



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., cinco (5) de noviembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: UNIÓN DOIMA S.A., COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A.
Demandado: DIAN
Temas : Impuesto de renta y complementarios año gravable 2011. Determinación del costo fiscal de los activos enajenados. Condena en costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- contra la sentencia del 18 de julio de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los actos administrativos tributarios contenidos en Liquidación Oficial de Revisión N°. 900.001 del 28 de agosto de 2013 y en la Resolución N°. 900.287 del 10 de septiembre de 2014, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN” de conformidad con lo considerado en esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, la Liquidación del Impuesto de Renta por el año 2011 de la liquidada de la sociedad UNIÓN DOIMA S.A., en lo pertinente quedará así:

Renglón	Concepto	Declaración Inicial	Declaración Oficial	Nueva liquidación
66	Costos por ganancias ocasionales	1.904.201.000	780.132.000	1.902.693.389
68	Ganancias ocasionales gravables	799.000	1.124.868.000	2.306.611

¹ Folio 368 y 368 vto. del c.p.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

72	Impuesto de ganancias ocasionales	264.000	371.206.000	761.200
74	Total impuesto a cargo	685.000	371.627.000	1.182.200
79	Total retenciones año gravable	29.775.000	29.775.000	29.775.000
81	Saldo a pagar por impuesto	0	341.852.000	0
82	Sanciones	0	593.507.000	795.520
83	Total Saldo a Pagar	0	935.359.000	0
84	Total Saldo a Favor	29.090.000	0	27.797.280

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que la COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS “LEVAPAN S.A.” tiene derecho a la devolución del saldo a favor por valor de VEINTISIETE MILLONES SETECIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS OCHENTA PESOS (\$27.797.280).

CUARTO: Dejar en firme los demás renglones y/o aspectos registrados en la Liquidación Oficial de Revisión N°. 900.0001 del 28 de agosto de 2013 y en la Resolución N°. 900.287 del 10 de septiembre de 2014.

QUINTO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

SEXTO: Condenar en costas de instancia a la parte demandada, en los términos considerados en la parte motiva de la decisión.

SÉPTIMO: En firme esta providencia, archívese el expediente previas constancias de rigor y anotaciones en el Sistema Informático Justicia Siglo XXI.”

ANTECEDENTES

Unión Doima S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011 el 16 de enero de 2012 con un saldo a favor de \$29.090.000².

En Asamblea General de Accionistas de Unión Doima S.A. en Liquidación que se celebró el 9 de diciembre de 2011, se aprobó adjudicar a Compañía Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A. el bien social “Anticipo de Impuestos y Contribuciones” en cuantía de \$29.089.576, como parte de la distribución que le correspondía por su participación en la extinta sociedad³.

La DIAN profirió Requerimiento Especial 092382012000019 del 12 de diciembre de 2012, en el que propuso desconocer costos por ganancias ocasionales en cuantía de \$1.124.069.000, en consecuencia, aumentar en la misma cuantía la ganancia ocasional gravable y el impuesto de ganancias ocasionales en \$370.942.000 e imponer sanción por inexactitud de \$593.507.000, para un total saldo a pagar de \$935.359.000⁴.

² Folio 127 del c.p.

³ Folios 10 a 14 del c. de a.

⁴ Folios 174 a 185 del c. de a.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 900.001 del 28 de agosto 2013, la DIAN confirmó en su totalidad las glosas propuestas en el requerimiento especial. Este acto se notificó tanto a Unión Doima S.A. como a LEVAPAN S.A.⁵.

El 28 de octubre de 2013 la actora interpuso recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, el cual la Administración resolvió mediante Resolución 900.287 del 10 de septiembre de 2014 en el sentido de confirmar en su totalidad la liquidación oficial de revisión, negar la solicitud de reducción de la sanción por inexactitud impuesta en el acto liquidatorio, por no haberse presentado corrección a la declaración inicial por parte de la actora y declarar no agotada la vía gubernativa respecto del rechazo del costo de ganancia ocasional por la venta de otros activos en cuantía de \$1.507.611⁶.

DEMANDA

Unión Doima S.A. y LEVAPAN S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formularon las siguientes pretensiones⁷:

“Con fundamento en lo expuesto, respetuosamente formulo las siguientes pretensiones:

6.1 Que por las razones expuestas se decrete la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- a. Liquidación Oficial de Revisión No. 900.001 del 28 de agosto de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- de Ibagué (Tolima).*
- b. Resolución No. 900.287 del 10 de septiembre de 2014 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- de Ibagué (Tolima).*

6.2 Que a título de restablecimiento del derecho se declaren en firme la declaración privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por año gravable 2011 presentada con formulario No. 11001603090277 y autoadhesivo 91000126893528 por Unión Doima S.A.

6.3 En consecuencia que se ordene la devolución a la Compañía Nacional de Levaduras – Levapan S.A., del saldo a favor registrado por Unión Doima S.A., en la declaración de renta que la Administración pretende modificar, junto con los correspondientes intereses corrientes causados desde la fecha en que se negó la solicitud hasta la fecha en que ésta efectivamente se verifique.”

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

⁵ Folios 24 a 35 del c.p. y 227 a 229 del c. de a.

⁶ Folios 257 a 266 del c. de a. y 14 a 22 del c.p.

⁷ Folio 17 del c.p.1.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

- Artículos 95 numeral 9, 287, 300-4, 313-4 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 72 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículos 6 y 7 del Decreto 326 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Indebida aplicación del artículo 72 del Estatuto Tributario

Señaló que el numeral 2 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995 fue anulado por el Consejo de Estado bajo el argumento de que este excedió lo dispuesto en el artículo 72 del Estatuto Tributario, por lo que de la lectura de la sentencia en cita, concluyó que para establecer el costo fiscal no es requisito legal que el autoavalúo figure tanto en la declaración de renta como en la del impuesto predial del año inmediatamente anterior al de la enajenación del inmueble, basta con que aparezca en cualquiera de las dos⁸.

Destacó que la Administración aceptó el cumplimiento de los requisitos legales por parte de la actora, esto es, que el inmueble enajenado constituía un activo fijo, ya que no se vendió en el giro ordinario del negocio, y que el valor que se tomó como costo fiscal fue el que se estableció como autoavalúo y se declaró en el impuesto predial en el año inmediatamente anterior al de la venta (2010)⁹.

No obstante, dijo que la DIAN desconoció el costo declarado bajo el criterio de que la demandante debió registrar el autoavalúo en su contabilidad y como valor patrimonial del bien en su denuncia rentística del año 2010, con lo cual la Autoridad Tributaria pretende imponerle exigencias no contenidas en la ley.

Alegó que la demandada incurrió en una indebida interpretación del artículo 72 del Estatuto Tributario y sus reglamentarios, toda vez que la obligación de registro en la contabilidad y en la declaración de renta aplica únicamente a los incrementos del costo mediante avalúos formados y en este caso se trata de un autoavalúo.

Precisó que para establecer el autoavalúo del bien enajenado cumplió con los requisitos contenidos en los Acuerdos 025 de 1998 y 06 de 2010 del Municipio de Piedras – Tolima, esto es, presentó la solicitud ante la Tesorería Municipal, por un valor superior al vigente para esa fecha y este fue aprobado por las autoridades.

Explicó que al ser aprobado el autoavalúo, tuvo aplicación desde el 31 de diciembre de 2009, por lo que a 1 de enero de 2010, fecha en que se causó el impuesto predial, la base gravable fue de \$1.470.267.825, la establecida mediante autoavalúo y no mediante avalúo formado.

Violación a los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política

Dijo que de conformidad con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses,

⁸ Sentencia del 18 de marzo de 2004. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 13551, C.P. Ligia López Díaz.

⁹ La expresión “autoavalúo” a que hacen referencia las partes, en realidad corresponde a la solicitud que presentó Unión Doima ante la autoridad catastral para aumentar el valor del avalúo catastral, del predio Agrodoima en el año 2009 y que tuvo efectos en el impuesto predial unificado a partir del año 2010.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

dentro de los límites de la Constitución y la ley. En virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales.

Realizó un recuento normativo del impuesto predial y destacó que el avalúo catastral *“consiste en la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario”*, mientras que el autoavalúo es el *“derecho que tiene el propietario o poseedor de predios o mejoras de presentar antes del 30 de junio de cada año, ante la correspondiente Oficina de Catastro la estimación del avalúo catastral”*, la cual no podrá ser inferior al avalúo catastral vigente y se incorporará al catastro el 31 de diciembre del año en el que se haya efectuado, si la autoridad catastral la encuentra justificada por mutaciones físicas, valorización o cambios de uso.

Precisó que según el Estatuto de Rentas y Tributario del Municipio de Piedras Tolima, el impuesto predial es anual, grava la propiedad o posesión de inmuebles en el municipio, se causa el 1 de enero de cada año, su base gravable puede ser el avalúo o el autoavalúo, de ser el autoavalúo el contribuyente deberá cumplir con los requisitos previamente descritos.

Reiteró que para tomar como costo fiscal el autoavalúo no es requisito legal ni reglamentario tener un registro contable ni que el valor coincida con el declarado para efectos del impuesto de renta del año gravable anterior al de la enajenación.

Sin embargo, la DIAN omitió que en este caso se llevaron a cabo los trámites necesarios para el incremento de la base gravable del impuesto predial conforme al autoavalúo que la actora presentó, y también omitió que este autoavalúo que se fija de acuerdo con las normas municipales, constituye costo fiscal válido para determinar la utilidad en venta de inmuebles que constituyan activo fijo.

Puntualizó que con su actuar, la DIAN desconoció la autonomía del Municipio de Piedras para fijar el autoavalúo, en la medida en que desconoce el efecto tributario de este avalúo para constituir costo fiscal, por lo que queda demostrado que los actos acusados no se ajustan a derecho y procede su nulidad.

Manifestó que adicionalmente la entidad demandada procedió en contra del espíritu del artículo 72 del Estatuto Tributario, el cual es la transferencia de rentas de la nación a los municipios, en la medida en que los contribuyentes asumen un mayor impuesto predial y obtienen una aminoración en su impuesto de renta y complementarios.

Violación del numeral 9 del artículo 95 y del artículo 363 de la Constitución Política

Aseguró que pese a que determinó su impuesto de renta conforme a la normatividad vigente, la DIAN pretende que la accionante contribuya más allá de lo que la ley establece, renuncie al saldo a favor que tiene derecho y asuma una sanción improcedente ante la falta de configuración del hecho punible, lo que implica una vulneración del espíritu de justicia y por tanto, la nulidad de los actos enjuiciados.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

Argumentó que en el presente caso la sanción por inexactitud es improcedente pues la contribuyente adelantó el trámite previsto en las normas del Municipio de Piedras para incrementar la base gravable del impuesto predial mediante autoavalúo, estableciendo este como costo fiscal, en observancia de la normativa tributaria, sin que resultara necesario incluir ese valor en su contabilidad o su denuncia rentística del año 2010.

Por tanto, a su juicio es claro que se presentó una diferencia de criterios con la Administración en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, ya que la actora actuó bajo el convencimiento de que bastaba con que el autoavalúo hubiese sido aceptado por la autoridad catastral y el impuesto predial del año 2010 se hubiese liquidado con fundamento en dicho autoavalúo.

Dado que la DIAN a lo largo de la actuación administrativa no desconoció la validez de las declaraciones del impuesto predial y tampoco demostró que estas no se ajustan a la realidad, por el contrario, reconoció que el inmueble enajenado era un activo fijo y que la base gravable es la declarada y la solicitada como autoavalúo por la actora, debe entenderse que se configuró una diferencia de criterios como en efecto lo consideró el Consejo de Estado¹⁰.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹¹:

Violación del artículo 72 del Estatuto Tributario

Indicó que de conformidad con la declaración de renta del año 2010 presentada por la demandante el 11 de abril de 2011, la actora declaró activos fijos en cuantía de \$794.790.000, dentro de los cuales figura el bien inmueble enajenado con un valor patrimonial de \$351.671.161.

Precisó que existiendo un autoavalúo que tuvo aplicación desde el año 2010, pues en ese año la base gravable del impuesto predial fue de \$1.470.267.825, este valor se debía registrar en la declaración de renta y complementarios como activo fijo del año 2010, lo cual como se vio, no sucedió.

No obstante, resaltó que en la declaración de renta del año 2011 la actora declaró un ingreso por ganancia ocasional de \$1.905.000.000 y como costo de la ganancia ocasional la suma de \$1.470.267.825.

Manifestó que no es cierto el planteamiento de la demandante de que debido a que se declaró la nulidad del numeral 2 del artículo 7 del Decreto Reglamentario 326 de 1995, no era necesario que el valor del autoavalúo figurara tanto en la declaración de renta como en la declaración del impuesto predial del año 2010, pues obvió que el numeral 3 *ibídem* el cual se encontraba vigente, cuando se trata de avalúo formado el valor que

¹⁰ Sentencia del 27 de octubre de 2005. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 14725, C.P. Ligia López Díaz.

¹¹ Folios 300 a 309 vto. del c.p.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

se utilice como costo fiscal debe ser el mismo denunciado en la declaración de renta del año gravable anterior al de la enajenación.

Aclaró que para efectos tributarios específicamente para el impuesto de renta y complementarios, el autoavalúo que se presenta para constituir base del impuesto predial adquiere la connotación de avalúo formado, cuando la autoridad catastral lo acepta, razón por la cual el Instituto Geográfico Agustín Codazzi -IGAC- reportó en información exógena como avalúo formado del inmueble la suma de \$1.470.267.825.

Por tanto, de conformidad con las pruebas obrantes en el expediente, concluyó que la entidad demandada no vulneró el artículo 72 del Estatuto Tributario, por cuanto según la escritura pública del 2 de junio de 2011, tuvo lugar la tradición al fideicomitente, razón por la cual la DIAN tuvo en cuenta el avalúo formado por la autoridad catastral del año 2010.

Violación de los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política

Puntualizó que la Administración nunca ha cuestionado la potestad que tiene el contribuyente de constituir un autoavalúo para incrementar la base gravable del impuesto predial según la Ley 44 de 1990, sino que lo que se discute es que habiendo constituido un autoavalúo, el cual fue aceptado por el Municipio de Piedras, no haya declarado el valor del bien como activo fijo en el denuncia rentístico del año 2010 y si lo haya tomado como costo en el año de su enajenación, contrariando así el numeral 3 del artículo 7 del Decreto Reglamentario 326 de 1995.

Reiteró que conforme a dicha normatividad, la actora estaba en la obligación de registrar en la contabilidad el valor del autoavalúo y llevarlo como valor patrimonial del activo en la declaración de renta del año 2010. Así mismo, resaltó que se trata de un avalúo formado.

Violación del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política

Expresó que la actora no puede afirmar que el fisco vulneró los principios de justicia, equidad y progresividad, por el contrario, fue ella quien violó las normas tributarias al solicitar un saldo a favor al cual no tiene derecho, como quedó probado en los documentos que se allegaron con los antecedentes administrativos.

A su juicio es claro que el actuar de la accionante buscaba generar un saldo a favor en lugar de un saldo a pagar por impuesto de renta del año 2011, con la intención de evadir su deber constitucional de contribuir con el financiamiento de las cargas del Estado y recibir dineros que tienen la categoría de recursos públicos.

De este modo, solicitó desestimar este cargo y mantener la presunción de veracidad de los actos objeto de control.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

Indicó que se encuentra probado que la actora de forma voluntaria incluyó en su denuncia rentístico datos equivocados en el renglón de costos ocasionales de lo cual derivó un saldo a favor al que no tenía derecho, por lo que se configuró la inexactitud sancionable.

7

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co





Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

Además, apreció que el elemento subjetivo está comprobado ya que la contribuyente contó con el conocimiento y voluntad al registrar los datos en su declaración privada.

Dijo que de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado y lo establecido en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la sanción por inexactitud opera cuando se incluyen valores que ocasionan un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, lo que ocurrió en este caso, pues se incluyeron deducciones sin sustento legal y probatorio y el hecho de que se tengan criterios diferentes en la interpretación de una norma tributaria no configura una causal de exoneración de la sanción por inexactitud¹².

Por tanto, afirmó que no existió una diferencia de criterios entre las partes, pues no hubo diferencias en la aplicación del numeral 3 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995.

AUDIENCIA INICIAL

En audiencia inicial del 21 de agosto de 2015 el Tribunal Administrativo del Tolima declaró probadas de oficio las excepciones previas de “Inexistencia del Demandante” e “Incapacidad o Indebida representación del Demandante” respecto de la sociedad Unión Doima S.A. teniendo en consideración que “[...] mediante Acta N° 0000007 de Asamblea de Accionistas del 30 de junio de 2011, inscrita el 23 de julio de 2011 bajo el N°. 00043806 se inscribió “La Disolución de la presente persona jurídica”. Posteriormente, por Acta N°. 0000008 de Asamblea de Accionistas del 09 de diciembre de 2011, inscrita el 29 de diciembre de 2011 bajo el número 00044623 se inscribió “La liquidación de la presente persona jurídica”. Y finalmente, mediante Acta N°. 0000008 de Asamblea de Accionistas del 09 de diciembre de 2011, inscrita el 29 de diciembre de 2011 bajo el número 00217878 se inscribió “La cancelación de la matrícula mercantil de la presente persona jurídica.” (Subrayado propio del texto)¹³.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal excluyó como miembro integrante de la parte activa, a la precitada sociedad, pues consideró que para el momento en que el representante legal de la extinta sociedad confirió poder Unión Doima S.A. ya se había liquidado definitivamente y la cuenta final estaba aprobada, es decir, estaba extinta y desaparecida de la vida jurídica y por tanto, ya no existía para ese momento “sociedad” que representar. Esta decisión no fue objeto de apelación.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Tolima, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹⁴:

El Tribunal anticipó que declarar la nulidad parcial de los actos objeto de control, pues consideró que en el presente caso se cumplieron los requisitos contenidos en el artículo 72 del Estatuto Tributario, esto es, el inmueble enajenado tenía la calidad de activo fijo y el autoavalúo tomado como costo se registró en la declaración del impuesto predial unificado y/o en la declaración de renta correspondiente al año anterior al de la venta.

¹² Sentencia del 26 de febrero de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Folios 320 a 330 del c.p.

¹⁴ Folios 359 a 368 vto. del c.p.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

Igualmente, destacó que dejaría en firme el rechazo de los costos fiscales por ganancias ocasionales en relación con la venta de otros activos y la sanción por inexactitud que la DIAN impuso por este hecho, ya que estos no fueron objeto de demanda y fueron debidamente motivados y razonados por la entidad demandada.

Señaló que el Consejo de Estado en sentencia del 18 de marzo de 2004 anuló el numeral 2 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995, que reglamentó el artículo 72 del Estatuto Tributario, por cuanto consideró que excedía lo previsto en el citado artículo al excluir la disyuntiva “o”, ya que la previsión legal permite tomar como costo fiscal el valor que aparezca en cualquiera de las declaraciones (renta o predial) o en ambas, cuando estas coinciden¹⁵.

Así, concluyó que no es requisito que el autoavalúo figure tanto en la declaración de renta como en la declaración del impuesto predial del año inmediatamente anterior al de la enajenación del inmueble, basta que aparezca denunciado en cualquiera de las dos declaraciones.

Puntualizó la diferencia entre el avalúo formado y el autoavalúo catastral, pues el primero es la determinación del valor de los predios mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario, mientras que el segundo, es el derecho que tiene el propietario o poseedor predios o mejoras a presentar antes del 30 de junio de cada año, ante la correspondiente oficina de catastro la estimación del avalúo catastral, la cual no podrá ser inferior al avalúo catastral vigente y se incorporará al catastro con fecha 31 de diciembre del año en el cual se haya efectuado, si la autoridad catastral la encuentra justificada por mutaciones físicas, valorizaciones, o cambios de uso¹⁶.

Señaló que en el expediente reposa copia del recibo del impuesto predial que pagó Unión Doima S.A. en el Municipio de Piedras, respecto del predio Agrodioma por el año 2011, pagado el 15 de marzo de dicho año, en donde aparece registrado un avalúo de \$1.470.267.825.

De este modo, concluyó que la contribuyente podía tomar como costo fiscal el valor del autoavalúo declarado en el impuesto predial, sin que pueda exigirse válidamente que dicho valor también hubiese estado contenido en la declaración de renta del año anterior al de la enajenación, pues la ley no lo exige, por lo que dijo que era claro que la liquidada sociedad Unión Doima S.A. actuó conforme a la ley tributaria.

En lo que alude a la sanción por inexactitud el *a quo* precisó que la sanción por inexactitud impuesta por la Administración respecto del costo fiscal por ganancia ocasional en la venta de otros activos no fue atacada por la demandante, sin embargo, concluyó que respecto de dicha glosa era procedente la sanción por inexactitud al haberse configurado el hecho punible contenido en el artículo 647 del Estatuto Tributario, esto es, la inclusión de costos improcedentes.

¹⁵ Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 13551, C.P. Ligia López Díaz.

¹⁶ Sentencia C-467 del 21 de octubre 1993 de la Corte Constitucional. M.P. Carlos Gaviria Díaz.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

Bajo esas consideraciones, reliquidó la sanción por inexactitud en \$795.520, toda vez que levantó la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados respecto de la determinación del costo fiscal en la venta del inmueble Agrodoima.

De acuerdo con lo anterior, afirmó que LEVAPAN tiene derecho a la devolución del saldo a favor por el valor de \$27.797.280. Finalmente, condenó en costas a la entidad demandada por ser la parte vencida en el proceso e incluyó como agencias en derecho el equivalente a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes, de conformidad con lo establecido en el Acuerdo 1887 de 2003, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁷:

Sostiene que el artículo 72 del Estatuto Tributario establece dos condiciones para que el autoavalúo o avalúo catastral se tenga como costo fiscal: i) que figure en la declaración del impuesto predial unificado y/o ii) en la declaración de renta del año anterior al de la enajenación del inmueble.

Afirma que el *a quo* incurrió en una indebida interpretación de la precitada norma, toda vez que cuando la norma indica “según el caso”, implica que debe efectuarse un análisis de los supuestos fácticos para precisar el alcance del concepto al caso concreto, y tener una solución justa frente a la aplicación de la norma, lo cual en el presente caso no sucedió.

Explica que de acuerdo con las pruebas que obran en el expediente el IGAC reportó como avalúo del bien inmueble para el año 2010 el valor de \$1.470.267.825, lo que quiere decir que desde el año 2010 ya se tenía relacionado el valor catastral del bien inmueble, conforme al avalúo.

No obstante, la actora en su denuncia rentístico del período gravable 2010, declaró activos fijos en cuantía de \$794.790.000, y el valor del inmueble es de \$347.706.952, lo que evidencia que el valor denunciado no corresponde al valor real del inmueble, teniendo en cuenta el avalúo aportado por la actora que reflejaba el valor del inmueble en \$1.470.267.825.

Afirma que es evidente que la demandante pretendía no reportar el valor del avalúo catastral en la declaración de renta, para con ello obtener un costo fiscal por ganancia ocasional y defraudar el erario al generar un saldo a favor improcedente. Por tanto, resultaba entendible que la DIAN exigiera que el valor del bien inmueble estuviera registrado en el denuncia rentístico del año inmediatamente anterior, no siendo suficiente que aparezca en la declaración del impuesto predial.

Manifiesta que la actuación de la contribuyente busca defraudar el fisco constituyendo un caso típico de fraude fiscal, el cual corresponde a formas sofisticadas, mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente válidos que persiguen un objetivo evasivo, no justificado comercialmente que de no haberse llevado a cabo, hubiese resultado en un mayor impuesto.

¹⁷ Folios 375 a 382 del c.p.



Hace alusión a la Sentencia C-015 del 21 de enero de 1993 de la Corte Constitucional y al Concepto 051977 del 2 de agosto de 2005 de la DIAN, de los cuales concluyó que el fraude fiscal no necesariamente implica la violación directa de la ley, sino que comporta el abuso de las formas jurídicas, lo cual conlleva eliminar la carga tributaria y para el caso particular solicitar una devolución de dinero a su favor¹⁸.

Insiste en que la actuación de la accionante configuró fraude fiscal pues por medio de una conducta abusiva, como fue no llevar a su denuncia rentística del año 2010 el valor del avalúo catastral, eliminó la carga tributaria que originaría el incremento del valor del bien inmueble.

Explica que si bien las actuaciones de la sociedad demandante están permitidas por la ley, como son constituir un autoavalúo y vender un bien inmueble, su finalidad no fue otra que constituir costos o deducciones como ganancia ocasional no constitutiva de renta, que de no haberse realizado hubieran originado una ganancia ocasional gravable por la suma de \$1.124.868.000 y un impuesto a cargo de \$371.627.000.

En lo que alude al avalúo formado, precisa que la Ley 44 de 1990 en su artículo 3 establece como base gravable del impuesto predial unificado el avalúo catastral o el autoavalúo, cuando se establezca la declaración anual del impuesto predial unificado. Sin embargo, para efectos de determinar el costo fiscal en la enajenación de activos en la declaración de renta y complementarios, cuando dicho autoavalúo es aceptado por la autoridad administrativa, adquiere la connotación de avalúo formado.

Dijo que el artículo 76 de la Resolución 070 de 2011 del IGAC, citado en la sentencia apelada no lo señala como avalúo formado, sino que habla de “*formación catastral*” por lo que no puede afirmarse que esta normatividad defina que es el avalúo formado.

Igualmente, dice que se violó el numeral 3 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995, ya que la actora estaba en la obligación de relacionar el avalúo formado en la declaración de renta del año de su formación, esto es, en el año inmediatamente anterior al de la enajenación del activo, lo que en este caso no ocurrió, pues el activo en discusión se declaró por un valor inferior al del avalúo constituido por la demandante.

Aclara que lo que discute la Administración no es la facultad que posee la contribuyente de constituir un autoavalúo para con ello incrementar la base gravable del impuesto predial, sino que lo que se discute es que este valor no se hubiese tenido en cuenta en el denuncia rentística del año gravable 2010 de la actora para determinar el valor del inmueble, pero sí se haya tenido como costo de la ganancia ocasional en el año 2011.

Así mismo, aclara que contrario a lo afirmado en el escrito de demanda, sí existe la obligación de que el valor del avalúo se incluya en la contabilidad del contribuyente y coincida con el valor denunciado en el año inmediatamente anterior al de la enajenación, según lo prevé el numeral 3 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995.

Finalmente, alega que de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado la condena en costas no procede cuando no exista prueba de su causación, que

¹⁸ M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

justifique la condena. Por tanto, solicita se revoque la condena en costas impuesta en la sentencia de primera instancia y en caso de confirmar la decisión del Tribunal, no se condene en costas a la DIAN en segunda instancia, según lo expuesto¹⁹.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** ratificó lo dicho en la demanda²⁰.

Por su parte la **DIAN**, reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación²¹.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 900.001 del 28 de agosto 2013 y la Resolución 900.287 del 10 de septiembre de 2014 expedidas por la DIAN, mediante las cuales modificó el denuncia rentístico del año gravable 2011 de Unión Doima S.A. y le impuso sanción por inexactitud.

Para ello se debe determinar i) si el costo fiscal que la actora tomó en la ganancia ocasional generada por la venta del inmueble denominado Agrodoima es procedente, y ii) si hay lugar a condenar en costas a la entidad demandada.

Determinación del costo fiscal del inmueble enajenado

Unión Doima S.A. declaró en su denuncia rentístico del año 2011 ingresos por ganancias ocasionales en cuantía de \$1.905.000.000 a los cuales les detrajó un costo de \$1.904.201.000, para así obtener unas ganancias ocasionales gravables de \$799.000²².

Del total de dichos ingresos, \$1.470.000.000 corresponden a la venta del inmueble denominado Agrodoima, a la cual la demandante le asignó un costo de \$1.470.267.825²³.

Pues bien, el artículo 299 del Estatuto Tributario señala que se consideran ingresos constitutivos de ganancia ocasional los contemplados en los artículos siguientes, siempre y cuando no hayan sido taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en el Título I del mismo Libro.

¹⁹ Sentencia del 15 de octubre de 2015. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20477, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁰ Folios 442 a 452 del c.p.

²¹ Folios 453 a 456 del c.p.

²² Folio 7 del c. de a.

²³ Folio 120 del c. de a.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

La utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos dos años o más, está enlistada como ingreso susceptible de constituir ganancia ocasional y se determina de conformidad con el artículo 300 *ibídem* así:

“Artículo 300. Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

Parágrafo. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro. (Subraya la Sala)

Una de las opciones que posee el contribuyente para determinar el costo fiscal de los activos enajenados, según lo preceptuado por el parágrafo del artículo previamente transcrito, está contenida en el artículo 72 del Estatuto Tributario:

“Artículo 72. Avalúo como costo fiscal. <Artículo modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994> El avalúo declarado para los fines del Impuesto Predial Unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5o. de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del Impuesto Predial Unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7o. de la Ley 14 de 1983.”

El Decreto Reglamentario 326 de 1995 “por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 174 de 1994 – Normas en materia de saneamiento aduanero y tributaria” en sus artículos 6 y 7 dispuso lo siguiente²⁴:

“Artículo 6º. Avalúo como Costo Fiscal. Los autoavalúos incluidos en las declaraciones del Impuesto Predial Unificado, autorizadas por los concejos municipales de acuerdo con el artículo 12 de la Ley 44 de 1990, y por el artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 en el caso de Santafé de Bogotá, D.C., podrán ser tomados como costo para la determinación de la renta o ganancia ocasional en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. También podrán ser tomados como costo, para los mismos efectos, los avalúos catastrales formados o actualizados por las respectivas autoridades de acuerdo con lo previsto en los artículos 5º y 6º de la Ley 14 de 1983, en la forma como

²⁴ Actualmente artículos 1.2.1.17.6. y 1.2.1.17.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, respectivamente.



fueron modificados por los artículos 74 y 75, respectivamente, de la Ley 75 de 1986.

Los avalúos no formados, a los cuales se refiere el artículo 7º de la Ley 14 de 1983, no se tendrán en cuenta para los fines previstos en este artículo.

Artículo 7º. Requisitos para Aceptar el Avalúo como Costo. Para que los autoavalúos o avalúos mencionados en el artículo precedente puedan ser utilizados como costo fiscal en la enajenación de inmuebles, se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que el inmueble enajenado constituya activo fijo para el contribuyente, de acuerdo con el artículo 60 del Estatuto Tributario.

2. Si se trata de autoavalúo, el valor que se utilice como costo fiscal debe ser el mismo denunciado en la declaración del Impuesto Predial Unificado y en la declaración del Impuesto de Renta y Complementarios correspondientes al año gravable anterior al de la enajenación. (Numeral declarado NULO por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, marzo 18 de 2004. Exp. 13551)

3. Si se trata de avalúo formado, el valor que se utilice como costo fiscal debe ser el mismo denunciado en la declaración del Impuesto de Renta y Complementarios correspondiente al año gravable anterior al de la enajenación. (Numeral declarado NULO por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, mayo 10 de 2018. Exp. 20177)

4. Para los fines previstos en los numerales 2 y 3 que anteceden, no se tendrán en cuenta las modificaciones a los avalúos o autoavalúos consignadas en las correcciones, adiciones o modificaciones a las declaraciones de renta y del impuesto predial unificado correspondientes al año anterior al de la enajenación.

5. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sujetos al régimen de ajustes integrales por inflación, deben incrementar el costo a que se refiere el presente artículo con los ajustes realizados sobre el correspondiente avalúo o autoavalúo, declarando como contrapartida un ingreso en la cuenta de corrección monetaria fiscal.

Parágrafo 1º. Los requisitos previstos en los numerales 2 y 3 del presente artículo no serán exigidos a los contribuyentes que demuestren no estar obligados a presentar las correspondientes declaraciones de renta o del impuesto predial unificado.

Parágrafo 2º. La opción a que se refiere este artículo es sin perjuicio de la facultad que tienen los contribuyentes para determinar el costo fiscal de los activos fijos con base en lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 73 del Estatuto Tributario.” (Subraya la Sala)

La Sala aclara que el numeral 2 de la norma previamente transcrita no resulta aplicable al caso concreto, pues los artículos 13 y 14 de la Ley 44 de 1990 aplicables a los demás municipios diferentes a Bogotá D.C. y a los que hace referencia el artículo 72 del Estatuto Tributario, indican que una vez la declaración del impuesto predial unificado haya sido adoptada por el concejo municipal de cada municipio, esta debe ser presentada por el contribuyente en los formularios que para ese fin haya dispuesto el IGAC y en ella el contribuyente establecerá el valor del autoavalúo.



De las pruebas obrantes en el expediente se desprende que para los años 2010 y 2011 el Municipio de Piedras Tolima, en donde se encuentra ubicado el predio Agrodoima objeto de la presente discusión, no había adoptado la declaración del impuesto predial unificado, muestra de ello son los recibos del impuesto predial unificado aportados por la demandante de los años 2010 y 2011 en los que claramente se observa que el tributo es liquidado por el Municipio.

En ese sentido, la Sala pone de presente que la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia del 10 de mayo de 2018 declaró la nulidad del numeral 3 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995, aplicable al caso concreto, bajo los siguientes argumentos²⁵:

“2.2.3. De acuerdo con el artículo 72 del Estatuto Tributario, el costo del inmueble que puede tomarse para determinar la utilidad correspondiente será i) el autoavalúo declarado en el impuesto predial unificado y ii) los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, iii) bajo el condicionamiento de que figuren en la declaración del impuesto predial unificado y/o la declaración de renta, correspondiente al año anterior de la enajenación.

Para mayor claridad, la Sala precisa algunas expresiones contenidas en la norma:

a) El autoavalúo es la liquidación que realiza el propio contribuyente, que debe corresponder, como mínimo, al avalúo catastral vigente al momento de la causación del impuesto. En todo caso, el contribuyente puede determinar la base gravable en un valor superior al avalúo catastral.

b) El avalúo formado es el determinado en una resolución por las autoridades catastrales, con fundamento en la información sobre los terrenos y edificaciones en los aspectos físico, jurídico, fiscal y económico.

c) La expresión “y/o” permite la utilización de algunas de las opciones planteadas en la norma. Esta Corporación mediante sentencia del 18 de marzo del 2004, precisó su alcance:

*“El uso de la barra “/” suele resultar ambiguo, porque a veces se utiliza para separar y otras para unir, **sin embargo, en el presente caso, tiene una función disyuntiva, es decir, plantea la alternativa de utilizar en algunos eventos la conjunción “y” y en otros la conjunción “o”, como se pone de manifiesto en la norma al disponer que el valor debe figurar en la “declaración del impuesto predial unificado y/o declaración de renta, según el caso”**”*

[...]

Lo anterior implica, la posibilidad legal de que en el año anterior a la enajenación, el valor aceptable como costo fiscal en los términos del artículo 72 ib. sea el del autoavalúo o avalúo catastral que figure en la declaración del impuesto predial, sin que este valor necesariamente figure como valor patrimonial en la declaración de renta, toda vez que para estos efectos pudo valorarse el bien acudiendo a otros sistemas aceptados por las normas tributarias”.

2.2.4. Es así como debe entenderse entonces, que los contribuyentes pueden llevar como costo fiscal el autoavalúo o el avalúo formado o actualizado, según el

²⁵ Exp. 20677, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



caso, que figuren i) en la declaración del impuesto de renta, **y/o** ii) en la declaración del impuesto predial,

En tal sentido, el avalúo o autoavalúo aceptado como costo fiscal es el que aparezca en cualquiera de las dos declaraciones, sin que necesariamente el valor declarado en una y otra sea el mismo.

Y, no coinciden en todos los casos, por la siguiente razón: En la declaración predial se puede llevar el autoavalúo –en el caso de Bogotá D.C., o el avalúo formado –el resto de los municipios-. Y, en la declaración de renta, además de que se puede registrar el costo fiscal con el autoavalúo o el avalúo formado, el contribuyente tiene otras opciones como las previstas en los artículos 69 y 73 del Estatuto Tributario.

2.2.5. Ahora bien, descendiendo al caso concreto, se advierte que el artículo 72 –modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994- fue reglamentado por el artículo 7 del Decreto 326 de 1995 , cuyo numeral 3º, **aquí demandado**, dispuso:

[...]

Para la Sala, esa regulación es contraria a lo dispuesto en la Ley 174 de 1994, puesto que excluye una de las alternativas que fue contemplada en la ley, consistente en que pueda llevarse como costo fiscal el valor del avalúo utilizado para el impuesto predial.

*Recuérdese que de conformidad con la Ley 44 de 1990 en la declaración del impuesto predial unificado puede tomarse como base gravable el autoavalúo, **o el valor económico fijado por la autoridad catastral –avalúo catastral-**. Y, en todo caso, **la liquidación del impuesto no puede realizarse por un valor menor al establecido en el avalúo catastral.***

Dado que en la declaración predial se puede registrar el avalúo formado, no es procedente que la misma se excluya de las opciones que puede utilizar el contribuyente para determinar el costo fiscal, para solo dejarle la posibilidad de llevar el avalúo formado cuando esté registrado en la declaración de renta.

Por eso, la norma legal permite la alternativa de llevar el avalúo formado declarado en el impuesto predial, sin que sea válido que la norma reglamentaria restrinja esa opción.

2.2.7. En ese sentido, la norma demandada más que señalar los requisitos que hacen aplicable el artículo 4º de la Ley 174 de 1994, en materia de costo fiscal, lo que establece es una restricción para determinar ese concepto, que la ley objeto de reglamentación no previó.

Con ello, el numeral demandado desconoció la sujeción que debe tener a la ley, pues, de una parte, las normas de rango inferior no pueden contrariar a las de superior jerarquía, y de otra parte, no existe ninguna razón que justifique restringir a los contribuyentes de la posibilidad de llevar como costo fiscal el avalúo formado denunciado en el impuesto predial.” (Negrillas y subrayados propios del texto)

De acuerdo con la jurisprudencia parcialmente transcrita en los casos en los que el contribuyente tome como costo fiscal el avalúo formado no resulta necesario que este valor aparezca registrando en el denuncia rentístico del año inmediatamente anterior al de la enajenación del bien inmueble, pues el artículo 72 del Estatuto Tributario no



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

lo exige así, razón por la cual el numeral 3 del artículo 7 del Decreto Reglamentario 326 de 1995, excedió la potestad reglamentaria.

La sentencia citada es aplicable al caso particular, por tratarse de una situación jurídica no consolidada, por tanto, la Sala pasará a estudiar si el valor declarado como costo fiscal de la ganancia ocasional generada por la venta del inmueble Agrodoima es procedente.

En el expediente constan los recibos del impuesto predial unificado de los años 2010 y 2011 del Municipio de Piedras en los que se observa que el avalúo del predio Agrodoima con ficha catastral 000200110021000 es de \$1.470.267.825, valor que coincide con el avalúo reportado por el IGAC en la información exógena del año 2010²⁶.

Además, la actora aportó con el escrito de demanda copia de la Escritura 1047 del 2 de junio de 2011 extendida en la Notaría 2 de Ibagué, en la cual Unión Doima S.A. mediante la figura de fiducia mercantil irrevocable de garantía, vendió a Federal S.A. el susodicho predio, contrato que se inscribió en la Oficina de Instrumentos Públicos de Ambalema Tolima en el folio de matrícula 351-2581²⁷.

Igualmente, obra en el expediente la Factura de Venta 5764 expedida por Unión Doima S.A. a Federal S.A. el 31 de julio de 2011, en la cual se registró la venta de terrenos, construcciones y edificaciones en cuantía de \$1.470.000.000²⁸.

De este modo, se encuentra probado que la enajenación del predio ocurrió en el año 2011 y que se trata de un inmueble que constituía activo fijo para la demandante, pues no es de aquellos que enajenaba en el giro ordinario de sus negocios, situaciones que además no son objeto de discusión entre las partes.

Por tanto, resulta claro para la Sala que en los términos del artículo 72 del Estatuto Tributario, resultaba procedente que Unión Doima S.A. estableciera como costo fiscal en la venta del inmueble Agrodoima, el avalúo formado por la autoridad catastral, aun cuando este no hubiese sido utilizado por el contribuyente como valor patrimonial en el denuncia rentístico del año 2010, como lo pretendía la Administración.

Es de aclarar que para el momento de los hechos la ley no exigía que en estos casos el contribuyente restara del avalúo tomado como costo, el valor de las depreciaciones solicitadas como deducción en el periodo gravable de la venta, ya que esta precisión fue introducida por el artículo 51 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el inciso segundo al precitado artículo 72, la cual por tratarse de una norma posterior no es aplicable al caso concreto.

Así mismo, la Sala pone de presente que el cargo de apelación dirigido a que se declare que la actora incurrió en fraude fiscal, no hizo parte de los argumentos esgrimidos por la Autoridad Tributaria en los actos administrativos objeto de estudio, en ese sentido, la Sala se releva de estudiar dicho cargo.

²⁶ Folios 126 del c.p. y 121 a 123 del c. de a.

²⁷ Folios 66 a 124 vto. del c.p.

²⁸ Folio 98 del c. de a.



Por las razones expuestas, la Sala procederá a confirmar la decisión del Tribunal, de aceptar el costo fiscal de enajenación del bien inmueble determinado por Unión Doima en su declaración privada del año 2011, pero por las razones aquí expuestas.

No obstante, la Sala revocará el numeral tercero de la sentencia apelada, teniendo en consideración que el proceso de devolución de saldos a favor es un proceso independiente al de determinación, el cual fue adelantado por LEVAPAN S.A. mediante solicitud presentada ante la DIAN el 4 de julio de 2012 y serán los actos administrativos que surjan finalmente de dicha actuación administrativa los que podrán ser demandables ante el contencioso administrativo²⁹.

Condena en costas

En lo que refiere a la condena en costas el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo indica que “[s]alvo los procesos en que se ventile un interés público la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”³⁰.

Las costas de que trata el precitado artículo están integradas por “la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho” y deberán tasarse y liquidarse con criterios objetivos y verificables, de conformidad con las reglas contenidas en los artículos 362 a 366 del Código General del Proceso³¹.

Pues bien, el artículo 365 del Código General del Proceso señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 365 Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, suplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenara en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. *La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.*
3. *En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.*

[..]

²⁹ Folio 6 del c. de a.

³⁰ Entiéndase dicha remisión al Código General del Proceso.

³¹ Artículo 361 del Código General del Proceso.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

8. Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación. [...] (Subraya la Sala)

Respecto de la norma parcialmente citada, la Corte Constitucional en sentencia C-157 de 2013 sostuvo que la condena en costas no alude a un actuar temerario o de mala fe o si quiera culpable de la parte condenada, sino que corresponde a su derrota en el proceso. Así mismo, expuso que al momento de liquidarse las costas y agencias en derecho debe existir prueba de su existencia, utilidad y verificarse que corresponden a actuaciones autorizadas por la ley, toda vez que atañen a los costos en que incurrió en el proceso la parte beneficiaria³².

De este modo, no resulta suficiente que la parte haya sido derrotada en el proceso, sino que es necesario que exista en el expediente prueba de su causación. En el expediente se encuentra probado que el apoderado de las sociedades demandantes en cumplimiento de lo ordenado en el numeral 5 del auto admisorio de la demanda, consignó la suma de \$72.000 por concepto de gastos del proceso³³.

En aquellos casos en que se ha probado la causación de costas, la Sala ha reconocido por dicho concepto los gastos del proceso y las agencias en derecho, y ha precisado que las agencias en derecho no necesariamente deben corresponder al monto efectivamente pagado por concepto de honorarios a los abogados³⁴.

De este modo, se ordenará al Tribunal que tramite el respectivo incidente de condena en costas, teniendo en consideración las reglas de liquidación contenidas en el artículo 366 del Código General del Proceso y los lineamientos especiales establecidos en el Acuerdo 10554 del 5 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura. En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

F A L L A

PRIMERO: Revocar el ordinal tercero de la sentencia del 18 de julio de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Unión Doima S.A. y LEVAPAN S.A. contra la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva del presente proveído.

SEGUNDO: En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva del presente proveído.

TERCERO: CONDENAR en costas a la entidad demandada, conforme el artículo 188 del CPACA. En consecuencia, **ORDENAR** al Tribunal que tramite el respectivo incidente de condena en costas, teniendo en cuenta las reglas de liquidación previstas en el artículo 366 del CGP y los lineamientos especiales que dispuso el Acuerdo No.

³² Sentencia del 21 de marzo de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

³³ Folios 273 y 274 del c.p.

³⁴ Sentencia del 29 de abril de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22965, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 6 de septiembre de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21719. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicado: 73001-23-33-000-2015-00052-02 (22742)
Demandantes: Unión Doima S.A. y Compañía
Nacional de Levaduras LEVAPAN S.A.
FALLO

10554 de 5 de agosto de 2016 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura.

CUARTO: Reconocer personería jurídica al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que obra a folio 419 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ