



PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS ANTE CUALQUIER AUTORIDAD LOCAL - Finalidad y alcance del artículo 559 del Estatuto Tributario. Reiteración de jurisprudencia / PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS ANTE CUALQUIER AUTORIDAD LOCAL - Requisitos / ESCRITOS Y RECURSOS PRESENTADOS ANTE CUALQUIER AUTORIDAD LOCAL - Fecha de interposición. Reiteración de jurisprudencia. Se debe entender que la fecha de radicación del escrito es la de su presentación ante la autoridad local / ESCRITOS Y RECURSOS PRESENTADOS ANTE CUALQUIER AUTORIDAD LOCAL - Plazo para resolver. Reiteración de jurisprudencia. Se cuenta a partir del día siguiente a la fecha en que la administración competente tiene la solicitud en su poder, debidamente presentada por el interesado / PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS ANTE CUALQUIER AUTORIDAD LOCAL – Efectos jurídicos. No se limitan a la verificación de la presentación personal del escrito / RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO EN ALCALDÍA MUNICIPAL - Procedencia. Para efectos del artículo 559 del Estatuto Tributario el alcalde es una autoridad local, porque es el jefe de la administración pública municipal o local / INADMISIÓN DE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN PRESENTADO ANTE ALCALDÍA MUNICIPAL - Ilegalidad. El recurso se presentó oportunamente ante una autoridad local, de manera que su inadmisión por parte de la demandada fue ilegal

2.1- La Sala destaca que el artículo 559 del ET establece la posibilidad de presentar las peticiones, recursos y demás escritos ante una «*autoridad local*», a condición de que el signatario se encuentre en un lugar distinto a la oficina de la Administración tributaria competente para recibirlo, para lo cual, dicha «*autoridad*» debe dejar constancia de la presentación personal del firmante del documento. Además, establece la mencionada norma que, en todo caso, los términos para la Administración competente solo comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo. Sobre el particular, esta Sección ha considerado que la anterior previsión tiene como propósito principal permitir que el administrado presente oportunamente los escritos que dirige a la Administración tributaria y, por consiguiente, garantizarle el derecho de defensa. Asimismo, busca dar certeza sobre la fecha, el autor y el contenido del documento, entendiéndose en tal evento que la fecha de interposición del recurso o de radicación del escrito es la de la presentación ante la autoridad local, en tanto que para la Administración el plazo para resolver empieza a contar a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito, es decir, a la fecha en que tiene la solicitud en su poder debidamente presentada por el interesado (sentencia del 09 de marzo de 2017, exp. 21511, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). De acuerdo con el criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, no asiste razón a la demandada cuando sostiene que la posibilidad de presentar escritos y recursos ante cualquier autoridad local, establecida en el artículo 559 del ET, únicamente tiene efectos en cuanto a su presentación personal, entendida esta como el acto de exhibición del documento por parte del signatario a fin de que la autoridad local verifique que la identidad del ciudadano que se hace presente coincide con la persona firmante del documento, mas no como fecha cierta de radicación del recurso, en los términos del artículo 720 *ibidem*, ya que dicho entendimiento es contrario a la finalidad e interpretación que ha dado esta Sección al artículo 559 *ejusdem* (...)

2.3- De conformidad con los hechos probados, la Sala determina que la actora tenía hasta el 24 de septiembre de 2012 para recurrir en reconsideración. Adicionalmente, encuentra probado que tal recurso fue presentado el 24 de septiembre de 2012 ante la Alcaldía de Itagüí. En criterio de la Sala, el alcalde municipal constituye una autoridad local para los efectos del artículo 559 del ET, por cuanto es el jefe de la administración pública municipal o local. En consecuencia, el recurso de reconsideración fue presentado oportunamente ante una autoridad local, de manera que su inadmisión por parte de la demandada resulta ilegal.



FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 559 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 720

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la finalidad y el alcance del artículo 559 del Estatuto Tributario, relativo a la posibilidad de presentar peticiones, escritos y/o recursos ante las autoridades locales distintas de las competentes para resolver al respecto se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 9 de marzo de 2017, radicación 05001-23-31-000-2012-00909-01(21511), C.P. (E) Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

SILENCIO ADMINISTRATIVO - Noción y objeto / SILENCIO ADMINISTRATIVO - Efectos jurídicos / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO - Noción y objeto / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO EN MATERIA TRIBUTARIA - Efectos jurídicos / ILEGALIDAD DE LA INADMISIÓN DE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN PRESENTADO ANTE AUTORIDAD LOCAL – Efectos jurídicos. No conlleva necesariamente a que se declare la ocurrencia del silencio administrativo positivo en materia tributaria / DECLARATORIA DE OCURRENCIA DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO POR ILEGALIDAD DE LA INADMISIÓN DE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN PRESENTADO ANTE AUTORIDAD LOCAL - Improcedencia. En el caso concreto no había lugar a declarar la ocurrencia del silencio administrativo positivo en materia tributaria, sino al estudio de fondo de las pretensiones de la demanda, porque no transcurrió el término de un año entre la fecha de interposición del recurso de reconsideración y la de la presentación de la demanda

3.1- El silencio administrativo es un fenómeno jurídico en virtud del cual la ley considera que, frente a una petición elevada a la Administración, se ha producido una decisión ficta o presunta cuando el solicitante no ha sido notificado de una respuesta expresa dentro del plazo legalmente establecido para el efecto. En este sentido, el silencio administrativo, que por regla general es negativo, tiene por objeto evitar que la actuación administrativa se dilate en el tiempo e impida que el peticionario o recurrente quede sometido a un estado de incertidumbre frente a la decisión de su escrito. Al presumirse su resolución, se habilita al peticionario para que pueda ejercer los recursos administrativos, en caso de que procedan, o acudir a la vía jurisdiccional. En determinados casos, la ley ha previsto la configuración del silencio administrativo positivo, evento en el que, ante la omisión de la Administración de resolver dentro del plazo fijado, y como castigo por su inactividad o falta de diligencia, se presume que la petición ha tenido una resolución favorable. Tal es el caso del silencio administrativo positivo en materia tributaria reglado en el artículo 734 del ET, según el cual, si transcurrido el término de un año (artículo 732 *ibidem*), contado a partir de la interposición en debida forma del recurso de reconsideración, la Administración no lo ha resuelto, se entiende fallado a favor del recurrente. 3.2- En el *sub examine*, se encuentra probado que el recurso de reconsideración fue presentado el 24 de septiembre de 2012 (...) y que la demanda contra los actos acusados fue radicada el 19 de junio de 2013 (...) A la luz de lo cual, observa la Sala que no transcurrió el término de un año entre la fecha de presentación del recurso de reconsideración y la de la presentación de la demanda. Por lo anterior, en el caso enjuiciado la Sala considera que la ilegalidad de la inadmisión del recurso de reconsideración no puede dar lugar a la declaratoria del silencio administrativo positivo, sino al estudio de fondo de las pretensiones de la demanda, por cuanto a la fecha en que la demandante acudió a la jurisdicción y planteó la pretensión de la configuración de tal silencio, no se había cumplido con el presupuesto temporal para la declaratoria del mismo, que a su vez es el sustento fáctico de tal pretensión, esto es, el término de un año al que se refieren los



artículos 732 y 734 del ET. Por lo expuesto, prospera el cargo de apelación. En consecuencia, se revoca la decisión del tribunal de declarar la ocurrencia del silencio administrativo y procede el estudio de fondo de los cargos propuestos por la actora.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 732 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 734

RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Alcance. Línea jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado / RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Alcance. Posición actual de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado / VENTA DE DERECHOS FIDUCIARIOS - Tratamiento fiscal en el impuesto sobre la renta. Se le atribuye el tratamiento previsto para la venta de las acciones subyacentes en el patrimonio autónomo

[L]a jurisprudencia de esta Sección ha sido de la tesis de que en los contratos de fiducia mercantil no cabe reconocerle a los derechos fiduciarios las connotaciones fiscales atribuibles a los activos subyacentes en el patrimonio autónomo. Un primer pronunciamiento en ese sentido se dio en la sentencia del 13 de septiembre de 2007 (exp. 15275, CP: Ligia López Díaz). En esa ocasión la Sección analizó si era posible deducir del cálculo de la inversión forzosa, prevista en el artículo 3.º de la Ley 345 de 1996, el valor de unos derechos fiduciarios poseídos por la demandante, que obtuvo tras aportar a un patrimonio autónomo las acciones de las que era propietaria en una sociedad nacional. Al respecto, la Sección consideró que «*los derechos fiduciarios constituyen un activo diferente de las acciones*» y, en esa medida, concluyó que la exclusión del cálculo solo operaba respecto de acciones en sociedades, mas no sobre derechos fiduciarios. Así, acogió la tesis de que los derechos fiduciarios recibidos por la demandante a cambio de aportar acciones a un patrimonio autónomo, no adquieren la naturaleza tributaria de estos últimos. En sentencia del 30 de abril de 2009 (exp. 16310, CP: Héctor J. Romero Díaz), en cambio, se planteó, implícitamente, un enfoque de transparencia fiscal entre un patrimonio autónomo y el titular de los derechos fiduciarios, pues se estimó que para efectos de determinar la base del cálculo de la renta presuntiva el contribuyente podía restar el valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios originados en la transferencia al patrimonio autónomo de solares destinados a actividades de construcción que se encontraban en periodo improductivo. Con todo, la tesis expuesta en la primera providencia fue retomada en la sentencia del 13 de agosto de 2009 (exp. 16510, CP: William Giraldo Giraldo), para determinar que no era posible descontar del patrimonio líquido, base de cálculo de la renta presuntiva, el valor de los derechos fiduciarios obtenidos tras haber aportado a un patrimonio autónomo acciones representativas de la participación en el capital de sociedades colombianas. En criterio de la Sección, los derechos fiduciarios recibidos tras la realización de aportes a un fideicomiso y los bienes que componen el patrimonio de este son activos diferentes; por esa razón juzgó que no era posible para el fideicomitente detraer de la base del cálculo de la renta presuntiva el valor patrimonial de las acciones aportadas, ni el de los derechos fiduciarios recibidos. Con esas decisiones, la Sección negó que el tratamiento fiscal de los derechos fiduciarios estuviera determinado por las acciones subyacentes en el patrimonio autónomo. Por tanto, en el caso que aquí se enjuicia correspondería acceder a las pretensiones de la demanda según las cuales no resultan aplicables las restricciones tributarias previstas para la venta de acciones en el artículo 153 del ET, pues los activos transmitidos fueron derechos fiduciarios, que no acciones de sociedades. 4.3- Sin embargo, la Sala decidió situaciones idénticas a la que en esta ocasión se juzga, bajo una tesis distinta a la que venía siendo tradicional en la jurisprudencia de la Sección invocada por la demandante. Así sucedió en las sentencias



del 25 de julio de 2019 (exp. 21703, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 23513, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), en las que se consideró que *«no se desconoce la procedencia de la deducción por pérdidas en la enajenación de activos fijos (art. 149 ET), pero tal regla tiene su excepción ... en la venta o enajenación de acciones (Art. 153 ET), 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»*. De modo que la posición actual de la Sala es la de que se le atribuye a la venta de derechos fiduciarios el tratamiento fiscal previsto para la venta de las acciones subyacentes en el patrimonio autónomo, sin que ello obedezca a una recharacterización comercial propia de la doctrina del fraude a la ley. Esa conclusión, acerca de que en el impuesto sobre la renta y complementarios los derechos fiduciarios del fideicomitente aportante conservan las características y las condiciones tributarias de los activos aportados, como son el tiempo de posesión y la naturaleza fiscal, tiene fundamento en la regulación tributaria con la que contaba la fiducia mercantil en el impuesto sobre la renta para la época de los hechos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 149 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 153 / LEY 345 DE 1996 - ARTÍCULO 3

RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Antecedentes legislativos y marco jurídico / RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Efectos jurídicos de la constitución del patrimonio autónomo / ESQUEMA DE NEUTRALIDAD FISCAL DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL - Alcance y efectos jurídicos

[C]on la modificación que el artículo 81 de la Ley 223 de 1995 hizo al artículo 102 del ET y con la adición que le hizo a esa codificación el artículo 107 de la misma ley para añadir el artículo 271-1, se incorporó en el ordenamiento tributario un régimen de transparencia fiscal de los derechos fiduciarios, cuestión que advirtieron de manera explícita los antecedentes legislativos de la citada ley. Según ellos, la intención legislativa fue estructurar la tributación de los contratos de fiducia mercantil sobre la base de la transparencia fiscal en su acepción plena, que implica, entre otras cosas, que la interposición de esa figura contractual, frente a los resultados de una operación comercial y el fideicomitente o beneficiario, no alterara los efectos tributarios que se generarían si no estuviera interpuesto el patrimonio autónomo. Textualmente, los antecedentes legislativos de la Ley 223 de 1995 afirman que *«se precisa el tratamiento de los contratos de fiducia mercantil, estableciendo que los ingresos percibidos por un fideicomiso deben distribuirse a los beneficiarios, con el mismo concepto y condiciones tributarios que hubieran tenido tales ingresos de haber sido percibidos directamente por el beneficiario. De esta forma se logra que la fiducia sea totalmente transparente para efectos tributarios y no modifique la naturaleza tributaria de los negocios realizados a través de encargos fiduciarios»* (...) Para atender a esa finalidad, la Ley 223 de 1995 cambió la regulación tributaria que traía la fiducia mercantil desde el artículo 36 del Decreto 2053 de 1974, compilado en el artículo 102 del ET. Bajo el esquema de neutralidad fiscal adoptado con la reforma legislativa a la que nos referimos, el ordinal 1.º del artículo 102 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos que se juzgan, dispuso que los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se realizan fiscalmente en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso o un incremento en el patrimonio del fideicomitente cedente de los derechos fiduciarios. Como consecuencia de esa regla jurídica, el aporte de activos a



un patrimonio autónomo es una operación económicamente neutra, que no constituye un hecho gravado, ni conlleva la realización de un ingreso tributario para el constituyente o fideicomitente aportante, toda vez que el ingreso gravable tendrá lugar únicamente en los dos momentos señalados: cuando se incremente el patrimonio del fideicomiso o se cedan los derechos fiduciarios. Reitera tal neutralidad el ordinal 4.º *ibidem*, que dispone que «se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente». Los referidos preceptos suponen una transparencia fiscal de la realización del hecho gravado por el impuesto a través de una operación efectuada a través de un patrimonio autónomo; régimen que a su vez le brinda un tratamiento tributario neutro a la realización de operaciones directamente por parte del contribuyente o indirectamente, a través de un patrimonio autónomo interpuesto. Lo anterior porque el referido ordinal 4.º señala que el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional, según corresponda, se realiza ya sea que la transferencia tenga por objeto los derechos fiduciarios o los bienes que conforman el patrimonio autónomo. Así, resulta transparente, a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, si el patrimonio autónomo vende los bienes o lo hace indirectamente mediante la transferencia de los derechos fiduciarios a un tercero. Siguiendo el mismo criterio, el ordinal 2.º del artículo 102 del ET (según la redacción dada por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995) preceptúa que los fideicomitentes o beneficiarios deben incluir en su declaración del impuesto sobre la renta las utilidades conservando el carácter de gravables o no gravables, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por ellos mismos; a lo cual añade el mismo ordinal 4.º que «para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto» (...) Por consiguiente, si el objeto de un negocio jurídico es la venta de unas acciones cuyo titular es el fideicomiso o, alternativamente, los derechos fiduciarios sobre el mismo fideicomiso que tiene como subyacente las acciones, se realiza el impuesto sobre la renta y complementarios con un criterio de transparencia o neutralidad fiscal, aplicando las normas pertinentes del impuesto sobre la renta o ganancia ocasional, en función de si el subyacente fue un activo fijo poseído durante dos o más años por el constituyente directamente o través del patrimonio autónomo. Ahora bien, con relación a los bienes que integran el patrimonio autónomo, el artículo 271-1 del ET, en la versión dada por la Ley 223 de 1995 (que vino a ser modificada por la Ley 1607 de 2012), dispuso en el ordinal 1.º que «los derechos sobre el patrimonio deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes, en armonía con lo dispuesto en el artículo 263 de este Estatuto». Esta disposición también establece un enfoque de transparencia fiscal para la fiducia mercantil, pues deja claro que el patrimonio autónomo no tiene la explotación económica de los bienes, sino que la tiene el contribuyente titular de los derechos fiduciarios sobre el patrimonio autónomo, quien, por lo tanto, debe reconocer los efectos fiscales del caso incluyendo tales derechos en su declaración del impuesto sobre la renta. Esto guarda coherencia con los artículos 263 y 261 del ET, según los cuales la posesión a efectos del impuesto sobre la renta corresponde al aprovechamiento económico en beneficio del contribuyente, y en los negocios fiduciarios por regla general el contribuyente es el fideicomitente y/o beneficiario (salvo el evento del ordinal 3.º del citado artículo 102 del ET, en cuyo caso el patrimonio autónomo es contribuyente y se asimila para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios a una sociedad anónima). En suma, el citado ordinal del artículo 271-1 del ET transparenta la explotación económica realizada por el patrimonio autónomo en favor del fideicomitente y/o beneficiario que tiene la calidad de contribuyente, sujeto que es el poseedor a efectos tributarios de los bienes y derechos apreciables en dinero de los que es titular directo el fideicomiso. Igualmente, el ordinal



2.º del artículo 271-1 del ET establece dos reglas que materializan efectos del régimen de transparencia fiscal. La primera indica que el valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los titulares de los mismos, es el que les corresponda de acuerdo con la participación que representen en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración, con lo cual el valor del patrimonio líquido del patrimonio autónomo se transparenta hacia los titulares de los derechos fiduciarios (*i.e.* los fideicomitentes y/o beneficiarios), habida cuenta de que el valor de los derechos fiduciarios será el que corresponda según el porcentaje de participación en el patrimonio del fideicomiso. La segunda regla establece que los bienes o derechos de los que sea titular directo el patrimonio autónomo «*conservarán para los beneficiarios la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios que tengan en el patrimonio autónomo*». Con ello, el ordenamiento hizo explícito que ciertas características y condiciones tributarias de los bienes del patrimonio autónomo se trasladan por efecto del régimen de transparencia al derecho fiduciario y, en últimas, se reflejan en el impuesto sobre la renta y complementarios del contribuyente titular de tal derecho fiduciario. Dada la existencia del conjunto de normas dispuestas en los artículos 102 y 271-1 del ET, que establecen las consecuencias tributarias de la fiducia mercantil, bajo un enfoque de transparencia, la Sala reitera para el caso *sub judice* la decisión adoptada en las sentencias del 25 de julio de 2019 (exp. 21703, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 23513, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), al tiempo que descarta la aplicación del derecho propuesta por la demandante que, de manera expresa, se funda en negar los efectos propios del régimen de transparencia fiscal que adoptó el ordenamiento tributario con las reformas introducidas por la Ley 223 de 1995. Para la Sala, con ocasión de la constitución de un patrimonio autónomo por cuenta de un contrato de fiducia mercantil, tiene lugar un cambio en la composición del patrimonio del fideicomitente aportante, consistente en la sustitución del activo aportado por unos derechos fiduciarios que conservan el costo fiscal y características de aquel. Así, en el ámbito del impuesto sobre la renta los derechos fiduciarios son representativos de los activos subyacentes y, por ello, tienen la calidad y condiciones tributarias de los activos aportados. Consecuentemente, para el caso enjuiciado, la Sala tiene en consideración que en el impuesto sobre la renta y complementarios los derechos fiduciarios del fideicomitente aportante son representativos de las acciones aportadas al patrimonio autónomo. De modo que el aporte en especie no constituye una enajenación a efectos del citado impuesto y el fideicomitente conserva el tiempo de posesión de las acciones que poseyó desde la adquisición de estas y hasta la enajenación de los derechos fiduciarios que recibió por el aporte de las acciones al patrimonio autónomo. De modo que el titular de los derechos fiduciarios conserva, a través de estos, las características y condiciones tributarias de los activos aportados, como son el tiempo de posesión y la naturaleza fiscal.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 90 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 90-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 102 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 261 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 263 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 271-1 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 81 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 107/ DECRETO 2053 DE 1974 - ARTÍCULO 36

RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL - Efectos jurídicos de la cesión de derechos fiduciarios. Son los propios de la cesión o venta de las acciones subyacentes a los derechos fiduciarios / DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PÉRDIDA POR ENAJENACIÓN DE DERECHOS FIDUCIARIOS REPRESENTATIVOS DE ACCIONES POSEIDAS POR MÁS DE DOS AÑOS - Improcedencia. En el caso concreto, la cesión de derechos fiduciarios realiza el hecho generador del impuesto a las



ganancias ocasionales, de modo que la pérdida originada en esa operación no tiene efectos en el impuesto sobre la renta y, por ende, no constituye una deducción en el sistema de depuración de la renta líquida del mismo tributo / CESIÓN DE DERECHOS FIDUCIARIOS REPRESENTATIVOS DE ACCIONES APORTADAS A PATRIMONIOS AUTÓNOMOS Y POSEÍDAS POR MÁS DE DOS AÑOS – Configuración del hecho generador del impuesto a las ganancias ocasionales / DOCTRINA OFICIAL DE LA DIAN - Alcance / APLICACIÓN DE DOCTRINA OFICIAL DE LA DIAN - Requisitos. Reiteración de jurisprudencia / ACTUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE BASADA EN DOCTRINA OFICIAL DE LA DIAN – Finalidad y alcance del artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Reiteración de jurisprudencia / DESCONOCIMIENTO DE DOCTRINA OFICIAL DE LA DIAN - No configuración. En el caso no procede la aplicación del Concepto 01391 del 9 de enero de 2008 ni del Oficio 048995 del 2 de agosto de 2012, el primero porque se refiere a supuestos fácticos distintos a los del asunto examinado y, el segundo, dado que no estaba vigente cuando se adelantó el procedimiento de gestión del tributo

4.5- Destaca la Sala que los derechos fiduciarios fueron recibidos por la actora, como consecuencia de unas acciones aportadas a los patrimonios autónomos, constituidos el 09 de julio de 2008. A su vez, dichas acciones correspondían a activos fijos poseídos por más de dos años por la demandante, desde antes de ser aportadas a los referidos patrimonios autónomos. Según lo expuesto en los fundamentos jurídicos 4.3 y 4.4 de la presente providencia, la Sala considera que la cesión de los derechos fiduciarios efectuada por la demandante, en virtud del régimen de transparencia fiscal de la fiducia mercantil, tiene los efectos tributarios propios de la cesión o venta de las acciones subyacentes a tales derechos fiduciarios, las cuales correspondían a activos fijos poseídos por más de dos años por la demandante, tomando en cuenta el período de tiempo transcurrido desde la adquisición de las acciones hasta la fecha de enajenación de los derechos fiduciarios. En consecuencia, la cesión de los derechos fiduciarios, representativos de las acciones aportadas a los patrimonios autónomos realiza el hecho generador del impuesto a las ganancias ocasionales, previsto en el artículo 300 del ET, de modo que la pérdida originada en dicha enajenación no tiene efectos en el impuesto sobre la renta, razón por la que a su vez no constituye una deducción en el sistema de depuración de la renta líquida de tal impuesto. 4.6- En relación con esta misma cuestión, aduce la parte demandante que los actos enjuiciados desconocieron la doctrina oficial fijada por la DIAN. Para esos efectos, en el escrito de la demanda invocó la aplicación de conceptos y oficios, respecto de los cuales sustentó su aplicación, de manera concreta a los hechos *sub examine*, únicamente frente al Concepto nro. 01391, del 09 de enero de 2008, y en el Oficio nro. 048995, del 02 de agosto de 2012 (...), por lo que la Sala concentra su análisis en estos. Se excluye por tanto el análisis los conceptos y oficios respecto de los cuales la demandante no sustentó su aplicación en el marco del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, pues no basta con que el actor realice un listado general de los conceptos cuya aplicación solicita, sino que es necesaria una argumentación en sentido de en qué medida aquellos sustentan y amparan su actuación. El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 habilitaba a los contribuyentes para sustentar sus actuaciones con base en los conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la DIAN. Esta disposición recoge una garantía cuyo objetivo es preservar el principio de seguridad jurídica y así dejarle en claro a los administrados que las actuaciones particulares que se sujeten a los criterios adelantados por la autoridad no serán objeto de cuestionamientos en vía gubernativa ni en sede judicial. Para que la garantía aplique, es necesario el cumplimiento de tres requerimientos implícitos en la referida norma de la Ley 223 de 1995, a saber: (i) que la doctrina invocada se encuentre vigente, (ii) que haya sido publicada en el diario oficial y (iii) que el concepto se refiera a la misma situación fáctica y de derecho en la que se encuentra quien lo



alegue a su favor. Pues bien, revisada la doctrina que el actor invoca a su favor, en concreto, la contenida en el Concepto nro. 01391, del 09 de enero de 2008, la Sala estima que la interpretación efectuada por la Administración tomó en consideración supuestos fácticos distintos a los debatidos en el *sub lite*. Específicamente, estuvo delimitada a definir si el costo fiscal de un inmueble aportado a un patrimonio autónomo se determina en función del autoavalúo efectuado al momento de realización del aporte o al momento en el que la fiduciaria lo transfiere a un tercero fideicomitente. La situación fáctica y jurídica de ese concepto es ajena a la aquí discutida, por lo cual la Sala concluye que el criterio oficial cuya aplicación el actor invoca a su favor no ha de incidir en la solución del problema jurídico *sub examine*. Respecto del Oficio nro. 048995, del 02 de agosto de 2012, la Sala observa que no se encontraba vigente para el 22 de abril de 2009, época de presentación de la declaración privada del impuesto (...), así como, para los días 21 de abril de 2011 y 23 de julio de 2012, época de expedición del requerimiento especial y liquidación oficial de revisión, respectivamente (...). Se trató de una interpretación proferida tiempo después de que culminara el procedimiento de gestión del tributo, razón por la cual no es posible conceder la garantía del artículo 264 de la Ley 223 de 1995. En definitiva, se confirma el rechazo de la deducción y no prospera el cargo de nulidad planteado por la demandante.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 300 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 264 / CONCEPTO DIAN 01391 DE 9 DE ENERO DE 2008 / OFICIO DIAN 048995 DE 2 DE AGOSTO DE 2012

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la finalidad y el alcance del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, relativo a la aplicación de la doctrina oficial de la DIAN por parte de los contribuyentes se reitera el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 18 de julio de 2018, radicación 25000-23-27-000-2011-00365-01(20607), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

ADICIÓN DE INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR VENTA DE DERECHOS FIDUCIARIOS REPRESENTATIVOS DE ACCIONES POSEIDAS POR MÁS DE DOS AÑOS – Improcedencia. Como en el caso concreto, la cesión de derechos fiduciarios realiza el hecho generador del impuesto a las ganancias ocasionales, los ingresos obtenidos por ese concepto no tienen incidencia en la determinación de la renta líquida gravable del contribuyente / INGRESOS Y COSTOS ASOCIADOS A VENTA DE DERECHOS FIDUCIARIOS REPRESENTATIVOS DE ACCIONES POSEIDAS POR MÁS DE DOS AÑOS – Reclasificación en la sección de ganancias ocasionales

[L]a Sala reitera que, de acuerdo con el fundamento jurídico nro. 4 de la presente providencia, en aplicación del principio de transparencia fiscal los ingresos obtenidos por la enajenación de derechos fiduciarios, cuyo subyacente consistía en acciones poseídas por la actora por más de dos años, no tiene incidencia en la determinación de su renta líquida gravable, toda vez que tal enajenación se encuentra sometida a imposición con el impuesto a las ganancias ocasionales (artículo 300 del ET). 5.1- En atención de lo anterior, la Sala tiene por probados los siguientes hechos: (i) Mediante la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración adicionó la suma de \$244.927.000 al renglón 43 correspondiente a los «*ingresos brutos no operacionales*», a título de ingreso obtenido por la venta de derechos fiduciarios. (ii) En el escrito de demanda, la actora señaló que por un error de técnica «*en lugar de haber llevado por una parte el ingreso proveniente de la venta de los derechos fiduciarios que ascendió a \$244.927.000 y en la cuenta del costo de los activos vendidos el costo fiscal ajustado, es decir, la suma de \$27.239.379.000*», registró en su liquidación privada del impuesto,



como deducción, el resultado de la pérdida neta, esto es, el valor de \$26.994.452.000. (iii) Por su parte, la Administración no cuestiona el valor de los ingresos por la venta de derechos fiduciarios, ni de los costos asociados a los mismos, sino el hecho de que se hayan omitido el ingreso correspondiente al precio de venta en la declaración del impuesto sobre la renta. 5.2- Para decidir el cargo de nulidad, la Sala considera que, más allá del error de técnica a que aduce la actora, la inclusión de los ingresos y costos asociados originados en la cesión de derechos fiduciarios debe ser incorporada a la sección de ganancias ocasionales, que no a la del impuesto sobre la renta, pues las acciones poseídas a través de tales derechos correspondían a activos fijos poseídos por más de dos años. Y, en los términos del artículo 300 del ET, los ingresos originados en la cesión de los activos fijos poseídos por más de dos años se afectan con los costos correspondientes, originando una ganancia o pérdida ocasional, según corresponda. En consecuencia, el ingreso obtenido por la cesión de los derechos fiduciarios (...) y el costo fiscal asociado (...) deben reclasificarse a la sección de ganancias ocasionales. No procede entonces la adición de ingresos en la base imponible del impuesto sobre la renta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 300

RÉGIMEN DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN – Derogatoria. Efectos jurídicos frente a la deducibilidad de la pérdida generada por la enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años y de los ajustes por inflación de tales activos / COSTO FISCAL DE ACTIVOS FIJOS CON AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN - Regla de transición del artículo 149 del Estatuto Tributario. Consiste en que el valor de los ajustes (calculados hasta el año gravable 2006) integran el costo fiscal de los activos fijos poseídos por más de dos años, a efectos de determinar la ganancia ocasional, sin que ello se confunda con que confiera el derecho a una deducción equivalente al monto de los ajustes integrales por inflación / DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL AÑO GRAVABLE 2008 DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN POR ENAJENACIÓN EN EL MISMO AÑO DE ACCIONES POSEIDAS POR MÁS DE DOS AÑOS – Improcedencia. Derogatoria, a partir del año 2007, del régimen de ajustes integrales por inflación / DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL AÑO GRAVABLE 2008 DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN QUE FORMAN PARTE DEL VALOR DE LA PÉRDIDA EN LA ENAJENACIÓN EN EL MISMO AÑO DE DERECHOS FIDUCIARIOS REPRESENTATIVOS DE ACCIONES POSEIDAS POR MÁS DE DOS AÑOS – Improcedencia. Derogatoria, a partir del año 2007, del régimen de ajustes integrales por inflación

[A]dvierde la Sala que, contrario a lo afirmado por la Administración, la actora no pretende justificar la deducibilidad del valor correspondiente a los ajustes por inflación bajo el amparo del Concepto nro. 091761, del 12 de diciembre de 2005, proferido por la DIAN. Antes bien, la demandante argumenta que la deducibilidad del referido rubro fue aceptada por esta judicatura, en relación con los contribuyentes que se encontraban obligados a aplicar ajustes por inflación, en la sentencia del 02 de abril de 2009 (exp. 16152, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), mediante la cual se anuló, precisamente, el referido Concepto de la DIAN. En la providencia invocada por la actora esta corporación reiteró la tesis expuesta en la sentencia del 23 de agosto de 2002 (exp. 12350, CP: Germán Ayala Mantilla), en la que se aceptó, para los contribuyentes obligados a aplicar ajustes por inflación, la deducibilidad de las pérdidas originadas en la enajenación de acciones, además de los ajustes por inflación por formar parte del costo de los referidos activos, por aplicación del artículo 352 del ET. Para arribar a dicha conclusión, en los mencionados fallos se señaló que el artículo 153 del ET, que prohíbe la deducibilidad de la pérdida en la enajenación de acciones, no era aplicable a



los contribuyentes obligados a realizar ajustes por inflación, en consideración del carácter especial de dicho régimen. En esa oportunidad se afirmó que, respecto de los contribuyentes obligados a tal régimen, el artículo 352 *ibidem* establecía que la utilidad susceptible de constituir ganancia ocasional, con excepción de la obtenida por concepto de rifas, loterías, apuestas y similares, se trataría con el régimen aplicable a los ingresos susceptibles de constituir renta ordinaria y, de forma coherente con ese tratamiento, las pérdidas ocasionales obtenidas en la enajenación de activos serían deducibles de la renta bruta del contribuyente, con independencia del tiempo de posesión de los activos fijos. Aun así, como se precisó en las reseñadas providencias y, adicionalmente, en la sentencia del 20 de junio de 2013 (exp. 18286, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), dicha tesis y el tratamiento del artículo 352 del ET fue aplicable, únicamente, mientras estuvo vigente el régimen de los ajustes integrales por inflación (derogado por la Ley 1111 de 2006). Con lo cual, dada la derogatoria del artículo 352 del ET, para el año gravable 2008 no era posible deducir en el impuesto sobre la renta la pérdida ocasional generada en la enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años, ni el monto correspondiente a los ajustes integrales por inflación de tales activos. Desde otra perspectiva, la Sala precisa que la Ley 1111 de 2006 modificó el artículo 149 del ET (invocado por la actora), para dejar en claro que los ajustes integrales por inflación calculados hasta el año gravable 2006, integran el costo fiscal de los respectivos activos fijos. De manera que, el artículo 149 establece una regla de transición relativa al costo fiscal de activos que venían con ajustes por inflación, sin que ello se confunda con que confiera el derecho a una deducción equivalente al monto de los ajustes integrales por inflación, como lo plantea la demandante. Por consiguiente, la consecuencia jurídica prevista en el artículo 149 del ET, consiste en que el valor de los ajustes integrales por inflación (calculados hasta el año gravable 2006) integran el costo fiscal de los activos fijos poseídos por más de dos años, a efectos de determinar la ganancia ocasional, de acuerdo con la remisión que realiza el parágrafo del artículo 300 al Título I del Libro Primero del ET. (...) 6.3- De conformidad con las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico 6.1, dada la derogatoria que del artículo 352 del ET hizo la Ley 1111 de 2006, desde el año gravable 2007, no era posible deducir en el impuesto sobre la renta la pérdida ocasional generada por la enajenación de acciones poseídas por más de dos años. Lo anterior, sin perjuicio de que el monto del ajuste integral por inflación, calculado hasta el año gravable 2006, integre el costo fiscal del activo, tal como lo dispone el artículo 149 del ET. La pérdida originada en la enajenación de las acciones poseídas por la actora en Valorem SA por más de dos años, debía ser tratada conforme las reglas generales del impuesto complementario de ganancias ocasionales, esto es, ser restada de las ganancias ocasionales del periodo gravable para obtener la ganancia o pérdida ocasional neta, conforme con el artículo 311 *ibidem*. En consecuencia, no es deducible del impuesto sobre la renta el valor de \$152.157.839, correspondiente a los ajustes por inflación de las acciones poseídas por más de dos años y enajenadas en el período gravable 2008. Por lo anterior, la Sala confirma el rechazo efectuado por la Administración (...) 7- La actora plantea que en caso de ser rechazada la pérdida originada en la enajenación de los derechos fiduciarios (analizada en el fundamento jurídico nro. 4 de la presente providencia), se debe aceptar, de manera independiente, la deducibilidad del monto correspondiente a los ajustes integrales por inflación de las acciones poseídas en Coltejer y en CI Coltejer y que aportó a los patrimonios autónomos que dieron lugar a los referidos derechos fiduciarios enajenados (...) Dada la identidad jurídica con el problema jurídico analizado en el fundamento jurídico nro. 6 de esta sentencia, la Sala remite, en lo pertinente, y reitera que dada la derogatoria del artículo 352 del ET por la Ley 1111 de 2006, para el año gravable 2008 no era posible deducir en el impuesto sobre la renta la pérdida ocasional generada por la enajenación de acciones poseídas por más de dos años. Con lo cual, la suerte de tales ajustes (calculados hasta el año gravable 2006) es integrar el costo fiscal de los activos fijos



poseídos por más de dos años, a efectos de determinar la ganancia ocasional (o de la renta bruta, si se trata de activos fijos poseídos por menos de dos años) (...). 7.2- Dada la derogatoria que del régimen de ajustes integrales por inflación hizo la Ley 1111 de 2006, la Sala estima que tampoco procede aceptar subsidiariamente la deducción correspondiente a los ajustes por inflación por valor de \$16.910.537.891, que forman parte del valor de la referida pérdida en la enajenación de los derechos fiduciarios que tienen por subyacente las mencionadas acciones de Coltejer y CI Coltejer. Así, los efectos de los ajustes integrables por inflación se reflejan en la determinación del impuesto complementario a las ganancias ocasionales, que se generó por cuanto las acciones de Coltejer y CI Coltejer, enajenadas en el año 2008, fueron poseídas por más de dos años. En tales condiciones, la Sala considera que no es procedente aceptar subsidiariamente la deducción de los ajustes por inflación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 149 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 153 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 300 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 311 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 352 / LEY 1111 DE 2006 / CONCEPTO DIAN 091761 DE 2005

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Conductas sancionables / SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR OMISIÓN DE INGRESOS ORIGINADOS EN VENTA DE DERECHOS FIDUCIARIOS CUYO SUBYACENTE SON ACCIONES POSEÍDAS POR MÁS DE DOS AÑOS - Improcedencia. No se configuró la conducta infractora porque los ingresos omitidos no tienen incidencia en la determinación de la renta líquida gravable del contribuyente, ya que corresponden a ingresos constitutivos de ganancias ocasionales / SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR INCLUSIÓN DE DEDUCCIONES IMPROCEDENTES ASOCIADAS A LA VENTA DE DERECHOS FIDUCIARIOS Y A SUMAS ORIGINADAS EN EL SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN - Legalidad. Reiteración de jurisprudencia. Es legal la sanción por inexactitud porque la procedencia de las erogaciones no estaba amparada por la normativa vigente, en razón de los efectos que proyecta el principio de transparencia fiscal, así como por la derogatoria de los ajustes por inflación ocurrida en el año 2006 / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Aplicación. Disminución de la sanción por inexactitud

[R]esta definir si, en el *sub examine*, corresponde imponer a la demandante la sanción por inexactitud a que se refiere el artículo 647 del ET. Según esa norma, son conductas sancionables, entre otras, la omisión de ingresos gravados, la inclusión en las declaraciones tributarias de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, siempre que el saldo a pagar por el impuesto disminuya o se incremente el saldo a favor del periodo. De los hechos probados en el *sub lite*, se advierte que la Administración determinó la sanción en comento a cargo de la actora, a partir de la realización de varias de las conductas infractoras antes mencionadas. Sin embargo, en relación con la punibilidad de la sanción por omisión de ingresos la base imponible del impuesto sobre la renta por cuantía de \$ 244.927.000, la Sala determina que no se incurrió en la conducta infractora, por cuanto dichos ingresos corresponden a ingresos constitutivos de ganancias ocasionales, según se explica en el fundamento jurídico 5 de la presente providencia. Por otra parte, en cuanto a la punibilidad del rechazo de las deducciones objeto de discusión, esta cuestión fue analizada por esta corporación en dos casos análogos y asociados al *sub examine*, con supuestos fácticos y jurídicos similares, razón por la cual resulta pertinente su reiteración a lo que se juzga en el presente caso.



En ese contexto, la Sala encuentra probado que la actora incluyó, en el denunciado rentístico del año gravable 2008, deducciones improcedentes asociadas a la venta de los derechos fiduciarios y a sumas originadas en el sistema de ajustes integrales por inflación, sin que se haya configurado alguna causal de exoneración punitiva, habida cuenta que la procedencia de aquellas erogaciones no se encontraba amparada por la normativa vigente, en consideración de los efectos que proyecta el principio de transparencia fiscal y la derogatoria de los referidos ajustes ocurrida en el año 2006. Por lo anterior, la Sala confirma la sanción por inexactitud impuesta por la Administración en la liquidación oficial censurada. No obstante, en el referido acto se le impuso a la demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el saldo a favor de la declaración privada, con fundamento en el artículo 647 del ET vigente para la época de los hechos. Sin embargo, dicha sanción se disminuyó al 100%, de tal diferencia, con ocasión de la reforma que la Ley 1819 de 2016 realizó al artículo 648 del ET. Dada esa circunstancia, considera la Sala que se debe atender el mandato de favorabilidad en materia punitiva, previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual se debe aplicar la norma posterior, siempre que sea más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora. Por tanto, la Sala procede a reliquidar la sanción por inexactitud

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la procedencia de la imposición de la sanción por inexactitud con ocasión de la inclusión en la declaración de renta del año gravable 2008 de deducciones improcedentes asociadas a la venta de derechos fiduciarios, así como de sumas originadas en el sistema de ajustes integrales por inflación, se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 25 de julio de 2019, radicación 73001-23-31-000-2012-00323-01(21703), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 14 de agosto de 2019, radicación 41001-23-31-000-2012-00121-01(23513), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

CONDENA EN COSTAS- Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[E]n relación con las costas, se aprecia que el tribunal condenó en costas a la demandada, decisión que fue objeto de apelación. En el caso concreto, la Sala advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por dicho concepto en ninguna de las dos instancias. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición, la Sala revoca lo decidido por el *a quo* en ese sentido y se abstiene de condenar en costas en esta instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



Bogotá, D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00508-01(22093)

Actor: GASEOSAS HIPINTO SAS

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 18 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá (ff. 272 a 273), que dispuso:

Primero. - Declarar la nulidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración No. 900142 del 18 de octubre de 2012 y del auto confirmatorio del auto inadmisorio No. 900003 del 11 de febrero de 2013, proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja.

Segundo. - Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 202412012000018, del 07 de junio de 2012.

Tercero. - Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008, presentada por la Sociedad Gaseosas de Duitama S.A. (absorbida por Gaseosas Hipinto S.A.S.).

Cuarto. - Condenar en costas a la parte vencida, liquídense por Secretaría. Se fija como agencias en derecho el equivalente al 5% del valor de las pretensiones al tiempo de la demanda, esto es, la suma de cuatrocientos treinta y un millones trescientos ocho mil seiscientos cincuenta pesos (\$431.308.650) M/Cte.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 presentada por la demandante el 22 de abril de 2009 (f. 10 caa¹ 1), corregida el 19 de febrero de 2010 (f. 5 cp²), autoliquidó una pérdida líquida de \$16.383.312.000, lo cual arrojó un saldo a favor de \$1.476.689.000.

Mediante el Requerimiento Especial nro. 202382011000037, del 21 de octubre de 2011, la demandada propuso modificar la anterior declaración, para: (i) adicionar \$244.927.000 al renglón 43 «*ingresos brutos no operacionales*»; (ii) rechazar \$27.146.610.000 del valor registrado en el renglón 55 «*otras deducciones*»; (iii) imponer sanción por inexactitud por \$5.308.414.000; y (iv) determinar un total saldo a pagar de \$7.149.484.000 (ff. 7 a 19 cp).

Previa respuesta al requerimiento especial (ff. 20 a 55 cp), mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 202412012000018, del 23 de julio de 2012 (ff. 56 a 87 cp), la demandada modificó la liquidación privada en el sentido propuesto por el acto preparatorio referido.

¹ Cuaderno de antecedentes administrativos.

² Cuaderno de pruebas.



El 24 de septiembre de 2012, la actora interpuso recurso de reconsideración contra dicha liquidación de revisión ante la Alcaldía Municipal de Itagüí (ff. 88 a 114 cp), que, a su vez, lo remitió a la DIAN (ff. 951 a 952 caa 5).

Mediante Auto nro. 900142, del 18 de octubre de 2012, la Administración inadmitió, por extemporáneo, el recurso de reconsideración (ff. 117 a 118 cp), acto que fue confirmado en reposición por el Auto nro. 900003, del 11 de febrero de 2013 (ff. 124 a 127 cp).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

El 19 de junio de 2013, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 6):

1.) La nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Tunja que a continuación se describen:

- a) Auto Inadmisorio No. 900142 del 18 de octubre de 2012, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Tunja, notificado el día 15 de enero de 2013.
- b) Auto Confirmatorio del Auto Inadmisorio No. 900003 del 11 de febrero de 2013, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Tunja, notificado el 25 de febrero de 2013.
- c) Liquidación Oficial de Revisión No. 202412012000018 del 07 de junio de 2012 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Tunja, notificada el 24 de julio de 2012.

2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la sociedad Gaseosas Hipinto S.A.S. (Absorbente de la sociedad Gaseosas Duitama S.A.) declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2008.

3.) Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 83, 95, ordinal 9.º, 338 y 363 de la Constitución; 26, 69, 102, 149, 153, 272, 559, 647 y 720 del Estatuto Tributario (ET); 3º. y 42 del CPACA, y 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 1 a 66):

1- Nulidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración y del auto confirmatorio

Alegó que el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión fue interpuesto oportunamente, toda vez que, con fundamento en el artículo 559 del ET, fue presentado ante una autoridad local (Alcaldía de Itagüí) dentro del término previsto en el artículo 720 del ET.



2- Nulidad de la liquidación oficial de revisión por la configuración del silencio administrativo positivo

Adujo que, de modo ilegal, la demandada inadmitió el recurso de reconsideración con el argumento de que había sido presentado extemporáneamente, y que, en consecuencia, dicho recurso no fue resuelto oportunamente. Por ende, solicitó la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial censurada, con fundamento en el artículo 734 del ET.

3- Desconocimiento de la deducción originada en la pérdida derivada de la enajenación de derechos fiduciarios

Respecto a la pérdida originada en la cesión de derechos fiduciarios, expresó que debe ser aceptada como deducción, con fundamento en los artículos 90 y 149 del ET. Indicó que los derechos fiduciarios cedidos son activos diferentes a las acciones que fueron aportadas a los patrimonios autónomos, tal como ha sido aceptado por la Administración, entre otras oportunidades, en el Concepto nro. 01391, del 09 de enero del 2008, y en el Oficio nro. 048995, del 02 de agosto de 2012, respecto de los cuales solicitó la aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995; y por sentencias de esta Sección del 13 de septiembre de 2007 (expediente 15275, CP: Ligia López Díaz); del 13 de agosto de 2009 (exp. 16510, CP: William Giraldo Giraldo) y del 30 de septiembre de 2010 (exp. 16878, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). En consecuencia, argumentó que no es posible negar la deducción con fundamento en el artículo 153 del ET, por cuanto la enajenación que originó la pérdida tuvo por objeto los derechos fiduciarios y no las acciones aportadas previamente a los patrimonios autónomos. Al efecto recalcó que *«tal como se evidenció en la jurisprudencia y la doctrina citada, se ha negado tajantemente la aplicación del principio de transparencia en materia fiscal, razón esta que ha llevado a la DIAN a sostener que los bienes fideicomitidos y los derechos fiduciarios no tienen correspondencia en cuanto a su naturaleza y por tanto en su tratamiento»* (la subraya corresponde al original del texto de la demanda, f. 44)³.

Además, afirmó que fue con la expedición de la Ley 1607 de 2012 que se estableció en el ordenamiento positivo la limitación de deducir la pérdida generada en la venta de derechos fiduciarios, cuyos activos subyacentes correspondan a acciones, sin que sea posible aplicar dicha norma a periodos gravables anteriores.

4- Improcedencia de la adición de ingresos originada en la enajenación de derechos fiduciarios

En relación con la adición de ingresos de \$244.927.000, puso de presente que este valor corresponde al precio de venta de los derechos fiduciarios. Explicó que, al hacer la depuración de la base gravable del impuesto, llevó como deducción el valor neto de la pérdida en lugar de haber llevado, por una parte, el ingreso proveniente de la venta de esos derechos fiduciarios, y por la otra, el costo ajustado de los activos vendidos; y que por esa razón la declaración solo refleja la diferencia entre el ingreso y el costo

³ El argumento de la improcedencia del principio de transparencia fiscal lo expresó en otros apartes de la demanda, con las siguientes afirmaciones en las cuales se incluyen las negrillas y subrayas que se transcriben: *«es de anotar que los derechos fiduciarios, según la posición reiterada de la DIAN, avalada por el Consejo de Estado, como se ejemplificará más adelante, son un activo distinto a las acciones que ingresaron al patrimonio de la sociedad en julio de 2008»* (f. 38). *«Violación por indebida aplicación, toda vez que el principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil solo aplica en relación con las utilidades que se generen en virtud de dichos contratos en cabeza del constituyente o de un tercero beneficiario, y no en relación con la naturaleza de los activos que fueron enajenados al patrimonio autónomo a través de un contrato de fiducia mercantil»* (f. 61). *«... en relación con el desconocimiento del principio de transparencia en materia fiscal de los contratos de fiducia mercantil, el cual no aplica en relación con la naturaleza de los activos que conforman el patrimonio autónomo y que fueron transferidos con ocasión de un contrato de fiducia mercantil»* (f. 58).



fiscal ajustado, como una pérdida deducible.

5- Determinación del costo fiscal de los derechos fiduciarios enajenados

Argumentó que el costo fiscal de los derechos fiduciarios corresponde al costo fiscal ajustado, esto es, el costo de adquisición más los ajustes integrales por inflación, de las acciones que poseía en la Compañía Colombiana de Tejidos SA Coltejer (en adelante Coltejer) y en CI Coltejer y que fueron aportadas a los patrimonios autónomos.

Por lo anterior, reprochó que la Administración censurara que el aporte de tales acciones se hubiera realizado por el valor del costo fiscal ajustado y no por el valor patrimonial de las mismas, bajo la consideración de que este era inferior a aquel. Al respecto, explicó que el valor patrimonial y el costo fiscal de esos activos fue distinto, por cuanto, al estar sometida a la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, estaba obligada a determinar el valor patrimonial de acuerdo con el sistema especial de valoración adoptada por esa Superintendencia (fijado en la Circular nro. 005 de 1998, según señaló), tal como lo dispone el inciso 2.º del artículo 272 del ET; de manera que no era aplicable la regla general prevista en el inciso 1.º del mismo artículo, según la cual el valor patrimonial de las acciones corresponde al costo fiscal.

6- Desconocimiento de la deducción correspondiente a los ajustes por inflación originada en la enajenación de acciones poseídas en Valorem SA

Afirmó que, a la luz de la sentencia del 02 de abril de 2009 (exp. 16152, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), que anuló el Concepto nro. 091761, del 12 de diciembre de 2005, proferido por la DIAN, para los contribuyentes que se encontraban obligados a aplicar ajustes por inflación no es procedente el rechazo de la deducción por pérdidas originadas en la enajenación de acciones, en los valores correspondientes a los ajustes por inflación. En ese contexto, señaló que, en virtud de que estuvo obligada a aplicar los referidos ajustes hasta el año 2006, la deducibilidad de \$152.157.839 solicitada por dicho concepto, derivada de la venta de acciones poseídas en la sociedad Valorem SA, no podía ser objetada por la Administración.

En adición, argumentó que, contrario a lo afirmado por la demandada, no es cierto que el valor antes referido se hubiere incluido como costo en la sección de ganancias ocasionales y, adicionalmente, que se hubiera solicitado como deducción para efectos de determinar la renta líquida.

7- Desconocimiento de la deducción correspondiente a los ajustes por inflación originada en la enajenación de derechos fiduciarios

Corolario de lo anterior, y de manera subsidiaria si se confirma el rechazo de la deducción por la pérdida en la enajenación de los derechos fiduciarios, sostuvo que se debe aceptar la deducción de los ajustes por inflación correspondientes a las acciones que poseía en Coltejer y en CI Coltejer, por valor de \$16.910.537.891, que fueron aportadas a los patrimonios autónomos. Al respecto, argumentó que, dado que el costo de las referidas acciones incluye los ajustes por inflación, dichos ajustes también integran el costo de los derechos fiduciarios y, por ello, deben ser aceptados como deducibles de forma autónoma al rechazo de la pérdida en la cesión de tales derechos.

8- Improcedencia de la sanción por inexactitud

Finalmente, sostuvo que la sanción por inexactitud solo puede aplicarse a los supuestos de hecho expresamente previstos por el legislador en el artículo 647 del ET, esto es, la



inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, sin que ninguno de ellos se haya materializado, a su juicio, en el denunciado rentístico del año gravable 2008. Manifestó que, al momento de fijar la sanción, la demandada no tuvo en cuenta la Circular DIAN nro. 0175 de 2001, ni el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que se refieren a la gradualidad de la sanción y al principio de favorabilidad, ni tuvo en cuenta que se configuró un error de prohibición sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 82 a 100), en los siguientes términos:

1- Aseguró que si bien el artículo 559 del ET faculta la presentación del recurso de reconsideración en una oficina distinta a la de la Administración tributaria, en todo caso, es necesario que el recurso sea finalmente radicado ante la autoridad competente dentro de la oportunidad establecida en el artículo 720 *ibidem*, lo cual adujo no se logró oportunamente en el *sub examine*.

2- Respecto de la configuración del silencio administrativo positivo, señaló que este tiene lugar ante la inactividad de la Administración que, estando obligada a resolver una petición o un recurso dentro de un término legal determinado, no profiere ninguna decisión oportunamente. Por ello, alegó la inoperancia del referido fenómeno jurídico, puesto que, en el *sub lite*, la Administración sí se pronunció sobre el recurso presentado, mediante la decisión de inadmisión del mismo por extemporaneidad, como también con el acto confirmatorio de esa decisión, previo recurso de reposición.

3- En lo atinente a la deducción por pérdida en la cesión de los derechos fiduciarios, sostuvo que, a la luz del artículo 102 del ET, la demandante, en calidad de beneficiario, solo puede declarar las utilidades que genera el patrimonio autónomo, mas no las pérdidas del mismo. Al respecto, añadió que no toda pérdida comercial debe ser aceptada fiscalmente, pues, para estos efectos, solo son procedentes las pérdidas expresamente previstas en la ley.

4- Frente a la adición de ingresos por la venta de derechos fiduciarios, manifestó que la misma tiene fundamento en el artículo 26 del ET, que señala que, para efectos de la determinación de la renta líquida gravable, se deben incluir todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año fiscal. Agregó que la justificación ofrecida por la sociedad, en cuanto a la presentación del valor neto, resultado de la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal, no justifica la omisión de los primeros en la autoliquidación privada.

5- En lo que tiene que ver con el costo fiscal de los derechos fiduciarios, expresó que la sociedad, aun cuando venía declarando patrimonialmente las acciones por su valor comercial, con motivo de la celebración de los contratos de fiducia mercantil, realizó su aporte por un valor diferente, esto es, por su costo fiscal ajustado.

6- En relación con la deducción del valor correspondiente a los ajustes por inflación de las acciones poseídas en Valorem SA, afirmó que en el momento en que la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta, y su posterior corrección, ya había sido declarado nulo el Concepto nro. 091761, del 12 de diciembre de 2005, por lo que no es procedente que este ampare la referida deducción.

De otra parte, planteó que los ajustes por inflación sí formaron parte del costo de venta



de las acciones y que así fue declarado por la demandante en la sección de ganancias ocasionales de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios. Al efecto, acotó que el costo que allí puede solicitarse está limitado a los ingresos por ganancias ocasionales, de manera que, si aquellos son superiores, no es procedente solicitar como deducción en el impuesto sobre la renta los costos que no alcanzaron a ser enjugados con los ingresos de las ganancias ocasionales, pues ello equivaldría a aceptar la deducibilidad de la pérdida en la venta de acciones, la cual se encuentra prohibida a la luz del artículo 153 del ET.

7- En línea con lo anterior, defendió la legalidad de la liquidación oficial de revisión, en cuanto al rechazo de la deducción solicitada, subsidiariamente, por la actora, relativa a los ajustes por inflación de las acciones de Coltejer y de CI Coltejer que aportó a los patrimonios autónomos.

8- Finalmente, aseveró que es procedente la sanción por inexactitud porque la actora omitió ingresos e incluyó deducciones improcedentes, que derivaron en un menor impuesto a pagar. Agregó que no se configuró el alegado error de prohibición.

Sentencia apelada

Mediante la sentencia apelada, el *a quo* accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 240 a 273), para lo cual:

Manifestó que, de acuerdo con una interpretación armónica de los artículos 559 y 720 del ET, el recurso de reconsideración bien puede interponerse directamente ante la Administración tributaria o, cuando el signatario esté en un lugar distinto, ante cualquier autoridad local. Consideró que, en cualquiera de los dos eventos, el recurso se entiende presentado el día de su radicación, pues la finalidad de dicho precepto es garantizar el derecho de defensa y de contradicción del contribuyente.

En ese contexto, afirmó que el recurso fue presentado oportunamente, dentro de los dos meses siguientes a la fecha de notificación del acto de liquidación oficial, ante la Alcaldía de Itagüí. Por lo anterior, concluyó que su inadmisión fue ilegal.

Habida cuenta de lo anterior, consideró que la Administración perdió competencia temporal para resolver el recurso y, en efecto, se configuró el silencio administrativo positivo, de conformidad con el artículo 734 del ET. De suerte que, determinó que dicho recurso se entiende resuelto a favor del contribuyente, lo que, a su vez, genera la nulidad de los actos demandados.

Condenó en costas a la demandada.

Recurso de apelación

La parte demandada, en calidad de apelante único, recurrió la sentencia de primera instancia (ff. 289 a 303), así:

Insistió en que la interposición del recurso de reconsideración es extemporáneo y que la interpretación hecha por el *a quo* de los artículos 559 y 720 del ET es equivocada, toda vez que el primero de los artículos regula su presentación personal, en tanto que el segundo se refiere, específicamente, a la radicación del recurso de reconsideración. Anotó que, en ese entendido, la presentación personal del referido recurso puede realizarse ante cualquier autoridad local pero su posterior radicación debe hacerse, en todo caso, ante la Administración tributaria, dentro del término señalado por el artículo



720 del ET.

Agregó que, sin perjuicio de lo anterior, la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración no genera la configuración del silencio administrativo positivo ya que, precisamente a través de tales actos, se pronunció frente al recurso interpuesto al declararlo extemporáneo, lo que impedía su estudio de fondo.

Por último, argumentó que, en el *sub lite*, hay inmerso un interés público por tratarse de un asunto tributario, evento en el que, de conformidad con el artículo 188 del CPACA, no procede la condena en costas. Adicionalmente, afirmó que no asumió una conducta dilatoria o temeraria que justifique su imposición.

Alegatos de conclusión

La parte demandante defendió la legalidad de la decisión del *a quo* de declarar configurado el silencio administrativo positivo. A este respecto, aseveró que, en la sentencia del 14 de junio de 2007 (expediente 14589, CP: Héctor J. Romero Díaz), esta judicatura señaló que en aquellos eventos en que el contribuyente prueba la ilegalidad de la inadmisión del recurso de reconsideración, el juez puede estudiar de fondo las pretensiones de la demanda o declarar resuelto el recurso a favor del contribuyente en virtud del silencio administrativo positivo, en caso de que se cumplan los requisitos para su configuración (ff. 339 a 349).

La demandada insistió en los razonamientos planteados en la apelación (ff. 350 a 355).

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandada contra la sentencia dictada por el *a quo* que declaró la nulidad de los mismos.

Así, corresponde analizar, la procedencia de presentar recursos ante autoridad local distinta a la Administración tributaria competente para conocer de ellos, para juzgar la inadmisión del recurso de reconsideración interpuesto. En caso de que sea legal la inadmisión del recurso, se proferirá fallo inhibitorio por falta de agotamiento de la vía administrativa (ordinal 2.º del artículo 161 del CPACA); en caso contrario, se establecerán los efectos procesales de la ilegalidad de esa inadmisión, en particular, si, como lo decidió el tribunal, tal decisión puede implicar el reconocimiento de los efectos del silencio administrativo positivo o si, por el contrario, se debe estudiar de fondo del caso. Si fuera esto último, el análisis se circunscribe a determinar la procedencia de: (i) la deducción originada en la pérdida por la enajenación de derechos fiduciarios y, en caso afirmativo, la determinación del costo fiscal de los derechos fiduciarios generados por los aportes de las acciones poseídas en Coltejer y CI Coltejer; (ii) la adición de ingresos efectuada por la Administración correspondiente a la venta de derechos fiduciarios (iii) las deducciones por concepto de ajustes por inflación; y (iv) la sanción por inexactitud liquidada por la demandada.

2- En relación con la extemporaneidad del recurso de reconsideración, la demandante plantea que, por efecto del artículo 559 del ET, el recurso de reconsideración se entiende presentando oportunamente al haber sido radicado ante la Alcaldía de Itagüí



dentro del plazo señalado por el artículo 720 del ET. Para la demandada, sin perjuicio de que sea procedente la presentación ante la Alcaldía de Itagüí, era menester que el recurso fuera allegado a la Administración tributaria dentro de ese mismo plazo y, como no fue así, el recurso fue interpuesto extemporáneamente.

Al respecto, el tribunal dio la razón a la demandante y, acto seguido, declaró la ocurrencia del silencio administrativo positivo con la consecuente nulidad de los actos demandados, relevándose del estudio de fondo de los cargos de la demanda.

2.1- La Sala destaca que el artículo 559 del ET establece la posibilidad de presentar las peticiones, recursos y demás escritos ante una «*autoridad local*», a condición de que el signatario se encuentre en un lugar distinto a la oficina de la Administración tributaria competente para recibirlo, para lo cual, dicha «*autoridad*» debe dejar constancia de la presentación personal del firmante del documento.

Además, establece la mencionada norma que, en todo caso, los términos para la Administración competente solo comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo.

Sobre el particular, esta Sección ha considerado que la anterior previsión tiene como propósito principal permitir que el administrado presente oportunamente los escritos que dirige a la Administración tributaria y, por consiguiente, garantizarle el derecho de defensa. Asimismo, busca dar certeza sobre la fecha, el autor y el contenido del documento, entendiéndose en tal evento que la fecha de interposición del recurso o de radicación del escrito es la de la presentación ante la autoridad local, en tanto que para la Administración el plazo para resolver empieza a contar a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito, es decir, a la fecha en que tiene la solicitud en su poder debidamente presentada por el interesado (sentencia del 09 de marzo de 2017, exp. 21511, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

De acuerdo con el criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, no asiste razón a la demandada cuando sostiene que la posibilidad de presentar escritos y recursos ante cualquier autoridad local, establecida en el artículo 559 del ET, únicamente tiene efectos en cuanto a su presentación personal, entendida esta como el acto de exhibición del documento por parte del signatario a fin de que la autoridad local verifique que la identidad del ciudadano que se hace presente coincide con la persona firmante del documento, mas no como fecha cierta de radicación del recurso, en los términos del artículo 720 *ibidem*, ya que dicho entendimiento es contrario a la finalidad e interpretación que ha dado esta Sección al artículo 559 *ejusdem*.

2.2- Con el objeto de determinar si el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra la liquidación oficial de revisión fue oportuno, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) La liquidación oficial de revisión, mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta, fue notificada el 24 de julio de 2012 (f. 838 caa 5).

(ii) El recurso de reconsideración contra el anterior acto fue interpuesto el 24 de septiembre de 2012 ante la Alcaldía Municipal de Itagüí (f. 113), que, a su vez, lo remitió a la autoridad de impuestos competente el 25 de septiembre del mismo año (ff. 951 a 952 caa 5).

(iii) En auto del 18 de octubre de 2012, la Administración inadmitió, por extemporáneo, el recurso de reconsideración (ff. 117 a 118 cp), decisión que fue confirmada en



reposición por el auto del 11 de febrero de 2013 (ff. 124 a 127 cp).

2.3- De conformidad con los hechos probados, la Sala determina que la actora tenía hasta el 24 de septiembre de 2012 para recurrir en reconsideración. Adicionalmente, encuentra probado que tal recurso fue presentado el 24 de septiembre de 2012 ante la Alcaldía de Itagüí.

En criterio de la Sala, el alcalde municipal constituye una autoridad local para los efectos del artículo 559 del ET, por cuanto es el jefe de la administración pública municipal o local. En consecuencia, el recurso de reconsideración fue presentado oportunamente ante una autoridad local, de manera que su inadmisión por parte de la demandada resulta ilegal.

Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación.

3- Como se anotó, el tribunal consideró que la ilegalidad de la inadmisión del recurso generaba el reconocimiento del silencio administrativo positivo. Frente a lo cual, la apelante planteó que la ilegalidad de tal inadmisión no tiene por efecto la configuración de tal silencio administrativo.

En este punto, debe la Sala determinar si, declarada la ilegalidad de la inadmisión del recurso, en el caso concreto se cumple con el presupuesto temporal que da lugar a declarar el silencio administrativo positivo.

3.1- El silencio administrativo es un fenómeno jurídico en virtud del cual la ley considera que, frente a una petición elevada a la Administración, se ha producido una decisión ficta o presunta cuando el solicitante no ha sido notificado de una respuesta expresa dentro del plazo legalmente establecido para el efecto. En este sentido, el silencio administrativo, que por regla general es negativo, tiene por objeto evitar que la actuación administrativa se dilate en el tiempo e impida que el peticionario o recurrente quede sometido a un estado de incertidumbre frente a la decisión de su escrito. Al presumirse su resolución, se habilita al peticionario para que pueda ejercer los recursos administrativos, en caso de que procedan, o acudir a la vía jurisdiccional.

En determinados casos, la ley ha previsto la configuración del silencio administrativo positivo, evento en el que, ante la omisión de la Administración de resolver dentro del plazo fijado, y como castigo por su inactividad o falta de diligencia, se presume que la petición ha tenido una resolución favorable.

Tal es el caso del silencio administrativo positivo en materia tributaria reglado en el artículo 734 del ET, según el cual, si transcurrido el término de un año (artículo 732 *ibidem*), contado a partir de la interposición en debida forma del recurso de reconsideración, la Administración no lo ha resuelto, se entiende fallado a favor del recurrente.

3.2- En el *sub examine*, se encuentra probado que el recurso de reconsideración fue presentado el 24 de septiembre de 2012 (ff. 88 a 114 cp) y que la demanda contra los actos acusados fue radicada el 19 de junio de 2013 (ff. 66). A la luz de lo cual, observa la Sala que no transcurrió el término de un año entre la fecha de presentación del recurso de reconsideración y la de la presentación de la demanda.

Por lo anterior, en el caso enjuiciado la Sala considera que la ilegalidad de la inadmisión del recurso de reconsideración no puede dar lugar a la declaratoria del silencio administrativo positivo, sino al estudio de fondo de las pretensiones de la demanda, por



cuanto a la fecha en que la demandante acudió a la jurisdicción y planteó la pretensión de la configuración de tal silencio, no se había cumplido con el presupuesto temporal para la declaratoria del mismo, que a su vez es el sustento fáctico de tal pretensión, esto es, el término de un año al que se refieren los artículos 732 y 734 del ET.

Por lo expuesto, prospera el cargo de apelación. En consecuencia, se revoca la decisión del tribunal de declarar la ocurrencia del silencio administrativo y procede el estudio de fondo de los cargos propuestos por la actora.

4- En lo que respecta a la deducibilidad de la pérdida generada en la enajenación de los derechos fiduciarios que tenían acciones como subyacentes, la demandante plantea que dicha pérdida no fue originada o liquidada por los patrimonios autónomos, sino que fue el resultado del negocio jurídico de la venta de los derechos fiduciarios poseídos sobre tales patrimonios autónomos. Adicionalmente, sostiene que los derechos fiduciarios son activos distintos a los activos subyacentes de los patrimonios autónomos (para el caso se trataría de acciones), de conformidad con la jurisprudencia de esta Sección y la doctrina oficial de la DIAN que han negado la procedencia del régimen de transparencia fiscal a los patrimonios autónomos surgidos por cuenta de contratos de fiducia mercantil.

La demandada argumenta, por una parte, que las acciones aportadas a los patrimonios autónomos no pierden sus condiciones tributarias, pese a que una vez transferidas estén representadas en derechos fiduciarios. Adicionalmente, alega que la pérdida determinada por un patrimonio autónomo no es deducible para el fideicomitente y beneficiario de este.

Como se anotó, el *a quo* no se pronunció respecto de este punto de discusión.

De modo concreto, la Sala analiza si la pérdida en la cesión de los derechos fiduciarios, que tienen por subyacente acciones poseídas por más de dos años y que fueron aportadas por el demandante a los patrimonios autónomos en calidad de fideicomitente, es deducible del impuesto sobre la renta declarado por la actora en el año gravable 2008.

4.1- En esencia, lo que plantea la demandante para sustentar que sí es deducible la pérdida en la venta de los derechos fiduciarios es que, en la medida en que no era aplicable el régimen de transparencia fiscal a la fiducia mercantil (artículos 1226 y siguientes del Código de Comercio) en el impuesto sobre la renta, era ilegal que la Administración alegara que el negocio jurídico desarrollado consistió en la venta de acciones, de modo que inevitablemente debía reconocerse que los activos enajenados eran derechos fiduciarios de un patrimonio autónomo.

Para juzgar ese cargo de la demanda, procede la Sala a considerar el alcance del referido régimen de transparencia fiscal:

4.2- Tal como se plantea en el texto de la demanda, la jurisprudencia de esta Sección ha sido de la tesis de que en los contratos de fiducia mercantil no cabe reconocerle a los derechos fiduciarios las connotaciones fiscales atribuibles a los activos subyacentes en el patrimonio autónomo.

Un primer pronunciamiento en ese sentido se dio en la sentencia del 13 de septiembre de 2007 (exp. 15275, CP: Ligia López Díaz). En esa ocasión la Sección analizó si era posible deducir del cálculo de la inversión forzosa, prevista en el artículo 3.º de la Ley 345 de 1996, el valor de unos derechos fiduciarios poseídos por la demandante, que



obtuvo tras aportar a un patrimonio autónomo las acciones de las que era propietaria en una sociedad nacional. Al respecto, la Sección consideró que *«los derechos fiduciarios constituyen un activo diferente de las acciones»* y, en esa medida, concluyó que la exclusión del cálculo solo operaba respecto de acciones en sociedades, mas no sobre derechos fiduciarios. Así, acogió la tesis de que los derechos fiduciarios recibidos por la demandante a cambio de aportar acciones a un patrimonio autónomo, no adquieren la naturaleza tributaria de estos últimos.

En sentencia del 30 de abril de 2009 (exp. 16310, CP: Héctor J. Romero Díaz), en cambio, se planteó, implícitamente, un enfoque de transparencia fiscal entre un patrimonio autónomo y el titular de los derechos fiduciarios, pues se estimó que para efectos de determinar la base del cálculo de la renta presuntiva el contribuyente podía restar el valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios originados en la transferencia al patrimonio autónomo de solares destinados a actividades de construcción que se encontraban en periodo improductivo.

Con todo, la tesis expuesta en la primera providencia fue retomada en la sentencia del 13 de agosto de 2009 (exp. 16510, CP: William Giraldo Giraldo), para determinar que no era posible descontar del patrimonio líquido, base de cálculo de la renta presuntiva, el valor de los derechos fiduciarios obtenidos tras haber aportado a un patrimonio autónomo acciones representativas de la participación en el capital de sociedades colombianas. En criterio de la Sección, los derechos fiduciarios recibidos tras la realización de aportes a un fideicomiso y los bienes que componen el patrimonio de este son activos diferentes; por esa razón juzgó que no era posible para el fideicomitente detraer de la base del cálculo de la renta presuntiva el valor patrimonial de las acciones aportadas, ni el de los derechos fiduciarios recibidos.

Con esas decisiones, la Sección negó que el tratamiento fiscal de los derechos fiduciarios estuviera determinado por las acciones subyacentes en el patrimonio autónomo. Por tanto, en el caso que aquí se enjuicia correspondería acceder a las pretensiones de la demanda según las cuales no resultan aplicables las restricciones tributarias previstas para la venta de acciones en el artículo 153 del ET, pues los activos transmitidos fueron derechos fiduciarios, que no acciones de sociedades.

4.3- Sin embargo, la Sala decidió situaciones idénticas a la que en esta ocasión se juzga, bajo una tesis distinta a la que venía siendo tradicional en la jurisprudencia de la Sección invocada por la demandante.

Así sucedió en las sentencias del 25 de julio de 2019 (exp. 21703, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 23513, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), en las que se consideró que *«no se desconoce la procedencia de la deducción por pérdidas en la enajenación de activos fijos (art. 149 ET), pero tal regla tiene su excepción ... en la venta o enajenación de acciones (Art. 153 ET), 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»*.

De modo que la posición actual de la Sala es la de que se le atribuye a la venta de derechos fiduciarios el tratamiento fiscal previsto para la venta de las acciones subyacentes en el patrimonio autónomo, sin que ello obedezca a una recharacterización negocial propia de la doctrina del fraude a la ley.



Esa conclusión, acerca de que en el impuesto sobre la renta y complementarios los derechos fiduciarios del fideicomitente aportante conservan las características y las condiciones tributarias de los activos aportados, como son el tiempo de posesión y la naturaleza fiscal, tiene fundamento en la regulación tributaria con la que contaba la fiducia mercantil en el impuesto sobre la renta para la época de los hechos.

4.4- En efecto, con la modificación que el artículo 81 de la Ley 223 de 1995 hizo al artículo 102 del ET y con la adición que le hizo a esa codificación el artículo 107 de la misma ley para añadir el artículo 271-1, se incorporó en el ordenamiento tributario un régimen de transparencia fiscal de los derechos fiduciarios, cuestión que advirtieron de manera explícita los antecedentes legislativos de la citada ley. Según ellos, la intención legislativa fue estructurar la tributación de los contratos de fiducia mercantil sobre la base de la transparencia fiscal en su acepción plena, que implica, entre otras cosas, que la interposición de esa figura contractual, frente a los resultados de una operación comercial y el fideicomitente o beneficiario, no alterara los efectos tributarios que se generarían si no estuviera interpuesto el patrimonio autónomo. Textualmente, los antecedentes legislativos de la Ley 223 de 1995 afirman que *«se precisa el tratamiento de los contratos de fiducia mercantil, estableciendo que los ingresos percibidos por un fideicomiso deben distribuirse a los beneficiarios, con el mismo concepto y condiciones tributarios que hubieran tenido tales ingresos de haber sido percibidos directamente por el beneficiario. De esta forma se logra que la fiducia sea totalmente transparente para efectos tributarios y no modifique la naturaleza tributaria de los negocios realizados a través de encargos fiduciarios»*⁴ (destaca la Sala).

Para atender a esa finalidad, la Ley 223 de 1995 cambió la regulación tributaria que traía la fiducia mercantil desde el artículo 36 del Decreto 2053 de 1974, compilado en el artículo 102 del ET.

Bajo el esquema de neutralidad fiscal adoptado con la reforma legislativa a la que nos referimos, el ordinal 1.º del artículo 102 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos que se juzgan, dispuso que los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se realizan fiscalmente en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso o un incremento en el patrimonio del fideicomitente cedente de los derechos fiduciarios. Como consecuencia de esa regla jurídica, el aporte de activos a un patrimonio autónomo es una operación económicamente neutra, que no constituye un hecho gravado, ni conlleva la realización de un ingreso tributario para el constituyente o fideicomitente aportante, toda vez que el ingreso gravable tendrá lugar únicamente en los dos momentos señalados: cuando se incrementa el patrimonio del fideicomiso o se cedan los derechos fiduciarios. Reitera tal neutralidad el ordinal 4.º *ibidem*, que dispone que *«se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente»*.

Los referidos preceptos suponen una transparencia fiscal de la realización del hecho gravado por el impuesto a través de una operación efectuada a través de un patrimonio autónomo; régimen que a su vez le brinda un tratamiento tributario neutro a la realización de operaciones directamente por parte del contribuyente o indirectamente, a través de un patrimonio autónomo interpuesto. Lo anterior porque el referido ordinal 4.º señala que el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional, según corresponda, se realiza ya sea que la transferencia tenga por objeto los derechos fiduciarios o los bienes

⁴ Ponencia para segundo debate del proyecto de ley nro. 026 de 1995 de la Cámara de Representantes, nro. 158 de 1995 del Senado, publicado en la Gaceta del Congreso No. 409, del 17 de noviembre de 1995.



que conforman el patrimonio autónomo. Así, resulta transparente, a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, si el patrimonio autónomo vende los bienes o lo hace indirectamente mediante la transferencia de los derechos fiduciarios a un tercero.

Siguiendo el mismo criterio, el ordinal 2.º del artículo 102 del ET (según la redacción dada por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995) preceptúa que los fideicomitentes o beneficiarios deben incluir en su declaración del impuesto sobre la renta las utilidades conservando el carácter de gravables o no gravables, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por ellos mismos; a lo cual añade el mismo ordinal 4.º que *«para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto»* (destaca la Sala).

Por consiguiente, si el objeto de un negocio jurídico es la venta de unas acciones cuyo titular es el fideicomiso o, alternativamente, los derechos fiduciarios sobre el mismo fideicomiso que tiene como subyacente las acciones, se realiza el impuesto sobre la renta y complementarios con un criterio de transparencia o neutralidad fiscal, aplicando las normas pertinentes del impuesto sobre la renta o ganancia ocasional, en función de si el subyacente fue un activo fijo poseído durante dos o más años por el constituyente directamente o través del patrimonio autónomo.

Ahora bien, con relación a los bienes que integran el patrimonio autónomo, el artículo 271-1 del ET, en la versión dada por la Ley 223 de 1995 (que vino a ser modificada por la Ley 1607 de 2012), dispuso en el ordinal 1.º que *«los derechos sobre el patrimonio deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes, en armonía con lo dispuesto en el artículo 263 de este Estatuto»*. Esta disposición también establece un enfoque de transparencia fiscal para la fiducia mercantil, pues deja claro que el patrimonio autónomo no tiene la explotación económica de los bienes, sino que la tiene el contribuyente titular de los derechos fiduciarios sobre el patrimonio autónomo, quien, por lo tanto, debe reconocer los efectos fiscales del caso incluyendo tales derechos en su declaración del impuesto sobre la renta. Esto guarda coherencia con los artículos 263 y 261 del ET, según los cuales la posesión a efectos del impuesto sobre la renta corresponde al aprovechamiento económico en beneficio del contribuyente, y en los negocios fiduciarios por regla general el contribuyente es el fideicomitente y/o beneficiario (salvo el evento del ordinal 3.º del citado artículo 102 del ET, en cuyo caso el patrimonio autónomo es contribuyente y se asimila para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios a una sociedad anónima).

En suma, el citado ordinal del artículo 271-1 del ET transparenta la explotación económica realizada por el patrimonio autónomo en favor del fideicomitente y/o beneficiario que tiene la calidad de contribuyente, sujeto que es el poseedor a efectos tributarios de los bienes y derechos apreciables en dinero de los que es titular directo el fideicomiso.

Igualmente, el ordinal 2.º del artículo 271-1 del ET establece dos reglas que materializan efectos del régimen de transparencia fiscal. La primera indica que el valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los titulares de los mismos, es el que les corresponda de acuerdo con la participación que representen en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración, con lo cual el valor del patrimonio líquido del patrimonio autónomo se transparenta hacia los titulares de los derechos fiduciarios (*i.e.* los fideicomitentes y/o beneficiarios), habida cuenta de que el



valor de los derechos fiduciarios será el que corresponda según el porcentaje de participación en el patrimonio del fideicomiso.

La segunda regla establece que los bienes o derechos de los que sea titular directo el patrimonio autónomo «*conservarán para los beneficiarios la condición de movilizables o inmóviles, monetarios o no monetarios que tengan en el patrimonio autónomo*». Con ello, el ordenamiento hizo explícito que ciertas características y condiciones tributarias de los bienes del patrimonio autónomo se trasladan por efecto del régimen de transparencia al derecho fiduciario y, en últimas, se reflejan en el impuesto sobre la renta y complementarios del contribuyente titular de tal derecho fiduciario.

Dada la existencia del conjunto de normas dispuestas en los artículos 102 y 271-1 del ET, que establecen las consecuencias tributarias de la fiducia mercantil, bajo un enfoque de transparencia, la Sala reitera para el caso *sub judice* la decisión adoptada en las sentencias del 25 de julio de 2019 (exp. 21703, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 23513, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), al tiempo que descarta la aplicación del derecho propuesta por la demandante que, de manera expresa, se funda en negar los efectos propios del régimen de transparencia fiscal que adoptó el ordenamiento tributario con las reformas introducidas por la Ley 223 de 1995⁵.

Para la Sala, con ocasión de la constitución de un patrimonio autónomo por cuenta de un contrato de fiducia mercantil, tiene lugar un cambio en la composición del patrimonio del fideicomitente aportante, consistente en la sustitución del activo aportado por unos derechos fiduciarios que conservan el costo fiscal y características de aquel. Así, en el ámbito del impuesto sobre la renta los derechos fiduciarios son representativos de los activos subyacentes y, por ello, tienen la calidad y condiciones tributarias de los activos aportados.

Consecuentemente, para el caso enjuiciado, la Sala tiene en consideración que en el impuesto sobre la renta y complementarios los derechos fiduciarios del fideicomitente aportante son representativos de las acciones aportadas al patrimonio autónomo. De modo que el aporte en especie no constituye una enajenación a efectos del citado impuesto y el fideicomitente conserva el tiempo de posesión de las acciones que poseyó desde la adquisición de estas y hasta la enajenación de los derechos fiduciarios que recibió por el aporte de las acciones al patrimonio autónomo. De modo que el titular de los derechos fiduciarios conserva, a través de estos, las características y condiciones tributarias de los activos aportados, como son el tiempo de posesión y la naturaleza fiscal.

4.5- Establecida la regla jurídica aplicable al caso, para determinar la procedencia de la deducción discutida, la Sala encuentra probados en el plenario los siguientes hechos:

(i) En razón del contrato de «*fiducia mercantil de administración e inversión fideicomiso acciones Coltejer*» suscrito el 09 de julio de 2008, celebrado por la fideicomitente Gaseosas de Duitama SA (sociedad absorbida por la actora), junto con otros fideicomitentes, dicha sociedad aportó 2.424.725.139 acciones que poseía en Coltejer

⁵ Valga poner de presente que en esta misma línea avanzaron las modificaciones introducidas por la Ley 1607 de 2012 a los artículos 102 y 271-1 del ET arriba comentados. Tanto así, que la intención de esta nueva intervención legislativa fue la de «*fortalecer el principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil*», por lo cual se propuso «*mantener la condición de no contribuyentes de los patrimonios autónomos cuando sea posible identificar a los beneficiarios del contrato*». Para cumplir esta finalidad, se indicó que los casos en los que la calidad de fideicomitente y beneficiario recaen sobre una misma persona, «*el tratamiento tributario aplicable implica que los fideicomitentes incorporarán en sus declaraciones los ingresos, costos y gastos en los que incurra el patrimonio autónomo en las mismas condiciones como si el fideicomitente hubiere desarrollado las actividades directamente*».



al fideicomiso constituido (ff. 268 a 289 cp).

(ii) A su vez, mediante el contrato de «*fiducia mercantil de administración e inversión fideicomiso acciones CI Coltejer*» suscrito en la misma fecha y por las mismas partes antes referidas, Gaseosas de Duitama SA (sociedad absorbida por la actora) aportó al fideicomiso constituido 15.420.500 acciones que poseía en CI Coltejer (ff. 248 a 267 cp).

(iii) Tras el aporte de las referidas acciones, la demandante cedió al Grupo Kaltex SA de CV los derechos fiduciarios que obtuvo respecto de los patrimonios autónomos (ff. 203 a 247 cp).

Dicha cesión, está soportada como «*venta de derechos fiduciarios CI Coltejer*» y «*venta de derechos fiduciarios Coltejer S.A.*», de conformidad con las facturas de venta nros. 21004588, por valor de \$2.454.064, y 21004589, por la suma de \$242.472.514 (ff. 70 y 72 caa 1). En consecuencia, el ingreso total (precio de venta) corresponde a \$244.926.579

(iv) En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, la actora registró el valor de la pérdida neta originada en la enajenación de los derechos fiduciarios por valor de \$26.994.452.000, producto de restar al valor del costo ajustado de dichos activos (\$27.239.379.000) los ingresos derivados de la referida cesión (\$244.927.000).

(v) En el *sub lite* no es objeto de cuestionamiento que la actora haya poseído las acciones de Coltejer y de CI Coltejer por más de 2 años, contados desde la fecha de adquisición de las mismas y hasta la enajenación de los aludidos derechos fiduciarios.

(vi) Del acervo probatorio, consta la Sala que la pérdida solicitada por la demandante como deducible en la determinación de la renta líquida se originó en la cesión de los referidos derechos fiduciarios, al haber sido enajenados por un precio inferior a su costo fiscal, y no, como lo argumenta la autoridad tributaria, que la misma corresponda al resultado financiero de la operación de los patrimonios autónomos, esto es, que la pérdida se haya originado directamente en los fideicomisos de administración e inversión.

4.5- Destaca la Sala que los derechos fiduciarios fueron recibidos por la actora, como consecuencia de unas acciones aportadas a los patrimonios autónomos, constituidos el 09 de julio de 2008. A su vez, dichas acciones correspondían a activos fijos poseídos por más de dos años por la demandante, desde antes de ser aportadas a los referidos patrimonios autónomos.

Según lo expuesto en los fundamentos jurídicos 4.3 y 4.4 de la presente providencia, la Sala considera que la cesión de los derechos fiduciarios efectuada por la demandante, en virtud del régimen de transparencia fiscal de la fiducia mercantil, tiene los efectos tributarios propios de la cesión o venta de las acciones subyacentes a tales derechos fiduciarios, las cuales correspondían a activos fijos poseídos por más de dos años por la demandante, tomando en cuenta el período de tiempo transcurrido desde la adquisición de las acciones hasta la fecha de enajenación de los derechos fiduciarios.

En consecuencia, la cesión de los derechos fiduciarios, representativos de las acciones aportadas a los patrimonios autónomos realiza el hecho generador del impuesto a las ganancias ocasionales, previsto en el artículo 300 del ET, de modo que la pérdida originada en dicha enajenación no tiene efectos en el impuesto sobre la renta, razón por



la que a su vez no constituye una deducción en el sistema de depuración de la renta líquida de tal impuesto.

4.6- En relación con esta misma cuestión, aduce la parte demandante que los actos enjuiciados desconocieron la doctrina oficial fijada por la DIAN. Para esos efectos, en el escrito de la demanda invocó la aplicación de conceptos y oficios, respecto de los cuales sustentó su aplicación, de manera concreta a los hechos *sub examine*, únicamente frente al Concepto nro. 01391, del 09 de enero de 2008, y en el Oficio nro. 048995, del 02 de agosto de 2012 (f. 43), por lo que la Sala concentra su análisis en estos.

Se excluye por tanto el análisis los conceptos y oficios respecto de los cuales la demandante no sustentó su aplicación en el marco del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, pues no basta con que el actor realice un listado general de los conceptos cuya aplicación solicita, sino que es necesaria una argumentación en sentido de en qué medida aquellos sustentan y amparan su actuación.

El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 habilitaba a los contribuyentes para sustentar sus actuaciones con base en los conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la DIAN. Esta disposición recoge una garantía cuyo objetivo es preservar el principio de seguridad jurídica y así dejarle en claro a los administrados que las actuaciones particulares que se sujeten a los criterios adelantados por la autoridad no serán objeto de cuestionamientos en vía gubernativa ni en sede judicial⁶.

Para que la garantía aplique, es necesario el cumplimiento de tres requerimientos implícitos en la referida norma de la Ley 223 de 1995, a saber: (i) que la doctrina invocada se encuentre vigente, (ii) que haya sido publicada en el diario oficial y (iii) que el concepto se refiera a la misma situación fáctica y de derecho en la que se encuentra quien lo alegue a su favor.

Pues bien, revisada la doctrina que el actor invoca a su favor, en concreto, la contenida en el Concepto nro. 01391, del 09 de enero de 2008, la Sala estima que la interpretación efectuada por la Administración tomó en consideración supuestos fácticos distintos a los debatidos en el *sub lite*. Específicamente, estuvo delimitada a definir si el costo fiscal de un inmueble aportado a un patrimonio autónomo se determina en función del autoavalúo efectuado al momento de realización del aporte o al momento en el que la fiduciaria lo transfiere a un tercero fideicomitente. La situación fáctica y jurídica de ese concepto es ajena a la aquí discutida, por lo cual la Sala concluye que el criterio oficial cuya aplicación el actor invoca a su favor no ha de incidir en la solución del problema jurídico *sub examine*.

Respecto del Oficio nro. 048995, del 02 de agosto de 2012, la Sala observa que no se encontraba vigente para el 22 de abril de 2009, época de presentación de la declaración privada del impuesto (f. 10 caa 1), así como, para los días 21 de abril de 2011 y 23 de julio de 2012, época de expedición del requerimiento especial y liquidación oficial de revisión, respectivamente (ff. 7 a 19 y 56 a 87 cp). Se trató de una interpretación proferida tiempo después de que culminara el procedimiento de gestión del tributo, razón por la cual no es posible conceder la garantía del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

En definitiva, se confirma el rechazo de la deducción y no prospera el cargo de nulidad planteado por la demandante.

⁶ Sentencia del 18 de julio de 2018 (exp. 20607, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



5- En lo que respecta a la adición de ingresos no operacionales por valor de \$244.927.000, correspondiente al ingreso originado en la venta de derechos fiduciarios, la actora aduce que, aun cuando declaró dicha suma en la liquidación privada del impuesto de forma errada, puesto que registró el valor neto de la pérdida, en lugar de haber llevado, por una parte, el ingreso proveniente de la venta de esos derechos fiduciarios, y por la otra, el costo asociado a los mismos, dicho error, *per se*, no tiene ninguna incidencia en la determinación de la renta líquida gravable. Por su parte, la demandada justificó la adición del ingreso en que, de conformidad con el artículo 26 del ET, la demandante se encontraba obligada a incluir todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año fiscal, para efectos de determinar su impuesto a cargo.

De cara a resolver la litis planteada, la Sala reitera que, de acuerdo con el fundamento jurídico nro. 4 de la presente providencia, en aplicación del principio de transparencia fiscal los ingresos obtenidos por la enajenación de derechos fiduciarios, cuyo subyacente consistía en acciones poseídas por la actora por más de dos años, no tiene incidencia en la determinación de su renta líquida gravable, toda vez que tal enajenación se encuentra sometida a imposición con el impuesto a las ganancias ocasionales (artículo 300 del ET).

5.1- En atención de lo anterior, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) Mediante la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración adicionó la suma de \$244.927.000 al renglón 43 correspondiente a los «*ingresos brutos no operacionales*», a título de ingreso obtenido por la venta de derechos fiduciarios.

(ii) En el escrito de demanda, la actora señaló que por un error de técnica «*en lugar de haber llevado por una parte el ingreso proveniente de la venta de los derechos fiduciarios que ascendió a \$244.927.000 y en la cuenta del costo de los activos vendidos el costo fiscal ajustado, es decir, la suma de \$27.239.379.000*», registró en su liquidación privada del impuesto, como deducción, el resultado de la pérdida neta, esto es, el valor de \$26.994.452.000.

(iii) Por su parte, la Administración no cuestiona el valor de los ingresos por la venta de derechos fiduciarios, ni de los costos asociados a los mismos, sino el hecho de que se hayan omitido el ingreso correspondiente al precio de venta en la declaración del impuesto sobre la renta.

5.2- Para decidir el cargo de nulidad, la Sala considera que, más allá del error de técnica a que aduce la actora, la inclusión de los ingresos y costos asociados originados en la cesión de derechos fiduciarios debe ser incorporada a la sección de ganancias ocasionales, que no a la del impuesto sobre la renta, pues las acciones poseídas a través de tales derechos correspondían a activos fijos poseídos por más de dos años. Y, en los términos del artículo 300 del ET, los ingresos originados en la cesión de los activos fijos poseídos por más de dos años se afectan con los costos correspondientes, originando una ganancia o pérdida ocasional, según corresponda.

En consecuencia, el ingreso obtenido por la cesión de los derechos fiduciarios (\$244.927.000) y el costo fiscal asociado (\$27.239.379.000) deben reclasificarse a la sección de ganancias ocasionales.

No procede entonces la adición de ingresos en la base imponible del impuesto sobre la renta.



6- En relación con la deducción de los ajustes por inflación de las acciones poseídas en la sociedad Valorem SA que vendió, la actora sostiene que, en virtud de que estuvo obligada a aplicar los referidos ajustes durante el tiempo en que estuvieron vigentes, su deducibilidad no puede ser rechazada por la Administración, tal como fue reconocido por esta corporación, a su juicio, en la sentencia del 02 de abril de 2009 (exp. 16152, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), que anuló el Concepto nro. 091761, del 12 de diciembre de 2005, proferido por la DIAN. Además, adujo que el valor referido a dicho concepto solo fue solicitado como deducción en la determinación de su renta líquida, sin haberlo incluido, adicionalmente, en la sección de ganancias ocasionales como costo, como lo aduce la Administración.

Por su parte, la demandada advierte que en el momento en que la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta, y su posterior corrección, ya había sido declarado nulo el mencionado Concepto, por lo que la actuación de la demandante no se encontraba amparada en la referida doctrina. Asimismo, reiteró que el valor correspondiente a los ajustes por inflación fue declarado por la actora en la sección de ganancias ocasionales, como parte del costo de las acciones enajenadas, sin que sea posible solicitar su deducción en la determinación de la renta líquida en atención al artículo 153 del ET.

Así, de modo concreto, se discute si el valor de los ajustes por inflación de unas acciones poseídas por más de dos años y enajenadas en el año gravable 2008, es deducible del impuesto sobre la renta para tal año gravable.

6.1- En primer lugar advierte la Sala que, contrario a lo afirmado por la Administración, la actora no pretende justificar la deducibilidad del valor correspondiente a los ajustes por inflación bajo el amparo del Concepto nro. 091761, del 12 de diciembre de 2005, proferido por la DIAN. Antes bien, la demandante argumenta que la deducibilidad del referido rubro fue aceptada por esta judicatura, en relación con los contribuyentes que se encontraban obligados a aplicar ajustes por inflación, en la sentencia del 02 de abril de 2009 (exp. 16152, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), mediante la cual se anuló, precisamente, el referido Concepto de la DIAN.

En la providencia invocada por la actora esta corporación reiteró la tesis expuesta en la sentencia del 23 de agosto de 2002 (exp. 12350, CP: Germán Ayala Mantilla), en la que se aceptó, para los contribuyentes obligados a aplicar ajustes por inflación, la deducibilidad de las pérdidas originadas en la enajenación de acciones, además de los ajustes por inflación por formar parte del costo de los referidos activos, por aplicación del artículo 352 del ET. Para arribar a dicha conclusión, en los mencionados fallos se señaló que el artículo 153 del ET, que prohíbe la deducibilidad de la pérdida en la enajenación de acciones, no era aplicable a los contribuyentes obligados a realizar ajustes por inflación, en consideración del carácter especial de dicho régimen.

En esa oportunidad se afirmó que, respecto de los contribuyentes obligados a tal régimen, el artículo 352 *ibidem* establecía que la utilidad susceptible de constituir ganancia ocasional, con excepción de la obtenida por concepto de rifas, loterías, apuestas y similares, se trataría con el régimen aplicable a los ingresos susceptibles de constituir renta ordinaria y, de forma coherente con ese tratamiento, las pérdidas ocasionales obtenidas en la enajenación de activos serían deducibles de la renta bruta del contribuyente, con independencia del tiempo de posesión de los activos fijos.

Aun así, como se precisó en las reseñadas providencias y, adicionalmente, en la sentencia del 20 de junio de 2013 (exp. 18286, CP: Carmen Teresa Ortiz de



Rodríguez), dicha tesis y el tratamiento del artículo 352 del ET fue aplicable, únicamente, mientras estuvo vigente el régimen de los ajustes integrales por inflación (derogado por la Ley 1111 de 2006). Con lo cual, dada la derogatoria del artículo 352 del ET, para el año gravable 2008 no era posible deducir en el impuesto sobre la renta la pérdida ocasional generada en la enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años, ni el monto correspondiente a los ajustes integrales por inflación de tales activos.

Desde otra perspectiva, la Sala precisa que la Ley 1111 de 2006 modificó el artículo 149 del ET (invocado por la actora), para dejar en claro que los ajustes integrales por inflación calculados hasta el año gravable 2006, integran el costo fiscal de los respectivos activos fijos. De manera que, el artículo 149 establece una regla de transición relativa al costo fiscal de activos que venían con ajustes por inflación, sin que ello se confunda con que confiera el derecho a una deducción equivalente al monto de los ajustes integrales por inflación, como lo plantea la demandante.

Por consiguiente, la consecuencia jurídica prevista en el artículo 149 del ET, consiste en que el valor de los ajustes integrales por inflación (calculados hasta el año gravable 2006) integran el costo fiscal de los activos fijos poseídos por más de dos años, a efectos de determinar la ganancia ocasional, de acuerdo con la remisión que realiza el párrafo del artículo 300 al Título I del Libro Primero del ET.

6.2- Corolario de lo anterior, de cara a resolver la litis planteada, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) Mediante la liquidación oficial de revisión acusada, la Administración rechazó la deducibilidad de los ajustes integrales por inflación correspondientes a las acciones poseídas por la actora en Valorem SA, por valor de \$152.157.839 (ff. 56 a 87 cp), y que fueron objeto de una enajenación gravada con ganancias ocasionales.

(ii) Sobre el particular, la demandante manifestó que, dado que estuvo obligada a aplicar el régimen de ajustes integrales por inflación durante el tiempo en que estuvo vigente, no le resulta aplicable la limitación del artículo 153 del ET. Además, señaló que el referido valor de \$152.157.839 fue solicitado como deducción en la determinación de la renta líquida, que no como costo para efectos de determinar el impuesto complementario de ganancia ocasional (ff. 14 a 21).

(iii) En el *sub lite* no es objeto de cuestionamiento que la actora haya poseído las acciones de Valorem SA por más de 2 años, ni el valor u origen de los ajustes por inflación.

6.3- De conformidad con las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico 6.1, dada la derogatoria que del artículo 352 del ET hizo la Ley 1111 de 2006, desde el año gravable 2007, no era posible deducir en el impuesto sobre la renta la pérdida ocasional generada por la enajenación de acciones poseídas por más de dos años. Lo anterior, sin perjuicio de que el monto del ajuste integral por inflación, calculado hasta el año gravable 2006, integre el costo fiscal del activo, tal como lo dispone el artículo 149 del ET.

La pérdida originada en la enajenación de las acciones poseídas por la actora en Valorem SA por más de dos años, debía ser tratada conforme las reglas generales del impuesto complementario de ganancias ocasionales, esto es, ser restada de las ganancias ocasionales del periodo gravable para obtener la ganancia o pérdida ocasional neta, conforme con el artículo 311 *ibidem*.



En consecuencia, no es deducible del impuesto sobre la renta el valor de \$152.157.839, correspondiente a los ajustes por inflación de las acciones poseídas por más de dos años y enajenadas en el período gravable 2008.

Por lo anterior, la Sala confirma el rechazo efectuado por la Administración. No prospera el cargo de nulidad.

7- La actora plantea que en caso de ser rechazada la pérdida originada en la enajenación de los derechos fiduciarios (analizada en el fundamento jurídico nro. 4 de la presente providencia), se debe aceptar, de manera independiente, la deducibilidad del monto correspondiente a los ajustes integrales por inflación de las acciones poseídas en Coltejer y en CI Coltejer y que aportó a los patrimonios autónomos que dieron lugar a los referidos derechos fiduciarios enajenados.

Al respecto, la demandante manifiesta que, dado que en el costo de las referidas acciones se encuentran incluidos los ajustes por inflación, dichos ajustes también forman parte del costo de los derechos fiduciarios y, por ello, deben ser aceptados como deducibles en el impuesto sobre la renta. Para el efecto, reiteró los argumentos planteados para sostener la deducibilidad de los ajustes integrales por inflación de las acciones poseídas en Valorem SA y que la Sala decidió en el fundamento jurídico nro. 6 de la presente providencia.

De igual forma, la Administración defiende el rechazo de la deducción con los mismos argumentos planteados en relación con los ajustes correspondientes a las acciones de Valorem SA.

Dada la identidad jurídica con el problema jurídico analizado en el fundamento jurídico nro. 6 de esta sentencia, la Sala remite, en lo pertinente, y reitera que dada la derogatoria del artículo 352 del ET por la Ley 1111 de 2006, para el año gravable 2008 no era posible deducir en el impuesto sobre la renta la pérdida ocasional generada por la enajenación de acciones poseídas por más de dos años. Con lo cual, la suerte de tales ajustes (calculados hasta el año gravable 2006) es integrar el costo fiscal de los activos fijos poseídos por más de dos años, a efectos de determinar la ganancia ocasional (o de la renta bruta, si se trata de activos fijos poseídos por menos de dos años).

7.1- Para resolver la cuestión discutida, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) Mediante la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración rechazó la deducción solicitada por la actora originada en la enajenación de derechos fiduciarios por valor de \$26.994.452.488, de la cual forman parte los ajustes integrales por inflación de las acciones poseídas en Coltejer y en CI Coltejer, por valor de \$15.424.642.639 y \$1.485.895.252, respectivamente, para un total de \$16.910.537.891 (f. 23).

(ii) En el *sub lite* no es objeto de cuestionamiento que la actora haya poseído las acciones de Coltejer y CI Coltejer por más de 2 años.

7.2- Dada la derogatoria que del régimen de ajustes integrales por inflación hizo la Ley 1111 de 2006, la Sala estima que tampoco procede aceptar subsidiariamente la deducción correspondiente a los ajustes por inflación por valor de \$16.910.537.891, que forman parte del valor de la referida pérdida en la enajenación de los derechos fiduciarios que tienen por subyacente las mencionadas acciones de Coltejer y CI



Coltejer.

Así, los efectos de los ajustes integrables por inflación se reflejan en la determinación del impuesto complementario a las ganancias ocasionales, que se generó por cuanto las acciones de Coltejer y CI Coltejer, enajenadas en el año 2008, fueron poseídas por más de dos años.

En tales condiciones, la Sala considera que no es procedente aceptar subsidiariamente la deducción de los ajustes por inflación.

No prospera el cargo de nulidad.

8- Por último, resta definir si, en el *sub examine*, corresponde imponer a la demandante la sanción por inexactitud a que se refiere el artículo 647 del ET. Según esa norma, son conductas sancionables, entre otras, la omisión de ingresos gravados, la inclusión en las declaraciones tributarias de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, siempre que el saldo a pagar por el impuesto disminuya o se incremente el saldo a favor del periodo.

De los hechos probados en el *sub lite*, se advierte que la Administración determinó la sanción en comento a cargo de la actora, a partir de la realización de varias de las conductas infractoras antes mencionadas. Sin embargo, en relación con la punibilidad de la sanción por omisión de ingresos la base imponible del impuesto sobre la renta por cuantía de \$ 244.927.000, la Sala determina que no se incurrió en la conducta infractora, por cuanto dichos ingresos corresponden a ingresos constitutivos de ganancias ocasionales, según se explica en el fundamento jurídico 5 de la presente providencia.

Por otra parte, en cuanto a la punibilidad del rechazo de las deducciones objeto de discusión, esta cuestión fue analizada por esta corporación en dos casos análogos y asociados al *sub examine*⁷, con supuestos fácticos y jurídicos similares, razón por la cual resulta pertinente su reiteración a lo que se juzga en el presente caso.

En ese contexto, la Sala encuentra probado que la actora incluyó, en el denunciado rentístico del año gravable 2008, deducciones improcedentes asociadas a la venta de los derechos fiduciarios y a sumas originadas en el sistema de ajustes integrales por inflación, sin que se haya configurado alguna causal de exoneración punitiva, habida cuenta que la procedencia de aquellas erogaciones no se encontraba amparada por la normativa vigente, en consideración de los efectos que proyecta el principio de transparencia fiscal y la derogatoria de los referidos ajustes ocurrida en el año 2006.

Por lo anterior, la Sala confirma la sanción por inexactitud impuesta por la Administración en la liquidación oficial censurada.

No obstante, en el referido acto se le impuso a la demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el saldo a favor de la declaración privada, con fundamento en el artículo 647 del ET vigente para la época de los hechos. Sin embargo, dicha sanción se disminuyó al 100%, de tal diferencia, con ocasión de la reforma que la Ley 1819 de 2016 realizó al artículo 648 del ET.

⁷ Sentencias del 25 de julio de 2019 (exp. 21703, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 23513, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



Dada esa circunstancia, considera la Sala que se debe atender el mandato de favorabilidad en materia punitiva, previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual se debe aplicar la norma posterior, siempre que sea más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora.

Por tanto, la Sala procede a reliquidar la sanción por inexactitud, así:

Saldo a favor declarado	1.476.689.000
Saldo a pagar determinado en esta decisión	1.760.244.000
Diferencia (base)	3.236.933.000
Tarifa	100%
Sanción por inexactitud	3.236.933.000

En consecuencia, la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por la demandante, a partir de los renglones que se modifican, queda así:

	Concepto	Demandante	Demandada	Decisión
42	Ingresos brutos operacionales	70.584.640.000	70.584.640.000	70.584.640.000
43	Ingresos brutos no operacionales	232.893.000	477.820.000	232.893.000
44	Intereses y rendimientos financieros	30.432.000	30.432.000	30.432.000
45	Total ingresos brutos	70.847.965.000	71.092.892.000	70.847.965.000
46	Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	965.249.000	965.249.000	965.249.000
47	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	13.229.000	13.229.000	13.229.000
48	Total ingresos netos	69.869.487.000	70.114.414.000	69.869.487.000
49	Costo de ventas	30.722.331.000	30.722.331.000	30.722.331.000
50	Otros costos	35.214.000	35.214.000	35.214.000
51	Total costos	30.757.545.000	30.757.545.000	30.757.545.000
52	Gastos operacionales de administración	1.148.860.000	1.148.860.000	1.148.860.000
53	Gastos operacionales de ventas	25.264.872.000	25.264.872.000	25.264.872.000
54	Deducción inversión en activos fijos	1.295.579.000	1.295.579.000	1.295.579.000
55	Otras deducciones	27.785.943.000	639.333.000	639.333.000
56	Total deducciones	55.495.254.000	28.348.644.000	28.348.644.000
57	Renta líquida ordinaria del ejercicio	0	11.008.225.000	10.763.298.000
58	o Pérdida líquida del ejercicio	16.383.312.000	0	0
60	Renta líquida	0	11.008.225.000	10.763.298.000
61	Renta presuntiva	954.408.000	954.408.000	954.408.000
64	Renta líquida gravable	954.408.000	11.008.225.000	10.763.298.000
65	Ingresos por ganancias ocasionales	454.162.000	454.162.000	699.089.000
66	Costo por ganancias ocasionales	454.162.000	454.162.000	699.089.000
68	Ganancia ocasional gravable	0	0	0
69	Impuesto sobre la renta líquida gravable	314.955.000	3.632.714.000	3.551.888.000
71	Impuesto neto de renta	314.955.000	3.632.714.000	3.551.888.000
72	Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
73	Impuesto de remesas	0	0	0
74	Total impuesto a cargo	314.955.000	3.632.714.000	3.551.888.000
75	Anticipo por el año gravable 2008	0	0	0
76	Saldo a favor año 2007 sin devolución o compensación	0	0	0
77	Autorretenciones	0	0	0
78	Otras retenciones	1.791.644.000	1.791.644.000	1.791.644.000



Radicado: 15001-23-33-000-2013-00508-01 (22093)

Demandante: GASEOSAS HIPINTO SAS

79	Total retenciones año gravable 2008	1.791.644.000	1.791.644.000	1.791.644.000
80	Anticipo por el año gravable 2009	0	0	0
81	Saldo a pagar por impuesto	0	1.841.070.000	1.760.244.000
84	Sanciones	0	5.308.414.000	3.236.933.000
85	Total saldo a pagar	0	7.149.484.000	4.997.177.000
86	o Total saldo a favor	1.476.689.000	0	0

9- Finalmente, en relación con las costas, se aprecia que el tribunal condenó en costas a la demandada, decisión que fue objeto de apelación. En el caso concreto, la Sala advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por dicho concepto en ninguna de las dos instancias. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición, la Sala revoca lo decidido por el *a quo* en ese sentido y se abstiene de condenar en costas en esta instancia.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 18 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá. En su lugar:

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 202412012000018, del 23 de julio de 2012, a través de la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta a la demandante del año gravable 2008.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, fijar como liquidación del impuesto sobre la renta la contenida en la parte motiva de la providencia de última instancia.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: Sin condena en costas.

2. **Reconocer** personería al abogado Jaime Enrique Cardoso Cáceres, para actuar en representación de la DIAN, en los términos del poder conferido (f. 363).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

SALVAMENTO DE VOTO PARCIAL - Improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterio. Actuación del contribuyente fundada en precedentes jurisprudenciales posteriormente modificados / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR INCLUSIÓN EN LA DECLARACIÓN DE RENTA DE DEDUCCIÓN POR PÉRDIDA GENERADA EN LA ENAJENACIÓN DE DERECHOS FIDUCIARIOS - Improcedencia. No procede la sanción porque la interpretación sobre el derecho aplicable realizada por el contribuyente es razonable, aunque no avalada por la Sala, en la medida en que se fundamentó en antiguos precedentes de la Sección

[A] mi juicio no es procedente la imposición de la sanción por inexactitud respecto de la inclusión de la deducción por la pérdida generada en la enajenación de derechos fiduciarios, por las siguientes razones: 3.1 El demandante advirtió que la jurisprudencia de la Sección tenía la tesis de que en los contratos de fiducia mercantil no cabe reconocerle a los derechos fiduciarios las connotaciones fiscales atribuibles a los activos subyacentes en el patrimonio autónomo. En efecto, esta Sección en las sentencias del 13 de septiembre de 2007 (exp. 15275, CP: Ligia López Díaz) y del 13 de agosto de 2009 (exp. 16510, CP: William Giraldo Giraldo), interpretó que los derechos fiduciarios eran activos distintos a las acciones subyacentes a los mismos. Como lo advierte la Sentencia con esas decisiones *“correspondería acceder a las pretensiones de la demanda según las cuales no resultan aplicables las restricciones tributarias previstas para la venta de acciones en el artículo 153 del ET, pues los activos transmitidos fueron derechos fiduciarios, que no acciones de sociedades.”* Pero, atendiendo a providencias recientes con una tesis diferente a la tradicional, decidí negar los cargos, 3.2 No se puede desconocer que la actuación de la contribuyente, en el caso concreto, se fundamentó en diferentes pronunciamientos de esta Sección, que en su momento sustentaron la interpretación hecha por la parte actora, tesis, que posteriormente se precisó y que se reitera en esta oportunidad. Por esto, la interpretación sobre el derecho aplicable realizada por la demandante es razonable, aunque no avalada por esta Sala, en la medida en que se fundamentó en antiguos precedentes de esta Sección.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la improcedencia de la deducción por la pérdida generada en la enajenación de derechos fiduciarios se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 25 de julio de 2019, radicación 73001-23-31-000-2012-00323-01(21703) y del 14 de agosto de 2019, radicación 41001-23-31-000-2012-00121-01(23513), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA



Consejero: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00508-01(22093)

Actor: GASEOSAS HIPINTO SAS

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

SALVAMENTO DE VOTO PARCIAL

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de la Sección, me permito manifestar que salvo parcialmente el voto frente a la sentencia proferida el 14 de noviembre de 2019, por las razones que paso a exponer:

1. Conforme con el artículo 647 del ET, constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y en general, la utilización en la declaración de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

Esta misma norma señala que no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

2. Respecto de los errores de apreciación o de la diferencia de criterio la Sala ha dicho que debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición que los hechos y cifras declaradas sean veraces y completos. De esta manera, para que exista diferencia de criterio “(...) *la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente*”. Por lo tanto, no existe diferencia de criterios “*cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable*”⁸.

3. Atendiendo tal disposición, a mi juicio no es procedente la imposición de la sanción por inexactitud respecto de la inclusión de la deducción por la pérdida generada en la enajenación de derechos fiduciarios, por las siguientes razones:

3.1 El demandante advirtió que la jurisprudencia de la Sección tenía la tesis de que en los contratos de fiducia mercantil no cabe reconocerle a los derechos fiduciarios las connotaciones fiscales atribuibles a los activos subyacentes en el patrimonio autónomo.

En efecto, esta Sección en las sentencias del 13 de septiembre de 2007 (exp. 15275, CP: Ligia López Díaz) y del 13 de agosto de 2009 (exp. 16510, CP: William Giraldo

⁸ Sentencia del 15 de noviembre de 2017, radicado nro. 250002327000-2010-00277-01 (21042).



Giraldo), interpretó que los derechos fiduciarios eran activos distintos a las acciones subyacentes a los mismos.

Como lo advierte la Sentencia⁹ con esas decisiones “correspondería acceder a las pretensiones de la demanda según las cuales no resultan aplicables las restricciones tributarias previstas para la venta de acciones en el artículo 153 del ET, pues los activos transmitidos fueron derechos fiduciarios, que no acciones de sociedades.” Pero, atendiendo a providencias recientes¹⁰ con una tesis diferente a la tradicional, decidió negar los cargos,

3.2 No se puede desconocer que la actuación de la contribuyente, en el caso concreto, se fundamentó en diferentes pronunciamientos de esta Sección, que en su momento sustentaron la interpretación hecha por la parte actora, tesis, que posteriormente se precisó y que se reitera en esta oportunidad.

Por esto, la interpretación sobre el derecho aplicable realizada por la demandante es razonable, aunque no avalada por esta Sala, en la medida en que se fundamentó en antiguos precedentes de esta Sección.

En este sentido dejo sentado mi salvamento parcial de voto.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Magistrado

⁹ C.f numeral 4.2

¹⁰ Sentencias del 25 de julio de 2019, exp. 21703 y del 14 de agosto de 2019, exp. 23513.