



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00500-01 (23419)
Demandante: HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: Sentencia de unificación. Renta 2011. Fusión por absorción. Compensación de pérdidas fiscales. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN 2020 CE – SUJ-4-003

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, y de la facultad que le confieren los artículos 270 y 271 *ejusdem* y el artículo 14 del Acuerdo 080 de 2019¹, mediante sentencia para unificar jurisprudencia, decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 11 de agosto de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en la parte resolutive dispuso:

«1.- **DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312 412 014 0000 79 de 24 de junio de 2014, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011 a la sociedad HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA.

2.- A título de restablecimiento del derecho deberá estarse a los guarismos liquidados en la parte considerativa de esta providencia².

3.- Por no haberse causado, no se condena en costas».

ANTECEDENTES

El 26 de octubre de 2009, mediante escritura pública inscrita en el registro mercantil el 29 de octubre siguiente³, se celebró la fusión por absorción entre la absorbente, Electronic Data Systems Colombia Ltda., y la absorbida, Hewlett Packard Colombia Ltda. En la citada escritura pública la absorbente adoptó la razón social de la absorbida.

¹ «Artículo 14. **Otros asuntos asignados a las secciones según su especialidad.** Cada una de las Secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo, atendiendo al criterio de especialidad, también tendrá competencia para: (...) 2. **Dictar las sentencias de unificación jurisprudencial por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia, en relación con los asuntos que provengan de las Subsecciones o de los Tribunales Administrativos. Las Secciones podrán asumir conocimiento a solicitud de parte, de oficio, por petición del Ministerio Público o por remisión de las Subsecciones o de los Tribunales administrativos».**

² La sentencia aplicó el principio de favorabilidad y liquidó la sanción por inexactitud en el 100%

³ Fls. 90 a 98 del c. a.



El 20 de abril de 2012, la sociedad Hewlett Packard Colombia Ltda., presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011⁴, en la cual registró compensaciones por \$1.182.241.000 -correspondientes a la sociedad Electronic Data Systems Colombia Ltda. del año gravable 2004-, y un total saldo a favor de \$39.044.894.000.

El 26 de septiembre de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes formuló el Requerimiento Especial 312382013000174⁵, que propuso desconocer pérdidas compensadas por \$1.130.341.000, imponer sanción por inexactitud de \$596.821.000 y determinar el total saldo a favor en \$38.075.060.000.

Previa respuesta al citado acto de trámite⁶, el 24 de junio de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la dirección seccional señalada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000079⁷, que acogió las glosas del requerimiento especial.

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERA

Que se declare nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000079 del 26 de junio de 2014, por medio de la cual se modificó la Declaración del Impuesto sobre la Renta y complementarios correspondiente al año gravable 2011 del contribuyente Hewlett Packard Colombia Ltda.

Nos referimos a esta Resolución como el “Acto Administrativo”.

SEGUNDA

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaración que el denuncia rentístico del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, presentado por Hewlett Packard Colombia Ltda correspondiente al periodo gravable 2011, ha quedado en firme en todos sus aspectos.

TERCERA

De manera subsidiaria, y solo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicito se revoque la sanción por inexactitud dado que no existe omisión del impuesto que dé lugar a la imposición de la misma. En todo caso, si fuera procedente la sanción, debería levantarse por presentarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política
- Artículo 147 y 647 del Estatuto Tributario
- Artículos 172 y 178 del Código de Comercio

⁴ Fl. 11 del c.a.

⁵ Fls. 2013 a 225 del c. a.

⁶ Fls. 228 a 258 del c.a.

⁷ Fls. 324 a 337 del c. a.



Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Indicó que los actos demandados son nulos por falsa motivación, pues interpretaron que conforme con el artículo 147 del Estatuto Tributario, la compensación de pérdidas está limitada a la participación de las sociedades fusionadas en el patrimonio de la compañía resultante del proceso de fusión.

Explicó que los incisos primero y segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario regulan la compensación de pérdidas, según la sociedad en que se originan. Así, cuando las pérdidas provienen de la sociedad absorbente o resultante, «*que no se está disolviendo ni liquidando*», se aplica el inciso primero y se compensan sin limitación porcentual o temporal, mientras que las pérdidas de compañías extintas o transformadas se limitan al porcentaje de participación en el patrimonio de la nueva compañía, como lo indica el inciso segundo de la norma.

Sostuvo que en el proceso de fusión por absorción entre Electronic Data Systems Colombia Ltda.⁸ (absorbente) y Hewlett Packard Colombia Ltda. (absorbida), la primera compañía podía compensar las pérdidas propias de periodos anteriores contra su renta líquida ordinaria en los términos del inciso primero del artículo 147 *ejusdem*, lo que a su juicio salvaguarda la equidad del sistema tributario y garantiza el espíritu de justicia.

Precisó que la fusión discutida responde a una estrategia global de integración vertical realizada en virtud del principio de la autonomía de voluntad, sobre la que no existen fines defraudatorios o abuso de las formas jurídicas, y advirtió que el objeto de las compañías que intervinieron en la fusión «*era prácticamente idéntico*».

Alegó que la sanción por inexactitud es improcedente y viola el debido proceso y los principios de legalidad y gradualidad, porque no existe hecho sancionable, los datos declarados son completos y verdaderos y se presenta diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

OPOSICIÓN

La DIAN, se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

Manifestó que por disposición del inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, la compensación de pérdidas de sociedades fusionadas está limitada al porcentaje patrimonial con que participan en el patrimonio de la absorbente o resultante.

Expuso que el inciso señalado aplica a la compensación de pérdidas asociadas al proceso de fusión que se discute, porque i) la absorbente *-que en este caso generó las pérdidas cuestionadas-* forma parte de las sociedades fusionadas y adquiere los derechos y obligaciones de las compañías disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión y, ii) como la compensación implica una minoración estructural, no es posible que «*cualquiera de las sociedades fusionadas (incluida la absorbente) pudiera compensar un valor superior al porcentaje del patrimonio que aportó en la fusión, y con base en el cual coadyuvó a generar dicha utilidad*».

⁸ Con ocasión de la fusión, Electronic Data Systems Colombia Ltda., cambió su razón social por Hewlett Packard Colombia Ltda.



Destacó que como la absorbente, Electronic Data Systems Colombia Ltda.⁹, tuvo un porcentaje de participación del 4.39% en el patrimonio integrado en la fusión con Hewlett Packard Colombia Ltda., quien aportó el 95.61%, no podía compensar pérdidas superiores a dicho porcentaje. Y que tampoco tendría derecho a la compensación, porque las sociedades intervinientes no tenían la misma actividad económica antes de la fusión.

Concluyó que no se violaron el debido proceso y los principios invocados en la demanda, y que la sanción por inexactitud es procedente, por cuanto la contribuyente incluyó datos o factores equivocados en su declaración tributaria, que derivaron en un mayor saldo a favor, sin que exista diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 27 de junio de 2016¹⁰, el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades que afecten lo actuado, indicó que no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas las aportadas con la demanda y con su contestación, y fijó el litigio en establecer la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas, por lo siguiente:

Afirmó que conforme a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU, que fue acogida por la DIAN en la Resolución 00432 del 19 de noviembre de 2008, para clasificar actividades económicas, el objeto social de las compañías fusionadas «*no aparejaba la identidad de las actividades económicas que realizaban dichas empresas para el momento en que se fusionaron*», lo que indica que la actora incumplió los requisitos del inciso quinto del artículo 147 del Estatuto Tributario para compensar pérdidas fiscales.

Avaló la sanción por inexactitud impuesta, por considerar que la actora solicitó una compensación improcedente a la luz de la normativa fiscal, sin que exista diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable. En aplicación al principio de favorabilidad calculó la sanción por inexactitud en el 100%.

La Magistrada Carmen Amparo Ponce Delgado aclaró su voto, para precisar que la sentencia no desestimó el cargo principal, relacionado con las limitaciones para compensar pérdidas en el proceso de fusión.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante interpuso recurso de apelación, con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación:

⁹ Hoy Hewlett Packard Colombia Ltda.

¹⁰ Fls. 222 a 228 del c.p.



Argumentó que el *a quo* ignoró que para el año 2008 *-anterior a la fusión-*, el objeto de las compañías fusionadas era «*casi idéntico*» y compartían la misma actividad económica, como se demostró mediante certificados de existencia y representación legal y con la escritura pública de la fusión.

Explicó que el código CIU que aparece registrado en el RUT no es el único medio que exige el artículo 147 del Estatuto Tributario para demostrar la identidad de actividades económicas, pues su función es clasificatoria e informativa y los contribuyentes no están limitados al desarrollo de las actividades descritas en el RUT.

Precisó que el código registrado en el RUT de las intervinientes desde el año 2008, era el mismo (5163), y que la norma aludida no establece un margen temporal para el cumplimiento de la condición que incorpora, por lo que la actividad debe ser la misma antes de la escritura pública que perfecciona la fusión.

Afirmó que cumplió los demás requisitos normativos para compensar sus pérdidas, a cuyo efecto reiteró que en la fusión por absorción se aplica el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario, y que lo contrario desconoce a la sociedad «*la posibilidad de compensar sus propias pérdidas acumuladas en vigencias anteriores, por el solo hecho de incurrir en una fusión*», como se evidencia de la interpretación de los fines de la norma. Destacó la legitimidad de los fines de la fusión, que se dieron por razones estrictamente comerciales.

Insistió en que la sanción por inexactitud es improcedente, pues la compañía no incurrió en conductas sancionables, los datos que declaró son exactos y existe diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, originada en la interpretación razonable dada por la sociedad al artículo 147 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró que antes de la fusión la actividad económica de las compañías intervinientes era la misma, que como absorbente podía compensar sus propias pérdidas sin limitación, como lo establece el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario¹¹, y que no procede la sanción por inexactitud.

La **DIAN** destacó que antes de la fusión las actividades de las sociedades intervinientes eran diferentes, que las pérdidas se compensan hasta el límite del porcentaje de participación de las compañías fusionadas en el patrimonio de la absorbente, y que procede imponer sanción por inexactitud.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada, por considerar que la sociedad absorbente no se puede considerar como «*no fusionada*» para compensar sus pérdidas de forma individual, sino en proporción a la participación a que alude el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, y que procede la sanción por inexactitud.

¹¹ Citó la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 7 de febrero de 2018, exp. 2014-00010, M.P. Gloria Isabel Cáceres.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, presentada por Hewlett Packard Colombia Ltda.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer la procedencia de la pérdida fiscal compensada por la actora, para lo cual determinará si las actividades económicas de las compañías intervinientes eran las mismas antes de la fusión y, en el evento positivo, precisará la normativa aplicable a la compensación de pérdidas resultantes de procesos de fusión, y si se debe imponer sanción por inexactitud.

Prueba actividad económica – inciso quinto artículo 147 del Estatuto Tributario

La demandante argumentó que la compensación de pérdidas es procedente, en tanto está demostrado que el objeto social y las actividades económicas de las sociedades que intervinieron en la fusión eran similares.

El inciso quinto del artículo 147 del Estatuto Tributario¹² dispone que en todos los casos la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión y escisión, con las rentas líquidas de las sociedades absorbentes o resultantes, será procedente «*si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión*».

La norma señalada supeditó la procedencia de la compensación a la identidad que deben guardar las actividades económicas de las compañías participantes en procesos de fusión o escisión, para evitar que «*se distorsionen o se utilicen con propósitos no neutrales*»¹³, lo cual, en los términos del artículo 29 del Código de Comercio¹⁴, ocurre con la inscripción en el registro mercantil, cuando surte efectos jurídicos frente a terceros.

En el caso concreto, antes de la fusión inscrita en el registro mercantil el 29 de octubre de 2009, las actividades económicas de las sociedades intervinientes eran las siguientes:

Documento	Actividades Electronic Data Systems Colombia Ltda. (absorbente)	Actividades Hewlett Packard Colombia Ltda. (absorbida)
Escritura Pública 02613 del 26 de octubre de 2009 ¹⁵ y certificados de cámara de comercio del 22 de octubre de 2009 ¹⁶ - Objeto social	«(a) Promocionar y facilitar la venta, el arrendamiento, el servicio y, en general, la comercialización directa o indirecta y enajenación a cualquier título de productos y equipos marca Hewlett Packard así como sus productos asociados de tipo analítico, médico, de componentes, de medida, de computación y de periférico; (b) realizar la comercialización directa o indirecta, venta, arrendamiento y, en general, la enajenación y la prestación de todos los servicios de informática y tecnología a cualquier título así como la comercialización, venta, arrendamiento y, en general la	«(a) promocionar y facilitar la venta, el arrendamiento, el servicio y, en general, la comercialización de productos y equipos Hewlett Packard así como sus productos asociados de tipo analítico, médico, de componentes, de medida, de computación y de periférico; (b) promocionar y facilitar la venta, el arrendamiento, el servicio y, en general, la comercialización de productos de informática y tecnología fabricados o distribuidos por terceros;

¹² Introducido por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

¹³ Sentencia C-540 de 2005, M. P. Humberto Sierra Porto.

¹⁴ C. Co. «Artículo 29.- Reglas para llevar el registro mercantil. El registro mercantil se llevará con sujeción a las siguientes reglas, sin perjuicio de las especiales que establezcan la ley o decretos reglamentarios: (...) 4) La inscripción podrá solicitarse en cualquier tiempo, si la ley no fija un término especial para ello; pero los actos y documentos sujetos a registro no producirán efectos respecto de terceros sino a partir de la fecha de su inscripción (...)». (Se resalta).

¹⁵ Fls. 90 a 97 y 176 a 180 del c. a., respectivamente.

¹⁶ Fls. 98 Vto. a 99 del c. a.



	<i>enajenación a cualquier título de cualquier producto de informática y tecnología, incluido el software de cualquier marca (c) promocionar, vender, arrendar y, en general, comercializar y enajenar a cualquier título productos y servicios de informática y tecnología fabricados y distribuidos por terceros(...)</i> ».	<i>(c) Proveer servicios de consultoría y de mercadeo y coordinar las actividades de distribuidores y comercializadores de los productos antes mencionados (...)</i> »
RUT ¹⁷	Actividad principal: 7220 «Consultores en programas de informática, elaboración y suministro de programas de informática».	Actividad principal: 5163 «Comercio al por mayor de maquinaria y equipos de oficina».

Al verificar los documentos señalados, se observa que para la fecha en que se registró la fusión entre Electronic Data Systems Colombia Ltda., y Hewlett Packard Colombia Ltda., la actividad económica principal contenida en los certificados de cámara de comercio de las compañías que intervinieron en el proceso de fusión y en la escritura pública respectiva, era la misma, y consistió en «Promocionar y facilitar la venta, el arrendamiento, el servicio y, en general, la comercialización directa o indirecta y enajenación a cualquier título de productos y equipos marca Hewlett Packard», y que las demás actividades aludidas, eran similares o complementarias de aquella.

En ese aspecto, los artículos 99 y 110 del Código de Comercio indican, en su orden, que «La capacidad de la sociedad se circunscribirá al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto», y que la sociedad se constituye por escritura pública, en la que se expresará el mencionado objeto, «haciendo una enunciación clara y completa de las actividades principales», bajo el supuesto de que la fusión no solo implica una integración de patrimonios sino también de actividades.

En el caso de las actividades económicas registradas en el RUT de las sociedades cuestionadas, que aunque complementarias eran diferentes, se advierte que la dinámica comercial no se limita a la actividad económica registrada en dicho documento -que constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar contribuyentes¹⁸-, y que el inciso quinto del artículo 147 del Estatuto Tributario no exige una prueba específica para demostrar la identidad de actividad económica de sociedades sometidas a fusión.

Al respecto, el artículo 742 del Estatuto Tributario señala que la determinación de los tributos debe fundarse en hechos probados en el expediente, y que son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil¹⁹, en lo que sea compatible, aunque el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad²⁰ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

Por ello, al analizar bajo las reglas de la sana crítica las pruebas del proceso, está demostrado que antes de la fusión, la actividad económica de las sociedades cuestionadas era la misma, y que conforme con el inciso quinto del artículo 147 del Estatuto Tributario, la compensación de pérdidas es procedente, sin perjuicio de las demás limitaciones y requisitos establecidos por la norma.

Compensación de pérdidas - procesos de fusión por absorción

La demandante sostuvo que, en su condición de sociedad absorbente en el proceso de fusión, podía compensar las pérdidas propias de periodos anteriores, sin limitación

¹⁷ Fls. 183 y 184 del c. a., respectivamente.

¹⁸ Artículo 555-2 del Estatuto Tributario.

¹⁹ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

²⁰ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.



porcentual o temporal contra su renta líquida ordinaria, con fundamento en el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la DIAN alegó que la compensación de pérdidas de sociedades fusionadas está regulada por el inciso segundo del artículo 147 *ejusdem*, y se limita al porcentaje patrimonial con que participan en el patrimonio de la absorbente o resultante.

Los incisos primero y segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, vigentes durante los hechos en discusión²¹, establecen lo siguiente:

*«Art. 147. **Compensación de pérdidas fiscales de sociedades.** Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.*

*La sociedad **absorbente** o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, **las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas**, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades **fusionadas** dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los periodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el periodo en que se generó y declaró la pérdida fiscal (...)*» (se resalta).

El **inciso primero** de la anterior disposición, establece el derecho que por regla general le asiste a las sociedades de compensar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores con las rentas líquidas ordinarias que obtengan en periodos posteriores, sin limitación -aunque con la prohibición de trasladarlas a los socios-, pues la misma estructura societaria es quien genera las pérdidas y la renta líquida que sirve para compensarlas, lo que garantiza la neutralidad fiscal y los principios de equidad y justicia tributaria.

Sobre este tema, la Corte Constitucional²² precisó que la compensación de pérdidas fiscales constituye una minoración estructural²³ que busca «hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en periodos anteriores (...) en atención a su real capacidad de pago».

Por su parte, el **inciso segundo** del artículo 147 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, regula de forma especial la compensación de pérdidas fiscales asociadas a procesos de fusión, con el fin de que «los mismos sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial²⁴, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica²⁵», o a fines estrictamente comerciales o de negocios²⁶.

²¹ Inciso primero modificado por el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006 - inciso segundo introducido por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

²² Sentencia C-540 de 2005, M. P. Humberto Sierra Porto.

²³ En la sentencia aludida la Corte Constitucional señaló que las minoraciones estructurales «representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos equitativos y progresivos».

²⁴ El artículo 98 de la Ley 1607 de 2012, que introdujo al ordenamiento fiscal los artículos 319-3 a 319-9 del Estatuto Tributario, regula los requisitos de los diferentes tipos de fusiones, y cuando se consideran ventas gravadas de bienes y derechos societarios.

²⁵ Lo anterior fue puesto de presente en los antecedentes legislativos de la Ley 788 de 2002 (Acta de presentación del Proyecto de Ley 80 de 2002), en los que el Ministerio de Hacienda precisó que «se regula lo correspondiente a las pérdidas asociadas a los procesos de fusión y escisión de sociedades, cuidando que los mismos sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica». Cámara de Representantes Gaceta 398-2-C. – Cfr. Oficio DIAN 031346 del 24 de diciembre de 2019.

²⁶ A partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, la DIAN puede aplicar la figura de «abuso tributario» a que aluden los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario, cuando una operación o una serie de operaciones involucre «el uso o la



En ese sentido, la Sección Cuarta señaló que el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, estableció las siguientes reglas aplicables a la compensación de pérdidas en procesos de fusión²⁷:

- «1.- Que las pérdidas fiscales sean de la sociedad absorbida.
- 2.- Que la compensación de esas pérdidas fiscales se haga con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere la sociedad absorbente o resultante del proceso de fusión.
- 3.- Que la compensación no exceda el equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante.
- 4.- Que el plazo para compensar las pérdidas fiscales que sufrieron las sociedades fusionadas se debe contar a partir de los períodos gravables en que registraron las pérdidas y hasta el plazo previsto en la ley que estuviera vigente en el período en que tales sociedades fusionadas generaron y declararon la pérdida fiscal.
- 5.- Que se pruebe que la actividad económica de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión era la misma antes de la respectiva fusión».

Si bien en esa oportunidad se indicó que las pérdidas que se compensan corresponden a la sociedad absorbida, se precisa que, en aplicación de los principios de justicia, equidad y neutralidad tributaria, no se puede desconocer el derecho que le asiste a las sociedades absorbentes de compensar sus propias pérdidas.

En principio, se advierte que las sociedades absorbentes no pueden compensar sus pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en los términos del inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario, por los efectos jurídicos que la fusión genera en su estructura societaria, entre los que se encuentra un incremento patrimonial que afecta la neutralidad entre pérdidas y rentas líquidas.

El artículo 172 del Código de Comercio señala que «Habrà fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva», y que «La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión», circunstancia que, conforme con los artículos 29 y 178 y 29 *lb.*, ocurre con la formalización del acuerdo de fusión.

Se observa que la fusión por absorción implica un proceso de integración patrimonial por la transferencia a título universal de bienes y obligaciones de las sociedades absorbidas -que se disuelven sin liquidarse-, en favor de la absorbente, que incide en su estructura societaria y en las rentas líquidas que obtiene, lo cual genera desequilibrio frente a las pérdidas de ejercicios anteriores, que materialmente fueron sufridas por una estructura societaria y patrimonial diferente.

Por ello, como la renta líquida de la sociedad absorbente no corresponde a la misma estructura societaria que generó las pérdidas, en virtud del principio de neutralidad tributaria resulta inaplicable el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que la compensación no solo depende de la existencia de pérdidas fiscales, sino de rentas líquidas, para el caso, obtenidas con posterioridad a la fusión.

implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional».

²⁷ Sentencia del 10 de mayo de 2012, Exp. 17450, C P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Sin embargo, lo anterior no impide que las absorbentes compensen sus propias pérdidas en los términos del inciso segundo del artículo 147 *ib.*, que las limita a su porcentaje de participación en el patrimonio de la compañía resultante de la fusión, o que equilibra la neutralidad entre pérdidas y rentas líquidas, atiende la capacidad de pago y evita la obtención de beneficios fiscales ajenos a su realidad económica.

En ese sentido, el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario permite que la sociedad absorbente compense «*las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades **fusionadas**, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades **fusionadas** dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante*».

Por lo anterior, la Sala considera que para hacer efectivos los principios de justicia, equidad y neutralidad tributaria, se debe interpretar que las sociedades «*fusionadas*» a que alude el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, y que incluyen a las sociedades absorbentes y a las absorbidas, quienes pueden compensar sus propias pérdidas «*hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades **fusionadas** dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante*».

Necesidad de unificar jurisprudencia

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

Al distinguir los conceptos de «*sentar*» y «*unificar*» jurisprudencia, la Sala Plena de la Corporación precisó que «*La primera hipótesis apareja la novedad del asunto a discutir o, por lo menos, la inexistencia de un pronunciamiento previo por parte del órgano de cierre; mientras que la segunda, en cambio, **tiene como presupuesto la existencia de pronunciamientos que encierran posiciones divergentes sobre un mismo tema**, que ameritan una decisión que zanje las diferencias existentes en aras de dar coherencia a la jurisprudencia y garantizar la igualdad y la seguridad jurídica en las sucesivas decisiones judiciales²⁸*» (Se resalta).

En ese contexto, se advierte que ante la existencia de pronunciamientos divergentes sobre las pérdidas fiscales que son objeto de compensación en procesos de fusión por absorción, es necesario unificar la jurisprudencia sobre dicho aspecto.

Por las anteriores razones, la Sala establece la siguiente regla de unificación aplicable a la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión por absorción:

1.- Para todos los efectos, dentro de los límites porcentuales y temporales establecidos por el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, se entenderá que las sociedades «fusionadas» a que alude la norma son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, y que incluyen a las sociedades absorbentes y a las absorbidas.

Caso concreto

En el expediente están demostrados los siguientes hechos:

²⁸ CE Sala Plena, providencia del 30 de agosto de 2016, radicación 2014-00130-00, reiterada en Auto del 9 de mayo de 2017, radicación 2016-00025-00, C.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez.



- Mediante escritura pública del 26 de octubre de 2009, inscrita en el registro mercantil el 29 de octubre siguiente, se celebró la fusión por absorción entre Electronic Data Systems Colombia Ltda. (absorbente), y Hewlett Packard Colombia Ltda. (absorbida), cuya razón social fue adoptada por la primera sociedad.

En la fusión de las compañías señaladas, es un hecho no discutido por las partes que Electronic Data Systems Colombia Ltda., aportó un porcentaje equivalente al **4.39%** en la sociedad resultante del proceso de fusión, en tanto Hewlett Packard Colombia Ltda., hizo lo propio con un porcentaje del 95.61%.

- En la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, Hewlett Packard Colombia Ltda., compensó pérdidas por la suma de \$1.182.241.000, que corresponden a Electronic Data Systems Colombia Ltda., por el año gravable 2004.
- Los actos administrativos demandados desconocieron la suma de \$1.130.341.000, por considerar que el monto máximo a compensar era de \$51.900.000, que equivale al **4.39%** del porcentaje de participación patrimonial de la sociedad absorbente en el patrimonio de la que resultó de la fusión.

La Sala considera que la actora no podía aplicar el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario para compensar pérdidas superiores al porcentaje con que participó en el patrimonio de la sociedad que resultó del proceso de fusión, pues con ello desconoce los efectos patrimoniales que la fusión surtió en su patrimonio y en su estructura societaria, lo que afecta la neutralidad entre pérdidas y rentas líquidas.

Por tal motivo, la demandante debió aplicar el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, y limitar la compensación de sus pérdidas al porcentaje de participación patrimonial que tuvo en el patrimonio de la sociedad que resultó de la fusión (**4.39%**), lo cual consulta los principios de justicia, equidad y neutralidad tributaria así como su realidad económica, al reconocer que la estructura societaria que generó las pérdidas fiscales es diferente de la que resultó con la formalización del acuerdo de fusión y que obtuvo las rentas necesarias para la compensación.

Sanción por inexactitud

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

En este caso es procedente la sanción, porque la demandante compensó pérdidas que desconocen las limitaciones del inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, lo cual derivó en un mayor saldo a favor, circunstancia que constituye inexactitud sancionable, sin que se presente diferencia de criterios, pues la interpretación que hizo del inciso primero del artículo 147 *ib.*, de manera consciente, inaplica la regla especial que contempla el ordenamiento fiscal, respecto de la compensación de pérdidas para las sociedades fusionadas e implica la obtención de un beneficio tributario ajeno a su realidad económica, lo que constituye desconocimiento del derecho aplicable.



La Sala confirmará, pero por las razones aducidas, la sentencia del 11 de agosto de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁹, no procede la condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), por cuanto en el expediente no se encuentran probadas.

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

1.- UNIFICAR la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión por absorción, para adoptar las siguientes reglas:

1.- Para todos los efectos, dentro de los límites porcentuales y temporales establecidos por el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, se entenderá que las sociedades «fusionadas» a que alude la norma son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, que incluyen a las sociedades absorbentes y a las absorbidas.

2.- La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos decididos con antelación.

2.- CONFIRMAR la sentencia del 11 de agosto de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, por las razones expuestas en esta providencia.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

²⁹C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».