



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., veintisiete (27) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad

Radicación: 11001-03-27-000-2023-00054-00 (28378)

Demandante: VM Legal SAS

Demandada: DIAN

Tema: Legalidad oficio DIAN, correspondencia, cargos de nulidad.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad¹ promovida contra el Oficio DIAN 1433 [908351], del 21 de noviembre de 2022, el que, según la actora derivaría en entender gravada en Colombia la donación de acciones de una sociedad extranjera por parte de un residente fiscal colombiano -donante- a un no residente fiscal en Colombia, -donatario-, a pesar de constituir ingresos de fuente extranjera no sometidos a imposición en el país.

ANTECEDENTES

Demandada²

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante presentó las siguientes peticiones:

Primera principal: se solicita que se declare la nulidad del Oficio DIAN 1433³, del 21 de noviembre de 2022⁴.

Primera subsidiaria: declarar la nulidad parcial del oficio 1433 del 21 de noviembre de 2022 «*en el sentido de que en el caso de una donación de un residente fiscal colombiano de un bien poseído en el exterior a un no residente fiscal, debe ser considerado ingreso de fuente extranjera*».

El texto del concepto demandado es el siguiente [los apartes subrayados son de la actora, aunque se advierte que estos apartados no son exclusivamente sobre los que pretende la nulidad, puesto que la solicitud recae sobre la totalidad del concepto]:

(...) Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita se dé respuesta las siguientes inquietudes:

“i. ¿La donación de acciones de una sociedad comercial poseídas por un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España se considera una ganancia ocasional de fuente nacional? En ese mismo sentido, ¿el legado de acciones de una sociedad comercial poseídas por un

¹ Samai CE, índice 3, certificado 43104A258FAE7C1F 4205F101C3E16B82 6221B418C5734222 4B4F5D1BCC1EED56 (pdf), p. 1.

² Mediante auto del 25 de enero de 2024 (índice 4 de Samai), el despacho sustanciador inadmitió la demanda para que se allegara el certificado de existencia y representación legal de la sociedad, más la identificación de las normas violadas. Al subsanarse fue complementado el concepto de violación y así fue admitida la demanda en auto del 22 de marzo de 2024 (índice 11 de Samai).

³ Concept1433 [908351] del 21 de noviembre de 2022.

⁴ Samai CE, índice 2, certificado 5E559936B1FC77F8 006EB6B729B69180 63F596EDB6E606ED F4CEE30C905C3911 (pdf), pp. 10 a 13.



causante residente en Colombia al momento de su muerte a favor de una persona natural residente en España se considera una ganancia ocasional de fuente nacional?

ii. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta i. ¿la donación o el legado de acciones de una sociedad comercial realizada por un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España, cuyo valor NO se deriva directa o indirectamente en más de un 50 por 100 de bienes inmuebles situados en Colombia, está sometida al tratamiento tributario indicado en el numeral 4. del artículo 13 del C.D.I. vigente entre estos dos Estados?

iii. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta ii. ¿la ganancia ocasional derivada de la donación o del legado de acciones entre un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España se considera una ganancia ocasional no gravada en Colombia?

iv. De ser negativa la respuesta a la pregunta ii. ¿cuál es el tratamiento tributario para la ganancia ocasional derivada de la donación o del legado de acciones entre un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España?

(...)

(...) ¿la donación o el legado de acciones de una sociedad comercial realizada por un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España, configura una operación de inversión extranjera susceptible de generar la obligación de realizar registros cambiarios?" (subrayado fuera de texto)

En primera medida, es de reiterar que este Despacho no es competente para resolver situaciones particulares.

Asimismo, se pone de presente que casos como el planteado se deberán analizar a la luz de las disposiciones del "Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio" (en adelante el CDI), aprobado mediante la Ley 1082 de 2006, para determinar -según sus circunstancias específicas- la calificación de los ingresos y consecuentemente su tratamiento tributario aplicable.

Precisado lo antepuesto, es menester examinar el artículo 13 del CDI, el cual establece:

"(...)

4. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente." (subrayado fuera de texto)

Es importante señalar que la norma citada (i.e. artículo 13 del CDI) sigue el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición diseñado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE.

Así, cabe resaltar que la OCDE se ha pronunciado respecto del alcance de la expresión "enajenación de bienes", contenida en el reseñado artículo 13, en los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MOCDE 2017) al indicar:

5. El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital (...) Los términos "enajenación de bienes" se utilizan para incluir en concreto las ganancias de capital resultantes de la venta o la permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades a cambio de valores, de la venta de derechos, de la donación e incluso de la transmisión mortis causa." (subrayado fuera de texto)

En torno a los referidos comentarios de la OCDE, la Corte Constitucional en pronunciamientos como la Sentencia C-460/10, M.P. Dr. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, ha señalado que constituyen una valiosa herramienta auxiliar de interpretación.

Así las cosas, para efectos del CDI sub examine, la donación y la transmisión de bienes por causa de muerte estarían comprendidos dentro de la expresión "enajenación de bienes", regulada como



ganancias de capital.

Por ende, ya sea que el valor de las acciones en una sociedad colombiana se derive –directa o indirectamente- en más de un 50% de bienes inmuebles situados en Colombia, o no, su donación o legado por parte de un residente fiscal colombiano estará sometido a imposición en el país, teniendo en cuenta lo previsto en los numerales 4 y 5 del artículo 13 del CDI.

En efecto, en el caso del mencionado numeral 5 es de recordar que juega un papel determinante el Estado donde resida el transmitente de los bienes, es decir, quien los cede o transmite (cfr. Diccionario de la lengua española), que para el caso planteado corresponde a una persona natural con residencia fiscal en Colombia.

Para efectos de lo anterior, es importante tener en cuenta que, de conformidad con los artículos 9 y 12 del Estatuto Tributario, las personas naturales sin residencia en el país y las sociedades extranjeras son gravadas en el país sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Así las cosas, deberán atenderse las disposiciones del artículo 300 del Estatuto Tributario y siguientes, en particular el artículo 316 ibidem, el cual dispone:

“Artículo 316. Para personas naturales extranjeras sin residencia. <Artículo modificado por el artículo 108 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa única sobre las ganancias ocasionales de fuente nacional de las personas naturales sin residencia en el país y de las sucesiones de causantes personas naturales sin residencia en el país, es diez por ciento (10%).” (subrayado fuera de texto)

Por último, la inquietud relacionada con el registro cambiario será remitida al Banco de la República, entidad competente en la materia.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud (...).

Invocó como vulnerados los artículos 13 y 20 de la Ley 1082 de 2006, que aprobó el «Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y (...) el patrimonio y su Protocolo» (en adelante, CDI); y 9, 24 y 265 del ET (Estatuto Tributario); a partir de las siguientes «consideraciones»⁵:

Aseguró que la interpretación de la demandada pretende violar el artículo 9 del ET, pues inadvierte que los ingresos por la donación de acciones de una sociedad extranjera, cuyo donante es un residente fiscal colombiano y el donatario es no residente fiscal en Colombia, no son ingresos de fuente nacional, sino de fuente extranjera. De modo que lo señalado por la DIAN propiciaría una doble tributación que violaría, además, el artículo 13 del CDI con España.

-La recepción de un activo ubicado en el exterior genera para su donatario o quien lo recibe a título gratuito un ingreso de fuente extranjera (...). Indicó que las personas naturales no residentes en Colombia, únicamente están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, que son aquellas provenientes de «la explotación de bienes materiales e inmateriales en el país, la prestación de servicios en el país» que se presten de forma permanente o transitoria con o sin establecimiento, y la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren en el país al momento de su enajenación»; «contrario» a lo mencionado en el acto demandado. Esto, conforme con el artículo 24 del ET, cuya lista [ingresos de fuente nacional] es enunciativa y no taxativa. Ahora, acorde el artículo 265 ídem las acciones poseídas por residentes fiscales en Colombia en sociedades nacionales eran «bienes poseídos en el país», luego «en el caso del concepto demandado, los actos a título gratuito sobre acciones de sociedades extranjeras, por ser sobre bienes no poseídos en Colombia, no pueden considerarse como ingresos de fuente colombiana para el donatario o quien recibe a título gratuito (heredero, legatario, por ejemplo)», en tanto, «los activos ubicados en el exterior que le sean donados o adjudicados a la persona natural no residente no generan un ingreso de fuente nacional que para la persona natural no residente esté sujeta al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, en la medida en que los no residentes únicamente están sujetos al

⁵ Samai CE, Índice 2, certificado 5E559936B1FC77F8 006EB6B729B69180 63F596EDB6E606ED F4CEE30C905C3911 (pdf), pp. 3 a 6.



impuesto frente a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional».

-El oficio contraría la jurisprudencia del Consejo de Estado pues pretende atraer las rentas al país de residencia del donante y no del donatario. A tal efecto, reprodujo un extracto de la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25400, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), que anuló el Oficio DIAN 032119 [2949], del 31 de diciembre de 2019, alusivo a que: (i) las donaciones, caracterizadas por su gratuidad no generan renta en cabeza del donante; y (ii) gravar la donación en cabeza del donante podría eventualmente dar lugar a un «*doble gravamen*», pues carece de sentido gravar al donante, para quien constituye un gasto no deducible de renta, en vez del donatario sobre el cual se generó el ingreso; y por ello, la interpretación que proponía la Dian no era razonable, en tanto pretendía que «*una donación de acciones de sociedad extranjera (es decir, activo ubicado en el exterior) de propiedad de un residente fiscal colombiano a un no residente fiscal en Colombia (en este caso, residente en el Reino de España), sea gravada en el país del donante residente fiscal colombiano; conllevando a que la determinación del país para gravar la donación sea la residencia fiscal del donante y no del donatario*».

-Interpretación errónea del [CDI] suscrito entre España y Colombia. Aseguró que la Administración -con base en el CDI- aducía en relación con la tributación «*de la donación de acciones de una sociedad extranjera a una persona natural no residente fiscal en Colombia (residente en España)*», que era determinante «*conocer el país de residencia*» del donante, sin importar que, quien recibía la donación (donatario) no fuera residente fiscal colombiano, ni que las «*las acciones contenidas en esta donación no son de una sociedad nacional colombiana, sino extranjera*».

Luego, refirió que el artículo 13 del CDI señalaba que las «*ganancias de capital*» eran las obtenidas por un residente contratante por la enajenación de bienes y, específicamente establecía que las ganancias que un residente de un Estado obtuviera por la enajenación de acciones -cuyo valor se derivara directa o indirectamente en más de un 50% de inmuebles situados en el otro Estado contratante-, podían someterse a imposición en ese otro Estado numera 4]. Adicionalmente, el tratado preveía que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien, diferente de los mencionados en apartes anteriores [en los que se incluía el citado numeral 4], solo podían someterse a imposición en el Estado contratante en que residiera el transmitente.

Luego, planteó que, asimilar el término «*ganancias de capital*» al de «*ganancias ocasionales*», era como si el convenio asignara el ingreso al país de residencia del transmitente (donante o causante) «*y no de quien recibe (donatario, heredero o legatario)*»; Así, lo que regulaba el artículo 13 del CDI, era la transmisión onerosa de bienes a cambio de un precio, esto es, de bienes que generan una ganancia para quien los enajena; no regulaba la transmisión gratuita. Por tanto, no era tal disposición, sino el artículo 20 del CDI, el que regulaba donde se entendía gravado el ingreso por donación, herencia o legado «*de bienes ubicados en el exterior*» por parte de un no residente en Colombia, cuando quien dona o lega es un residente en Colombia. Por lo tanto, contrario a lo señalado por el concepto demandado, era el país de residencia del donatario y no del donante, donde se debía gravar el ingreso recibido a título de ganancia ocasional.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁶, sustentada en los argumentos que se resumen a continuación.

-El Oficio (...) realiza una interpretación del artículo 13 (...) de conformidad con la normativa vigente y los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE (2017). Adujo que el artículo 13 del modelo de CDI estableció el tratamiento fiscal de las ganancias de capital, respecto de lo cual, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

⁶ Samai CE, índice 21, certificado 4197406167980467 8D2F29D4C6BD9AF5 6231DD3D9BD9BF06 15196C9321A110E5 (pdf), pp. 3 a 9.



Económicos (OCDE), señaló que si bien la disposición no precisaba la naturaleza de los impuestos a los que se refería, habría de entenderse que esto era aplicable «*a todo tipo de impuestos exigidos por los estados contratantes sobre las ganancias de capital*». Después, destacó que el ordinal 5 del artículo 13 del CDI estableció que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien distinto a los mencionados en los ordinales 1, 2, 3 y 4 solo tributaban en el país donde residiera el transmitente, de suerte que la localización de los bienes era irrelevante.

Sostuvo que el oficio demandado, únicamente señaló la redacción del CDI, cuyo texto fue incorporado al ordenamiento mediante la Ley 1082 de 2006 -declarada constitucional⁷; de manera que, si el reproche consistía en que el numeral 5 del artículo 13 ídem, desconocía las rentas que se consideraban de fuente nacional, este no era el medio de control para obtener una interpretación condicionada de una disposición de rango de ley, pues para ello se previó la acción pública de inconstitucionalidad.

Seguidamente, afirmó que lo previsto en el citado numeral 5, implicaba que las ganancias de las enajenaciones «*de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4*» eran consideradas rentas de fuente nacional y en consecuencia eran gravadas en Colombia, pues el CDI otorgó la potestad tributaria al Estado de residencia de quien transmite el derecho; y, desconocer esto, implicaría que cualquier «*transmisión, enajenación, cesión o similar*» de activos en el exterior no fuera gravada por ninguno de los Estados contratantes, lo cual le restaba todo efecto útil a la norma, pues fijaba un «*condicionante no contemplado*» en ninguno de los CDI firmados por Colombia, sin precedentes en la jurisprudencia, doctrina u otros criterios auxiliares de interpretación no vinculantes, como los comentarios al modelo de CDI. A la vez que se contrariaba el objetivo de evitar la doble imposición, por desconocer los derechos de imposición convenidos por los contratantes.

-La sentencia del 10 de noviembre de 2022 (...) no es aplicable al presente caso, dado que el Consejo de Estado se pronunció sobre las donaciones en el contexto del artículo 90 del ET. Adujo que la citada providencia en nada se relacionaba con la asignación de derechos de imposición convenidos entre Colombia y España que sustentaron la interpretación del oficio demandado, puesto que la misma norma (13.5 CDI) asignó la potestad de imposición al Estado de residencia del «*transmitente*», definido por la Real Academia Española (en adelante, Rae) como «*una persona que cede o transmite un derecho*», y aun cuando se efectúe a título gratuito, se configura la trasmisión de un derecho «*para el caso del donante*». En tal contexto, señaló que el artículo 13 ídem seguía el Modelo de CDI de la OCDE, organismo que señaló que el término «*enajenación de bienes*», se usaba para incluir las ganancias de capital resultantes de «*la donación y la transmisión mortis causa*», entre otras.

A partir de lo anterior, calificó como carente de sustento la interpretación de la demandante, atinente a que las «*ganancias de capital*» debieran originarse en una transmisión onerosa, pues tal «*condicionamiento*» no figuraba en el CDI; además, de la lectura del convenio o de los comentarios del modelo de la OCDE no se podía extraer que el artículo 13 no regulara la transmisión gratuita. Igualmente, se opuso a que los ingresos recibidos por donaciones, herencias o legados se regulará por el artículo 20 ídem, y no por el artículo 13 *ibidem*, pues esto desconocía los comentarios de la OCDE que los asociaba a esta segunda norma, de modo que no correspondían a «*rentas no mencionadas en los anteriores artículos del CDI*».

Agregó que acorde con los comentarios de la OCDE las «*otras rentas*» eran solo las que no pertenecieran a las categorías expresamente señaladas en el CDI, lo que no ocurría

⁷Sentencia C-383 de 2008 (MP: Nilson Pinilla Pinilla).

en este caso, puesto que la categoría estaba definida en el numeral 5. Adicionalmente, de la lectura del artículo 21 ídem, las otras rentas, estaban relacionadas con los establecimientos permanentes e instrumentos financieros no tradicionales; no comprendían negocios jurídicos como la donación. Después, puntualizó que el artículo 13.5 del CDI tenía la misma redacción que el Modelo de CDI de la OCDE del 2017, «*misma que se encuentra en los comentarios a los modelos de los años 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014*». Y al hilo de esto, destacó que, la Corte Constitucional ha señalado que los comentarios de la OCDE constituyen una valiosa herramienta auxiliar de interpretación. Por último, advirtió que, dependiendo del bien enajenado, cambiaba la potestad tributaria, y que un CDI solo establecía reglas de distribución de competencia para gravar con el impuesto sobre la renta a «*los propios residentes fiscales*» a partir de «*las reglas de cada Estado*».

-*El oficio (...) no establece que las ganancias ocasionales se encuentran gravadas en cabeza del donante, simplemente da aplicación a lo establecido en el artículo 13 del CDI.* Insistió en que el oficio demandado, partiendo de la simple lectura del artículo 13.5 *ibidem*, concluyó que los ingresos por la enajenación de cualquier bien diferente a los indicados en los «*apartados*» 1, 2, 3 y 4 solo tributaba en el Estado en que residiera el «*transmitente*», lo cual era diferente de que las ganancias estuvieran gravadas siempre en cabeza del donante. Luego, resaltó que el acto demandado precisó, en el marco de los artículos 9, 12, 300 y 316 del ET, que las personas naturales extranjeras sin residencia en el país eran gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Posteriormente, destacó que para la Sección⁸ los conceptos «*enajenación*» y «*donación*» comprendían cualquier acto por el cual una persona transfería, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra que los aceptaba-, con lo cual donar era enajenar. Y manifestó que, tal como lo señalaba la providencia citada, «*una donación (...) a favor de extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia debe estar sometida a retención (...), pues es una ganancia ocasional de fuente nacional*».

Con fundamento en lo anterior, finalizó señalando que la demandada no vulneró las normas superiores en las que debía fundarse el oficio demandado, relacionadas con la interpretación y aplicación el CDI con España, respecto de la donación de acciones de un residente fiscal en Colombia a un residente fiscal en España.

Intervención

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) solicitó la nulidad del acto⁹. Manifestó que la regulación sobre donaciones y legados correspondía al artículo 20 del CDI y no al artículo 13 ídem. Del mismo modo, recalcó que la conclusión del oficio plasmó una lectura aislada de los comentarios de la OCDE a su modelo de CDI del 2017.

A su juicio, la legalidad del oficio estaba subordinada a la categorización de las donaciones o legados de acciones por parte de un residente fiscal colombiano a uno español como «*ganancias de capital*». Explicó que la aplicación del CDI debía seguir las pautas de interpretación previstas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (1990). En ese sentido, anotó que el Protocolo del CDI era un «*criterio primario de interpretación*» (art. 31 de la Convención), mientras que los «*Comentarios al Modelo*» actuaban como «*medio de interpretación complementario*» (art. 32 ídem), razón por la cual solo aplicaban si los parámetros del art. 31 *ibidem* eran insuficientes para una comprensión adecuada.

Seguidamente, detalló el alcance del artículo 13 del CDI y enfatizó la ausencia de definición al término «*ganancias de capital*». No obstante, refirió que para el protocolo del

⁸ Sentencia del 25 de mayo de 2017, exp. 00025, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Samai CE, índice 20, certificado 681A161335E35573 10EF98683B60B31E 9E7E9C166191C8DA 2568384BDDDB6E8C5 (pdf), pp. 6 a 9.



tratado dicha categoría abarcaba «*las sumas de los impuestos sobre la renta y (...) remesas aplicables según la legislación interna de Colombia (...)*». Así, argumentó que las normas sobre «ganancias de capital» únicamente regían la enajenación de bienes sometidos al impuesto sobre la renta colombiano y no al de ganancias ocasionales, pues aquél no fue incluido en el prenotado artículo 13. Asimismo, resaltó que la operación analizada debía clasificarse como «*otras rentas*» (art. 20 ídem) y estaría gravada en el país de residencia del beneficiario. Finalmente, advirtió que una interpretación diferente no sería lógica o plausible, ya que convertiría al residente fiscal colombiano -donante o causante- en sujeto pasivo del impuesto de ganancia ocasional, lo cual contravenía el CDI y la ley interna.

Trámite de sentencia anticipada

En razón a que el presente litigio versa sobre un asunto de puro derecho que no requiere práctica de pruebas, por auto del 31 de julio de 2024¹⁰ se dispuso la aplicación de la figura de sentencia anticipada prevista en el artículo 182A del CPACA.

Alegatos de conclusión

La demandante¹¹ reiteró sus pretensiones de conformidad con «*los argumentos expuestos a lo largo del proceso y el concepto por el cual el [ICDT] presentó su intervención*». A continuación, sostuvo que su contraparte no presentó contestación a la demanda. Abogó por la diferenciación entre «*ganancia ocasional cuando hay enajenación de activos*» y la recepción de bienes «*a título gratuito (donación o herencia o legado)*». En tal sentido, indicó que el «*capítulo de ganancias de capital*» en los convenios de doble tributación regulaba «*las ganancias de capital y no las ganancias ocasionales*». Igualmente, comentó que esta última categoría no fue atendida en forma expresa por ninguno de los artículos del CDI, de forma que era aplicable la consecuencia jurídica prevista en el art. 20 ídem, esto es, la soberanía fiscal a favor del país de residencia «*de quien realiza la renta, a saber, el heredero, legatario o donatario*».

A su turno, la demandada¹² invocó los artículos 5, 24 y 300 del ET, con base en los cuales defendió que la aplicación del artículo 13 del CDI partía de comprender que el impuesto sobre la renta incluía los ingresos ordinarios y extraordinarios -ganancias ocasionales-, dentro de los cuales tendrían la calidad de rentas de fuente nacional las provenientes de la «*enajenación de bienes (...) que se encuentren en el país al momento de su enajenación*». Además, relató que los comentarios al artículo 13 del Modelo de CDI de la OCDE precisaron (entre otras cosas) que la expresión «*enajenación de propiedad*» comprendía tanto la donación como la transmisión *mortis causa*. Por consiguiente, desmintió que la mencionada disposición solo amparara las enajenaciones de carácter oneroso y repitió que la «*donación, (...) transmisión, enajenación, cesión o similar que involucre bienes en el exterior*» debía someterse a imposición en el Estado de residencia fiscal del transmitente.

El ministerio público guardó silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde a la Sala decidir, en única instancia, la demanda de nulidad promovida contra el Oficio DIAN 1433 [908351], del 21 de noviembre de 2022, mediante el cual la demandada absolvío una consulta relacionada con los efectos tributarios de la donación o legado de acciones poseídas en una «*sociedad comercial*» por parte de una persona

¹⁰ Samai CE, índice 25, certificado 170F21FC72DADE57 9C7252BFA168E56E 9BF8151E6C7A56E0 81EC58D4D8378508 (pdf), pp. 1 a 2.

¹¹ Samai CE, índice 39, certificado 4A7C942C12892259 9D445D48E0A1BE29 B34935188EE67E8D 3EF56F4F68A26662 (pdf), pp. 1 a 3.

¹² Samai CE, índice 40, certificado C5ED12C6E277A4E8 A3E5779BA74C4798 39DE5FDCCB020CCB5 6F41E5BA0BF30128 (pdf), pp. 1 a 5.



natural con residencia fiscal en Colombia a favor de otro individuo con residencia fiscal en España.

Problemas jurídicos

Conforme a los cargos de la demanda, correspondería establecer si: (i) la donación o legado de acciones de una «sociedad extranjera», constituiría un ingreso de fuente extranjera para el donatario a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios; (ii) el oficio contrarió la jurisprudencia de la Sala sobre las repercusiones fiscales de las donaciones -en concreto la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25400, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)-, por atribuirse la potestad tributaria al Estado en que reside el donante, en lugar de conferirse al de residencia del donatario; y (iii) si la interpretación de la Administración asimiló en forma incorrecta las categorías «ganancias de capital» y «ganancias ocasionales», de ahí que la norma aplicable a la operación planteada por la demandante sería el art. 20 del CDI (Colombia - España).

Sin embargo, atendido el contenido del acto sometido a control judicial, así como los planteamientos de la demanda, se hace indispensable establecer previamente si el acto acusado -Oficio DIAN 1433 [908351], del 21 de noviembre de 2022-, contiene el criterio jurídico de la Administración sobre las implicaciones impositivas asociadas a la donación o legado de acciones de una «sociedad extranjera», por parte de un donante o causante residente fiscal colombiano, a un donatario o legatario residente fiscal español, supuesto sobre el cual se estructuraron los cargos de la demandante.

Antes de abordar el correspondiente análisis, se advierte que los reclamos de la actora, en sus alegatos de conclusión, sobre la presunta falta de contestación a la demanda por parte de su contraparte, no serán abordados, pues tal inconformidad debió plantearse a través de un recurso de reposición -art. 242 del CPACA- contra el auto 31 de julio de 2024, mediante el cual se ordenó la aplicación del trámite para sentencia anticipada, previsto en el artículo 182A ídem¹³; providencia que por no haber sido objeto de impugnación, cobró ejecutoria, acorde con el artículo 302 del CGP.

Análisis del caso concreto

2- El supuesto fáctico de los tres cargos de nulidad presentados por la demandante es la donación o el legado de acciones de «sociedad extranjera» por parte de un residente fiscal colombiano a otro español. A su juicio, la tesis jurídica del oficio es que una persona natural sin residencia fiscal en Colombia quedaría sometida al impuesto sobre la renta y complementarios por la obtención de un ingreso de fuente extranjera, lo cual cuestiona por cuanto los sujetos no residentes solo están sujetos a gravamen sobre las rentas de fuente nacional, y para el caso consultado «*las acciones contenidas en esta donación no son de una sociedad nacional colombiana, sino extranjera*».

Bajo el mismo supuesto, censuró que el acto demandado desatendiera la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25400, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), acorde con la cual, las donaciones -que se caracterizan por su gratuidad- no generan renta en cabeza del donante, sino del donatario; y por ello, la interpretación que proponía la Dian no era razonable, pues pretendía que «*una donación de acciones de sociedad extranjera (es decir, activo ubicado en el exterior) de propiedad de un residente fiscal colombiano a un no residente fiscal en Colombia (en este caso, residente en el Reino de España), sea gravada en el país del donante residente fiscal colombiano; conllevando a que la determinación del país para gravar la donación sea la residencia fiscal del donante y no del donatario*». Igualmente, señaló que la disposición aplicable a la citada transacción era el artículo 20 del CDI -otras rentas-, en lugar del artículo 13 *ibidem* como lo estableció el concepto demandado.

¹³ Sentencia del 20 de abril de 2023 (int. 1127, CP: Milton Chaves García).



Por su parte, la demandada en su contestación señaló que el ordinal 5 del artículo 13 del CDI consagró que las ganancias asociadas a la enajenación de cualquier bien distinto a los mencionados en los ordinarios 1, 2, 3 y 4 ídem estaban sometidos a imposición en el país de residencia del transmitente, de suerte que la localización de los bienes era irrelevante. Asimismo, sostuvo que el oficio únicamente reiteró la redacción del CDI, cuyo texto fue incorporado al ordenamiento mediante la Ley 1082 de 2006; de modo que cualquier reproche sobre el desconocimiento de las rentas de fuente nacional por parte del artículo 13.5 *eiusdem* debía ventilarse a través de la acción pública de inconstitucionalidad. Luego, planteó que la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25400, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) no tenía relación con la asignación de derechos de imposición entre Colombia y España, que amparó las conclusiones del oficio.

También señaló que el artículo 13 siguió el Modelo de CDI de la OCDE, organismo que sobre tal disposición precisó que el término «enajenación de bienes», se usaba para incluir las ganancias de capital resultantes de «la donación y la transmisión mortis causa», entre otras. Finalmente, negó que el oficio concluyera que las ganancias ocasionales asociadas a la operación planteada por la actora debían tributar en cabeza del donante; en cambio, aclaró que la demandada solo aplicó el art. 13 del CDI.

2.1- En aras de resolver el problema jurídico, esta corporación atenderá el criterio judicial adoptado en la sentencia del 10 de octubre de 2025 (exp. 28595, CP: Wilson Ramos Girón), según el cual, en el marco del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del CPACA, la revisión a la legalidad de los oficios y/o conceptos suscritos por la Administración tiene que restringirse al «alcance y contenido del [acto] demandado, que constituye (...) el objeto y el límite del control de legalidad que ejerce la jurisdicción».

2.2- En el caso controvertido, mediante la solicitud que precedió el oficio demandado se le formularon preguntas a la Dian respecto de si constituía ganancia ocasional la donación o legado de acciones en una «sociedad comercial» poseídas por un residente fiscal en Colombia, o causante con residencia fiscal en Colombia al momento de su muerte, a favor de una persona natural residente en España.

Siguiendo con el mismo supuesto y bajo la hipótesis de ser afirmativa la anterior respuesta preguntó si la donación o legado de acciones «cuyo valor NO se deriva directa o indirectamente en más de un 50 por 100 de bienes inmuebles situados en Colombia», estaba sometida al tratamiento tributario indicado en el numeral 4. del artículo 13 del CDI vigente entre estos dos Estados»; igualmente se solicitó que de ser positiva la respuesta [esto es de no estar sujeta a lo allí previsto], se indicara si la ganancia ocasional a favor de un residente fiscal en España NO estaría gravada en Colombia. Luego, bajo el supuesto de que la respuesta fuera negativa, se indagó sobre cuál sería el tratamiento tributario para dicha ganancia ocasional. Por último, formuló una pregunta en materia cambiaria que la demandada se abstuvo de absolver y, en su lugar, le informó su remisión al Banco de la República.

Para atender la prenotada consulta, la demandada se remitió a la disposición mencionada en la consulta, esto es al artículo 13, especificando lo previsto en los ordinarios 4 y 5 del CDI, así como a los comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MOCDE 2017), sobre el alcance del término «enajenación de bienes», contenido en dicha disposición; y bajo tal contexto, precisó que la donación y la transmisión de bienes por causa de muerte estarían comprendidos dentro de la citada expresión «regulada como ganancias de capital»; y concluyó que «ya sea ya sea que el valor de las acciones en una sociedad colombiana se derive -directa o indirectamente- en más de un 50% de bienes inmuebles situados en Colombia, o no, su donación o legado por (...) un residente fiscal colombiano estará sometido a imposición en el país, teniendo en cuenta lo previsto en los numerales 4 y 5 del artículo 13 del CDI»; en tanto, el numeral 5, establecía la potestad tributaria en el «Estado donde resida el



transmitente de los bienes, es decir, quien los cede o transmite (cfr. Diccionario de la lengua española), que para el caso planteado corresponde a una persona natural con residencia fiscal en Colombia».

De acuerdo con lo señalado, se advierte que la demandada partió del supuesto de que la donación o el legado de acciones, por parte del residente fiscal colombiano, eran de una sociedad colombiana, y fue bajo tal premisa que se emitió el pronunciamiento.

Sin embargo, en contraste con el citado marco del oficio demandado, la actora sustenta su reproche de ilegalidad en un supuesto fáctico diferente al que fue considerado por la demandada, pues todas sus censuras se estructuraron sobre la base de que la donación o legado mortis causa a un no residente fiscal correspondía a acciones en sociedad del exterior, esto es, a activos ubicados en el exterior, de ahí que sostenga que: «[l]a recepción de un activo ubicado en el exterior genera para su donatario (...) un ingreso de fuente extranjera»; «[e]l oficio contraría la jurisprudencia del Consejo de Estado pues pretende atraer las rentas al país (...) del donante (...)» y la «[l]a interpretación errónea del [CDI]», dado que la demandada «aduce que con base en el Convenio de no Doble tributación entre Colombia y España CDI, en relación con la tributación de una donación de acciones de una sociedad extranjera a una persona natural no residente fiscal en Colombia (residente en España) es determinante conocer el país de residencia fiscal de quien hace la donación, sin importar que quien recibe la donación no es residente fiscal colombiano y que las acciones contenidas en esta donación no son de una sociedad nacional colombiana, sino extranjera» (subraya el despacho).

2.3- Siendo que la demandada, al absolver las preguntas en el oficio acusado, partió de que la donación o legado de acciones por parte del residente fiscal en Colombia correspondían a una sociedad colombiana y, en ese marco concluyó que la operación era imponible en Colombia, para esta judicatura, los planteamientos de la demanda no corresponderían al supuesto definido por su contraparte. En consecuencia, abordar su análisis supondría dirimir por primera vez los efectos impositivos de la situación fáctica que formula en la demanda y que corresponde a la donación o legado de acciones poseídas en una sociedad extranjera, pues se reitera, que el pronunciamiento de la demandada no analizó tal supuesto, lo que no resulta procedente, porque como se señaló en precedencia, la revisión a la legalidad de los oficios y/o conceptos suscritos por la Administración tiene que restringirse al alcance y contenido del acto.

Repárese en el reproche del segundo de los cargos de nulidad, atinente a que se contrarió el precedente de la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25400, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), por considerar el oficio acusado que la «*donación de acciones de sociedad extranjera*», esto es, un «*activo ubicado en el exterior*», tributaría en el Estado de residencia del donante y no del donatario, alude a un supuesto no contemplado en el acto demandado, pues no se advierte que el acto hubiera señalado que la potestad tributaria, a la luz del CDI, implicaba tributar en Colombia por una renta de fuente extranjera percibida por el donatario residente fiscal de España, todo lo contrario, el concepto reconoció que «*las personas naturales sin residencia en el país y las sociedades extranjeras son gravadas en el país sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional*», de conformidad con los artículos 300 y 316 del ET, con lo cual la demandada no se habría pronunciado sobre los efectos impositivos de rentas de fuente extranjera de un no residente, como lo indica la demandante.

Adicionalmente, se observa que el oficio acusado se enmarcó en el artículo 13, a instancias de la consulta, puesto que esta fue elevada a la luz de dicha disposición, sin hacer análisis alguno respecto de la aplicación del artículo 20 del CDI; tal aspecto únicamente vino a ventilarse en la demanda y en la contestación de la demanda.

En suma, para la Sala, el acto sometido a control no analizó el supuesto en el que se fundó la demanda, sino que fijó la postura de la Administración sobre las implicaciones fiscales de la donación o el legado de acciones poseídas en una sociedad colombiana.



Por ello, cualquier examen sobre los efectos tributarios de una operación de donación o legado de acciones de una compañía extranjera, desbordaría el control de legalidad sobre el pronunciamiento interpretativo del extremo pasivo y conduciría a complementar lo absuelto por la autoridad demandada.

3- En consecuencia, atendiendo al criterio fijado por esta corporación en la sentencia anunciada del 10 de octubre de 2025 (exp. 28595, CP: Wilson Ramos Girón), no se atenderán los reparos de la actora, pues ninguno de los argumentos planteados corresponde al análisis del acto acusado, razón por la que la Sala negará la nulidad pretendida, lo que no significa la validación de su contenido.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que, en el marco del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del CPACA, la revisión a la legalidad de los oficios y/o conceptos suscritos por la Administración tiene que restringirse al alcance y contenido del acto demandado, lo cual se erige como el objeto y el límite del control de legalidad que ejerce la jurisdicción.

Costas

5- Dado que el medio de control de nulidad contemplado en el artículo 137 del CPACA ventila asuntos de interés público, no hay lugar a condenar en costas (art. 88 *ibidem*).

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

FALLA

1. **Negar** las pretensiones de la demanda.
2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Aclaro voto

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evaluator>