



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., cinco (5) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: NULIDAD – UNICA INSTANCIA
Radicación: 11001032700020200002500 (25400)
Demandante: ADRIANA MELO WHITE
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –
U.A.E. DIAN

Tema: Suspensión provisional- Impuesto sobre la renta y
complementarios. Enajenación de activos a título gratuito

AUTO RESUELVE MEDIDAS CAUTELARES

El Despacho resuelve la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por la parte demandante, una vez surtido el traslado ordenado por el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

ANTECEDENTES

La demanda

Adriana Melo White, actuando en nombre propio, promovió el medio de control de nulidad simple contra el Oficio No. 002949 de 27 de diciembre de 2019, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

SOLICITUD

El demandante solicitó como medida cautelar la suspensión provisional del oficio demandado, toda vez que la DIAN incurrió en una indebida interpretación del artículo 90 del Estatuto Tributario, al considerar que la enajenación a cualquier título allí prevista cubre las enajenaciones hechas a título gratuito, tales como la donación, adjudicación de bienes con ocasión a la liquidación de una sociedad, pago de dividendos en especie.

Tal interpretación debió realizarse utilizando métodos como el teleológico, histórico, contexto, constitucional y gramatical, para concluir que el artículo 90 del Estatuto Tributario solo le es aplicable a las enajenaciones que tengan la potencialidad de generar una renta bruta para el enajenante, no siendo aplicable a aquellas que no generan ninguna contraprestación.

Citó la sentencia del 28 de julio de 2011, proferida por esta Corporación en el proceso 17073, con el fin de solicitar que se aparten de dicho pronunciamiento, toda vez que la Sala incurrió en una vía de hecho al avalar que en los actos de donación es aplicable el



artículo 90 del E.T. y, en consecuencia, se genera un ingreso presunto en la determinación de la renta bruta del donante.

Consideró que la interpretación que se le da a la norma en el oficio proferido por la DIAN genera perjuicio a todos los enajenantes que no reciben ninguna contraprestación, en la medida que se les puede presumir la causación de un ingreso en dicha operación, desconociendo los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

OPOSICIÓN

Mediante auto del 25 de noviembre de 2020, se ordenó surtir el traslado de la solicitud de medida cautelar previsto en el inciso segundo del artículo 233 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo¹.

Dentro del término señalado, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, solicitó negar la medida cautelar, con los siguientes argumentos²:

Señaló que el artículo 90 del Estatuto Tributario es una norma general que regula la determinación de la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos y el valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios adquiridos a título oneroso o gratuito. En consecuencia, se aplica a todos los negocios jurídicos sin distinción del título de adquisición salvo disposición especial que regule el caso.

Sostuvo que en el oficio demandado se usó el método de interpretación gramatical del artículo 90 del E.T., pues ella expone de manera clara, expresa y unívoca que es aplicable para todo tipo de negocios jurídicos que impliquen transferencia del derecho de dominio a cualquier título, luego en razón a la claridad de la norma no es dable al interprete acudir a otros métodos de interpretación.

Indicó que a los negocios jurídicos mediante los cuales se transfieren el derecho de dominio sin generar una contraprestación para el enajenante, tales como la donación, adjudicación de bienes de sociedades en liquidación o distribución de dividendos, por expresa disposición del legislador les aplicable el artículo 90 del E.T, independientemente de que sean operaciones a título gratuito. Posición que va en consonancia con lo considerado por el Consejo de Estado.

CONSIDERACIONES

El artículo 238 de la Constitución Política dispone que la jurisdicción de lo contencioso administrativo puede suspender provisionalmente los efectos de cualquier acto administrativo susceptible de ser impugnado por vía judicial, por los motivos y por los requisitos que establece la ley.

Esta medida cautelar procede cuando la transgresión de las normas invocadas como violadas surja: i) del análisis del acto demandado y de su confrontación con las normas superiores que se alegan como violadas o ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

De modo que la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo está atada

¹ Índice 5, Plataforma SAMAI

² Índice 15, Plataforma SAMAI



a un examen de legalidad o de constitucionalidad que el juez debe hacer para anticipar de alguna manera un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado. La conclusión acerca de la violación de la norma será el resultado del análisis del juez, llevado a cabo sin que la actividad valorativa adelantada implique un prejuzgamiento.

Con base en lo anterior, es necesario verificar la presunta vulneración del artículo 90 del Estatuto Tributario, para lo cual debe confrontarse esta disposición con el acto demandado, como se efectúa a continuación:

NORMA QUE SE ALEGA INFRINGIDA	OFICIO ACUSADO
<p>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 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.</p> <p>Quando 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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>En la escritura pública de enajenación o declaración de construcción las partes deberán declarar, bajo la gravedad de juramento, que el precio incluido en la escritura es real y no ha sido objeto de pactos privados en los que se señale un valor diferente; en caso de que tales pactos</p>	<p>i) Oficio No. 2949 de 27 de diciembre de 2019</p> <p>Mediante escrito con número de radicado 108045 del 12 de diciembre de 2019, esta Subdirección recibió una consulta en la cual se solicita resolver algunas inquietudes respecto a la interpretación del artículo 90 del Estatuto Tributario, específicamente respecto a su aplicación en algunos supuestos bajo los cuales, producto de la naturaleza de la enajenación, no existe una remuneración para el enajenante tales como donaciones, liquidación de sociedades, distribución de utilidades en especie, y por lo tanto, de acuerdo con el consultante no podría exigirse que el precio de enajenación corresponda al valor comercial promedio tal como lo estipula el tercer inciso del artículo 90 del Estatuto Tributario.</p> <p>Al respecto, el peticionario en su escrito señala:</p> <p>"Teniendo esto en cuenta, concluimos que además de las operaciones que por expresa disposición legal no generan enajenación (aportes o reorganizaciones); hay otras operaciones que, si bien sí generan una enajenación, entendida en su sentido amplio, la misma no se rige por lo dispuesto en el Artículo 90 del ET por tratarse de operaciones que no generan ninguna contraprestación para el enajenante."</p> <p>Seguidamente, el peticionario plantea las siguientes inquietudes:</p> <p>"¿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?</p> <p>¿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?</p> <p>¿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?</p> <p>¿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?"</p> <p>En atención a la consulta, procedemos a dar respuesta en los siguientes términos:</p> <p>I. Alcance del artículo 90 del Estatuto Tributario</p>





<p>existan, deberá informarse el precio convenido en ellos. En la misma escritura se debe declarar que no existen sumas que se hayan convenido o facturado por fuera de la misma o, de lo contrario, deberá manifestarse su valor. Sin las referidas declaraciones, tanto el impuesto sobre la renta, como la ganancia ocasional, el impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales, serán liquidados sobre una base equivalente a cuatro veces el valor incluido en la escritura, sin perjuicio de la obligación del notario de reportar la irregularidad a las autoridades de impuestos para lo de su competencia y sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para determinar el valor real de la transacción.</p> <p>Los inmuebles adquiridos a través de fondos, fiducias, esquemas de promoción inmobiliaria o semejantes, quedarán sometidos a lo previsto en esta disposición. Para el efecto, los beneficiarios de las unidades inmobiliarias serán considerados como adquirentes de los bienes raíces, en relación con los cuales deberá declararse su valor de mercado.</p> <p>No serán constitutivos de costo de los bienes raíces aquellas sumas que no se hayan desembolsado a través de entidades financieras.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Sin perjuicio de lo previsto en este artículo, cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 30%. Lo anterior sin perjuicio de la facultad fiscalizadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en virtud de la cual</p>	<p>Mediante el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018 se modificó el artículo 90 del Estatuto Tributario y se dispuso:</p> <p>(...)</p> <p>Teniendo en cuenta lo anterior, esta Subdirección en Oficio No. 0250 [006184] del 12 de marzo de 2019 señaló:</p> <p>"Como se observa en la parte inicial de la norma transcrita se está regulando la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos <u>a cualquier título</u>, inciso en el cual se debe entender el término <u>enajenación</u> en su sentido natural y obvio; es decir, como aquella actuación por medio de la cual <u>se transfiere la propiedad de un bien sin importar el modo o si es a título oneroso o gratuito.</u>" [Subrayas y negrilla fuera de texto].</p> <p>De esta forma, en cualquier acto comercial mediante del 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.</p> <p>II. Respuesta a las inquietudes puntuales</p> <p>A continuación, damos respuesta a las inquietudes particulares.</p> <p>Respecto a la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario a las operaciones de donación, el Consejo de Estado mediante Sentencia Exp. 17073 del 28 de julio de 2011 (C.P. Hugo Fernando Bastidas) señaló:</p> <p>"(...) 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.". 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. 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." [Subrayas y negrillas fuera de texto]</p> <p>De esta forma, se encuentra que, sin perjuicio de que la donación no cuente con un "precio de remuneración" per se cómo lo afirma el consultante, 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.</p> <p>Ahora bien, respecto a las operaciones de adjudicación de bienes a los socios con ocasión de una liquidación de una sociedad deberán observarse las reglas particulares en la materia establecidas en los artículos 21-1, 51 y 301 del Estatuto Tributario, así como en el Decreto 2420 de 2015 (modificado por el Decreto 2101 de 2016). En ese sentido, este Despacho mediante Oficio No. 026722 del 25 de</p>
---	---



<p>podrá acudir a los métodos de valoración técnicamente aceptados, como el de flujos descontados a valor presente o el de múltiplos de EBITDA.</p> <p>El mismo tratamiento previsto en el inciso anterior será aplicable a la enajenación de derechos en vehículos de inversión tales como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).</p>	<p>octubre de 2019, el cual anexamos para su conocimiento, señaló:</p> <p>"Según lo mencionado en el punto anterior, las sociedades en liquidación deberán reconocer sus activos tanto contable como fiscalmente por el valor neto de liquidación. En esta medida, cuando los activos sean distribuidos como remanente a los socios o accionistas deberán ser reconocidos por estos mismos por el respectivo el valor neto de liquidación.</p> <p>Según lo establecido en los artículos 51 y 301 del E.T., el exceso del aporte de capital que sea distribuido a los socios o accionistas a título de remanente, estará gravado con el impuesto sobre la renta o complementario de ganancia ocasional, según el caso.</p> <p>Por lo anterior, el mayor valor de los activos reconocidos por el valor neto de liquidación deberá estar gravado con el impuesto sobre la renta o complementario de ganancia ocasional, según el caso, siempre y cuando exceda el valor de los aportes realizados a capital por parte de los sodas o accionistas." [Subraya fuera de texto]</p> <p>De esta forma, aun cuando la adjudicación de bienes producto de la liquidación de la sociedad supone un acto de enajenación, 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.</p> <p>Finalmente, respecto de las operaciones de distribución de dividendos en especie, al tratarse de un acto mediante el cual se transfiere el dominio de ciertos activos de la sociedad a sus socios, aun cuando no exista una remuneración por la distribución de utilidades dicha transferencia corresponde a una enajenación, la cual deberá observar lo dispuesto en el artículo 90 del Estatuto Tributario.</p>
--	--

Advierte el Despacho, que después de realizar el análisis del acto demandado y su confrontación con la norma que se alega vulnerada, se observa que el oficio objeto de la solicitud de medida cautelar, no la desconoce, con fundamento en lo siguiente:

El artículo 90 del Estatuto Tributario, es una norma general que regula la determinación de la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, y el costo del activo o activos enajenados. Es decir que, esta norma se aplica a todos los negocios jurídicos sin distinción del título de adquisición, que puede ser gratuito u oneroso, salvo disposición especial que regule el caso; toda vez que lo determinante, es que la operación produzca un traslado del dominio.

En cuanto a la solicitud de inaplicar la sentencia proferida por esta Sección el 28 de julio de 2011, en el expediente 17073, porque a juicio de la demandante, la Sala incurrió en una vía de hecho al avalar que en los actos de donación era aplicable el artículo 90 del E.T., y con ello, se generaría un ingreso presunto en la determinación de la renta bruta del donante; será en la sentencia en la que se haga el correspondiente estudio de fondo.

En los anteriores términos no están cumplidos los presupuestos para decretar la suspensión provisional del acto administrativo acusado, pues no se observa la alegada transgresión de la disposición superior invocadas por la demandante. En consecuencia, se negará la suspensión provisional solicitada.

En mérito de lo expuesto, este Despacho



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

RESUELVE

1. **NEGAR** la suspensión provisional del Oficio No. 002949 del 27 de diciembre de 2019, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **RECONÓCER** personería a Tatiana Orozco Cuervo, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder conferido, aportado en el Índice 15, Plataforma SAMAI.

Notifíquese y cúmplase.

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA