



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., doce (12) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2016-00973-01 (24922)
Demandante	IMPORTADORA FOTOMORIZ S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema	Tratamiento fiscal de ingresos recibidos a título de indemnización por expropiación administrativa decretada por motivos de utilidad pública o interés social. Costo imputable a ingresos por concepto de enajenación de bienes inmuebles, activos fijos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 4 de julio de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “B” (ff. 161 a 176) que resolvió:

1. Se **declara** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000136 del 14 de diciembre de 2015, por medio de la cual se determinó oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad IMPORTADORA FOTOMORIZ S.A. por el año gravable 2012, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
2. A título de restablecimiento del derecho se determina la obligación tributaria por el impuesto sobre la renta del año gravable 2012 a cargo de la sociedad actora, conforme a los conceptos y guarismos incluidos en la liquidación vertida en la parte considerativa de esta providencia.
3. **Niéganse** las demás pretensiones de la demanda, conforme a lo expuesto en la parte considerativa de esta sentencia.
4. Por no haberse causado, no se condena en costas.
5. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del remanente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Regístrense las constancias y anotaciones de rigor.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 18 de abril de 2013, la demandante presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2012, en la que registró impuesto de renta por \$206.333.000, y por ganancia ocasional de \$307.344.000.

El 20 de febrero de 2015, la demandante presentó corrección a la citada declaración, reclasificando la indemnización por expropiación administrativa de \$4.004.923.000, inicialmente declarada como ganancia ocasional, a ingresos brutos no operacionales reflejándola a su vez como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Mediante Requerimiento Especial Nro. 312382015000043 del 19 de marzo de 2015, se propuso la modificación de la declaración de corrección, para :

- Desconocer ingresos brutos no operacionales y en forma concomitante los



ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por valor de \$4.004.923.000, valor que fue adicionado como ingreso por ganancia ocasional. Esto por cuanto el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional previsto en el parágrafo 2º del artículo 67 de la Ley 388 de 1997, solo aplicaba a las enajenaciones voluntarias y no a las forzosas, además, de que el inmueble hizo parte del patrimonio de la actora por más de dos años.

- Adicionar para efecto de la ganancia ocasional un costo por valor de \$52.747.101 correspondiente al costo fiscal del inmueble expropiado, según lo registrado en la contabilidad.
- Como consecuencia de lo anterior, se determinó un impuesto de ganancia ocasional por valor de \$1.610.242.000 y se impuso sanción de inexactitud por valor de \$2.084.637.000.

La sociedad actora dio respuesta al citado requerimiento, afirmando que la indemnización por expropiación es un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, por cuanto no genera una utilidad, sino un detrimento patrimonial al propietario del inmueble.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412015000136 del 14 de diciembre de 2015, la Administración modificó la declaración tributaria, reiterando las glosas propuestas en el requerimiento especial.

En atención a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, la sociedad prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 3 cp):

1. *Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se liquidó oficialmente el impuesto a la renta y complementarios -año gravable 2012- de la sociedad IMPORTADORA FOTOMORIZ S.A.*

*Esta actuación fue precedida de un requerimiento especial debidamente respondido por la actora, y se encuentra individualizada en la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NO. 312412015000136 DE DICIEMBRE 14 DE 2015**, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la sociedad IMPORTADORA FOTOMORIZ S.A., NIT 800.000.368-5.*

2. *Que como consecuencia de la nulidad se restablezca el derecho de la actora, exponiéndose que su declaración de renta privada, correspondiente al año gravable 2012, se encuentra en firme. En forma subsidiaria, que se tase el impuesto que corresponda según lo que aparezca probado en el expediente y de conformidad con la ley, y que se anule la sanción de inexactitud.*

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas el preámbulo y los artículos 1º, 2º, 6º, 13, 23, 34, 58, 83, 95-9, 209, 228, 241, 338, y 363 de la Constitución; los artículos 5º, 26, 71, 72, 300 y 647 del Estatuto Tributario; los artículos 67 y 68 de la Ley 388 de 1997; el artículo 28 de la Ley 9ª de 1989; los artículos 665, 1614, 1849 del Código Civil; el artículo 17 del Decreto 187 de 1975 y los artículos 3º y 10º de la Ley 1437 de 2011.



El concepto de la violación de las citadas normas, se sintetiza así (ff. 7 a 20 cp):

1. Tratamiento tributario de la indemnización por expropiación administrativa

Afirmó que, para el caso en estudio, no se solicita la aplicación del beneficio tributario previsto en el artículo 67 de la Ley 388 de 1997, porque esa norma aplica a los casos de enajenación voluntaria, y en este caso, se presentó una expropiación forzada.

Consideró que los ingresos por concepto de indemnización por expropiación se rigen por las normas generales del impuesto de renta y complementarios. Agregó que bastará analizar que esos ingresos, en razón a su naturaleza, no enriquecen a la sociedad, y en tal sentido, no constituyen una renta o ganancia ocasional; sin que sea un requisito que la ley expresamente así lo establezca.

Criticó los actos administrativos, en cuanto cuestionaron la declaración de la actora por no encausar la indemnización bajo el régimen del impuesto de ganancias ocasionales, y el que se haya colegido que la indemnización enriquezca a las víctimas de la expropiación. Así como tampoco está de acuerdo en que la utilidad sea calculada por la diferencia entre el valor de la indemnización recibida en el 2012 (\$4.000.923.000), y el costo histórico de adquisición del activo en 1983 (\$52.747.000).

Discutió que la Administración hizo una aplicación indebida del artículo 300 del Estatuto Tributario para regular los efectos tributarios de la expropiación administrativa, desconociendo que esa operación no genera ganancia o utilidad al afectado, sino un detrimento patrimonial. Además, porque por vía del impuesto, la sanción e intereses de mora liquidados por la DIAN, la actora pierde más del 100% del valor de la indemnización pagada por el IDU, lo que resulta confiscatorio y, en esa medida, desconoce lo previsto en el artículo 34 de la Constitución Política.

Advirtió que conforme con los artículos 71 y 300 del Estatuto Tributario, bajo la modalidad de ganancias ocasionales debe existir un acto inter vivos, a título oneroso, entre los cuales no se encuentra la expropiación administrativa, por tratarse de un acto estatal de apropiación por ocupación pública, que en sí mismo causa daño patrimonial al titular del inmueble.

Además de lo anterior, censuró que el costo fiscal no se puede determinar en función del costo histórico del predio de \$52.747.000, pues el parágrafo del artículo 300 del Estatuto tributario, remite al artículo 72 ibídem, que establece la posibilidad de utilizar el avalúo catastral del año anterior. No obstante, la DIAN no permite que el contribuyente reduzca la ganancia ocasional con el valor del avalúo catastral del año 2011 por \$2.083.997.000.

Afirmó que el artículo 26 de la Ley 9 de 1989, modificado por el artículo 138 de la Ley 388 de 1997, expresamente señala que la indemnización por la expropiación comprende la reparación del daño emergente, que incluye el valor del inmueble, y el lucro cesante, que atiende a las condiciones del inmueble y la destinación del mismo.

Explicó que la indemnización del daño emergente por la expropiación no califica como ingreso constitutivo de renta a la luz del artículo 26 del Estatuto Tributario, al no tener el potencial de incrementar el patrimonio neto, ya que corresponde a un restablecimiento y no a un enriquecimiento, lo que a su criterio se confirma con el contenido del inciso segundo del artículo 17 del Decreto 187 de 1975.



Añadió que en el caso presente, la actora tenía ánimo de negociar, pues únicamente objetó el precio de la oferta inicial, considerando que la única razón tomada en cuenta para decretar la expropiación fue que el dictamen se rindió por fuera del término máximo para negociar directamente, lo que dio lugar a la expropiación, sin culpa de la actora. Que por esa razón, el total de la indemnización recibida es ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional en los términos del artículo 28 de la Ley 9 de 1989, que regula el efecto tributario de las indemnizaciones en los casos en que la expropiación se produce por motivos ajenos a la voluntad de los afectados.

2. Sanción por inexactitud.

Argumentó que la Administración no está demostrando que en la declaración de renta se hubieran incluido datos falsos, incompletos o alterados, ni que se hubiere registrado un menor impuesto en la liquidación privada.

Señaló que se presenta una diferencia de criterios sobre la calificación jurídica de los ingresos declarados, en cuanto su apreciación como ganancia ocasional o como ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

Oposición de la demanda.

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora con los siguientes argumentos (ff. 97 a 104 cp):

Dijo que el legislador otorgó un beneficio fiscal en el artículo 67 de la Ley 388 de 1997, al prescribir que el ingreso obtenido no constituye renta ni ganancia ocasional, siempre y cuando la negociación se realice por la vía de la enajenación voluntaria.

Afirmó que los ingresos por concepto de la indemnización originada en la expropiación por vía administrativa son gravados con el impuesto sobre la renta y el complementario de ganancias ocasionales, por disponerlo así el artículo 300 del Estatuto Tributario.

Para el efecto, citó antecedentes jurisprudenciales de la Corte Constitucional, entre estos, la sentencia C-1074 de 2002, en la cual se precisa que la expropiación obliga a la tradición del dominio privado al dominio público, sin que la indemnización tenga que ser integral, en la medida que se funda en los intereses de la comunidad. Y de la misma se colige que, los ingresos obtenidos por la indemnización por expropiación son considerados “utilidad” sujeta a tributo.

Consideró que la expropiación por vía administrativa implica la enajenación de un bien, lo que conlleva la transferencia del derecho de dominio, que configura el supuesto fáctico señalado por el legislador para el surgimiento de la ganancia ocasional y, sobre la cual, el artículo 67 de la Ley 388 de 1997, expresamente reconoce la obtención de ingresos para fines tributarios, al no contemplarlo dentro del beneficio tributario consagrado en esa norma.

En lo relativo a la determinación del impuesto de ganancias ocasionales, manifestó que el mismo fue el resultado de la aplicación de las normas pertinentes, tomando el precio de enajenación del inmueble (\$4.000.923.100) y el costo fiscal en libros de contabilidad (\$52.747.101). Y, precisó que en la liquidación del tributo no se incluyó la indemnización por daño emergente.

Afirmó que debe mantenerse la sanción por inexactitud, por cuanto se encuentra probado que la actora registró en la declaración tributaria, como ingresos no



gravados, valores que correspondían a ganancias ocasionales gravadas, por lo que se registraron datos incompletos y equivocados, de lo cual derivó un saldo a favor. Y, añadió que en el presente asunto no se configuró una diferencia de criterios, por cuanto la empresa incurrió en el desconocimiento del derecho aplicable.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial del acto demandado y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 161 a 176 cp):

En cuanto al procedimiento para la expropiación, indicó que según el artículo 61 de la Ley 388 de 1997, inicia con la oferta para obtener una enajenación voluntaria, la cual conlleva a una exención tributaria, y que en caso de que la oferta no sea aceptada, se procede a la expropiación. Y, advirtió que el citado beneficio tributario no se extiende a la expropiación mediante acto administrativo o judicial.

Aclaró que la enajenación del inmueble de propiedad de la actora fue consecuencia de una expropiación administrativa para ampliación de una vía pública, que llevó al pago de una indemnización; pero no correspondió a una venta voluntaria que diera aplicación a la exención dispuesta en el artículo 61 de la Ley 388 de 1997, por lo que le asistía razón a la DIAN en considerar improcedente el tratamiento como ingreso no gravado con ganancia ocasional, lo percibido por la actora como consecuencia de la expropiación.

Precisó que en el caso de indemnización por daño emergente, para efectos contables ocurre un reemplazo de bienes del patrimonio, por lo que si existe correspondencia entre el valor del bien (costo fiscal) y el monto reconocido como daño emergente, no hay sujeción al impuesto de renta y al de ganancias ocasionales, porque no se produce un incremento patrimonial, como lo dispone el artículo 17 del Decreto 187 de 1975. Pero advirtió que todo valor que supere el valor del patrimonio, será utilidad gravada, pues de lo contrario se desnaturaliza la vocación compensatoria en materia fiscal, contenida en la norma invocada por la actora.

Al hilo de lo anterior, precisó que la actora, tenía registrado contablemente el activo por un valor inferior a la suma que pretendía le fuera reconocida como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Al recibir un valor por encima del declarado en su patrimonio, existió un incremento neto de este último, que no puede tratarse como daño emergente en los términos del artículo 17 del Decreto 187 de 1975, pues no ocurrió un reemplazo de bien inmueble por su valor en dinero, sino una utilidad que representa un ingreso susceptible del impuesto de ganancia ocasional.

En cuanto a la discusión planteada por el costo fiscal del activo, advirtió que sí era procedente que se determine con el avalúo declarado para fines del impuesto predial unificado, conforme con lo previsto en el artículo 72 del Estatuto Tributario, que no prevé ninguna limitación para su aplicación. Adicionalmente, el artículo 71 del citado Estatuto autoriza a los contribuyentes a establecer el costo fiscal de los inmuebles con cualquiera de las alternativas contenidas en los artículos 68, 69 y 72 ibídem.

Por lo anterior, consideró que el costo fiscal del inmueble expropiado debe determinarse con el avalúo catastral declarado por el impuesto predial del año 2011. En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 300 del Estatuto Tributario, determinó la utilidad gravable en el impuesto de ganancia ocasional, tomando el precio de enajenación de \$4.000.923.100 menos el costo fiscal (avalúo



catastral) de \$2.083.997.000, lo que da como resultado la suma de \$1.916.927.000. Y, con fundamento en lo anterior, realizó una nueva liquidación del tributo.

Consideró que debe mantenerse la sanción por inexactitud por haberse incurrido en el supuesto tipificado en el artículo 647 del Estatuto Tributario, al haber incluido costos inexistentes y, omitido ingresos en la declaración de renta del año gravable 2012. Pero, modificó el valor de la sanción de acuerdo con la nueva reliquidación del tributo y en la aplicación del principio de favorabilidad previsto en la Ley 1819 de 2016.

Resolvió no condenar en costas por cuanto la parte interesada no demostró la causación de estas.

Recursos de apelación

Las partes demandante y demandada, apelaron la decisión del *a quo* con los siguientes argumentos:

La parte demandada (ff. 183 a196 cp) reiteró los argumentos planteados en la contestación de la demanda, y puntualizó:

Que no es procedente que el Tribunal determinara el costo fiscal con el valor del avalúo catastral declarado en el impuesto predial, a estos efectos argumentó que el artículo 72 del Estatuto Tributario, es optativo para el contribuyente al momento de la enajenación del inmueble, afirmando que la actora tenía como costo fiscal el valor en libros de \$52.747.101, que es el que fue tomado en la actuación oficial.

Insistió en la procedencia de la sanción por inexactitud, por cuanto en el presente caso se configuran los presupuestos señalados en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Además que, no se presenta una diferencia de criterios alegada por el demandante.

La parte demandante (ff. 197 a 203 cp) manifestó su desacuerdo con la sentencia de primera instancia porque en su criterio, dedujo una regla fiscal para las expropiaciones a partir de la existencia de un beneficio fiscal para las enajenaciones voluntarias, según la cual, se gravarían las que no lo son. Igualmente señaló que el valor percibido por el inmueble (\$4.000.923.000) corresponde a daño emergente, el cual no es gravable según el artículo 17 del Decreto 187 de 1975, a estos efectos señaló que se restringió la noción de daño emergente. Así también manifestó que la sentencia había equiparado forzosamente la naturaleza jurídica de la expropiación administrativa con la enajenación voluntaria, a efectos de no darles el mismo tratamiento, sino de calificarla como ganancia ocasional y así gravarlas.

En apoyo de todo lo anterior, efectuó las siguientes argumentaciones:

Que el principio de reserva de ley en materia tributaria, impide extractar reglas no escritas en la norma, y el hecho de que el legislador haya resuelto crear un estímulo fiscal a la *compraventa voluntaria* de predios declarados de utilidad pública, no significa que se haya pronunciado a favor o en contra, sobre el tratamiento de las indemnizaciones por expropiación.

Afirmó que el impuesto no puede constituir un castigo para los ciudadanos que discrepen sobre el precio de compra ofrecido por la entidad expropiante, en tanto el fundamento de la tributación es el deber de solidaridad de los ciudadanos frente al sostenimiento de las cargas públicas, pero sólo en el caso en que se advierta enriquecimiento.



Alegó que es desproporcionado que el propietario del bien expropiado deba soportar una doble carga pública, por el despojo del dominio del bien expropiado y el impuesto de ganancias ocasionales.

Discutió que el Tribunal propone una definición restrictiva del daño emergente en la expropiación de bienes inmuebles, que vulnera las normas constitucionales y los artículos 28 y 31 del Código Civil, pues no puede darse un significado distinto al atribuido por la ley. Además, desconoce la jurisprudencia constitucional vinculante en materia de indemnizaciones por expropiación, como las sentencias C-153 de 1994 y C-1074 de 2002.

Afirmó que el artículo 17 del Decreto 187 de 1975, no hace distinciones sobre la naturaleza de la indemnización por daño emergente, y en su totalidad la califica como ingreso no constitutivo de renta, dado que no tiene la aptitud de enriquecer al sujeto expropiado.

Precisó que en la indemnización del daño emergente, el damnificado a lo sumo puede aspirar a quedar en una situación semejante a la que tenía antes de la expropiación, pues la indemnización no es plena ni está llamada a ser fuente de enriquecimiento, salvo que comprenda el lucro cesante, trayendo a colación el artículo 37 de la Ley 1682 de 2013, que determina que el daño emergente incluye el valor del inmueble.

Insistió en que en la indemnización no hay precio, y por ello, el damnificado tiene derecho a la indemnización del daño emergente causado, lo que no equivale a un aumento patrimonial, en tanto no existe una percepción de utilidades. Y agregó que independientemente de cuál sea la causa del daño emergente, la indemnización percibida corresponde a un ingreso no gravado.

Por lo anterior, consideró que la sanción de inexactitud debe ser revocada, además de que el debate se centra en la interpretación entre el artículo 17 del Decreto 187 de 1975 y el artículo 300 del Estatuto Tributario, lo que presupone una diferencia de criterios.

Alegatos de conclusión

La demandada presentó alegatos de conclusión, reiterando lo señalado en el recurso de apelación.

La demandante insistió en sus argumentos, afirmando, además, que el IDU no pretendió ofrecer ventajas tributarias; que la pérdida por daño emergente se mide por el valor de las cosas en el momento en que se pierden y no por su costo histórico; que se están anteponiendo reglas contables a las tributarias, con lo que a lo sumo se debe hacer la correspondiente conciliación de diferencias.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público rindió concepto en los siguientes términos:

Consideró que, tratándose de la enajenación forzosa a través del acto de expropiación administrativa, no se puede confundir el valor del inmueble a adquirir con el daño emergente, puesto que el precio de adquisición no constituye un daño emergente, en tanto que no es fruto de una pérdida o un daño, sino de un contrato de compraventa a título forzoso. De ahí que esta indemnización o compensación es la contraprestación por el bien que se adquiere. Indemnización que trata el artículo 58 de la Constitución Política y que surge por la primacía del interés general sobre el particular.



Para el caso, citó el artículo 2° de la Resolución Nro. 1047 del 19 de abril de 2012, que determinó que, la indemnización corresponde al valor comercial del inmueble. Concluyó, entonces, que la suma recibida por la demandante no constituye daño emergente sino el precio por la adquisición del inmueble a enajenar, por lo que el tratamiento tributario era el de la venta de activos fijos, por concepto de ganancias ocasionales.

Por otra parte, avaló la decisión del *a quo* en cuanto a la determinación del costo fiscal imputable a los ingresos por la enajenación forzada, por lo que consideraba aplicable el artículo 72 del Estatuto Tributario, esto es, el valor declarado en el impuesto predial unificado del año anterior al de enajenación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide los recursos de apelación presentados por la demandante y demandada en contra de la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412015000136 del 14 de diciembre de 2015, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2012, presentada por actora.

En tal sentido, corresponde establecer si la indemnización por expropiación administrativa por valor de \$4.000.923.000 es gravable a título de ganancia ocasional o si por el contrario, no tiene el carácter de gravado y por tanto procedía ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. Si el análisis determina que se trataba de un ingreso gravado, la Sala debe definir i) cuál es el costo fiscal del inmueble expropiado; y ii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

1. Tratamiento tributario de la indemnización por expropiación administrativa

La Administración modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año 2012, adicionando ingresos gravados a título de ganancia ocasional por valor de \$4.000.923.000, correspondiente a la indemnización por la expropiación por vía administrativa, practicada por el Instituto de Desarrollo Urbano de Bogotá, sobre un inmueble de propiedad de Importadora Fotomorz S.A.

En virtud de la expropiación, según Resolución Nro. 1047 del 19 de abril de 2012, se pagó a “*título de precio indemnizatorio*” la suma de \$4.310.817.519, que incluye: i. \$4.000.923.100 por concepto del avalúo comercial del inmueble, de conformidad con un informe técnico; ii. \$219.911.465 de indemnización por daño emergente, y iii. \$89.982.954 de indemnización por lucro cesante (ff. 1373 a 1379 ca 7).

La demandante afirma que la indemnización por expropiación administrativa constituye un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, toda vez que no existe norma que establezca que constituye un ingreso gravado. Que esa condición no puede inferirse porque que el beneficio tributario previsto en el artículo 67 de la Ley 388 de 1997 recaiga sobre las enajenaciones voluntarias. Además, argumenta que la aludida indemnización constituye el pago de un daño emergente, que no genera incremento patrimonial para el damnificado con la orden de expropiación.

Si bien precisa la actora que no reclama la aplicación del beneficio tributario del artículo 67 de la Ley 388 de 1997 porque su caso no corresponde a una enajenación voluntaria, se hace menester, para resolver el problema jurídico planteado por las partes, considerar tal disposición, comoquiera que es justamente la que regula el



tratamiento de los ingresos derivados de la enajenación de inmuebles dentro de un proceso administrativo de expropiación. No es posible prescindir de su estudio, como lo plantea la actora.

Veamos entonces lo pertinente:

«Artículo 67. Indemnización y forma de pago. En el mismo acto que determine el carácter administrativo de la expropiación, se deberá indicar el valor del precio indemnizatorio que se reconocerá a los propietarios, el cual será igual al avalúo comercial que se utiliza para los efectos previstos en el artículo 61 de la presente ley. Igualmente se precisarán las condiciones para el pago del precio indemnizatorio, las cuales podrán contemplar el pago de contado o el pago entre un cuarenta (40%) y un sesenta por ciento (60%) del valor al momento de la adquisición voluntaria y el valor restante en cinco (5) contados anuales sucesivos o iguales, con un interés anual igual al interés bancario vigente en el momento de la adquisición voluntaria.

(...)

Parágrafo 2º. El ingreso obtenido por la enajenación de inmuebles a los cuales se refiere el presente capítulo¹ no constituye, para fines tributarios, renta gravable ni ganancia ocasional, siempre y cuando la negociación se realice por la vía de la enajenación voluntaria».

En el marco anterior resulta claro que el tratamiento exceptivo en materia impositiva como “ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional”, solo fue previsto respecto de los ingresos percibidos en la enajenación de inmuebles dentro de un proceso de expropiación por vía administrativa producto de una enajenación voluntaria, de manera que los ingresos que no cumplan tal condición, sino que provengan de una negociación forzada (expropiación)², seguirían las reglas generales en materia tributaria, esto es, su vocación sería gravable.

Sobre la justificación y procedencia de este tratamiento impositivo diferenciado entre quien decide enajenar voluntariamente y quien lo hace compelido por la administración, se pronunció la Corte Constitucional, mediante sentencia C-1074 de 2002, con ocasión al estudio la exequibilidad del parágrafo segundo del artículo 67 de la Ley 388 de 1997, en los siguientes términos:

“Tanto en el proceso de expropiación judicial como en el de expropiación administrativa existe una etapa previa de negociación, a través de la cual la entidad intenta adquirir el bien, de tal forma que se evite la iniciación del proceso expropiatorio propiamente dicho. Esta etapa se inicia con una oferta de la administración al particular para adquirir el bien por el precio base fijado por la entidad. Luego sigue una etapa de negociación directa con el particular. Si el proceso de negociación directa resulta exitoso, se pasa a la etapa de transferencia del bien y de pago del precio acordado. Si el proceso de negociación fracasa, empieza la etapa expropiatoria propiamente dicha, la cual culmina con el traspaso del título traslativo de dominio al Estado y el pago de la indemnización al particular expropiado.

(...)

En el caso analizado en la presente oportunidad, la Corte constata que los individuos a quienes el legislador impone un trato tributario diferente hacen parte de un mismo grupo, v.gr. todos los particulares a quienes la administración ha decidido expropiarles un bien. En principio, todas las personas que obtienen una utilidad proveniente de la indemnización por expropiación están sujetos al mismo deber de tributar y soportar cargas públicas. Sin embargo, por causas que no son atribuibles a los individuos expropiados (por ejemplo, la administración puede ofrecer un precio o unas condiciones de pago que el propietario considera inaceptables) el universo de personas sujetas a un proceso de expropiación es dividido por las normas acusadas entre los individuos, que por haber vendido el bien, son favorecidos de el beneficio tributario, y los que, por no haberlo

¹ Se refiere al Capítulo VIII Expropiación por vía administrativa.

² **Ley 388 de 1997. ARTÍCULO 68. DECISION DE LA EXPROPIACION.** Cuando habiéndose determinado que el procedimiento tiene el carácter de expropiación por vía administrativa, y transcurran treinta (30) días hábiles contados a partir de la ejecutoria del acto administrativo de que trata el artículo 66 de la presente ley, sin que se haya llegado a un acuerdo formal para la enajenación voluntaria contenido en un contrato de promesa de compraventa, la autoridad competente dispondrá mediante acto motivado la expropiación administrativa del bien inmueble correspondiente: (...)



enajenado, pagan el gravamen. Por estas razones, en este caso existe ex ante un indicio de desigualdad, y, por lo tanto, es procedente aplicar un test de intensidad intermedia.

En primer lugar, la Corte identifica dos fines perseguidos por el beneficio tributario establecido en las normas acusadas. Primero, **el beneficio tributario constituye un incentivo para que el proceso de expropiación sea adelantado de manera más expedita**, lo cual tiene dos implicaciones importantes: (i) **protege los objetivos de utilidad pública e interés social** por los cuales el Estado puede expropiar, ya que posibilita que la comunidad derive provecho de manera más rápida y menos costosa de los beneficios provenientes de la expropiación; y (ii) dado que la enajenación finaliza sin la necesidad de acudir a un proceso judicial o administrativo de expropiación, **disminuye los costos en los que, tanto la administración como el particular incurrirían si se vieran obligados a agotar dichas etapas.** (...)

En segundo término, la distinción entre los que concluyen la enajenación a partir de una negociación con la administración, por un lado, y los que continúan con el proceso expropiatorio, por el otro, constituye un medio no prohibido por la Carta.

(...)En el presente caso, se constata que un **beneficio tributario consistente en no gravar las ganancias ocasionales resultantes del negocio jurídico lleva a que el particular que puede enajenar el bien incluya dicho estímulo económico en las variables a tener en cuenta al momento de escoger entre perfeccionar un acuerdo de voluntades con la administración o someterse a los procedimientos de la expropiación forzosa.** La posibilidad de incurrir en un gasto menor es un elemento de valoración importante que tiene la virtud de incentivarlo a escoger el camino de la negociación. Esto conduce a que exista una mayor probabilidad de que el bien sea traspasado al Estado con más rapidez, y por consiguiente, que se cumplan oportuna y eficazmente los fines de utilidad pública e interés social establecidos.

La Corte concluye **que las normas acusadas cumplen con las exigencias establecidas por un test de igualdad de intensidad intermedia.** (...) En igual sentido, la Corte estima que los beneficios bajo cuestionamiento no son contrarios a la equidad de los gravámenes, ya que, de acuerdo a lo observado, el legislador trazó una política tributaria razonable que no coloca cargas excesivas en los expropiados ni concede beneficios exagerados a los enajenantes”.

Pone en evidencia lo anterior que, la finalidad del legislador al establecer el beneficio fue incentivar la negociación voluntaria en la expropiación administrativa, para adquirir de manera expedita los inmuebles, a fin de atender oportunamente los intereses públicos y sociales, y evitar incurrir en los costos que genera continuar con el procedimiento de expropiación.

Dado que estos fines no se cumplen cuando la adquisición es forzosa, los correspondientes ingresos no estarían cobijados por el tratamiento especial y diferenciado; de manera que se regularían por las reglas generales en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, que determinan como sujetos a tributación todos los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de quien los percibe, lo cual se cumplió en el caso en cuestión; basta una simple comparación entre el patrimonio de la actora (soportado en su propia contabilidad) anterior al proceso de expropiación y el patrimonio posterior al proceso, para evidenciar el incremento patrimonial.

Al hilo de ello, no le asiste razón a la actora cuando sostiene que la indemnización pagada por la expropiación forzosa es no gravada por no generarse utilidad y que la misma constituye el pago de un daño emergente, no gravable a la luz del artículo 17 del Decreto 187 de 1975, primero porque, se repite que, el ingreso tuvo la potencialidad de incrementar el patrimonio al momento de su percepción y segundo porque el daño emergente se dirige a compensar la pérdida de un activo que sale del patrimonio, pero hasta concurrencia del valor del mismo dentro de este, de donde resulta inaceptable la pretensión de que los mayores valores percibidos en una enajenación, forzosa o no, se reputen como daño emergente y en tal carácter no se gravan.

Si la totalidad del precio indemnizatorio por expropiación tuviese la connotación de daño emergente, no tendría razón de ser la previsión legislativa en el sentido de



desgravar el ingreso obtenido en la **enajenación voluntaria** dentro del proceso expropiatorio, pues simplemente todo lo percibido sería no gravado.

Es cierto que la indemnización por la expropiación tiene un función reparatoria, y es por esa razón, que aparte del valor del inmueble, se paga daño emergente y lucro cesante. Al respecto, señaló la Corte Constitucional, en sentencia antes citada (C-1074 de 2002):

“Es evidente que la indemnización prevista por el artículo 58 de la Constitución es reparatoria (...), ya que ella debe comprender el daño emergente y el lucro cesante que hayan sido causados al propietario cuyo bien ha sido expropiado. Y en caso de que no haya forma de comprobar el lucro cesante, se puede indemnizar con base en el valor del bien y el interés causado entre la fecha de entrega del mismo y la entrega de la indemnización.

De lo anterior surge que la indemnización no se limita al precio del bien expropiado. Si bien la jurisprudencia reconoce que el particular también sufre daños adicionales a la pérdida patrimonial del inmueble, el cálculo del resarcimiento que deba recibir el particular, no se limita a considerar el valor comercial del bien, sino que puede abarcar los daños y perjuicios sufridos por el afectado por el hecho de la expropiación.“

Para el caso que nos ocupa, ponen de presente los antecedentes, y muy específicamente la Resolución Nro. 1047 del 19 de abril de 2012, que el precio indemnizatorio fue de \$4.310.817.519, el cual se conformaba en la siguiente forma: i) \$4.000.923.100 que correspondía al valor del inmueble (terreno, construcción y zona dura), derivado del avalúo comercial, ii) \$219.911.465 que correspondía al daño emergente en razón de la reubicación de la sede y, iii) \$89.982.954 por concepto de lucro cesante por arrendamientos dejados de percibir. Repárese en que el propio acto administrativo diferenció el valor del inmueble (objeto de discusión), de los conceptos de daño emergente y lucro cesante.

Ahora bien, bajo la normativa tributaria son gravables los ingresos susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio al momento de su percepción, que no hayan sido expresamente exceptuados, lo cual pone de presente que en materia fiscal la regla general es que, cumplida la primera condición (potencialidad de incrementar el patrimonio), el ingreso es tributable, salvo que haya sido exceptuado de gravamen por la propia ley.

A estos efectos debe destacarse que los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por ser normas de excepción, se encuentran expresa y taxativamente determinados en la ley, algunos de ellos en los artículos 36 a 57-2, del Estatuto Tributario y en otras regulaciones como es el caso de la Ley 388 de 1997 art. 67. Sin embargo, ninguna de ellas prevé un tratamiento exceptivo de gravamen para la indemnización por enajenación forzada dentro de un proceso expropiatorio.

En este punto, debe destacarse que no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 9 de 1989³ al que alude la actora, por cuanto para ello, se requiere que por parte del propietario del bien objeto de la expropiación, **“exista ánimo claro de negociación por el precio ofrecido, y que por circunstancias ajenas, no fuere posible llevar a término**

³ El artículo 28 de la Ley 388 de 1997, dispone: **“Cuando por parte del propietario exista ánimo claro de negociación por el precio ofrecido, y por circunstancias ajenas a la voluntad del mismo, debidamente comprobadas, no fuere posible llevar a término la enajenación voluntaria directa o se tratara de inmuebles que se encuentren fuera del comercio, se ordenará la expropiación del inmueble y el juez competente podrá ordenar el pago de la indemnización en la misma cuantía y términos en que se hubiere llevado a cabo el pago de la compraventa si hubiese sido posible la negociación voluntaria. Igualmente procederá el beneficio tributario de que trata el inciso 4o., del artículo 15”.**

La Sala precisa, además, que el referido inciso 4º del artículo 15, señala: **“El ingreso obtenido por la enajenación de los inmuebles a los cuales refiere la presente Ley no constituye, para fines tributarios, renta gravable ni ganancia ocasional, siempre y cuando la negociación se produzca por la vía de la enajenación voluntaria”.**



la enajenación voluntaria directa”; esto en tanto, no hay evidencia de que tal situación se hubiera puesto de presente por parte de la actora, con ocasión de la expedición de la Resolución 1047 del 19 de abril de 2012, acto administrativo mediante el cual se ordenó la expropiación por haberse vencido el término para la enajenación voluntaria, sin que se hubiera llegado a un acuerdo formal contenido en un contrato de promesa de compraventa.

Precisado lo anterior y descendiendo al caso concreto, debe observarse que en la medida que el ingreso percibido por la apelante tenía la potencialidad de incrementar el patrimonio al momento de su percepción, conforme se evidenció en el caso concreto y no previéndose respecto del mismo un tratamiento exceptivo de gravamen, el mismo se regulaba bajo las reglas generales de tributación, cuya aplicación reclama la actora.

A partir de ello, siguiendo las reglas previstas en materia impositiva para la enajenación (entendida como la transferencia de dominio a cualquier título), que determinan que tratándose de activos fijos, se configuraría ganancia ocasional si el activo fue poseído por dos años o más o renta ordinaria si el tiempo de posesión fue menor.

Para el caso, como el inmueble forzosamente enajenado, fue poseído por dos o más años, configuraba ganancia ocasional a la luz de lo previsto en el artículo 300 del Estatuto Tributario, cuya cuantía estaba determinable por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal, esto es, por la utilidad de la operación.

Así, los ingresos obtenidos por la actora en la expropiación forzosa, correspondientes al valor del inmueble (\$4.000.923.000) y que acorde con la información obrante en el plenario fue poseído por dos o más años⁴, se mantiene la adición de ingresos por ganancias ocasionales, conforme fue determinado en el acto demandado.

En consecuencia, no prospera este cargo para la parte demandante.

2. Costo fiscal imputable a la enajenación de activos en la expropiación por vía administrativa, en el impuesto de ganancia ocasional

En la liquidación oficial de revisión, la Administración determinó el costo fiscal del inmueble expropiado en la suma de \$52.747.101, con fundamento en lo preceptuado en los artículos 67 a 72 del Estatuto Tributario, por considerar que corresponde al costo del inmueble registrado en libros de contabilidad.

El Tribunal declaró la nulidad parcial del acto demandado, porque de acuerdo con el artículo 72 *ibídem*, el costo fiscal debe determinarse con el avalúo catastral declarado por el impuesto predial de 2011, por valor de \$2.083.997.000.

Decisión que fue apelada por la entidad demandada, bajo el argumento de que el costo fiscal no puede determinarse con el citado artículo 72, porque la actora tomó el valor del inmueble registrado en los libros de contabilidad, y lo reflejó en la declaración de renta.

Así las cosas, la Sala pone de presente que conforme con el artículo 300 del Estatuto Tributario, en el impuesto de ganancia ocasional, la utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años, se determina por *“la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado”*. Para el efecto,

⁴ En el certificado de tradición del inmueble, con matrícula inmobiliaria Nro. 50C- 183183 (ubicado en la Calle 45 9-43), se verifica que el bien fue adquirido por la Importadora Fotomorz desde el año de 1983 (fl 1669 a 1672 ca 9).



la norma establece que para determinar el costo fiscal “se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente libro”.

La remisión que ordena la norma, corresponde Título I “renta” del Libro primero del Estatuto Tributario, en el cual, para la época de los hechos, se presentan varias alternativas para determinar el costo fiscal de los inmuebles que constituyan activos fijos.

Así, el artículo 69, señalaba que el costo de los activos fijos enajenados está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más ajustes, mejoras, reparaciones y contribuciones de valorización, en el caso de los inmuebles, menos la depreciación.

Por su parte, el artículo 72 dispone que el avalúo declarado para fines del impuesto predial unificado puede ser tomado como costo fiscal para determinar la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos del contribuyente. Para esos fines, “el avalúo aceptable como costo fiscal será el que figure en la declaración del impuesto predial y/o la declaración de renta, correspondiente al año anterior al de la enajenación”.

Al respecto, la Sala encuentra que si bien, la suma de \$52.747.101 fue registrada en la contabilidad del contribuyente como costo del inmueble expropiado (fl 1365 ca 7), no puede desconocerse que una de las alternativas con las cuales se puede establecer el costo fiscal de los inmuebles enajenados es el avalúo catastral registrado en el impuesto predial, conforme lo establece el artículo 72 del Estatuto Tributario

Por lo tanto, una vez adicionado por la Administración el ingreso por ganancias ocasionales con el valor pagado por el inmueble expropiado, era procedente tomar como costo fiscal el avalúo declarado para fines del impuesto predial unificado, respecto del cual, el contribuyente, desde la actuación administrativa, aportó al proceso la declaración del impuesto predial por la vigencia fiscal 2011.

No prospera el cargo de apelación propuesto por la entidad demandada.

3. Sanción por inexactitud.

De acuerdo con lo analizado, no existe una diferencia de criterios como lo alega la sociedad demandante, habida cuenta que los valores registrados en la liquidación privada no son completos y verdaderos y no se derivaron de errores de apreciación relativos a la interpretación del derecho aplicable, sino que obedecen al desconocimiento del derecho, razón por la que procede la sanción por inexactitud.

En el caso concreto, se demostró que la contribuyente declaró como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, el ingreso recibido por la expropiación por vía administrativa, de lo cual se generó un menor impuesto a pagar, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta sobre los valores no aceptados.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación propuesto por la actora.

Finalmente se precisa, que con la actuación demandada no se impone una condena confiscatoria, como lo sostiene el actor, en la medida en que el impuesto se determina en virtud de las normas legales aplicables al caso en estudio, y su falta de pago, las sanciones que se deriven, así como los intereses moratorios, se generan por el incumplimiento de dichas normas por parte del contribuyente.

Así las cosas, por las razones expuestas, se confirma la sentencia apelada.



4. **Condena en costas.**

No habrá condena en costas procesales en esta instancia porque no fueron demostradas, según lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “B” de fecha 4 de julio de 2019.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería a la abogada Claudia Cristina Giraldo Gallo para actuar como apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder que le fue conferido y que obra a índice 28 de SAMAI.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO