



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., diecinueve (19) de agosto de dos mil veintiuno (2021)**

**Referencia:** NULIDAD SIMPLE  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2016-00005-00 (22325)  
**Demandante:** ÓSCAR ALFONSO RUEDA GÓMEZ  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Nulidad del artículo 2 de la Resolución 000111 del 29 de octubre de 2015, proferida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Obligación de informar.

**SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA**

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo<sup>1</sup>, corresponde a la Sala decidir sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el artículo 2 de la Resolución 000111 del 29 de octubre de 2015<sup>2</sup>, «*Por la cual se modifica parcialmente la Resolución No. 220 del 31 de octubre de 2014 y se solicita la información prevista en el Decreto 2733 de 2012*».

**DEMANDA**

Óscar Alfonso Rueda Gómez, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del CPACA, solicitó la nulidad del artículo 2 de la Resolución 000111 del 29 de octubre de 2015, expedida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyo texto es el siguiente:

*«Artículo 2.- Modifíquese el Parágrafo 1 del artículo 4 de la Resolución No. 220 de 2014, el cual quedará así:*

*Parágrafo 1.- Para efectos de establecer la obligación de informar, los “Ingresos Brutos” incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, y entre los ingresos extraordinarios se deben tener en cuenta los correspondientes a las ganancias ocasionales»*

Invocó como disposiciones violadas, los artículos 2 y 95-9 de la Constitución Política, y aludió a la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 16 de diciembre de 2014, Exp. 19566, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>1</sup> «Art. 149. Competencia del Consejo de Estado en única instancia. El Consejo de Estado, en Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, por intermedio de sus secciones, subsecciones o salas especiales, con arreglo a la distribución de trabajo que el reglamento disponga, conocerá en única instancia de los siguientes asuntos: 1. De la nulidad de los actos administrativos expedidos por las autoridades del orden nacional, o por las personas o entidades de derecho privado que cumplan funciones administrativas en el mismo orden, salvo que se trate de actos de certificación o registro, respecto de los cuales la competencia está radicada en los tribunales administrativos».

<sup>2</sup> Fls. 11 a 31 del c. p.



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

La jurisprudencia precisó que los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no se pueden incluir en los ingresos brutos a que alude el artículo 26 del Estatuto Tributario, que sirven de base de la renta líquida gravable, en la medida en que provienen del giro ordinario de los negocios.

No obstante, la norma acusada determinó que las ganancias ocasionales forman parte de los ingresos brutos, circunstancia que constituye doble tributación, «*porque los “ingresos brutos” serían base del impuesto complementario de ganancia ocasional, y a su vez del impuesto ordinario de renta*», lo cual desconoce la jurisprudencia y la normativa que regula el impuesto complementario de ganancia ocasional<sup>3</sup>, e implica la modificación de los obligados a presentar información exógena por el año gravable 2015.

### SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El demandante solicitó la suspensión provisional del artículo 2 de la resolución acusada<sup>4</sup>, que fue negada mediante providencia del 8 de marzo de 2018<sup>5</sup>, en la cual se consideró que de la confrontación de la normativa aducida como violada con la acusada, no se evidencian los elementos que permitan advertir la vulneración.

### OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

El Director General de la DIAN está facultado por el artículo 631 del Estatuto Tributario para establecer los sujetos obligados a suministrar la información necesaria para realizar cruces de información, y en general, para el debido control de los tributos, así como el plazo y las características técnicas respectivas.

En desarrollo de esa facultad expidió la Resolución 220 del 31 de octubre de 2014, y la Resolución 000111 del 29 de octubre de 2015 que modificó la anterior, en las cuales estableció los obligados a presentar información por el año 2015, las características de la misma y los plazos de presentación, sin vulnerar la normativa invocada por el demandante, y se buscó contar con las herramientas legalmente establecidas para el control de los tributos administrados por la DIAN.

La jurisprudencia aducida por el demandante estudió la legalidad de dos conceptos, según los cuales, para los fines de la obligación de informar, la ganancia ocasional forma parte de la totalidad de ingresos brutos a que alude el artículo 26 del Estatuto Tributario, situación que no se presenta en la norma acusada, que al modificar la Resolución 220 del 31 de octubre de 2014, eliminó la alusión al citado artículo 26 *ib.*, y precisó que, para efectos de la mencionada obligación, «*los ingresos brutos incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, y entre los ingresos extraordinarios se deben tener en cuenta los correspondientes a las ganancias ocasionales*».

<sup>3</sup> Artículos 299 y 302 del Estatuto Tributario.

<sup>4</sup> Fls. 6, 7 y 8 del c. p.

<sup>5</sup> Fls. 89 a 93 del c. m. c.



Así, la referencia hecha por la norma acusada a los ingresos brutos, como concepto general, no tiene la connotación establecida en el citado artículo 26 del Estatuto Tributario, y se realizó para establecer la obligación de informar.

### AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 29 de noviembre de 2018<sup>6</sup>, no se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, ni se presentaron excepciones previas y se decretaron como pruebas las aportadas con la demanda y con su contestación.

El litigio se fijó en el estudio de legalidad del artículo demandado y, en concreto, establecer si desconoce la normativa invocada *«en armonía con lo precisado por el Consejo de Estado en la sentencia del 16 de diciembre de 2014 – Exp. 19566, por indebida interpretación, al establecer que respecto de la obligación de suministrar información tributaria a la DIAN por el año gravable 2015, se deben tener como ingresos brutos los provenientes de las ganancias ocasionales»*.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**La demandante** reiteró los argumentos de la demanda. En concreto, que la jurisprudencia precisó que los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no se pueden incluir en los ingresos brutos con los cuales se determina la renta líquida gravable, pues con ello se realiza una remisión implícita al artículo 26 del Estatuto Tributario.

**La DIAN** no intervino en esta etapa procesal<sup>7</sup>.

**El Ministerio Público** solicitó *«no declarar nula la resolución demandada»*, en razón a que el Director Nacional de Impuestos estaba legalmente facultado para expedir el artículo 2 de la Resolución 000111 de 2015, y que, como la fundamentación jurídica del acto demandado difiere de la tenida en cuenta en otros pronunciamientos de la Sala, no se transgredió la jurisprudencia del Consejo de Estado.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la fijación del litigio, corresponde a la Sala establecer la legalidad del artículo 2 de la Resolución 000111 del 29 de octubre de 2015, expedida por Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto señaló que, para efectos de establecer la obligación de informar, dentro de los ingresos extraordinarios, que junto con los ordinarios están incluidos en los ingresos brutos, se deben tener en cuenta las ganancias ocasionales.

El demandante argumentó que, conforme con jurisprudencia del Consejo de Estado, las ganancias ocasionales no se pueden incluir en los ingresos brutos previstos en el artículo 26 del Estatuto Tributario, porque sirven de base de la renta líquida y provienen del giro ordinario de los negocios.

<sup>6</sup> Fls. 88 y 89 del cuaderno de medida cautelar.

<sup>7</sup> Cfr. Fl. 100 del c. p.



Por su parte, la Administración adujo que el Director General de la DIAN estaba facultado para establecer los sujetos obligados a presentar información, y que la norma acusada incluyó las ganancias ocasionales dentro de los ingresos extraordinarios que junto con los ordinarios conforman los ingresos brutos, únicamente para los fines de la obligación de informar, sin aludir al artículo 26 del Estatuto Tributario.

En sentencia del 16 de diciembre de 2014<sup>8</sup>, la Sala anuló los oficios 016455 del 26 de febrero de 2009 y 013446 del 29 de febrero de 2012, los cuales indicaban que, como la ganancia ocasional forma parte de todos los ingresos establecidos en el artículo 26 del Estatuto Tributario, integra los ingresos brutos previstos en la Resolución 3847 del 30 de abril de 2008. En esa oportunidad, se precisó lo siguiente:

- La Resolución 3847 de 2008, que sirvió de fundamento a los oficios demandados, fijó los sujetos obligados a suministrar información<sup>9</sup>, las características de la misma y el plazo de presentación. El párrafo del artículo 1 de la anterior disposición precisó que, «*Para efectos de establecer la obligación de informar prevista en la presente resolución, los “ingresos brutos” incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario*». (Se destaca).
- Los ingresos netos previstos en el artículo 26 del Estatuto Tributario -*que regula el sistema ordinario de determinación de la renta ordinaria*-, se conforman por ingresos **ordinarios** originados en el giro normal de los negocios, y extraordinarios que surgen de fuentes distintas.

Si bien **las ganancias ocasionales** se entienden incluidas en estos últimos, no forman parte del proceso de depuración ordinario de renta, porque están gravadas como impuesto complementario, se regulan por una normativa diferente<sup>10</sup> y tienen un carácter excepcional.

- Por lo anterior, aunque las ganancias ocasionales se entienden incluidas en los ingresos extraordinarios, no se generan en el giro ordinario de los negocios y no se pueden incluir «*entre los ingresos brutos que establece la norma legal comentada [Artículo 26 del Estatuto Tributario], precisamente porque ésta se previó para la determinación de los ingresos base de la renta líquida gravable con el impuesto principal de renta*».
- Así pues, «*la remisión hecha por el párrafo del artículo 1° de la Resolución N°03847 de 2008 al artículo 26 del ET, debe entenderse en la exégesis propia de este último, asociada a la liquidación de “ingresos brutos” para la depuración de la renta líquida ordinaria*».

Al verificar el contenido de la sentencia aducida, se advierte que los oficios 016455 del 26 de febrero de 2009, y 013446 del 29 de febrero de 2012, fueron anulados por interpretar de forma indebida el párrafo del artículo 1 de la Resolución 03847 de 2008, en cuanto a la remisión hecha al artículo 26 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, el artículo 2 de la Resolución 000111 de 2015, eliminó la remisión al artículo 26 del Estatuto Tributario, como se observa a continuación:

<sup>8</sup> Sentencia del 16 de diciembre de 2014, Exp. 19566, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>9</sup> Obligados a presentar la declaración del impuesto sobre renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, cuyos ingresos brutos del año gravable 2007 superaran mil millones de pesos (\$1.000.000.000).

<sup>10</sup> Artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario.



Resolución 220 del 31 de octubre de 2014	Resolución 000111 del 29 de octubre de 2015, que modificó la Resolución 220 de 2014
«Artículo 4.- Información que debe ser reportada anualmente (...) Parágrafo 1.- Para efectos de establecer la obligación de informar, los “ingresos brutos” incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, <b>de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario</b> y entre los ingresos extraordinarios se deben tener en cuenta las ganancias ocasionales».	«Artículo 2.- Modifíquese el Parágrafo 1 del artículo 4 de la Resolución No. 220 de 2014, el cual quedará así: Parágrafo 1.- Para efectos de establecer la obligación de informar, los “Ingresos Brutos” incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, y entre los ingresos extraordinarios se deben tener en cuenta los correspondientes a las ganancias ocasionales».

La Sala advierte que, en el contexto del caso concreto, los supuestos cambian frente a la citada providencia, pues en la norma demandada desaparece la alusión al artículo 26 del Estatuto Tributario, con lo cual, técnicamente los «*ingresos brutos*» toman una connotación diferente, al margen de la depuración de la renta líquida ordinaria, cuyos principales elementos son los ingresos, los costos y las deducciones.

Para abordar el concepto cuestionado, la Sección ha precisado<sup>11</sup> que si bien, en la época de los hechos, «*el ordenamiento tributario no define expresamente el concepto de “ingresos brutos”*», se debe acudir a la definición establecida en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, según la cual «*Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital*».

Bajo el marco normativo referido y al margen de la depuración ordinaria de la renta, las ganancias ocasionales, técnicamente forman parte de los ingresos, pues no solo representan flujos de entrada de recursos que incrementan los activos o disminuyen los pasivos o una combinación de ambos, sino también incrementan el patrimonio de quien las recibe, en las situaciones previstas por el legislador<sup>12</sup>.

Así pues, para efectos de la obligación de informar, las ganancias ocasionales, tomadas al margen del proceso de depuración ordinaria de la renta, permiten determinar los sujetos obligados a informar, en atención a las facultades otorgadas al Director de Impuestos Nacionales, establecidas principalmente<sup>13</sup> en el artículo 631 del Estatuto Tributario, que en la versión del artículo 139 de la Ley 1607 de 2012, señala que, «*El Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos (...)*», y que no fueron cuestionadas por el demandante.

De lo anterior se destaca que el Director de Impuestos Nacionales está facultado para solicitar la información en orden a realizar los cruces de información «*necesarios para el debido control de los tributos*», y que ninguna de las normas invocadas como violadas en la demanda lo limita para utilizar las ganancias ocasionales como parámetro para determinar los sujetos obligados a presentar información.

<sup>11</sup> Sentencia del 15 de junio de 2017, Exp. 22570, C. P. Milton Chaves García.

<sup>12</sup> Artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario.

<sup>13</sup> Cfr. Artículos 631-1, 631-2, 631-4, 631-5 y 631-6 del Estatuto Tributario.



En consecuencia, aunque las ganancias ocasionales son objeto de un tributo complementario del impuesto sobre la renta, cuando se determinan al margen del proceso de depuración de este último, constituyen un parámetro que puede ser tenido en cuenta por el Director de Impuestos Nacionales para determinar, dentro del marco de las facultades establecidas por el legislador, los obligados a presentar información, sin que se presente la vulneración invocada.

Por lo anterior, la Sala negará las pretensiones de la demanda.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 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, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**