



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., diez (10) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2020-00025-00 (25400)
Demandante	ADRIANA MELO WHITE
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta y complementarios. Interpretación artículo 90 del Estatuto Tributario. Aplicación en la enajenación de activos a título gratuito u oneroso. Oficio DIAN Nro. 2949 del 27 de diciembre de 2019.

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sala decide la demanda presentada por Adriana Melo White, en la que pretende la nulidad del Oficio Nro. 2949 del 27 de diciembre de 2019, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Ante la DIAN se presentó una consulta en la cual se puso de presente que el artículo 90 del Estatuto Tributario es una norma con un claro propósito anti-elusivo que determina la renta bruta en la enajenación de activos y el valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios al regular el precio mínimo de enajenación. Señaló la peticionaria que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha precisado que el concepto *enajenación* debe entenderse en su sentido natural y obvio como la acción de pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún derecho sobre ellos, sin embargo consideró que existen algunas operaciones que aunque conllevan la transferencia de un bien no configuran enajenación para propósitos tributarios como los aportes o reorganizaciones por expresa disposición legal, no obstante hay otras operaciones que, si bien sí generan una enajenación, entendida en sentido amplio, la misma no se rige por lo dispuesto en el Artículo 90 por tratarse de operaciones que no conllevan ninguna contraprestación para el enajenante, por ello para establecer el alcance de la disposición en estos últimos aspectos se formularon las siguientes preguntas concretas:

«¿De acuerdo a la naturaleza anti elusiva del Artículo 90 del ET es válido afirmar que dicha norma no es aplicable a las operaciones de enajenación que no tienen la potencialidad de generar una renta o pérdida para el enajenante en la medida que, al tratarse de una operación en la que no hay propiamente un “precio de enajenación” o contraprestación alguna, no se puede exigir que la operación se haga por el valor comercial promedio que tiene el bien en el mercado?»

¿En las operaciones de donación no puede aplicarse el Artículo 90 del ET para presumir un ingreso en la enajenación para el donante equivalente a la diferencia entre el precio comercial promedio y el costo fiscal del bien donado?»

¿En las operaciones de liquidación de sociedades no es aplicable lo dispuesto en el Artículo 90 del ET para concluir que la sociedad liquidada tiene un ingreso presunto equivalente al



precio comercial promedio del bien adjudicado?

¿En las operaciones de distribución de utilidades en especie no es aplicable el Artículo 90 del ET en la medida que no hay un ingreso real o potencial susceptible de generar una renta o pérdida en la enajenación del activo?»

La DIAN absolvió la consulta mediante el Oficio Nro. 2949 del 27 de diciembre de 2019, en el cual, luego de citar el artículo 90 del Estatuto Tributario, para entonces modificado por el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018, afirmó que *«en cualquier acto comercial mediante el cual se efectúe una enajenación, es decir, se transfiera la propiedad de un bien, ya sea a título oneroso o gratuito, como regla general, deberá darse aplicación a lo establecido en el artículo 90 del Estatuto Tributario. No obstante, en caso de que existan normas particulares, las mismas prevalecerán sobre la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario»*.

Con base en lo anterior, frente a la consulta concreta relacionada con las donaciones, indicó que *«sin perjuicio de que la donación no cuente con un “precio de remuneración” per se como lo afirma la consultante, al tratarse de un acto de enajenación mediante el cual se transfiera a título gratuito un bien, la misma se encontrará regulada bajo el artículo 90 del Estatuto Tributario. Lo anterior, sin perjuicio de las reglas especiales para determinar el valor de las donaciones de conformidad con el artículo 303 del Estatuto Tributario»*.

En cuanto a la adjudicación de activos de una sociedad liquidada a los asociados, reiteró lo expuesto en el Oficio Nro. 026722 de 2019 y concluyó que, en aplicación de los artículos 51 y 301 del Estatuto Tributario, *«el reconocimiento de los activos por parte de las sociedades en liquidación deberá hacerse al valor neto de liquidación, toda vez que existen reglas particulares en la materia que lo establecen»*.

Y, frente al pago de dividendos en especie, afirmó que *«al tratarse de un acto mediante el cual se transfiera el dominio de ciertos activos de la sociedad a sus socios, aun cuando no exista una remuneración por la distribución de utilidades de dicha transferencia corresponde a una enajenación, la cual deberá observar lo dispuesto en el artículo 90 del Estatuto Tributario»*.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Adriana Melo White formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERA PRINCIPAL: Se solicita a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo que declaren la nulidad del Oficio No. 002949 del 27 de diciembre de 2019 (Rad. 032119 del 31 de diciembre de 2019).

SEGUNDA PRINCIPAL: Que se decrete la suspensión provisional del Oficio No. 002949 del 27 de diciembre de 2019 (Rad. 032119 del 31 de diciembre de 2019) por el término de duración del proceso judicial»¹.

Para estos efectos, invocó como norma violada el artículo 90 del Estatuto Tributario.

Los cargos de nulidad se resumen así:

El artículo 90 del Estatuto Tributario es una norma anti elusión, ubicada en el Libro Primero, Título I, Capítulo III (Renta Bruta), cuya finalidad es evitar que se alteren los precios de enajenación para reducir, injustificadamente, la base gravable del impuesto sobre la renta o de ganancias ocasionales. En consecuencia, a su juicio, esta norma solo es aplicable en las operaciones susceptibles de generar una renta o una pérdida por la enajenación de un activo, que son aquellas de carácter

¹ SAMAI. Índice 2. PDF de la demanda. Página 20.



remuneratorio, a pesar de que el legislador utilizó la expresión «*enajenaciones a cualquier título*».

En otras palabras, para la demandante, la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario requiere necesariamente que la enajenación genere una contraprestación en dinero o en especie para el enajenante, pues dicha contraprestación es lo que la norma denomina «*precio de enajenación*». De esta forma, solamente la contraprestación o el precio de enajenación es el valor comparable con el precio comercial promedio y el concepto que puede utilizar la DIAN para determinar si rechaza el precio del activo para efectos impositivos.

Aseguró que una interpretación literal (atendiendo la expresión «*precio de enajenación*») y teleológica (en cuanto regla anti elusión) de la norma permite afirmar que es inaplicable a enajenaciones que no son de carácter remuneratorio porque, además de lo expuesto, no existe riesgo de alteración de la base gravable.

Sostuvo que el artículo 90 del Estatuto Tributario no es aplicable a las donaciones porque para el donante no se genera ingresos, dado que la enajenación se hace a título gratuito. De este modo, insistió que en este tipo de negocios jurídicos no hay un «*precio de enajenación*» que deba ser comparado con el precio comercial promedio y destacó que el único que obtiene un incremento patrimonial es el donatario, quien debe declararlo conforme las reglas especiales del artículo 303 del Estatuto Tributario.

Manifestó que esto mismo ocurre con la adjudicación de activos remanentes de una sociedad liquidada a sus socios o accionistas porque, aunque existe una enajenación en el sentido amplio de la palabra, el ente societario que es liquidado no obtiene ninguna renta, de tal modo que carece de sentido aplicarle una norma anti elusión. Destacó que, en todo caso, esa enajenación puede causar el impuesto de renta o de ganancias ocasionales a cargo de los socios o accionistas, dependiendo de si el activo estuvo en el patrimonio de la sociedad por plazos superiores o inferiores a 2 años, según lo prevé el artículo 301 del Estatuto Tributario.

En hilo con lo anterior, puso de presente que los conceptos de la DIAN en los años de 1982 (sin identificar) y 2000 (Oficio Nro. 0860459), al igual que la doctrina², considera que en la liquidación de sociedades no hay enajenación, por lo que se debe aplicar una «*especie de transparencia similar al Artículo 319 que permite concluir que la distribución puede hacerse por el valor patrimonial al que la sociedad liquidada tiene declarados los bienes*»³. En concordancia, indicó que el artículo 43 del Decreto 2053 de 1974, que regulaba la adjudicación de bienes en liquidación de sociedades limitada, establecía que las especies que se distribuyen a los socios se tendrán por el mismo valor del costo y el carácter de muebles o inmovilizados que tenían en la entidad societaria, y se considerará que la fecha de adquisición por el socio fue la misma que la de la sociedad.

Frente al pago de dividendos en especie, adujo que también hay una enajenación en sentido amplio en la que no hay contraprestación en favor del enajenante ni un incremento patrimonial de la sociedad, de tal modo que tampoco es procedente la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario.

² En este punto la demandante citó al tratadista Armando Parra Escobar.

³ SAMAI. Índice 2. PDF de la demanda. Página 7.



Señaló que la Superintendencia de Sociedades, en el Oficio Nro. 220-111374 de 2015, avaló el pago en especie de dividendos con bienes diferentes a las acciones, caso en el que, para la actora, el asociado los recibirá por el mismo costo fiscal que tenía la sociedad, no habrá extensiones o reducciones de la vida útil y conservarán la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tenían antes de la enajenación.

A continuación, la actora realiza algunas consideraciones generales sobre la causal de nulidad de infracción de las normas superiores por indebida interpretación, así como de las características de las interpretaciones literal, teleológica, histórica, contextual y constitucional.

Con base en lo anterior, la demandante reiteró que la DIAN desconoció la interpretación literal y teleológica del artículo 90 del Estatuto Tributario. Así mismo, consideró que desconoció la interpretación contextual, pues no tuvo en cuenta las reglas que determinan la realización del ingreso del artículo 26 del Estatuto Tributario, y la constitucional, pues su postura resulta desproporcionada e irrazonable ante la finalidad de impedir la elusión o la evasión tributaria.

Finalmente, solicitó a la Sala apartarse del antecedente jurisprudencial de la sentencia del 28 de julio de 2011⁴, que concluyó que el artículo 90 del Estatuto Tributario es aplicable en donaciones, pues la interpretación propuesta en la demanda, a su juicio, desarrolla de mejor manera los derechos, principios y valores constitucionales, tal como lo exige la Sentencia C-634 de 2011.

Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Sostuvo que, aplicando la interpretación gramatical, prevista por los artículos 27 y 28 del Código Civil, se concluye que el artículo 90 del Estatuto Tributario expresamente indica que regula la «enajenación de activo a cualquier título». De esta forma, su objetivo es regular la determinación de la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación en cualquier operación, sin importar si es a título gratuito u oneroso.

Indicó que la expresión «enajenar» es definida por la Real Academia Española (RAE) como pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello. Además, frente a la expresión «a cualquier título», el Consejo de Estado⁵ señaló que debe entenderse como aquella en que no se excluye ningún negocio jurídico, es decir que no interesa si se hace a título gratuito u oneroso, pues lo determinante es que la operación produzca un traslado del dominio.

Con base en lo anterior, concluyó que el oficio acusado no incurre en una interpretación errónea del artículo 90 del Estatuto Tributario, pues dicha norma es aplicable para las donaciones, la adjudicación de bienes de las sociedades liquidadas y los dividendos en especie, ya que son negocios jurídicos en los que se enajenan activos.

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 17073. Sentencia del 28 de julio de 2011. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵ Al respecto invocó las siguientes providencias: i) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 17073. Sentencia del 28 de julio de 2011. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y ii) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 20436. Sentencia del 25 de mayo de 2017. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Manifestó que el artículo 90 del Estatuto Tributario contiene reglas generales que admiten excepciones, como la prevista en el artículo 301 *ibidem* para determinar el exceso recibido sobre el capital aportado o invertido en una sociedad liquidada, pues indica que se considerará ganancia ocasional siempre que se haya recibido de sociedades con dos o más años de existencia. Pero, si la sociedad existió por un plazo inferior, debe aplicarse el artículo 90 aquí analizado.

Adujo que no es posible acudir a otros criterios de interpretación, como el teleológico porque debe prevalecer la interpretación gramatical de las normas cuando no existen ambigüedades o vaguedades en el tenor literal, como ocurre en este caso.

Aseguró que, si se acepta la interpretación de la actora, en el sentido que el artículo 90 del Estatuto Tributario solo es aplicable cuando existe una remuneración económica, también se aceptaría que el concepto de enajenación se circunscribe únicamente a la compraventa civil o comercial, pero este negocio jurídico solo representa una de las formas de transferir el dominio.

Expuso que, contrario a lo dicho por la actora, en las operaciones a título gratuito existe un riesgo de elusión o alteración de la base gravable. Para fundamentar lo anterior, indicó que el artículo 21-1 del Estatuto Tributario señala que, para el impuesto sobre la renta, el valor de los activos se estima conforme con las normas contables, salvo que exista norma tributaria especial, como es el caso del artículo 90 *ibidem*. Además, indicó que dicho artículo tiene el propósito de que todos los negocios jurídicos celebrados por los particulares se determinen en valores comerciales, con el fin de que se refleje la realidad de la operación. Así, destacó que las normas tributarias no están diseñadas para aplicarse según el grado de beneficio que reporte, sino que rigen sin distinción alguna, salvo las expresamente contenidas en la ley.

De otro lado, puso de presente que en este caso existe un precedente vinculante, contenido en las sentencias del 28 de julio de 2011 y del 25 de mayo de 2017⁶, en las que se analizó el artículo 90 del Estatuto Tributario y se concluyó que es una norma general, aplicable a todos los negocios jurídicos en los que existe una enajenación, incluyendo a las donaciones.

Alegatos de conclusión

La actora y la entidad demandada reiteraron lo expuesto en la demanda y en la oposición a ella, respectivamente.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones porque, a su juicio, la demandante controvierte las reglas anti elusión del artículo 90 del Estatuto Tributario, norma cuya validez no puede ser objeto de estudio por el medio de control de simple nulidad.

Además, señaló que las objeciones de la actora versan sobre situaciones que eventualmente se pueden producir en negocios jurídicos donde no hay una correlación pecuniaria entre las partes, pero que en todo caso está regulada por el artículo 90 del Estatuto Tributario porque no existe otra disposición que regule el valor de los activos transados en un negocio, sea a título gratuito u oneroso.

⁶ *Ibidem*.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo a decidir sobre la legalidad del Oficio Nro. 2949 del 27 de diciembre de 2019, proferido por la DIAN, se pone de presente que, habiéndose desintegrado el quórum decisorio en relación con el proyecto inicialmente presentado por el consejero Milton Chaves García, por auto del 11 de agosto de 2022⁷ fue designado como conjuez el doctor Juan Camilo Serrano Valenzuela, tras lo cual, el proyecto fue negado, debiendo pasar al despacho de la posición mayoritaria que seguía en turno, cuya ponencia dio origen al presente fallo.

Según el Ministerio Público, no procede el estudio de los cargos de nulidad propuestos en la demanda porque en realidad no controvierten la legalidad del oficio acusado, sino del artículo 90 del Estatuto Tributario.

Para decidir este punto, se observa que, como se expuso en los antecedentes de esta providencia, la actora fundamentó su demanda en que la DIAN incurrió en una indebida interpretación del artículo 90 del Estatuto Tributario al proferir el acto acusado. Además, no se evidencia que la demandante haya formulado algún reparo frente al contenido de dicha norma, sino que controvirtió que el Oficio Nro. 2949 de 2019 sostuviera que es aplicable en operaciones de enajenación de activos a título gratuito. En consecuencia, contrario a lo dicho por el Ministerio Público, en este caso procede el estudio de fondo de los cargos de nulidad.

La actora aseguró que la interpretación literal, teleológica, histórica, contextual y constitucional del artículo 90 del Estatuto Tributario permite concluir que solo es aplicable para la enajenación de activos mediante negocios jurídicos a título oneroso, pues son los únicos en los que existe un precio de enajenación al que hace referencia dicha norma y en los que tiene sentido el establecimiento de una regla anti elusión. En consecuencia, a su juicio, el acto acusado incurrió en una indebida interpretación normativa al concluir que la disposición bajo estudio es aplicable a las donaciones, las adjudicaciones de activos de sociedades liquidadas a sus asociados y los dividendos en especie, pues en ellos no existe ninguna contraprestación que pueda tomarse como precio de enajenación.

En contraposición, la DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda porque, al aplicar una interpretación literal del artículo 90 del Estatuto Tributario, se encuentra que expresamente es aplicable en las enajenaciones de activos a cualquier título, sin importar que sea oneroso o gratuito. En concordancia, sostuvo que no es aplicable ninguna otra regla de interpretación porque el legislador estableció que debe prevalecer la interpretación gramatical cuando el tenor literal es claro, como en este caso. Así mismo, aseguró que tiene sentido la aplicación de la norma anti elusión porque el objetivo del legislador es que todos los negocios jurídicos se reporten, a efectos fiscales, en valores comerciales.

Para decidir la controversia, es necesario tener presente que el artículo 90 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018, en lo que es relevante para este caso, establecía lo siguiente:

«Artículo 90. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios. La renta bruta o la pérdida proveniente de la

⁷ SAMAI. Índice 41.



enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones, depreciaciones o amortizaciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie. Para estos efectos será parte del precio el valor comercial de las especies recibidas.

Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, el cual deberá corresponder al precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Esta previsión también resulta aplicable a los servicios.

En el caso de bienes raíces, además de lo previsto en esta disposición, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo, sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior. En los casos en que existan listas de precios, bases de datos, ofertas o cualquier otro mecanismo que permita determinar el valor comercial de los bienes raíces enajenados o transferidos, los contribuyentes deberán remitirse a los mismos. Del mismo modo, el valor de los inmuebles estará conformado por todas las sumas pagadas para su adquisición, así se convengan o facturen por fuera de la escritura o correspondan a bienes o servicios accesorios a la adquisición del bien, tales como aportes, mejoras, construcciones, intermediación o cualquier otro concepto.

(...)

Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes o servicios en la fecha de su enajenación o prestación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un quince por ciento (15%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes o servicios de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación o prestación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos y servicios.

(...)» (subraya la Sala).

Así las cosas, el punto en discusión se encuentra en la expresión *enajenación a cualquier título*, para la actora la misma debe enmarcarse dentro los contratos onerosos y para la DIAN la señalada expresión cobija todo tipo de contratos que supongan un traspaso de dominio incluidos los gratuitos, al respecto precisa la Sala que su alcance debe definirse desde el contenido del artículo 90, la estructura del impuesto de renta y con las normas especiales que consagra el Estatuto Tributario, así:

- (i) De acuerdo con los supuestos regulados en el artículo 90 del Estatuto Tributario, se observa que cada uno de ellos parte de la existencia de un precio para su aplicación, así: i) la *renta bruta* está constituida por la diferencia entre el «precio de enajenación» y el costo del activo; ii) que el «precio de enajenación» es el valor comercial realizado en dinero o en especie; iii) que el valor comercial corresponde al «precio comercial promedio» de los bienes de la misma especie al momento de su enajenación; iv) que, en inmuebles, no se acepta un «precio inferior» al costo, al avalúo catastral o al autoavalúo; v) que la DIAN puede fijar un «precio de enajenación acorde» con la naturaleza de los activos; y vi) que se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio cuando se aparta en más de un 15% de «los precios establecidos en el comercio». Reglas que son incompatibles con los contratos gratuitos pues estos se caracterizan por no tener un precio en sentido estricto (contraprestación), como ocurre en los casos de donaciones o comodatos, entre otros.



- (ii) El artículo 90 hace parte del Capítulo III del Título I Libro I del Estatuto Tributario que reglamenta la renta bruta, la cual es definida por el artículo 26 por la diferencia entre los ingresos netos y los costos imputables a los mismos, y los ingresos son los ordinarios y extraordinarios realizados en el período que **sean susceptibles de producir un incremento en el patrimonio** en el momento de su percepción, esto es que tengan la potencialidad de aumentar la caja, las cuentas por cobrar o los activos de la entidad, situación solo se reputa en los contratos onerosos, y que riñe con los gratuitos porque en estos últimos su característica principal es que en la parte activa lo que se presenta es un detrimento patrimonial por la carencia de contraprestación o precio.
- (iii) Finalmente es importante precisar que las donaciones, la asignación de remanentes a la liquidación de sociedades y el pago de dividendos en especie tienen reglas especiales en el Estatuto Tributario que precisan ciertos efectos para establecer el ingreso en cabeza del beneficiario, sin embargo, dichas normas no prevén la posibilidad de imputar un precio al donante, la sociedad liquidada o la entidad pagadora del dividendo porque no son vendedores ni obtienen una renta, de acuerdo con lo siguiente:
- En las donaciones *i)* los artículos 302 y 303 del Estatuto Tributario establecen el ingreso en el donatario que recibe el activo y que, por tanto, puede ser gravado por ganancias ocasionales *ii)* y los artículos 125, 125-2, 255, 256 y 257 determinan el monto de los beneficios tributarios en favor del donante si son efectuadas en favor de ciertas entidades pero se insiste, no es posible establecer un precio en los términos del artículo 90 *ibidem* y, en consecuencia, no es dable aplicar la presunción allí prevista.

En realidad, si un contribuyente decide donar sus activos a una sociedad o a cualquier sujeto para el cual no se haya previsto un beneficio tributario, es preciso considerar que el ingreso se configura en cabeza de quien los recibe (donatario), de tal modo que para el donante constituye un gasto que no será deducible fiscalmente. De esta manera, si se asumiera que el donante realiza una venta por la enajenación de sus activos, se llegaría al absurdo de determinar una utilidad teórica, lo que daría lugar a un doble gravamen en cabeza del donante y del donatario.

- De acuerdo con los artículos 51 y 301 del Estatuto Tributario, si las sociedades al momento de su liquidación distribuyen bienes o especies a sus socios o accionistas, dicha distribución hasta el monto capital aportado se considera no gravado y los remanentes tienen el tratamiento de dividendos, los cuales por regla general no dan lugar al reconocimiento de ingresos, o gastos en cabeza de las sociedades que los decretan y para los accionistas que los reciben su tratamiento fiscal dependerá de las reglas previstas en los artículos 48 y 49, lo que de suyo descarta la presunción del artículo 90.

La anterior previsión se refuerza con el contenido del artículo 30 del Estatuto Tributario, según la modificación de la Ley 1819 de 2016, que considera como dividendos toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo al patrimonio, en favor de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto por el reembolso de capital y por la prima en colocación de acciones.



- En cuanto a los dividendos en especie, la Sala reitera que el decreto de dividendos en favor de los socios o accionistas no genera ingreso ni gasto en las sociedades que los distribuyen, pues no existe un precio de enajenación, por lo que no es un supuesto en el que sea aplicable el artículo 90 del Estatuto Tributario y porque el artículo 29 ibidem regula el valor de los ingresos en especie precisando que si en pago de obligaciones pactadas en dinero se dieran especies el valor de estas se determina por el precio fijado en el contrato

Por lo expuesto, la Sala encuentra probado que el concepto acusado interpretó de forma errada el artículo 90 del Estatuto Tributario al pretender su aplicación a: i) las donaciones, que se caracterizan por su gratuidad y por lo mismo, no generan renta en cabeza del donante; ii) en la entrega de activos a los asociados al momento de la liquidación de una sociedad, porque se consideran dividendos; y iii) en el pago en especie de dividendos, toda vez que el giro de los mismos no genera ingreso ni gastos en las sociedades y porque el artículo 29 del Estatuto Tributario determina las reglas aplicables, que por su especialidad deben ser privilegiadas. Así, preservar esa interpretación derivaría en un impacto tributario no previsto por la ley para tales operaciones.

La Sala destaca que la demandante solicitó que esta Sección realice un cambio expreso del precedente contenido en las sentencias del 28 de julio de 2011⁸ y del 25 de mayo de 2017⁹. Y, de forma concordante, la DIAN solicitó que se confirmara y aplicara el precedente contenido en esas mismas providencias. Sin embargo, las sentencias invocadas por ambas partes, en realidad, no constituyen un precedente vinculante para este caso porque no tienen similitud fáctica ni jurídica.

Esto es así porque la sentencia del 28 de julio de 2011 resolvió una demanda presentada en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, en los que se analiza la legalidad de actos administrativos de carácter particular, concretamente en ese caso de una liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración interpuesto en su contra. En cambio, en el proceso de la referencia, se resuelve una demanda interpuesta en ejercicio del medio de control de simple nulidad, en el que se realiza un control abstracto de legalidad de un acto administrativo de carácter general. Así las cosas, no es posible identificar hechos relevantes comunes que permitan afirmar que se trata de un precedente vinculante.

Ahora, respecto de la sentencia del 25 de mayo de 2017, aunque también se resolvió una demanda presentada en ejercicio del medio de control de simple nulidad, la controversia no giró en torno a la interpretación adecuada del artículo 90 del Estatuto Tributario. Es por esto que dicha providencia, a título de *obiter dicta*, se limitó a señalar que «la donación apareja el concepto de enajenación, tal como lo precisó esta Sección en la sentencia del 28 de julio de 2011, con radicado No. 2005-01028, en la que se analizó el artículo 90 del E.T. sobre determinación de la renta bruta en la enajenación».

En este orden, aunque las sentencias del 28 de julio de 2011 y del 25 de mayo de 2017 pueden constituir un criterio auxiliar del juez, en los términos del artículo 230

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2005-01028-01 (17073). Sentencia del 28 de julio de 2011. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicación: 11001-03-27-000-2013-00025-00(20436). Sentencia del 25 de mayo de 2017. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



de la Constitución, la Sala evidencia que no son un precedente vinculante para este caso.

Con todo, aun si se considera que dichas providencias constituyen precedente vinculante para el caso de la donación, la Sala pone de presente que la interpretación que se adopta en esta providencia del artículo 90 del Estatuto Tributario garantiza de mejor manera los derechos de los contribuyentes. Esto es así porque reconoce que, si bien existen contratos a título gratuito que pueden dar lugar a una enajenación de activos, la norma bajo estudio contiene un presupuesto adicional para su aplicación, que consiste en el precio, requisito que solo está presente en los negocios jurídicos a título oneroso.

En hilo con lo anterior, se destaca que la interpretación adoptada también surge del estudio de los argumentos formulados por la demandante para este caso, que no desconoce el contenido de las sentencias del 28 de julio de 2011 y del 25 de mayo de 2017, sino que propone una nueva valoración del mandato legal, ante lo cual la DIAN pudo ejercer su derecho de defensa.

Finalmente, comoquiera que prosperó la demanda, la Sala declarará la nulidad del acto acusado. Además, no impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad del Oficio Nro. 2949 del 27 de diciembre de 2019, proferido por la DIAN.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JUAN CAMILO SERRANO VALENZUELA
Conjuez



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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 11001-03-27-000-2020-00025-00 (25400)
Demandante: ADRIANA MELO WHITE
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN-

SALVAMENTO DE VOTO DE LA CONSEJERA STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO Y DEL CONSEJERO MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DEL 10 DE NOVIEMBRE DE 2022, C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria de la Sala, nos permitimos salvar el voto en la sentencia proferida en el expediente de la referencia, mediante la cual se declaró la nulidad del Oficio 2949 del 27 de diciembre de 2019 expedido por la DIAN.

Lo anterior, por cuanto consideramos que el oficio acusado se encuentra acorde con el artículo 90 del Estatuto Tributario, debido a que el legislador de forma explícita indicó que aplica para la “*enajenación de activos a cualquier título*”, es decir, tiene validez en transacciones tanto a título oneroso como gratuito. Si el legislador tuviera la intención de que la norma solo afectara transacciones a título oneroso, no habría hecho dicha precisión.

Sobre el particular, esta Sala en sentencia de 28 de julio de 2011 concluyó lo siguiente¹:

*“Artículo 90. Determinación de la renta bruta en la enajenación. La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.
(...)
El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie. (...)”*

Cuando la norma transcrita alude a la enajenación, se refiere a la acción de “Pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello.”². Y cuando señala que esa enajenación puede hacerse a cualquier título, es evidente que la norma no excluye ningún negocio jurídico que tenga la connotación de transmitir el dominio de los activos.

La donación entre vivos, de conformidad con el artículo 1443 del C.C. “(...) es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta”

En esa medida la donación implica “enajenar” y, por lo tanto, está regulada por el artículo 90 del E.T.

¹ Exp. 17073, C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

² www.rae.es



Ahora bien, como la donación se hace a título gratuito, los beneficios fiscales que regula el Estatuto Tributario son los que justifican que esa donación pueda arrojar una renta bruta o una pérdida. Por el hecho de que tales beneficios fiscales existen, el legislador reguló las modalidades de la donación y la forma en que se estima el precio de mercado de los títulos valores objeto de donación. Esa regulación le permite a la DIAN ejercer el control sobre el patrimonio del contribuyente y los beneficios fiscales derivados, precisamente, de la enajenación de los activos que conforman ese patrimonio.”
(Subrayado fuera del texto)

De acuerdo con el criterio expuesto, la expresión “enajenación” contenida en el artículo 90 del Estatuto Tributario no excluye ningún tipo de transacción, exista contraprestación o no, porque desde un principio se fijó que es a cualquier título³. En el mismo sentido se puede establecer que el término “precio de la enajenación”, al que alude la citada norma, no excluye ningún tipo de transacción, toda vez que desde un comienzo se recalcó que es a cualquier título.

Por consiguiente, a nuestro juicio no le asiste razón a la demandante al asegurar que en operaciones como las de donación, adjudicación de bienes en la liquidación de una sociedad y el pago de dividendos en especie, no aplica lo estipulado en el artículo 90 del Estatuto Tributario, porque como se aclaró previamente, la norma incluye operaciones tanto a título gratuito como oneroso.

Estimamos que no es procedente el análisis del artículo 26 del Estatuto Tributario, porque el efecto que regula el concepto demandado es el valor del costo fiscal de la transacción de la entrega de un bien a título gratuito, por lo que no hay incremento patrimonial del contribuyente que dona un bien, sino detrimento. En consecuencia, el efecto patrimonial de incremento es para quien recibe el bien y no para quien lo transfiere.

Lo expuesto, lo corrobora el párrafo 4.68 del “Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1 - 2019, De Las Normas De Información Financiera Niif, Grupo 1”, el cual señala:

“Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

Es necesario recordar que el artículo 26 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

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

De acuerdo con la norma transcrita, la renta líquida gravable existe desde que un contribuyente tenga un incremento patrimonial, por lo que advertimos que no le asiste razón a la demandante al señalar que el donante de un bien tiene un incremento patrimonial que genera el impuesto sobre la renta, ya que lo que en realidad ocurre es una disminución del patrimonio.

³ Posición reiterada en sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 25 de mayo de 2017, Exp. 20436, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Adicionalmente, el artículo 90 del Estatuto Tributario se ubica en el Libro Primero *“impuesto sobre la renta y complementarios”*, por lo que, si se efectúa una interpretación sistemática en la determinación de ganancias ocasionales, no se lesiona el objetivo del legislador. Además, el concepto demandado dispone que: *“(…) al tratarse de un acto de enajenación mediante el cual se transfiere a título gratuito un bien, la misma se encontrará regulada bajo el artículo 90 del Estatuto Tributario. Lo anterior, sin perjuicio de las reglas especiales para determinar el valor de las donaciones, de conformidad con el artículo 303 del Estatuto Tributario”*. De esta forma, se reconoce la aplicación de las normas especiales para determinar el valor de transacciones a cualquier título, por lo que no se contradice lo establecido en el Estatuto Tributario.

Ahora, el hecho que el artículo 90 del Estatuto Tributario haga claridad en que la renta bruta se determina de la diferencia entre el valor de enajenación y el costo fiscal, es porque se requiere que efectivamente exista una renta, sin que se pierda de vista que la norma también establece el valor que se debe tener en cuenta para las transacciones a cualquier título⁴.

Se advierte que tal como lo señaló el Ministerio Público, en este proceso se cuestiona el artículo 90 del Estatuto Tributario, norma que es susceptible de demanda en ejercicio de la acción de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional y no por este medio de control de legalidad.

Además, las sentencias del 28 de julio de 2011⁵ y del 25 de mayo de 2017⁶, se deben tener en cuenta en casos como el presente, pues en esos pronunciamientos se indicó que, tratándose de transacciones a título gratuito (donaciones), el artículo 90 del Estatuto Tributario es aplicable.

Finalmente, disentimos de la afirmación consignada en la sentencia que nos ocupa, referida a que *“garantiza de mejor manera los derechos de los contribuyentes”*, porque entendemos que no permitirá que se ajusten los valores de los bienes transados a título gratuito al valor comercial, lo cual impide que se refleje la realidad económica de las transacciones.

En suma, consideramos que no procede la declaratoria de nulidad del oficio demandado, en tanto que a nuestro juicio la Administración no incurrió en una interpretación errónea del artículo 90 del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos dejamos expresadas las razones del salvamento de voto.

⁴ Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 28 de julio de 2011, Exp. 17073, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Posición reiterada en sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 25 de mayo de 2017, Exp. 20436, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Proceso: 25000-23-27-000-2005-01028-01 (17073), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Radicación: 11001-03-27-000-2013-00025-00(20436), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Radicado: 11001-03-27-000-2020-00025-00 (25400)
Demandante: Adriana Melo White

Con todo comedimiento,

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA