



Radicado: 11001-03-27-000-2019-00050-00 (25031)
Demandante: Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia -
Asobancaria
FALLO

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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de dos mil veintidós (2022)

Radicación: 11001-03-27-000-2019-00050-00 (25031)
Asunto: Medio de control de nulidad
Demandante: Asociación Bancaria y de Entidades Financieras –
Asobancaria
Demandado: DIAN
Temas: Nulidad de los numerales 2.7 del Oficio 001171 del 16 de enero de 2019 y 10 a 12 del Oficio No. 014495 del 06 de junio de 2019, proferidos por la DIAN. Reparto de utilidades en acciones o traslado a la cuenta de capital. Aplicación tarifa especial para los dividendos.

SENTENCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado a través de apoderado judicial, por la Asociación Bancaria y de Entidades Financieras, en adelante Asobancaria, contra el numeral 2.7 del Oficio 001171 del 16 de enero de 2019, así como de los numerales 10 a 12 del Oficio No. 014495 del 06 de junio de 2019, proferidos por la DIAN.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del CPACA, la actora pidió que se declarara la nulidad del numeral 2.7. del Oficio No. 001171 del 16 de enero de 2019, proferido por la DIAN:

«2.7.- Como consecuencia de lo anterior, este despacho entiende que la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social son un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, aunque a dichas utilidades le es aplicable la tarifa de dividendos y participaciones establecidas en los artículos 242, 242-1 y 245 del ET».

La demandante también solicitó la suspensión provisional de los numerales 10, 11 y 121 del Oficio No. 014495 del 6 de junio de 2019 de la DIAN:

«10.- En este sentido, las tarifas especiales establecidas en los artículos 242, 242-1 y 245 del E.T., son aplicables a los dividendos y participaciones dentro de los cuales se encuentran la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social así estos sean reconocidos como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co





11.- Como consecuencia de lo anterior, este despacho aclara que la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, reconocidas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, les es aplicable la tarifa especial de dividendos y participaciones establecida en los artículos 242, 242-1 y 245 del E.T.

12.- En la medida que la tarifa especial de dividendos o participaciones es recaudada a través del mecanismo de retención en la fuente, consideramos que la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, reconocidas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional estarán sujetas a dicha retención en la fuente en los términos de los artículos 242, 242-1 y 245 del E.T».

Normas violadas

La parte demandante invocó como normas violadas los artículos 36-3, 48, 49, 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario.

Concepto de la violación

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

Inaplicación del artículo 36-3 del Estatuto Tributario.

El artículo 36-3 del Estatuto Tributario regula la materia de forma cualitativa al disponer que el reparto de dividendos en acciones o la capitalización de utilidades se considera un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Además, ese artículo solo establece un límite cuantitativo para las sociedades que cotizan en bolsa, pues en ese caso establece que solo se considera ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional el valor de las acciones o de la capitalización que exceda el monto determinado con la aplicación de la fórmula del artículo 49 ibídem.

En cambio, los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario regulan la materia de forma cuantitativa porque establecen tarifas especiales para dividendos o participaciones que se consideren ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional con base en el artículo 49 ibídem.

A pesar de estas diferencias, en los actos acusados, la DIAN concluyó que las tarifas especiales de los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario se aplican a todo reparto de dividendos o de participaciones que se consideren ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, incluso en el evento de que se entreguen acciones o se capitalice la sociedad, como lo dispone el artículo 36-3 ibídem. De esta forma, la entidad demandada desconoce el contenido y alcance real que tiene este último artículo.

Indebida interpretación y aplicación de los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario.

Los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario establecen tarifas especiales para los dividendos o las participaciones que se consideren ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional «conforme con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 49 de este Estatuto». Es decir, que estas normas se aplican a los dividendos



excluidos por razones cuantitativas, no por las razones cualitativas del artículo 36-3 ibidem.

Prueba del perjuicio causado.

ASOBANCARIA sostuvo que los actos acusados causan un perjuicio a la economía del país porque el reparto de dividendos en acciones o la capitalización de utilidades i) no constituye un factor inflacionario, pues no incentiva la demanda de bienes y productos, y ii) fortalece las empresas, pues permite ampliar su capital.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

A su juicio, las tarifas especiales establecidas en los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario, son aplicables a los dividendos y participaciones dentro de los cuales se encuentran la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social así estos sean reconocidos como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Para poder determinar los dividendos que no son constitutivos de renta ni ganancia ocasional, se debe realizar la operación económica del artículo 49 del Estatuto tributario, por lo tanto, no podría hablarse de los ingresos no constitutivos de renta sin surtir el procedimiento del artículo 49.

Precisó que el artículo 242 del Estatuto Tributario, aplica la tarifa especial a los dividendos que no constituyen renta ni ganancia ocasional y a los excedentes que tienen la calidad de gravados, es decir a todo, con lo cual no se entiende la diferenciación del apoderado en la demanda.

TRÁMITE PROCESAL

Mediante auto del 20 de noviembre de 2019, se admitió la demanda de control de nulidad presentada por Asobancaria.

A través de la providencia del 7 de diciembre de 2020, se decretó la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del párrafo 2.7 del Oficio 001171 del 16 de enero de 2019 y de los párrafos 10 a 12 del Oficio No. 014495 del 06 de junio de 2019, proferidos por la DIAN. Decisión que fue confirmada mediante auto del 2 de diciembre de 2021, por el que se resolvió el recurso de súplica.

Finalmente, por auto del 17 de marzo de 2022, el despacho sustanciador prescindió de la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por cuanto se trata de un asunto de puro derecho. En consecuencia, ordenó correr traslado para alegar de conclusión a las partes y al Ministerio Público para que emitiera concepto si así lo consideraba pertinente.



ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo manifestado en el escrito de la demanda y señaló que mediante los oficios demandados la DIAN desconoce lo establecido en el artículo 36-3 del ET, al considerar que las tarifas establecidas en los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario son aplicables a todos los dividendos, aunque sean distribuidos en acciones y a todas las capitalizaciones de utilidades.

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación y precisó que las tarifas especiales descritas en los artículos 242, 242-1 y 245 del E.T. son aplicables a los dividendos y participaciones dentro de los cuales se encuentran la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social así estos sean reconocidos como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, aplicando el procedimiento de la operación económica señalada en el artículo 49 ibidem, de manera preferente, para poder clasificar el ingreso como no constitutivo de renta. Además, la aplicación del artículo 36-3 del ET no es de aplicación para determinar si un ingreso es o no constitutivo de renta o de ganancia ocasional, porque su única fuente legal esta descrita en el artículo 49 del ET.

El **Ministerio Público** no presentó concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

La Sala debe determinar si el numeral 2.7 del Oficio 001171 del 16 de enero de 2019, así como de los numerales 10 a 12 del Oficio No. 014495 del 06 de junio de 2019, proferidos por la DIAN, desconocen lo establecido en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, al determinar que las tarifas establecidas en los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario son aplicables a todos los dividendos, aunque sean distribuidos en acciones y a todas las capitalizaciones de utilidades.

El artículo 36-3 del E.T tiene las siguientes regulaciones:

i) La regulación contenida en la primera parte del artículo citado, establece que las sociedades pueden capitalizar, la totalidad de la cuenta de revalorización del patrimonio, mediante su distribución en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital. Dicha distribución o capitalización, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Es de anotar que lo previsto en la norma en mención solo es aplicable respecto de la capitalización de las utilidades provenientes de la revalorización del patrimonio.

ii) La segunda parte del artículo prevé la otra regulación que se refiere a la distribución de utilidades mediante dividendos en acciones o capitalización de las utilidades, por sociedades cuyas acciones están inscritas en bolsa. Respecto de éstas últimas, la norma dispone que: *"tampoco constituye renta ni ganancia ocasional la distribución en acciones o la capitalización de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de acuerdo con los artículos 48 y 49 del E.T."*



Por su parte, las tarifas establecidas en los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario son aplicables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por concepto de dividendos y participaciones pagados o abonados en cuentas de personas naturales, provenientes de distribución de utilidades gravadas, que excedan el resultado obtenido de la aplicación del procedimiento establecido en los numerales 1 y 2 del artículo 49 del ET.

Estas tarifas son entonces aplicables a los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta, *“provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 49 de este Estatuto”*. La redacción de los artículos 242, 242-1 y 245 del E.T. deja en evidencia la intención del legislador de gravar, específicamente, los dividendos y participaciones que provienen de utilidades que pagaron impuestos en cabeza de la sociedad nacional que los distribuye, los cuales antes de la Ley 1819 de 2016, no estaban sujetos al impuesto sobre la renta, pues se entendía que gravarlos en cabeza de los socios implicaba una doble tributación.

La Sala advierte que en el Oficio No. 001171 del 16 de enero de 2019, la DIAN señaló que el artículo 36-3 del Estatuto Tributario establece que la distribución de utilidades en acciones es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional para los socios que los reciben.

Luego agregó que, de acuerdo con la definición del artículo 30 ibidem, esta operación debe considerarse un dividendo o una participación de utilidades en especie. Esto es relevante porque los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario establecen tarifas especiales para los dividendos o las participaciones que se consideran ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional de acuerdo con el artículo 49 del mismo estatuto.

Todo lo anterior para concluir, en la expresión acusada, que *“este despacho entiende que la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social son un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, aunque a dichas utilidades le es aplicable la tarifa de dividendos y participaciones establecidas en los artículos 242, 242-1 y 245 del ET”*.

Un análisis idéntico al anterior fue realizado en el Oficio No. 014495 del 6 de junio de 2019, tras lo cual la DIAN concluyó que *“la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, reconocidas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, les es aplicable la tarifa especial de dividendos y participaciones establecida en los artículos 242, 242-1 y 245 del E.T.”*.

Para la Sala es claro que la DIAN, al disponer en los oficios demandados que la tarifa de los artículos 242, 242-1 y 245 del ET, es aplicable a todos los dividendos, aunque sean distribuidos en acciones y a todas las capitalizaciones de utilidades¹, desconoció

¹ **Art. 30. Definición de dividendos o participaciones en utilidades.**

Se entiende por dividendos o participaciones en utilidades:

1. Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones.



lo dispuesto en el artículo 36-3 del ET, que prevé que este tipo de ingresos no son constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

En esas condiciones, el beneficio establecido en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, es decir, el tratamiento como no constitutivo de renta o ganancia ocasional de los ingresos por la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social no se vio afectado por la tarifa de dividendos establecida en los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario, porque el legislador no pretendió gravar otros ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, como los previstos en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario.

El beneficio establecido en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario tiene una finalidad diferente de las razones que llevaron a tratar como no constitutivo de renta los dividendos que ya habían tributado en cabeza de la sociedad. Con el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, el legislador pretendió fortalecer el patrimonio de las empresas, incentivando la capitalización de las utilidades.

Con base en lo expuesto, está demostrado que los actos acusados violan las normas superiores al considerar que las utilidades no gravadas están sometidas a las tarifas especiales previstas en los artículos 242, 242-1 y 245 del ET, lo que no aplica respecto de los eventos regulados en el artículo 36-3 del mismo estatuto y a las utilidades generadas hasta el año 2016. En todo caso, la única distribución de utilidades en acciones que es no gravada es la de revalorización del patrimonio, pues el resto de las utilidades que sean distribuidas en acciones o capitalizadas si se encuentran sujetas a las reglas de los artículos 48 y 49 del ET y, por ende, a las tarifas especiales.

Adicionalmente, la Sala debe precisar que las utilidades que se registran en bolsa, tanto la parte gravada como la que no está gravada, en los términos de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario estarían comprendidas en la previsión del artículo 36-3 del ET, habida consideración de que esa fue la finalidad de la ley. Es decir, su desgravación total.

En consecuencia, procede la declaratoria de nulidad del numeral 2.7 del Oficio 001171 del 16 de enero de 2019, así como de los numerales 10 a 12 del Oficio No. 014495 del 06 de junio de 2019, proferidos por la DIAN.

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede la condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

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,

2. La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.



Radicado: 11001-03-27-000-2019-00050-00 (25031)
Demandante: Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia -
Asobancaria
FALLO

FALLA

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD del numeral 2.7 del Oficio 001171 del 16 de enero de 2019, así como de los numerales 10 a 12 del Oficio No. 014495 del 06 de junio de 2019, proferidos por la DIAN.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección
Salvo voto

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO



SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Nulidad simple

Radicación: 11001032700020190005000 (25031)
Demandante: Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia (ASOBANCARIA)
Demandado: DIAN
Temas: Requisitos para la suspensión provisional

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de la mayoría, enseguida presento las razones para salvar el voto frente al auto en el que la sala mayoritaria confirmó la suspensión provisional de algunas expresiones de los oficios 001171 del 16 de enero de 2019 y 014495 del 6 de junio del mismo año.

Fundamentalmente, mi desacuerdo es con la forma en que la sala viene estudiando los requisitos para decretar la suspensión provisional de actos administrativos y reglamentos, así:

1. Conforme con el artículo 229 CPACA, el propósito de las medidas cautelares es proteger y garantizar provisionalmente el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia para así evitar que el transcurso del tiempo produzca perjuicios de reparación imposible o difícil y, de paso, se afecte la justicia de la sentencia.
2. En efecto, las medidas cautelares son una manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, pues la duración excesiva del proceso no puede afectar a quien decidió acudir ante el juez para formular la pretensión y, por ende, son instrumentos para asegurar el derecho en discusión, mediante una decisión provisional.
3. Por ejemplo, la suspensión provisional tiene por objeto que los actos administrativos y reglamentos dejen de producir efectos temporalmente, cuando *prima facie* el juez advierte un caso de violación de las normas invocadas en la demanda. En el caso de los reglamentos, la suspensión provisional surge apropiada para que no se apliquen las normas generales, impersonales y abstractas, que, en ejercicio de la potestad reglamentaria, ha expedido el ejecutivo para la correcta y cumplida ejecución de la ley.
4. El artículo 231 *ib.* prevé que en el proceso de nulidad simple es procedente la suspensión provisional de los efectos jurídicos del acto demandado, cuando la ilegalidad surja: (1) de la confrontación con las normas superiores invocadas o (2) del estudio de las pruebas aportadas con la solicitud.
5. Al formular la medida cautelar, el demandante debe cumplir con la carga argumentativa de exponer las razones por las que procede la suspensión provisional del acto acusado. Esto es, le corresponde demostrar que hay un sustento razonable para decretar la medida cautelar.
6. A mi juicio, resulta improcedente que la medida cautelar se sustente en el mismo concepto de violación de la demanda, ya que eso dificulta el ejercicio de confrontación que exige el artículo 231 CPACA. La medida así presentada obliga al juez a anticipar el control de



legalidad que se hace en la sentencia, en la que, con rigor, se deben examinar tanto los cargos presentados en la demanda como las razones de defensa de la contestación.

7. Desde luego, la decisión sobre la suspensión provisional exige que el juez administrativo examine la necesidad, razonabilidad y proporcionalidad de la medida, en orden a determinar, a partir de un sencillo ejercicio de confrontación, si la violación de las normas superiores justifica la suspensión de los efectos jurídicos del acto impugnado. De no estar cumplidos esos requisitos, el juez negará la suspensión provisional para que en la sentencia se decida si las acusaciones de la demanda pueden derribar la presunción de legalidad que ampara al acto administrativo y al reglamento.

8. En el caso concreto, la decisión de suspensión provisional no se fundó en un ejercicio de simple y sencilla confrontación de los actos y las normas superiores invocadas, sino que se examinaron anticipadamente los cargos en que se sustenta la pretensión de nulidad, cuestión que, insisto, es improcedente.

En definitiva, para definir sobre la legalidad de la interpretación oficial prevista en los actos demandados, es necesario tramitar el proceso y luego proferir la sentencia que en derecho corresponda.

En esos términos, dejo expuestas las razones de la salvedad de voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
Julio Roberto Piza Rodríguez

Fecha *ut supra*.