



CAPACIDAD JURÍDICA Y PROCESAL PARA DEMANDAR – Acreditación / FIGURA DE LA ESCISIÓN – Regulación / ESCISIÓN PARCIAL - Alcance ESCISIÓN TOTAL – Alcance / SOCIEDADES BENEFICIARIAS – Noción / PERFECCIONAMIENTO DE LA ESCISIÓN – Requisitos / EFECTOS DE LA ESCISIÓN – Alcance / EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA ESCISIÓN – Alcance / ESCISIÓN – Responsabilidad derivada / LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA – Definición / FALTA DE LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA POR ACTIVA – Inexistencia / RECHAZO DE DEDUCCIONES POR PÉRDIDAS EN ENAJENACIÓN DE DERECHOS FIDUCIARIOS Y EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS – Procedencia

El medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, puede ser ejercido por toda persona (natural o jurídica) que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, con el fin de que se declare la nulidad del acto administrativo particular y que se le restablezca el derecho conculcado. Las personas jurídicas de derecho privado deben acreditar su capacidad jurídica y procesal para demandar. Por ello, el artículo 166 id. exige como anexo de la demanda, la prueba de la existencia y representación, que se acredita con el respectivo certificado de existencia y representación legal. Las personas jurídicas conservan su capacidad procesal mientras existan, esto es, desde su constitución legal hasta el momento de su liquidación y hasta tanto se inscriba este acto en el registro mercantil. Registrada la liquidación deja de ser sujeto de derechos y obligaciones, por ende, no puede ser parte de un proceso. Con la demanda, la actora allegó el certificado de existencia y representación legal de Coltejer S.A., [NIT: 890900259-1], expedido el 3 de septiembre de 2015 por la Cámara de Comercio de Aburrá Sur, (...) Los anteriores certificados acreditan que el 29 de octubre de 2010 la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. se disolvió por escisión y sus activos, pasivos y patrimonio fueron absorbidos, una parte, por Coltejer S.A. y, la otra, por Índigos del Sur S.A.S. La figura de la escisión está regulada en la Ley 222 de 1995. Sobre las características y efectos de la escisión, se reitera lo dicho por la Sala en la sentencia de 19 de octubre de 2017, (...) Conforme con el artículo 3 de la Ley 222 de 1995, la escisión puede ser parcial o total. En la escisión parcial, la sociedad escidente, sin disolverse, transfiere en bloque parte de su patrimonio a una o varias sociedades existentes o nuevas. En la escisión total, la sociedad escidente se disuelve, divide su patrimonio en dos o más partes y lo transfiere en bloque a otras sociedades existentes o nuevas. La sociedad o sociedades destinatarias de las transferencias resultantes de la escisión se denominan sociedades beneficiarias. Para el perfeccionamiento de la escisión, el artículo 8 de la Ley 222 de 1995 señala que el acuerdo de escisión debe constar en escritura pública, instrumento que debe contener los estatutos de las nuevas sociedades o las reformas que se introducen a los estatutos de las sociedades existentes, según el caso. Además, que deben protocolizarse, entre otros documentos, el acta o actas en que conste el acuerdo de escisión y los estados financieros certificados y dictaminados, de cada una de las sociedades participantes, que hayan servido de base para la escisión. Y, que copia de la escritura pública de escisión debe registrarse en la cámara de comercio correspondiente al domicilio social de cada una de las sociedades participantes en el proceso de escisión. En cuanto a los efectos de la escisión, el artículo 9 de la Ley 222 de 1995 dispone que una vez inscrita la escritura contentiva del acuerdo de escisión en el registro mercantil, *“operará, entre las sociedades intervinientes en la escisión y frente a terceros la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad escidente a las beneficiarias, sin*



perjuicio de lo previsto en materia contable". Y, que, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, *"la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera, transferido. Así mismo, la sociedad escidente, cuando se disolviera, se entenderá liquidada"*. En cuanto a la responsabilidad derivada de la escisión, el artículo 10 de la Ley 222 de 1995 prevé que cuando una sociedad beneficiaria incumple alguna de las obligaciones asumidas por la escisión o la escidente lo hace respecto de obligaciones anteriores a la misma, las demás sociedades participantes responderán solidariamente por el cumplimiento de la respectiva obligación. En este caso, la responsabilidad se limitará a los activos netos que les hubieren correspondido en el acuerdo de escisión. En relación con los efectos tributarios de la escisión de sociedades, el Estatuto Tributario en el artículo 14-2 [adicionado por la Ley 6 de 1992] vigente para la época de los hechos, establecía (...) Uno de los efectos de la escisión es que *"a partir del registro de la escritura pública, con la que se perfecciona el proceso de escisión, nace para la sociedad escindida (beneficiaria) la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias (sustanciales y formales) inherentes a la parte patrimonial que le ha transferido la sociedad escidente, pero, a su vez, esta adquiere los derechos que se deriven de la misma"*. Tratándose de la escisión total de una sociedad, la escidente se disuelve y liquida. No obstante, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, *la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera, transferido*", conforme al inciso final del artículo 9 de la Ley 222 de 1995. Por su parte, la normativa tributaria [art. 14-2 E.T.] establece que con la inscripción en el registro mercantil de la escisión total se disuelve la personalidad jurídica de la escidente y surge para las beneficiarias la responsabilidad por las obligaciones, sustanciales y formales, inherentes a la parte del patrimonio transferido, pero, a su vez, estas adquieren los derechos que se derivan de dicha transferencia. Cabe anotar que el artículo 14-2 del E.T se aplica tanto para la escisión parcial como para la total y serán, entonces, las sociedades beneficiarias existentes o nuevas o las que absorben el patrimonio, las responsables de las obligaciones de la sociedad escindida a que hace referencia la misma norma, esto es, *"tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión"*. En consecuencia, no es aplicable la responsabilidad limitada *"al monto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida"*, como lo plantea la demandante con fundamento en el artículo 793 del E.T.(...) La Sala advierte que al momento en que la DIAN dictó el requerimiento especial, la *"Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A."*, la contribuyente, ya se había extinguido material y jurídicamente. Lo anterior, por cuanto el 29 de octubre de 2010 fue inscrita en el registro mercantil la escisión total de la sociedad contribuyente, según consta en el certificado de la cámara de comercio. Además, este documento certifica la inscripción en el registro mercantil de la *"cancelación por escisión de la matrícula"* de la persona jurídica y que en el nombre de la sociedad se adiciona la expresión *"cancelada por escisión"*. Así, desde el 29 de octubre de 2010, la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. disuelta por escisión y liquidada, conforme al inciso final del artículo 9 de la



Ley 222 de 1995, dejó de ser sujeto de derechos y obligaciones. Por ende, no podía ser parte del procedimiento de determinación oficial del impuesto del año gravable 2008. Sin embargo, por disposición legal, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escisión, las sociedades beneficiarias asumen las obligaciones de la escindida. (...) La Sala ha precisado que la legitimación en la causa *“es la posibilidad de que la persona formule o contradiga las pretensiones de la demanda, por ser el sujeto activo o pasivo con interés en la relación jurídica sustancial debatida en el proceso. En efecto, las personas con legitimación en la causa se encuentran en relación directa con la pretensión, ya sea desde la parte activa, como demandante, o desde la parte pasiva, como demandado”*. Además, que *“la falta de legitimación en la causa es un presupuesto de la pretensión y no del medio de control, así: (...) También se ha precisado que la legitimación en la causa “no es un requisito de la demanda, ni del procedimiento. No obstante, no subsanarlo a tiempo podría conllevar una sentencia inhibitoria, por ende, es obligación del juez tomar desde el principio del proceso las medidas correctivas del caso para evitar el fallo inhibitorio”*. La legitimación en la causa es un presupuesto para la sentencia de fondo, por lo que debe existir *identidad entre quien alega la pretensión y quien, de acuerdo con el derecho sustancial, tiene la titularidad del derecho que invoca*. Tratándose de actos de determinación oficial del impuesto sobre la renta, la legitimada en la causa para discutir su legalidad es la contribuyente. No obstante, en este caso, en virtud de la escisión total, por mandato del artículo 14-2 del E.T. vigente para la época de los hechos, no el artículo 319-9 adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012 como lo entendió la demandante, las sociedades beneficiarias son las responsables solidarias de las obligaciones tributarias *“tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributaria, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de las que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a periodos anteriores a la escisión, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794 [del E.T.]”*. Coltejer S.A. es una de las sociedades beneficiarias de la escisión. Por ende, tiene interés jurídico en el asunto objeto del proceso, es decir, está legitimada para demandar la legalidad de los actos que modificaron la declaración de renta de la escindida por el año gravable 2008, anterior a la escisión. En cuanto a la aducida *“falta de integración del contradictorio”*, es precisó señalar que el artículo 828-1 del E.T. prevé que la vinculación del deudor solidario al **proceso de cobro** se hace mediante la notificación del mandamiento de pago y el artículo 793 del E.T., a que se refiere la demandante, establece quiénes responden solidariamente por el pago del tributo. No obstante, es legítima la intervención voluntaria de los deudores solidarios al **proceso de determinación**, como ocurrió en este caso, pues su intervención no está prohibida en el ordenamiento legal. Por lo anterior, la Sala encuentra que no se configura la falta de legitimación en la causa planteada por el Ministerio Público. Tampoco está probada la alegada violación al debido proceso. (...) La DIAN desconoció **otros costos** por *“pérdidas por enajenación de los derechos en el Fideicomiso Acciones Coltejer”* [\$241.353.079.000] y **otras deducciones** por *“pérdidas en la enajenación de los derechos en el Fideicomiso Acreencias Coltejer”* [\$1.786.305.000]. El rechazo de costos y deducciones, que la DIAN unificó en el rechazo de deducciones, se debió, en esencia, a que para la DIAN, la constitución de los patrimonios autónomos *“Fideicomiso Acciones Coltejer”* y *“Fideicomiso Acreencias Coltejer”*, en cumplimiento de los acuerdos de salvamento de Coltejer S.A, pretendía darle el carácter de deducible a la pérdida en enajenación de



acciones, pues en dichas operaciones no se vendieron derechos fiduciarios sino acciones y acreencias que debían capitalizarse para convertirse en acciones. La Sala advierte que procede el rechazo de los costos y deducciones, que finalmente la DIAN encuadró como rechazo de deducciones, (...) Como se precisa más adelante, está probado que la realidad comercial en cuestión no es la venta de derechos fiduciarios, como lo sostiene la demandante, sino la venta de acciones y de acreencias capitalizables, por lo que la Sala encuentra que la pérdida en la enajenación de acciones declarada en el renglón 50-otros costos no es deducible conforme al artículo 153 del E. T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 153

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de pruebas de su causación

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 05001-23-33-000-2015-01999-01(24535)

Actor: COLTEJER S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 5 de octubre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Decisión, Sistema Oral, que en la parte resolutive ordenó lo siguiente:



“**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente decisión.

SEGUNDO: CONDENAR en costas a la parte demandante. Liquidense por la Secretaría de la Corporación”.

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2009, la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.¹ [que al final de esta providencia se denomina C.I. Coltejer], presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2008, en la que liquidó otros costos por \$241.354.455.000, otras deducciones por \$7.226.504.000, una pérdida líquida del ejercicio de \$249.327.068.000, una renta presuntiva de \$278.428.000, un impuesto a cargo de \$91.881.000 y un saldo a favor de \$1.298.861.000².

El 4 de junio de 2009, la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A. solicitó la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 2008, petición resuelta con la Resolución de Devolución N° 12880 del 14 de julio de 2009³.

Coltejer S.A e Índigos del Sur S.A.S absorbieron, mediante escisión total, a la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. El acto fue inscrito en el registro mercantil el 29 de octubre de 2010⁴.

Previa investigación, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió a la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S cancelada por escisión, el requerimiento especial N° 112382013000113 del 26 de agosto de 2013, en el que le propuso modificar la declaración privada del año gravable 2008 para **desconocer** de los renglones 50-*otros costos*, la “*pérdida originada en la venta de derechos fiduciarios*” [\$241.353.079.000] y 55-*otras deducciones*, la “*pérdida generada en los patrimonios autónomos F.C. C.I KAPITAL y F.C. C.I COLTEJER PROYECTO ÍNDIGO*” [\$1.786.305.000]. Además, propuso **adicionar** a las “*rentas gravables*”, la “*pérdida compensada por la sociedad absorbente en la suma de \$24.781.053.000*” y **liquidar** la sanción por inexactitud de \$128.377.595.000⁵. El requerimiento fue notificado por correo certificado, enviado el 28 de agosto de 2013 a la dirección registrada en el RUT⁶.

Previa respuesta de Coltejer S.A.⁷, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió la **Liquidación Oficial de Revisión N° 112412014000054 del 24 de abril de 2014**, por la que modificó la declaración privada de la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.,

¹ La Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A., fue transformada de sociedad anónima a sociedad por acciones simplificada, mediante acta N° 037 de la asamblea de accionistas del 25 de septiembre de 2009, inscrita en el registro mercantil el 14 de octubre de 2009. Posteriormente, cancelada por escisión mediante escritura pública 1458 de 29 de octubre de 2010 de la Notaría Única de Sabaneta, inscrita en el registro mercantil el 29 de octubre de 2010 [Cfr. fl 52v y 53 c.p.]

² Fl. 8 c.a.

³ Cfr. fl. 317 c.p. [Información contenida en la contestación de la demanda].

⁴ Cfr. fl. 40 c.p.

⁵ Fls 349 a 370 c.a.

⁶ Fl. 349 c.a.

⁷ Fls. 387 y s.s. c.a.



al confirmar el desconocimiento de otros costos [\$241.353.079.000] y otras deducciones [\$1.786.305.000] y la adición de rentas gravables [\$24.781.053.000] e imponer la sanción por inexactitud de \$128.377.595.000. Así, el acto oficial determinó una pérdida líquida de \$6.187.684.000, un impuesto a cargo de \$8.269.629.000 y un saldo a pagar de \$135.256.482.000⁸. La liquidación oficial de revisión se notificó por correo certificado el 28 de abril de 2014⁹.

Contra la liquidación anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración¹⁰. La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante **Resolución N° 004715 del 22 de mayo de 2015**, confirmó la liquidación recurrida¹¹. El acto fue notificado personalmente el 28 de mayo de 2015 a la apoderada de la sociedad Coltejer S.A.¹²

DEMANDA

Coltejer S. A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA.- Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. Cancelada por Escisión.

Esta actuación se encuentra individualizada en los siguientes actos centrales de la Administración, acompañados de otros de trámite y de las respuestas o recursos de la actora.

Liquidación Oficial de Revisión N° 112412014000054 del 24 de abril de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. Cancelada por Escisión, NIT 800.059.327-1.

Resolución N° 004715 del 22 de mayo de 2015, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN contra la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. Cancelada por Escisión, NIT 800.059.327-1, por medio de la cual se desató desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto por la representante legal de la actora, se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión N° 112412014000054 del 24 de abril de 2014, y se agotó la vía gubernativa, Acto notificado personalmente el día 28 de mayo de 2015.

“2. Que como consecuencia de la nulidad, se restablezcan los derechos de la sociedad contribuyente y de la actora, exponiéndose específicamente que:

⁸ Fls. 658 a 715 c.a.

⁹ Fls. 658 c.a.

¹⁰ Fls. 716 y s.s. c.a.

¹¹ Fls. 794 a 807 c.a.

¹² Fls. 808 c.a.



- (i) La Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. Cancelada por Escisión no puede verse afectada por una liquidación oficial de revisión iniciada luego de su desaparición material y jurídica.
- (ii) La Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. Cancelada por Escisión no es legalmente responsable de los actos de sus sucesoras, y mucho menos su renta puede ser adicionada con recuperación de deducciones de ellas, solicitadas además con posterioridad a su extinción.
- (iii) Para restablecer el derecho de la actora, independientemente de la suerte que corra la sociedad contribuyente, que se declare que no es responsable de los mayores impuestos a la renta o sanciones a cargo de esa sociedad contribuyente, porque dicha vinculación no fue establecida y tampoco se determinaron los demás factores concretos de tal solidaridad”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- El preámbulo y los artículos 1, 2, 6, 13, 29, 95-9, 122, 209, 228, 241, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 14-2, 102, 145 a 147, 153, 199, 240, 263, 277-1, 299, 300, 311, 312(a), 555, 556, 565, 569, 595, 647, 647-1, 690, 742, 743, 745, 793(c) y 869 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículo 4 de la Ley 49 de 1990.
- Artículos 667, 1524, 1568, 1602, 1618, 1741, 1849 y 1857 del Código Civil.
- Artículos 179, 456, 457, 459, 822 y 1230 del Código de Comercio.
- Artículo 9 de la Ley 222 de 1995.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículos 1.2.5.1., 1.2.5.3. y 1.2.5.5. de la Resolución 400 de 1995 de la Superintendencia de Valores que corresponden hoy a los artículos 6.15.1.1.1., 6.15.1.1.2. y 6.15.1.1.4. del Decreto Único 25555 de 2010.
- Artículos 3, 10 y 37 de la Ley 1437 de 2012 [CPACA].
- Artículos 14, 15, 53, 54, 61 y 164 del Código General del Proceso.
- Artículos 197 y 198 parágrafo de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. **“Inexistencia del sujeto pasivo de la liquidación oficial”.** La actuación administrativa se dirigió exclusivamente contra la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. Cancelada por Escisión, empresa que desapareció material y jurídicamente en octubre de 2010.

Coltejer S.A. intervino en el proceso administrativo porque le asiste un legítimo interés en las resultas del proceso, por tratarse de una de las sociedades absorbentes de la persona jurídica disuelta.

La administración debió seguir la actuación contra aquellos que legalmente son los sucesores, causahabientes o deudores sustitutos de la sociedad extinguida. Debía declarar la solidaridad y determinar el grado de responsabilidad que les incumbe a cada uno de ellos¹³.

¹³ Sobre la capacidad jurídica para ser parte en el proceso, citó apartes de la sentencia de 11 de junio de 2009, exp. 16319, C.P. Hugo Fernando Batidas Bárcenas.



Los actos son nulos por violación del debido proceso y de las normas legales que regulan la capacidad para ser parte en un proceso y la representación de las personas jurídicas.

2. Falta de integración del contradictorio. Probado que el deudor principal no existe, debe establecerse la responsabilidad de quienes lo sustituyen. Conforme al artículo 14-2 del E.T., la solidaridad se predica de las sociedades beneficiarias de la escisión y de acuerdo al grado de responsabilidad individual. Para el caso, *“cada sociedad absorbente asume en proporción a las obligaciones trasladadas por la absorbida”*.

La administración debió vincular a todos los deudores solidarios [Coltejer S.A. e Índigos del Sur S.A.S.] con ocasión del requerimiento especial, porque entre ellos se configura un litisconsorcio necesario¹⁴, a quienes se les deben garantizar sus derechos de contradicción y defensa. Dado que las sociedades beneficiarias no fueron citadas a la actuación administrativa, esta se halla viciada de nulidad por falta de integración del contradictorio y debe ser anulada en su totalidad.

3. “La simetría tributaria en el mercado público de acciones”. El artículo 4 de la Ley 49 de 1990 introdujo un desgravamen para las acciones transadas en bolsa, que debe complementarse con la prohibición de deducir las pérdidas originadas en operaciones bursátiles. Ello, para mantener la simetría y equilibrio del beneficio y prevenir la especulación en el mercado accionario.

El artículo 153 del E.T. no es aplicable en este caso, toda vez que *“las acciones objeto de fiscalización constituyeron una inversión permanente para la sociedad contribuyente desde el año 1999”*, pues las tuvo por más de dos años. Por tanto, se aplican las normas especiales del impuesto de ganancias ocasionales, que admite la deducción de *“toda clase de pérdidas en la enajenación de acciones”*.

4. “Fiducia mercantil: posesión fiscal y transparencia”. *“El análisis del Fideicomiso de Acciones Coltejer y del Fideicomiso de Acreencias Coltejer, en asocio con su precedente, el Acuerdo de Salvamento de Coltejer, claramente se enmarcan en esta doctrina de la fiducia cum amico, pues la transferencia irrevocable de acciones y acreencias fue aparejada del mandato a Alianza Fiduciaria S.A. de perfeccionar el negocio prometido a favor de quien indicara Kaltex, tan pronto este acreditara el cumplimiento de sus compromisos derivados del Acuerdo de Salvamento de Coltejer”*. Este acuerdo revela la voluntad del fiduciante frente a los negocios fiduciarios [se refiere a las cláusulas undécima, décima sexta, décima séptima, 2.2, 4.1, 9, 10.3, 10.6, 13.1, 14.13, 15, y *“muy especialmente el Anexo 9 en su integridad”*].

5. “El marasmo de los derechos fiduciarios en Colombia”. Los derechos fiduciarios no son títulos propiamente dichos, aunque están ligados a los bienes subyacentes. Si los activos subyacentes son acciones confieren (i) *“derechos de carácter político”* para *“determinar cómo se debe ejercer el voto en las asambleas de*

¹⁴ Sobre que la responsabilidad solidaria debe ser expresamente declarada, citó las sentencias C-1201 de 2003, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra y del 5 de julio de 2000, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.



accionistas de la emisora, a quién conferirle la representación de las acciones, ejercer inspección de libros, etc” y (ii) “derechos de carácter económico”, como “recibir dividendos decretados sobre tales acciones fideicomitidas, dar en prenda dichas acciones y recibir el precio de su venta”.

Los derechos fiduciarios son derechos personales incompletos, pues no confieren a su titular el derecho a disponer de los bienes fideicomitados a su libre albedrío, en especial, si se trata de transferirlos luego a un tercer beneficiario.

La sociedad contribuyente, extinguida por escisión, trató como deducibles las pérdidas en derechos fiduciarios, en acatamiento de la doctrina oficial [Concepto 1391 de 9 de enero de 2008], según la cual los derechos fiduciarios son independientes de los activos subyacentes. Además, tuvo en cuenta que en el año 2008 no existía el inciso del artículo 153 del E.T. adicionado por el artículo 128 de la Ley 1607 de 2012.

Sostuvo que “... para ese periodo se trata de una disputa meramente doctrinal, en donde paradójicamente el contribuyente sigue la tesis oficial y la oficina liquidadora resuelve separarse de esa opinión vinculante para ella, sin aducir siquiera el principio de transparencia fiscal, por lo cual opta por dar un forzado viraje hacia los campos de la simulación, el abuso de las formas y el fraude legal, donde cree sentirse a sus anchas porque el fraus omnia corrumpit y los “ilícitos atípicos”, al decir de Ruiz Manero y Atienza, dejan mayor grado de discrecionalidad”.

6. **“La pérdida en inversión de acciones”.** La pérdida en ventas de acciones no puede confundirse con la *“pérdida en la inversión de acciones”*. La venta de acciones a pérdida no es deducible de la renta ordinaria, por mandato del artículo 153 del E.T.

Cuando la inversión de un socio se desvanece por efecto de la acumulación de pérdidas empresariales y se configura la causal de disolución de la receptora y cede consiguientemente su participación accionaria sin recibir contraprestación dineraria, *“en realidad no vende sus acciones ni mucho menos pierde en esa operación, pues paralelamente el adquirente tampoco hace el negocio de comprarlas barato. Ese es el valor real de las acciones una vez descontadas las pérdidas acumuladas, que el adquirente podrá enjugar por el expediente de reducir el capital aportado por los salientes”.*

La situación fiscalizada encaja en una pérdida en la inversión de acciones porque *“los accionistas mayoritarios no estuvieron en condiciones de subsanar la causal de disolución generada por las pérdidas registradas por Coltejer, y por lo tanto debieron absorber el impacto económico de tan desafortunado desenlace, parte del cual quedó registrado en la convaleciente sociedad contribuyente, extinguida luego por condigna escisión”.*

7. **“El precedente constitucional y la tensión de principios”.** La sentencia C-015 de 1993 no constituye precedente judicial de la conclusión *“tendiente a atribuirse una competencia no reglada por medio de la cual puede perseguir todo tipo de comportamientos pasibles doctrinalmente de ser calificados de evasivos o elusivos del sistema tributario”*. La sentencia SU-1122 de 2001, aunque *“aludió de paso al fenómeno del fraude a la ley”*, tampoco viene al caso, aunque, de esta providencia,



rescatan las siguientes ideas: (i) que *“debe preferirse el carácter preciso de la regla en caso de conflicto con los principios”* y (ii) la supremacía de la Constitución.

La administración debe investigar la *“verdad real”* con observancia del debido proceso y prevalencia del derecho sustancial, contenido básicamente en la ley. La sociedad contribuyente acogió la doctrina de la DIAN, por lo que tenía confianza legítima de obrar en derecho.

El principio de sustancia sobre la forma no constituye licencia para que el fisco cuestione un contrato privado, típico o atípico, con el argumento de que el particular actuó *“por motivos fiscales”*.

El principio de la autonomía particular permite *“elegir la mejor causa o fin negocial, la mejor forma y el mejor tipo contractual”*

8. **“Los ilícitos atípicos en el derecho tributario”**. La actuación demandada debe anularse, toda vez que, *“... no se garantizaron plenamente los derechos de representación, defensa y contradicción del sujeto pasivo o de sus deudores solidarios, y no se observó el principio de legalidad de las sanciones porque se basaron en un ilícito completamente atípico, es decir, no soportado por alguna cláusula general antiabuso creada previamente por el legislador”*. Para la época de los hechos, *“el caso no encuadra como de abuso o fraude a la ley”* de que tratan los artículos 869 y siguientes del E.T, modificados por la Ley 1607 de 2012.

9. **“La simulación jurídica”**. La simulación no se presume debe declararse judicialmente. La administración no aduce prueba alguna *“tendiente a demostrar el acuerdo simulatorio entre el fiduciante y el fiduciario”*, ni establece *“la discordancia o infidelidad entre la voluntad real de las partes y sus declaraciones públicas”*. El negocio fiduciario fue real y consecuente. Con el fin negocial *“se obtuvo autorización de la Superintendencia Financiera, se suministraron los informes relevantes para el mercado de valores, la fiducia es una institución financiera neutral y profesional, en el contrato de fiducia se pactó que todas las restricciones estatutarias sobre las acciones de Coltejer serían aplicables a la negociación de derechos fiduciarios (parágrafo cláusula décima primera). La fiduciaria ejecutó a cabalidad el mandato conferido, los accionistas mayoritarios de Coltejer salieron efectivamente, el grupo entrante se hizo al control y la empresa fue rescatada siguiendo, paso a paso, lo pactado en el acuerdo de salvamento”*.

10. **No es aplicable la renta líquida por recuperación de deducciones**. El artículo 199 del E.T. es inaplicable, toda vez que la contribuyente fue extinguida sin que hubiera hecho uso de la compensación de pérdidas.

11. **La sanción por inexactitud es desproporcionada e improcedente**. La sanción por inexactitud impuesta [\$128.377.595.000] supera el *“patrimonio líquido negativo”* de la sociedad contribuyente [\$31.000.000.000]. En materia tributaria sancionatoria deben aplicarse los principios constitucionales contenidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Además, la sanción es improcedente. La DIAN no demostró la *“venta de acciones por parte del grupo de accionistas mayoritarios, pues en la transferencia de control no hubo precio”*. Tampoco probó que existan *“datos equivocados en las deducciones”*.



del renglón 55 de la declaración de renta glosada” o en el renglón 50-otros costos. Lo que existe es una diferencia de criterios irreconciliable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

1. Sobre la inexistencia del sujeto pasivo de la liquidación oficial y falta de integración del contradictorio. Coltejer S.A. absorbió mediante escisión a la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. Conforme al artículo 14-2 del E.T. las nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de la última, exigibles al momento de la escisión como por los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones correspondientes a periodos anteriores a la escisión.

El proceso de determinación del impuesto debe ser comunicado al deudor solidario a fin de salvaguardar su derecho de defensa como litisconsorte facultativo. La vinculación como deudor solidario se da en el proceso de cobro con la notificación del mandamiento de pago.

Los actos demandados fueron expedidos a la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. y fueron notificados a la dirección registrada en el RUT. Coltejer S.A. recibió los actos, respondió el requerimiento especial e interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, sin plantear estos cargos de nulidad, lo que impide debatirlos en el proceso judicial.

2. No se violó el debido proceso. En la actuación acusada se garantizó a la demandante el derecho al debido proceso. Conoció desde el inicio la actuación, al notificársele el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y las razones en que se fundamentan, que aunque las controvertió no las desvirtuó. También, se le garantizaron los principios de eficiencia, equidad y justicia e igualdad.

3. Procedencia de las modificaciones oficiales. El artículo 153 del E.T., vigente para el año gravable 2008, disponía que las pérdidas en la enajenación de acciones no son deducibles, sin distinción alguna.

Las operaciones realizadas en virtud del acuerdo de salvamento de Coltejer vulneran los principios en que se funda el sistema tributario, equidad, eficiencia y progresividad. Además, desconoce el deber de contribuir al financiamiento del Estado y la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma [arts.363, 95-9 y 228 C.P.], por lo siguiente:

Los accionistas mayoritarios de Coltejer S.A., entre estos, la sociedad de C.I. Coltejer S.A.S., y el Grupo Kaltex S.A. de C.V. celebraron el acuerdo de salvamento de Coltejer. En cumplimiento de este acuerdo fueron constituidos los patrimonios autónomos “Fideicomiso Acciones Coltejer” y “Fideicomiso Acreencias Coltejer”. Aunque la fiducia es permitida, en el caso “fue implementada para aminorar la carga



tributaria, en un claro abuso de las formas jurídicas”, como lo demuestran “las operaciones jurídicas realizadas, pues en solo cinco días se constituyó la fiducia y se realizó la venta a través del contrato denominado “cesión de derechos fiduciarios Fideicomiso Acciones Coltejer – Alianza Fiduciaria, donde actúa como cedente la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. y como cesionario Kaltex Sudamérica S.A.”

En dicha operación no se vendieron derechos fiduciarios sino acciones y acreencias que debían capitalizarse para convertirse en acciones. De esta forma, se pretendía darle el carácter deducible a la pérdida en la enajenación de acciones.

Procede el rechazo del costo por pérdida de derechos fiduciarios, pues no se trata de una pérdida operacional que deba compensarse con la renta de otros años, debido a que la constitución de los encargos fiduciarios no guarda relación con la actividad y objeto social de la compañía [art. 147 E.T.]. Tampoco es un activo inmovilizado para ser usado en la empresa [art. 148 E.T.] y aunque es un activo, la pérdida en su enajenación no es deducible, conforme los artículos 145 y 153 del E.T.

Las funciones de la DIAN como miembro del comité de vigilancia se circunscriben a las de control, previstas en el artículo 33 de la Ley 550 de 1999, por lo que no podría controvertir las operaciones económicas inherentes al proceso de determinación.

Procede el desconocimiento de otras deducciones. El “valor neto certificado” por la fiduciaria, que corresponde a las pérdidas originadas en la participación de la sociedad escindida en los patrimonios autónomos “F.C. C.I KAPITAL” y “F.C. C.I COLTEJER PROYECTO ÍNDIGO”, establecido en la hoja de trabajo que está en el folio 305 de las certificaciones que están en los folios 273 y 274 del c.a., no es deducible conforme a las reglas de los artículos 102 y 271-1 del E.T.

Es procedente la adición de rentas gravables por recuperación de pérdidas compensadas, pues conforme al artículo 199 del E.T. las pérdidas declaradas que sean modificadas por la liquidación oficial de revisión y hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones.

La sanción por inexactitud es procedente dado que en la declaración tributaria, el contribuyente registró datos equivocados en el renglón 55 “otras deducciones” que originan un mayor valor de las deducciones y disminuyen la carga tributaria, que se ve reflejada en un saldo a favor al que no tiene derecho. Solicitó deducciones improcedentes fiscalmente. Además, no se configura la diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

1. La actuación demandada no viola el debido proceso, pues aunque la administración no citó a la actora al proceso administrativo, como una de las sociedades beneficiarias de la escisión, esta contestó el requerimiento especial e interpuso el recurso de reconsideración contra el acto liquidatorio, razón por la que “*la posible nulidad*” quedó subsanada, toda vez que la demandante tuvo la oportunidad de ejercer sus derechos de defensa y contradicción.



2. Conforme a los artículos 14-2 del Estatuto Tributario y 9 de la Ley 222 de 1995, a partir de la fecha de la inscripción de la escisión en el registro mercantil, *“las sociedades beneficiarias son responsables de las obligaciones tributarias de la sociedad escindida. Por lo tanto son estas las legitimadas para sucederla en los requerimientos y pagos de los impuestos que eran obligación de la sociedad escindida”*.

3. El artículo 14-2 del E.T. creó una solidaridad entre la sociedad escindida y las beneficiarias respecto de las obligaciones tributarias que estuvieren en cabeza de la sociedad antes de la escisión. Para el caso, a la fecha de inicio de la investigación por el impuesto de renta del año gravable 2008, la escritura de escisión ya estaba inscrita en el registro mercantil, por lo que en virtud del negocio jurídico, las sociedades beneficiarias asumieron las obligaciones tributarias que estaban en cabeza de la escindida antes de la escisión, sin que exista vicio por falta de integración del litisconsorcio, pues se trata de una obligación solidaria de carácter legal.

Condenó en costas a la demandante.

SOLICITUD DE ACLARACIÓN Y COMPLEMENTACIÓN DE LA SENTENCIA

La actora pidió al Tribunal aclarar y complementar la sentencia, porque *“deja en el aire”* interrogantes que planteó *“frente a la garantía in solidum”* que debe aclarar. Además, no se pronunció sobre todos los cargos de fondo planteados en la demanda¹⁵.

Mediante auto de 28 de enero de 2019, el Tribunal negó esta solicitud al considerar que *“los reparos del demandante no atienden la finalidad de la aclaración y de la adición de la sentencia”*¹⁶.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló. Indicó como motivos de inconformidad los siguientes:

1. El Tribunal incurrió en vía de hecho al no estudiar *“todos los cargos de la demanda”* que cuestionan la validez de la liquidación oficial demandada. En particular, los cargos de violación de normas legales planteados *“pues de nada sirve presentar demandas que no son estudiadas juiciosamente por el juzgador, conforme a su juramento de lealtad, probidad y buena fe”*. Además, frente a la *“abultada”* sanción por inexactitud, de oficio, no aplicó el principio de favorabilidad.

2. La sentencia apelada violó el derecho al debido proceso, por lo siguiente:

- **Inexistencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria.** La actuación administrativa cuestionada se adelantó a partir del 2013, contra la *“Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. cancelada por escisión”*. Desde octubre del 2010 esa sociedad se extinguió totalmente. Así, *“el acto de*

¹⁵ Cfr. Fls. 381 a 385 c.p.

¹⁶ Cfr. Fls. 386 a 387v.



determinación se trabajó exclusivamente con una sociedad inexistente, sin capacidad para ser parte, lo que vicia de nulidad el acto¹⁷, sin que la intervención voluntaria de un tercero interesado convalide la ausencia del contribuyente del tributo en cuestión.

- **Falta de integración del contradictorio.** Conforme al artículo 14-2 del E.T, la solidaridad se predica de *“las nuevas sociedades producto de la escisión”* con la sociedad escindida. Esto es distinto a que *“la responsabilidad solidaria sea entre las sociedades beneficiarias, como afirma la Sala Tercera de Decisión”*. Dado que existen diversos beneficiarios de la escisión, *“hay necesidad de integrar el contradictorio”*, pues el que *“haya comparecido una de las beneficiarias, sea por responsabilidad solidaria o subsidiaria, no significa que la administración no deba darle el mismo trato a todos los deudores que se encuentren en esas mismas circunstancias de hecho y de derecho”*.
- **La actora no es responsable del impuesto de la escindida.** Conforme al artículo 14-2 del E.T, la responsabilidad de los codeudores con el contribuyente escindido opera en los casos de escisión parcial. Cuando se acuerda la escisión total, desaparece la posibilidad de reclamar tal responsabilidad y debe aplicarse la tercera regla del artículo 793 del E.T. que establece *“en cabeza de las absorbentes el pago de la deuda de la absorbida [...] hasta concurrencia del monto de los aportes efectuados por la segunda a las primeras”*. Así, la responsabilidad es limitada *“al monto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida”*. En este caso, la obligación tributaria no estaba incluida en los aportes a la absorbente, pues fue determinada con posterioridad a la escisión. Además, no se vinculó a la actuación a los terceros interesados [Índigos del Sur S.A.S. y Coltejer S.A.].
- El artículo 14-2 del E.T. fue derogado por la Ley 1607 de 2012. El artículo 319-9 del E.T, vigente para la fecha de los actos, dispone que las beneficiarias serán solidariamente responsables con la escidente por la totalidad de los tributos a cargo de la escidente en el momento en que la escisión se perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributaria. Frente a los impuestos anteriores a la escisión determinados oficialmente con posterioridad, aplica el efecto retroactivo, pero frente a las sanciones es distinto, pues estas existen a partir de que se profiere el acto correspondiente. *“Constituye inversión del principio de favorabilidad en materia de sanciones, sustentar la validez de este acto de determinación en la supuesta ultractividad de la norma derogada (14-2 E.T) elegida por ser más perjudicial al administrado”*.

3. El desconocimiento de pérdidas en la cesión de derechos fiduciarios.

La operación de rescate o salvamento adelantada en el año 2008, entre los Grupos Ardila Lulle [Colombia] y Kaltex [México] con el objeto de rescatar a Coltejer S.A., dio origen a los fideicomisos *“Acciones Coltejer”* y *“Acreencias Coltejer”*. En esa operación solo se enajenaron los respectivos derechos fiduciarios.

¹⁷ Sobre el régimen de las escisiones y fusiones mercantiles cita la sentencia de 19 de octubre de 2017, exp. 19221, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



El desconocimiento de otros costos por “pérdidas por enajenación de los derechos en el Fideicomiso Acciones Coltejer” [\$241.353.079.000] y otras deducciones por “pérdidas en la enajenación de los derechos en el Fideicomiso Acreencias Coltejer” [\$1.786.305.000] es improcedente.

La administración consideró que la operación de salvamento no es real sino que es una “*transacción de aminoramiento o eliminación de la carga tributaria de la sociedad contribuyente*”, sin prueba siquiera indiciaria de la simulación jurídica imputada, el fraude a la ley o el abuso de las formas, “*modalidades de ilícitos tributarios atípicas para la época de la liquidación, dado que tampoco existía una cláusula general antiabuso*”. La liquidación oficial no explica “*cómo sería la renta que se habría generado de no estructurar la operación de salvamento de ese modo*” que permita al interprete colegir que en efecto se buscaba un alivio tributario.

La administración aplicó el artículo 153 del E.T. que permite guardar la simetría tributaria entre el régimen de exención para las utilidades generadas por acciones transadas en bolsa y la prohibición de deducir las pérdidas en ese mismo tipo de transacciones. No obstante, en este asunto, la norma no es aplicable toda vez que las operaciones se realizaron por fuera de la rueda de la bolsa para “*realizar inversiones permanentes en acciones desvalorizadas*” con el fin de “*facilitar el ingreso del nuevo inversionista*” y sin contraprestación para el grupo saliente¹⁸.

4. La adición de la renta líquida [\$24.781.053.000] es improcedente. Corresponde al fisco demostrar que hubo compensación de pérdidas que beneficiaron a la escindida y que “*por reciprocidad o simetría deberían generar esa renta por recuperación de deducciones*”. La realidad es que por la situación patrimonial de la absorbida no tenía capacidad económica para compensar “*pérdidas arrastradas de ejercicios anteriores*”.

5. La sanción por inexactitud impuesta es improcedente. Los datos registrados en la declaración son exactos, completos y verdaderos. Puede que haya discrepancias entre la autoridad y la contribuyente, originadas en la interpretación del derecho aplicable. Sin embargo, debe aplicarse el principio de favorabilidad, pues el artículo 648 del E.T., modificado por la Ley 1819 de 2016, redujo la sanción del 160% al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor declarado y el determinado de manera oficial, según el caso. No obstante, como en la escisión del 2010 dicha sanción no fue incluida en los aportes de la absorbida, “*debe excluirse en su totalidad de la garantía de las beneficiarias, al tenor del nuevo artículo 319-9 ejusdem*”.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación, que se contraen a la inexistencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria y la falta de integración del contradictorio; además que el desconocimiento de pérdidas en la cesión de derechos fiduciarios, la adición de la renta líquida y la sanción por inexactitud a que se refieren los actos acusados son improcedentes.

¹⁸ Indicó que sobre la no aplicación del artículo 153 del E.T a las pérdidas ocasionales de acciones, sometidas al artículo 362 del E.T, la Sección Cuarta del Consejo de Estado se pronunció en sentencia de 20 de junio de 2013, exp. 18286, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



La **DIAN** advirtió que el problema jurídico fue delimitado en la audiencia inicial frente al que la actora manifestó su conformidad, sin que el recurso de apelación de la sentencia sea la oportunidad para señalar las presuntas deficiencias que en esa oportunidad no discutió. Además, que en el escrito de apelación, la actora describe de manera general nuevamente los argumentos expuestos en la demanda sin precisar los motivos de inconformidad con la sentencia de primera instancia.

En cuanto a la alegada inexistencia del sujeto pasivo de la liquidación oficial indicó que la actora absorbió por escisión a la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. cancelada por escisión en octubre de 2010. Que los actos demandados se expidieron a nombre de la escindida porque fue esta la que cometió la infracción tributaria en el año gravable 2008. Que la notificación se surtió a la dirección que figura en el RUT, que es la misma dirección registrada por Coltejer S.A. y que allí recibieron las notificaciones enviadas del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y que se notificó de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Los artículos 14-2 y 794 del E.T. son las normas aplicables, vigentes para el año gravable 2008 y para la época de la escisión (2010), sin que sea aplicable el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. Dado que la normativa tributaria señala que *“las nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones correspondientes a periodos anteriores a la escisión”*. Notificados los actos a la dirección de la contribuyente y al no haber sido devueltos, es claro que la demandante se notificó en debida forma de la actuación y la debatió en el proceso administrativo, lo que desvirtúa la aducida falta de integración del contradictorio. Además, no fue planteada como causal de nulidad en el término previsto en el artículo 730 del E.T., por lo que este aspecto no debe ser debatido en sede judicial.

Es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que en la declaración tributaria incluyó *“sumas en el renglón de gastos operacionales inexistentes”*, además, *“utilizó factores equivocados”* de los que derivó un menor saldo a pagar.

El Ministerio Público solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, que la Sala se inhiba de efectuar un pronunciamiento de fondo, con fundamento en que los actos demandados fueron proferidos a nombre de la C.I. Coltejer S.A., que para ese momento estaba extinguida en virtud de la escisión total realizada en el año 2010, pero fueron notificados a Coltejer S.A., una de las beneficiarias de la escisión.

La responsabilidad solidaria de las sociedades beneficiarias de la escisión frente a obligaciones tributarias, según el artículo 14-2 del E.T., se refería a las exigibles al momento de la escisión. Posteriormente, con la Ley 1607 de 2012, *“se refiere a la totalidad de los tributos al momento de perfeccionar la escisión”*.

La correcta determinación del tributo solo concierne a la administración y al contribuyente, respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación



tributaria sustancial, pues es el contribuyente el obligado a presentar la respectiva declaración y a discutir el impuesto en el proceso administrativo de determinación y ante la jurisdicción contencioso administrativa, no los deudores solidarios.

La solidaridad está prevista frente al pago de la obligación tributaria declarada o determinada oficialmente, pues, por mandato legal, los deudores solidarios responden con el contribuyente por el pago del tributo y son vinculados mediante el mandamiento de pago.

Por lo anterior, Coltejer S.A. no está legitimada para demandar la actuación, pues no es la contribuyente directa del impuesto determinado oficialmente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte si son legales o no los actos que modificaron oficialmente la declaración del impuesto de renta del año gravable 2008, presentada por la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S.

En los términos del recurso de apelación presentado por la actora, la Sala decide si la actuación violó o no el debido proceso. De ajustarse el procedimiento a la normativa, determina si es procedente o no el desconocimiento de “otros costos” y “otras deducciones”, la adición de “rentas gravables” y la sanción por inexactitud.

La Sala observa que la demanda, formulada en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, fue presentada por COLTEJER S.A. [NIT: 890900259-1] y los actos acusados modifican la declaración de renta del año gravable 2008, presentada por la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S [NIT: 800059327-1]. Además, que el Ministerio Público propuso que se profiera decisión inhibitoria por configurarse la falta de legitimación en la causa por activa.

El medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, puede ser ejercido por toda persona (natural o jurídica) que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, con el fin de que se declare la nulidad del acto administrativo particular y que se le restablezca el derecho conculcado. Las personas jurídicas de derecho privado deben acreditar su capacidad jurídica y procesal para demandar. Por ello, el artículo 166 id. exige como anexo de la demanda, la prueba de la existencia y representación, que se acredita con el respectivo certificado de existencia y representación legal.

Las personas jurídicas conservan su capacidad procesal mientras existan, esto es, desde su constitución legal hasta el momento de su liquidación y hasta tanto se inscriba este acto en el registro mercantil. Registrada la liquidación deja de ser sujeto de derechos y obligaciones, por ende, no puede ser parte de un proceso¹⁹.

Con la demanda, la actora allegó el certificado de existencia y representación legal de Coltejer S.A., [NIT: 890900259-1], expedido el 3 de septiembre de 2015 por la

¹⁹ Sentencia de 7 de marzo de 2018, Exp. 23128, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Cámara de Comercio de Aburrá Sur, que certifica, entre otra información, lo siguiente²⁰:

“Escisión: que por escritura pública N° 1458 del 29 de octubre de 2010 de la Notaría Única de Sabaneta, registrada en esta cámara el 29 de octubre de 2010, en el libro IX bajo el 70730 [se celebró un acuerdo de] escisión en virtud de la cual la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. se escinde y parte de sus activos, pasivos y patrimonio son absorbidos por Coltejer S.A. y la otra parte se traslada a Índigos del Sur S.A.S., la sociedad escindida se disuelve sin liquidarse”.

También allegó el certificado de existencia y representación legal de la “*Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S cancelada por escisión*”, [NIT: 800059327-1], expedido el 23 de septiembre de 2015 por la Cámara de Comercio de Aburrá Sur que, entre otros, certifica lo siguiente²¹:

“Escisión: que por escritura pública N° 1458 del 29 de octubre de 2010 de la Notaría Única de Sabaneta, registrada en esta cámara el 29 de octubre de 2010, en el libro IX bajo el 70729 [se celebró un acuerdo de] escisión en virtud de la cual la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. se escinde y parte de sus activos, pasivos y patrimonio son absorbidos por Coltejer S.A. y la otra parte se traslada a Índigos del Sur S.A.S., la sociedad escindida se disuelve sin liquidarse”

Los anteriores certificados acreditan que el 29 de octubre de 2010 la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. se disolvió por escisión y sus activos, pasivos y patrimonio fueron absorbidos, una parte, por Coltejer S.A. y, la otra, por Índigos del Sur S.A.S.

La figura de la escisión está regulada en la Ley 222 de 1995. Sobre las características y efectos de la escisión, se reitera lo dicho por la Sala en la sentencia de 19 de octubre de 2017, transcrita por el Tribunal, y en anteriores oportunidades²² que precisan lo siguiente:

Conforme con el artículo 3 de la Ley 222 de 1995, la escisión puede ser parcial o total²³.

En la escisión parcial, la sociedad escidente, sin disolverse, transfiere en bloque parte de su patrimonio a una o varias sociedades existentes o nuevas.

En la escisión total, la sociedad escidente se disuelve, divide su patrimonio en dos o más partes y lo transfiere en bloque a otras sociedades existentes o nuevas.

²⁰ Cfr. fl. 40 c.p.

²¹ Cfr. fl. 53 c.p.

²² Sentencias de 19 de octubre de 2017, exp. 2006-03352-01 (19221), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 17 de agosto de 2017, exp. 2011-00320-01 (20602), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, de 3 de agosto de 2016, exp. 2012-00277-01 (20603), M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 15 de diciembre de 2007, exp. 2004-90558-01 (15315), CP. Héctor J. Romero Díaz.

²³ “Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones”.



La sociedad o sociedades destinatarias de las transferencias resultantes de la escisión se denominan sociedades beneficiarias.

Los socios o accionistas de la sociedad escindida participan en el capital de las sociedades beneficiarias en la misma proporción que tenían en aquella, salvo que se apruebe una participación diferente.

Para el perfeccionamiento de la escisión, el artículo 8 de la Ley 222 de 1995 señala que el acuerdo de escisión debe constar en escritura pública, instrumento que debe contener los estatutos de las nuevas sociedades o las reformas que se introducen a los estatutos de las sociedades existentes, según el caso. Además, que deben protocolizarse, entre otros documentos, el acta o actas en que conste el acuerdo de escisión y los estados financieros certificados y dictaminados, de cada una de las sociedades participantes, que hayan servido de base para la escisión. Y, que copia de la escritura pública de escisión debe registrarse en la cámara de comercio correspondiente al domicilio social de cada una de las sociedades participantes en el proceso de escisión.

En cuanto a los efectos de la escisión, el artículo 9 de la Ley 222 de 1995 dispone que una vez inscrita la escritura contentiva del acuerdo de escisión en el registro mercantil, *“operará, entre las sociedades intervinientes en la escisión y frente a terceros la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad escidente a las beneficiarias, sin perjuicio de lo previsto en materia contable”*.

Y, que, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, *“la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera, transferido. Así mismo, la sociedad escidente, cuando se disolviera, se entenderá liquidada”*²⁴.

En cuanto a la responsabilidad derivada de la escisión, el artículo 10 de la Ley 222 de 1995 prevé que cuando una sociedad beneficiaria incumple alguna de las obligaciones asumidas por la escisión o la escidente lo hace respecto de obligaciones anteriores a la misma, las demás sociedades participantes responderán solidariamente por el cumplimiento de la respectiva obligación. En este caso, la responsabilidad se limitará a los activos netos que les hubieren correspondido en el acuerdo de escisión.

En relación con los efectos tributarios de la escisión de sociedades, el Estatuto Tributario en el artículo 14-2 [adicionado por la Ley 6 de 1992]²⁵ vigente para la época de los hechos, establecía lo siguiente:

²⁴ En la escisión total *“la sociedad se extingue por sustracción de materia, sin que sea necesario surtir el trámite liquidatorio”*. (Sentencia de 15 de diciembre de 2007, exp. 2004-90558-01 (15315), CP. Héctor J. Romero Díaz.

²⁵ El artículo 14-2 del E.T. fue derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012. Esta ley mediante el artículo 98 adicionó el artículo 319-9 del E.T, que en el inciso segundo dispuso: *“En todos los casos de escisión, las entidades beneficiarias serán solidariamente responsables con la escidente por la totalidad de los tributos a cargo de la entidad escidente en el momento en que la escisión se perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias”*.



Art. 14-2. Para efectos tributarios, en el caso de la escisión de una sociedad, no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide.

Las nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794 [del E.T.].

Uno de los efectos de la escisión es que *“a partir del registro de la escritura pública, con la que se perfecciona el proceso de escisión, nace para la sociedad escindida (beneficiaria) la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias (sustanciales y formales) inherentes a la parte patrimonial que le ha transferido la sociedad escidente, pero, a su vez, esta adquiere los derechos que se deriven de la misma”*²⁶.

Tratándose de la escisión total de una sociedad, la escidente se disuelve y liquida. No obstante, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera, transferido, conforme al inciso final del artículo 9 de la Ley 222 de 1995.

Por su parte, la normativa tributaria [art. 14-2 E.T.] establece que con la inscripción en el registro mercantil de la escisión total se disuelve la personalidad jurídica de la escidente y surge para las beneficiarias la responsabilidad por las obligaciones, sustanciales y formales, inherentes a la parte del patrimonio transferido, pero, a su vez, estas adquieren los derechos que se derivan de dicha transferencia.

Cabe anotar que el artículo 14-2 del E.T se aplica tanto para la escisión parcial como para la total y serán, entonces, las sociedades beneficiarias existentes o nuevas o las que absorben el patrimonio, las responsables de las obligaciones de la sociedad escindida a que hace referencia la misma norma, esto es, *“tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión”*. En consecuencia, no es aplicable la responsabilidad limitada *“al monto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida”*, como lo plantea la demandante con fundamento en el artículo 793 del E.T.

²⁶ Sentencia de 19 de octubre de 2017, exp. 2006-03352-01 (19221), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



La Sala observa que los actos demandados determinaron oficialmente el impuesto de renta del año gravable 2008 de la “*Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. cancelada por escisión*”.

El requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión fueron enviados a la dirección registrada en el RUT de la “*Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. cancelada por escisión*”²⁷ y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración notificada personalmente a la apoderada de Coltejer S.A.²⁸.

La Sala advierte que al momento en que la DIAN dictó el requerimiento especial²⁹, la “*Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.*”³⁰, la contribuyente, ya se había extinguido material y jurídicamente.

Lo anterior, por cuanto el 29 de octubre de 2010 fue inscrita en el registro mercantil la escisión total de la sociedad contribuyente, según consta en el certificado de la cámara de comercio. Además, este documento certifica la inscripción en el registro mercantil de la “*cancelación por escisión de la matrícula*” de la persona jurídica y que en el nombre de la sociedad se adiciona la expresión “*cancelada por escisión*”.

Así, desde el 29 de octubre de 2010, la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. disuelta por escisión y liquidada, conforme al inciso final del artículo 9 de la Ley 222 de 1995, dejó de ser sujeto de derechos y obligaciones. Por ende, no podía ser parte del procedimiento de determinación oficial del impuesto del año gravable 2008.

Sin embargo, por disposición legal, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escisión, las sociedades beneficiarias asumen las obligaciones de la escindida.

Coltejer S.A. es una de las beneficiarias de la escisión de la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S o C.I. Coltejer S.A., hecho no discutido en el proceso. En esa calidad (artículo 14-2 del E.T), recibió y contestó el requerimiento especial formulado a la sociedad escindida, recibió la notificación de la liquidación oficial de revisión, interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial y se notificó personalmente de la resolución que decidió el recurso administrativo. Además, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló demanda contra los actos que modificaron la declaración del impuesto de renta del año gravable 2008 presentada por la Sociedad Comercializadora Internacional Coltejer S.A., cancelada por escisión en el año 2010.

De lo anterior, se colige que la demandante, responsable solidaria de las obligaciones tributarias de la escindida desde la inscripción en el registro mercantil de la escisión, tuvo conocimiento de la actuación, se notificó de los actos demandados y ejerció sus derechos de defensa y contradicción.

²⁷ Cfr. fl. 348, 349 y 658 c.a.

²⁸ Cfr. fl. 808 c.a.

²⁹ Requerimiento especial 112382013000113 de 26 de agosto de 2013 [Cfr. fls 349 c.a.].

³⁰ Se recuerda que la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A., fue transformada de sociedad anónima a sociedad por acciones simplificada, mediante acta N° 037 de la asamblea de accionistas del 25 de septiembre de 2009, inscrita en el registro mercantil el 14 de octubre de 2009 [Cfr. fl 52v c.p.].



La Sala ha precisado que la legitimación en la causa “es la posibilidad de que la persona formule o contradiga las pretensiones de la demanda, por ser el sujeto activo o pasivo con interés en la relación jurídica sustancial debatida en el proceso. En efecto, las personas con legitimación en la causa se encuentran en relación directa con la pretensión, ya sea desde la parte activa, como demandante, o desde la parte pasiva, como demandado”. Además, que “la falta de legitimación en la causa es un presupuesto de la pretensión y no del medio de control, así: (...) También se ha precisado que la legitimación en la causa “no es un requisito de la demanda, ni del procedimiento. No obstante, no subsanarlo a tiempo podría conllevar una sentencia inhibitoria, por ende, es obligación del juez tomar desde el principio del proceso las medidas correctivas del caso para evitar el fallo inhibitorio”³¹

La legitimación en la causa es un presupuesto para la sentencia de fondo, por lo que debe existir identidad entre quien alega la pretensión y quien, de acuerdo con el derecho sustancial, tiene la titularidad del derecho que invoca³².

Tratándose de actos de determinación oficial del impuesto sobre la renta, la legitimada en la causa para discutir su legalidad es la contribuyente. No obstante, en este caso, en virtud de la escisión total, por mandato del artículo 14-2 del E.T. vigente para la época de los hechos, no el artículo 319-9 adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012 como lo entendió la demandante, las sociedades beneficiarias son las responsables solidarias de las obligaciones tributarias “tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributaria, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de las que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a periodos anteriores a la escisión, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794 [del E.T.]”.

Coltejer S.A. es una de las sociedades beneficiarias de la escisión. Por ende, tiene interés jurídico en el asunto objeto del proceso, es decir, está legitimada para demandar la legalidad de los actos que modificaron la declaración de renta de la escindida por el año gravable 2008, anterior a la escisión.

En cuanto a la aducida “falta de integración del contradictorio”, es precisó señalar que el artículo 828-1 del E.T prevé que la vinculación del deudor solidario al **proceso de cobro** se hace mediante la notificación del mandamiento de pago y el artículo 793 del E.T., a que se refiere la demandante, establece quiénes responden solidariamente por el pago del tributo. No obstante, es legítima la intervención voluntaria de los deudores solidarios al **proceso de determinación**, como ocurrió en este caso, pues su intervención no está prohibida en el ordenamiento legal.

Por lo anterior, la Sala encuentra que no se configura la falta de legitimación en la causa planteada por el Ministerio Público. Tampoco está probada la alegada violación al debido proceso.

³¹ Sentencia de 23 de noviembre de 2018, exp. 23171, Stella Jeannette Carvajal Basto

³² Sentencia de 11 de febrero de 2014, exp. 2007-00120-02 (18456), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



La apelante manifiesta que el Tribunal incurrió en vía de hecho al no estudiar “*todos los cargos de la demanda*” que cuestionan la validez de la liquidación oficial demandada, en particular, los cargos de violación de normas legales planteados.

Revisada la sentencia, la Sala observa que el Tribunal se remite al “*problema jurídico planteado en la audiencia inicial*”, que se contrae a lo siguiente:

“... determinar la legalidad de la liquidación oficial de revisión N° 112412014000054 del 24 de abril de 2014, a través de la cual se modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable de 2008, presentada por la escindida Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. de acuerdo con los cargos expuestos en la demanda y, como consecuencia de lo anterior, teniendo en cuenta que la sociedad declarante fue escindida, determinar el sujeto pasivo del impuesto, estableciendo si hay responsabilidad solidaria entre las sociedades beneficiarias y la escindida”³³ [Se subraya].

Luego, plantea que para resolver este problema jurídico “*resolverá los siguientes puntos*”:

“(i) Se establecerá si la liquidación oficial de revisión N° 112412014000054 del 24 de abril de 2014, proferida por la División de Gestión de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín contra la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S., cancelada por escisión, fue proferida con violación al debido proceso, (ii) el sujeto pasivo del impuesto de renta y complementarios y (iii) si hay responsabilidad solidaria entre las sociedades beneficiarias y la sociedad escindida”.

En el análisis, se centró en los efectos de la escisión y la responsabilidad de las beneficiarias por las obligaciones tributarias que asumen a partir de la inscripción de la escisión en el registro mercantil, para concluir que “*los argumentos expuestos por la sociedad demandante no alcanzan a desvirtuar la legalidad de los actos administrativos expedidos por la entidad demandada*”.

De lo anterior, la Sala advierte que aunque al plantear el problema jurídico, el Tribunal anuncia que determinará la legalidad los actos acusados “*de acuerdo con los cargos expuestos en la demanda*”, restringe su análisis solo a aspectos que están planteados en la demanda bajo los títulos “*inexistencia del sujeto pasivo de la liquidación oficial*” y “*falta de integración del contradictorio*” y, sin explicación alguna, omite pronunciarse sobre los demás argumentos contenidos en el escrito inicial.

Por anterior, procede en esta instancia el análisis de los argumentos planteados en cuanto al fondo del asunto, esto es, los que controvierten el desconocimiento de “*otros costos*” y “*otras deducciones*”, la adición de “*rentas gravables*” y la imposición de la sanción por inexactitud.

Es preciso señalar que no se discute el monto de los valores determinados oficialmente por “*otros costos*”, “*otras deducciones*” y “*rentas gravables*”, solo su procedencia.

³³ El texto es similar al contenido en el acta de la audiencia inicial del 7 de marzo del 2017 que está en los folios 348 a 353 del cuaderno principal.



Deducciones por pérdidas en enajenación de derechos fiduciarios y en patrimonios autónomos

La DIAN desconoció **otros costos** por “pérdidas por enajenación de los derechos en el Fideicomiso Acciones Coltejer” [\$241.353.079.000] y **otras deducciones** por “pérdidas en la enajenación de los derechos en el Fideicomiso Acreencias Coltejer” [\$1.786.305.000].

El rechazo de costos y deducciones, que la DIAN unificó en el rechazo de deducciones, se debió, en esencia, a que para la DIAN, la constitución de los patrimonios autónomos “Fideicomiso Acciones Coltejer” y “Fideicomiso Acreencias Coltejer”, en cumplimiento de los acuerdos de salvamento de Coltejer S.A, pretendía darle el carácter de deducible a la pérdida en enajenación de acciones, pues en dichas operaciones no se vendieron derechos fiduciarios sino acciones y acreencias que debían capitalizarse para convertirse en acciones.

La Sala advierte que procede el rechazo de los costos y deducciones, que finalmente la DIAN encuadró como rechazo de deducciones, por las mismas razones, según el siguiente análisis:

REGLÓN 50-OTROS COSTOS

En el expediente está probado lo siguiente:

El 27 de junio de 2007, se suscribió el “*acuerdo de salvamento de Coltejer*”³⁴ entre i) los accionistas mayoritarios de Coltejer³⁵, ii) el Grupo Kaltex S. A. de C. V., el inversionista, y iii) la Compañía Colombiana de Tejidos S.A.-Coltejer, para superar la causal de disolución inminente en la que se encontraba Coltejer S.A.

En la cláusula undécima del acuerdo se dispuso que “[...] **los accionistas mayoritarios se comprometen a disponer del control de la totalidad de las acciones que en forma directa e indirecta tienen en Coltejer, a favor de Kaltex, así como a ceder las acciones que poseen en C. I. Coltejer**³⁶, **a favor o en beneficio del inversionista** (o de quien este indique) en la forma que se establece en el presente documento. (...). Adicionalmente, los **accionistas mayoritarios se comprometen a ceder a Kaltex, o a quien este indique, en la forma y términos previstos en el presente acuerdo, la totalidad de las acreencias que tienen a su favor o que se vieron obligados a asumir en virtud de la subrogación o de su responsabilidad solidaria con algunos de los acreedores de Coltejer, las cuales ascienden a la suma de cincuenta y nueve mil quinientos cuarenta y siete millones de pesos (COP\$59.547.000.000) y, que en virtud del acuerdo de reestructuración empresarial de Coltejer y de lo aquí pactado serán capitalizadas./ Por su parte, Coltejer, en términos de la ley y del Acuerdo de Reestructuración y sus reformas correspondientes se obliga a efectuar las emisiones de acciones que sean**

³⁴ Fls 61 a 83 c.p.

³⁵ Compañía Colombiana de Tejidos S.A., según las “Definiciones” contenidas en el numeral 15 del “Acuerdo de Salvamento de Coltejer” (fl. 80)

³⁶ CI Coltejer: significa la Sociedad de Comercialización Internacional C.I. Coltejer S.A. C.I. COLTEJER S.A., sociedad comercial constituida mediante escritura pública n° 459 del 2 de marzo de 1989 de la Notaría Séptima de Medellín y que tiene su domicilio en el Municipio de Itagüí” (cfr. fl. 79vc.p.).



necesarias para: (...) y (iii) **adquirir la totalidad de las acciones de CI Coltejer;** operaciones estas que necesariamente deben garantizarle a Kaltex el control de la Compañía como resultado de los convenios aquí previstos, y que es condición esencial para su vinculación”³⁷.

En la cláusula décima sexta se estipuló que “los accionistas mayoritarios declaran que no se beneficiarán de ninguna manera, directa o indirectamente, de la ejecución y puesta en marcha de este acuerdo y, en particular, de las emisiones y capitalizaciones aquí previstas, al punto que los **accionistas mayoritarios perderán toda su participación accionaria en la compañía, así como los derechos de crédito existentes con anterioridad a este acuerdo y que poseen contra la compañía, todo ello en beneficio del salvamento de Coltejer**”³⁸.

En cumplimiento del acuerdo, el 9 de julio de 2008, los accionistas mayoritarios y la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A. o C.I Coltejer S.A, en calidad de fideicomitentes - beneficiarios, celebraron con Alianza Fiduciaria S. A los contratos de fiducia mercantil de administración e inversión³⁹.

En la misma fecha, C.I Coltejer S.A, mediante factura de venta n° 6460 transfirió 13.829.498.037 acciones que poseía en Coltejer S.A. al “Fideicomiso Acciones Coltejer”, por \$242.281.404.565,75. Así, quedó con una participación en el patrimonio autónomo del 48.61%⁴⁰.

El contrato de fiducia mercantil tenía como objeto [cláusula cuarta] que la Alianza Fiduciaria “(i) administre los recursos monetarios que ingresan al FIDEICOMISO en la cartera colectiva abierta Alianza administrada por Alianza, (ii) reciba con destino al FIDEICOMISO las ACCIONES que sean transferidas a título de fiducia mercantil por los FIDEICOMITENTES, (iii) mantenga la titularidad jurídica en fiducia mercantil de las referidas ACCIONES y realice las gestiones que para el efecto le indiquen los FIDEICOMITENTES, de conformidad con lo establecido en el presente contrato, **hasta el momento en que por instrucciones expresas de los FIDEICOMITENTES, deban ser transferidas o enajenadas a terceros, o restituidas a los FIDEICOMITENTES,** (iv) una vez se hayan transferido las ACCIONES, en los términos del presente contrato, efectuar con los recursos que integran el FIDEICOMISO y con los cuales se constituyó el mismo, los giros que indiquen los FIDEICOMITENTES; (v) ejercer la custodia de las ACCIONES, una vez las mismas sean entregadas por el representante legal de la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TEJIDOS S.A. COLTEJER; (vi) [ejercer] los derechos políticos y económicos de las ACCIONES de la forma que se establece en el presente contrato.”⁴¹.

³⁷ Fl 64v y 65 c.p.

³⁸ Fl. 65v c.p.

³⁹ El contrato de fiducia mercantil de administración e inversión – “Fideicomiso Acciones Coltejer” está en los folios 84 a 95 c.p. y el contrato de fiducia mercantil de administración e inversión – “Fideicomiso Acreencias Coltejer” está en los folios 96 a 105 c.p.

⁴⁰ Cfr. fl. 174 c.a.

⁴¹ Fl. 86v y 87 c.p.



El 14 de julio de 2008, C.I Coltejer S.A cedió a Kaltex Suramérica S.A. el 48.61% de los derechos fiduciarios que obtuvo del patrimonio autónomo Acciones Coltejer, por la suma de \$1.382.949.803,70⁴², según factura de venta n° 6462⁴³.

Los valores fueron contabilizados en las cuentas 53102001 “valor venta de intangibles” por \$1.382.949.803,70 con saldo crédito y 53102002 “costo histórico venta intangibles” por \$242.281.404.565,75 con saldo débito.

Esta operación arrojó un valor neto de **\$240.898.455.000**.

El 9 de julio de 2008, mediante factura de venta n° 6459 C.I Coltejer S.A transfirió al “Fideicomiso Acreencias Coltejer”, a título de aporte \$462.388.932,00, correspondientes a las acreencias que tenía en el “acuerdo de reestructuración de Coltejer” [Ley 550 de 1999]. Así, quedó con una participación en el patrimonio autónomo del 0.81%⁴⁴.

El contrato de fiducia tenía como objeto [cláusula cuarta] que la Alianza Fiduciaria “(i) administre los recursos monetarios que ingresan al FIDEICOMISO en la cartera colectiva abierta Alianza administrada por Alianza; (ii) reciba en calidad de cesionario los DERECHOS FIDEICOMITIDOS; (iii) reciba con destino al FIDEICOMISO que por este documento se constituye, las ACCIONES que de conformidad con el acuerdo que la Compañía Colombiana de Tejidos S.A. Coltejer suscribió con los FIDEICOMITENTES, deban ser entregadas por la misma en pago de las acreencias derivadas de los derechos fideicomitidos; (iv) mantenga la titularidad jurídica en fiducia mercantil de las referidas ACCIONES y realice las gestiones que para el efecto le indiquen los FIDEICOMITENTES, de conformidad con lo establecido en el presente contrato, **hasta el momento en que por instrucciones expresas de los FIDEICOMITENTES, deban ser transferidas o enajenadas a terceros, o restituidas a LOS FIDEICOMITENTES (...)**⁴⁵”.

El 14 de julio de 2008, el Fideicomiso Acreencias Coltejer realizó una oferta mercantil de cesión de derechos fiduciarios⁴⁶ a Kaltex Suramérica S.A. del 100% de los derechos fiduciarios que tenía en el patrimonio autónomo Acreencias Coltejer, por \$1.000.000.000⁴⁷, soportada con la factura de venta n° 6461, por \$7.765.108,77⁴⁸.

Los valores fueron contabilizados en las cuentas 53102001 “valor venta de intangibles” por \$7.765.108,77 con saldo crédito y 53102002 “costo histórico venta intangibles” por \$462.388.932,00 con saldo débito operación que arroja un valor neto de \$454.623.824.

La sumatoria de las anteriores operaciones netas (venta derechos fiduciarios \$240.898.455.000 + \$454.623.824) ascendió a \$241.353.079.000. No obstante,

⁴² Fl. 101 c.a. I

⁴³ Fl. 188 c.a. I

⁴⁴ Fl. 279 v. c.a. II

⁴⁵ Fl. 98 c.p.

⁴⁶ C.I Coltejer S.A es uno de los fideicomientes oferentes cedentes.

⁴⁷ Fl. 289 y 290 c.a. II

⁴⁸ Fl. 252 c.a. II



fueron declarados por C.I Coltejer S.A en el renglón 50 “otros costos”, por \$241.354.455.000⁴⁹.

La administración encontró que la constitución de los patrimonios autónomos [Fideicomiso Acciones Coltejer y Fideicomiso Acreencias Coltejer] se realizó para la venta de acciones y la capitalización de acreencias, no para obtener utilidades, y así disminuir la carga tributaria, por lo que encontró que no es procedente la deducción, razón por la que desconoció del renglón “50-otros costos” la suma de \$241.353.079.000 y aceptó la suma de \$1.376.000.

Como se precisa más adelante, está probado que la realidad comercial en cuestión no es la venta de derechos fiduciarios, como lo sostiene la demandante, sino la venta de acciones y de acreencias capitalizables, por lo que la Sala encuentra que la pérdida en la enajenación de acciones declarada en el renglón 50-otros costos no es deducible conforme al artículo 153 del E. T.

Renglón 55- OTRAS DEDUCCIONES

En el expediente están las certificaciones de derechos fiduciarios de C.I Coltejer S.A en los patrimonios autónomos “F.C. C.I KAPITAL” Y “F.C. C.I COLTEJER PROYECTO ÍNDIGO”, así como la hoja de trabajo que establece que el valor neto de la pérdida originada en su participación es de \$1.786.304.607,39⁵⁰.

La administración desconoció dicha suma toda vez que la pérdida en patrimonios autónomos no es deducible, conforme a los artículos 102 y 271-1 del E.T.

Frente a esta glosa, al igual que frente al rechazo de costos, la demandante planteó que no se vendieron acciones sino derechos fiduciarios.

El desconocimiento de las deducciones (otros costos y otras deducciones) originaron una pérdida fiscal por \$6.187.684.000, en razón a que los costos fueron superiores a los ingresos derivados de la venta de los derechos fiduciarios.

En oportunidades anteriores, en que se debatían supuestos de hecho y de derecho similares a los que son objeto de este proceso, la Sala encontró que la realidad comercial analizada es la venta de las acciones y no la venta de derechos fiduciarios como sostiene la demandante⁵¹.

Lo anterior, como se señaló en las sentencias de 25 de julio y 14 de agosto de 2019, independientemente de la discusión sobre si las acciones se debían o no vender a través del mercado público de valores, [planteado aquí en el num 3 de la demanda], pues lo cierto es que el mecanismo utilizado para hacer efectivo “ *el ‘acuerdo de salvamento’ fue ‘vender’ las acciones poseídas en Coltejer al tercero inversionista Kaltex, “con el fin de que este pudiera tomar el control de Coltejer, y ese propósito*

⁴⁹ Fl. 142 c.a. I

⁵⁰ Fls. 273, 274 y 305 c.a. II

⁵¹ Sentencias de 29 de abril de 2020, exp. 2014-00899-01 (23307), C.P. Milton Chaves García, de 14 de noviembre de 2019, exp. 2013-00508-01 (22093), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, de 14 de agosto de 2019, exp. 2012-00121-01 (23513) y de 25 de julio de 2019, exp. 2012-00323-01 (21703), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



fue el que determinó la celebración de los contratos de fiducia de administración celebrados”.

Además, como se precisó en la sentencia de 14 de noviembre de 2019, “no se desconoce la procedencia de la deducción por pérdidas en la enajenación de activos fijos (art. 149 E.T), pero tal regla tiene su excepción ... en la venta o enajenación de acciones (art. 153 E.T), que es precisamente el objeto real sobre el cual recayó la transacción’, de modo que ‘la deducción declarada no corresponde a la ‘pérdida de intangibles constituidos por derechos fiduciarios’, sino a la pérdida concretamente generada en la ‘enajenación de acciones’. Todo, bajo la advertencia de que la determinación no obedecía a la ‘discusión jurídico-teórica sobre fraude fiscal”.

Este criterio jurisprudencial “le atribuye a la venta de derechos fiduciarios el tratamiento fiscal previsto para la venta de acciones subyacentes en el patrimonio autónomo, sin que ello obedezca a una recategorización negocial propia de la doctrina del fraude a la ley”⁵².

Al constituirse un patrimonio autónomo en virtud del contrato de fiducia mercantil, el fideicomitente aporta un activo y este es sustituido por un derecho fiduciario que conserva las “características y condiciones tributarias de aquel” y representa su participación en el mismo.

Así, los derechos fiduciarios de C.I. Coltejer S.A., fideicomitente en los patrimonios autónomos constituidos en cumplimiento del acuerdo de salvamento de Coltejer S.A, son representativos de las acciones aportadas, sin que constituya enajenación, por lo que conserva la titularidad de los bienes y estos mantienen sus características y condiciones tributarias, conforme a los artículos 102 y 271-1 del E.T, que establecen un criterio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil⁵³.

En este entendido, en la sentencia de 29 de abril de 2020 ya citada, la Sala precisó que “si el valor de la cesión de los derechos fiduciarios representativos de acciones es inferior al costo fiscal de las acciones, se genera una pérdida por enajenación de acciones, que no puede ser deducible por prohibición expresa del ordenamiento jurídico”. Prohibición a que hacen referencia los artículos 149 y 153 del E.T. “como excepción a la regla general de deducción por pérdida de activos, cuando las pérdidas provengan de la enajenación de acciones o cuotas de interés social”⁵⁴.

De otra parte, en la demanda, bajo el título “El marasmo de los derechos fiduciarios en Colombia”, argumentó que trató como deducibles las pérdidas en derechos fiduciarios en acatamiento de la doctrina oficial fijada por la DIAN, pero sin identificar el concepto en que se apoya, salvo la transcripción parcial del Concepto 01391 del 9 de enero de 2008.

Frente a ese Concepto, la Sala encuentra que no es aplicable al presente asunto, toda vez que se refiere a supuestos fácticos y jurídicos distintos a los debatidos en este proceso. Lo anterior, por cuanto se concretó a definir si el fideicomitente puede

⁵² Sentencia de 14 de noviembre de 2019, exp. 2013-00508-01 (22093), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

⁵³ Sobre el régimen de transparencia fiscal de los derechos tributarios, consultar sentencia de 14 de noviembre de 2019, exp. 22093, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵⁴ Exp. 2014-00899-01 (23307), C.P. Milton Chaves García



usar como costo fiscal el autoavalúo efectuado por la Fiduciaria cuando se transfiere el dominio a un tercero diferente del fideicomitente.”⁵⁵

Por lo anterior, los argumentos planteados en el escrito inicial bajo el título “*fiducia mercantil: posesión fiscal y transparencia*”, “*pérdida en inversión de acciones*” y “[e]l *marasmo de los derechos fiduciarios en Colombia*” no tienen vocación de prosperidad, por lo que es procedente el desconocimiento de otros costos y otras deducciones determinados en los actos acusados.

En cuanto a lo planteado por la demandante bajo el título “*la renta líquida por recuperación de deducciones*”, que se concreta a que, en su criterio, no es procedente la adición de rentas gravables porque no es aplicable el artículo 199 del E.T. dado que CI Coltejer S.A fue extinguida por escisión sin hacer uso de la compensación de pérdidas, se advierte que, como se indicó, la escisión surtió efectos a partir de la inscripción en el registro mercantil, momento a partir del cual las sociedades beneficiarias asumieron las obligaciones de la escindida, por lo que se desvirtúa la razón aducida.

Además, en los folios 306 a 308 del cuaderno de antecedentes administrativos está la respuesta de Coltejer S.A a la DIAN en el trámite de la investigación en la que figura “la hoja de trabajo mediante la cual aplica parte de las pérdidas originadas por la sociedad absorbida, C.I. Coltejer S.A.S, por valor de \$24.781.053.000” del año gravable 2008 a la declaración de renta del año 2010. En consecuencia, es aplicable el artículo 199 del E.T.⁵⁶

Finalmente, en relación con la sanción por inexactitud del artículo 647 del E.T, la Sala encuentra que es procedente, toda vez que, contra lo discutido por la demandante, se demostró que en la declaración de renta del año gravable 2008, objeto de los actos demandados, se incluyó como deducción la pérdida en la enajenación de derechos fiduciarios, prohibida en la normativa vigente para la época de los hechos, rechazo que da lugar a modificar el saldo a favor determinado en el denuncia tributario. Además, no se configura la aducida diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, sino el desconocimiento de la ley tributaria.

En cuanto a la sanción de que trata el artículo 647-1 del E.T., se reitera que esta “es excluyente con la del artículo 647 *ibídem*, porque el primero de ellos no contempla una sanción autónoma sino la base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección, en caso de rechazo o disminución de pérdidas que **no** modifiquen el saldo a favor o el saldo a pagar declarado⁵⁷. Si esa modificación ocurre cobraría aplicación el referido artículo ET, que castiga las conductas inexactas de las que “*se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable*”.

En los actos demandados se determinó la sanción de la siguiente forma:

⁵⁵ *Ibídem*.

⁵⁶ **Art. 199. Recuperación por pérdidas compensadas modificadas por la liquidación de revisión.** Las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación.

⁵⁷ En similar sentido, ver sentencia del 15 de mayo de 2014, exp. 19647, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



| | |
|--|-------------------|
| Pérdida líquida declarada | 249.327.068.000 |
| Pérdida líquida determinada | 6.187.684.000 |
| Base sanción por inexactitud | 243.139.384.000 |
| Impuesto teórico 33% | 80.23.997.000 |
| Porcentaje a aplicar según artículo 647-1 del ET | 160% |
| Sanción por inexactitud determinada | \$128.377.595.000 |

Dado que los actos oficiales modifican el saldo a favor declarado y determinan un saldo a cargo es procedente imponer la sanción por inexactitud calculada conforme al artículo 647 del E.T. Sin embargo, en virtud del principio de favorabilidad, y dado que esta norma fue modificada por la Ley 1819 de 2016, se reliquidará la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el saldo a favor liquidado en la declaración privada, en los siguientes términos:

| | |
|---|----------------------|
| Saldo a pagar por impuesto sin sanciones | 6.878.887.000 |
| Menos: saldo a pagar declarado | 0 |
| Más: saldo a favor declarado | 1.298.861.000 |
| Base sanción | 8.177.748.000 |
| Sanción en aplicación del principio de favorabilidad - tarifa | 100% |
| Sanción por inexactitud | 8.177.748.000 |

Por lo anterior, la declaración del impuesto de renta del año gravable 2008, presentada por C.I. Coltejer S.A. cancelada por escisión, es la siguiente:

| Concepto | Liquidación privada | Liquidación oficial | Liquidación CE |
|---|---------------------|---------------------|----------------|
| Total impuesto a cargo/ imp generado por operaciones grav | 91.881.000 | 8.269.629.000 | 8.269.629.000 |
| Anticipo por el año gravable | 0 | 0 | 0 |
| Saldo fvr sin sol dev o com/saldo fvr Per Fis Ant | 0 | 0 | 0 |
| Autorrentenciones | 0 | 0 | 0 |
| Otros conceptos | 1.390.742.000 | 1.390.742.000 | 1.390.742.000 |
| Total retenciones año gravable | 1.390.742.000 | 1.390.742.000 | 1.390.742.000 |
| Anticipo por el año gravable siguiente | 0 | 0 | 0 |
| Saldo a pagar por Imp | 0 | 6.878.887.000 | 6.878.887.000 |
| Sanciones | 0 | 128.377.595.000 | 8.177.748.000 |
| Total saldo a pagar | 0 | 135.256.482.000 | 15.056.635.000 |
| Total saldo a favor | 1.298.861.000 | 0 | |

Por lo expuesto, y dado que el Tribunal incurrió en omisión en el análisis de algunos cargos propuestos en la demanda y con fundamento en el análisis anterior, la Sala procede a revocar el numeral primero de la sentencia apelada. En su lugar, se declara la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto a la sanción por inexactitud y, a título de restablecimiento del derecho, declara que el saldo a pagar por concepto del impuesto de renta del año gravable de 2008, asciende a la suma de \$15.056.635.000, según la liquidación efectuada por la Sala.

Condena en costas



Se mantiene la condena en costas impuesta a la actora en primera instancia porque no fue apelada.

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA⁵⁸, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

En suma, se revoca el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que el saldo a pagar por concepto del impuesto de renta del año gravable de 2008, asciende a la suma de \$15.056.635.000. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

FALLA

1. REVOCAR el numeral primero de la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva. En su lugar dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 112412014000054 del 24 de abril de 2014 y de la Resolución N° 004715 del 22 de mayo de 2015, por las que la DIAN modificó la declaración de renta del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 de la Sociedad de Comercialización Internacional Coltejer S.A.S. cancelada por escisión, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva.

A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** en la suma de QUINCE MIL CINCUENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL PESOS (\$15.056.635.000) MONEDA CORRIENTE, el saldo a pagar por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008, conforme a la liquidación inserta en la parte considerativa de esta providencia.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. SIN CONDENAS en costas en esta instancia.

4. RECONOCER personería a **PABLO NELSON RODRÍGUEZ SILVA** como apoderado de la parte demandada, en los términos del memorial que está en el folio 17 del cuaderno del recurso.

⁵⁸ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se registrarán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



Radicado: 05001-23-33-000-2015-01999-01 (24535)
Demandante: Coltejer S.A.

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

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

Con firma electrónica

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

Con firma electrónica Con firma electrónica

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ