



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D. C., dos (2) de diciembre de dos mil veintiuno (2021)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	11001-03-27-000-2019-00050-00 (25031)
<b>Demandante</b>	ASOCIACIÓN BANCARIA Y DE ENTIDADES FINANCIERAS DE COLOMBIA ASOBANCARIA
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Suspensión provisional. Reparto de utilidades en acciones o traslado a la cuenta de capital. Aplicación tarifa especial para los dividendos.

**AUTO INTERLOCUTORIO**

La Sala decide el recurso de súplica presentado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) contra el auto proferido el 7 de diciembre de 2020 por el consejero Milton Chaves García, quien decretó la suspensión provisional de algunas expresiones de los oficios Nro. 001171 del 16 de enero de 2019 y 014495 del 6 de junio del mismo año.

**ANTECEDENTES**

**Hechos**

La Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia (en adelante ASOBANCARIA) solicitó la suspensión provisional de las siguientes expresiones del Oficio Nro. 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 las siguientes expresiones del Oficio Nro. 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.*

*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».*

## **Fundamentos de la solicitud de suspensión provisional**

ASOBANCARIA sustentó su petición de suspensión provisional con base en lo expuesto en el concepto de la violación, según lo autoriza el artículo 231 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Dichos argumentos se resumen así:

### **1. 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 *ibidem*.

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 *ibidem*.

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 *ibidem*. De esta forma, la entidad demandada desconoce el contenido y alcance real que tiene este último artículo.

### **2. 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 a 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*.

### **3. 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.

## **Oposición**

La DIAN contravirtió la solicitud de medidas cautelares por los siguientes motivos:



Contrario a lo dicho por la demandante, no es posible identificar los dividendos o las participaciones que no son constitutivos de renta ni de ganancia ocasional sin realizar la operación aritmética del artículo 49 del Estatuto Tributario, aun en el evento regulado por el artículo 36-3 *ibidem*.

El artículo 242 del Estatuto Tributario reguló las tarifas aplicables para los dividendos recibidos por personas naturales residentes. Para estos efectos, dispuso que la distribución de utilidades consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, conforme con el numeral tercero del artículo 49, se les aplica una tarifa especial. En cambio, para la distribución de utilidades que se consideren gravadas con base en el parágrafo segundo del artículo 49, se aplica la tarifa general del artículo 240. Así las cosas, no existe la diferenciación realizada por la demandante, pues en estos eventos se fijó una tarifa para los ingresos constitutivos y no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.

### **Providencia impugnada**

El consejero ponente, Milton Chaves García, decretó la medida cautelar de suspensión provisional de las expresiones acusadas (transcritas anteriormente), mediante auto del 7 de diciembre de 2020. Esta decisión se fundamentó en las siguientes consideraciones:

Señaló que el artículo 36-3 del Estatuto Tributario contiene una regulación general y una especial. La primera establece que la distribución de utilidades en acciones o su capitalización por cualquier sociedad se consideran ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. La segunda aplica solo para sociedades inscritas en bolsa, para las cuales el reparto de utilidades en acciones o su capitalización solo se considera ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional en lo que exceda el cálculo del artículo 49 del Estatuto Tributario. De esta forma, el legislador pretendió fortalecer el patrimonio de las empresas.

De otro lado, los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario establecieron tarifas especiales para los dividendos y las participaciones que hubieren sido considerados como no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional con base en el artículo 49 *ibidem*. Estas normas tienen el objetivo de gravar los dividendos y las participaciones que pagaron impuestos en cabeza de la sociedad que los distribuye, pues no eran gravados antes de la Ley 1819 de 2016 para evitar la doble tributación. Sin embargo, su intención no fue gravar otros ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, como previstos en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario.

Con base en lo expuesto, está demostrado que los actos acusados violan las normas superiores al considerar que las tarifas previstas en los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario aplican para los eventos regulados en el artículo 36-3 *ibidem*.

### **Recurso de súplica**

La DIAN presentó recurso de súplica contra la anterior decisión, en la que solicitó que se negara la solicitud de medidas cautelares con base en lo siguiente:

Las tarifas señaladas en los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario son aplicables a todos los dividendos y participaciones, así estos sean considerados



ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, por lo que no es procedente aplicar el artículo 36-3 del Estatuto Tributario.

Señala que para establecer los dividendos o las participaciones que no son constitutivos de renta ni de ganancia ocasional debe aplicarse la fórmula prevista en el artículo 49 del Estatuto Tributario y posteriormente el artículo 36-3 del E.T. Esta conclusión se refuerza en que la distribución de dividendos o de participaciones en especie, como lo es el reparto de utilidades en acciones o en capitalización, también está gravada por la ley.

Reiteró lo dicho en la oposición a la medida cautelar en cuanto que el artículo 242 del Estatuto Tributario regula las tarifas aplicables a los dividendos que se consideran no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, conforme con el numeral 3 del artículo 49 del E.T, en tanto el segundo inciso señala que dentro de la tarifa especial están los dividendos provenientes de utilidades gravadas, según el párrafo 2 del artículo 49 del E.T, que si bien estarían sujetos a la tarifa general de renta, les aplicaría la tarifa especial, una vez disminuido ese impuesto.

Manifiesta que la distribución de utilidades en especie se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta y que los tratamientos diferenciales que consagra el artículo 36-3 ib, consagra dos tratamientos diferenciales que constituyen dividendos no gravados, por lo que están sometidos a las tarifas de los artículos 242, 242-1 y 245 ejusdem.

Finalmente, señaló que los artículos 242, 242-1 y 245 del E.T. establecen las tarifas especiales para los dividendos y participaciones que sean recibidos por personas naturales residentes y no residentes, sociedades nacionales y entidades extranjeras, los cuales son considerados ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional *“ siempre y cuando se aplique los artículos 48 y 49 del E.T de lo contrario se entenderá como un ingreso gravado, salvo que sean sociedades que coticen en bolsa”*.

## Traslado

ASOBANCARIA reiteró lo dicho en la solicitud de suspensión provisional. Además, puso de presente que la DIAN admitió en el recurso que no aplicó el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, pese a que es una norma que regula la materia.

## CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala verificar si se cumplen los requisitos para decretar la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del acto administrativo, según los argumentos propuestos en el recurso de súplica.

1. El artículo 231 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo procede por la violación de las normas superiores. Esta norma es concordante con el artículo 88 *ibidem*, que relaciona directamente la suspensión provisional con la enervación preliminar de la presunción de legalidad.

Se advierte que, la decisión sobre la suspensión provisional únicamente constituye un estudio preliminar de legalidad, no definitivo, pues el estudio de



fondo del litigio está reservado para la sentencia. Por este motivo, el artículo 231 de la Ley 1437 de 2011 dispuso que la violación de las normas superiores solo puede ser demostrada, para efectos de decretar la suspensión provisional, por alguno de dos métodos especiales. El primero consiste en el «análisis» del contenido del acto y su «confrontación» con dichas normas superiores invocadas por el demandante, mientras que el segundo es el estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

Se destaca que la Ley 1437 de 2011 derogó el requisito de la manifiesta ilegalidad, por lo que actualmente no se exige que el acto acusado infrinja las normas superiores de forma evidente u ostensible para que proceda la suspensión provisional. Lo relevante, se insiste, es que la ilegalidad preliminar del acto administrativo sea demostrada por alguno de los dos métodos previstos por el legislador para impedir que el juez realice un estudio de fondo del litigio y, así, incurra en prejuzgamiento.

2. En el Oficio Nro. 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 *ibídem*, 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»*<sup>1</sup>.

Un análisis idéntico al anterior fue realizado en el Oficio Nro. 014495 del 6 de junio de 2019, tras lo cual 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.»*<sup>2</sup>.

3. Observa la Sala que, en los actos acusados, la DIAN afirmó de forma categórica que, en todos los eventos, la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social se les aplica las tarifas especiales previstas en los artículos 242, 242-1 y 245 del Estatuto Tributario.

No obstante lo expuesto por la DIAN corresponde a una regla general, la misma admite excepciones, como es el caso del inciso primero del artículo 36-3 del Estatuto Tributario, norma que dispone que *«La distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital, **producto de la capitalización de la cuenta de Revalorización del Patrimonio** es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional»*. Resaltado propio

<sup>1</sup> Folio 30 del cuaderno de medidas cautelares. Índice 41 del SAMAI.

<sup>2</sup> Folio 34 del cuaderno de medidas cautelares. Índice 41 del SAMAI.



En este orden, la afirmación de la DIAN desconocería la previsión antes señalada del artículo 36-3 del Estatuto Tributario, lo que es suficiente para confirmar la suspensión provisional de los actos acusados, y así se indicará en la parte resolutive de esta providencia.

Sin embargo, la Sala debe precisar que la excepción antes señalada, contenida en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, solo es aplicable respecto de la capitalización de las utilidades provenientes de la revalorización del patrimonio, utilidades derivadas del extinto sistema de ajustes integrales por inflación, que fue derogado por la Ley 1111 de 2006, regulación que sobre estas utilidades expresamente determinó «A partir del año gravable 2007 y para todos los efectos, el saldo de la cuenta de revalorización del patrimonio registrado a 31 de diciembre de 2006, formaría parte del patrimonio del contribuyente».

Así, lo previsto en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario no aplica para la distribución de acciones producto de la capitalización de utilidades diferentes a la revalorización del patrimonio, como se afirma en algunas de las piezas procesales. Debe advertirse que, en esos otros casos de distribución de utilidades en acciones, habría lugar a aplicar la fórmula del artículo 49 *ibidem* y, correlativamente la tarifa especial para los dividendos no gravados a que se refieren los artículos 242, 242-1 y 245. Sin embargo, aún en este evento, puede concurrir otra situación de excepción derivada de la norma de transición del artículo 246-1 del Estatuto Tributario, la cual advierte que «Lo previsto en los artículos 242, 245, 246, 342, 343 de este Estatuto y demás normas concordantes solo será aplicable a los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir del año gravable 2017». Es decir, que a las utilidades generadas hasta el año 2016 con el carácter de no gravadas, tampoco les sería aplicable la tarifa especial para los dividendos no gravados.

4. No se estudiará el perjuicio alegado por el demandante en su solicitud de suspensión provisional porque no es un requisito aplicable a los procesos de simple nulidad, como lo constituye el de la referencia.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,**

### RESUELVE

**Confirmar** el auto proferido el 7 de diciembre de 2020 por el consejero ponente, Milton Chaves García.

**Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Salva el voto