



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C. dieciocho (18) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00210-01 (27912)
Demandante: TRIGÓN INTERNATIONAL CORP Y MARÍA LUISA MESA ZULETA
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2013. Requisitos para la autorización del cambio de inversión extranjera. Obligación de declarar la cancelación de la inversión. Artículo 326 del ET. Sanción por no declarar.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 11 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹.

ANTECEDENTES

El 10 de febrero de 2011, Trigón International Corp. suscribió contrato de compraventa de derechos fiduciarios con Kemasi Colombia EU, cuyo objeto era la «cesión a título de venta de los derechos fiduciarios en el fideicomiso P y E, y como tal, la transmisión de la calidad de beneficiario del área del apartamento 901 del Proyecto Residencial Peñas Blancas». En cumplimiento del artículo 1.º del Decreto 1242 de 2003, el 29 de julio de 2011, Trigón presentó la declaración del impuesto sobre la renta respecto de esa operación.

El 1.º de febrero de 2013, se registró la cesión, y Kemasi fue inscrita como beneficiaria de área por la fiduciaria. Así mismo, el 13 de junio de 2013, se otorgó la escritura pública de transferencia de dominio del inmueble.

Previo emplazamiento para declarar del 31 de mayo de 2017, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió la Resolución Sanción 322412017000207 del 21 de noviembre de 2017, en la cual impuso sanción por no presentar la declaración de renta correspondiente al año gravable 2013, por \$617.245.000. Contra dicho acto se interpuso recurso de reconsideración.

El 13 de noviembre de 2018, mediante la Resolución 11422, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la sanción por no declarar.

¹ Expediente digital índice 2 Samai.



DEMANDA

Las actoras, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formularon las siguientes pretensiones²:

«PRINCIPALES:

1. Que se declare la nulidad de los actos demandados, esto es: (i) la Resolución Sanción por No Declarar No. 322412017000207 de 21 de noviembre de 2017, proferida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá no declarar sobre la Renta por cancelación de la inversión extranjera en el año 2013; y (ii) la Resolución No. 011422 de 13 de noviembre de 2018 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, en la que Resuelve el Recurso de Reconsideración.
2. Que como restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada presentada por la sociedad por el impuesto y periodo señalado, y se establezca que no está obligada a pagar los mayores valores determinados por la Administración en los actos demandados.

SUBSIDIARIAS 1:

1. Que se modifiquen los actos administrativos demandados, proferidos por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, ambas dependencias de la DIAN, mediante los cuales se propone una sanción por no declarar el Impuesto sobre la Renta por cancelación de la inversión Extranjera.
2. Que como restablecimiento del derecho se efectuó la liquidación del Impuesto sobre la Renta con fundamento en los elementos (costo, precio de venta, etc.) del año en que se perfeccionó la operación entre las partes, es decir, en el año 2011.

SUBSIDIARIAS 2:

1. Que se modifiquen los actos administrativos demandados proferidos por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, ambas dependencias de la DIAN, mediante los cuales se propone una sanción por no declarar el Impuesto sobre la Renta por cancelación de la inversión Extranjera.
2. Que como restablecimiento del derecho sea liquidado el impuesto tomando en cuenta el costo de adquisición del beneficio de área de los derechos fiduciarios, en tanto en los actos administrativos proferidos por la Administración Tributaria no fue tenido en cuenta. Así mismo, que en aplicación de la literalidad del artículo 72 del estatuto tributario, vigente para la época de la operación, sea tomado como precio de venta el avalúo catastral del año anterior al de la enajenación».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 27 numeral 2 y 326 del Estatuto Tributario;
- Artículos 366, 406, 824, 864, 887, 888, 894 y 905 del Código de Comercio y,
- Artículo 1.º del Decreto 1242 de 2003.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La declaración del periodo gravable en el que se realizó la venta de los derechos fiduciarios se presentó en el plazo previsto por el Decreto 1242 de 2003 -en un formulario

² Fls. 2 a 4 c.p.



del año gravable 2010, pues no se había expedido el del año 2011-, la cual quedó en firme y es inmodificable.

Se violó el debido proceso al desconocer las pruebas y argumentos presentados con la respuesta al emplazamiento para declarar y con el recurso de reconsideración, y se desconoció que en derecho sancionatorio las actuaciones administrativas deben soportarse en pruebas debidamente valoradas. Además, los actos acusados adolecen de falsa motivación y violación a normas superiores, al omitir hechos probados y aplicar normas ajenas al caso.

La DIAN confunde los conceptos de celebración del negocio jurídico, inscripción de la cesión ante la entidad fiduciaria, otorgamiento de la escritura pública de beneficio de área a favor del cesionario y el soporte para la cancelación de la inversión extranjera ante el Banco de la República, que implican efectos jurídicos diferentes.

Se inobservaron los elementos del contrato de compraventa de derechos fiduciarios firmado en el año 2011 entre Trigón y Kemasi EU, donde se pactó el precio de la cosa vendida (*derechos fiduciarios*), que se perfeccionó con la simple manifestación de la voluntad de las partes. La falta de firma de autorización para fines de oponibilidad a terceros del representante legal de Alianza Fiduciaria no era un elemento esencial del contrato, ni afectaba su validez, e indicar lo contrario transgrede el artículo 894 del Código de Comercio. En consecuencia, conforme al artículo 326 del ET, desde el 10 de febrero de 2011, se contaba el mes previsto para presentar la declaración de renta.

La cesión de derechos fiduciarios no depende de la escrituración del inmueble, y junto con la respectiva anotación en el registro no son elementos que validen un contrato de compraventa. Cuando se perfeccionó el negocio jurídico, las reglas del artículo 102 del ET no establecían la transparencia fiscal actual; de ahí que la venta de derechos fiduciarios era un negocio en el que el activo subyacente de dichos derechos no era relevante, y los efectos eran los relativos a la venta de un activo intangible. Además, Trigón no concurrió a la firma de la escritura, porque era un acto ajeno, en tanto los derechos fiduciarios se compraron en 2011.

La aceptación y registro de la operación por parte de Alianza Fiduciaria, y la contabilización de Kemasi EU, no hacen parte de los elementos del contrato de compraventa, y tampoco le son oponibles a Trigón, pues corresponden a la esfera privada de esos terceros y a la forma en que lleven su contabilidad; además, ya se había recibido el pago, girado al exterior por vía cambiaria y registrado en la declaración de renta, y se había entregado físicamente el inmueble subyacente a la compradora.

El ingreso, en los términos del artículo 26 del ET, se dio cuando nació el derecho a exigir el pago acordado (2011), por lo cual fue en ese periodo que este se declaró. En consecuencia, la sanción por no declarar desconoce los argumentos jurídicos y la documentación que respalda la compraventa celebrada y perfeccionada en el año 2011, independientemente de las actuaciones posteriores derivadas de la transacción, que no pueden confundirse con la compraventa de derechos fiduciarios.

La obligación tributaria es independiente de la obligación cambiaria, y el hecho de que exista una inversión extranjera directa, registrada ante el Banco de la República, no resta validez la existencia de las demás obligaciones en derecho cambiario.



Así, conforme con el artículo 1.º del Decreto 1242 de 2003, vigente para ese momento, el hecho gravable era la enajenación, y no el registro cambiario, porque la declaración del impuesto se presenta sobre el valor de la transacción, ajena a la obligación cambiaria, pues no existe entre ellas una relación de obligación principal a accesoria.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente³:

Se demostró que la operación cuestionada se realizó en enero del año 2012, y se perfeccionó el 1.º de febrero del año 2013 cuando, conforme con el certificado de libertad y tradición, se registró la escritura pública. Lo anterior, porque si bien las escrituras públicas sin el correspondiente registro constituyen un título válido entre los contratantes, no son oponibles a terceros, entre ellos, la DIAN.

La demandante era titular de unos derechos fiduciarios (*fiducia inmobiliaria*) de una inversión extranjera, en la que la cosa transferida a la fiduciaria para administración era el bien inmueble denominado «*apartamento 901*». La sociedad, al ser titular de un inmueble bajo la figura del fideicomiso, le transfirió el dominio a la fiducia del bien con la condición de que esta lo administrara.

Trigón alega que en el año 2011 suscribió un contrato de compraventa de los derechos sobre dicha fiducia a Kemasi EU; sin embargo, en una de sus cláusulas se observa que en el negocio solo se establecieron los términos y condiciones de la venta. Posteriormente, en enero del año 2012, la actora suscribió contrato de compraventa con Kemasi EU, en el que pactó que todo acuerdo anterior no tendría efectos. Este último contrato fue notificado y aceptado por la fiducia, en su condición de administradora del fideicomiso, el 1.º de febrero de 2013, y se suscribió la escritura pública de compraventa con Kemasi EU, registrada el 9 de agosto de 2013, conforme al certificado de libertad y tradición.

Por lo anterior, el contrato se perfeccionó el 1.º de febrero de 2013, cuando la fiduciaria aceptó y se notificó de la cesión de los derechos fiduciarios, conforme a los artículos 1226, 1234 numerales 4 y 7 del Código de Comercio y 1959 a 1962 del Código Civil.

La inscripción en la base SIFIL y el contrato de 2012, fueron el fundamento utilizado por el contribuyente para solicitar ante el Banco de la República la cancelación de la inversión extranjera, y fue el soporte de la escritura el que originó la anotación en el folio de matrícula inmobiliaria del inmueble en agosto de 2013, lo cual confirma que la obligación de declarar tuvo lugar en el año gravable 2013.

No se aportaron pruebas que desvirtuaran la existencia, perfeccionamiento, registros y trámites adelantados con base en el contrato de cesión de derechos del 20 de enero de 2012, en el año 2013, como consta en los documentos allegados desde el inicio de la investigación por la actora y en los cruces con Alianza Fiduciaria SA y con el Banco de la República. Tampoco se infirmaron los reportes de información exógena y lo registrado en las declaraciones tributarias sobre el reconocimiento de la inversión en el 2013, por el adquirente Kemasi EU, ni se acreditó la falta de validez o efectos de la formalización con la anotación en 2013, que consta en el Certificado de Tradición y

³ Índice 9 en Samai



Libertad del folio de matrícula inmobiliaria del inmueble objeto de la referida cesión, por lo cual no hay lugar a indicar que la DIAN se basó en hechos equivocados, siento inexistente la falsa motivación alegada.

Las pruebas que a juicio de la actora no se valoraron (*documentos de liquidación de negociación de divisas, declaraciones de cambio por inversiones internacionales en formularios 4 de abril de 2011, 20 de mayo de 2011 y 22 de junio de 2011, carta de instrucciones para diligenciar pagaré del 10 de febrero de 2011, recibo de caja, documentos de transferencia, anexos a declaraciones y extractos de Corredores Asociados SA*), no demuestran la obligación de declarar por el año 2011, pues si bien se relacionan con un contrato inicial de 2011 -*que no contó con la firma y notificación de la fiduciaria*-, este fue reemplazado por las partes con el contrato de cesión de 20 de enero de 2012, que sí se perfeccionó el 1.º de enero de 2013, año en el que se formalizó la anotación en el folio de matrícula inmobiliaria del inmueble y fue con base en este que la contribuyente pidió la cancelación de la inversión extranjera.

Las comunicaciones de la contribuyente del año 2011, a Promover Gerencia Inmobiliaria y a Alianza Fiduciaria SA, así como la notificación de derechos fiduciarios a aquella informando sobre la cesión de derechos fiduciarios del inmueble, no son suficientes ante lo convenido en la cláusula sexta del contrato de fiducia de 28 de noviembre de 2008, sobre la necesidad de contar con la firma de la fiduciaria para entender notificada y perfeccionada la cesión.

Lo anterior, por tratarse de una cesión de derechos fiduciarios sobre bien inmueble que exige una forma específica notificación a la Fiduciaria con la firma de esta en el contrato, del registro en instrumentos públicos por recaer en un bien inmueble, y comoquiera que se trata de una inversión extranjera, de la acreditación de la solicitud de cancelación de esta, aspectos determinantes para identificar el año gravable en que se debe declarar dicha inversión, lo cual denota que la Administración no violó el debido proceso.

Conforme a los artículos 326 del ET y 1.º y 2.º del Decreto Reglamentario 1242 de 2003, cuando exista cambio de titularidad de una inversión extranjera se debe presentar declaración de renta y pagar los impuestos de la transacción al mes siguiente a la operación, lo cual fue omitido por la actora en el año 2013, en el cual se perfeccionó la operación, siendo procedente la sanción por no declarar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, por lo siguiente⁴:

En la cesión de derechos fiduciarios relacionados con una inversión extranjera, el cedente debe presentar la declaración de renta dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción, esto es, cuando se perfeccione la cesión de los derechos fiduciarios, momento en el que se entiende efectivamente realizada la operación.

La demandante recibió como derechos fiduciarios, bienes inmateriales que implican la representación del fideicomitente en el negocio por el 100 % sobre el 1,7741 % de los derechos de beneficio del patrimonio autónomo denominado fideicomiso P y E, que se

⁴ CD 2



refiere exclusivamente al área privada en el proyecto «Peñas Blancas», representada en el apartamento 901 y el uso exclusivo de los Garajes 85, 86, 87 y 88, y el depósito 25.

La demandante cedió los derechos fiduciarios a la sociedad Kemasi Colombia EU, mediante contrato del 10 de febrero de 2011, denominado «DE COMPRAVENTA DE DERECHOS FIDUCIARIOS», suscrito por la apoderada general de aquella, María Luisa Mesa Zuleta, y por el representante legal esta última, pero no por Alianza Fiduciaria, cuyo objeto fue «establecer los términos y condiciones bajo los cuales el Vendedor vende y el Comprador adquiere los Derechos Fiduciarios», acompañado de un documento denominado Anexo 2 «Cesión de Derechos Fiduciarios», en virtud del cual la actora indicó que se hizo entrega del inmueble y se informó al administrador del Edificio Peñas Blancas de la cesión, realizando el pago acordado.

No obstante, el 20 de enero de 2012, las mismas partes suscribieron un nuevo contrato denominado «DE CESIÓN DE DERECHOS FIDUCIARIOS P Y E», en el cual se dejó sin efectos cualquier otro acuerdo verbal o escrito celebrado por las partes en anterior oportunidad, documento radicado ante Alianza Fiduciaria, vocera del patrimonio autónomo denominado «Fideicomiso P y E», que además fue suscrito por José Gabriel Romero Caicedo, representante legal de esa fiduciaria «en señal aceptar y darse por notificado de la cesión que con este contrato se efectúa». Igualmente, con certificación del 20 de febrero de 2013, la Directora de Gestión de Negocios Fiduciarios de Alianza Fiduciaria certificó que Kemasi Colombia EU está vinculada desde el 1.º de febrero de 2013, en calidad de beneficiaria del apto. 901 del proyecto Peñas Blancas, con encargo fiduciario. De ahí que no pueda tenerse como válido el contrato suscrito en 2011, el cual quedó sin efectos por acuerdo de las mismas partes.

Adicionalmente, el contrato del año 2011, no se notificó a Alianza Fiduciaria, requisito previsto en la cláusula 16 del contrato de cesión de derechos fiduciarios del 28 de noviembre de 2008, por el cual Inversiones Alicante SA y Traversan Ltda., cedieron los citados derechos a Trigón, y se dispuso que este último podía ceder dichos derechos, pero que el documento de cesión debía ser allegado a las oficinas de Alianza Fiduciaria para su notificación y posterior registro, lo que solo sucedió en 2012.

Asimismo, solo hasta el 9 de agosto de 2013 se efectuó la anotación 004 en el Certificado de Tradición y Libertad del inmueble con Matricula Inmobiliaria 50C-1774565, relacionado con el apartamento 901 del edificio Peñas Blancas, respecto de la Escritura Pública 1183 del 13 de junio de 2013, indicándose que la misma corresponde a «TRANSFERENCIA DE DOMINIO A TÍTULO DE BENEFICIO DE FIDUCIA MERCANTIL» de Alianza Fiduciaria a Kemasi Colombia EU.

Tal como lo indicó la DIAN, de las declaraciones de renta de Kemasi de los años 2011, 2012 y 2013, sólo en esta última se reflejó en el renglón de patrimonio en activos fijos la adquisición de derechos fiduciarios del contrato con el contribuyente por \$1.633.500.000, lo cual contrasta con el hecho de que la firma de contrato de cesión por parte de Alianza Fiduciaria se llevó a cabo el 1.º de febrero de 2013, cuando se perfeccionó la cesión de derechos fiduciarios, tal como lo reconoce la demandante cuando solicitó al Banco de la República la cancelación de la inversión extranjera.

Así, el análisis probatorio y las afirmaciones plasmadas en la solicitud de cancelación de la inversión extranjera por la actora dan cuenta de que el contrato de 2011 dejó de producir efectos jurídicos por el acuerdo de voluntades establecido en el contrato de



cesión de derechos fiduciarios del 20 de enero de 2012, que se perfeccionó y produjo efectos legales en el año 2013, lo cual era objeto de la declaración.

No hay lugar a reconocer efectos jurídicos al contrato del año 2011, desconociendo la existencia del contrato del 20 de enero de 2012, bajo el argumento de que «*la tardanza en el registro de la cesión y que la fiduciaria hubiera solicitado, para efectos del registro, luego de dos años la firma de un nuevo documento de cesión diferente del inicial no cambiaba el negocio jurídico original en su alcance*», pues con suscripción de este último se acordó que quedaban sin efectos los contratos anteriores, a lo cual se suma que la contribuyente, en la solicitud de cancelación de la inversión extranjera dio efectos legales dicho contrato y alegó que el mismo se perfeccionó el 1.º de febrero de 2013.

No procede pronunciarse sobre las pretensiones subsidiarias, sobre las que la actora no presentó argumentos que las respaldaran.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación, con los siguientes argumentos:

Se desconocieron los elementos esenciales del contrato de compraventa de derechos fiduciarios firmado en el año 2011, entre Trigón International Corp. y Kemasi EU, en el que se pactó el precio de la cosa vendida -*los derechos fiduciarios*- y se perfeccionó con la simple manifestación de la voluntad de las partes. La firma de autorización del representante legal de Alianza Fiduciaria que faltaba en el contrato no es un elemento esencial de este y no afecta su validez y, lo contrario, desconocería el artículo 894 del Código de Comercio. En consecuencia, desde el 10 de febrero de 2011, corría el mes para presentar la declaración de renta conforme con el artículo 326 del ET.

La cesión de derechos fiduciarios no depende de la escrituración del inmueble, que junto con anotación en el registro no son elementos de validez del contrato. Cuando se perfeccionó el negocio jurídico las reglas del artículo 102 del ET no establecían la transparencia fiscal actual; de ahí que en la venta de derechos fiduciarios era irrelevante el activo subyacente y los efectos jurídicos correspondían a la venta de un activo intangible. Además, Trigón no concurrió a la firma de la escritura por ser un acto ajeno, en tanto los derechos fiduciarios se negociaron en el año 2011.

La aceptación y registro de la operación por Alianza Fiduciaria, y la contabilización hecha por Kemasi EU, tampoco son elementos del contrato de compraventa, ni le son oponibles a Trigón. Además, para ese momento ya se había recibido el pago, girado los recursos al exterior por la vía cambiaria, presentado la declaración de renta y entregado físicamente el inmueble subyacente a la compradora.

El ingreso, conforme al artículo 26 del ET, se dio cuando nació el derecho a exigir el pago, esto es, en 2011, y fue en ese periodo que se declaró el impuesto. En consecuencia, la sanción por no declarar desconoce los argumentos jurídicos y la documentación presentada para respaldar la operación de compraventa celebrada y perfeccionada en ese año, independientemente de cualquier actuación posterior que resulte de la transacción.

La obligación tributaria es independiente de la obligación cambiaria; el hecho de que exista una inversión extranjera directa, registrada ante el Banco de la República, no



afecta el nacimiento de las obligaciones en materia fiscal. Así, conforme con el artículo 1.º del Decreto 1242 de 2003, entonces vigente, el hecho gravable es la enajenación y no el registro cambiario, porque la declaración del impuesto se presenta sobre el valor de la transacción, sin que se presente una relación de obligación principal a accesoria.

En consecuencia, existe la obligación tributaria de calcular y liquidar el impuesto sobre la renta por la enajenación de una inversión extranjera, y la cambiaria de registrar el cambio de titularidad de la inversión extranjera ante el Banco de la República, que son distintas, con términos y consecuencias diferentes, pues para el cumplimiento de esta última se debe adjuntar al Banco de la República la declaración de renta de la operación, para lo cual, cronológicamente se debe primero cumplir aquella.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Comoquiera que no se decretaron pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión, en cumplimiento del artículo 247 del CPACA.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta del año gravable 2013, a cargo de Trigón International Corp. y María Luisa Mesa Zuleta como deudora solidaria.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si se configuró el hecho sancionable establecido en el artículo 643 del ET, para lo cual se debe determinar si la cesión de derechos fiduciarios de titular de inversión extranjera, entre Trigón International Corp. y Kemasi Colombia EU, ocurrió en el año 2011, como alega la demandante, o en el año 2013, como advirtió la DIAN.

Los artículos 9, 12 y 20 del ET establecen que las personas naturales, nacionales o extranjeras sin residencia en el país y las sociedades extranjeras son contribuyentes del impuesto sobre la renta en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y, conforme al artículo 24 *ib.*, son ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales y, en general, los obtenidos en el desarrollo de operaciones por inversionistas extranjeros, a cualquier título, que se encuentren en el país al momento de su enajenación.

De otra parte, el artículo 326 del ET *-adicionado por el artículo 90 de la Ley 788 de 2002-*, establece los requisitos para la autorización de cambio de titular de inversión extranjera, consistentes en la acreditación del pago de impuestos correspondientes a la respectiva transacción, para lo cual debe presentar la declaración de renta y complementarios con la liquidación y pago del tributo generado en la respectiva operación.

La norma precisó que cuando un inversionista extranjero realice una transacción, que implique el cambio de titular de la inversión extranjera, por transferencia o sustitución de la inversión, deberá acudir a lo previsto en esta y en esta, en el artículo 327 del ET y en demás normas reglamentarias (*decretos 1242 de 2003 y 3805 de 2003*), pues desde el punto de vista fiscal se pretende que el titular de la inversión extranjera que cambie o sustituye esa titularidad, pague los impuestos que correspondan o garantice su pago.



Así, el artículo 1.º del Decreto 1242 de 2003, estableció la obligación de presentar declaración de renta cuando se efectúen transacciones o ventas de inversiones extranjeras, en los siguientes términos:

«Artículo 1º. Obligación de presentar declaración de renta y complementarios. Para efectos de lo previsto en el artículo 326 del Estatuto Tributario, los titulares de la inversión extranjera que enajenen su inversión deberán presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios con pago del impuesto a cargo generado por cada operación o transacción, directamente o a través de su representante, agente o apoderado, en los bancos y demás entidades autorizadas, ubicados en la jurisdicción de la Administración de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales que corresponda a la dirección del representante, agente o apoderado del inversionista según el caso.

La declaración de renta y complementarios se deberá presentar dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción o venta, para lo cual se podrá utilizar el formulario prescrito por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el año gravable inmediatamente anterior o el que esta misma entidad autorice para el efecto.

La presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por cada operación será obligatoria, aún en el evento en que no se genere impuesto a cargo por la respectiva transacción». Se subraya.

La disposición establece que, para la autorización del cambio de titular de la inversión extranjera, se debe presentar una declaración de renta por cada operación, dentro del mes siguiente a su realización, lo cual es acorde con los artículos 5.º de dicho decreto, según el cual, por cada operación que implique el cambio de titular de inversión extranjera se debe presentar una declaración.

Por su parte, el artículo 2.º *ejusdem* señala que al registrar el cambio de titular de la inversión, para efectos fiscales, el inversionista debe presentar los documentos exigidos por el Banco de la República y los que acrediten la declaración, liquidación y pago del impuesto generado en la respectiva operación, y el artículo 3.º *lb.* que, para el ejercicio de las facultades de fiscalización sobre las declaraciones de renta, los inversionistas extranjeros deben conservar, por el término previsto en el artículo 632 del ET, la documentación correspondiente y presentarla a la DIAN cuando esta la pida.

Así pues, el artículo 326 del ET prevé que, respecto de la operación o transacción que genere el cambio de titular de una inversión extranjera debe acreditarse la presentación y pago de los impuestos correspondiente.

En el expediente está acreditado lo siguiente:

- El 28 de noviembre de 2008 se firmó un contrato de «CESIÓN DE DERECHOS PERSONA NATURAL FIDEICOMISO P Y E» entre Inversiones Alicantel S.A. y Travesan Ltda. en calidad de cedentes, y María Luisa Mesa Zuleta como apoderada de la sociedad extranjera Trigón International Corp., en calidad de cesionaria, del 1,774196 de los derechos de beneficio del fideicomiso correspondientes al apartamento número 901, y al uso exclusivo de los garajes números 85, 86, 87, 88 y del depósito número 25, del proyecto inmobiliario PEÑAS BLANCAS, que en lo pertinente indicó:

«(...) CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA: LA CESIONARIA DE BENEFICIO DE ÁREA podrá ceder los derechos y obligaciones del presente contrato, en el porcentaje de participación mediante documento escrito, previo visto bueno del GERENTE DEL PROYECTO, en los términos y condiciones establecidos en el contrato de fiducia mercantil. El documento en el cual conste la cesión a la cual hace referencia la presente cláusula, deberá ser allegado a las oficinas de ALIANZA FIDUCIARIA S.A. para su firma en señal de notificación y en consecuencia para proceder al correspondiente registro».



- Obra el documento del 10 de febrero de 2011, denominado «*CONTRATO DE COMPRAVENTA DE DERECHOS FIDUCIARIOS*», suscrito por María Luisa Mesa Zuleta en calidad de apoderada general de Trigón International Corp., y por el representante legal de Kemasi Colombia EU, por valor de \$1.632.030.000 que, en su cláusula segunda estipuló:

«Segunda. El objeto del presente Contrato es establecer los términos y condiciones bajo los cuales el Vendedor vende y el Comprador adquiere los Derechos Fiduciarios, Las Partes acuerdan que es su intención que el Comprador adquiera la totalidad de los Derechos Fiduciarios en los términos y condiciones en que fueron adquiridos por el Vendedor y que en consecuencia, en la Fecha de Entrega, el Vendedor cede y transfiere a el Comprador y este recibe y acepta del Vendedor, la Cesión de Derechos Fiduciarios en los términos y condiciones pactados en el Contrato de Fiducia y en los Contratos de Cesión, los cuales el Comprador declara conocer».

Este contrato viene acompañado con el Anexo 2, denominado «*Cesión de Derechos Fiduciarios*», firmado por María Luisa Mesa Zuleta como apoderada general de Trigón International Corp., y por el representante legal de Kemasi Colombia EU.

- Mediante Formulario 4 «*Declaración de Cambio por Inversiones Internacionales*» se canalizaron divisas, por parte de Trigón International Corp., calificadas por la DIAN como «*pago anticipado del valor del contrato de cesión de derechos fiduciarios*», así: i) radicado el 6 de abril de 2011, por valor de U\$297.977 equivalentes a COP \$545.000.000; ii) radicado del 20 de mayo de 2011 por U\$298.852 equivalentes a COP \$544.658.590, que corresponden al reintegro parcial de la inversión extranjera en Colombia por la venta y segundo pago parcial de los derechos fiduciarios y, iii) radicado del 22 de junio de 2011 por U\$305.493 equivalentes a COP \$544.999.993.
- El 13 de abril de 2011, la sociedad Trigón International Corp., mediante su apoderada general María Luisa Mesa Zuleta, informó al administrador del edificio Peñas Blancas «*que el apartamento fue vendido y a partir del 1º de abril del presente año el titular será FUNDACIÓN DE INTERÉS PRIVADO KEMASI*».
- En escrito del 16 de junio de 2011, la sociedad Trigón International Corp., mediante su apoderada, informó a Alianza Fiduciaria de la suscripción del contrato de cesión de derechos fiduciarios del 10 de febrero de 2011; sin embargo, tal documento no cuenta con constancia de recepción o radicación ante esa fiduciaria.
- El 29 de junio de 2011 la demandante presentó declaración de renta, en el formato 110 de 2010, ante el Banco BBVA.
- El 20 de enero de 2012, se suscribió un nuevo «*CONTRATO DE CESIÓN DE DERECHOS FIDEICOMISO P Y E*», por María Luisa Mesa Zuleta, en calidad de apoderada general de Trigón International Corp., y por el representante legal de Kemasi Colombia EU, el cual estableció:

«PRIMERA. LA CEDENTE cede en favor de LA CESIONARIA DE BENEFICIO DE ÁREA el cien por cierto (100%) sobre el UNO PUNTO SETENTA Y SIETE CUARENTA Y UNO POR CIENTO (1,7741%) de los derechos de beneficio del fideicomiso antes citado, porcentaje que se refiere única y exclusivamente a el área privada en el proyecto denominado PEÑAS BLANCAS, representada en el apartamento No. NUEVE CERO UNO (901) y el uso exclusivo sobre los Garajes Nos ochenta y cinco (85), ochenta y seis (86) ochenta y siete (87) y ochenta y ocho (88), depósito (s) No (s) veinticinco (25), y las áreas comunales terminadas, cuyos planos y especificaciones declara conocer y aceptar (...)

CUARTA. Las partes de común acuerdo manifiestan que no reconocerán validez a estipulaciones verbales relacionadas con el presente contrato, el cual constituye un acuerdo total y completo que deja sin efecto cualquiera otro acuerdo verbal o escrito celebrado por las partes con anterioridad.

QUINTA. Las partes manifiestan que el valor por el cual se ha negociado la presente cesión ha sido o será pagado en cheque o mediante abono en cuenta corriente o de



ahorros, por lo que la cesión y la disposición de recursos para remunerarla son una sola transacción». Se resalta.

- En escrito radicado el 14 de febrero de 2013, la Directora de Gestión de Negocios Fiduciarios de Alianza Fiduciaria le informó a la Directora Financiera de Peñas Blancas SA de la suscripción del contrato de cesión mencionado, aportando copia del mismo.
- El 20 de febrero de 2013, la Directora de Gestión de Negocios Fiduciarios de Alianza Fiduciaria certificó que Kemasi Colombia EU se encuentra vinculado desde el 1.º de febrero de 2013, en calidad de beneficiario del apto 901 del proyecto Peñas Blancas, con encargo fiduciario.
- El 5 de marzo de 2013, Trigón International Corp., mediante apoderada, solicitó al Banco de la República la cancelación de la inversión extranjera de Trigón International Corp. por la enajenación antes señalada, en los siguientes términos:

«MARIA LUISA MESA ZULETA, mayor de edad, identificada con cédula de ciudadanía número 51.625.627 de Bogotá, en calidad de apoderada general de TRIGON INTERNATIONAL CORP, sociedad constituida de acuerdo a las leyes de la República de Panamá mediante escritura pública número 7679 del 5 de agosto de 2005 otorgada en la Notaría Tercera del Circuito de Panamá, y domiciliada en la Ciudad de Panamá, según consta en poder general que reposa en los archivos de esta entidad y cuya copia en todo caso se anexa a la presente, de conformidad con la calidad de inversionista extranjero que ostenta la sociedad que represento atentamente solicito la cancelación total de su inversión extranjera como consecuencia de la cesión de los derechos fiduciarios de los que era titular a favor de un inversionista nacional. Lo anterior, en consonancia con lo establecido en el numeral 7 2. 1.4 literal b) de la Circular Reglamentaria Externa DCN 53, y teniendo en cuenta que la solicitud se presenta dentro de los plazos establecidos.

Al efecto, me permito señalar los fundamentos de la solicitud de la cancelación de la inversión extranjera (...):

3. La adquisición del inmueble se llevó a cabo mediante la celebración del contrato de cesión de derechos sobre el Fideicomiso PYE; fideicomiso que fue constituido a través del contrato de fiducia mercantil celebrado el 27 de julio de 2006 entre ALIANZA FIDUCIARIA S.A., PROMOVER GERENCIA INMOBILIARIA SAS. y ESCALAR GERENCIA INMOBILIARIA S.A. Por medio de dicho contrato de cesión, TRIGON INTERNATIONAL CORP adquirió el 1,774196 de los derechos de beneficio del fideicomiso correspondientes al apartamento número 901, y al uso exclusivo de los garajes números 85, 86, 87, 88 y del depósito número 25, ubicados en el proyecto inmobiliario PEÑAS BLANCAS.

4. Mediante contrato de cesión de derechos fiduciarios suscrito el día 20 de enero de 2012 entre KEMASI COLOMBIA E.U. Y TRIGON INTERNATIONAL CORP, este último cedió el 1,7741 % de los derechos de beneficio del fideicomiso P Y E correspondientes al apartamento número 901, y al uso exclusivo de los garajes números 85, 86, 87, 60 y del depósito número 25, ubicados en el proyecto inmobiliario PEÑAS BLANCAS, a la sociedad KEMASI COLOMBIA EU.

La perfección de dicho contrato de cesión de derechos fiduciarios solo se surtiría hasta tanto Alianza Fiduciaria SA en calidad de vocera del fideicomiso P Y E legalizara la cesión mediante la suscripción del contrato de cesión de derechos fiduciarios que habían firmado KEMASI COLOMBIA EU Y TRIGÓN INTERNATIONAL CORP el día 20 de enero de 2012. Con la firma del contrato de cesión por parte de Alianza Fiduciaria SA, esta última aceptaba y se entendía notificada de la cesión, procediendo a adelantar los trámites correspondientes a efectos de desvincular del fideicomiso P Y E a TRIGÓN INTERNATIONAL CORP., y simultáneamente vinculando a KEMASI COLOMBIA EU en calidad de beneficiario de área del apartamento 901 del Proyecto Peñas Blancas.

La firma del contrato de cesión por parte de Alianza Fiduciaria se llevó a cabo el 1 de febrero de 2013, fecha en la que igualmente se perfeccionó la cesión de derechos fiduciarios y esta empezó a surtir efectos jurídicos. Consecuentemente, solo hasta esa



fecha TRIGÓN INTERNATIONAL CORP fue desvinculado del fideicomiso P Y E perdiendo la calidad de titular y beneficiario del área del apartamento 901 del Proyecto Peñas Blancas y simultáneamente KEMASI COLOMBIA EU adquirió dicha calidad en razón a su condición de cesionario de los derechos fiduciarios.

En razón a este último supuesto, la sociedad TRIGON INTERNATIONAL CORP solicita la cancelación de la inversión extranjera registrada en el Banco de la República, y para efectos de la solicitud entiéndase que la fecha de cancelación de la inversión extranjera es la fecha de perfeccionamiento del contrato de cesión de Derechos fiduciarios, es decir, el día 1 de febrero de 2013 (...).

- Con el oficio DCIN-13667 del 25 de junio de 2015 el director del Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República informó a la DIAN que se canceló la inversión extranjera en inmueble de Trigón International Corp. con el registro CIE04742.

- Mediante escrito radicado en la DIAN el 22 de junio de 2016, la Directora de Gestión de Negocios Jurídicos de Alianza Fiduciaria, da respuesta a un requerimiento de información efectuado por la DIAN, en el cual indicó que:

«En atención a su comunicación radicada en nuestra entidad el día 3 de junio de 2016, nos permitimos informar lo siguiente respecto a la cesión de la sociedad Trigón International Corp. identificada con Nit. 900.048.211 a Kemasi Colombia EU identificada con Nit. 900.265.903.

- El documento de cesión fue suscrito por las partes cedente y cesionario y fideicomitente con fecha de 20 de enero de 2012.
- El documento de cesión para trámite fue recibido en Alianza Fiduciaria SA. el día 21 de enero de 2013, según consecutivo B683624.
- La novedad del cambio de titular el cual se realizó mediante el documento de cesión se registró en nuestra base de datos SIFI el 21 de junio de 2013 [...]. Se resalta.

- Con el escrito radicado en la DIAN el 22 de junio de 2016, se aportó la certificación del 22 de enero de 2016 por la revisora fiscal de Alianza Fiduciaria, en la que se indicó:

«Fui nombrada Revisor Fiscal de Alianza Fiduciaria SA el 17 de julio de 2015, vocera y administradora del Fideicomiso P Y E – 2161 quien desempeña sus obligaciones tributarias bajo el NIT. 830.053.812-2.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 2012 y 2013 fueron auditados por otro revisor fiscal, quien emitió sus informes sin salvedades el 19 de febrero de 2013 y el 16 de febrero de 2014, respectivamente.

Según documento privado del 20 de enero de 2012, en la ciudad de Bogotá se celebró un contrato de cesión de beneficios de área entre el Fideicomiso P Y E y Trigón International Corp., quienes cedieron sus derechos de área privada en el Proyecto Peñas Blancas a la sociedad Kemasi Colombia EU.

Adicionalmente, el módulo de registro de cesiones del SIFI indica que el 21 de junio de 2013 se registró la cesión mencionada anteriormente (...). Se resalta.

- El 4 de mayo de 2017 la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá Zona Centro expidió el Certificado de Tradición y Libertad del inmueble con Matrícula Inmobiliaria 50C-1774565, apartamento 901 del Edificio Peñas Blancas PH, ubicado en la Carrera 1 81-20, que en la anotación 004 refiere:

ANOTACION: Nro 004 Fecha: 09-09-2013 Radicación: 2013-72347
Doc: ESCRITURA 1183 del 13-06-2013 NOTARIA CUARENTA Y UNO de BOGOTÁ D. C. VALOR ACTO: \$3.086.224.000 ✓
ESPECIFICACIÓN: MODO DE ADQUISICIÓN: 0164 TRANSFERENCIA DE DOMINIO A TÍTULO DE BENEFICIO EN FIDUCIA MERCANTIL
PERSONAS QUE INTERVIENEN EN EL ACTO (X-Titular de derecho real de dominio.) Titular de dominio (incompleto)
DE: ALIANZA FIDUCIARIA S.A. COMO VÓCERA DE LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DENOMINADOS LA CAMPANA, INVERTIR Y P Y E.
A: KEMASI COLOMBIA E.U. NIT# 9002659038 X



- El 31 de mayo de 2017 se emitió el Emplazamiento para Declarar 322402017000117 del 31 de mayo de 2017, a Trigón Corp., para que cumpliera con la obligación de presentar la declaración del impuesto de renta de 2013 y posteriormente, el 21 de enero de 2017 se emitió la Resolución Sanción 322412017000207, a través de la cual se impuso sanción por no declarar renta por el año 2013 a dicha sociedad, decisión confirmada en sede del recurso de reconsideración por la Resolución 011422 del 13 de noviembre de 2018.
- Se precisa que María Luisa Mesa Zuleta actuó en el proceso administrativo sancionatorio en nombre propio, como obligada solidaria y litisconsorte cuasi necesaria, y también como apoderada general de la sociedad Trigón International Corp.

Se observa que el contrato entre Trigón y Kemasi el 20 de enero de 2012, tuvo por objeto ceder el 100 % sobre el 1.774196 % de los derechos de beneficio del fideicomiso sobre el cual era titular la demandante, referente al área privada en el proyecto «Peñas Blancas», representado en el apartamento 901, y el uso exclusivo sobre los garajes 85, 86 y 87, el depósito 25, y las áreas comunales terminadas, y que las partes de común acuerdo manifestaron que no reconocían la validez de estipulaciones verbales o escritas distintas a las suscritas el 20 de enero de 2012, dejando sin efecto cualquier otro acuerdo celebrado entre estas con anterioridad.

No obstante la anterior estipulación, se advierte que, en relación con el contrato suscrito en el año 2011, la operación económica fue una sola, pues se dio entre las mismas partes, recayó sobre el mismo derecho fiduciario -100 % del 1,7741 % de los derechos del fideicomiso referido al apto 901 y los garajes 87, 88 y 25 del Proyecto Peñas Blancas-, por un mismo valor de \$1.633.500.000, el cual fue pagado y canalizado en el año 2011, conforme con el Formulario 4 antes descrito, y registrado por Kemasi en su declaración del año 2013.

Por ello, la Sala considera que, con la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del 29 de julio de 2011, se cumplieron los presupuestos del artículo 1.º del Decreto 1242 de 2003, para entender cumplida la obligación pues, en esencia, se trató de una única operación de cesión, ejecutada en diferentes momentos.

Todo, por cuanto la exigencia del artículo 326 del ET -adicionado por el artículo 90 de la Ley 788 de 2002-, y de su norma reglamentaria, parte de la presentación de una declaración de renta por cada operación, con la liquidación y pago del impuesto que consecuentemente se genere (aspecto no cuestionado por la DIAM), obligación que fue acreditada por la actora con la mencionada declaración del 29 de julio de 2011, la cual es válida y pone de presente que la contribuyente actuó de buena fe, sin generar detrimento alguno para el Estado.

A lo anterior se suma que, para el registro de la operación ante el Banco de la República y la notificación efectuada a Promover Gerencia Inmobiliaria SA y a Alianza Fiduciaria SA, la demandante presentó la declaración del año 2011.

Conforme con lo anterior, no se configuró el tipo infractor ni las condiciones establecidas en los artículos 643 y 716 del Estatuto Tributario, para imponer la sanción por no declarar, porque la operación de transferencia de derechos fiduciarios fue una sola y se declaró por la contribuyente el 29 de julio de 2011, mediante formulario 110100349870-2. Prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandante.



En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, anulará los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, declarará que la actora no está obligada al pago de la sanción impuesta en los actos acusados.

Y negará las demás pretensiones de la demanda *-principales y subsidiarias-*, porque: i) la declaración privada no fue cuestionada por la Administración en este proceso y; ii) los actos demandados son de carácter sancionatorio y no de determinación, pues en ellos no se fijó el impuesto a cargo de la demandante.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 11 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Resolución Sanción por no declarar 322412017000207 de 21 de noviembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y de su confirmatoria, la Resolución 011422 de 13 de noviembre de 2018 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante los cuales se impuso a Trigón International Corp. y María Luisa Mesa Zuleta la sanción prevista en el artículo 643 del ET.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que Trigón International Corp. y María Luisa Mesa Zuleta no están obligadas al pago de la sanción impuesta en los actos acusados».

2.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN