

**¿ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA PROVENIENTE DE LA ENAJENACIÓN DE UN ACTIVO
RECIBIDO EN DACIÓN DE PAGO?**

**Presentado Por:
QUINTERO CETINA DORIS
RIOS WERPAJOSKI DIANA EXMIREY**

**Presentado A:
Doctor Julio Fernando Álvarez Rodríguez**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA - FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ D.C
2011**

TABLA DE CONTENIDO

¿ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA PROVENIENTE DE LA ENAJENACIÓN DE UN ACTIVO RECIBIDO EN DACIÓN DE PAGO? ¡Error! Marcador no definido.	
¿ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA PROVENIENTE DE LA ENAJENACIÓN DE UN ACTIVO RECIBIDO EN DACIÓN DE PAGO? _____	3
1. PLANTEAMIENTO. _____	3
2. ANALISIS JURISPRUDENCIAL _____	4
A. IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA: _____	4
B. PARTES QUE INTERVIENEN _____	4
C. PROBLEMA PLANTEADO: _____	4
D. HECHOS RELEVANTES: _____	4
E. TESIS DEL DEMANDANTE: _____	5
F. TESIS DE LA DEFENSA (Demandado/a): _____	6
G. TESIS DE LA DECISIÓN DE LA PRIMERA INSTANCIA: _____	7
H. ARGUMENTO (S) DE LA APELACIÓN: _____	8
I. OTRAS TESIS (PROCURADURÍA, OTROS INTERVINIENTES, PRECEDENTES –JURISPRUDENCIA ANTERIOR- ETC.): _____	9
J. DECISIÓN FINAL: _____	9
3. APRECIACIONES SOBRE EL ANÁLISIS (JUICIO CRÍTICO) Y CONCLUSIONES. _____	11
BIBLIOGRAFÍA _____	14

¿ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA PROVENIENTE DE LA ENAJENACIÓN DE UN ACTIVO RECIBIDO EN DACIÓN DE PAGO?

1. PLANTEAMIENTO.

Uno de los temas más sensibles en la determinación de la renta líquida, base gravable del Impuesto básico de Renta, es el criterio interpretativo sobre si los gastos para las organizaciones empresariales son necesariamente deducibles.

El tema tiene relevancia especialmente desde la estructuración normativa del Estatuto Tributario, en donde se parte de la noción de expensa necesaria que señala su artículo 107. Es un planteamiento ampliamente aceptado que sólo resulta deducible una erogación o esfuerzo que aparezca contabilizado como gasto de una sociedad contribuyente, sólo cuando este cumple con los requisitos de la norma, que se sintetizan en la realización dentro del período gravable en cuestión; que tenga relación de causalidad con la actividad productora de la renta del contribuyente, y que resulte necesario y proporcional, apreciados estos aspectos con criterio comercial.

Pero aunque tal apreciación resulta aparentemente tan clara, su aplicación a casos concretos no resulta fácil, porque la doctrina oficial de la DIAN ha señalado diversos criterios para entender el alcance de la relación de causalidad (normalmente haciéndolo coincidir con el “principio de asociación contable”); agregándole aspectos como vinculaciones directas e indirectas, no siempre fáciles de precisar, y alcances sobre lo que puede llegar a ser razonablemente necesario y proporcional, que tampoco resultan fáciles de contextualizar.

A ello se agrega un aspecto adicional: el comentado artículo 107 ET aparece presentado como una “regla general” que puede llegar a ser limitado por el señalamiento de reglas especiales a través de los artículos que se presentan a continuación, básicamente los comprendidos entre el 108 y el 178 ET. Esto quiere decir, que el entendimiento en materia de deducibilidad lo ofrece la norma del artículo 107 ET, pero que hay reglas especiales para ciertas deducciones, bien limitando el alcance de la regla general o en algunos casos incluso ampliándolas, que son las establecidas por los artículos subsiguientes. Sin embargo, cuando se observan casos concretos de aplicación de estas disposiciones, se observa que a veces es relación de “regla general – excepciones” no necesariamente se cumple, y el caso que se quiere abordar es precisamente uno de ellos.

Nos ha parecido interesante analizar una polémica jurisprudencia relativamente reciente del máximo tribunal de lo contencioso administrativo, que ha puesto en tela de juicio el reconocimiento de unos gastos a los cuales se ve abocado un contribuyente, como consecuencia de la situación financiera precaria de sus clientes. En efecto, es frecuente observar que empresas se ven limitadas en la recuperación de su cartera de crédito y se ven forzadas a aceptar en pago bienes cedidos por sus clientes, en pago de sus obligaciones, muchas veces incurriendo en pérdidas en dichas operaciones. Situaciones como las crisis financieras recientes, tanto a nivel nacional como internacional, ponen en evidencia que el caso planteado es de relativa común ocurrencia.

Para los anteriores propósitos y con el fin de hacer un análisis lo más objetivo posible, hemos recurrido a la herramienta de las fichas de análisis jurisprudencial, con el fin de destacar y presentar esquemáticamente los aspectos fundamentales del caso y, en lo

posible, resolver algunas cuestiones fundamentales. Y sólo a partir de dicha dinámica, presentar al final nuestro juicio crítico del mismo.

Encontramos que las preguntas fundamentales a resolver con el análisis del caso son:

1. ¿Constituye la dación en pago una modalidad de enajenación?
2. ¿Cuál es el alcance del artículo 149 ET en materia de pérdidas en la enajenación de activos?
3. ¿Cuál es el concepto fiscal de activo fijo?
4. Comentarios críticos a la interpretación de la DIAN sobre el tema.
5. Comentarios críticos a la decisión de Primera instancia (Tribunal administrativo) respecto a que los argumentos jurídicos y contables en juego.
6. Comentarios críticos a la decisión del Consejo de Estado sobre el problema.

2. ANALISIS JURISPRUDENCIAL

(Ficha)

A. IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA:

Corporación: Consejo de Estado	Fecha: 26 de enero de 2009
Magistrado: Ligia López Díaz	No. Expediente: 16322

B. PARTES QUE INTERVIENEN

Demandante: Textiles Miratex S.A.	Demandado: DIAN
--------------------------------------	--------------------

C. PROBLEMA PLANTEADO:

El problema jurídico radica en establecer la procedencia de la deducción por pérdida en la enajenación de activos solicitada por la Sociedad Textiles Miratex S.A. que corresponde a la diferencia entre la suma recibida por esta, que esta representada en los bienes dados en pago por la Sociedad deudora Hilandería Sintéticas del Tuy CA, y el valor por el cual estaba valorada la cuenta por cobrar producto de la cesión de un contrato de mutuo; y en caso de no proceder la deducción, si se configuró la diferencia de criterios para determinar si da lugar o no a la sanción por inexactitud.

D. HECHOS RELEVANTES:

Este es el caso de una Sociedad contribuyente del Impuesto de Renta en Colombia, Textiles Miratex S.A., cuyas actividades principales son: Compra, venta, producción, distribución y exportación de textiles.

Para el período en discusión era acreedora de la Sociedad Venezolana Hilandería Sintéticas del Tuy CA, por dos créditos: Uno por valor de \$2.030.814.925 por concepto de exportación de mercancías y otro por valor de \$6.931.463.934 correspondiente a la cesión de cuatro contratos de mutuo que celebró con los prestamistas de dicha Sociedad Venezolana.

Para cumplir con dichas obligaciones, dada la difícil situación económica que atravesaba Venezuela, la Sociedad Hilandería Sintéticas del Tuy CA entregó a la Sociedad Colombiana a título de dación en pago unos bienes inmuebles ubicados en Venezuela valorados en \$8.608.874.383 con los cuales se cubrió la totalidad del primer crédito; es decir, los \$2.030.814.925 correspondiente a las exportaciones, y el saldo se cruzó con el segundo crédito generando como resultado una pérdida para la Sociedad acreedora de \$341.887.948, la cual fue solicitada por esta como deducción por pérdida en enajenación de activos en la declaración de renta del período 2001, presentada en abril de 2002.

En octubre de 2003 la DIAN emitió un requerimiento especial proponiendo modificar la liquidación privada por desconocer entre otras esta partida y aplicar la sanción por inexactitud.

En julio de 2004 la DIAN profirió la Liquidación oficial de revisión del Impuesto de renta y complementarios del período 2001.

Ante esto la Sociedad no interpuso recurso de reconsideración, y acudió directamente al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta, Subsección "A", quien en octubre de 2006 declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial proferida por la DIAN, reafirmando la no procedencia de la deducción por pérdida en la enajenación de activos fijos.

Por último la Sociedad recurrió al Consejo de Estado para apelar la Sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, pero éste en su fallo confirmó la sentencia.

E. TESIS DEL DEMANDANTE:

"En relación con el negocio jurídico de cesión de los contratos de mutuo, existe un contrato en donde el cesionario, en este caso la demandante, subrogó en su posición al cedente adquiriendo un crédito activo el cual se ajusta a la definición de activos fijos consagrada en el artículo 60 del Estatuto Tributario.

Como la dación en pago es un acuerdo entre acreedor y deudor para cancelar una obligación mediante una prestación diferente a la debida, en el presente caso tuvo como efecto que los contratos de cesión del crédito, los cuales operan como el título, fueran enajenados. Ahora bien, se debe tener en cuenta que la enajenación de créditos cedidos no se encuentra considerada dentro del objeto social como una actividad de la sociedad, por tanto, esa actividad es ocasional e implica que esos créditos constituyeron activos fijos de la Sociedad.

El artículo 90 del E.T. define la pérdida que proviene de la enajenación de activos como "la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados". El artículo 352 del E.T., consagra de manera expresa que las pérdidas por enajenación de activos son deducibles de la renta bruta del contribuyente. En el mismo sentido el artículo 20 del Decreto 2075 de 1992, confirma la deducibilidad de las pérdidas ocasionales de la enajenación de activos.

De otro lado, la deducción generada en la enajenación de un activo fijo se encuentra plasmada en el

artículo 149 del E.T., en donde se establece que no se tendrán en cuenta para determinar su valor, los ajustes efectuados.

De acuerdo con lo anterior, la Administración Tributaria rechaza la procedencia de esta deducción bajo el erróneo argumento de que el artículo 149 del E.T, remite a situaciones concretas -Arts. 73, 90-2 y 868 del E.T.- para su procedencia. Bajo este supuesto, está desconociendo el artículo 90 del Estatuto Tributario porque en esta disposición, se consagra expresamente la deducción por pérdida a cualquier título, incluida la dación en pago.

La remisión que realiza el artículo 149 del E.T., está referida sólo a la determinación del valor de la pérdida susceptible de deducción para los bienes reajustables, por tanto de esa misma norma se infiere la posibilidad de deducir cualquier pérdida que se produzca en enajenación de activos, así ésta provenga de una dación en pago.

Se debe tener en cuenta la naturaleza de la dación en pago, pues en virtud de ésta figura, la prestación inicialmente debida es reemplazada con el valor de otra constituida por los bienes que son dados en pago. El problema se origina en la diferencia que se presenta en el costo de adquisición del activo con el precio de su enajenación que fue inferior, pues los bienes entregados en dación en pago tenían un valor inferior al registrado por la Sociedad para los créditos que había adquirido.

No se puede aplicar el artículo 148 del E.T. porque esa disposición hace referencia a las pérdidas de activos por fuerza mayor, no siendo este el caso.

De otra parte, la Administración señaló sin sustento alguno que la cesión de créditos no se encuentra establecida dentro del objeto social principal de la sociedad demandante, y que por tanto, este hecho constituía otro obstáculo para su deducción, por tratarse de una actividad que no es habitual ni profesional. Lo cierto es que tanto la cesión de créditos, como los créditos que otorgó para financiar las exportaciones se encuentran debidamente autorizadas por ley porque el objeto social está constituido entre otras actividades por “todas las operaciones de crédito permitidas por la ley”.

La pérdida producto de la dación en pago cumple con todos los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad para su deducción. En efecto, la necesidad se cumple porque la inversión originaria buscaba consolidar una exportación de textiles, y la proporcionalidad y causalidad con la simple constatación del objeto social.

(...)

Por ultimo, considero que no se configuran los supuestos necesarios para la imposición de sanción por inexactitud, y por el contrario, se presenta una clara diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente. Para la procedencia de la sanción por inexactitud, se necesita la ocurrencia de maniobras fraudulentas.”¹

F. TESIS DE LA DEFENSA (Demandado/a):

“La deducción por pérdidas en la enajenación de activos sufrida como consecuencia de dación en pago no es deducible”², para la Administración Tributaria, “porque la dación sólo constituye un acuerdo a través del cual, se cancela el saldo de una deuda con la entrega de unos bienes.”³

¹ CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia Radicado 25000 -23-27-000-2004-92218-01(16322). Consejera Ponente: Ligia López Díaz. 26 de Enero de 2009.

² IBIDEM, Pág 9.

³ CONSEJO DE ESTADO. Op cit. Pág 9.

La autoridad estima que “conforme al artículo 149 del E.T., sólo se pueden deducir (i) los ajustes de bienes raíces, acciones y aportes (art. 73 E.T.), (ii) el valor de saneamiento de bienes raíces (art. 90-2 E.T.) y (iii) el ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional en la norma de renta y ventas (art. 868 E.T.). En consecuencia, la pérdida que se ocasionó por la dación en pago, no es una carga asumible por el Estado.

La única pérdida de activos que acepta la legislación tributaria nacional como deducible, es la establecida en el artículo 148 del E.T., para aquellas pérdidas que han ocurrido con ocasión de un evento constitutivo de fuerza mayor. Conforme a lo anterior, no se puede tener la cancelación de las cuentas por cobrar como un evento de fuerza mayor.

De otro lado, teniendo en cuenta que los préstamos a terceros no están consignados como actividad de la empresa, es claro que no pueden tener una relación directa con ésta. La Administración señaló que, “aunque el contribuyente en su objeto social tiene establecido que puede celebrar todo tipo de operaciones crediticias, su objeto social no es éste, razón por la cual resulta improcedente la deducción solicitada en el renglón CX por cuanto pretende llevar a cabo como actividad principal, un hecho que es subordinado a la misma, cuya ejecución no está dada en forma ni habitual, ni profesional”.

Los artículos 300 y 352 del E.T. no se pueden aplicar en este caso toda vez que regulan las “ganancias ocasionales” obtenidas en el período gravable y este supuesto de hecho no se discute.

Para que una expensa pueda ser deducible, debe ser necesaria, proporcional y debe tener relación de causalidad con el ingreso.

(...)

Sobre la sanción por inexactitud, estimó que se configuran los supuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario, ya que solicitó deducciones improcedentes. Además, no se configuró la diferencia de criterios que alegó la demandante.”⁴

G. TESIS DE LA DECISIÓN DE LA PRIMERA INSTANCIA:

“No es posible, como lo argumentó la demandante, que la pérdida sea deducida de la renta bruta para obtener la renta líquida, pues al ser el gasto una cuenta transitoria y no una cuenta del balance general, ésta se refleja al final del ejercicio como una pérdida que afecta el patrimonio y no los ingresos del ente (Fl. 183).

El ordenamiento no determina de manera expresa la posibilidad de deducir las pérdidas ocasionadas por la dación en pago.

De otra parte, no se puede dar aplicación al artículo 26 del E.T. porque al ser las deducciones, gastos o provisiones en que incurre el ente en desarrollo de su actividad, éstas no se pueden generar de un menor valor por la venta de un activo que no tiene relación directa con la actividad productora. Las deducciones deben corresponder a erogaciones y no a pérdidas.

Para aplicar el artículo 90 del E.T., es necesario determinar con claridad el costo de los activos que se perdieron, sin embargo, la demandante no lo hizo porque no indicó ni siquiera el término de su posesión. El artículo 352 del E.T. es inaplicable porque dicha disposición opera en los eventos de ganancia ocasional y la sociedad con la dación en pago no obtuvo una ganancia ocasional.

Respecto a los artículos 148 y 149 ibídem, el Tribunal indicó sobre el primero, que incluso la propia demandante reconoció que la enajenación de activos no puede configurarse como un hecho

⁴ CONSEJO DE ESTADO. Op cit. Pág 9-11.

constitutivo de fuerza mayor, y sobre el segundo, reiteró que como el gasto ocurrió con ocasión de la enajenación de un activo, no se afectó la renta bruta de la sociedad sino su patrimonio y por tanto no es posible su deducción.

(...)

Por último, mantuvo la sanción por inexactitud, porque consideró que el menor valor declarado no obedeció a una diferencia de criterios debido a que la sociedad aplicó normas que no consagraban la posibilidad de deducir la pérdida que alegaba.”⁵

H. ARGUMENTO (S) DE LA APELACIÓN:

“La demandante impugnó la Sentencia de primera instancia, reiterando los cargos expuestos en la demanda. Estimó:

El tratamiento fiscal de una pérdida ocurrida por la venta de un activo debe reflejarse en el “estado de resultados” en una cuenta de gasto, lo cual incide en los ingresos de la empresa. El tratamiento fiscal de una pérdida no debe ser diverso al contable por tanto, siendo un gasto, debe tenerse como deducción para restarla de la renta bruta.

Reiteró que la pérdida por enajenación de activos ocurrida en la dación en pago, es deducible conforme a las normas tributarias. Al respecto, pidió se tuviera en cuenta todo lo expuesto en la demanda en relación con la aplicación de los artículos 90, 352, 149 del Estatuto Tributario y 20 del Decreto 2075 de 1992.

Señaló que carece de todo sustento el argumento del Tribunal referente a que la sociedad no había demostrado el tiempo de posesión del activo, pues lo cierto es que la sociedad sí acreditó ese tiempo con las copias de los contratos de cesión, además de la copia de la Escritura mediante la cual se llevó a cabo la dación en pago.

Agregó que invocó el artículo 352 del Estatuto Tributario porque dicha disposición consagra la posibilidad de tratar como deducibles de la renta bruta las pérdidas que se originan en la enajenación de activos.

La posición del Tribunal y de la Administración implica el desconocimiento del artículo 90 del E.T., donde se consagra la deducción de la pérdida a cualquier título que implique la enajenación de un activo.

El Tribunal desconoció que la remisión que realizó el legislador en el artículo 149 del Estatuto Tributario no hace referencia a la pérdida, sino al cálculo de su valor.

El artículo 149 del E.T. no exige ningún otro requisito aparte de la pérdida de un activo fijo con ocasión de su enajenación. De conformidad con lo anterior, la cesión de créditos no pretende ser demostrada por la sociedad como una actividad habitual en el desarrollo de su objeto, sino todo lo contrario, se trata de una actividad ocasional.

De otra parte, reiteró que la deducción que solicitó cumple con todos los requisitos legales del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Por último reafirmó la improcedencia de la sanción por inexactitud al señalar que no se configura

⁵ CONSEJO DE ESTADO. Op cit. Pág 11 -13.

ninguno de los supuestos consagrados en el artículo 647 del E.T.”⁶

I. OTRAS TESIS (PROCURADURÍA, OTROS INTERVINIENTES, PRECEDENTES – JURISPRUDENCIA ANTERIOR- ETC.):

Ministerio Público: “La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación rindió concepto solicitando se confirme la sentencia apelada porque la pérdida correspondió a la denominada “*cartera perdida*”, para lo cual eran aplicables las disposiciones de los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario siendo necesario acreditar que utilizó todos los medios para el cobro de la misma y que dicha suma fue de imposible recaudo.

Estimó que la sanción se debe mantener porque se configuraron los presupuestos del artículo 647 del E.T.”⁷

La demandada: “Reiteró lo expuesto en su contestación pero agregó que conforme al artículo 553 del Estatuto Tributario, los convenios entre particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco, motivo por el cual se configura otra razón para rechazar la solicitud de deducción que tuvo origen la dación en pago para respaldar una cesión de créditos entre la contribuyente con otra sociedad.”⁸

J. DECISIÓN FINAL:

Tributariamente se presenta una **pérdida en la enajenación de activos**, tal como lo manifiesta el Consejo de Estado, sección Cuarta en sentencia del 20 de Enero de 1984, Magistrado ponente Enrique Low Murtra y reiterado por los Magistrados Consuelo Sarriá Olcos y Germán Ayala Mantilla en expedientes 045 y 13542, respectivamente; “*cuando se vende un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación que se calcularon hasta el año gravable 2006. El artículo 149 del Estatuto Tributario limitó la deducción de esta pérdida excluyendo del costo fiscal de los activos enajenados, los siguientes ajustes:*

1. Los contribuyentes personas naturales pueden ajustar los bienes inmuebles con el incremento porcentual de la propiedad raíz, y las acciones pueden ajustarse en el incremento porcentual de índice de precios al consumidor.

2. El ajuste del valor comercial de los bienes raíces poseídos a diciembre 31 de 1995 con motivo del saneamiento fiscal consagrado en la Ley 223 de 1995.

3. Los contribuyentes pueden ajustar anualmente el costo de los bienes muebles e inmuebles, que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868, es decir por la variación acumulada del IPC para ingresos medios, entre el 1º de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a este.

Los ajustes indicados se tienen en cuenta para determinar el costo fiscal de los bienes, pero no pueden dar lugar a pérdidas por enajenación de activos, por lo que se deben excluir para efectos de determinar la pérdida. Tampoco es deducible la pérdida en los siguientes eventos señalados en los artículos 151 y siguientes del Estatuto Tributario:

⁶ CONSEJO DE ESTADO. Op cit. Pág 13- 14.

⁷ IBIDEM. Pág 15.

⁸ IBIDEM. Pág 15.

1. Cuando la enajenación tenga lugar entre una sociedad u otra entidad asimilada y personas naturales o sucesiones ilíquidas, que sean económicamente vinculadas a la sociedad o entidad.

2. Cuando la respectiva transacción tenga lugar entre una sociedad limitada o asimilada y sus socios que sean sucesiones ilíquidas o personas naturales, el cónyuge o los parientes de los socios dentro del cuarto grado civil de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil.

3. Las pérdidas por enajenación de acciones, de bonos de financiamiento presupuestal y de bonos de financiamiento especial.

Observa la Sala, a propósito del caso sub-examine, que el tratamiento anteriormente señalado exige la **"enajenación de un activo"**, es decir, que se presente la transferencia del dominio de una cosa o algún derecho sobre ella a otra persona, bien sea a título oneroso o a título gratuito. Como ha manifestado la Sala en ocasiones anteriores⁹:

"En términos jurídicos "enajenación" significa "La transmisión de la propiedad de una cosa, a cambio de otra (como en la compraventa y en la permuta) o gratuitamente (como en la donación y el préstamo sin interés."¹⁰

Igualmente, para la doctrina la palabra enajenación en su sentido natural indica la transmisión de cualquier derecho patrimonial de una cabeza a otra, por lo que constituye una adquisición derivada por acto entre vivos del contenido total o parcial de un derecho."¹¹

En el presente caso, si bien los contratos de mutuo cedidos la sociedad TEXTILES MIRATEX LTDA. constituyeron un activo para ella pues representaron acreencias que constan en documentos y son bienes apreciables en dinero que hacen parte de su patrimonio; no se presentó la enajenación de dichas cuentas por cobrar a la empresa HILANDERÍAS SINTÉTICAS DEL TUY, porque no transfirieron dichas deudas ni a esta última sociedad deudora, ni a ninguna otra persona.

En efecto, se extinguió la obligación a cargo de la empresa extranjera HILANDERÍAS SINTÉTICAS DEL TUY, mediante la dación en pago de los bienes inmuebles a favor de la sociedad demandante, pero ésta última no enajenó ninguno de sus activos.

La dación en pago debe ser entendida como aquel "modo o mecanismo autónomo y, de suyo, independiente de extinguir las obligaciones (negocio solutorio), en virtud del cual el solvens, previo acuerdo con el accipiens, le entrega a éste un bien diferente para solucionar la obligación, sin que, para los efectos extintivos aludidos, interese si dicha cosa es de igual o mayor valor de la debida, pues una y otra se deben mirar como equivalentes" (Subrayas fuera del texto)¹².

Es decir, la actora tenía unas deudas por cobrar a la sociedad HILANDERÍAS SINTÉTICAS DEL TUY, las cuales se extinguieron por efecto de los bienes entregados en dación en pago por parte de esta última sociedad.

⁹ CONSEJO DE ESTADO (Citado en CONSEJO DE ESTADO op cit) Sección Cuarta, Sentencia del 6 de febrero de 2006, exp. 14123, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁰ CABANELLAS, Guillermo (Citado en VALENCIA ZEA Citado en CONSEJO DE ESTADO op cit).Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliasta.

¹¹ VALENCIA ZEA, Arturo. (Citado en CONSEJO DE ESTADO op cit) Derecho Civil, Tomo IV, De los contratos, año 1985.

¹² CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (Citado en CONSEJO DE ESTADO op cit), SALA DE CASACIÓN CIVIL. Sentencia de 2 febrero de 2001, M.P. Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo.

La sociedad TEXTILES MIRATEX S.A., por su parte no entregó nada a cambio, no enajenó las deudas a su favor, sino que estas se extinguieron. De haber existido la enajenación del activo (Cuentas por cobrar), las obligaciones habrían sido transmitidas nuevamente y también habrían seguido produciendo efectos, lo cual no es posible después de perfeccionada la dación en pago.

Toda vez que no se presentó la enajenación de un activo fijo por parte de la sociedad actora, no le son aplicables los artículos 90, 149 y 352 del Estatuto Tributario y en consecuencia no puede invocarse una pérdida.

Observa la Sala que la deuda perdida no cumple este último requisito, pues no se originó en operaciones productoras de renta, teniendo en cuenta que se trató de la adquisición de cartera a terceros acreedores de la empresa venezolana, actividad que no corresponde al giro ordinario de los negocios de TEXTILES MIRATEX S.A., ni generó una renta que permita deducir la parte de la obligación que resultó incobrable por la extinción de la obligación en virtud de la dación en pago.

Por todo lo expuesto, no procede la deducción solicitada y en este aspecto deben confirmarse los actos acusados, teniendo en cuenta que no se desvirtuó su legalidad. Por tanto, no prospera este cargo del recurso de apelación.

(...)

En relación con la sanción por inexactitud, la Sala comparte el criterio del Tribunal en mantenerla en relación con el rechazo de la deducción por pérdidas en la enajenación de activos fijos, porque no se presenta diferencia de criterios frente al derecho aplicable, sino que la sociedad actora pretendió aplicar unos preceptos legales a circunstancias fácticas diferentes a las previstas, con el fin de acceder a una deducción por cartera perdida que no reunía los requisitos previstos en el artículo 146 del Estatuto Tributario.

De conformidad con todo lo expuesto y teniendo en cuenta que el recurso de apelación no está llamado a prosperar, la Sala procederá a confirmar la providencia de primera 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

CONFÍRMASE la sentencia apelada.¹³

3. APRECIACIONES SOBRE EL ANÁLISIS (JUICIO CRÍTICO) Y CONCLUSIONES.

Con el propósito de plantear una respuesta al problema jurídico de este caso, se analizaron los argumentos de cada una de las partes que intervienen para validar su fundamento jurídico.

Al realizar dicho análisis se encontró que la mayoría de los argumentos presentados para controvertir la demanda de la Sociedad son poco contundentes y, en algunos casos, estos carecen de fundamento y rigor jurídico. Veamos:

En el caso de la DIAN, entidad demandada, al argumentar que, -“La deducción por pérdidas en la enajenación de activos sufrida como consecuencia de Dación en pago no es deducible porque la dación solo constituye un acuerdo a través del cual se cancela el saldo

¹³ CONSEJO DE ESTADO. Op cit. Pág 16 -22.

de una deuda con la entrega de unos bienes”¹⁴ vemos que está desconociendo la jurisprudencia por la cual se estableció que la dación en pago es una modalidad de enajenación. En efecto, el Consejo de Estado se había pronunciado respecto al tema concluyendo “(...) que ambas figuras tienen como efecto jurídico la transferencia de propiedad sobre los bienes, de donde claramente se evidencia que la “dación en pago” constituye una modalidad de enajenación en el sentido amplio y genérico del alcance de la expresión”.¹⁵

Otros de los argumentos controvertibles están relacionados con la interpretación que hace la Administración de los artículos 149 y 148 del E.T., por cuanto limita las deducciones por pérdidas de activos a los contemplados en estos dos artículos al afirmar que:

“Conforme al artículo 149 del E.T., sólo se pueden deducir (El subrayado es nuestro) (i) los ajustes de bienes raíces, acciones y aportes (art. 73 E.T.), (ii) el valor de saneamiento de bienes raíces (art. 90-2 E.T.) y (iii) el ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional en la norma de renta y ventas (art. 868 E.T.). En consecuencia, la pérdida que se ocasionó por la dación en pago, no es una carga asumible por el Estado.

*La única pérdida de activos que acepta la legislación tributaria nacional como deducible, es la establecida en el artículo 148 del E.T., para aquellas pérdidas que han ocurrido con ocasión de un evento constitutivo de fuerza mayor”*¹⁶

De las afirmaciones anteriores se deduce, en primer lugar, que la DIAN interpreta, como ya dijimos, que el artículo 149 del E.T. limita las deducciones por pérdidas de activos enajenados a los casos de los activos contemplados en este artículo, cuando en nuestro criterio este artículo lo que precisa es la forma en que debe determinarse el costo fiscal de ciertos activos enajenados excluyendo los ajustes que la norma permite hacer bajo otras circunstancias para establecer dicho costo fiscal.

Así mismo, al aseverar que “La única pérdida que acepta la legislación tributaria nacional como deducible es la establecida en el artículo 148 del E.T(...)”¹⁷ está desconociendo el alcance del artículo 90 del E.T., donde se determina la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título.

De otra parte, al analizar las consideraciones del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, también se observa que su decisión carece de bases jurídicas que la fundamenten. Así, es incorrecto aseverar que las deducciones deben corresponder a erogaciones y no a pérdidas, ya que según lo consagran las propias normas tributarias las deducciones no solo corresponden a erogaciones, también hacen referencia a causaciones, y las pérdidas en este caso, son el reconocimiento de la realización de un hecho económico, que no implica necesariamente la erogación y que se refleja en el gasto de la empresa al causarlo.

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. Op cit. Pág 9.

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia Radicado 11001-03-27-000-2003-00074-01 Expediente 14123. Magistrado. Ponente: María Inés Ortiz Barbosa. 6 febrero de 2006.

¹⁶ IBIDEM. Pág 9.

¹⁷ IBIDEM. Pág 9.

Consideramos importante resaltar que el argumento principal y que podríamos decir de mayor contundencia del demandante está estructurado sobre la definición fiscal de activo fijo que consagra el artículo 60 del E.T. cuyo texto es el siguiente:

“Clasificación de los activos enajenados: Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.

Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. (El subrayado es nuestro)

Es claro, que la definición fiscal de activo fijo no ha sido desarrollada de forma tan exhaustiva como la que contempla la norma contable al punto que podemos decir que la definición fiscal de activo fijo se establece por sustracción; es decir, que todos los bienes que no sean enajenados en el giro normal de los negocios constituye un activo fijo. ./

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto consideramos que no se presentan argumentos contundentes para determinar la improcedencia de la diferencia de criterios y por tanto no compartimos la decisión tomada por el Consejo de Estado de mantener la sanción por inexactitud.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV. Teoría del impuesto sobre la renta. ICDT. Bogotá, 1995.
- ALVARADO, Manuel A. Tratado de ciencia tributaria. Librería Siglo XX. Bogotá, 1941.
- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. El nuevo impuesto de ganancias ocasionales. En: Memorias de las Cuartas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá, 1980.
- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliasta.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Estatuto Tributario
- CONSEJO DE ESTADO SECCIÓN CUARTA. Sentencia del 6 de febrero de 2006, exp. 14123, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.
- CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia Radicado 11001-03-27-000-2003-00074-01 Expediente 14123. Magistrado. Ponente: María Inés Ortiz Barbosa. 6 febrero de 2006.
- CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia Radicado 25000 -23-27-000-2004-92218-01(16322). Consejera Ponente: Ligia López Díaz. 26 de Enero de 2009.
- CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. El impuesto de renta en Colombia. CIJUF. Medellín, 2007.
- CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. Impuesto sobre la renta. CIJUF. Medellín, 2004.
- CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN CIVIL. Sentencia de 2 febrero de 2001, M.P. Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo.
- DGIN. Concepto Unificado Uno. Dirección General de Impuestos Nacionales. Bogotá, 1982.
- FERNÁNDEZ, Luis Omar. Imposición sobre la renta: personal y societaria. La Ley. Buenos Aires, 2002.
- GILLIS, Malcolm y McLURE, Charles E. La reforma tributaria colombiana de 1974. Biblioteca del Banco Popular. Bogotá, 1977.
- GOODE, Richard. El impuesto sobre la renta. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1969.
- MÚNERA CABAS, Alberto. Ganancias ocasionales. En: Memorias de las Primeras Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá, 1977.
- MONSALVE TEJADA, Rodrigo. Estatuto Tributario concordado. CIJUF. Medellín. 2008
- MUSGRAVE, Richard A. Propuesta para una reforma fiscal para Colombia. Ediciones Banco de la República. Bogotá, 1974.

PARDO ROJAS, Nelson y otros. Contabilidad y auditoría tributaria. Cijuf. Medellín, 2006.
PELÁEZ VARGAS, Jorge. Régimen tributario colombiano: teoría y práctica. Bedout. Medellín. 1976.

PIÑEROS PERDOMO, Mauricio. Aspectos sobresalientes de la reforma tributaria de 1995. En: Memorias de las Vigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá, 1996.

SANÍN BERNAL, Ignacio. Un nuevo derecho societario: el propuesto desde el estatuto tributario. Temis. Bogotá, 2003.

VALENCIA ZEA, Arturo. Derecho Civil, Tomo IV, De los contratos, año 1985.

VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Astrea. 8 ed. Buenos Aires, 2002.