 703, 714, 720 y 730 del ET (Estatuto Tributario) y 3, 138 y 152 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), bajo el siguiente concepto de violación¹⁰:

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 establecía la base gravable del CREE sin contemplar la opción de compensar las pérdidas fiscales. No obstante, la Ley 1739 de 2014 adicionó el artículo 22-2 que previó la posibilidad de hacerlo en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario, pero a partir del año gravable 2015. Por tanto, la Corte Constitucional en sentencia C-291 de 20 de mayo de 2015 consideró que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 incurrió en omisión legislativa relativa que generó una carga tributaria excesiva para algunos sujetos pasivos vulnerando el principio de equidad vertical, por lo que adoptó un fallo integrador en el que abarcó la compensación de pérdidas fiscales para todas las situaciones jurídicas que no estuvieren consolidadas para el momento del fallo, como sucede en el caso concreto cuya declaración CREE del 2014, que además no había adquirido firmeza¹¹. En consideración al fallo de la Corte, la demandante corrigió la mencionada declaración privada -presentada inicialmente el 21 de abril de 2015- en el sentido de incluir la compensación de la pérdida fiscal generada en el año gravable anterior -2013- oficializada mediante Liquidación Oficial de Corrección nro. 322412015900221 de 17 de diciembre de 2015, la cual resulta procedente en los términos del fallo constitucional.

De otro lado, la Administración Tributaria tanto en el requerimiento especial como en el acto oficial debió sustentar las razones del rechazo de la deducción de \$225.682.000,

⁵ Folios 106 a 126 caa

⁶ Radicada el 8 de marzo de 2018. (ff. 128 a 147 caa)

⁷ Folios 159 a 165 ca

⁸ Desconoció la suma de \$1.985.569.000 (producto de la comparación efectuada entre las liquidaciones oficiales de corrección de renta 2014 y de renta CREE del mismo año), suma dentro de la cual está incluido el valor desconocido por compensación de pérdidas fiscales de 2013.

⁹ Folio 27 cp.

¹⁰ Índice 2 SAMAI, expediente digital «ED_DEMANDA_01DEMANDA(.pdf) NroActua 2» folios 6 a 30

¹¹ Indicó que el término de firmeza es de dos años y se cuenta desde el momento de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor radicada el 5 de abril de 2017 -se extiende hasta el 5 de abril de 2019-.

pues se limitó a aplicar un método de auditoría comparando los valores informados en la declaraciones de renta y CREE, omisión que impidió a la demandante ejercer su derecho de defensa y acarreó la causal de nulidad prevista en el numeral 4 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Finalmente, no hay lugar a aplicar la sanción por inexactitud debido a la prosperidad de los argumentos de la demanda y además porque la discusión proviene de la interpretación de la sentencia constitucional integradora por omisión legislativa.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹². Arguyó que como la sentencia C-291 de 20 de mayo de 2015 se aplica a todas las situaciones no consolidadas cobijadas por los efectos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, la administración en procura del principio de irretroactividad de las normas en materia fiscal y de lo consagrado en el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014, incluyó en el formulario de declaración de CREE del año 2015 el renglón 38 «*Pérdida Líquida años 2013 y/o 2014 Compensaciones*» con el propósito de que los contribuyentes pudieran imputar las pérdidas fiscales como lo consagra el artículo 147 del Estatuto Tributario. Por tanto, la pérdida fiscal de \$1.759.887.000 no tenía lugar en el año 2014 pues el legislador no lo contempló para ese periodo, pero sí lo incluyó como un beneficio para los responsables a partir del año 2015.

Por otro lado, las deducciones deben ser iguales en el CREE y en el impuesto sobre la renta y complementarios. En ese orden, comoquiera que la demandante con ocasión del requerimiento de la Administración guardó silencio frente a la diferencia existente en deducciones por \$225.682.000, no puede argumentar la falta de motivación del acto demandado¹³, máxime si se tiene en cuenta que tenía la carga de probar.

Es procedente la sanción por inexactitud tasada por el 100% de las diferencias halladas en virtud del principio de favorabilidad, toda vez que la demandante imputó una pérdida fiscal de forma improcedente, ocasionando una menor renta líquida y, en consecuencia, un menor impuesto a cargo.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹⁴. Advirtió que es procedente la compensación de pérdidas fiscales del año 2013 con las rentas incluidas en la declaración CREE 2014 en los términos de la sentencia C-291 de 20 de mayo de 2015, toda vez que para el momento de esa decisión la situación de la actora relativa a dicho denuncia privado no se encontraba consolidada. Además, fue a partir de la autorización del operador judicial que la demandante corrigió su declaración inicial incluyendo las deducciones por pérdidas fiscales registradas en la declaración del año gravable 2013, denuncia que por demás se encuentra en firme y por tanto se tornan inmodificables las erogaciones allí registradas.

Igualmente, como el CREE empezó a regir desde el 1º de enero de 2013, los obligados a pagar este tributo presentaron su primera declaración en el año gravable 2014 donde pudieron generar pérdidas fiscales pasibles de compensar -con las rentas líquidas obtenidas en

¹² Folios 96 a 106 cp.

¹³ En ese orden, argumentó que tomó para el efecto las deducciones registradas en la declaración de renta del año 2014 por \$11.619.701.000 en tanto considera que constituye un hecho confesado de conformidad con el artículo 747 del Estatuto Tributario.

¹⁴ Folios 136 a 171 cp.

año 2014- a la luz del fallo integrador. Desconocer esa situación repercute en una carga tributaria excesiva.

De otro lado, la Administración encontró una diferencia entre los valores registrados como deducciones en la liquidación oficial de corrección del impuesto sobre la renta y la liquidación oficial de corrección del CREE de \$1.985.569.000¹⁵, respecto de la cual la demandante manifestó que correspondió a la compensación de la pérdida fiscal obtenida en el año 2013 en cuantía de \$1.759.987.000, sin soportar el mayor valor de \$225.682.000¹⁶, por lo que era procedente su desconocimiento.

Por último, el tribunal efectuó la liquidación del tributo con base en la prosperidad del primer cargo, con la que concluyó que no hay lugar a la sanción por inexactitud porque no se configuró hecho sancionable, pues a pesar de que la demandante incluyó improcedentemente en su denuncia privado la suma de \$225.682.000 por concepto de deducciones, la depuración que realizó no repercutió en menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor, en la medida que calculó el gravamen por la base mínima que resulta ser superior a la base determinada en la sentencia, lo que conlleva a que tampoco exista base para el cálculo de la sanción.

Recurso de apelación

La demandada¹⁷ argumentó que si bien las sentencias de las Altas Cortes gozan de aplicación inmediata, en temas relativos a tributos debe tenerse en cuenta su irretroactividad según los artículos 338 y 363 de la Constitución Política. De esa forma, la sentencia C-291 de 2015 debe aplicarse «a partir del momento en que se esgrime el análisis de la norma cuestionada» y abarca todas las situaciones no consolidadas cobijadas por los efectos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. En cumplimiento del fallo judicial, atendiendo al principio de irretroactividad y al artículo 13 de la Ley 1739 de 2014, la Administración dispuso en el formulario de declaración del CREE del año 2015 el renglón 38 «Pérdida Liquida años 2013 y/o 2014 Compensaciones» con el propósito de que los contribuyentes pudieran compensar las pérdidas fiscales. Por lo anterior, es procedente el desconocimiento de la pérdida fiscal de \$1.759.887.000 en la declaración del año 2014 por cuanto el legislador no lo contempló para ese periodo.

Pronunciamientos finales

La demandante presentó escrito en el que se pronunció frente al recurso de apelación interpuesto por la demandada a cuyo efecto ratificó lo señalado en la demanda y adicionalmente solicitó tener en cuenta que efectuó la corrección de la declaración acogiendo oportunamente a las herramientas dispuestas en el Estatuto Tributario, la cual tuvo como propósito enmendar el «daño antijurídico» sufrido por la omisión legislativa a la cual aludió el fallo constitucional.

La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1.- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado atendiendo el cargo de apelación planteado por la demandada contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las

¹⁵ Sostuvo que tanto la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 como la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE de la misma anualidad, fueron objeto de corrección voluntaria.

¹⁶ Este aspecto no es objeto de estudio en la segunda instancia, comoquiera que no fue cuestionado por la actora, quien no apeló.

¹⁷ Índice 2 SAMAI, expediente digital «ED_RECURSOAP_15RECURSODEAPELAC(.pdf) NroActua 2»

pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. En ese contexto, debe establecerse si era procedente que la demandante compensara las pérdidas fiscales del 2013 en la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014 al amparo de la sentencia C-291 de 20 de mayo de 2015.

2.- El artículo 22¹⁸ (original) de la Ley 1607 de 2012 no estableció la posibilidad de compensar pérdidas fiscales en la determinación de la base gravable del impuesto CREE y por esa razón fue objeto de demanda ante la Corte Constitucional.

El legislador reformó el mencionado artículo por medio de la Ley 1739 de 2014 y en su artículo 13¹⁹ adicionó el artículo 22-2 que permitió la compensación de pérdidas fiscales en el CREE, pero solo a partir del año gravable 2015, *i.e.* viabilizó la compensación de las pérdidas fiscales del CREE generadas a partir del año 2015 con las rentas líquidas ordinarias que se obtuvieron en los periodos gravables siguientes.

La Corte Constitucional mediante sentencia C-291 de 2015 decidió la exequibilidad condicionada del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, pues definió que la determinación de la base gravable del CREE efectuada por esa norma incurrió en una omisión legislativa relativa por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, contraria a la Carta Política por violar el principio de equidad tributaria, exclusión que (i) afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro, (ii) generó rasgos confiscatorios en el gravamen e (iii) impactó el sistema tributario con su carácter regresivo.

En la citada providencia se tuvo en cuenta la modificación introducida por el artículo 13 la Ley 1739 de 2014. Sin embargo, señaló que como esa disposición sólo es aplicable para pérdidas generadas a partir del año gravable 2015, para efectos de que el artículo 22 *ib.* se ajustara a la Constitución, instituyó que la compensación de pérdidas debe operar frente a todas las situaciones cobijadas por los efectos jurídicos del artículo analizado y que no estuvieran consolidadas, es decir, aquellas en discusión o susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Por tanto, adoptó un fallo integrador en el que incluyó compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE -regla adoptada en el artículo 147 del ET-, entendimiento que perdurará mientras la disposición estudiada tenga la entidad de producir consecuencias normativas.

Desde esa perspectiva, en el marco de la sentencia de constitucionalidad, no es válido afirmar que sólo pueden compensarse pérdidas fiscales del CREE de los años gravables 2013 y 2014 en el renglón dispuesto para el efecto por la administración tributaria en el formulario del año gravable 2015 -Renglón 38 Pérdida Liquida años 2013 y/o 2014 Compensaciones-

¹⁸ Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012: Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4° del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

Parágrafo transitorio. Para los periodos correspondientes a los 5 años gravables 2013 a 2017 se podrán restar de la base gravable del impuesto para la equidad, CREE, las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario.

¹⁹ ARTÍCULO 13. Adiciónese el artículo 22-2 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

Artículo 22-2. Compensación de Pérdidas Fiscales. Las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) a partir del año gravable 2015, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional.



De manera que, el contribuyente podía compensar las pérdidas fiscales del año gravable 2013 con la renta ordinaria de la declaración del CREE del 2014, toda vez que respecto de ese denuncia no existe una situación jurídica consolidada, habida cuenta que el presente proceso se surte en torno al mismo, el cual se encuentra cobijado por los efectos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. Ello no implica que se esté dando una aplicación retroactiva del artículo 13 de la Ley 1739 de 2014 como plantea la recurrente, pues la interpretación en los anteriores términos obedece a lo dispuesto en la citada sentencia de constitucionalidad.

Por ende, con fundamento en la referida sentencia C-291 de 2015, las pérdidas fiscales de CREE del año 2013 son susceptibles de ser compensadas con las rentas líquidas del año 2014 y, en este sentido, no prospera el cargo de apelación, por lo que se procederá a confirmar la decisión recurrida.

Finalmente, por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

- 1.- **Confirmar** la sentencia de primera instancia.
- 2.- Reconocer personería a Camilo Torres Romero como apoderado de la demandante y a Lilia Esperanza Amada Ávila como apoderada de la entidad demandada conforme con los poderes allegados.
- 3.- Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN