

- SENTENCIA 2014-00200 DE 17 DE JUNIO DE 2021
 - CONSEJO DE ESTADO
 - CONTENIDO: COMPONENTE INFLACIONARIO APLICABLE A LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS. SE REGISTRARON COMO INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL POR COMPONENTE INFLACIONARIO DEL 32.05% DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS DECLARADOS, LA DIAN RECHAZÓ UNA PARTE QUE TUVO COMO GRAVADOS PORQUE LOS FONDOS DE PENSIONES NO TIENEN POR OBJETO PROPIO SER INTERMEDIARIOS DE RECURSOS FINANCIEROS, EXIGENCIA PREVISTA EN ARTÍCULO 38 DEL E.T. EL TRATAMIENTO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO APLICABLE A LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS PERCIBIDOS POR PERSONAS NATURALES NO OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD Y A LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS QUE DISTRIBUYAN LOS FONDOS, ENTRE OTROS, A LAS PERSONAS NATURALES MENCIONADAS, ESTÁ PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 38, 39, 40-1 Y 41 DEL E.T. EN LOS TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 38 Y 41 DEL E.T, NO CONSTITUYE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL LA PARTE QUE CORRESPONDA AL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS PERCIBIDOS POR PERSONAS NATURALES Y SUCESIONES ILÍQUIDAS NO OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD, QUE PROVENGAN, ENTRE OTROS, DE ENTIDADES QUE ESTANDO SOMETIDAS A INSPECCIÓN Y VIGILANCIA DE LA (HOY) SUPERINTENDENCIA FINANCIERA TENGAN POR OBJETO PROPIO INTERMEDIAR EN EL MERCADO DE RECURSOS FINANCIEROS. EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 75 DE 1986 SEÑALÓ ORIGINALMENTE QUE NO CONSTITUÍA RENTA NI GANANCIA OCASIONAL EL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS. EL COMPONENTE INFLACIONARIO RECONOCE LA PÉRDIDA DE PODER ADQUISITIVO DEL DINERO POR EFECTOS DE LA INFLACIÓN, REFERIDO A LOS INTERESES POR COLOCACIÓN DE CAPITAL.
 - TEMAS ESPECÍFICOS:CORRECCIÓN MONETARIA, RENDIMIENTOS FINANCIEROS, DERECHO TRIBUTARIO
 - SALA:CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
 - SECCION:CUARTA
 - PONENTE:CHAVES GARCÍA, MILTON
-

Sentencia 2014-00200/23835 de junio 17 de 2021

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Radicación: 25000-23-37-000-2014-00200-00(23835)

Consejero Ponente:

Dr. Milton Chaves García

Actor: Nohra Jeannethe Méndez Rivera

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

Bogotá, D.C., diecisiete de junio de dos mil veintiuno.

EXTRACTOS: «Consideraciones de la Sala

En los términos de la apelación interpuesta por la demandante y la coadyuvante, la Sala decide si proceden las siguientes glosas: (i) el rechazo oficial de ingresos no constitutivos de renta por \$ 18.032.000 por concepto de componente inflacionario de rendimientos financieros que la actora obtuvo, en el año 2009, en ING Fondo de Pensiones Voluntarias y (ii) el rechazo de gastos por \$ 133.918.000⁽²²⁾, por concepto de mejoras y adecuaciones en la casa de habitación de la actora (\$ 117.023.000), gastos financieros (\$ 10.895.000) y servicios domésticos y de aseo (\$ 6.000.000), que registró la actora en su declaración de renta del año gravable 2009. También decide si procede la sanción por inexactitud.

La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

Cuestión previa - solicitud de la aseguradora sobre la no afectación de la póliza de cumplimiento

La coadyuvante Allianz Seguros S.A. solicita que se realice un pronunciamiento de fondo sobre la no afectación de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales DISP-442, con vigencia pactada entre el 5 de octubre de 2010 y el 5 de noviembre de 2010. Y los límites a la responsabilidad de la aseguradora en caso en que no prosperen las pretensiones de la demanda.

Por auto de 11 de junio de 2015⁽²³⁾, el tribunal aceptó la intervención de Allianz Seguros S.A. como coadyuvante de la parte demandante, “solo en cuanto a las pretensiones formuladas por la señora Nohra Jeannethe Méndez Rivera”. Contra esa decisión, pese a que procedía la apelación, no se formuló recurso alguno. Así, la decisión quedó en firme.

Además, en la audiencia inicial, al fijar el litigio, la magistrada ponente en primera instancia sostuvo que “las pretensiones relativas a que se declare la no ocurrencia de siniestro en vigencia de la póliza, que la misma no cubre intereses moratorios, ni lucro cesante, que solo se afecta hasta el monto del valor asegurado, y que se decrete la ocurrencia de causal de exoneración de responsabilidad de la sociedad Allianz Seguros S.A., no son procedentes, por lo que los cargos de no ocurrencia del siniestro durante la vigencia de la póliza, la aplicación de la disponibilidad del valor asegurado y pactado, y la configuración de las causales de exoneración de responsabilidad, formulados en sustento de dichas pretensiones, no pueden integrar la fijación del litigio efectuada por el despacho.” “(...) a través de los actos acusados se efectuó la determinación del

impuesto de renta del año gravable 2009 de la demandante (...) no se impone obligación a su cargo, ni se ordena hacer efectiva la póliza otorgada en garantía de la devolución improcedente”.

La anterior decisión también quedó en firme, pues no fue recurrida por la aseguradora. Por tanto, como en los actos demandados (liquidación oficial de revisión y acto que resolvió el recurso de reconsideración), no se impuso obligación a cargo de la aseguradora ni se ordenó hacer efectiva la póliza de cumplimiento a favor de la DIAN, la coadyuvante no se encuentra legitimada para solicitar que se declare que no ocurrió el siniestro. Así, no es posible proponer pretensiones distintas a las formuladas por la demandante, como lo indicó el tribunal en la audiencia inicial al fijar el litigio⁽²⁴⁾.

En consecuencia, no prospera el cargo de la apelación.

Procede el rechazo de ingresos no constitutivos de renta por concepto de componente inflacionario (\$ 18.032.000)

En la declaración de renta del año gravable 2009, la demandante incluyó en el renglón 37 “Intereses y rendimientos financieros” la suma de \$ 76.546.000, que corresponde a los rendimientos financieros pagados y/o reconocidos para el año 2009 por ING Fondo de Pensiones Voluntarias, como se desprende del certificado emitido por esa entidad⁽²⁵⁾.

La actora registró como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (renglón 40) la suma de \$ 24.533.000, que corresponde al componente inflacionario del 32.05%⁽²⁶⁾ de los rendimientos financieros declarados por la actora y que ella misma calculó. De este valor, la DIAN le rechazó \$ 18.032.000, que tuvo como gravados porque los fondos de pensiones no tienen por objeto propio ser intermediarios de recursos financieros, exigencia prevista en artículo 38 del estatuto tributario.

El tratamiento del componente inflacionario aplicable a los rendimientos financieros percibidos por personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y a los rendimientos financieros que distribuyan los fondos, entre otros, a las personas naturales mencionadas, se halla previsto en los artículos 38, 39, 40-1⁽²⁷⁾ y 41⁽²⁸⁾ del estatuto tributario.

En los términos de los artículos 38⁽²⁹⁾ y 41 del estatuto tributario, no constituye renta ni ganancia ocasional la parte que corresponda al componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales

y sucesiones ilíquidas no obligadas a llevar contabilidad, que provengan, entre otros, de entidades que estando sometidas a inspección y vigilancia de la (hoy) Superintendencia Financiera tengan por objeto propio intermediar en el mercado de recursos financieros.

El artículo 27 de la Ley 75 de 1986 señaló originalmente que no constituía renta ni ganancia ocasional el componente inflacionario de los rendimientos financieros. El componente inflacionario reconoce la pérdida de poder adquisitivo del dinero por efectos de la inflación, referido a los intereses por colocación de capital. La referida norma se refiere al componente inflacionario de los intereses que provengan de entidades sometidas a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, que intermedian específicamente en la captación y colocación de recursos, también a aquellos títulos de deuda pública en la que existe una tasa de interés y a aquellos rendimientos financieros provenientes de bonos y papeles comerciales de sociedades anónimas cuya emisión u oferta haya sido autorizada por la misma superintendencia.

Es por ello que rendimientos que no correspondan a tasas de interés a las que se refiere el artículo 38 del estatuto tributario no pueden tratarse como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional.

En el caso en estudio, la actora no demostró que los rendimientos financieros que obtuvo en ING Fondo de Pensiones Voluntarias y que le fueron distribuidos como afiliada a ese fondo provenían de las entidades a las que se refiere el artículo 38 del estatuto tributario y de los demás supuestos a que se refiere dicha norma, motivo suficiente para rechazar el ingreso no constitutivo de renta por componente inflacionario que declaró y que calculó sin soporte alguno.

En consecuencia, en el año 2009, no era procedente que la actora llevara como ingreso no constitutivo de renta la suma de \$ 18.032.000 por concepto de componente inflacionario de los rendimientos financieros que obtuvo en ING Fondo de Pensiones Voluntarias, rendimientos que fueron pagados por ING Pensiones y Cesantías, sociedad administradora de dicho fondo. Por tanto, debe mantenerse el rechazo de la suma de \$ 18.032.000 como ingreso no constitutivo de renta, como lo dispuso el tribunal.

Debe mantenerse el rechazo de deducciones por \$ 138.364.000

La administración rechazó como deducciones la suma de \$ 117.023.000 por concepto de mejoras y adecuaciones en la casa de habitación de la

contribuyente, gastos financieros (\$ 10.895.000) y servicios domésticos y de aseo (\$ 6.000.000). Lo anterior, porque tales conceptos no se encuentran contemplados en la ley como deducciones para los asalariados y además la actora omitió allegar los soportes sobre la ocurrencia de tales gastos con fundamento en el artículo 107 del estatuto tributario.

Así mismo, la DIAN rechazó deducciones por \$ 5.145.000 por pagos a medicina prepagada y la actora aceptó el rechazo. En consecuencia, este rechazo se mantiene. Igualmente, la DIAN aceptó deducciones por \$ 699.000 por pagos por aportes a salud, concepto que la Sala acepta también.

Sobre el rechazo de los gastos por mejoras y adecuaciones en la casa de habitación de la contribuyente, financieros y por servicios domésticos y de aseo, que suman \$ 133.219.000, la actora dice que son deducibles porque para el año 2009 no tenía la condición de asalariada, pues durante ese año sus ingresos laborales (\$ 12.454.000)⁽³⁰⁾ no fueron iguales o superiores al 80% de sus ingresos totales declarados (\$ 228.596.000), y en virtud de lo dispuesto en el artículo 593 del estatuto tributario no podría considerarse como asalariada. Ello, porque también obtuvo ingresos por rendimientos financieros (\$ 76.547.000) y por otros conceptos - retiros de aportes con permanencia inferior a 5 años (\$ 152.050.000)⁽³¹⁾, sumas que superan el 20% de los ingresos totales percibidos.

Pues bien, aunque conforme al RUT de la actora⁽³²⁾, expedido el 15 de mayo de 2009, esta registró como actividad principal, la identificada con el código 0010, que corresponde a asalariados (Res. DIAN 432/2008) y en la declaración de renta del año 2009⁽³³⁾ la demandante indicó como actividad económica la 0010, se advierte que, en realidad, para el año gravable en discusión, la mayoría de ingresos que obtuvo no provinieron de pagos laborales sino de rendimientos financieros y el retiro de los aportes realizados a ING Pensiones y Cesantías con permanencia inferior a cinco años, ingresos que la DIAN le reconoció. En consecuencia, debido a la realidad económica de la demandante para el periodo en discusión no era asalariada.

Sin embargo, no demostró el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del estatuto tributario frente a las deducciones que la DIAN le rechazó por pagos por mejoras y adecuaciones en la casa de habitación, gastos financieros y servicios domésticos y de aseo.

Se reitera que corresponde al contribuyente demostrar la relación directa de las erogaciones declaradas con la actividad productora de renta que desarrolle

durante el periodo gravable en revisión. En lo pertinente, en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, la Sala precisó lo siguiente⁽³⁴⁾:

“(…) Finalmente, la Sala pone de presente que, como la carga de efectuar las demostraciones concernientes a los factores negativos de la base imponible recae sobre los obligados tributarios, incumbe al contribuyente probar y poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias que justifican la causalidad, necesidad y proporcionalidad de las erogaciones cuestionadas por la administración. Por tanto, la mayor concreción del cuestionamiento de autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del estatuto tributario, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente” (subraya la Sala).

En línea con lo expuesto, las deducciones por mejoras en la casa habitación de la demandante, gastos financieros y servicios domésticos y de aseo, que ascienden a \$ 133.918.000 no son procedentes en el caso concreto, pues la demandante no demostró que tales erogaciones tengan relación de causalidad con las actividades que le generaron renta durante el año gravable 2009, relacionadas con la obtención de rendimientos financieros y el retiro de unos aportes realizados a ING Pensiones y Cesantías.

En ese orden de ideas, la demandante no aportó las pruebas de “las circunstancias que justifican la causalidad, necesidad y proporcionalidad de las erogaciones cuestionadas por la administración”, como lo precisó la Sala en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, expediente 21329.

De otra parte, la Sala precisa que no se violaron el principio de correspondencia y el debido proceso, que alega la actora, por las siguientes razones:

La apelante sostuvo que en el rechazo de la deducción por mejoras y adecuaciones en la casa de habitación de la contribuyente (\$ 117.023.000) se violó el principio de correspondencia porque en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión el desconocimiento del gasto se fundamentó en el hecho de que la actora es asalariada y al resolver el recurso de reconsideración, la administración mantuvo el rechazo pero por un hecho distinto, que es la falta de soportes.

Al respecto, de acuerdo con el artículo 711 del estatuto tributario, las modificaciones planteadas en la liquidación oficial de revisión deben guardar congruencia con los hechos y glosas del requerimiento especial o la ampliación a este, como actos previos que contienen todos los puntos que son objeto de modificación por parte de la administración, junto con las explicaciones de hecho y de derecho que lo sustentan. Ello, como garantía del derecho al debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, pues al existir identidad en las glosas, estas pueden ser discutidas mediante argumentos y pruebas que justifiquen los datos registrados en su declaración privada, y el contribuyente no se vea sometido a una glosa que no tuvo oportunidad de controvertir⁽³⁵⁾.

Como garantía del derecho al debido proceso, el principio de correspondencia también implica que el acto que resuelve el recurso de reconsideración no incluya hechos nuevos frente a la liquidación de revisión⁽³⁶⁾, sin perjuicio de que tanto en la liquidación de revisión⁽³⁷⁾ como en el acto que resuelve el recurso de reconsideración, la administración pueda mejorar o ampliar los argumentos que sustentan las glosas.

En el caso en estudio, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión y en el acto que resolvió el recurso de reconsideración se consideró improcedente el gasto por mejoras y adecuaciones de la casa de habitación de la actora. En efecto, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN mantuvo el rechazo de la deducción por mejoras en el referido inmueble, propuesto en el requerimiento especial, por cuanto “no son expensas necesarias ni tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, ya que para los asalariados las únicas deducciones son las consagradas por el artículo (sic) 119 y 387 del estatuto tributario” y por la falta de soportes ⁽³⁸⁾.

Y, frente al argumento de la actora al interponer el recurso de reconsideración en el sentido de que debe aceptarse esa deducción porque son erogaciones que se hicieron en su casa de habitación que no incrementan su patrimonio y se sufragaron con los ahorros que obtuvo durante el tiempo en que trabajó en Humana Vivir, en el acto que decidió el recurso de reconsideración, la DIAN insistió en el rechazo porque la actora “no aporta los soportes que destacó la administración no fueron allegados para demostrar tales erogaciones y por tanto no es viable acceder a las pretensiones de la contribuyente ya que es necesario probar lo que se alega”. Además, indicó que no existen los soportes idóneos para la procedencia de las deducciones, conforme al artículo 771-2 del estatuto tributario⁽³⁹⁾.

En consecuencia, la actora conocía plenamente el hecho que motivó la glosa, esto es, el rechazo de la deducción por mejoras y adecuaciones a su casa de habitación y también los argumentos de la administración para el rechazo, frente a los cuales se opuso. Por tanto, no se violaron el principio de correspondencia ni el debido proceso de la actora.

Por lo demás, se insiste en que la actora no demostró ante la administración ni ante la jurisdicción la procedencia de dicha deducción.

De acuerdo con lo expuesto, es procedente el rechazo de deducciones por \$ 138.324.000, suma que incluye los \$ 5.145.000 que fue rechazada por la DIAN en la vía administrativa y que la actora no objetó.

Procede la sanción por inexactitud. Se aplica el principio de favorabilidad

Teniendo en cuenta que proceden las glosas oficiales, se advierte que en la declaración de renta del año 2009, la parte actora incurrió en varias de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable (E.T., art. 647), como son la omisión de ingresos y la inclusión de deducciones inexistentes. Por tanto, como lo dispuso el tribunal, debe mantenerse la sanción por inexactitud con aplicación del principio de favorabilidad por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 (100%), que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción equivalente al 160%.

De acuerdo con el artículo 648 del estatuto tributario, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, la sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable. En el caso concreto, la diferencia está dada por la suma del saldo a favor declarado por la contribuyente (\$ 31.536.000) y el saldo a pagar por impuesto determinado en la sentencia apelada (\$ 20.428.000).

No es aceptable el argumento de la coadyuvante de la actora, según el cual la sanción se debe calcular sobre la diferencia entre el saldo a pagar en la liquidación oficial de revisión y el saldo a pagar declarado por el contribuyente (\$ 0), pues el artículo 648 del estatuto tributario, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, se refiere a la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

Por último, no procede la condena en costas pues conforme con el artículo 188 del CPACA⁽⁴⁰⁾, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del Código General del Proceso incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8º, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

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.
2. Sin condena en costas.

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

22 Si bien la DIAN rechazó deducciones por \$ 138.364.000, en este punto solo se revisa la procedencia de la suma de \$ 133.918.000 por dicho concepto, teniendo en cuenta que la actora, en la respuesta al requerimiento especial, aceptó el rechazo de \$ 5.145.000 por concepto de medicina prepagada.

23 Folios 196-199 c. p.

24 Folio 234, c. p.

25 Folios 12, 35 y 36 cuaderno devolución del saldo a favor.

26 Porcentaje fijado para el año 2009 según el artículo 1º del Decreto 610 de 2010

27 “ART. 40-1.—Componente inflacionario de los rendimientos financieros. Para fines de los cálculos previstos en los artículos 38, 39 y 40 del estatuto tributario, el componente inflacionario de los rendimientos financieros se determinará como el resultado de dividir la tasa de inflación del respectivo año gravable, certificada por el DANE, por la tasa de captación más representativa del mercado, en el mismo período, certificada por la Superintendencia Bancaria”.

28 “ART. 41.—Componente inflacionario de rendimientos y gastos financieros. El componente inflacionario de los rendimientos y gastos financieros a que se refieren los artículos 40-1, 81-1 y 118 de este estatuto, será aplicable únicamente por las personas naturales y sucesiones ilíquidas no obligadas a llevar libros de contabilidad (...)”.

29 La norma original corresponde al artículo 27 de la Ley 75 de 1986. El artículo 38 del estatuto tributario fue adicionado por el artículo 262 de la Ley 223 de 1995.

30 Según certificado aportado por la compañía Humana Vivir S.A. (fls. 160 a 165, c.a.2), en el 2009 a la contribuyente se le realizaron pagos laborales por los siguientes conceptos: salarios y comisiones (\$ 10.042.382) y vacaciones (\$ 2.411.983).

31 Según certificado expedido por ING Pensiones y Cesantías (fl. 78, c.p.).

32 Folio 3 del c.a.

33 Folio 6, c.a.1.

34 Expediente 25000-23-37-000-2013-00443-01 (21329) C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

35 Entre otras, ver sentencias de 8 de octubre de 2020, rad. 66001-23-33-000-2016-00292-01 (23492), C.P. Milton Chaves García; de 9 de diciembre de 2004, radicado 25000-23-27-000-2002-00863-01, Exp. 14307, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 5 de octubre de 2016, radicado 25000-23-27-000-2010-00221-01, exp. 19366, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y de 13 de diciembre de 2017, radicado 25000-23-27-000-2009-00187-01, exp. 20858, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

36 Sentencia de 18 de marzo de 2021, exp. 23743, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

37 Ibídem.

38 Folio 13 de la liquidación oficial de revisión.

39 Folio 16 de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

40 CPACA. Art. 188. Condena en costas. "Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".