

INGRESOS CONSTITUTIVOS DE GANANCIA OCASIONAL - Por ser ingresos extraordinarios no provenientes del giro ordinario de los negocios del contribuyente de renta, no se pueden incluir dentro de los ingresos brutos que establece el artículo 26 del ET para determinar los ingresos base de la renta líquida gravable de dicho impuesto, esto es, de los que sí provienen del giro ordinario de tales negocios / OFICIOS 016455 DE 26 DE FEBRERO DE 2009 Y 013446 DE 29 DE FEBRERO DE 2012 - Son nulos porque al expedirlos la DIAN extralimitó sus funciones interpretativas modificando la base de los ingresos determinantes de la obligación de informar por el año 2008

El artículo 26 del ET, al cual remite el párrafo del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008, dispone que los ingresos brutos corresponden a la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios, en general, independientemente de la causa de unos y otros. Tal disposición se adoptó en el contexto de la depuración de la renta ordinaria como impuesto principal del cual es complementario el impuesto de ganancias ocasionales. Si bien los ingresos constitutivos de dichas ganancias son extraordinarios por no provenir del giro ordinario de los negocios del contribuyente de renta, no pueden incluirse entre los ingresos brutos que establece la norma legal comentada, precisamente porque ésta se previó para la determinación de los ingresos base de la renta líquida gravable con el impuesto principal de renta, es decir, los que sí provienen del giro ordinario de los negocios del contribuyente. En consecuencia, la remisión hecha por el párrafo del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008 al artículo 26 del ET, debe entenderse en la exégesis propia de este último, asociada a la liquidación de “ingresos brutos” para la depuración de la renta líquida ordinaria. Concordantemente con el alcance de ese entendimiento, se infiere que el monto de los ingresos brutos que origina la obligación de presentar información para los sujetos establecidos en el literal a) del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008, son aquéllos resultantes de la sumatoria de ingresos ordinarios y extraordinarios que hayan incrementado el patrimonio neto del contribuyente al momento de percibirlos, para efecto de establecer la renta líquida gravable generada por hechos distintos a los constitutivos de ganancia ocasional, impuesto complementario independiente del básico de renta y determinable en forma diferente a la de aquél, dependiendo de su causa. En este orden de ideas y a la luz del artículo 30 del CC, la Sala estima que las respuestas de los oficios demandados se apartan de los parámetros de legalidad en cuanto extralimitaron las funciones interpretativas que le corresponden a la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN, con la modificación de la base de ingresos determinantes de la obligación de informar por el año 2008.

NORMA DEMANDADA: OFICIO 016455 DE 2009 (26 de febrero) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN – (Anulado) / OFICIO 013446 DE 2012 (29 de febrero) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN – (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los Oficios 016455 de 26 de febrero de 2009 y 013446 de 29 de febrero de 2012, mediante los cuales, al absolver una consulta, la Subdirectora de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN señaló que, como ingreso extraordinario, la ganancia ocasional derivada de la enajenación de activos fijos formaba parte de todos los ingresos previstos en el artículo 26 del E.T. y, por ende, de los ingresos brutos que, de acuerdo con la Resolución 3847 de 1998 (art. 1 párrafo), se debían tener en cuenta para establecer la obligación de informar por el año 2008. La Sala anuló los mencionados oficios porque concluyó que al expedirlos la DIAN extralimitó sus funciones interpretativas modificando la base de

los ingresos determinantes de tal obligación. Lo anterior, porque consideró que al ser las ganancias ocasionales ingresos extraordinarios no provenientes del giro ordinario de los negocios del contribuyente de renta, no se pueden incluir dentro de los ingresos brutos que establece el artículo 26 del ET para determinar los ingresos base de la renta líquida gravable de dicho impuesto, esto es, de los que sí provienen del giro ordinario de tales negocios. En ese sentido precisó que la remisión que el parágrafo 1 de la Resolución 03847 de 2008 hacía al artículo 26 del E.T., se debía entender en la exégesis propia de este último, esto es, asociada a la liquidación de ingresos brutos para la depuración de la renta ordinaria y no del impuesto complementario de ganancia ocasional, que se determina en forma diferente del principal de renta.

FACULTADES DE FISCALIZACION E INVESTIGACION - Origen. Alcance / DEBER DE INFORMAR - Finalidad

Reproduciendo un querer avistado desde el artículo 30 de la Ley 57 de 1977, el artículo 684 del ET dotó a la Administración de Impuestos de amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, mediante la realización de todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, eso sí, brindándole al contribuyente la oportunidad de aclarar todas las dudas u omisiones que conduzcan a una correcta determinación fiscal. En ese sentido y a modo meramente enunciativo - que no restrictivo, dicha norma autorizó la verificación de la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando se considerara necesario; el desarrollo de investigaciones convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados; la citación o requerimiento del contribuyente o de terceros para rendir informes o contestar interrogatorios; la exigencia de documentos que registren las operaciones realizadas por contribuyentes o terceros, cuando deban llevar libros registrados y estén obligados a llevar contabilidad, y la exhibición y examen parcial de tales libros con sus respectivos comprobantes. En concordancia con tales potestades, el legislador tributario reguló diferentes deberes y obligaciones en materia de información, a cargo de distintas personas, entidades, instituciones y autoridades (artículos 622 y siguientes del ET). Así mismo y de manera concreta, permitió solicitar a las personas o entidades contribuyentes y no contribuyentes cualquiera de la información prevista en el artículo 631 ibídem, con el fin de realizar los estudios y cruces necesarios para el debido control de los tributos y su correcta fiscalización; e impuso el deber de conservar la enumerada en el artículo 632 ejusdem para ponerla a disposición de la Administración cuando ésta lo requiriera. Esa especial finalidad permite concebir al suministro de información y pruebas objetivas por parte de los solicitados o requeridos que tienen pleno conocimiento de las mismas, por concernir al giro normal de sus actividades, como verdadero instrumento de efectividad de la labor fiscalizadora, con las limitantes connaturales al derecho a la intimidad. Lo anterior, porque dicha entrega posibilita los cruces y confrontaciones oficiales con los que pueden detectarse las diferentes irregularidades o inexactitudes en que incurren los contribuyentes y/o declarantes a la hora de determinar la obligación tributaria sustancial, con directas repercusiones en la obligación constitucional de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

FUENTE FORMAL: LEY 57 DE 1977 - ARTICULO 30 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 622 Y SS / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 631 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 632 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 684

NOTA DE RELATORIA: Sobre la obligación de informar se cita la sentencia C-

DEBER DE INFORMAR EN LA RESOLUCION DIAN 3847 DE 2008 - Obligados / INGRESO - Noción / INGRESOS NETOS - Noción / INGRESOS ORDINARIOS - Noción / INGRESOS EXTRAORDINARIOS - Noción / INGRESOS NO RECURRENTE O EVENTUALES - Hacen parte de los ingresos extraordinarios / INGRESOS CONSTITUTIVOS DE GANANCIA OCASIONAL - Hacen parte de los ingresos extraordinarios, pero no del proceso de depuración ordinaria de la renta porque la ley los grava con el impuesto complementario de ganancias ocasionales

La Resolución 3847 de 2008 ejecutó el deber impuesto por el artículo 632-2 para establecer los valores y datos de que tratan los artículos 623, 623-2, 628, 629, 629-1 y 631 del Estatuto Tributario, así como para determinar los obligados a suministrar la información que dichas normas le autorizan solicitar en orden a realizar estudios y cruces relacionados con el debido control de los tributos, y para fijar las condiciones técnicas de esa información, además de los plazos en los que debe cumplirse la entrega. En ese contexto, atribuyó la obligación de informar a las personas naturales, jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas, que reunieran dos condiciones a saber: - Que se encontraran obligadas a presentar la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio. - Que sus ingresos brutos del año gravable 2007 superaran los mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000). Para efecto de la obligación de informar, el parágrafo del artículo 1° de la Resolución 3847 de 2008 precisó que los ingresos brutos incluían todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, **de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario**, norma que dispone la forma de determinación de la renta líquida gravable [...] La norma anterior establece el sistema ordinario de determinación de la renta gravada, a través de la depuración planteada en la fórmula: ingresos netos del contribuyente, menos costos fiscales imputables a los mismos (renta bruta), menos gastos deducibles (renta líquida gravable). Por disposición del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, los ingresos corresponden a “flujos de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un periodo, que no provienen de los aportes de capital”. En concordancia, los ingresos netos de los que habla el referido artículo 26 del ET resultan de sumar los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que hayan incrementado efectivamente el patrimonio al momento de percibirlos y que no hayan sido expresamente exceptuados, y restarles a ellos las devoluciones, rebajas y descuentos. La referencia a ingresos ordinarios o extraordinarios, a su vez, se encuentra ligada a la regularidad con la que se generan y perciben, tomando como factor de la misma el giro ordinario de los negocios. Así, los ingresos ordinarios se entienden generados en el desarrollo común, habitual o normal del objeto social o actividad económica propia del contribuyente de renta, y los extraordinarios, a su vez, en fuentes distintas a ese giro ordinario. Los ingresos no recurrentes o eventuales y los constitutivos de ganancias ocasionales hacen parte de ese segundo grupo, aunque estos últimos, como tales, no hacen parte del proceso de depuración ordinaria porque la legislación los grava con el impuesto complementario del mismo nombre.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 632-2 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 38

IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES - Es complementario del impuesto sobre la renta / IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES - Tiene tratamiento legal especial acorde con el objeto de la operación que origina el ingreso extraordinario y el tipo de tarifa / GANANCIA OCASIONAL EN LA ENAJENACION DE ACTIVOS FIJOS - Determinación / COSTO FISCAL DE ACTIVOS FIJOS ENAJENADOS DE POSEEDORES DE INMUEBLES NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD - Determinación / INGRESOS CONSTITUTIVOS DE GANANCIA OCASIONAL - Tienen carácter extraordinario porque provienen de fuentes distintas al giro ordinario de los negocios del contribuyente

El impuesto de ganancias ocasionales integra la estructura del impuesto de renta en Colombia como tributo complementario, previsto esencialmente por fines de equidad que se concretan en la aplicación de una base gravable distinta a la de la renta ordinaria, cuandoquiera que el patrimonio anual del contribuyente resulte impactado por ganancias de capital excepcionales, bien por negocios del sujeto pasivo, ora por el azar o la liberalidad de otras personas. El título III del libro primero, arts. 299 y siguientes del ET reguló dicho gravamen complementario para las utilidades derivadas de la enajenación de activos poseídos por más de dos años y las distribuidas al momento de liquidar sociedades, así como por las ganancias provenientes de herencias, legados, donaciones y juegos de suerte y azar como loterías, rifas, apuestas y similares. El tratamiento legal especial que se expidió para ese tipo de ingresos, taxativamente previstos en el Estatuto Tributario, obedece a que su inclusión en la determinación de la renta por el sistema ordinario de depuración aumentaría la carga tributaria del contribuyente, por la progresividad en las tarifas, no obstante que tales ganancias provienen de circunstancias extraordinarias o esporádicas según el concepto de que se trate, y, en todo caso, externas a la actividad productora de renta normal o permanentemente ejercida. En ese contexto, el elemento cuantitativo del tributo complementario en mención se orienta por reglas especiales acordes con el objeto de la operación que origina el ingreso extraordinario y el tipo de tarifa (fija o diferencial) según el principio de progresividad. La cuantía de la ganancia por utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos durante dos o más años, presupuesto material del elemento objetivo del impuesto en comentario al cual se refirió la consulta resuelta por los oficios acusados, corresponde a la diferencia existente entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado, de acuerdo con las normas previstas en el título I del libro primero del Estatuto Tributario (art. 300 ibídem). Para el supuesto concreto por el que se consultó - poseedores de bienes inmuebles que no se encuentran obligados a llevar contabilidad -, el costo se determina por el valor patrimonial que declaran las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, sin perjuicio de que en el caso de los terrenos deba declararse el mayor valor entre el costo de adquisición, el avalúo catastral, el auto-avalúo y el costo fiscal. Por lo demás y para efectos patrimoniales, tanto ese tipo de contribuyentes como los obligados a llevar contabilidad pueden realizar los reajustes que establecen los artículos 70 y 280 del ET. Pero más allá de la determinación de la base gravable para el asunto consultado, queda claro que los ingresos constitutivos de las ganancias ocasionales establecidas en la legislación tributaria tienen verdadero carácter extraordinario, en cuanto provienen de fuentes distintas al giro ordinario de los negocios del contribuyente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 70 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 280 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 299 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 300

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., dieciséis (16) de diciembre de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 11001-03-27-000-2012-00036-00(19566)

Actor: NURY VASQUEZ SOTO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

De acuerdo con la competencia otorgada por el artículo 128 (N° 1) del Código Contencioso Administrativo¹, provee la Sala sobre la demanda de nulidad interpuesta contra los Oficios N° 016455 del 26 de febrero de 2009 y 013446 del 29 de febrero de 2012, de la Subdirectora de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El primero de dichos conceptos absolvió una consulta relacionada con la posibilidad de incluir la ganancia ocasional derivada de la enajenación de activos fijos, en los ingresos brutos tenidos en cuenta para establecer la obligación de presentar información por el año gravable 2008, de acuerdo con la Resolución N° 3847 de 1998. La respuesta a dicha consulta fue aclarada por el segundo de los oficios acusados.

Los textos acusados son del siguiente tenor:

“Oficio No. 016455 26 de febrero de 2009

(...)

Conforme con el literal a) del artículo 1° de la Resolución 03847 de 30 de abril de 2008, por la cual se estableció para el año gravable 2008 el grupo de personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas, y demás entidades que deben suministrar la información a que se refieren el artículo 631 del Estatuto Tributario y el

¹ Norma derogada por el artículo 309 del Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, pero aplicable para la fecha de presentación de la demanda (14 de junio de 2012), de acuerdo con lo previsto en el inciso tercero del artículo 308 ibídem. Actualmente la norma de competencia para el conocimiento de procesos contra actos nacionales se encuentra en el numeral 1° del artículo 149 de dicho código.

Decreto 1738 de 1998, señala el contenido y características técnicas para la presentación de la información y fija los plazos para su entrega. La citada norma, modificada por el artículo 1º de la Resolución 07612 de 19 de agosto de 2008, dispone:

Artículo 1. Sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2008.

a) Las personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2007, sean superiores a mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000).

(...)

Parágrafo. Para efectos de establecer la obligación de informar prevista en la presente Resolución, los "Ingresos Brutos" incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

La información a remitir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a que hace referencia la Resolución 03847 del 30 de abril de 2008 es de carácter fiscal y para efectos de establecer la obligación de informar se incluyen todos aquellos ingresos de carácter ordinario y extraordinario en los términos establecidos en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Es así como la doctrina vigente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Oficio No. 057583 de 2005 al precisar que " la ganancia ocasional como su nombre lo indica es un ingreso que no es ordinario, sino todo lo contrario esporádico, infrecuente, extraordinario, que se obtiene por el cumplimiento de determinados hechos que no hacen parte de la actividad cotidiana del contribuyente o por el azar o la mera liberalidad de otras personas", **dejó claro que la ganancia ocasional como ingreso extraordinario forma parte de todos los ingresos de que trata el artículo 26 del E.T y en consecuencia dicha ganancia ocasional deberá tenerse en cuenta dentro de los ingresos brutos de que trata el artículo 1 de la Resolución mencionada.**

OFICIO N° 013446 del 29 de febrero de 2012

(...)

Solicita en su escrito que se aclare el Oficio número 016455 del 26 de febrero de 2009, toda vez que considera que en él se señaló que las ganancias ocasionales hacen parte de los ingresos brutos de conformidad con lo dispuesto por el artículo 26 del Estatuto Tributario, señala que ello no es posible jurídicamente y que tal disposición no contempla ningún tipo de depuración correspondiente a pérdidas ocasionales.

Sobre el particular, hay que señalar que el oficio mencionado, fue expedido con ocasión de una inquietud referida a la aplicación de la Resolución número 3487 de 2008, que establece para el año gravable 2008 el grupo de personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas, y demás entidades que deben suministrar la información a que se refieren el artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto número 1738 de 1998; a su vez, la misma resolución señala el contenido y características técnicas para la presentación de la información y fija los plazos para su entrega.

Dentro del contexto anterior, se debe analizar el oficio cuestionado, que en algunos de sus apartes menciona:

Conforme con el literal a) del artículo 1º de la Resolución número 03847 de 30 de abril de 2008, por la cual se establece para el año gravable 2008 el grupo de personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas, y demás entidades que deben suministrar la información a que se refieren el artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto número 1738 de 1998, señala el contenido y características técnicas para la

presentación de la información y fija los plazos para su entrega. La citada norma, modificada por el artículo 1° de la Resolución número 07612 de 19 de agosto de 2008, dispone:

Artículo 1°. Sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2008.

a) Las personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2007, sean superiores a mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000).

(...)

Parágrafo. Para efectos de establecer la obligación de informar prevista en la presente resolución, los 'Ingresos Brutos' incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario. (Subrayado fuera de texto).

La información a remitir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a que hace referencia la Resolución número 03847 del 30 de abril de 2008 es de carácter fiscal y para efectos de establecer la obligación de informar se incluyen todos aquellos ingresos de carácter ordinario y extraordinario en los términos establecidos en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Es así como la doctrina vigente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Oficio número 057583 de 2005 al precisar que " la ganancia ocasional como su nombre lo indica es un ingreso que no es ordinario, sino todo lo contrario esporádico, infrecuente, extraordinario, que se obtiene por el cumplimiento de determinados hechos que no hacen parte de la actividad cotidiana del contribuyente o por el azar o la mera liberalidad de otras personas ", dejó claro que la ganancia ocasional como ingreso extraordinario forma parte de todos los ingresos de que trata el artículo 26 del E.T y en consecuencia dicha ganancia ocasional deberá tenerse en cuenta dentro de los ingresos brutos de que trata el artículo 1° de la resolución mencionada".

Así, es claro, entonces, que cuando el parágrafo del artículo 1° de la Resolución número 03847 del 30 de abril de 2008, señala que "...los "Ingresos Brutos" incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario"... lo hace en el contexto de la disposición que prescribe los obligados a presentar la información a la DIAN por el año 2008, mas no referido a la determinación del impuesto sobre la renta; generalizar el contenido de la resolución a aspectos ajenos (sic) a sus fines y propósitos induce a una comprensión (sic), tal como ocurre en el presente caso, por lo cual no hay lugar a aclarar el Oficio número 016445 del 26 de febrero de 2009.

De otra parte, en cuanto al tratamiento que se debe dar a los ingresos por ganancia ocasional en la determinación de la renta, remitimos el Concepto número 35371 de abril 8 de 2008, que contiene la doctrina al respecto.

Por los efectos jurídicos que producen sobre los contribuyentes y sobre la actuación de los funcionarios de la DIAN, los Oficios N° 016455 del 26 de febrero de 2009 y N° 100208221 del 28 de febrero de 2012 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, son susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción contenciosa administrativa."

ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Al Director General de la DIAN le corresponde determinar los obligados a remitir la información en medios magnéticos de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario, conforme con lo dispuesto en el parágrafo 2º del artículo 631 ibídem.

En ejercicio de tal atribución, la Resolución 3847 del 30 de 2008, modificada por la Resolución 7612 de agosto de 2008, incluyó entre los sujetos obligados a informar por el año 2008, a las personas declarantes del impuesto de renta y complementarios cuyos ingresos brutos del año anterior superaran los \$1.100.000.000. Tales ingresos, al tenor del parágrafo del artículo 1º de la Resolución 3847, son todos los ordinarios y extraordinarios que enuncia el artículo 26 ejusdem.

El artículo 20 del Decreto 4048 del 22 de octubre del mismo año asignó a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, entre otras funciones, la de absolver las consultas escritas formuladas sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en lo que fuere competencia de la DIAN.

El 14 de noviembre de 2008, el señor Juan Guillermo Fernández Escobar preguntó a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Tributaria, si la ganancia ocasional derivada de la enajenación de activos fijos inmuebles poseídos durante más de dos años por personas naturales no obligadas a llevar libros de contabilidad, formaba parte de los ingresos brutos que debían tenerse en cuenta para establecer la obligación de presentar información por el año gravable 2008.

El 26 de febrero de 2008, la titular de la subdirección referida respondió afirmativamente la consulta enunciada, mediante Oficio 100208221-00-016455, señalando que toda ganancia ocasional hacía parte de los ingresos señalados en el artículo 26 del ET.

Previa solicitud de aclaración presentada por la aquí accionante, motivada en el hecho de que el artículo 26 no contemplaba ningún tipo de depuración correspondiente a pérdidas ocasionales, el Oficio N° 013446 del 29 de febrero de 2012 señaló que la remisión a dicho artículo por parte del parágrafo del artículo 1º de la Resolución 03847 de 2008, se hizo en el contexto de la disposición que

prescribe los obligados a presentar información a la DIAN por el año 2008, y no para efecto de la determinación del impuesto sobre la renta.

Según la accionante, los oficios mencionados violan el artículo 1º de la Resolución N° 3847 de 2008 y su párrafo modificado por el artículo 1º de la Resolución 7612 del mismo año; así como los artículos 2 y 29 de la Constitución Política; 2º del Código Contencioso Administrativo; 26, 299, 300, 301, 302, 304 y 305 del Estatuto tributario.

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

Sostener que la ganancia ocasional forma parte de todos los ingresos de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario y que, en consecuencia, estos deben tenerse en cuenta para establecer la obligación de informar, constituye una extralimitación de funciones interpretativas que modifica los sujetos obligados a informar para el año 2008, conforme con la Resolución 3847 de 2008.

Acorde con dicha resolución, tales sujetos son los declarantes del impuesto de renta o de ingresos y patrimonio que hubieren tenido ingresos brutos superiores a \$1.100.000.000.

La determinación de la base gravable del impuesto de renta se realiza siguiendo el proceso de depuración del artículo 26 del Estatuto Tributario. A su vez, el proceso de depuración del impuesto complementario de ganancias ocasionales se rige por los artículos 299 y siguientes del ET.

El formulario establecido por la Resolución 16144 de 2007 para diligenciar la declaración de impuesto sobre la renta del mismo año, contenía una sección para informar los ingresos ordinarios y extraordinarios y otra para informar los ingresos por ganancias ocasionales.

El monto de los ingresos brutos declarados en el 2007 proviene de la sumatoria del renglón 39 (total ingresos recibidos por concepto de renta). Como esos ingresos brutos se depuran siguiendo el procedimiento del artículo 26 del ET, este se aplica tanto para elaborar la declaración de renta como para establecer la obligación de informar. La remisión que hacen los oficios acusados a esa norma debe interpretarse en el contexto de la misma.

Ninguna norma legal dispone que los ingresos por ganancia ocasional deban sumarse a los ingresos brutos para cumplir la obligación de informar en medios magnéticos; una conclusión en tal sentido impone cargas fiscales no previstas en el Estatuto Tributario y constituye desviación de poder por modificar los fines de la Administración, así como usurpación de competencias privativas del Director de la DIAN.

Si el Director de la DIAN hubiese incluido las ganancias ocasionales dentro de los ingresos base para determinar la obligación de informar en el 2008, habría tomado como parámetro los ingresos totales del contribuyente y no los ingresos brutos.

El Oficio 057583 de 2005, invocado en los actos demandados, no señala que el ingreso extraordinario derivado de la ganancia ocasional forme parte de los ingresos de que trata el 26 del Estatuto Tributario, ni que, por lo mismo, dicha ganancia integre los ingresos brutos de que trata la Resolución 3847 de 2008.

Lo que hizo el citado oficio fue responder una consulta sobre el tratamiento tributario de los ingresos provenientes de explotaciones mineras.

Afirmar que las ganancias ocasionales hacen parte de los ingresos brutos tiene efectos de doble imposición, pues implica que los ingresos provenientes de aquéllas son base del impuesto complementario y de la renta ordinaria.

La respuesta a la solicitud de aclaración del Oficio 016455 de 2009 impone un absurdo en todo ajeno a los artículos 299 y siguientes del ET.

Al contribuyente no pueden imponérsele la obligación de informar en forma distinta a lo previsto en la Resolución 03847 de 2008, sobre la base de suposiciones que no puede adivinar. Desconocer esa limitación genera incertidumbre entre las personas obligadas a informar en medios magnéticos y conduce a aplicar sanciones improcedentes.

El Concepto No. 35371 de 2008 diferencia claramente el tratamiento tributario de la determinación de la renta líquida gravable (art. 26 del ET) y de la ganancia ocasional (art. 299 y sgts del ibídem). Ese concepto, entonces, no asocia los ingresos por ganancia ocasional a los del artículo 26 del ET.

Los conceptos están sujetos a la Constitución Política y a la ley, sin lugar a modificar las normas objeto de interpretación, so pena de transgredir la seguridad jurídica y, con ella, la seriedad y certeza de las actuaciones administrativas.

Los ingresos brutos incluyen los ordinarios y extraordinarios que se obtienen fuera del giro ordinario de los negocios del contribuyente o que se reciben en forma eventual. En este tipo de ingresos se agrupan los constitutivos de renta ordinaria y de ganancia ocasional que enuncian los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario.

Los ingresos gravados con el impuesto de ganancias ocasionales no pueden incluirse en la depuración de la renta ordinaria, a diferencia de los demás ingresos extraordinarios.

Los procesos de depuración de ingresos para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta y de ganancias ocasionales se regulan de manera independiente, y la conjunción de unos y otros sólo es posible a través de leyes que así lo dispongan.

Como tales leyes no existen, las ganancias ocasionales no se encuentran incluidas en el monto de los ingresos brutos, pues aquéllas se someten a una depuración distinta a la del artículo 26 del ET, con base en la cual se determina el impuesto que se les aplica y que se incorpora a la declaración de renta en sección separada.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

La inclusión de ingresos ordinarios y extraordinarios en los ingresos brutos por cuya percepción surge la obligación de presentar información se dispuso en el contexto de la Resolución N° 03847 de 2008 y no en el de la depuración de la base gravable de impuesto sobre la renta.

Los pronunciamientos de los actos demandados se hicieron para el debido cumplimiento de la Resolución N° 3847 de 2008 y no constituyen extralimitación de funciones por parte de la demandada.

Acorde con la Orden Administrativa N° 000006 de 2009, la DIAN es competente para emitir interpretaciones y tesis jurídicas en relación con la aplicación de las normas consultadas. Los conceptos relacionados con esa finalidad corresponden a la interpretación oficial que deben acatar los empleados públicos de la DIAN con carácter obligatorio.

Las normas que fundamentaron la expedición de la Resolución N° 3847 de 2008, por la cual se establecieron los obligados a informar para ese año, buscaron garantizar el estudio y cruces de información sobre los ingresos de ganancia ocasional, por estimarlos necesarios para hacer efectiva y eficiente la actividad de fiscalización.

Dichas normas facultaron a la subdirección de Gestión Normativa y Doctrina para interpretar el verdadero sentido de la resolución mencionada, clarificando que se requería la información de todos los ingresos del contribuyente por ser necesaria para los cruces con los que se elaboran los programas de fiscalización.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandado insistió en que el objeto de la Resolución N° 3847 de 2008 es obtener información necesaria para ejercer el debido control fiscal y evitar la evasión de impuestos.

Al tiempo, anota que los actos acusados no incurren en las violaciones normativas que predica la demanda, porque el fin de aquéllos escapa a los límites técnicos de la depuración de la renta y estriba únicamente en recibir, analizar, separar y cruzar información tributaria completa, cuyo procesamiento permite establecer las actividades considerables para efecto del impuesto sobre la renta.

Al final, al depurar la renta la contribuyente puede clasificar esa información en el renglón correspondiente, de acuerdo con las disposiciones del Estatuto Tributario.

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y resaltó:

La función de interpretación oficial para la aplicación de normas tributarias no permite a la DIAN modificar los sujetos obligados a presentar información exógena.

Si la Resolución 3847 de 2008 hubiere querido incluir las ganancias ocasionales en los ingresos que sirven de base para el surgimiento de la obligación mencionada, hubiese tomado como parámetro los ingresos totales de los contribuyentes y no los ingresos brutos de que trata el artículo 26 del ET.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable a la pretensión de nulidad, por las siguientes razones:

El impuesto de renta y sus complementarios se consideran un solo tributo y comprende los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales.

El artículo 26 del ET refiere a los ingresos constitutivos de renta y a su depuración para obtener la renta líquida, ninguno de los cuales puede asimilarse al término ingresos brutos para efecto de la obligación de informar y no a la de tributar.

Debe entenderse que la disposición del párrafo del artículo 1° de la Resolución 003847 de 2008 refiere a la primera parte del artículo 26 del ET que alude a la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable y susceptibles de producir un incremento neto patrimonial al momento de su percepción, siempre que no fueren expresamente exceptuados.

El hecho de que los ingresos obtenidos en la enajenación de activos fijos poseídos por dos o más años constituyan ganancia ocasional, no desvirtúa que los mismos correspondan a un ingreso extraordinario ni que produzcan un incremento patrimonial que es la exigencia del artículo 26 ibídem.

Independientemente de que la ley tributaria grave de manera diferente a los ingresos por ganancia ocasional, estos deben sumarse con los ingresos extraordinarios que establece el mencionado artículo 26 para establecer los ingresos brutos que generan la obligación de informar.

Si la intención de la Resolución 3847 de 2008 fuera la de gravar los ingresos del renglón 39 – total ingresos recibidos por concepto de renta -, así lo hubiera estipulado, sin aludir a la expresión “ingresos brutos”.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de los Oficios N° 016455 del 26 de febrero de 2009 y 013446 del 29 de febrero de 2012, de acuerdo con los cuales, la ganancia ocasional forma parte de todos los ingresos previstos en el artículo 26 del E.T y, por tanto, integra los ingresos brutos que establece el párrafo del artículo 1° de la Resolución 3847 del 30 de abril de 2008².

Dicha resolución estableció el grupo de sujetos obligados a suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998, para el año gravable 2008; señaló el contenido y características técnicas para presentarla y fijó los plazos para su correspondiente entrega.

Entre tales sujetos se incluyó a las personas naturales, jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos en el año gravable 2007 superaran \$1.100.000.000³.

Al tiempo y para precisar la condición establecida en la anterior disposición, el párrafo del artículo 1° señaló:

“Parágrafo. Para efectos de establecer la obligación de informar prevista en la presente Resolución, los “Ingresos Brutos” incluyen todos

² Adicionada por la Resolución N° 10404 del 28 de octubre de 2008 que incluyó nuevos conceptos a informar de pagos o abonos en cuenta previstos en el artículo 4, y modificada parcialmente por la Resolución 7612 del 21 de agosto del mismo año, para elevar la cuantía a \$1.100.000.000 de ingresos brutos; y los pagos o abonos a \$500.000 para efecto de reportarlos en la Información Exógena en Medios Electrónicos.

³ Según modificación dispuesta por la Resolución 7612 de 2008

los ingresos ordinarios y extraordinarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario.”

Alega la demandante que los actos demandados modifican los sujetos obligados a informar, porque las ganancias ocasionales no hacen parte de los ingresos brutos que establece el artículo 26, al cual remite la norma transcrita, dado que la determinación de aquéllas se rige por los artículos 299 y ss del ET.

La DIAN, por su parte, arguye que la interpretación de dichos actos se dirige exclusivamente a obtener información completa sobre la actividad económica de los contribuyentes en pro de la adecuada fiscalización, sin incidir o alterar los límites técnicos de la depuración de la renta ordinaria.

A partir de tales parámetros argumentativos, corresponde a la Sala establecer si los ingresos obtenidos por ganancias ocasionales integran los ingresos brutos que determinan la obligación de presentar la información prevista en el artículo 631 ibídem, para el año 2008.

Para tal análisis se considerarán los siguientes aspectos:

CUESTIONES GENERALES SOBRE EL DEBER DE INFORMAR Y SU INCIDENCIA EN LA LABOR DE FISCALIZACIÓN

Reproduciendo un querer avistado desde el artículo 30 de la Ley 57 de 1977, el artículo 684 del ET dotó a la Administración de Impuestos de amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, mediante la realización de todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, eso sí, brindándole al contribuyente la oportunidad de aclarar todas las dudas u omisiones que conduzcan a una correcta determinación fiscal.

En ese sentido y a modo meramente enunciativo - que no restrictivo, dicha norma autorizó la verificación de la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando se considerara necesario; el desarrollo de investigaciones convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados; la citación o requerimiento del contribuyente o de terceros para rendir informes o contestar interrogatorios; la exigencia de documentos que registren las operaciones realizadas por contribuyentes o terceros, cuando deban

llevar libros registrados y estén obligados a llevar contabilidad, y la exhibición y examen parcial de tales libros con sus respectivos comprobantes.

En concordancia con tales potestades, el legislador tributario reguló diferentes deberes y obligaciones en materia de información, a cargo de distintas personas, entidades, instituciones y autoridades (artículos 622 y siguientes del ET).

Así mismo y de manera concreta, permitió solicitar a las personas o entidades contribuyentes y no contribuyentes cualquiera de la información prevista en el artículo 631 ibídem, con el fin de realizar los estudios y cruces necesarios para el debido control de los tributos y su correcta fiscalización; e impuso el deber de conservar⁴ la enumerada en el artículo 632 ejusdem⁵ para ponerla a disposición de la Administración cuando ésta lo requiriera.

Esa especial finalidad permite concebir al suministro de información y pruebas objetivas por parte de los solicitados o requeridos que tienen pleno conocimiento de las mismas, por concernir al giro normal de sus actividades, como verdadero instrumento de efectividad de la labor fiscalizadora, con las limitantes connaturales al derecho a la intimidad⁶.

Lo anterior, porque dicha entrega posibilita los cruces y confrontaciones oficiales con los que pueden detectarse las diferentes irregularidades o inexactitudes en que incurren los contribuyentes y/o declarantes a la hora de determinar la obligación tributaria sustancial, con directas repercusiones en la obligación constitucional de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR EN EL CONTEXTO DE LA RESOLUCIÓN 3847 DE 2008

La Resolución 3847 de 2008 ejecutó el deber impuesto por el artículo 632-2 para

⁴ Este deber es directamente consecuencial de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, con el que desapareció la obligación de adjuntar a las declaraciones de renta las pruebas y anexos que las soportaban.

⁵ Libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, medios magnéticos que contengan la información y los respectivos programas cuando la contabilidad se lleva en computador; informaciones y pruebas específicas que den derecho o acrediten ingresos, costos, beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer patrimonio líquido, renta líquida, bases gravables y liquidación de impuestos; prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en calidad de agente retenedor; y, copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de sus recibos de pago.

⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-540 de 1996

establecer los valores y datos de que tratan los artículos 623, 623-2, 628, 629, 629-1 y 631 del Estatuto Tributario, así como para determinar los obligados a suministrar la información que dichas normas le autorizan solicitar en orden a realizar estudios y cruces relacionados con el debido control de los tributos, y para fijar las condiciones técnicas de esa información, además de los plazos en los que debe cumplirse la entrega.

En ese contexto, atribuyó la obligación de informar a las personas naturales, jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas, que reunieran dos condiciones a saber:

- Que se encontraran obligadas a presentar la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio.
- Que sus ingresos brutos del año gravable 2007 superaran los mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000).

Para efecto de la obligación de informar, el parágrafo del artículo 1° de la Resolución 3847 de 2008 precisó que los ingresos brutos incluían todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, **de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario**, norma que dispone la forma de determinación de la renta líquida gravable en los siguientes términos:

“La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta.

De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”

La norma anterior establece el sistema ordinario de determinación de la renta gravada, a través de la depuración planteada en la fórmula: ingresos netos del contribuyente⁷, menos costos fiscales imputables a los mismos (renta bruta), menos gastos deducibles (renta líquida gravable).

⁷ ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente al momento de percibirse y que no se han excluido expresamente, menos devoluciones, rebajas y descuentos.

Por disposición del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, los ingresos corresponden a *“flujos de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un periodo, que no provienen de los aportes de capital.”*

En concordancia, los ingresos netos de los que habla el referido artículo 26 del ET resultan de sumar los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que hayan incrementado efectivamente el patrimonio al momento de percibirlos y que no hayan sido expresamente exceptuados, y restarles a ellos las devoluciones, rebajas y descuentos.

La referencia a ingresos ordinarios o extraordinarios, a su vez, se encuentra ligada a la regularidad con la que se generan y perciben, tomando como factor de la misma el giro ordinario de los negocios.

Así, los ingresos ordinarios se entienden generados en el desarrollo común, habitual o normal del objeto social o actividad económica propia del contribuyente de renta, y los extraordinarios, a su vez, en fuentes distintas a ese giro ordinario.

Los ingresos no recurrentes o eventuales y los constitutivos de ganancias ocasionales hacen parte de ese segundo grupo, aunque estos últimos, como tales, no hacen parte del proceso de depuración ordinaria porque la legislación los grava con el impuesto complementario del mismo nombre⁸.

DE LOS INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES

El impuesto de ganancias ocasionales integra la estructura del impuesto de renta en Colombia como tributo complementario⁹, previsto esencialmente por fines de

⁸ Jesús Orlando Corredor Alejo, *el Impuesto de Renta en Colombia*. Edit., Centro Interamericano jurídico Financiero, p. 167, (2007)

⁹ La estructura original del impuesto de renta preveía tres tributos complementarios: el de remesas, eliminado en el 2006, el de patrimonio, que se suprimió en 1991 y reapareció como tributo transitorio autónomo en el 2002 para financiar el

equidad que se concretan en la aplicación de una base gravable distinta a la de la renta ordinaria, cuandoquiera que el patrimonio anual del contribuyente resulte impactado por ganancias de capital excepcionales, bien por negocios del sujeto pasivo, ora por el azar o la liberalidad de otras personas.

El título III del libro primero, arts. 299 y siguientes del ET reguló dicho gravamen complementario para las utilidades derivadas de la enajenación de activos poseídos por más de dos años y las distribuidas al momento de liquidar sociedades, así como por las ganancias provenientes de herencias, legados, donaciones y juegos de suerte y azar como loterías, rifas, apuestas y similares.

El tratamiento legal especial que se expidió para ese tipo de ingresos, taxativamente previstos en el Estatuto Tributario, obedece a que su inclusión en la determinación de la renta por el sistema ordinario de depuración aumentaría la carga tributaria del contribuyente, por la progresividad en las tarifas, no obstante que tales ganancias provienen de circunstancias extraordinarias o esporádicas según el concepto de que se trate, y, en todo caso, externas a la actividad productora de renta normal o permanentemente ejercida.

En ese contexto, el elemento cuantitativo del tributo complementario en mención se orienta por reglas especiales acordes con el objeto de la operación que origina el ingreso extraordinario y el tipo de tarifa (fija o diferencial) según el principio de progresividad¹⁰.

La cuantía de la ganancia por utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos durante dos o más años, presupuesto material del elemento objetivo del impuesto en comentario al cual se refirió la consulta resuelta por los oficios acusados, corresponde a la diferencia existente entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado, de acuerdo con las normas previstas en el título I del libro primero del Estatuto Tributario (art. 300 ibídem).

Para el supuesto concreto por el que se consultó - poseedores de bienes inmuebles que no se encuentran obligados a llevar contabilidad -, el costo se

programa de seguridad democrática del gobierno Uribe, y el de ganancias ocasionales, que es el único subsistente en la actualidad.

¹⁰ Julio Roberto Piza Rodríguez y otros. El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones Teóricas y prácticas. Edit., Universidad Externado de Colombia, p. 364 (2010).

determina por el valor patrimonial que declaran las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, sin perjuicio de que en el caso de los terrenos deba declararse el mayor valor entre el costo de adquisición, el avalúo catastral, el auto-avalúo y el costo fiscal¹¹.

Por lo demás y para efectos patrimoniales, tanto ese tipo de contribuyentes como los obligados a llevar contabilidad pueden realizar los reajustes que establecen los artículos 70 y 280 del ET.

Pero más allá de la determinación de la base gravable para el asunto consultado, queda claro que los ingresos constitutivos de las ganancias ocasionales establecidas en la legislación tributaria tienen verdadero carácter extraordinario, en cuanto provienen de fuentes distintas al giro ordinario de los negocios del contribuyente.

CONCLUSIONES

Las reflexiones hechas en los acápites precedentes permiten concluir la nulidad de los actos demandados, por las siguientes razones:

El artículo 26 del ET, al cual remite el párrafo del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008, dispone que los ingresos brutos corresponden a la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios, en general, independientemente de la causa de unos y otros.

Tal disposición se adoptó en el contexto de la depuración de la renta ordinaria como impuesto principal del cual es complementario el impuesto de ganancias ocasionales.

Si bien los ingresos constitutivos de dichas ganancias son extraordinarios por no provenir del giro ordinario de los negocios del contribuyente de renta, no pueden incluirse entre los ingresos brutos que establece la norma legal comentada, precisamente porque ésta se previó para la determinación de los ingresos base de la renta líquida gravable con el impuesto principal de renta, es decir, los que sí

¹¹ Acorde con el artículo 73 del ET, el costo fiscal corresponde al costo de adquisición del activo, más el incremento porcentual del valor de la propiedad raíz, y el coto ajustado puede incrementarse con las erogaciones originadas en mejoras y contribuciones de valorización efectivamente pagadas por el contribuyente.

proviene del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

En consecuencia, la remisión hecha por el párrafo del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008 al artículo 26 del ET, debe entenderse en la exégesis propia de este último, asociada a la liquidación de “ingresos brutos” para la depuración de la renta líquida ordinaria.

Concordantemente con el alcance de ese entendimiento, se infiere que el monto de los ingresos brutos que origina la obligación de presentar información para los sujetos establecidos en el literal a) del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008, son aquéllos resultantes de la sumatoria de ingresos ordinarios y extraordinarios que hayan incrementado el patrimonio neto del contribuyente al momento de percibirlos, para efecto de establecer la renta líquida gravable¹² generada por hechos distintos a los constitutivos de ganancia ocasional, impuesto complementario independiente del básico de renta y determinable en forma diferente a la de aquél, dependiendo de su causa.

En este orden de ideas y a la luz del artículo 30 del CC¹³, la Sala estima que las respuestas de los oficios demandados se apartan de los parámetros de legalidad en cuanto extralimitaron las funciones interpretativas que le corresponden a la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN, con la modificación de la base de ingresos determinantes de la obligación de informar por el año 2008.

En consecuencia, se anularán los actos demandados.

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

FALLA

¹² Dice el artículo 26 del ET. “La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

¹³ “El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.”

ANÚLANSE los Oficios N° 016455 del 26 de febrero de 2009 y 013446 del 29 de febrero de 2012, en cuanto señalaron que la ganancia ocasional como ingreso extraordinario formaba parte de todos los ingresos de que trata el artículo 26 del E.T y que debía tenerse en cuenta dentro de los ingresos brutos cuyo monto originaba la obligación de informar regulada por la Resolución N° 003847 de 2008.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ