

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá D. C, tres (3) de octubre de dos mil siete (2007)

Ref.: 250002327000200200098 01
Nº Interno 14831
MARIELA DUQUE DE ARANGO contra LA
DIAN
FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 26 de mayo de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que negaron la solicitud de devolución del pago de lo no debido por impuesto de ganancias ocasionales de 1995, y contra el que ordenó archivar dicha solicitud.

ANTECEDENTES

El 10 de julio de 1996 Mariela Duque de Arango presentó la declaración de renta de 1995, en la cual registró \$182.607.000 como impuesto de ganancias ocasionales, provenientes de la donación de acciones efectuada el 12 de febrero de 1995, por su cónyuge, Gustavo Arango Escobar.

El 23 de febrero de 1995 el donante falleció y dentro del proceso de sucesión y liquidación de sociedad conyugal, los interesados objetaron la

diligencia de inventarios y avalúos, entre otras razones, porque las acciones donadas por el causante no hacían parte de la sociedad conyugal.

Por auto de 27 de abril de 1999, el Juzgado Octavo de Familia de Bogotá, negó excluir las acciones del inventario de la sociedad conyugal, ya que, por expresa prohibición legal, el contrato de donación no podía tenerse como prueba, por no haberse cancelado el impuesto de timbre, que se causaba con su suscripción.

La anterior providencia fue confirmada en apelación, el 30 de noviembre de 2000, por el Tribunal Superior de Bogotá.

El 13 de septiembre de 2001 Mariela Duque de Arango pidió a la DIAN la devolución de lo pagado por concepto de las ganancias ocasionales registradas en la declaración de renta de 1995, porque los bienes que se pretendieron donar pertenecían a la sucesión, no a la contribuyente.

Mediante Oficio 85-32-061-134-1133 de 2 de octubre de 2001, la DIAN negó la solicitud de devolución puesto que debía corregirse la declaración tributaria. Por Oficio 85-32-061-134-1257 del mismo mes, confirmó en reposición esa decisión.

Por Auto 103026 de 26 de octubre de 2001, la Administración ordenó el archivo del expediente.

LA DEMANDA

Mariela Duque de Arango solicitó la nulidad de los oficios 85-32-061-134-1133 y 85-32-061-134-1257 de 2001, así como del auto de archivo 103026 del mismo año. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se ordenara la devolución de lo pagado por impuesto de ganancias ocasionales, junto con los intereses a que hubiere lugar.

Como normas vulneradas invocó los artículos 850 y 746 del Estatuto Tributario. El concepto de violación lo desarrolló así:

La devolución solicitada es procedente porque recae sobre un pago de lo no debido, toda vez que los bienes que se pretendieron donar a la actora, no pertenecen a ésta sino a la sociedad conyugal. La solicitud de devolución fue oportuna, porque se presentó el 13 de septiembre de 2001 y el acto que negó el carácter de donación del traspaso de acciones fue de 30 de noviembre de 2000, y se notificó el 11 de diciembre del mismo año.

La negativa a la devolución constituye un enriquecimiento ilícito para la Administración de Impuestos y el desconocimiento de que la demandante desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración que, siendo legal, admite prueba en contrario.

Para que proceda la solicitud de devolución por pago de lo no debido, no se requieren declaraciones oficiales de corrección, ni tampoco que el pago recaiga sobre impuestos no administrados por la DIAN, o que lo efectúen quienes no sean contribuyentes de los impuestos de renta o ventas, ni agentes retenedores.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

La declaración de renta de la demandante de 1995, registra un saldo a pagar de \$182.383.000 que fue cancelado. Esa declaración adquirió firmeza de acuerdo con los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario y no fue corregida en la forma establecida por el artículo 589 ibídem; por tanto, constituye título ejecutivo para que la Administración exija su pago.

La providencia del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Bogotá, con base en la cual la demandante solicitó la devolución del pago de lo no debido, no constituye título ejecutivo en contra de la Administración, ni establece que ésta haya recibido dinero de la contribuyente, sin justificación alguna.

LA SENTENCIA DEL A QUO

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

La declaración de renta 1995 quedó en firme porque venció el término establecido en el artículo 714 del Estatuto Tributario, sin que la demandante la corrigiera, ni la Administración expidiera requerimiento especial en relación con la misma. En consecuencia, goza de presunción de veracidad.

En el asunto sub lite no hubo pago de lo no debido, porque el impuesto de ganancia ocasional que la demandante canceló tuvo causa legal, pues, provino de la donación que le hizo su cónyuge.

La providencia mediante la cual se desconoció la donación, produjo efectos, a partir de su ejecutoria, sólo en el proceso de sucesión, y no le genera a la actora un título contra el Estado.

Por tanto, no hubo enriquecimiento ilícito para la Administración, ni tampoco lo habrá cuando los herederos que reciban sus hijuelas cancelen el impuesto de ganancia ocasional, pues, en este caso, el tributo provendrá de la herencia, no de la donación.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y agregó:

El hecho generador del impuesto de ganancias ocasionales, desapareció con el auto del Tribunal Superior de Bogotá, porque éste desconoció la existencia del contrato de donación de acciones en virtud del cual dicho tributo se pagó. Así, los bienes que se creyeron propios dejaron de serlo y pasaron a formar parte del activo sucesoral, que luego se repartió a los herederos, quienes deben pagar el impuesto de ganancias ocasionales en razón de los ingresos provenientes de la adjudicación de bienes.

La inexistencia de la donación conduce a la inexistencia de ingresos susceptibles de gravamen a las ganancias ocasionales. Por tanto, la no devolución de lo pagado por ese impuesto genera para la DIAN un enriquecimiento sin causa,

máxime cuando los herederos de los bienes objeto de la donación declarada inexistente, deben pagar el impuesto al momento de recibir sus hijuelas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora reiteró los fundamentos del recurso y la DIAN los de la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación la Sala decide si se ajustan a derecho los actos que negaron la solicitud de devolución de lo pagado por la demandante en la declaración de renta de 1995, a título de ganancias ocasionales, por la donación de acciones que en ese año le hizo su cónyuge, Gustavo Arango Escobar. Lo anterior, porque en el proceso de sucesión del mencionado señor, no se tuvo como prueba el contrato de donación en virtud del cual se declararon las ganancias ocasionales, motivo por el cual las acciones objeto del mismo no fueron excluidas de la masa sucesoral.

Concretamente, se analizará si la actora efectuó un pago de lo no debido por concepto de ganancias ocasionales y, en caso afirmativo, si para la devolución del mismo requería la previa corrección de la declaración privada del impuesto pagado, conforme al artículo 589 del Estatuto Tributario y cuál era la oportunidad para hacer la solicitud.

Según el artículo 5 del Estatuto Tributario [5], el impuesto de ganancias ocasionales es complementario del impuesto de renta y se genera por la **obtención de ingresos** derivados de la venta de activos fijos poseídos durante dos años o más; las utilidades provenientes de la liquidación de sociedades cuyo término de existencia sea superior a dos años; las herencias, legados, **donaciones** y la porción conyugal; y las loterías, rifas, apuestas o similares

[artículos 299 y ss, ibídem]. El hecho generador del impuesto de ganancias ocasionales, es la renta ocasional, no el acto u hecho ocasional que la produce¹.

En el presente caso, la demandante recibió unas acciones a título de donación, por parte de su esposo, Gustavo Arango Escobar, a través de documento privado de 12 de febrero de 1995, protocolizado mediante escritura pública de 11 de septiembre del mismo año. El donante falleció el 23 de febrero de 1995 y dentro del proceso de sucesión se presentó la relación de inventarios y avalúos de que trata el artículo 600 del Código de Procedimiento Civil, en la cual se incluyeron las acciones donadas, como bienes muebles de la sociedad conyugal.

El 10 de julio de 1996 la actora presentó declaración de renta (fl. 50, c. 2), en la que registró el valor de las acciones donadas, como ganancias ocasionales por \$182.607.000 (renglón 39 de la declaración).

La actora objetó la diligencia de inventarios y avalúos, entre otros motivos, para que dichas acciones se excluyeran de los bienes inventariados, porque en virtud de la donación tales bienes no eran sociales, sino de su propiedad.

Mediante auto de 27 de abril de 1999 (fls. 34-42, c. 1), el Juzgado Octavo de Familia negó la exclusión de las acciones, y aprobó la diligencia de inventarios y avalúos.

Ese auto fue confirmado en apelación, por el Tribunal Superior de Bogotá en providencia de 30 de noviembre de 2000 (fls. 43-58, c. 1), la cual señaló que las acciones “debían ser incluidas en el inventario y avalúo correspondiente por pertenecer a la sociedad conyugal”, según el artículo 1781 [4] del Código de Procedimiento Civil, “por lo tanto no podían ser excluidas del mismo”. Además, continuó el Tribunal, la sociedad conyugal no estaba obligada a recompensar a la cónyuge sobreviviente por el valor de dichas acciones, toda vez que el documento aportado para demostrar la donación carecía de *“varios elementos en su formación y en su contenido que no permiten que el mismo pueda tenerse como*

¹ Jesús Orlando Corredor Alejo. *El Impuesto de Renta en Colombia. Parte General*. Centro Interamericano Jurídico Financiero, enero de 2007, P. 118.

un verdadero contrato de donación”, pues, “no tiene la suficiente fuerza probatoria respecto de la obligación de donar las acciones que se mencionan en el mismo, porque no aparece abiertamente, una oferta de donación del de cujus a su esposa”.

De acuerdo con los artículos 601 [3, 4] y 331 del Código de Procedimiento Civil, la providencia del ad quem decidió con carácter definitivo la objeción propuesta en relación con las acciones donadas a la actora, pues, resolvió el recurso de apelación y quedó ejecutoriada tres días después de su notificación (fl. 58, c. 1).

Con la negación de la exclusión de las acciones del inventario de bienes de la sociedad conyugal entre el causante y la actora, y la aprobación de la diligencia de inventarios y avalúos, dichas acciones quedaron formando parte del activo sucesoral², cuya partición constituye título traslativo de dominio a favor de los herederos.

Por tanto, las acciones donadas, en principio, a la actora, no ingresaron a su patrimonio y ésta no obtuvo un ingreso extraordinario, por lo que no se configuró el hecho generador del impuesto de ganancias ocasionales; de modo que la demandante no estaba obligada a incluir en su declaración de renta, ganancia ocasional alguna.

Al no haber surgido el hecho generador del tributo, el pago del impuesto de ganancias ocasionales constituye un pago de lo no debido, porque no tuvo causa legal.

En consecuencia, conforme al artículo 850 [2] del Estatuto Tributario, la actora tenía derecho a pedir la devolución del impuesto pagado. Como la ley tributaria, que es especial, no señaló un término para que los contribuyentes soliciten la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, debe aplicarse la norma general de prescripción, esto es, el artículo 2536 del Código Civil, conforme al cual la acción ejecutiva prescribe en diez años, y, hoy en cinco, a partir de la

² Roberto Ramírez Fuertes. *Sucesiones*. 4ª ed. Bogotá, Editorial Temis, 1995. P. 184.

modificación que a dicha norma introdujo el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. Lo anterior, porque para pedir la devolución de un pago en exceso o de lo no debido, al igual que de un saldo a favor, debe existir un título que acredite que el contribuyente realizó un pago al fisco que no debía o mayor al que legalmente le correspondía.

En perfecta coherencia, el Gobierno Nacional, a través del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, reiteró que el término para pedir la **devolución de los saldos a favor**, es de dos años, después del vencimiento del término para declarar (artículo 4); y precisó que **el plazo para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido**, es el de prescripción de la acción ejecutiva, **establecido en el artículo 2536 del Código Civil** (artículo 11).

A su vez, ha dicho la Sala que mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro³.

En el *sub exámine*, la solicitud de devolución de la demandante fue oportuna toda vez que se radicó el 13 de septiembre de 2000 (fl. 58, c.2), es decir, dentro de los 10 años siguientes a la fecha en que presentó la declaración en virtud de la cual se hizo el pago de lo no debido (10 de julio de 1996).

Y, aun en caso de que la declaración hubiera producido efectos en relación con el impuesto de ganancias ocasionales, no era aplicable el procedimiento de corrección toda vez que la solicitud de devolución no se motivó en un error del diligenciamiento de la declaración, sino en una decisión judicial que negó la exclusión de los bienes donados del activo sucesoral y, con ello, hizo desaparecer el fundamento del incremento en los ingresos en virtud del cual la actora declaró las mencionadas ganancias⁴.

³ Sentencia de 5 de mayo de 2003, Consejera Ponente, doctora María Inés Ortiz Barbosa, exp.12248.

⁴ Sentencia de 1 de junio de 2001, Consejero Ponente: doctor Germán Ayala Mantilla, expediente 11462.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la providencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos acusados.

A título de restablecimiento del derecho, se ordenará devolver el valor pagado por concepto de impuesto de ganancias ocasionales, según la declaración de renta de 1995 (\$182.607.000) y la solicitud de 12 de septiembre de 2001 (fl. 58, c.2), junto con los intereses corrientes causados desde la fecha de notificación del auto que negó a devolución, hasta la notificación de esta sentencia, y los moratorios que se hayan causado desde el vencimiento del término para devolver y hasta la fecha en que se realice el giro del cheque, la emisión del título o la consignación, de acuerdo con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de Mariela Duque de Arango contra la DIAN. En su lugar, dispone:

DECLÁRASE la nulidad de los oficios 85-32-061-134-1133 de 2 de octubre de 2001 y 85-32-061-134-1257 de 24 de octubre del mismo año, así como del auto de archivo 103.026 de 26 de octubre de 2001.

A título de restablecimiento del derecho, **DEVUÉLVASE** a la demandante \$182.607.000, junto con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar, conforme a lo previsto en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: Reconócese personería a la abogada Ángela María Rubio Bedoya como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece a folio 178 del cuaderno 1.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ