



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., seis (6) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2018-00125-01 (27693)
Demandante: EXPOFARO SAS
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta 2010. Liquidación oficial de revisión. Abuso de las formas jurídicas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia del 24 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas a la demandante (ordinales primero y segundo de la parte resolutive, respectivamente).

ANTECEDENTES

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 11240012014000042, de 7 de abril 2014, la DIAN modificó a EXPOFARO SAS la declaración de corrección del impuesto de renta del año gravable 2010, para, en aplicación de la figura del abuso de las formas jurídicas, reclasificar en la sección del patrimonio, \$22.741.701.538 del renglón acciones al renglón cuentas por cobrar. Tras la interposición del recurso de reconsideración, el acto fue confirmado por Resolución 112362014000032, de 25 de noviembre de 2014.

DEMANDA

EXPOFARO SAS, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones¹:

“La nulidad de la decisión contenida en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 11240012014000042 del 7 de abril 2014 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

La nulidad de la Resolución 112362014000032 del 25 de noviembre de 2014 proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto y que confirma la Liquidación Oficial de Revisión nro. 11240012014000042.

Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, solicito que se restablezca el derecho de la sociedad Expofaro SAS declarando la firmeza de la declaración de corrección presentada el 16 de noviembre de 2012 formulario nro. 11016032252446 y sticker nro. 91000157765850.

¹ Índice 2, Samai.



Declarada la nulidad de la actuación administrativa escrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.”

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 688, 704 y 712 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 122 de la Ley 1607 de 2012 (que adicionó el artículo 869 al ET).

El concepto de la violación se sintetiza así²:

1. No procede liquidación oficial de revisión por no haber arrojado un mayor impuesto. En diciembre de 2010, Expofaro se sometió a un proceso de reestructuración económica por lo cual ningún banco le concedía créditos. Por ello, y debido al incumplimiento de pagos por parte de sociedades venezolanas, cuya deuda ascendía a \$22.741.701.538, Expofaro sufrió falta de liquidez para atender el giro ordinario de los negocios y los gastos operacionales de administración. Como alternativa, el 17 del mismo mes se creó la sociedad Podolia S.A. con un capital suscrito y pagado de \$100.000 (100 acciones a razón de \$1.000 c/u) a la cual un día después, Expofaro aportó las cuentas por cobrar a las sociedades venezolanas, recibiendo a cambio nueve acciones por el valor del aporte (a razón de \$2.526.855,73 cada acción, esto es, valor nominal de \$1.000 más una prima en colocación de acciones de \$2.525, 855,73). Lo anterior, para que esta gestionara para Expofaro la obtención de un crédito bancario y se encargara del cobro de dichas acreencias. No obstante, ninguna de estas dos finalidades se logró, por lo que la nueva sociedad finalmente fue liquidada, reasumiendo Expofaro las cuentas por cobrar.

Con ocasión de esta operación, la DIAN profirió liquidación oficial de revisión y, en aplicación de la figura del abuso de las formas jurídicas, desconoció el negocio jurídico llevado a cabo por las partes, reclasificando el valor declarado en el renglón acciones al renglón cuentas por cobrar. Sin embargo, tal reclasificación no significó la determinación de un mayor impuesto al declarado ni la imposición de sanción alguna, con lo cual se vulneraron los artículos 688, 704 y 712 de ET, que supedita la liquidación oficial de revisión a la determinación de mayores tributos.

2. Vulneración al debido proceso y a los principios de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria. Con anterioridad a la Ley 1607 de 2012, la figura del abuso de las formas jurídicas no estaba establecida en la legislación nacional. Como los actos demandados se sustentaron en esta figura se presentó una aplicación retroactiva de dicha ley, proscrita en el ordenamiento jurídico colombiano y se desconoció el principio de legalidad en materia tributaria. Por esta razón, los actos son nulos.

3. No es procedente la reclasificación de las acciones a cuentas por cobrar. Además de que no procedía la liquidación oficial de revisión por lo expuesto en el punto anterior, la expedición de este acto tampoco resultaba procedente por lo siguiente:

La fiscalización adelantada por la DIAN no tuvo en cuenta la difícil situación económica que atravesaba Expofaro en el año 2010, que la llevó a realizar la operación económica que desconoció la administración, con el ánimo de que Podolia gestionara la obtención de un crédito para transferirlo a Expofaro y realizara el cobro de los créditos a las sociedades venezolanas.

² Índice 2, Samai.



De otra parte, la DIAN centró su atención en el supuesto valor exagerado de la prima en colocación de acciones. Sin embargo, el aporte efectuado producía los mismos efectos si se emitían 9 o 22.741.701 acciones, ya que se trataba de un solo socio. Para éste es indiferente si la totalidad del aporte se imputa al valor nominal de las acciones o también a la prima en colocación de acciones.

Adicionalmente, aun cuando Podolia entró en causal de disolución por reducirse el mínimo de socios que debe tener una sociedad anónima, la ley comercial permite continuar con la sociedad si así lo deciden los socios, y ello no implica ninguna consecuencia negativa, menos en materia fiscal.

Así, en términos generales, la DIAN no desvirtuó la operación económica llevada a cabo entre Expofaro y Podolia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera³:

1. La liquidación oficial de revisión es ajustada a derecho. En uso de las facultades que le concede la ley tributaria, la administración puede investigar, determinar y modificar las declaraciones privadas en cualquier renglón sin que necesariamente ello implique el aumento del impuesto a cargo, la disminución del saldo a favor declarado o la imposición de sanción alguna.

De otra parte, la DIAN no discute el negocio jurídico entre Expofaro y Podolia, ya que la ley comercial lo permite. Lo que cuestiona es la realidad de la operación, pues se abusa de las formas jurídicas para disminuir la base gravable del impuesto al patrimonio en el periodo 2011, registrando en el renglón de la declaración de renta, en la sección patrimonio, acciones que debieron declararse como cuentas por cobrar. Lo anterior, teniendo en cuenta que para efectos del impuesto al patrimonio se toma el patrimonio declarado en renta. Esta recalificación económica de los hechos no fue desvirtuada por la demandante.

No es cierto que se haya aplicado retroactivamente la Ley 1607 de 2012, ya que la figura del abuso de las formas jurídicas es aplicable desde antes de dicha ley, como lo avaló la Corte Constitucional en sentencia C-015 de 1993, donde expresamente se señaló que el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre las formas, consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la demandante, por lo siguiente⁴:

1. La legalidad de la liquidación oficial de revisión no está supeditada a la determinación de un mayor impuesto. La administración se encuentra facultada para iniciar oficiosamente las actuaciones administrativas sin condición alguna, por lo que no le asiste la razón a la demandante cuando considera que se presenta un

³ Índice 2, Samai del Consejo de Estado.

⁴ Índice 11, Samai del Tribunal.



indebido proceso al no establecerse un mayor impuesto a cargo o sanción en el acto de liquidación oficial del tributo. Aunque la reclasificación de acciones a cuentas por cobrar no tiene efectos tributarios en el periodo fiscalizado en renta (2010), sí los tiene en el impuesto al patrimonio del año 2011, toda vez que, según el artículo 295-1 del ET, de la base del impuesto al patrimonio, se excluye el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, lo que eventualmente daría lugar a disminuir el impuesto a cargo.

La recomposición patrimonial efectuada por la DIAN tiene justificación en el hecho de que la creación de Podolia y el posterior aporte a ésta de las cuentas por cobrar correspondió a una práctica abusiva del derecho por lo siguiente:

Podolia S.A. fue constituida el 17 de diciembre de 2010, con un capital suscrito de \$100.000, representado en 100 acciones, a razón de \$1.000 c/u, íntegramente pagado por los cinco accionistas constituyentes, siendo su objeto social «*la ejecución de cualquier acto y operación lícita de naturaleza comercial*». Al día siguiente, el 18 del mismo mes, Expofaro adquiere la totalidad de estas acciones y el 20 de diciembre de 2010 aumenta el capital de Podolia, aportando las cuentas por cobrar a las sociedades venezolanas (\$22.741.692.538,25), a cambio de 9 acciones. Por ello, \$9.000 se llevan a la cuenta de capital y su diferencia, es decir, \$22.741.692.538, a la cuenta «*superávit por prima en colocación de acciones*», lo cual, no corresponde al equilibrio económico que deben tener los negocios jurídicos, de conformidad con el artículo 872 del Código de Comercio, que señala que cuando la prestación de una de las partes sea irrisoria, no habrá contrato conmutativo.

Por otro lado, no se puede considerar que hubo aporte de los créditos conforme al artículo 129 del Código de Comercio, dado que éste solo lo será cuando haya ingresado efectivamente a la caja de la sociedad. En este caso, ni siquiera hubo tiempo para que Podolia recibiera las cuentas por cobrar ya que el 27 de diciembre de 2010 entró en proceso de liquidación. Además, no hubo prueba de la entrega de las facturas a Podolia.

Finalmente, lo que se presentó en la práctica fue una fusión que nunca se formalizó. Todo lo anterior es indicativo del abuso de las formas jurídicas para reducir la base gravable del impuesto al patrimonio.

2. Sin condena en costas. Conforme al artículo 188 del CPACA, adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, no se condena en costas porque no están probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁵:

1. Nulidad de los actos demandados por no adicionar un mayor impuesto o una sanción a cargo del contribuyente. Se reitera que la liquidación oficial de revisión solo es procedente para determinar un mayor impuesto e imponer sanción. En este caso nada de ello ocurrió, por lo que los actos demandados son violatorios de los artículos 688, 704 y 712 del ET.

2. Vulneración al debido proceso y a los principios de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria. Como se anotó en la demanda, el abuso de las formas jurídicas

⁵ Índice 43, Samai del Tribunal.



en materia tributaria quedó tipificado en el Ley 1607 de 2012, lo que significa que, con anterioridad, la DIAN no tenía facultades para reclasificar, recharacterizar o recalificar operaciones o actos jurídicos válidos con base en esta figura. No obstante, el tribunal validó su aplicación, lo que comporta, en la práctica, la aplicación retroactiva de la ley y una vulneración al principio de legalidad, lo que, a su vez, configura violación al debido proceso.

3. Improcedencia de la reclasificación de acciones a cuentas por cobrar. Además de que esta reclasificación no es procedente a la luz de lo expuesto en el punto anterior, el Tribunal hace una errónea aplicación de la ley comercial. Al respecto, desconoce que el aporte en especie tiene regulación especial en materia tributaria, y al ser Expofaro la única accionista de Podolia, aun cuando solo suscribiera 9 acciones, todo el valor del aporte en especie constituía el costo de adquisición de esas acciones. Por tanto, no se trata de una prestación irrisoria para la aportante, toda vez que ella recibe sus 9 acciones por el mismo valor patrimonial y fiscal del aporte.

La intención con el aporte en especie era que Podolia recibiera las cuentas por cobrar, para, además de realizar las gestiones de cobro inherentes a su condición de titular de las mismas, se obligara a adquirir un préstamo garantizado con dichos activos, para luego trasladarlo a Expofaro para que ésta pudiera continuar desarrollando la actividad comercial y cumplir la totalidad de las obligaciones laborales, fiscales y comerciales. Este negocio no fue desvirtuado por la DIAN, por lo que deben reconocérsele plenos efectos.

Adicionalmente, el tribunal confunde el aporte en especie con la fusión y la prueba de la entrega de la factura no fue un aspecto cuestionado por la DIAN. Por tanto, el tribunal no podía exigir dicha prueba pues no hizo parte del debate planteado.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La DIAN pidió desestimar la apelación por lo siguiente⁶:

La sentencia de primera instancia concluyó que los actos demandados no se sustentaron en la Ley 1607 de 2012. Por consiguiente, no hay aplicación retroactiva de la ley. Además, en las sentencias C-015 de 1993 y C-491 de 2006, la Corte Constitucional destacó la prevalencia del derecho sustancial sobre las formas en el derecho tributario y de las medidas contra la evasión y elusión fiscales. Igualmente, el Concepto DIAN 051977 de 2005, que sirvió de fundamento de los actos demandados, se apoyó en las sentencias C-015 de 1993 y SU 1122 de 2001 de la Corte Constitucional.

La decisión del Tribunal se basó en hechos demostrados en el procedimiento administrativo, mediante pruebas idóneas, indicios, inspección tributaria y prueba trasladada, que permitieron definir la conducta de abuso de las formas jurídicas con el propósito de defraudar los intereses del Estado, en este caso, la creación formal de la sociedad Podolia con los activos de la sociedad controlante y la instantánea disolución y liquidación, antes de finalizar el año 2010, para regresar el patrimonio a la demandante y con esa operación afectar la base gravable del impuesto al patrimonio del año 2011. De otra parte, la apelante en realidad no expuso razones jurídicas por las cuales se debía revocar la sentencia de primera instancia.

⁶ Índice 11, Samai del Consejo de Estado.



El **Ministerio Público** rindió concepto y pidió confirmar la sentencia apelada, porque⁷:

No existe coherencia entre lo alegado por la demandante sobre la supuesta finalidad de la creación de Podolia y lo que realmente sucedió. En efecto, por su corta existencia, es imposible que esta sociedad cumpliera la finalidad por la cual fue creada, lo cual se ve reforzado por el hecho de que no existe evidencia de que la nueva sociedad haya perseguido el cobro de las cuentas por cobrar o tramitado la obtención de un crédito, lo que es aún más ilógico.

Para evaluar la realidad de esta operación, la administración tenía libertad probatoria y su facultad de fiscalización le permite valerse de las demás normas existentes y la jurisprudencia sobre la materia, para constatar prácticas abusivas o simuladas por parte de los contribuyentes, a efectos de hacer prevalecer la sustancia sobre la forma. Por tanto, no se presentó vulneración de los principios de legalidad e de irretroactividad de la ley, pues, para decidir el caso, la DIAN no aplicó el artículo 122 de la ley 1607 de 2012.

Aunque la operación cuestionada no tuvo consecuencia fiscal en la declaración de renta del año gravable 2010 en la medida que no implicó la determinación de un mayor impuesto ni la imposición de sanción alguna, sí afectó la base gravable del impuesto al patrimonio del año gravable 2011.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide: (i) si la validez de la liquidación oficial de revisión depende de la determinación de un mayor impuesto y/o imposición de sanción; (ii) si la reclasificación del renglón de acciones a cuentas por cobrar implicó vulneración al debido proceso y a los principios de legalidad de la sanción e irretroactividad de la ley tributaria.

Antes de abordar los anteriores cuestionamientos, la Sala pone de presente que, si bien los actos demandados no determinaron un mayor impuesto de renta a cargo del demandante, en auto de 13 de octubre de 2017⁸, esta Sección determinó que, en este caso *«la demanda no carece de cuantía, sino que, por el contrario, existe un interés económico determinable, por la suma de \$307.430.000, que corresponde al menor impuesto al patrimonio del año 2011 dejado de liquidar por la sociedad actora»*, por lo cual declaró la falta de competencia en única instancia y remitió el proceso al tribunal de primera instancia.

Hecha la anterior precisión, la Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

1. La validez de la liquidación oficial de revisión no depende de la determinación de un mayor impuesto al declarado. Según la actora, los actos demandados contravienen los artículos 688, 704 y 712 del ET, porque en la liquidación oficial de revisión no hubo un mayor impuesto a cargo ni sanción alguna, de manera que dicho acto no es procedente a la luz de las referidas normas.

De acuerdo con el artículo 683 del ET, la aplicación recta de las leyes tributarias deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, ya que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido

⁷ Índice 12, Samai del Consejo de Estado.

⁸ Exp. 22382, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



que coadyuve a las cargas públicas de la Nación. Para asegurar este mandato, el artículo 684 del mismo estatuto otorga «*amplias facultades de fiscalización e investigación*» a la administración tributaria, dentro de las cuales podrá, entre otros, verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes; adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados y, en general, «*efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación*».

Por su parte, el artículo 702 del ET dispone que «*la Administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión*», acto que según el artículo 712 del ET deberá contener, entre otros, el «*monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente*» y una «*explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración*».

Ahora bien, la exigencia de que la liquidación oficial del tributo contenga el «*monto de los tributos y sanciones*» a cargo del sujeto pasivo, no significa que la validez de este acto esté atada a la determinación de un mayor impuesto frente al liquidado por el contribuyente, pues, aunque, por lo general, este tipo de actos se expiden con esa finalidad, la competencia de revisión de la administración recae sobre toda la declaración tributaria y no exclusivamente sobre los renglones depurativos de la obligación tributaria (ingresos, costos, deducciones, descuentos, retenciones, etc.), ya que, como lo ha señalado esta Sección, su propósito «*es revisar [toda] la declaración privada y modificarla si no se ha presentado de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja la situación económica del contribuyente, responsable o agente retenedor*»⁹.

Es así porque la función de la declaración tributaria no es solo recaudatoria, dado que también cumple una finalidad informativa, pues a través de ella se dan a conocer al fisco otros datos con relevancia tributaria, que no solo tienen relación con el impuesto declarado, sino, también, con otras obligaciones tributarias, tanto del propio declarante como de otros contribuyentes.

Tal interrelación se comprueba, por ejemplo, cuando de los datos informados, la administración tributaria deriva o confirma la sujeción pasiva al impuesto al patrimonio de un contribuyente de renta. Téngase en cuenta que, a partir de lo normado sobre el impuesto al patrimonio para la época de los hechos (artículos 292 y siguientes del ET), la Sección precisó que la base gravable del referido impuesto es el valor del patrimonio líquido incluido en la declaración de renta de la vigencia fiscal anterior a la que corresponda el gravamen al patrimonio¹⁰.

Ello se debe, justamente, a que las normas tributarias dispusieron que la base gravable del impuesto al patrimonio es el patrimonio líquido poseído el 1 de enero de cada año, determinado con base en las mismas reglas que establece el Título II del Libro I del ET para fijar el patrimonio líquido en el impuesto de renta. Por consiguiente, es clara la identidad en la noción de patrimonio líquido para estos dos impuestos. De ahí que sea válido que la administración tributaria considere el patrimonio líquido y su composición patrimonial declarado en renta para efectos del impuesto al patrimonio.

⁹ Sentencia del 19 de abril de 2012, exp. 18405, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁰ Ver entre otras, las sentencias del 4 de marzo de 2010, exp. 16839, del 10 de mayo de 2012, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 20 de septiembre de 2018, exp. 22662, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Siendo así, en el caso analizado es claro el interés y legítima la facultad que tiene la administración tributaria para modificar los renglones del patrimonio de la declaración de renta, aunque el efecto tributario en este gravamen sea neutro. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

2. La recomposición del patrimonio declarado no vulneró el debido proceso ni los principios de legalidad e irretroactividad tributaria. A juicio de la actora, la DIAN no podía desconocer el negocio jurídico llevado a cabo con Podolia S.A, en aplicación de la teoría del abuso de las formas jurídicas, ya que para la época de los hechos esta figura no estaba vigente en la legislación colombiana, pues solo lo vino a estar a partir de la Ley 1607 de 2012.

El abuso de las formas jurídicas queda enmarcado en el concepto general de abuso del derecho consagrado expresamente en materia tributaria desde el año 2012 (artículo 869 de ET que corresponde al artículo 122 de la Ley 1607 de 2012). No obstante, contrario a lo señalado por la demandante, ello no significa que con anterioridad esta figura no fuera aplicable fiscalmente, pues la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han avalado su aplicabilidad, como medida antievasiva o antielusiva, a partir de lo estatuido en el artículo 228 de la Constitución Política, que privilegia la sustancia sobre la forma, y del mismo principio general del abuso del derecho.

En la sentencia C-015 de 1993, en la que se amparó la DIAN para dar aplicación a la figura del abuso de las formas jurídicas, la Corte Constitucional enfatizó que el contribuyente puede hacer uso del derecho y de sus formas «*con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal*», pero que, en todo caso, la libertad para la utilización de estas formas jurídicas tiene límites «*cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago*», pues, en estos casos «*la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico*». Lo anterior, por cuanto «*el principio de equidad que inspira el sistema tributario (CP art. 363), en últimas, expresión de igualdad sustancial (CP art. 13), no se concilia con la reverente servidumbre a la forma jurídica privada puramente artificiosa y con un móvil predominante fiscal, pues ella puede conducir a otorgar a una misma transacción diferente trato fiscal*».

De este modo, la Corte fue enfática en señalar que, cuando es patente el abuso de las formas jurídicas con fines netamente evasivos o elusivos, el Estado queda obligado «*a desestimar sus efectos, [pues, en tal caso] la intentio juris deberá ser desplazada por la intentio facti*». Es decir, «*los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos*».

Por su parte, apelando a la doctrina y a lo reseñado en la referida sentencia, esta Sección ha precisado que para establecer si se está ante un abuso del derecho es necesario tener en cuenta que cada derecho tiene una finalidad y que le corresponde al intérprete descubrirla y determinar si el ejercicio o no de un derecho resultó abusivo con base en los principios y valores axiológicos extraídos de la Constitución, esto es,



la prevalencia del derecho sustancial, la equidad, justicia, eficiencia y progresividad tributaria, la solidaridad y el deber contribuir a los gastos e inversiones del Estado¹¹.

Es por ello por lo que esta Corporación ha validado la recharacterización que ha hecho DIAN de ciertos negocios jurídicos, señalando que *«las autoridades tributarias tienen como obligación de carácter constitucional el cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que se concretan con el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma»* y reconociendo que en tales casos se *«procedió de acuerdo con los mencionados principios constitucionales al determinar que la realidad de las transacciones en discusión fueron en su realidad económica la venta de bienes corporales muebles gravados con IVA y no el cumplimiento de un contrato de usufructo»*¹². Esta potestad, inclusive, había sido reconocida por esta Sección desde la sentencia del 2 de marzo de 1990, en la que se señaló que¹³:

“Es función intrínseca de la Administración Tributaria vigilar por la recta aplicación de las normas reguladoras de los impuestos administrados por ella y en uso de tal deber le corresponde estar atenta a que los sujetos pasivos de la obligación no la infrinjan directamente ni a través de operaciones que, aunque virtual o aparentemente legales, tengan como objeto menguar los intereses del fisco que la doctrina conoce como elusión tributaria.

La interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, debe buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a sus administrados (...)”

De acuerdo con lo anterior, la Sala recalca que, si bien el derecho confiere a los particulares una potestad autonormativa en virtud de la cual pueden obligarse mutuamente¹⁴, dicha prerrogativa no puede emplearse para frustrar definitivamente la recaudación tributaria. Esta defraudación, configurativa de **abuso de las formas jurídicas**, será evidente cuando, valorados en su conjunto los elementos integradores del negocio jurídico, se advierte que éste se halla desprovisto de su causa o propósito económico que le es típico o propio, obteniéndose, en su lugar, una clara ventaja fiscal, sin que sea necesario, en la confirmación de dicho abuso, la comprobación de circunstancias subjetivas, como la intencionalidad y/o voluntad de las partes de defraudar el fisco, puesto que el hecho económico es real y objetivo, y sobre éste - y no sobre la conducta del contribuyente, que sí puede incumbir al derecho punitivo – es que recae el hecho generador del tributo.

Es por ello por lo que, en la constatación de figuras evasivas o elusivas de la tributación, esta Sección ha señalado que, *«se requiere adelantar un análisis de la operación desplegada en su completitud, no en sus aspectos parciales»*, del que debe surgir, más allá de una anomalía en el ejercicio de autonomía de la voluntad *«una tributación inferior a la que correspondería»*, pues en ausencia de ese ahorro fiscal nada habría que reprochar, desde el punto de vista tributario a la operación negocial¹⁵. Por ese motivo, el criterio de decisión judicial de la Sección es el de que la autoridad de impuestos *«no se debe limitar al cuestionamiento sobre la forma jurídica o las*

¹¹ Sentencia de 13 de noviembre de 2014, exp. 17107, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹² Sentencias del 30 de julio de 2020, exp. 23545, C.P. Milton Chaves García; del 11 de marzo de 2021, exp. 25203, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 11 de abril de 2024, exp. 27135, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, entre otras.

¹³ Exp. 1957, C.P. Jaime Abella Zárate.

¹⁴ El artículo 1602 del Código Civil establece que todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales.

¹⁵ Sentencias del 12 de junio de 2019, exp. 23053 y del 27 de octubre de 2022, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



circunstancias en que se cumplió el negocio, pues es indispensable que los contratos, hechos o circunstancias afecten indebidamente la determinación de la carga fiscal»¹⁶.

Hechas estas precisiones, en el caso sometido a consideración la Sala halla probado lo siguiente:

A 17 de diciembre de 2010, el patrimonio de Expofaro estaba compuesto, entre otros activos, por los siguientes: acciones por **\$4.944.591.000** y cuentas por cobrar a clientes por **\$27.686.293.000**, de los cuales **\$22.741.701.538** correspondían a deudas de sociedades venezolanas (Top And Bottoms International C.A. y Comercializadora El Faro 12385 C.A.).

El 17 de diciembre de 2010 se constituyó con cinco accionistas, la sociedad Podolia S.A., con un capital suscrito y pagado de \$100.000 (100 acciones a razón de \$1.000 c/u y una participación del 20% para cada uno de los accionistas constituyentes). Se pactó como objeto social *«la ejecución de cualquier acto y operación lícita de naturaleza comercial»¹⁷*. Según la demandante, el fin perseguido con la constitución de esta sociedad se concretaba en tramitar un crédito ante los bancos nacionales para luego ser transferido o prestado a Expofaro, ya que esta sociedad, por estar en reestructuración económica, no podía obtener créditos bancarios y adelantar la gestión de cobro de las deudas ante las sociedades venezolanas.

Un día después de la creación de Podolia, esto es, el 18 de diciembre de 2010, los accionistas cedieron sus acciones a Expofaro, quedando la demandante como única accionista de la sociedad. Por tanto, Podolia quedó incurso en la causal de disolución prevista en el numeral tercero del artículo 218 del Código de Comercio, según el cual, la sociedad comercial se disolverá *«por reducción del número de asociados [5 en las sociedades anónimas] a menos del requerido en la ley para su formación o funcionamiento»*.

En calidad de única accionista, en reunión extraordinaria de 20 de diciembre de 2010, Expofaro decide el aumento del capital suscrito y pagado de Podolia S.A, en los siguientes términos:

“4. AUMENTO DEL CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO DE LA SOCIEDAD. El presidente de la asamblea somete a consideración de los accionistas el incremento del capital suscrito y pagado en nueve mil (\$9.000) pesos m/cte de manera tal que este corresponda a ciento nueve mil pesos (\$109.000) mcte.

Así mismo, propone que para el pago de este incremento de capital la sociedad C.I. EXPOFARO SAS, poseedora del cien por ciento de las acciones en que se encuentra dividido el capital social, razón por la cual, no hay lugar al ejercicio del derecho de preferencia, aporta la cartera que tiene a su favor y cuyo deudor es la sociedad TOPS& BOTTONS INTERNATIONAL C.A. – TBI DE Venezuela, en cuantía de **once millones trescientos ochenta y un mil setecientos tres dólares con ochenta y cuatro centavos de dólar** (US\$11.381.703.84), de acuerdo con la relación adjunta en dólares de los Estados Unidos de América, que se transfieren a la TRM del día del aporte, es decir a \$1.923,13, para un total de **veintiún mil ochocientos ochenta y ocho millones cuatrocientos noventa y seis mil ciento seis pesos** (\$21.888.496.106) MCTE., y la cartera que tiene a su favor y cuyo deudor es la sociedad COMERCIALIZADORA EL FARO 12385 C.A.

¹⁶ Sentencias del 12 de junio de 2019, exp. 23053; del 27 de octubre de 2022, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 24 de febrero de 2022, exp. 24278, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Folio 242 c.a.2. Índice 2, Samai del Consejo de Estado



de Venezuela, en cuantía de **cuatrocientos cuarenta y tres mil seiscientos cincuenta y cuatro dólares con cincuenta y ocho centavos de dólar** (US\$443.654,58), que se reciben a la TRM del día del aporte, es decir a \$1923,13 para un total de \$853.205.432.43, de los cuales \$9000 se llevan a la cuenta de capital y su diferencia, es decir, la suma de \$22.741.692.538,25 M/CTE, a la cuenta superávit por prima en colocación de acciones. (folio 246 c.2 antecedentes).”

Dos días después (22 de diciembre de 2010) se reúne de nuevo la «*junta de socios*» y decide que «*teniendo en cuenta la causal establecida en el numeral 3 del artículo 218 del Código de Comercio es voluntad de la asamblea reconocer dicha causal y en consecuencia disolver la sociedad e iniciar el proceso liquidatorio*»¹⁸. Según constancia de la Cámara de Comercio de Medellín, para el 27 de diciembre de 2010, es decir, trece días después de su constitución, ya se había iniciado el proceso de liquidación de Podolia¹⁹.

El 11 de enero de 2011, se reunió de nuevo la junta de socios y se decidió por unanimidad lo siguiente²⁰:

3.5 LIQUIDACIÓN Y ADJUDICACIÓN PARCIAL PERO DEFINITIVA DE REMANENTES. Toda vez que la sociedad carece de pasivo externo, dándose aplicación del artículo 241 del código de comercio, se propone a la asamblea de accionistas la liquidación parcial mediante el reembolso parcial pero definitivo de remanentes a los accionistas contra el patrimonio de la compañía (no como anticipo, y por lo tanto se genera una cuenta por cobrar a favor de las sociedades y a cargo de los asociados), afectándose la cuenta de activos en cuentas por cobrar por valor de \$21.994.812.000, imputable a la cuenta patrimonial de revalorización del patrimonio en \$21.994.812.000. El reembolso será pagado con las cuentas por cobrar a las compañías venezolanas Top And Bottoms International C.A. y Comercializadora El Faro 12385 C.A.

Es decir, en esa fecha se aprobó el reembolso o retorno de las cuentas por cobrar al patrimonio de la sociedad Expofaro, en cuantía de \$21.994.812.000.

En acta nro. 5 del 31 de marzo de 2011, la «*asamblea general de accionistas*», en reunión ordinaria dejó constancia de que «*la compañía no pudo iniciar su operación debido a diferentes situaciones coyunturales de índole económico y administrativo que no hicieron óptima su puesta en marcha*». A continuación, se indicó que «*dado que la sociedad entró en causal de disolución en concordancia con el numeral 3 del artículo 218 del Código de Comercio, el 22 de diciembre se reconoció la misma, y se inició la liquidación de la sociedad por la cual se transfirieron el grueso de los activos sociales a la única accionista en el mes de enero de 2011*».

En acta nro. 6 del 24 de diciembre de 2012, la «*asamblea general de accionistas*» de Podolia aprobó la cuenta final de liquidación y encargó «*al liquidador principal para adelantar todos los trámites de acuerdo con las normas legales tendientes a la formalización de la liquidación de la sociedad*».

En la declaración de renta del año gravable 2010, la demandante declaró en el renglón 34, cuentas por cobrar por \$4.944.591.000 y en el renglón 35, acciones y aportes por \$45.268.403.000.

Finalmente, por efecto del aporte a Podolia, se materializó una disminución del impuesto al patrimonio del año 2011, por valor de \$307.430.000, ya que, a

¹⁸ Folio 250 c.a.2. Índice 2, Samai del Consejo de Estado

¹⁹ Folio 244 c.a.2. Índice 2, Samai del Consejo de Estado

²⁰ Folio 250 c.a.2. Índice 2, Samai del Consejo de Estado



consecuencia de esa operación, **\$22.741.701.538** dejaron de figurar en el renglón cuentas por cobrar y pasaron a estarlo en el renglón de acciones. Lo anterior, porque de conformidad con el artículo 295-1 del ET, el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales se excluye de la base gravable de este tributo.

A partir de los hechos en mención, la Sala concluye que el negocio jurídico llevado a cabo por las partes se dio en un plano puramente formal carente de sustancia económica, por las siguientes razones:

(i) La constitución de la sociedad Podolia no tuvo ninguna relevancia comercial, ya que no hubo ningún resultado económico para el contribuyente ni para los accionistas, distinto del tributario enunciado con anterioridad.

(ii) Desde el punto de vista comercial, no es razonable la prima en colocación de acciones, a través de la cual se igualó el precio de las nueve acciones (\$9.000) obtenidas al valor de las cuentas por cobrar aportadas (\$22.741.701.538). Es así porque, como lo ha precisado esta Sección, dicho sobreprecio constituye «*una ganancia social, representativa de la valorización de la compañía en el mercado en una cifra superior al monto del capital suscrito*»²¹, que difícilmente pudo constituirse en el caso debatido, pues, de un lado, el desarrollo del objeto social de Podolia fue nulo y, de otro, no es coherente que en solo tres días se haya generado una prima de tal magnitud.

Cabe precisar que la prima en colocación de acciones es propia de aquellas sociedades que en su marcha obtienen un crecimiento económico que conduce a que el valor patrimonial sea superior al capital social que en su momento suscribieron y pagaron los socios constituyentes. Este sobreprecio se justifica en dos razones: (i) equilibra la situación de los nuevos socios con la de los socios fundadores, ya que, como lo ha señalado la Superintendencia de Sociedades, con su pago, los primeros reconocen a los segundos «*su esfuerzo y permanencia en el mercado, por mantener un negocio en marcha, por enfrentar el día a día de los negocios, en fin, por haber llevado la empresa al punto que se hizo atractiva para que en ellas estos nuevos inversionistas coloquen su capital*»²²; y (ii) evita que la suscripción de acciones por el valor nominal reduzca proporcionalmente la diferencia entre capital social y patrimonio, desvalorizando las acciones antiguas.

(iii) Podolia no llevó a cabo ningún acto en desarrollo del objeto social establecido. Aunque la demandante sostiene que esta sociedad se constituyó con la finalidad de obtener un crédito de los bancos nacionales para luego prestar o transferir ese dinero a Expofaro, así como para llevar a cabo la gestión de cobro de las cuentas por cobrar ante las sociedades venezolanas, ninguno de estos encargos se realizó. Es tan patente el desinterés por adelantar estas gestiones, que cinco días después de ser constituida Podolia, la «*junta de socios*» de la actora, única accionista, aprobó su disolución y liquidación, sin dar un margen temporal de adelantar este cometido o cualquier otro, ya que estaba dentro de su objeto social «*la ejecución de cualquier acto y operación lícita de naturaleza comercial*».

(iv) El negocio jurídico llevado a cabo entre Expofaro y Podolia tuvo como única consecuencia económica un ahorro para Expofaro del impuesto al patrimonio del año 2011, por valor de \$307.430.000.

²¹ Sentencia del 27 de octubre de 2022, exp. 22908, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²² Concepto 115-061490, del 15 de agosto de 2015.



(v) Ese ahorro tributario no pudo ser asumido por Podolia, dado que, antes de que se causara el impuesto al patrimonio, esta sociedad ya estaba en proceso de liquidación y, según el artículo 297-1 del ET, no «*están sujetas al pago del impuesto [al patrimonio] las entidades que se encuentren en liquidación*». En efecto, mediante acta nro. 3 de la «*asamblea general de accionistas*» de 22 de diciembre de 2010, Expofaro aprobó reconocer la causal establecida en el numeral 3 del artículo 218 del Código de Comercio y, en consecuencia, disolver la sociedad e iniciar el proceso de liquidación. Sin embargo, Expofaro fue cuidadosa de no liquidar la sociedad antes del 1 de enero de 2011, fecha de causación del impuesto al patrimonio.

(vi) En las actas las juntas de socios consta que Expofaro, como único accionista de Podolia, reconoce que esta sociedad no inició operaciones y que su puesta en marcha no era óptima «*debido a diferentes situaciones coyunturales de índole económico y administrativo*», coyunturas provocadas por ella misma, debido a su falta de finalidad comercial y al aporte en especie que realizó (de las cuentas por cobrar) que la dejó incurso en la causal de disolución prevista en el numeral tercero del artículo 218 del Código de Comercio.

En definitiva, analizado en su conjunto el acto negocial, es evidente que la sociedad Podolia sirvió a la actora de vehículo para eludir el pago del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, en una cuantía de \$307.430.000. En efecto, la adquisición del 100% de las acciones de Podolia y el sucesivo aumento de capital a través de la emisión de las nueve acciones justificó formalmente una recomposición patrimonial consistente en reclasificar **\$22.741.701.538** de cuentas por cobrar a acciones, con las consecuencias fiscales ya anotadas. De ahí sea ajustado a derecho que la DIAN haya desconocido dicha operación para reconocer su verdadera esencia y sustancia económica. No prospera el cargo de apelación.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

2. Condena en costas. No se condena en costas en esta instancia a la parte demandante, que incluyen las agencias en derecho, pues, de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, «*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», aspecto que no se encuentra acreditado en este asunto.

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

1. CONFIRMAR la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

3. RECONOCER personería a la abogada Ana Margarita Rosa De Fex Toro como apodera de la DIAN, en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.



Radicado: 05001-23-33-000-2018-00125-01 (27693)
Demandante: Expofaro SAS
FALLO

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

(Ausente en comisión)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente (E)

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>