



PROHIBICIÓN DE CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 383 DE 1997 - Objeto, finalidad y alcance. Reiteración de jurisprudencia / PROHIBICIÓN DE CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 383 DE 1997 - Presupuestos / CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 383 DE 1997 - Efectos jurídicos / BENEFICIO FISCAL O TRIBUTARIO - Noción para efectos del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 / HECHO ECONÓMICO DISTINTO - Identificación o determinación para efectos del artículo 23 de la Ley 383 de 1997. Para identificar el hecho económico generador de un beneficio fiscal es necesario desentrañar la norma jurídica que lo concede / PROHIBICIÓN DE CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES ASOCIADOS A UN ÚNICO ACTIVO - No configuración. La prohibición no se genera por el hecho de que varios beneficios fiscales concurren o se encuentren asociados a un único activo, sino en la medida en que esos múltiples beneficios fiscales se originen o basen en un mismo hecho económico

El artículo 23 de la Ley 383 de 1997 establece una limitación en el proceso de depuración de la base imponible, al disponer que «*un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente*», en cuyo caso «*la utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar*». Para los efectos mencionados, la misma norma prescribe que se entienden por beneficios tributarios las deducciones respecto de las cuales la ley no exige el cumplimiento del requisito de causalidad y también los descuentos tributarios. Adicionalmente, el párrafo 1.º del mismo artículo ilustra que son hechos económicos distintos, y por tanto no dan lugar a dicha prohibición, «*la inversión*» y «*la utilidad o renta*» que aquella genere. Sobre la disposición jurídica en análisis, la Corte Constitucional consideró en la sentencia C-806 de 2001 que, con ella, el legislador implementó una limitación para evitar que los contribuyentes aplicaran beneficios fiscales más allá de lo permitido por los principios de equidad y justicia tributaria. En el mismo sentido, esta Sección precisó que el propósito de la norma, de acuerdo con la exposición de motivos del respectivo proyecto de ley, consistió en evitar afectaciones a la base gravable del impuesto sobre la renta y, con ello, promover mayores índices de neutralidad y equidad en el sistema tributario (sentencia del 15 de noviembre de 2018, exp. 21713, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). El presupuesto fáctico del artículo 23 bajo análisis, cuya verificación genera la limitación en la aplicación de múltiples beneficios fiscales, consiste en que estos tengan origen o se basen en «*un mismo hecho económico*». Sobre el particular, el legislador no precisó qué se debe entender por hecho económico, más allá de clarificar y ejemplificar que realizar una inversión es un hecho económico distinto a la obtención de utilidades a partir de ella; a partir de lo cual, se puede entender que la existencia de un único activo, objeto de la inversión, no se traduce forzosamente en que todos los beneficios fiscales asociados a ese bien constituyen un mismo hecho económico, pues la inversión sobre aquel y la utilidad generada son hechos económicos distintos para el propósito del artículo 23 de la Ley 383 de 1997. Esto es, la prohibición en comento no se genera por el suceso de que varios beneficios fiscales concurren o se encuentren asociados a un único activo, sino en la medida en que esos múltiples beneficios fiscales se originen o basen en un mismo hecho económico. Por todo ello, para identificar el hecho económico generador de un beneficio fiscal, es necesario desentrañar la norma jurídica que lo concede. Así es por cuanto las disposiciones tributarias, al moldear el aspecto cuantitativo del hecho imponible mediante los distintos factores negativos de depuración de la base gravable, incorporan en la proposición jurídica variados hechos —económicos—, esto es, inversiones, adquisiciones, donaciones, obtención de utilidades, entre otros. Verificado tal hecho, constitutivo del presupuesto fáctico de la disposición jurídica, esta ordena la consecuencia jurídica relevante, *i.e.* deducir o descontar de la cuota tributaria (en lo que interesa para los efectos del artículo 23 *eiusdem* bajo análisis).



FUENTE FORMAL: LEY 383 DE 1997 - ARTÍCULO 23

DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE PREDIOS Y O TERRENOS PARA LA EJECUCIÓN DE PROYECTOS TENDENTES A LA RESTAURACIÓN, REGENERACIÓN, REPOBLACIÓN Y CONSERVACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES Y DEL MEDIO AMBIENTE - Hecho económico que la origina / DEDUCCIÓN POR DONACIÓN PARA EL DESARROLLO CIENTÍFICO Y TECNOLÓGICO - Supuestos / DEDUCCIÓN POR DONACIÓN PARA EL DESARROLLO CIENTÍFICO Y TECNOLÓGICO - Hecho económico que la origina / DEDUCCIÓN POR DONACIÓN PARA EL DESARROLLO DE LA EDUCACIÓN Y LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA - Supuestos / DEDUCCIÓN POR DONACIÓN PARA EL DESARROLLO DE LA EDUCACIÓN Y LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA - Hecho económico que la origina

El artículo 158-2 del ET, entonces vigente, establecía que las personas jurídicas que realizaran directamente inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, tenían derecho a deducir el valor de tales inversiones en el respectivo año gravable; lo anterior, previo cumplimiento de ciertos requisitos y acreditaciones previstas en el mismo artículo y en el Decreto reglamentario 3172 de 2003. El decreto en mención, tras definir qué se entendía por inversiones en control y mejoramiento de medio ambiente, definió los rubros de inversiones que calificaban para tales fines y, entre otros, incluyó en la letra e) de su artículo 3.º la adquisición de predios y/o terrenos para la ejecución de proyectos tendentes a la restauración, regeneración, repoblación, y conservación de los recursos naturales renovables y del medio ambiente, conforme con los planes y políticas ambientales nacionales o regionales que fueran definidas por las autoridades ambientales competentes. En esos términos, la Sala observa que el hecho económico previsto por el legislador para la obtención del beneficio descrito es una inversión en la adquisición de inmuebles, por parte de personas jurídicas, con el propósito de ejecutar única y exclusiva actividades de protección y manejo del medio ambiente. Por otra parte, la versión del artículo 158-1 del ET, vigente para la época que interesa, establecía que era deducible el 125% del valor de las donaciones, como también de las inversiones, efectuadas a centros de investigación, centros de desarrollo tecnológico, constituidos como entidades sin ánimo de lucro, o centros y grupos de investigación de instituciones de educación superior, reconocidos por Colciencias, siempre y cuando se destinen exclusivamente a proyectos calificados previamente por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología o a la formación profesional de instituciones de educación superior estatales u oficiales y privadas, reconocidas por el Ministro de Educación, que sean entidades sin ánimo de lucro y que en un proceso voluntario hayan sido acreditadas u obtenido acreditación de uno o varios programas; lo anterior, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos previstos en el Decreto 2076 de 1992. En ese contexto, y dejando de lado la posibilidad de acceder al beneficio bajo la modalidad de inversiones (inciso 1.º del artículo 158-1), la Sala estima que el hecho económico que subyace a la referida deducción consistía en la realización de una donación, a favor de los centros o grupos referidos y para los fines antes indicados. Finalmente, el artículo 125 del ET, en la redacción vigente para aquel entonces, establecía como beneficio fiscal el derecho a deducir el valor de las donaciones efectuadas, entre otros supuestos, a favor de corporaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social y actividad correspondiera a la educación y a la investigación científica y tecnológica, siempre y cuando las mismas fueran de interés general. De suerte que el hecho económico integrado a la referida norma jurídica se concretaba en la realización de donaciones a favor de ciertos sujetos calificados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 125 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-2 /



DECRETO 2076 DE 1992 / DECRETO 3172 DE 2003 - ARTÍCULO 3 LITERAL E

PROHIBICIÓN DE CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 383 DE 1997 - Supuestos. Se incurre en la prohibición cuando los dos beneficios fiscales tienen origen o se basan en el mismo hecho económico / CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 383 DE 1997 – Efectos jurídicos / CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES ASOCIADOS A UN ÚNICO ACTIVO - Interpretación del alcance del párrafo 1 del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 / CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 383 DE 1997 POR REGISTRO DE DEDUCCIONES POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE BIEN INMUEBLE Y POR DONACIÓN DEL MISMO BIEN INMUEBLE PARA EL DESARROLLO CIENTÍFICO Y TECNOLÓGICO - No configuración. Falta de identidad del hecho económico origen de cada deducción / DEDUCCIÓN POR DONACIÓN DE ACTIVOS PARA EL DESARROLLO CIENTÍFICO Y TECNOLÓGICO – Supuestos y hecho económico que la origina / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE - Supuestos y hecho económico que la origina. Adquisición de activos destinados al mejoramiento y control del medio ambiente / DEDUCCIÓN POR DONACIÓN DE ACTIVOS PARA EL DESARROLLO DE LA EDUCACIÓN Y LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA - Supuestos y hecho económico que la origina / CONCURRENCIA DE BENEFICIOS FISCALES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 383 DE 1997 POR REGISTRO DE DEDUCCIONES POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE BIEN INMUEBLE Y POR DONACIÓN DEL MISMO BIEN INMUEBLE PARA EL DESARROLLO DE LA EDUCACIÓN Y LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA - No configuración. Falta de identidad del hecho económico origen de cada deducción / RECHAZO DE DEDUCCIÓN PARA EL DESARROLLO CIENTÍFICO Y TECNOLÓGICO POR DONACIÓN DE BIEN INMUEBLE BENEFICIADO EN EL AÑO GRAVABLE ANTERIOR CON LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE – Improcedencia. Falta de configuración de la prohibición de concurrencia de beneficios fiscales del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 por inexistencia de identidad entre los hechos económicos fundamento de cada deducción / RECHAZO DE DEDUCCIÓN PARA EL DESARROLLO DE LA EDUCACIÓN Y LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA POR DONACIÓN DE BIEN INMUEBLE BENEFICIADO EN EL AÑO GRAVABLE ANTERIOR CON LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE – Improcedencia. Falta de configuración de la prohibición de concurrencia de beneficios fiscales del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 por inexistencia de identidad entre los hechos económicos fundamento de cada deducción

Los actos enjuiciados, con fundamento en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, rechazaron la deducibilidad de las donaciones de dos bienes inmuebles realizadas en los años gravables 2010 y 2011 al amparo de los artículos 158-1 y 125 del ET, respectivamente, por considerar que se originaban en el mismo hecho económico de la deducción por mejoramiento y control del medio ambiente prevista en el artículo 158-1 del ET, que el mismo contribuyente aplicó cuando compró esos dos bienes en años gravables anteriores. Conforme lo expuesto en el fundamento jurídico 2.1 de la presente providencia, la prohibición del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 tiene lugar cuando se aplican múltiples beneficios fiscales que tengan origen en el mismo hecho económico; y la consecuencia jurídica, en tal caso, será el rechazo o pérdida del beneficio fiscal de mayor cuantía, sin perjuicio de la sanción por inexactitud. Adicionalmente, se precisa que si dos beneficios fiscales concurren o estén asociados a un único activo no se deriva obligatoriamente la conclusión de que se está en el



supuesto de la prohibición del artículo 23 de la ley en comento, de acuerdo con la interpretación que deriva del párrafo 1.º del mismo artículo; pues lo relevante siempre será determinar cuál es, y si hay identidad, en el hecho económico que genera cada beneficio y no la existencia de un único bien. La Sala descarta que el contribuyente estuviese inmerso en la prohibición en comento por el hecho de que, por un lado, la deducción del artículo 158-1 del ET se realizó por la donación de un bien inmueble, cuya adquisición en un año fiscal previo también había generado otra deducción especial, señaladamente, la deducción por invertir en el mejoramiento y control del medio ambiente prevista en el artículo 158-2 del ET; igual razonamiento se extiende a la deducción del artículo 125 del ET por la donación de otro inmueble, cuya adquisición en otro año fiscal también había generado la deducción especial del artículo 158-2. Ello por cuanto la existencia de un solo bien, en cada uno de los anteriores casos, al que se encuentren asociados dos beneficios fiscales no constituye el presupuesto fáctico que fija el artículo 23 de la Ley 3 de 1997; pues, para la Sala se incurre en la referida prohibición cuando los dos beneficios fiscales tienen origen o se basan en el mismo hecho económico. Lo preceptuado por 158-1 del ET evidencia que el hecho económico, que origina la deducción realizada por el contribuyente en el año gravable 2010, consiste en la traslación a título gratuito del derecho de dominio de un activo a favor de ciertas entidades (los centros y grupos referidos por el inciso 1.º del artículo en mención) y con destino a unas actividades en particular (proyectos carácter científico, tecnológico o de innovación tecnológica); todo ello instrumentalizado en términos jurídicos mediante el negocio jurídico de la donación y bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas legales y reglamentarias aplicables. A su turno, el hecho económico que subyace a la deducción del artículo 158-2 del ET realizada en el año gravable 2009, y alegado por la demandada como idéntico al del artículo 158-1 *ejusdem*, consiste en la adquisición del derecho de dominio sobre activos que se destinan al mejoramiento y control del medio ambiente. Por tanto, la Sala considera que las anteriores deducciones se originan en hechos económicos distintos, muy a pesar de que ambas estén asociadas a un mismo bien inmueble; pues en un caso, la deducción del artículo 158-1 del ET, el hecho económico consiste en la donación de un activo en beneficio de actividades de investigación, ciencia y tecnología, mientras que, por el contrario, en el caso de la deducción del artículo 158-2 del ET, aquel consiste en la adquisición de activos que se destinan a actividades que arrojen beneficios ambientales. Igual razonamiento es extensible a la deducción del artículo 125 del ET que realizó el demandante durante el año gravable 2011, frente a la deducción del artículo de la deducción del artículo 158-2 del ET causada en el periodo gravable anterior. El hecho económico que subyace a la referida deducción del artículo 125 del ET es la traslación a título gratuito del derecho de dominio de un activo a favor de ciertas entidades (entidades sin ánimo de lucro, entre otras) y con destino a ciertas actividades de interés general; todo ello instrumentalizado en términos jurídicos mediante el negocio jurídico de la donación y bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas legales y reglamentarias aplicables. Mientras que la deducción del artículo 158-2 del ET tiene como base un hecho económico distinto, esto es, nuevamente, la adquisición del derecho de dominio sobre activos que se destinan al mejoramiento y control del medio ambiente. Por tanto, respecto a estas dos deducciones, la Sala considera que tampoco tienen origen en el «*mismo hecho económico*», y por ello no incurren en la prohibición del artículo 23 de la Ley 383 de 1997. En consecuencia, la Sala considera que son procedentes las expensas relacionadas con las donaciones realizadas para el desarrollo científico y tecnológico (artículo 158-1 del ET), por cuantía de \$703.750.000, y para el desarrollo de la educación y la investigación científica y tecnológica (artículo 125 *ibidem*), por valor de \$600.000.000.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 125 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-2 / LEY 383 DE 1997 - ARTÍCULO 23



DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE - Cuantía o monto / CUANTÍA O MONTO DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE – Prueba / CUANTÍA O MONTO DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE PREDIOS O TERRENOS – Valor de adquisición del inmueble / CUANTÍA O MONTO DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE PREDIOS O TERRENOS - Prueba del valor de adquisición del inmueble. Idoneidad del avalúo comercial efectuado por perito / CARGA DE LA PRUEBA - Alcance / CUANTÍA O MONTO DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE PREDIOS O TERRENOS ACREDITADA CON AVALÚO COMERCIAL - Procedencia. Falta de configuración de fraude fiscal

Conforme al artículo 158-2, inciso 1.º, del ET, la cuantía de la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente correspondía al «*valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable*»; sin perjuicio de que el inciso 2.º del mismo artículo, con un criterio de proporcionalidad de la expensa, fijara como límite que la deducción en ningún caso podía ser superior al 20% de la renta líquida del contribuyente (calculada antes de restar el valor de la inversión). En ese sentido, el artículo 2.º, letra e), del Decreto 3172 de 2003, reglamentario del artículo 158-2 del ET, estableció que el contribuyente debía elaborar una certificación, suscrita por el representante legal y el revisor fiscal o contador público, en que se acreditara el valor de la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente así como el valor de la deducción por dicho concepto (...)

3.3- La litis planteada se concentra en establecer si la demandante acreditó el monto de la inversión en la adquisición de un inmueble destinado al mejoramiento y control del medio ambiente; sin que sea objeto de debate el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 158-2 del ET y normas reglamentarias para que la deducción sea procedente. En ese contexto, el demandante sostiene que el valor de adquisición del inmueble corresponde al valor comercial soportado en un avalúo técnico (\$600.000.000); por el contrario, la demandada, junto con el *a quo*, no le dan valor probatorio a ese medio de prueba y estiman que tal valor corresponde al avalúo catastral (\$129.000). A efectos de soportar el referido valor de adquisición del inmueble (*i.e.* de la inversión), la actora aportó un avalúo comercial realizado por un ingeniero forestal inscrito en el registro nacional de avaluadores; lo cual permite inferir la idoneidad del perito en la ciencia sobre la que rindió la experticia, y de la cual presentó la metodología que utilizó para valorar monetariamente el inmueble enjuiciado (...)

En ese contexto, la Sala juzga que al avalúo comercial aportado por la demandante se le debe dar mérito probatorio, en cuanto fue proferido por un profesional idóneo y debido a que en él se explican las razones que fundamentan la referida valuación, y sirvió de sustento a efectos de pactar el precio de enajenación del bien entre la actora y el vendedor del inmueble. Con el fin de desvirtuar el hecho probado mediante el avalúo técnico referido, la demandada se limitó a elaborar cuestionamientos sobre los precios de compra estipulados por la cadena de compradores precedentes a la demandante, sin presentar razones técnicas que le restaran mérito probatorio al avalúo presentado por la actora; aportar un nuevo avalúo que desvirtuara el que constaba en el plenario; o solicitar la práctica de una prueba que demostrara las inconsistencias que alegaba. De otra parte, en relación con la inscripción «*afectación por causa de categorías ambientales*», aunque la demandada acepta que aquella no impedía la enajenación del inmueble, expresó que «*lo que no se puede aseverar es que el bien no queda limitado en su explotación económica o comercial, cosa que evidentemente sí ocurre ... pues el hecho de fondo es que sobre el predio no se contaba con licencia de aprobación para ser aprovechada comercialmente*». Sin embargo, la Sala insiste en que las afirmaciones de la Administración carecen de acreditación probatoria, pues no se encuentran respaldadas



en soportes técnicos que desvirtúen el valor del avalúo técnico aportado por la demandante. Todo, conllevó a que aceptara la deducción, pero limitada al avalúo comercial por ser «*el único elemento objetivo de valoración*». Llama la atención que la demandada acepte expresamente que las operaciones realizadas por la actora eran legalmente válidas a la luz de la ley (f 623 vto.) y que el reproche esté dirigido a la obtención de beneficios tributarios por la supuesta configuración de un «*fraude fiscal*». No obstante, de la motivación de los actos censurados y de la contestación de la demanda se extrae que la censura planteada por la Administración giró en torno a la cuantía de la compraventa y no a la calificación jurídica de esa transacción. Así, y dado que el artificio que supone la configuración de un fraude fiscal (en los términos sugeridos por la demandada) no versa sobre la cuantía de la operación económica objetada sino sobre su naturaleza, no están dados los presupuestos jurídicos para su ocurrencia. Tampoco se observa que la autoridad tributaria haya desplegado una actividad probatoria que desvirtuara la caracterización jurídica dada por las partes a su relación negocial, de modo que tampoco hay en el *sub lite* un sustento probatorio sobre el acaecimiento de un fraude fiscal. Con todo, destaca la Sala que, en vista de que la Administración pretendió cuestionar el precio de la compraventa en cuestión, debió acudir a los mecanismos jurídicos que a ese efecto establece el ordenamiento tributario para ese fin, circunstancia que no tuvo lugar. Por las razones expuestas y con fundamento en los artículos 742 del ET y 167 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), que señalan respectivamente que la determinación de tributos debe fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente y que le incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, la Sala juzga que la Administración no desplegó una actividad probatoria dirigida a desvirtuar el avalúo técnico aportado por el demandante, ni hizo uso de los medios que el ordenamiento jurídico prevé para desvirtuar la cuantía de la operación económica que originó la deducción declarada por la demandante. Por consiguiente, la Sala estima que el valor de la inversión, constituido por el precio de adquisición, por valor de \$600.000.000 se encuentra acreditado a través de diversos medios de prueba concurrentes a tal fin, como son el avalúo técnico presentado por la demandante, el precio de compra pactado en la escritura pública y los registros contables que efectuó la demandante respecto de tal compra. En esa medida, la deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente en el periodo gravable 2010 se encuentra acreditada en \$600.000.000.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 742 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 167 / DECRETO 3172 DE 2003 - ARTÍCULO 2 LITERAL E

ESTUDIO O ANÁLISIS EN SEDE JUDICIAL DE CARGO NO ALEGADO NI DISCUTIDO EN LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA FUNDADO EN ARGUMENTOS QUE NO HACEN PARTE DE LA MOTIVACIÓN DEL ACTO ACUSADO - Improcedencia. La Sala se abstiene de hacer algún pronunciamiento, en aras de proferir un fallo congruente y garantizar el derecho al debido proceso y a la defensa del administrado / **DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE – Requisitos / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE PREDIOS O TERRENOS - Procedencia / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE PREDIO O TERRENO - Inexistencia de limitaciones o restricciones legales sobre el negocio jurídico o el título jurídico traslativo de dominio del bien y sobre el medio de pago para la adquisición del bien objeto de la inversión / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE PREDIO O TERRENO MEDIANTE DACIÓN EN PAGO – Procedencia / RECHAZO DE DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EL MEJORAMIENTO Y CONTROL DEL MEDIO AMBIENTE POR ADQUISICIÓN DE**



PREDIO O TERRENO MEDIANTE DACIÓN EN PAGO – Improcedencia / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Levantamiento por atipicidad de la conducta

[C]orresponde a la Sala juzgar si el pago de la compra del inmueble, que califica como inversión en mejoramiento y control del medio ambiente, mediante la dación en pago de otro inmueble impide acceder a la deducción del artículo 158-2 del ET. 4.1- Antes de resolver el anterior problema jurídico, la Sala advierte que, en sede judicial, la demandada y el *a quo* se refirieron a la improcedencia de la deducción tras invocar la ausencia de acreditación de los resultados medibles y verificables que se alcanzaron con la inversión realizada para el mejoramiento del medio ambiente en los términos del Decreto 3172 de 2003. Sin embargo, tal como lo señala la demandante en el escrito de apelación, tal reproche no fue esgrimido durante la actuación administrativa, ni hizo parte de la motivación que la Autoridad expuso en el acto de liquidación acusado. Por consiguiente, la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre el particular en aras de proferir un fallo congruente y garantizar el derecho al debido proceso y a la defensa del administrado. 4.2- Para resolver el tema objeto de debate, la Sala trae a colación que a la deducción del artículo 158-2 del ET se accede por realizar «inversiones» en el mejoramiento y control del medio ambiente, conforme a los requisitos del Decreto 3172 de 2003. Según el artículo 3°, letra e), del decreto en mención, la adquisición de predios y/o terrenos es uno de los rubros admisibles que califica como «inversiones», a efectos de solicitar la deducción; mientras que el artículo 4.° presenta un listado de cuáles inversiones no dan derecho a la deducción. Por lo demás, el artículo 158-2 del ET y el Decreto 3172 de 2003 no realiza referencias relativas al título jurídico traslativo del derecho de dominio o al medio de pago que debe utilizar el contribuyente adquirente del predio y/o terreno. En ese marco normativo, la Sala considera que la regulación legal y reglamentaria de la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente no establece una limitación o restricción legal en cuanto al medio de pago, cuando se accede a ella mediante la adquisición de predios y/o terrenos. De manera que, el tipo de pago estipulado por las partes de consuno, en ejercicio de su autonomía privada, o la derivación de aquel en una dación en pago —de consuno también—, no es una circunstancia que por sí sola impida acceder a la deducción en mención o infrinja algún requisito de los previstos en el referido marco normativo. En igual sentido, la Sala resalta la ausencia restricción o limitación alguna en cuanto al tipo de negocio jurídico o título jurídico traslativo del derecho de dominio sobre el predio y/o terreno constitutivo de la inversión, a efectos de cumplir con los requisitos que confieren el derecho de aplicar la deducción del artículo 158-2 del ET. Por ello, los sujetos, en ejercicio de su autonomía privada, dentro de los límites de la ley, pueden instrumentar el tipo de negocio que mejor se adecúe a sus necesidades. (...) 4.4- Por las consideraciones jurídicas y fácticas expuestas, estima la Sala que la extinción de la obligación de pagar el precio mediante la dación en pago de un inmueble, no constituye en sí mismo un hecho que impida acceder a la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente. Tampoco evidencia el incumplimiento de algún requisito de los previstos para que se conceda tal deducción. Todo lo contrario, la compra del inmueble, con el cumplimiento de la prestación a cargo del comprador de pagar el precio en los términos estipulados o mediante la dación en pago, es lo que da lugar a una inversión que, tras cumplir las definiciones de mejora y control del medio ambiente, fue objeto de certificación por la respectiva autoridad ambiental competente conforme al artículo 2.° del Decreto 3172 de 2003. En consecuencia, la Sala juzga que la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente, declarada por la demandante en el año gravable 2011 en cuantía de \$540.000.000, es procedente. Prospera el cargo de apelación y se revoca en este aspecto la sentencia de primera instancia. 5- Con base en lo estimado por esta Sala, en el sentido de decidir que no proceden los rechazos que hizo la Administración respecto de las deducciones declaradas por los años gravables 2010 y 2011, las sanciones por inexactitud deben ser revocadas por atipicidad de la conducta.



FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-2 / DECRETO 3172 DE 2003 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 3172 DE 2003 - ARTÍCULO 3 LITERAL E / DECRETO 3172 DE 2003 - ARTÍCULO 4

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la libertad en la elección del vehículo o tipo comercial a efectos de acceder a un beneficio tributario en ausencia de norma jurídica que establezca limitaciones o prohibiciones se citan las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 12 de febrero de 2020, radicación 11001-03-27-000-2018-00042-00(24048), C.P. Julio Roberto Piza y del 7 de mayo de 2020, radicación 25000-23-37-000-01203-01(22932), C.P. Julio Roberto Piza y de constitucionalidad C-308 de 2017, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

CONDENA EN COSTAS DE PRIMERA INSTANCIA - Revocatoria. Falta de prueba de su causación / CONDENA EN COSTAS DE SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[E]n relación con las costas, la Sala destaca que, en el caso concreto, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por dicho concepto. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición en primera instancia, la Sala levanta la condena impuesta por el *a quo* y se abstiene de condenar por dicho concepto en esta instancia.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 05001-23-33-000-2014-00581-01(22524)

Actor: TABLEMAC S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de marzo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió negar las pretensiones de la demanda y condenar en costas a la actora (f. 1433 vto. cp1):

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandante presentó las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios correspondientes a los años gravables 2010 y 2011 (f. 50 y 434 cp1).

Tras el respectivo procedimiento, mediante las Liquidaciones Oficiales de Revisión



nros. 112412013000141 y 112412013000142, del 26 de diciembre de 2013 (ff. 173 a 215 y 382 a 431 cp1), la demandada modificó las mencionadas declaraciones, así: (i) frente al año gravable 2010, desconoció deducciones por valor de \$1.303.621.000 e impuso sanción de inexactitud, lo que dio lugar a un saldo a pagar de \$399.336.000; (ii) respecto al año gravable 2011, rechazó deducciones por valor de \$1.140.000.000 e impuso igual sanción, para un saldo a pagar de \$1.149.756.000. Con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario (ET), la actora prescindió del recurso de reconsideración.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda¹

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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 4 cp1):

1.1- Que mediante sentencia de mérito se declare la nulidad y el restablecimiento del derecho, en contra de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 112412013000141 y 112412013000142, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín – DIAN, fechadas ambas el 26 de diciembre de 2013 y notificadas el 30 de diciembre de 2013, en contra de Tablemac S.A., toda vez que dichos actos administrativos son violatorios de derechos fundamentales y contravienen el orden Constitucional y legal.

1.2- Como consecuencia de la declaración anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se disponga la legalidad de las declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2010 y 2011, presentadas el día 7 de abril de 2011, con formulario No. 11016000247818 y radicado No. 91000132403064, respectivamente. También, que se disponga el archivo del expediente.

1.3- Así mismo, se disponga por ese Honorable Tribunal, la procedencia de los saldos a favor declarados y resultantes de las liquidaciones privadas de ambos períodos gravables, a saber, la suma de setecientos diecinueve millones ciento setenta y un mil (\$719.171.000) pesos para el 2010 y mil seiscientos noventa y ocho millones doscientos nueve mil (\$1.698.209.000) pesos para 2011.

1.4- Finalmente, se ordene como consecuencia de lo anterior, que cualquier suma que hubiera la demandada, de oficio, compensado o imputado con otros saldos a favor de Tablemac, haciendo efectivos los mayores impuestos y sanciones impuestas sin que se hubieran agotado todas las instancias legales para ejercer la defensa de nuestra representada, sean devueltas, con los intereses de mora máximos que para estos casos disponga la ley vigente al momento del fallo.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 1864 del Código Civil (CC); 920 del Código de Comercio (C.Co.); 104, 125, 158-1, 158-2, y 647 del Estatuto Tributario (ET); 110 de la Ley 99 de 1993; 23 de la Ley 383 de 1997 y 205, 206 y 207 del Decreto 2811 de 1974. El concepto de violación de esas disposiciones se resume así (ff. 1 a 43 cp1):

Reprochó que, con fundamento en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, la Administración rechazara las deducciones por las donaciones de dos inmuebles, realizadas fiscalmente en los años gravables 2010 y 2011 con sustento en los artículos 158-1 y 125 del ET, respectivamente, por cuanto, según el criterio de la Administración, tales deducciones concurrían con la deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente (artículo 158-2 *ejusdem*) que el contribuyente utilizó al adquirir cada uno de los dos inmuebles en mención. Al efecto, argumentó que la

¹ Con fundamento en el artículo 165 de la Ley 1437 de 2011, la demandante acumuló las pretensiones de demanda dirigidas en contra de las liquidaciones oficiales de revisión que modificaron las declaraciones de renta correspondientes a los años gravables 2010 y 2011.



Administración aplicó indebidamente el artículo 23 referido, por cuanto las deducciones asociadas a cada inmueble no tuvieron origen en «*un mismo hecho económico*», sino en dos, y, además, distintos: la adquisición de los inmuebles y la posterior donación de los mismos, que inclusive tuvo oportunidad en un año gravable distinto al de adquisición de cada inmueble (2009 y 2010, respectivamente). Por ello, concluyó que es improcedente la limitación por concurrencia de beneficios que prevé el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

Censuró las modificaciones que la Administración efectuó sobre las deducciones del artículo 158-2 que realizó fiscalmente en los años gravables 2010 y 2011, por la adquisición de un inmueble en cada uno de esos periodos. Respecto de la correspondiente al año gravable 2010, cuestionó que la Administración rechazara el monto de la misma por valor de \$600.000.000, que correspondía al costo de adquisición del inmueble y que, además, estaba soportado en un avalúo comercial aportado como prueba, para aplicar, en su lugar, el valor del avalúo catastral por \$129.000. Con relación a la realizada en el año 2011, por la adquisición de otro inmueble, manifestó que su desconocimiento obedeció al hecho de haber realizado el pago de la compra del activo sobre el que recayó el beneficio mediante la dación de otro inmueble; sobre ello, adujo que el artículo 158-2 del ET no condiciona el beneficio a que el pago del activo sobre el que aquel recae se realice de determinada forma, por lo que la compra del inmueble mediante la dación de otro sí representó una inversión que permite acceder a la deducción especial en comento.

Argumentó que, aun cuando en los certificados de libertad y tradición de los inmuebles sobre los que recayeron los beneficios antes mencionados aparece la inscripción «*afectación por causa de categorías ambientales*», dicha anotación es producto de la autonomía privada del titular del derecho de dominio, por lo cual no se traducían en una forzosa prohibición a la explotación económica o en un detrimento del valor comercial.

Por las consideraciones expuestas, concluyó que el saldo a favor determinado en el año gravable 2010, y que fue imputado en la declaración del siguiente año fiscal, fue correctamente determinado y no podía ser desconocido por la Administración.

Finalmente, expresó que su conducta no se adecúa típicamente a la conducta infractora que describe el artículo 647 del ET y, que, en todo caso, se cumplen los presupuestos que configuran el error sobre el derecho aplicable como causal excluyente de responsabilidad sancionatoria.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 621 a 639 cp1), por las siguientes razones:

Frente a la improcedencia de tomar beneficios fiscales concurrentes, señaló que el concepto de hecho económico, a que se refiere el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, corresponde a un término que contempla acontecimientos complejos y no, necesariamente, cada transacción económica individualmente considerada. Además, expresó que, de conformidad con la sentencia C-806 de 2001, la finalidad de la referida prohibición es impedir que «*los contribuyentes puedan obtener ventajas o beneficios fiscales más allá de lo que la equidad y la justicia de las normas tributarias se lo permitan*». Con base en lo cual, defendió la legalidad de los actos administrativos demandados mediante los cuales se desconocieron las deducciones asociadas a las donaciones de que tratan los artículos 125 y 158-1 del ET.

En relación con las deducciones originadas en el artículo 158-2 del ET, manifestó, en relación con aquella declarada en la vigencia fiscal 2010, que el avalúo comercial



presentado por la demandante, y con base en el cual liquidó el respectivo beneficio, presentó «irregularidades» debido a la fijación del precio del inmueble por un valor sustancialmente superior al catastral —al pasar de \$129.000 a \$600.000.000—. Al respecto, añadió que la inscripción «afectación por causa de categorías ambientales» que pesa sobre el inmueble sí afectaba su explotación económica, aunque la misma proviniera de la voluntad del titular del mismo y que no implicara una prohibición para ser enajenado. Por lo anterior, concluyó que no era posible atenerse al referido avalúo comercial, por lo que debía limitarse el beneficio al valor catastral del inmueble por ser «el único elemento objetivo de valoración».

De otra parte, respecto a la misma deducción realizada en el año gravable 2011, sostuvo que, de conformidad con la letra a) del artículo 1.º del Decreto 3172 de 2003, reglamentario del artículo 158-2 del ET, no basta con desembolsar capital para gozar del beneficio tributario, pues, en todo caso, se requiere que aquel tenga por objeto el mejoramiento del medio ambiente. Además, alegó la ausencia de inversión debido a que la adquisición del inmueble ocurrió mediante la dación de otro inmueble.

Finalmente advirtió que, si bien formalmente las operaciones realizadas por la actora podían ser consideradas legalmente válidas a la luz de la normativa tributaria, todas las circunstancias analizadas en conjunto permitían concluir que su actuación estaba dirigida únicamente a la obtención de beneficios en detrimento del fisco. Por ello, afirmó que existió abuso de las formas jurídicas y, además, la configuración de un fraude fiscal.

Por último, planteó que, debido a que la demandante incluyó en sus declaraciones privadas unas deducciones improcedentes, los actos censurados se ajustaron a derecho al desconocer el saldo a favor determinado por la demandante en el año gravable 2010 y al imponer, por ese mismo hecho, las sanciones por inexactitud.

Sentencia apelada

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda (ff. 1411 a 1433 cp1), con fundamento en las siguientes consideraciones:

En relación con la concurrencia de beneficios fiscales, expresó que, si bien la adquisición de los respectivos inmuebles y su posterior donación ocurrieron en periodos gravables diferentes, generaron múltiples beneficios para la actora, porque los réditos obtenidos fueron superiores a la inversión realizada. Confirmó el rechazo de las deducciones originadas en las donaciones realizadas por la demandante a la luz de los artículos 125 y 158-1 del ET.

Frente a la deducción asociada a las inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente prevista en el artículo 158-2 del ET, manifestó, en relación con el año gravable 2010, que la actora se encontraba obligada a probar que el avalúo comercial que aportó se encontraba conforme a la realidad, puesto que «en dos años se había modificado el valor de los inmuebles en porcentajes exorbitantes que desbordan las condiciones reales del mercado». Sobre la misma deducción realizada en el periodo gravable 2011, sostuvo que la demandante no acreditó los resultados medibles y verificables que se alcanzaron para el mejoramiento del medio ambiente en los términos del Decreto 3172 de 2003, reglamentario del artículo 158-2 del ET. Además, recalcó que la adquisición de un inmueble mediante la dación de otro no configura una inversión que dé derecho a la referida deducción, por tratarse simplemente del cambio de un activo por otro. En atención a lo expuesto, negó los cargos de nulidad formulados por la demandante respecto de las referidas deducciones.

Finalmente, reafirmó la procedencia de las sanciones por inexactitud impuestas por la



Administración, en la medida en que la demandante no probó el cumplimiento de los requisitos de las deducciones enjuiciadas, lo que derivó en un menor impuesto a cargo de la actora. Asimismo, en virtud del artículo 188 del CPACA, la condenó en costas.

Recurso de apelación

La parte demandante recurrió la sentencia de primera instancia (ff. 1437 a 1452 cp1). Al efecto, reiteró los argumentos propuestos en la demanda y agregó que:

Respecto a la concurrencia de beneficios, el tribunal guardó silencio en cuanto a que las operaciones realizadas consistieron en dos hechos económicos independientes y no en uno como lo señala la demandada. Además, sostuvo que la proporcionalidad del beneficio obtenido en comparación a la inversión realizada no fue objeto de cuestionamiento en los actos demandados.

Adicionalmente, reprochó que el *a quo* negará la deducción del artículo 158-1 del ET para el año gravable 2010 debido a la falta de prueba del valor del inmueble. Sobre el particular, manifestó que la diferencia entre el avalúo catastral y el comercial se encuentra soportada en el avalúo técnico que allegó al proceso, sin que se haya sustentado la razón por la cual fue desestimado. De otra parte, respecto a la misma deducción tomada en la vigencia fiscal 2011, alegó que en sede administrativa no se discutió el cumplimiento de los requisitos de que trata el Decreto 3172 de 2003, por lo que, en dicho aspecto, la sentencia de primera instancia vulneraba sus derechos al debido proceso y a la defensa.

Finalmente, respecto a las sanciones por inexactitud, cuestionó que el tribunal hubiese confirmado su procedencia por el solo hecho de haber decidido desfavorablemente las pretensiones de la demanda, sin haber realizado un pronunciamiento frente al alegado error sobre el derecho aplicable. Guardó silencio en cuanto a las costas.

Alegatos de conclusión

Ambas partes insistieron en los argumentos planteados en las instancias y etapas procesales previas (ff. 41 a 59 cp2).

El representante del Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada (ff. 60 a 64 cp2). Estimó que en los años 2010 y 2011 la demandante sí obtuvo beneficios múltiples originados en un solo hecho económico, pues la «*adquisición*» que hizo de los respectivos inmuebles le permitió obtener de manera concurrente las deducciones por las donaciones de que tratan los artículos 125 y 158-1, luego de haber solicitado aquellas originadas en el artículo 158-2 del ET. De otra parte, frente al año gravable 2010, censuró que la actora no probara el valor real del inmueble sobre el que solicitó la deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, pese a que había sido cuestionado por la Administración debido a su «*afectación por causa de categorías ambientales*». Asimismo, respecto al año gravable 2011, indicó que la demandante no sustentó la inversión realizada, pues se limitó a defender la procedencia de la deducción cuando aquella tiene lugar mediante la dación de otro inmueble. Por último, consideró que eran procedentes la sanciones por inexactitud impuestas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante en contra de la



sentencia de primera instancia que le negó sus pretensiones.

Por ello, corresponde determinar: (i) si las deducciones de los artículos 158-1 y 125 del ET, por la donación de un inmueble en el año gravable 2010 y la donación de otro en el año gravable 2011, se basan en el mismo hecho económico que generó la deducción del artículo 158-2 del ET cuando tales inmuebles fueron adquiridos, y si, por ende, conforme a la limitación de beneficios fiscales prevista en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, se deben rechazar aquellas deducciones; (ii) el monto de la inversión, por la compra de bien un inmueble, que dio derecho al demandante para aplicar la deducción del artículo 158-2 del ET en el año gravable 2010; (iii) si la adquisición de un inmueble mediante la dación de otro constituyó una inversión que permitía acceder a la deducción del artículo 158-2 para el periodo fiscal 2011 y; (iv) la procedencia de las sanciones por inexactitud.

2- Con relación a la concurrencia de beneficios, la demandante plantea que el hecho económico que da origen a la deducción realizada por inversiones en mejoramiento y control del medio ambiente, prevista en el artículo 158-2 del ET, es la adquisición de dos bienes inmuebles (ocurrida en los años gravables 2009 y 2010) y, por otra parte, que las deducciones realizadas con sustento en los artículos 158-1 y 125 *ejusdem* (realizadas fiscalmente en los años gravables 2010 y 2011) tienen origen en otro hecho económico distinto, esto es, las donaciones de los mismos inmuebles, que al realizarse bajo los requisitos previstos en las normas en comento dan lugar a deducciones especiales en el impuesto sobre la renta. Por tanto, estima que las deducciones realizadas con fundamento en los artículos 158-1 y 125 del ET no se originan en el mismo hecho económico de la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente que causó en años fiscales previos, de manera que no se presenta la concurrencia de beneficios que prohíbe el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

En contraste, la demandada y el *a quo* manifiestan que la adquisición y posterior donación de los inmuebles constituyen un solo hecho económico que implicó la obtención de beneficios fiscales concurrentes, contrarios a los principios de justicia y equidad, así: (i) la deducción por la adquisición de un bien inmueble en el año gravable 2009 junto con la deducción por la donación del mismo inmueble en el año gravable 2010, con sustento, respectivamente, en los artículos 158-2 y 158-1 del ET; (ii) la deducción por la adquisición de un bien inmueble en el año gravable 2010 junto con la deducción por la donación del mismo inmueble en el año gravable 2011, con sustento en los artículos 158-2 y 125 del ET, respectivamente.

En esencia, la Sala debe decidir si las deducciones por las donaciones (*i.e.* artículos 158-1 y 125 del ET) se originaron en el mismo hecho económico que la deducción por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente, para así determinar si esos beneficios fiscales, derivados de los mismos inmuebles, se deben limitar en los términos del artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

2.1- El artículo 23 de la Ley 383 de 1997 establece una limitación en el proceso de depuración de la base imponible, al disponer que «*un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente*», en cuyo caso «*la utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar*». Para los efectos mencionados, la misma norma prescribe que se entienden por beneficios tributarios las deducciones respecto de las cuales la ley no exige el cumplimiento del requisito de causalidad y también los descuentos tributarios. Adicionalmente, el parágrafo 1.º del mismo artículo ilustra que son hechos económicos distintos, y por tanto no dan lugar a dicha prohibición, «*la inversión*» y «*la utilidad o renta*» que aquella genere.



Sobre la disposición jurídica en análisis, la Corte Constitucional consideró en la sentencia C-806 de 2001 que, con ella, el legislador implementó una limitación para evitar que los contribuyentes aplicaran beneficios fiscales más allá de lo permitido por los principios de equidad y justicia tributaria. En el mismo sentido, esta Sección precisó que el propósito de la norma, de acuerdo con la exposición de motivos del respectivo proyecto de ley, consistió en evitar afectaciones a la base gravable del impuesto sobre la renta y, con ello, promover mayores índices de neutralidad y equidad en el sistema tributario (sentencia del 15 de noviembre de 2018, exp. 21713, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

El presupuesto fáctico del artículo 23 bajo análisis, cuya verificación genera la limitación en la aplicación de múltiples beneficios fiscales, consiste en que estos tengan origen o se basen en «*un mismo hecho económico*». Sobre el particular, el legislador no precisó qué se debe entender por hecho económico, más allá de clarificar y ejemplificar que realizar una inversión es un hecho económico distinto a la obtención de utilidades a partir de ella; a partir de lo cual, se puede entender que la existencia de un único activo, objeto de la inversión, no se traduce forzosamente en que todos los beneficios fiscales asociados a ese bien constituyen un mismo hecho económico, pues la inversión sobre aquel y la utilidad generada son hechos económicos distintos para el propósito del artículo 23 de la Ley 383 de 1997. Esto es, la prohibición en comento no se genera por el suceso de que varios beneficios fiscales concurren o se encuentren asociados a un único activo, sino en la medida en que esos múltiples beneficios fiscales se originen o basen en un mismo hecho económico.

Por todo ello, para identificar el hecho económico generador de un beneficio fiscal, es necesario desentrañar la norma jurídica que lo concede. Así es por cuanto las disposiciones tributarias, al moldear el aspecto cuantitativo del hecho imponible mediante los distintos factores negativos de depuración de la base gravable, incorporan en la proposición jurídica variados hechos —económicos—, esto es, inversiones, adquisiciones, donaciones, obtención de utilidades, entre otros. Verificado tal hecho, constitutivo del presupuesto fáctico de la disposición jurídica, esta ordena la consecuencia jurídica relevante, *i.e.* deducir o descontar de la cuota tributaria (en lo que interesa para los efectos del artículo 23 *ejusdem* bajo análisis).

2.2- En el *sub lite*, se debate si los beneficios fiscales de los artículos 158-1 y 125 del ET aplicados por la demandante se basan en el mismo hecho económico que las deducciones por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente que también realizó el contribuyente pero con sustento en el artículo 158-2 del mismo cuerpo normativo; pues, de ser así, el contribuyente incurrió en la prohibición que preceptúa el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, como fue estimado por la Administración en los actos acusados. De ahí que resulte pertinente examinar el hecho económico que incorporan tales normas como presupuesto fáctico para acceder al derecho de las deducciones en ellas contenidas.

El artículo 158-2 del ET, entonces vigente, establecía que las personas jurídicas que realizaran directamente inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, tenían derecho a deducir el valor de tales inversiones en el respectivo año gravable; lo anterior, previo cumplimiento de ciertos requisitos y acreditaciones previstas en el mismo artículo y en el Decreto reglamentario 3172 de 2003. El decreto en mención, tras definir qué se entendía por inversiones en control y mejoramiento de medio ambiente, definió los rubros de inversiones que calificaban para tales fines y, entre otros, incluyó en la letra e) de su artículo 3.º la adquisición de predios y/o terrenos para la ejecución de proyectos tendentes a la restauración, regeneración, repoblación, y conservación de los recursos naturales renovables y del medio ambiente, conforme con los planes y políticas ambientales nacionales o regionales que fueran definidas por las autoridades ambientales competentes. En esos términos, la Sala observa que el hecho económico



previsto por el legislador para la obtención del beneficio descrito es una inversión en la adquisición de inmuebles, por parte de personas jurídicas, con el propósito de ejecutar única y exclusiva actividades de protección y manejo del medio ambiente.

Por otra parte, la versión del artículo 158-1 del ET, vigente para la época que interesa, establecía que era deducible el 125% del valor de las donaciones, como también de las inversiones, efectuadas a centros de investigación, centros de desarrollo tecnológico, constituidos como entidades sin ánimo de lucro, o centros y grupos de investigación de instituciones de educación superior, reconocidos por Colciencias, siempre y cuando se destinen exclusivamente a proyectos calificados previamente por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología o a la formación profesional de instituciones de educación superior estatales u oficiales y privadas, reconocidas por el Ministro de Educación, que sean entidades sin ánimo de lucro y que en un proceso voluntario hayan sido acreditadas u obtenido acreditación de uno o varios programas; lo anterior, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos previstos en el Decreto 2076 de 1992. En ese contexto, y dejando de lado la posibilidad de acceder al beneficio bajo la modalidad de inversiones (inciso 1.º del artículo 158-1), la Sala estima que el hecho económico que subyace a la referida deducción consistía en la realización de una donación, a favor de los centros o grupos referidos y para los fines antes indicados.

Finalmente, el artículo 125 del ET, en la redacción vigente para aquel entonces, establecía como beneficio fiscal el derecho a deducir el valor de las donaciones efectuadas, entre otros supuestos, a favor de corporaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social y actividad corresponda a la educación y a la investigación científica y tecnológica, siempre y cuando las mismas fueran de interés general. De suerte que el hecho económico integrado a la referida norma jurídica se concretaba en la realización de donaciones a favor de ciertos sujetos calificados.

2.3- Con el objeto de determinar si las deducciones por donación, solicitadas por la actora en los años gravables 2010 y 2011, tienen origen en el mismo hecho económico que la deducción del artículo 158-2 del ET, realizada fiscalmente en los años gravables 2009 y 2010, la Sala tiene por probadas las siguientes circunstancias:

(i) Mediante escritura pública del año 2009 (ff. 95 a 97 cp1), la demandante celebró la compra, en proindiviso, del 25% del derecho de dominio sobre un inmueble identificado como «*predio nro. 139*». Por la adquisición del inmueble en mención solicitó en el año gravable 2009 la deducción por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente de que trata el artículo 158-2 del ET; lo anterior, amparado en el certificado de la autoridad ambiental, conforme al Decreto 3172 de 2003 (ff. 729 a 730 cp1).

En el año gravable 2010, la demandante donó el mencionado inmueble a una institución de educación superior (ff. 679 a 682 cp1). En virtud de tal donación accedió y cumplió los requisitos de la deducción del artículo 158-1 del ET, por inversiones y donaciones en desarrollo científico y tecnológico; al respecto, obra certificación, del 23 de febrero de 2011, expedida por la Universidad del Tolima (ff. 151 a 152 cp1) en la que consta que el inmueble sería usado por el Grupo de Investigación en Biodiversidad y Dinámica de Ecosistemas Tropicales del donatario y destinado para el programa de Formación Profesional de Ingeniería Forestal, acreditado mediante resolución del Ministerio de Educación.

(ii) De otra parte, mediante escritura pública del 2010 (ff. 217 a 220 cp1), la demandante celebró la compra, en proindiviso, del 23% del derecho de dominio sobre un inmueble identificado como «*predio nro. 97*». Por la adquisición del inmueble en mención solicitó en el año gravable 2010 la deducción por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente de que trata el artículo 158-2 del ET; lo anterior, amparado en el certificado expedido por la autoridad ambiental, conforme al Decreto 3172 de 2003 (ff. 720 vto. a



721 cp1).

En el año gravable 2011, la demandante donó el mencionado inmueble a una institución de educación superior (ff. 1064 a 1065 cp1). En virtud de tal donación accedió y cumplió los requisitos de la deducción del artículo 125 del ET; al respecto, obra certificación de donación, del 03 de noviembre de 2011, expedido por la donataria (ff. 488 a 489 cp1).

(iii) Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412013000141, del 26 de diciembre de 2013 (ff. 173 a 215 cp1), la Administración rechazó la deducción de la donación del inmueble realizada en el año gravable 2010 al amparo del artículo 158-1 del ET, para lo cual señaló que *«la sociedad contribuyente con respecto del bien inmueble adquirido en el año gravable 2009, depuró la renta líquida en dicha vigencia fiscal haciendo uso de la deducción por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente y por este hecho económico no puede pretender sobre el mismo bien inmueble obtener un segundo beneficio fiscal al solicitar en el año gravable 2010 deducción por donación inversión en investigaciones científicas y tecnológicas de que trata el precepto 158-1 del ET, por haber donado dicho bien a la universidad del Tolima»*. A esos efectos, la demandada invocó definiciones de diversos diccionarios para acotar que *«el término hecho económico es un término general, que contempla acontecimientos complejos y no necesariamente cada transacción económica individualmente considerada»*. En ese contexto, concluyó que *«cobra vigencia lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, según el cual, un mismo económico, en este caso, la erogación causada para la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente, no puede producir, además del beneficio tributario de deducir la inversión en el periodo que se realizó, la posibilidad de deducirse nuevamente dicho valor a través de la deducción por inversión en investigaciones científicas y tecnológicas pues son opciones excluyentes»*.

Respecto al año gravable 2011, mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412013000142, del 26 de diciembre de 2013 (ff. 382 a 431 cp1), con una similar motivación jurídica, la Administración rechazó, de igual forma, la deducción de la donación efectuada por la actora con sustento en el artículo 125 del ET, debido a que la demandante había solicitado en la vigencia fiscal anterior (*i.e.* 2010, para este caso), y sobre el mismo inmueble posteriormente donado, la deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente (artículo 158-2 *ibidem*).

(iv) Al respecto, la actora alega que las operaciones realizadas consistieron en dos hechos económicos independientes, *i.e.* de una parte la adquisición de los respectivos inmuebles que dio lugar a las deducciones por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente (artículo 158-2 del ET) y, de otra, las donaciones de dichos inmuebles ocurridas en los subsiguientes periodos gravables, esto es, 2010 y 2011, y que originaron respectivamente las deducciones de que tratan los artículos 158-1 y 125 *ibidem*, respectivamente.

(v) En el *sub iudice* no es discutido por las partes el cumplimiento de los requisitos que dieron lugar a las deducciones por donaciones (artículos 158-1 y 125 *ibidem*) rechazadas por la Administración.

2.4- Los actos enjuiciados, con fundamento en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, rechazaron la deducibilidad de las donaciones de dos bienes inmuebles realizadas en los años gravables 2010 y 2011 al amparo de los artículos 158-1 y 125 del ET, respectivamente, por considerar que se originaban en el mismo hecho económico de la deducción por mejoramiento y control del medio ambiente prevista en el artículo 158-1 del ET, que el mismo contribuyente aplicó cuando compró esos dos bienes en años gravables anteriores.



Conforme lo expuesto en el fundamento jurídico 2.1 de la presente providencia, la prohibición del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 tiene lugar cuando se aplican múltiples beneficios fiscales que tengan origen en el mismo hecho económico; y la consecuencia jurídica, en tal caso, será el rechazo o pérdida del beneficio fiscal de mayor cuantía, sin perjuicio de la sanción por inexactitud. Adicionalmente, se precisa que si dos beneficios fiscales concurren o estén asociados a un único activo no se deriva obligatoriamente la conclusión de que se está en el supuesto de la prohibición del artículo 23 de la ley en comento, de acuerdo con la interpretación que deriva del párrafo 1.º del mismo artículo; pues lo relevante siempre será determinar cuál es, y si hay identidad, en el hecho económico que genera cada beneficio y no la existencia de un único bien.

La Sala descarta que el contribuyente estuviese inmerso en la prohibición en comento por el hecho de que, por un lado, la deducción del artículo 158-1 del ET se realizó por la donación de un bien inmueble, cuya adquisición en un año fiscal previo también había generado otra deducción especial, señaladamente, la deducción por invertir en el mejoramiento y control del medio ambiente prevista en el artículo 158-2 del ET; igual razonamiento se extiende a la deducción del artículo 125 del ET por la donación de otro inmueble, cuya adquisición en otro año fiscal también había generado la deducción especial del artículo 158-2. Ello por cuanto la existencia de un solo bien, en cada uno de los anteriores casos, al que se encuentren asociados dos beneficios fiscales no constituye el presupuesto fáctico que fija el artículo 23 de la Ley 3 de 1997; pues, para la Sala se incurre en la referida prohibición cuando los dos beneficios fiscales tienen origen o se basan en el mismo hecho económico.

Lo preceptuado por 158-1 del ET evidencia que el hecho económico, que origina la deducción realizada por el contribuyente en el año gravable 2010, consiste en la traslación a título gratuito del derecho de dominio de un activo a favor de ciertas entidades (los centros y grupos referidos por el inciso 1.º del artículo en mención) y con destino a unas actividades en particular (proyectos carácter científico, tecnológico o de innovación tecnológica); todo ello instrumentalizado en términos jurídicos mediante el negocio jurídico de la donación y bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas legales y reglamentarias aplicables. A su turno, el hecho económico que subyace a la deducción del artículo 158-2 del ET realizada en el año gravable 2009, y alegado por la demandada como idéntico al del artículo 158-1 *ejusdem*, consiste en la adquisición del derecho de dominio sobre activos que se destinan al mejoramiento y control del medio ambiente. Por tanto, la Sala considera que las anteriores deducciones se originan en hechos económicos distintos, muy a pesar de que ambas estén asociadas a un mismo bien inmueble; pues en un caso, la deducción del artículo 158-1 del ET, el hecho económico consiste en la donación de un activo en beneficio de actividades de investigación, ciencia y tecnología, mientras que, por el contrario, en el caso de la deducción del artículo 158-2 del ET, aquel consiste en la adquisición de activos que se destinan a actividades que arrojen beneficios ambientales.

Igual razonamiento es extensible a la deducción del artículo 125 del ET que realizó el demandante durante el año gravable 2011, frente a la deducción del artículo de la deducción del artículo 158-2 del ET causada en el periodo gravable anterior. El hecho económico que subyace a la referida deducción del artículo 125 del ET es la traslación a título gratuito del derecho de dominio de un activo a favor de ciertas entidades (entidades sin ánimo de lucro, entre otras) y con destino a ciertas actividades de interés general; todo ello instrumentalizado en términos jurídicos mediante el negocio jurídico de la donación y bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas legales y reglamentarias aplicables. Mientras que la deducción del artículo 158-2 del ET tiene como base un hecho económico distinto, esto es, nuevamente, la adquisición del derecho de dominio sobre activos que se destinan al mejoramiento y control del medio ambiente. Por tanto, respecto a estas dos deducciones, la Sala considera que tampoco tienen origen en el «*mismo hecho económico*», y por ello no incurren en la prohibición



del artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

En consecuencia, la Sala considera que son procedentes las expensas relacionadas con las donaciones realizadas para el desarrollo científico y tecnológico (artículo 158-1 del ET), por cuantía de \$703.750.000, y para el desarrollo de la educación y la investigación científica y tecnológica (artículo 125 *ibidem*), por valor de \$600.000.000. Prospera el cargo de apelación y se revoca en este aspecto la sentencia de primera instancia.

3- En lo que respecta al problema jurídico sobre la cuantía de la deducción por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente (artículo 158-2 del ET) realizada en el año gravable 2010, la demandante alega que el valor declarado (\$600.000.000) corresponde al costo por el cual adquirió el inmueble que generó el beneficio fiscal, el cual se encuentra soportado en el avalúo comercial que allegó al plenario. Por el contrario, la demandada y el *a quo* sostienen que el referido avalúo difiere del valor catastral del inmueble (\$129.000), razón por la cual afirman que el avalúo técnico no acredita la «realidad» del valor comercial y, por tanto, debe tomarse como valor de adquisición y monto de la deducción el avalúo catastral al ser «*el único elemento objetivo de valoración*».

En atención a lo anterior, le corresponde a la Sala juzgar si el monto de la deducción solicitada por el contribuyente se encuentra acreditado con el avalúo técnico aportado o, por el contrario, su valor corresponde al prescrito en el avalúo catastral.

3.1- Conforme al artículo 158-2, inciso 1.º, del ET, la cuantía de la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente correspondía al «*valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable*»; sin perjuicio de que el inciso 2.º del mismo artículo, con un criterio de proporcionalidad de la expensa, fijara como límite que la deducción en ningún caso podía ser superior al 20% de la renta líquida del contribuyente (calculada antes de restar el valor de la inversión). En ese sentido, el artículo 2.º, letra e), del Decreto 3172 de 2003, reglamentario del artículo 158-2 del ET, estableció que el contribuyente debía elaborar una certificación, suscrita por el representante legal y el revisor fiscal o contador público, en que se acreditara el valor de la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente así como el valor de la deducción por dicho concepto.

3.2- A fin de determinar si la demandante acreditó el valor de la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente, en los términos antes señalados, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) Mediante escritura pública, otorgada el 05 de noviembre de 2010 (ff. 217 a 220 cp1), la demandante celebró la compra, en proindiviso, del 23% del derecho de dominio de un inmueble por valor de \$600.000.000.

(ii) El precio del inmueble fue fijado con base en el avalúo comercial (ff. 770 a 775 cp1) elaborado por un ingeniero forestal inscrito en el registro nacional de evaluadores (f. 231 cp1), quien, luego de presentar la metodología utilizada para la valuación monetaria del predio, concluyó que el valor del mismo ascendía a la suma de \$2.484.229.500. Al respecto, la demandante señaló que la diferencia entre el valor pagado de \$600.000.000 y el del referido avalúo comercial (\$571.000.000 en razón del 23% adquirido), divergió en solo 5%, en consideración de las potencialidades del terreno y los bosques en él sembrados.

(iii) Mediante certificación, del 28 de junio 2013 (f. 1359 cp1), la revisoría fiscal de la actora certificó que, de acuerdo con los registros contables y documentación soporte, durante el año gravable 2010 se registró la compra del activo enjuiciado por valor de



\$600.000.000.

(iv) En sede de discusión administrativa (ff. 74 a 81 cp1), la demandada reprochó que el predio objeto de la litis fuera adquirido en el 2007 por una compañía por valor de \$7.000.000 y que lo enajenara en ventas parciales, en un lapso inferior a dos años, en \$1.385.550.000; al tiempo que señaló que la compañía con la que la demandante celebró el negocio jurídico de compraventa en el año 2010, adquirió el 34% del referido inmueble por valor de \$880.000.000, lo que generó un incremento del 5.659,16% respecto del valor de adquisición en menos de 2 años.

Además, expresó que *«todos los incrementos en el precio se generan en un predio al que no se le puede agregar valor dado que está afectado por causas de categorías ambientales»*, para lo cual invocó la cláusula 3.º de la escritura pública mediante la cual la demandante adquirió el inmueble (ff. 628 vto. y 629 cp1), cuyo texto señala que: *«el vendedor manifiesta que el inmueble sobre el cual recaen los derechos que se transfieren —de dominio y de posesión— se encuentra gravado con afectación por causas de categorías ambientales ... comoquiera que la inversión se hace con el propósito de ejecutar en ellos actividades de protección, preservación, y conservación del medio ambiente»*.

(v) Por las anteriores consideraciones, la demandada limitó la deducción declarada por la actora por valor de \$600.000.000 a la suma de \$129.000 correspondiente al avalúo catastral del inmueble, por ser *«el único elemento objetivo de valoración»*.

(vi) Al respecto, la demandante manifestó en el escrito de demanda que *«el valor de la propiedad inmueble adquirida, con base en criterios y avalúos técnicos, no ha sido objetivamente desvirtuada»*; y que la inscripción *«afectación por causa de categorías ambientales»* es producto de la autonomía privada, por lo que puede ser levantada por voluntad del titular del inmueble, sin que, además, la misma implique que se encuentre prohibida su explotación económica o que ella menoscabe su valor comercial.

3.3- La litis planteada se concentra en establecer si la demandante acreditó el monto de la inversión en la adquisición de un inmueble destinado al mejoramiento y control del medio ambiente; sin que sea objeto de debate el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 158-2 del ET y normas reglamentarias para que la deducción sea procedente. En ese contexto, el demandante sostiene que el valor de adquisición del inmueble corresponde al valor comercial soportado en un avalúo técnico (\$600.000.000); por el contrario, la demandada, junto con el *a quo*, no le dan valor probatorio a ese medio de prueba y estiman que tal valor corresponde al avalúo catastral (\$129.000).

A efectos de soportar el referido valor de adquisición del inmueble (*i.e.* de la inversión), la actora aportó un avalúo comercial realizado por un ingeniero forestal inscrito en el registro nacional de avaluadores; lo cual permite inferir la idoneidad del perito en la ciencia sobre la que rindió la experticia, y de la cual presentó la metodología que utilizó para valorar monetariamente el inmueble enjuiciado. El referido profesional asignó el valor comercial luego de realizar una valoración económica de la madera; del bosque; de los servicios ambientales y del terreno del predio, que lo llevó a concluir que *«en razón a la situación de orden público que actualmente atraviesa el país y teniendo en cuenta la dificultad de las empresas para realizar inversiones o donaciones, la importancia de preservar este bosque a perpetuidad, la necesidad que tiene la Universidad del Tolima para hacerse a un laboratorio viviente y con el ánimo que se pueda realizar el programa de donaciones del Bosque Galilea a la Universidad del Tolima, sugerimos ofrecer al predio 97 a los posibles donantes o inversionistas a un precio de \$2.484.229.500»*. En ese contexto, la Sala juzga que al avalúo comercial aportado por la demandante se le debe dar mérito probatorio, en cuanto fue proferido



por un profesional idóneo y debido a que en él se explican las razones que fundamentan la referida valuación, y sirvió de sustento a efectos de pactar el precio de enajenación del bien entre la actora y el vendedor del inmueble.

Con el fin de desvirtuar el hecho probado mediante el avalúo técnico referido, la demandada se limitó a elaborar cuestionamientos sobre los precios de compra estipulados por la cadena de compradores precedentes a la demandante, sin presentar razones técnicas que le restaran mérito probatorio al avalúo presentado por la actora; aportar un nuevo avalúo que desvirtuara el que constaba en el plenario; o solicitar la práctica de una prueba que demostrara las inconsistencias que alegaba.

De otra parte, en relación con la inscripción «*afectación por causa de categorías ambientales*», aunque la demandada acepta que aquella no impedía la enajenación del inmueble, expresó que «*lo que no se puede aseverar es que el bien no queda limitado en su explotación económica o comercial, cosa que evidentemente sí ocurre ... pues el hecho de fondo es que sobre el predio no se contaba con licencia de aprobación para ser aprovechada comercialmente*». Sin embargo, la Sala insiste en que las afirmaciones de la Administración carecen de acreditación probatoria, pues no se encuentran respaldadas en soportes técnicos que desvirtúen el valor del avalúo técnico aportado por la demandante. Todo, conllevó a que aceptara la deducción, pero limitada al avalúo comercial por ser «*el único elemento objetivo de valoración*».

Llama la atención que la demandada acepte expresamente que las operaciones realizadas por la actora eran legalmente válidas a la luz de la ley (f 623 vto.) y que el reproche esté dirigido a la obtención de beneficios tributarios por la supuesta configuración de un «*fraude fiscal*». No obstante, de la motivación de los actos censurados y de la contestación de la demanda se extrae que la censura planteada por la Administración giró en torno a la cuantía de la compraventa y no a la calificación jurídica de esa transacción. Así, y dado que el artificio que supone la configuración de un fraude fiscal (en los términos sugeridos por la demandada) no versa sobre la cuantía de la operación económica objetada sino sobre su naturaleza, no están dados los presupuestos jurídicos para su ocurrencia. Tampoco se observa que la autoridad tributaria haya desplegado una actividad probatoria que desvirtuara la caracterización jurídica dada por las partes a su relación negocial, de modo que tampoco hay en el *sub lite* un sustento probatorio sobre el acaecimiento de un fraude fiscal.

Con todo, destaca la Sala que, en vista de que la Administración pretendió cuestionar el precio de la compraventa en cuestión, debió acudir a los mecanismos jurídicos que a ese efecto establece el ordenamiento tributario para ese fin, circunstancia que no tuvo lugar.

Por las razones expuestas y con fundamento en los artículos 742 del ET y 167 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), que señalan respectivamente que la determinación de tributos debe fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente y que le incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, la Sala juzga que la Administración no desplegó una actividad probatoria dirigida a desvirtuar el avalúo técnico aportado por el demandante, ni hizo uso de los medios que el ordenamiento jurídico prevé para desvirtuar la cuantía de la operación económica que originó la deducción declarada por la demandante.

Por consiguiente, la Sala estima que el valor de la inversión, constituido por el precio de adquisición, por valor de \$600.000.000 se encuentra acreditado a través de diversos medios de prueba concurrentes a tal fin, como son el avalúo técnico presentado por la demandante, el precio de compra pactado en la escritura pública y los registros contables que efectuó la demandante respecto de tal compra. En esa medida, la



deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente en el periodo gravable 2010 se encuentra acreditada en \$600.000.000.

Prospera el cargo de apelación y se revoca al respecto la sentencia de primera instancia.

4- Por último, resta estudiar el cargo de apelación referido a la deducción por inversión en control y mejoramiento en el medio ambiente realizada en el año gravable 2011, representada en la adquisición de un inmueble en tal año. La parte demandante, también apelante única, plantea que el ordenamiento no condiciona la procedencia de la deducción a que el pago de la inversión (*i.e.* la adquisición del inmueble) ocurra con un medio de pago específico, de manera que la dación en pago de otro inmueble no impide acceder al beneficio fiscal. Por el contrario, la demandada y el *a quo* consideran que realizado el pago en tales términos, no se realizó una verdadera inversión que permitiera acceder a la deducción del artículo 158-2 del ET, por cuanto estiman que tan solo se da el cambio de un activo por otro.

Por lo anterior, corresponde a la Sala juzgar si el pago de la compra del inmueble, que califica como inversión en mejoramiento y control del medio ambiente, mediante la dación en pago de otro inmueble impide acceder a la deducción del artículo 158-2 del ET.

4.1- Antes de resolver el anterior problema jurídico, la Sala advierte que, en sede judicial, la demandada y el *a quo* se refirieron a la improcedencia de la deducción tras invocar la ausencia de acreditación de los resultados medibles y verificables que se alcanzaron con la inversión realizada para el mejoramiento del medio ambiente en los términos del Decreto 3172 de 2003. Sin embargo, tal como lo señala la demandante en el escrito de apelación, tal reproche no fue esgrimido durante la actuación administrativa, ni hizo parte de la motivación que la Autoridad expuso en el acto de liquidación acusado. Por consiguiente, la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre el particular en aras de proferir un fallo congruente y garantizar el derecho al debido proceso y a la defensa del administrado.

4.2- Para resolver el tema objeto de debate, la Sala trae a colación que a la deducción del artículo 158-2 del ET se accede por realizar «*inversiones*» en el mejoramiento y control del medio ambiente, conforme a los requisitos del Decreto 3172 de 2003. Según el artículo 3°, letra e), del decreto en mención, la adquisición de predios y/o terrenos es uno de los rubros admisibles que califica como «*inversiones*», a efectos de solicitar la deducción; mientras que el artículo 4.º presenta un listado de cuáles inversiones no dan derecho a la deducción. Por lo demás, el artículo 158-2 del ET y el Decreto 3172 de 2003 no realiza referencias relativas al título jurídico traslativo del derecho de dominio o al medio de pago que debe utilizar el contribuyente adquirente del predio y/o terreno.

En ese marco normativo, la Sala considera que la regulación legal y reglamentaria de la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente no establece una limitación o restricción legal en cuanto al medio de pago, cuando se accede a ella mediante la adquisición de predios y/o terrenos. De manera que, el tipo de pago estipulado por las partes de consuno, en ejercicio de su autonomía privada, o la derivación de aquel en una dación en pago —de consuno también—, no es una circunstancia que por sí sola impida acceder a la deducción en mención o infrinja algún requisito de los previstos en el referido marco normativo.

En igual sentido, la Sala resalta la ausencia restricción o limitación alguna en cuanto al tipo de negocio jurídico o título jurídico traslativo del derecho de dominio sobre el predio y/o terreno constitutivo de la inversión, a efectos de cumplir con los requisitos que confieren el derecho de aplicar la deducción del artículo 158-2 del ET. Por ello, los



sujetos, en ejercicio de su autonomía privada, dentro de los límites de la ley, pueden instrumentar el tipo de negocio que mejor se adecúe a sus necesidades².

4.3- Sobre las cuestiones objeto de litigio, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) De conformidad con la cláusula sexta de la escritura pública otorgada el 02 de agosto de 2011 (f. 1126 vto. cp1), el precio de la compraventa del inmueble objeto de debate correspondió a \$540.000.000.

(ii) La demandante afirma, sin ser cuestionado por la Administración, que el precio del inmueble fue pagado a la vendedora «*mediante la dación en pago*» de un inmueble ubicado en Bogotá D.C., identificado con la matrícula inmobiliaria 50S-295282 (f. 18 vto.).

4.4- Por las consideraciones jurídicas y fácticas expuestas, estima la Sala que la extinción de la obligación de pagar el precio mediante la dación en pago de un inmueble, no constituye en sí mismo un hecho que impida acceder a la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente. Tampoco evidencia el incumplimiento de algún requisito de los previstos para que se conceda tal deducción. Todo lo contrario, la compra del inmueble, con el cumplimiento de la prestación a cargo del comprador de pagar el precio en los términos estipulados o mediante la dación en pago, es lo que da lugar a una inversión que, tras cumplir las definiciones de mejora y control del medio ambiente, fue objeto de certificación por la respectiva autoridad ambiental competente conforme al artículo 2.º del Decreto 3172 de 2003.

En consecuencia, la Sala juzga que la deducción por inversión en mejoramiento y control del medio ambiente, declarada por la demandante en el año gravable 2011 en cuantía de \$540.000.000, es procedente. Prospera el cargo de apelación y se revoca en este aspecto la sentencia de primera instancia.

5- Con base en lo estimado por esta Sala, en el sentido de decidir que no proceden los rechazos que hizo la Administración respecto de las deducciones declaradas por los años gravables 2010 y 2011, las sanciones por inexactitud deben ser revocadas por atipicidad de la conducta.

6- En atención a todas las consideraciones expuestas, la Sala procede a aceptar las deducciones, que a su turno fueron negadas por el *a quo* y los actos acusados, por concepto de: (i) donaciones realizadas en los años gravables 2010 y 2011, con sustento en los artículos 158-1 y 125 del ET, respectivamente; (ii) el valor de la deducción por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente declarada en el año gravable 2010 y que fue realizada mediante la adquisición de un inmueble; (iii) la deducción por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente año gravable 2011 y que fue generada por la adquisición de un inmueble con la dación en pago de otro inmueble. Lo anterior conlleva revocar la sentencia apelada y declarar la nulidad total de los actos demandados.

7- Finalmente, en relación con las costas, la Sala destaca que, en el caso concreto, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por dicho concepto. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición en primera instancia, la Sala levanta la condena impuesta por el *a quo* y se abstiene de condenar

² Acerca de la libertad en la elección del vehículo comercial a efectos de acceder a un beneficio tributario en ausencia de norma jurídica que establezca limitaciones o prohibiciones, ver la sentencia de constitucionalidad C-308 de 2017, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez; y, de esta Sección, sentencias del 12 de febrero y del 07 de mayo, ambas de 2020 (exps. 24048 y 22932, CP: Julio Roberto Piza).



por dicho concepto 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 apelada. En su lugar,

*Primero: **Declarar** la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión nros. 112412013000141 y 112412013000142, del 26 de diciembre de 2013, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme las declaraciones privadas del impuesto sobre la renta y complementarios correspondientes a los años gravables 2010 y 2011, a cargo de la demandante.*

2. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ