

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil dieciocho  
(2018)

**Expediente:** 63001-23-33-000-2013-00113-01  
**No. Interno:** 21168  
**Demandante:** LUZ PATRICIA GUTIÉRREZ BAENA  
**Demandado:** UAE DIAN

**Tema:** Renta (2008). Ingresos no constitutivos de renta. Indemnización por seguro de daño.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío en la audiencia inicial celebrada el 30 de abril de 2014, que decidió (f. 131):

Primero. Negar las pretensiones de la demanda formuladas contra la DIAN -Unidad Administrativa Especial- Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de conformidad con las consideraciones expuestas.

Segundo. Condenar en costas a la parte vencida, liquidación que se hará por parte de la Secretaría del Tribunal. En cuanto atañe a las agencias en derecho, se fijan en \$5.057.780

Tercero. Imponer a la [apoderada de la parte demandada] una multa equivalente a dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que deberá consignarse en la cuenta respectiva del Consejo Superior de la Judicatura.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 3 de agosto de 2009, JOSÉ JAIR GUTIÉRREZ VIEIRA presentó declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008.

Con ocasión del Emplazamiento para Corregir nro. 01238010000004, del 27 de mayo de 2010, el 24 de junio del mismo año, el contribuyente corrigió su denuncia rentística en el sentido de trasladar el ingreso recibido a título de indemnización por seguro daño, de ganancia ocasional no gravada (renglón 67), a ingreso no constitutivo de renta (renglón 47).

Respecto de esa declaración, la DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 012382011000018, del 13 de abril de 2011, en el que propuso: (i) excluir de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional el valor de \$1.330.202.000, correspondiente a la indemnización recibida por seguro de daño; (ii) aumentar los ingresos netos en la misma cuantía; (iii) incluir el valor de \$737.490.000 por concepto de costo fiscal del bien siniestrado; (iv) determinar el impuesto a cargo en \$194.530.000; y (v) sancionar por inexactitud con una multa de \$311.248.000.

Las modificaciones señaladas fueron adoptadas íntegramente en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412011000027, del 27 de diciembre de 2011.

Habida cuenta del fallecimiento del contribuyente, la heredera con administración de bienes inscrita en el RUT interpuso el respectivo recurso de reconsideración contra el acto anterior.

Mediante Resolución 900.041, del 23 de enero de 2013, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión.

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del

derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), LUZ PATRICIA GUTIÉRREZ BAENA, heredera con administración de bienes del contribuyente JOSÉ JAIR GUTIÉRREZ VIEIRA, formuló las siguientes pretensiones ante el Tribunal Administrativo del Quindío (ff. 29 y 30):

1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

Liquidación Oficial de Revisión Número 012412011000027 expedida el 27 de diciembre de 2011 por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la DIAN Armenia, notificada por correo el día 28 de diciembre de 2011.

Resolución Recurso de Reconsideración No. 900.041 del 23 de enero de 2013, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos del Nivel central de la DIAN, notificada personalmente el día 25 de enero del mismo año.

2. Que como consecuencia, se restablezca el derecho que le asiste al contribuyente, ya fallecido, José Jair Gutiérrez Vieira, representado por su heredera Luz Patricia Gutiérrez Baena, declarando la firmeza de su declaración de renta y complementarios correspondiente del año gravable 2008.

3. Que se condene en costas a la entidad demandada.

A esos efectos, invocó como normas violadas por la Administración los artículos 29 de la Constitución; 45, 647, 769 y 777 del Estatuto Tributario (ET); y 30 del Decreto 2595 de 1979. El concepto de violación planteado se sintetiza así:

1- Violación del artículo 29 de la Constitución

Manifestó que la DIAN desestimó la contestación al requerimiento especial presentada por la heredera con administración de bienes del contribuyente, bajo el argumento de que el memorial radicado carecía de constancia de presentación personal.

Alegó que esa exigencia no tiene sustento normativo y que, aun si lo tuviera, la oficina de correspondencia debió dejar constancia de la falta de presentación personal cuando se radicó la respuesta al requerimiento especial.

Por ende, señaló que la ausencia de análisis de esa contestación implica una vulneración de los derechos al debido proceso y de defensa.

2- Violación de los artículos 45 del ET y 39 del Decreto 2595 de 1979

Explicó que, según las normas invocadas, las indemnizaciones recibidas por seguros de daño son ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, siempre que, dentro del término para presentar la declaración de renta, el monto percibido se invierta en la adquisición de bienes semejantes a los asegurados, o, si ello no fuera posible, se constituya una reserva contable para la posterior realización de la inversión.

Sostuvo que en el caso concreto se cumplieron las exigencias descritas, pues el inmueble siniestrado fue reemplazado por uno nuevo; y, aunque la inversión se efectuó por fuera del término legal, el contribuyente constituyó un fondo para garantizar la reconstrucción de la edificación.

Planteado lo anterior, argumentó que si la Administración pretendía cuestionar la destinación de la indemnización por seguro de daño, esa crítica debía dirigirse contra el periodo gravable 2009, año en que se empezó a disponer de dicha suma, y no contra el 2008.

De otra parte, alegó que la situación de salud del sujeto pasivo le impidió emprender el proyecto de construcción, de forma que debió ceder sus derechos de indemnización y transferir el inmueble asegurado a terceras personas. Resaltó que, sin embargo, el señor Gutiérrez determinó que la compensación debía destinarse a restituir la propiedad siniestrada.

Por último, resaltó que el artículo 235 del ET según el cual las exenciones solo benefician a su titular no es aplicable al caso concreto, pues los ingresos no constitutivos de renta son no sujeciones al impuesto en lugar de exenciones o beneficios.

3- Violación de los artículos 769 y 777 del ET

Reprochó que la DIAN no reconociera el valor probatorio de las certificaciones del contador público y de la entidad bancaria aportadas en el procedimiento administrativo para demostrar la constitución del fondo con los recursos de la indemnización, cuyo destino exclusivo era la sustitución del bien siniestrado.

#### 4- Sanción por inexactitud

Adujo que no se configuró ninguna causal de inexactitud, pues no hubo omisión ni falsedad en los datos declarados, datos que fueron registrados con la convicción de haber aplicado correctamente el artículo 45 del ET y el Decreto 2595 de 1979, de tal forma que cualquier error en la declaración privada obedece a diferencias de criterios frente a la interpretación del derecho aplicable.

#### **Contestación de la demanda**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos (ff. 77 a 91):

Señaló que el memorial de respuesta al requerimiento especial desatendió las exigencias del artículo 559 del ET sobre presentación personal de los escritos que se radican ante la Administración, pues dicho documento carece del sello que se aposta para certificar la identidad de quien los suscribe, hecho que no está demostrado en el caso de la demandante.

Por otra parte, ratificó la improcedencia de calificar la indemnización discutida como un ingreso no constitutivo de renta, porque: (i) el contribuyente cedió a terceras personas los derechos que tenía sobre la indemnización; (ii) la certificación bancaria no da cuenta de la destinación de los fondos depositados en el banco; y (iii) la minuta de constitución de la «*Unión Temporal Edificio Torre Yanuba*», cuyo objeto era el desarrollo de un proyecto inmobiliario, no es prueba de los hechos alegados por la sucesora del contribuyente, máxime si se considera que este no era parte en el contrato de colaboración empresarial.

Insistió en que, según el artículo 39 *ibidem*, el fondo creado con los recursos de la indemnización debía estar destinado a la reposición

de un teatro, requisito que no se cumplió en el *sub lite*, porque, en el 2008, el contribuyente transfirió el lote donde estaba la edificación asegurada, lo que le impedía adelantar allí cualquier reconstrucción. Agregó que el dinero depositado en el banco no se destinó a la reposición del teatro, pues todos los derechos sobre el inmueble y la indemnización fueron cedidos. En consecuencia, concluyó que el contribuyente no tuvo la intención de reponer el bien.

Adujo que no es suficiente la constitución, existencia y permanencia de un fondo, toda vez que es necesario que la reserva esté en cabeza del primer beneficiario, titular de los beneficios concedidos por la ley; y que solo el contribuyente podría reponer el bien porque la normativa no contempla que esa carga se traslade a terceros. Sin perjuicio de lo anterior, aclaró que la referencia al artículo 235 del ET, contenida en el emplazamiento para corregir, fue errada, puesto que la indemnización por seguro de daño no es una exención sino un ingreso no constitutivo de renta.

Cuestionó la certificación de contador público allegada por la actora al procedimiento administrativo, pues esta fue desvirtuada mediante otras comprobaciones especiales.

Finalmente, argumentó que está demostrado que el contribuyente incluyó en su denuncia rentística un valor por concepto de ingresos no constitutivos de renta que no cumple con las exigencias legales previstas para ese fin. Por consiguiente, señaló que procede la imposición de la sanción por inexactitud.

### **Sentencia apelada**

En el trámite de la audiencia inicial, celebrada el 30 de abril del 2014, el Tribunal Administrativo del Quindío dictó sentencia de primera instancia, con la que negó las pretensiones de la demanda (ff. 117 a 131).

En primer lugar, estimó que quien suscribió la respuesta al requerimiento especial no probó las condiciones en las que señaló comparecer al procedimiento, pues el memorial solo contaba con un sello de recepción en correspondencia y carecía de sello de

presentación personal. Por ende, concluyó que no hubo violación del derecho al debido proceso que implicara la nulidad de los actos censurados.

De otra parte, consideró que la certificación de contador público aportada por la demandante no lograba acreditar la existencia del fondo para la reposición del activo.

En el mismo sentido, valoró que los elementos probatorios aportados al expediente demostraban: (i) que la indemnización recibida fue utilizada por la Unión Temporal «*Edificio Torre Yanuba U.T.*» para la construcción de un inmueble comercial destinado a una actividad económica distinta a la indicada en la póliza de seguro (salas de cine y teatro); y (ii) que el contribuyente vendió el predio donde estaba ubicado el activo siniestrado y cedió el derecho a la indemnización por daño, de forma que fueron terceros quienes ejecutaron el proyecto inmobiliario.

Por los motivos anteriores, resolvió que no se verificaron los supuestos para tratar dicha suma como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Confirmó la imposición de la sanción por inexactitud porque consideró que se habían incluido en la declaración datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados que daban lugar a un menor impuesto o saldo a pagar.

Condenó en costas a la parte demandante, según lo previsto en los artículos 392 del Código de Procedimiento Civil (CPC) y 188 del CPACA, por haber sido vencida en sus pretensiones.

Finalmente, dado que la apoderada de la DIAN no asistió a la audiencia inicial ni aportó una justificante válida sobre los motivos de su inasistencia, le impuso una multa de dos salarios mínimos legales mensuales vigentes (smlmv) en consonancia con el artículo 180 del CPACA.

### **Recurso de apelación**

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia

del tribunal, insistiendo en los cargos de la demanda (ff. 136 a 146). A lo allí expresado agregó que la exigencia del artículo 45 del ET consiste en que los bienes con los que se efectúa la reposición patrimonial sean iguales o semejantes al siniestrado; condición que a su entender se cumplió en el caso concreto, porque el teatro y la nueva edificación estaban construidos en ladrillo y concreto.

Reprochó que se hubiese analizado la semejanza basándose en la destinación del nuevo inmueble. Afirmó que la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente en relación con la nueva edificación no tenía incidencia a efectos de determinar el tratamiento tributario de la indemnización por daño emergente; y agregó que, incluso si no fuese así, en el caso concreto tendría que considerarse que en el inmueble siniestrado la mayor parte de la generación de ingresos procedía del alquiler de los locales comerciales que existían en la edificación y no de la explotación de las salas de cine.

Adujo que cuando se opta por la constitución del fondo, el artículo 39 del Decreto 2595 de 1979 no fija un plazo cierto para realizar la inversión ni prevé otro requisito adicional para gozar del beneficio. A este respecto, no compartió la posición del tribunal según la cual no se aportó prueba suficiente para acreditar la constitución del fondo, porque entiende que la certificación del contador público y las certificaciones bancarias a nombre del contribuyente soportan debidamente tal circunstancia.

Finalmente, denunció que el tribunal no analizó el argumento según el cual la Administración no podía modificar la declaración del impuesto correspondiente a 2008 porque al 31 de diciembre de ese año el sujeto pasivo satisfizo los presupuestos del citado artículo 39 para que la indemnización se considerara un ingreso no constitutivo de renta; es decir, que cualquier reproche por utilización diferente de los recursos recibidos a título de indemnización debía hacerse respecto del periodo 2009 y no del 2008.

Pese a todas las alegaciones que formuló contra los fundamentos jurídicos de la liquidación administrativa del tributo, se abstuvo de plantear cargos de apelación contra la sanción por inexactitud y contra la condena en costas en primera instancia.

De otra parte, el 14 de mayo de 2014, es decir, dentro del término para la interposición del recurso de apelación de la sentencia de primer grado, la apoderada judicial de la DIAN radicó un memorial, en el que explicó que no había asistido a la audiencia celebrada el 24 de abril del mismo año, porque la incapacitaron por razones médicas los días 24 y 25 de abril, circunstancia que acreditó aportando la receta del médico domiciliario que dictaminó sobre su condición física (ff. 134 y 135). Por lo anterior, solicitó al *a quo* «reconsiderar la sanción impuesta y que se me exonere de la misma».

### **Alegatos de conclusión**

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación (ff. 179 a 181); y la demandada los expuestos en la contestación a la demanda (ff. 159 a 161).

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, la Sala decidirá sobre la sentencia de primer grado que negó las pretensiones de la actora y sancionó a la apoderada de la demandada por no asistir a la audiencia inicial.

En concreto, corresponde a la Sala determinar: (i) si la falta de análisis de la respuesta al requerimiento especial constituye una vulneración al debido proceso que implique la nulidad de la liquidación oficial de revisión; (ii) si la indemnización por seguro de daño percibida por el contribuyente en 2008 reunió las exigencias del artículo 45 del ET y sus disposiciones reglamentarias para ser calificada como un ingreso no constitutivo de renta en ese periodo imponible; y (iii) si la Administración y el *a quo* erraron en la valoración probatoria de las certificaciones de contador público

allegadas por el contribuyente en vía gubernativa y en sede judicial.

Aunado a lo anterior, compete a la Sala pronunciarse sobre la sanción por no asistir a la audiencia inicial impuesta a la apoderada de la DIAN en la sentencia recurrida.

2- El cargo inicial plantea la nulidad de la actuación administrativa porque la demandada desestimó la respuesta dada al requerimiento especial, debido a que no se le había hecho presentación personal al memorial que la contenía. Mientras la Administración argumentó que la falta de presentación personal se evidencia porque al documento no se le impuso el sello que acredita la presentación personal de escritos (que indica los datos de identificación personal de quien concurre), sino apenas el sello de recibido del área de correspondencia de la DIAN, con indicación de la fecha y hora de radicación del escrito, la actora nunca controvertió la afirmación de ese hecho. Tan solo reprochó que la autoridad por esa razón no le haya dado alcance a las explicaciones y alegaciones hechas en él escrito de respuesta al requerimiento especial. Al respecto, la Sala considera lo siguiente:

La presentación personal de memoriales busca darle certeza al funcionario en cuanto a las personas que mediante escritos promueven el procedimiento administrativo o concurren a él. Se trata de un mecanismo que, aunque resulta necesario en ocasiones, en principio riñe con el artículo 83 de la Constitución, de acuerdo con el cual la buena fe se presume en todas las actuaciones que los particulares adelantan ante las autoridades. Por esa razón, la normativa rectora del procedimiento administrativo general dispone en el ordinal 3.º del artículo 9.º del CPACA que los funcionarios públicos tienen prohibido *«exigir la presentación personal de peticiones, recursos o documentos cuando la ley no lo exija»*, en la medida en que se trata de una conducta que obstaculiza los procedimientos, junto con las demás enlistadas en la norma, por lo cual atenta contra la eficiencia de la Administración y los derechos de los administrados.

Para el específico caso del procedimiento de gestión administrativa tributaria, las normas contemplan que los administrados pueden actuar ante las autoridades directamente o a través de sus

representantes o apoderados (artículo 555 del ET), sin perjuicio de lo cual el artículo 559 *ejusdem* dispone que «*las peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán presentarse personalmente o de forma electrónica*» y, de ser lo primero, «*los escritos del contribuyente deberán presentarse en la administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional*».

Lejos de ser un ritual desligado de finalidades relevantes, guarda sentido la exigencia que hace la norma para que lleven presentación personal los memoriales dirigidos a la Administración de impuestos, en especial dentro de los procedimientos de liquidación administrativa de deudas tributarias, puesto que a través de esos escritos el administrado puede, eventualmente, aceptar hechos que le perjudiquen o disponer del derecho en litigio. Para apreciar esta circunstancia basta citar el artículo 747 del ET, según el cual «*la manifestación que se hace mediante escrito dirigido a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz, en el cual se informe la existencia de un hecho físicamente posible que perjudique al contribuyente, constituye plena prueba contra este*»; o el artículo 723 *ibidem*, que señala que «*en la etapa de reconsideración, el recurrente no podrá objetar los hechos aceptados por él expresamente en la respuesta al requerimiento especial o su ampliación*».

Además, en la medida en que las respuestas a los requerimientos especiales pueden ser formuladas ya no solo por el interesado o su representante sino también por un agente oficioso (artículo 557 del ET), caso en el cual el agente oficioso adquiere responsabilidad por las obligaciones tributarias que deriven de su actuación, a menos de que el interesado ratifique la actuación del agente oficioso y lo libere de toda responsabilidad, resulta necesario para la autoridad tener seguridad acerca de quién le dio respuesta al requerimiento especial y en qué calidad lo hizo, a efectos de determinar las responsabilidades correspondientes por las deudas tributarias que se determinen a partir de esa respuesta.

En suma, por razones de diverso orden, todas relevantes, es un

hecho cierto que el ordenamiento sí establece en el artículo 559 del ET una habilitación legal para que la Administración exija que se le haga presentación personal al memorial que contiene la respuesta al requerimiento especial. Pero por la misma razón, la autoridad tiene la carga de constatar, en el momento de la radicación, si el escrito que se le allega requiere o no de presentación personal, así como la calidad con la que actúa el memorialista y el cumplimiento de las formalidades correspondientes.

Con todo, en el *sub lite* no se materializó la violación al debido proceso argüida por la demandante, por las siguientes circunstancias:

El emplazamiento para corregir que se le notificó al contribuyente José Jair Gutiérrez Vieira (ff. 180 a 188) fue contestado por su apoderado mediante un memorial (ff. 189 a 193) en el cual se opuso al planteamiento administrativo alegando las mismas razones que después la demandante, Luz Patricia Gutiérrez, adujo en el escrito de respuesta al requerimiento especial (ff. 216 a 221). Señaladamente, hizo alegaciones relativas (i) al plazo dentro del cual debía realizarse la reinversión de la indemnización recibida, (ii) al fondo que constituyó para reservar los recursos procedentes de la inversión y (iii) a las circunstancias bajo las cuales el obligado tributario había efectuado una cesión de derechos a quienes tenían vocación sucesoral sobre su patrimonio; razones que fueron analizadas y desvirtuadas en el anexo explicativo del requerimiento especial (ff. 197 a 214), todo lo cual se advirtió en la liquidación oficial de revisión (ff. 229 a 234). Además, esas mismas alegaciones las formuló la parte actora como motivos de inconformidad en el recurso de reconsideración que interpuso contra la liquidación oficial de revisión (ff. 235 a 244), lo cual suscitó un nuevo pronunciamiento administrativo al respecto, esta vez, en la resolución a través de la cual se decidió el recurso de reconsideración (ff. 247 a 255).

Así las cosas, aprecia la Sala que en las distintas etapas del procedimiento administrativo la demandada atendió y decidió las alegaciones que la actora formuló en el escrito de respuesta al requerimiento especial, razón por la que no está llamado a prosperar el cargo de violación al debido proceso planteado por la

demandante.

3- Respecto del debate jurídico de fondo planteado en la demanda y en la apelación acerca del cumplimiento de los requisitos normativos para considerar la indemnización percibida por el contribuyente como un ingreso no constitutivo de renta, a lo largo del plenario se establecieron los siguientes hechos y circunstancias relevantes:

(i) Desde el 15 de noviembre de 1973, el señor José Jair Gutiérrez Vieira era propietario de una tercera parte del predio identificado con la Matrícula Inmobiliaria nro. 280-69886, ubicado en la ciudad de Armenia (f. 60 caa). Las dos terceras partes restantes pertenecían, desde la misma fecha a los señores Judith Gutiérrez Vieira y Ramiro Gutiérrez Viera (*ibidem*).

(ii) En el inmueble descrito existían locales comerciales, destinados al arriendo, y el *Teatro Yanuba* (f. 6, y 75 y 76 caa).

(iii) El 18 de diciembre de 2007, el señor José Jair Gutiérrez Vieira tomó un seguro de protección empresarial con la sociedad Liberty Seguros S. A. (Póliza nro. LPE 140132), con el objeto de amparar contra incendios y otros siniestros el inmueble donde estaba ubicado el Teatro Yanuba, además de los muebles y enseres (silletería, etc.), el equipo electrónico, los elementos para proyección de cine y el equipo de oficina que allí se encontraban. La cuantía total del amparo ascendía a \$1.484.900.000, de los que \$1.412.900.000 correspondían a la reposición de los bienes descritos en caso de incendio (ff. 68 a 74 caa).

(iv) El predio referido se incendió en febrero de 2008, con lo cual se realizó el riesgo cubierto por la póliza de seguro (ff. 75 y 76 caa).

(v) Entre el 15 de febrero de 2008 y el 07 de octubre del mismo año, la aseguradora desembolsó al contribuyente un total de \$1.396.522.481 por concepto pago de la indemnización (f. 67 caa).

(vi) Con ocasión de la liquidación de la sociedad conyugal que tenía el señor José Jair Gutiérrez Viera con su esposa, esta adquirió la propiedad del 20% de la tercera parte del predio que correspondía

al contribuyente, el 30 de octubre de 2008 (f. 60 caa).

(vii) El 29 de diciembre de 2008, el señor José Jair Gutiérrez Vieira cedió a título gratuito el porcentaje que había conservado sobre el predio a su esposa, su hermano y sus dos hijas, una de las cuales es la aquí demandante a título de heredera con administración de bienes (ff. 60 y 61 caa).

(viii) El señor José Jair Gutiérrez Vieira cedió el valor total de los derechos que tenía sobre la indemnización pagada por la aseguradora (*i.e.* \$1.330.022.483) a cuatro familiares y a la sociedad Piero Ltda, hecho confesado con ocasión de la respuesta al Auto de verificación nro. 012382009000006 de 2009 (f. 54 caa).

(ix) A 31 de diciembre de 2008 el contribuyente había constituido un Fondo de Reposición de Activos, por valor de \$1.330.022.483, con recursos que estaban depositados en CDTs y cuentas bancarias (ff. 24, 25, 27, 28 y 56 a 57 caa).

(x) La diferencia entre la indemnización pagada por la aseguradora (según certificado del revisor fiscal de la aseguradora) y el monto con el que se constituyó el fondo de reposición de activos fue destinada a la remoción de escombros (ff. 43 a 47 y 102 a 104 del caa).

(xi) El 3 de agosto de 2009, el señor José Jair Gutiérrez Vieira presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 (f. 16 caa).

(xii) El 11 de agosto de 2009, los beneficiarios de las cesiones de derechos y propiedades hechas por el contribuyente constituyeron la unión temporal «*Edificio Torre Yanuba U.T.*», con el objeto de desarrollar, ejecutar y comercializar un proyecto inmobiliario comercial. De conformidad con el contrato de constitución del ente, el capital de trabajo estaba representado por el valor de la indemnización recibida por el siniestro ocurrido sobre el inmueble, por el valor comercial del solar y por activos aportados por los miembros de la unión temporal para la constitución de esta (f. 62 caa).

(xiii) Tras un emplazamiento para corregir, el contribuyente corrigió su declaración de renta en el sentido de trasladar el ingreso recibido a título de indemnización por seguro daño del renglón de las ganancias ocasionales no gravadas al renglón de ingresos no constitutivos de renta (f. 194 caa).

(xiv) Mediante requerimiento especial, la DIAN planteó excluir de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional el valor de \$1.330.202.000, correspondiente a la indemnización recibida por seguro de daño; aumentar los ingresos netos en la misma cuantía; incluir \$737.490.000 por concepto de costo fiscal del bien siniestrado; liquidar el impuesto a cargo en \$194.530.000; e imponer una sanción por inexactitud de \$311.248.000 (ff. 197 a 214 caa).

(xv) Esas modificaciones fueron adoptadas íntegramente en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412011000027, del 27 de diciembre de 2011 (ff. 225 a 234 caa).

(xvi) Por la muerte del contribuyente, la señora Luz Patricia Gutiérrez Baena, actuando como heredera con administración de bienes inscrita en el RUT, recurrió en reconsideración la liquidación oficial (ff. 235 a 245 caa).

(xvii) Mediante Resolución 900.041, del 23 de enero de 2013, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión (ff. 247 a 255).

4- Los hechos relatados evidencian que durante 2008 el contribuyente cedió toda su propiedad sobre el inmueble siniestrado y los derechos que tenía para recibir la indemnización por seguro de daños; situaciones que no controvierten las partes de este proceso.

Pero la demandante alega que el contribuyente constituyó un fondo al que aportó los recursos percibidos por concepto de indemnización de seguro de daños, con la finalidad de que la unión temporal «*Edificio Torre Yanuba U.T.*» (de la que él no hacía parte) se encargara de ejecutar un proyecto inmobiliario en el solar donde estaba situada la edificación en la que ocurrió el siniestro y que, en razón a que el bien asegurado y el inmueble construido para reponerlo eran edificios similares, el sujeto pasivo cumplió con los

requisitos normativos para darle a la indemnización recibida el tratamiento de un ingreso no constitutivo de renta.

De la lectura de los actos censurados y de la contestación de la demanda, se advierte que la Administración no modificó la liquidación privada del contribuyente por los motivos precedentes, sino porque consideró que la indemnización discutida fue cedida a terceros y que estos no estaban legitimados para gozar del «*beneficio*» de que trata el artículo 45 del ET (ff. 85 a 87; y 230, 251 vto y 252 caa).

En esos términos, el pronunciamiento que se demanda de esta judicatura se encamina a determinar si la indemnización por seguro de daños, en la parte correspondiente al daño emergente, puede ser declarada por el contribuyente como ingreso no constitutivo de renta, a pesar de haber sido cedida a terceros durante el mismo año gravable en que se percibió.

4.1- A esos efectos, conviene precisar que según el artículo 45 del ET la porción correspondiente al daño emergente de las indemnizaciones percibidas por seguros de daño es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, siempre que el contribuyente demuestre, dentro del plazo reglamentario, que invirtió la totalidad de ese recurso en la adquisición de bienes iguales o semejantes al siniestrado.

En el mismo sentido, la correspondiente disposición reglamentaria (*i.e.* el artículo 38 del Decreto 2595 de 1979, codificado en el artículo 1.2.1.12.5 del Decreto Único 1625 de 2016 reglamentario en materia tributaria, DURT) señala que solo el importe imputable a la reparación del daño emergente está relevado de imposición sobre la renta, hasta la concurrencia del costo fiscal del bien asegurado.

Al respecto, el artículo 37 del Decreto 2595 de 1979 (hoy artículo 1.2.1.12.2 del DURT) precisa que se entiende que la indemnización del daño emergente corresponde a «*los ingresos en dinero o en especie percibidos por el asegurado **por sustituir** el activo patrimonial perdido*» (destaca la Sala); mientras que los recursos dirigidos a sustituir una renta que el asegurado deja de realizar atañen al lucro cesante.

Por su parte, el artículo 39 *ibidem* (compilado en el artículo 1.2.1.12.3. del DURT) determina que para obtener el tratamiento previsto en las normas descritas el interesado debe demostrar mediante certificación de revisor fiscal o contador público que dentro del término para presentar la declaración de renta invirtió la totalidad de la indemnización recibida «*en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro*»; o, de no ser posible lo anterior, que constituyó un fondo «*destinado exclusivamente a la adquisición de los bienes mencionados*».

En caso contrario, esto es, si los recursos se destinan a fines distintos a la sustitución patrimonial del bien siniestrado, el párrafo del citado artículo indica que lo recibido por indemnización constituirá renta gravable.

En síntesis, para que una indemnización por daño emergente sea considerada ingreso no constitutivo de renta a la luz de las normas reseñadas se requiere que el interesado acredite que los recursos percibidos se destinan, exclusivamente, a la «*adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro*», esto es, a que se restituya en el patrimonio del contribuyente un activo de condiciones similares a las del asegurado.

4.2- En el *sub lite*, está probado que antes de que finalizara el periodo gravable 2008 el contribuyente cedió la totalidad de la indemnización obtenida con ocasión del incendio del bien asegurado a los miembros de la unión temporal «*Edificio Torre Yanuba U.T.*», para que ellos, y no el sujeto pasivo, llevaran a cabo un proyecto inmobiliario.

Señaladamente, en el memorial de respuesta al Auto de verificación nro. 012382009000006, del 18 de noviembre de 2009, que obra a folio 54 del caa, la demandante aseguró que «*al momento del siniestro el señor José Jair Gutiérrez Vieira era solo dueño de una tercera parte (1/3) del inmueble y, posteriormente (durante el año 2008), vendió dicha parte, cediendo los derechos que tenía sobre la indemnización a los adquirentes*», estos son, Piero Ltda., Amparo Baena, Ángela Gutiérrez Baena, Luz Gutiérrez Baena y Alejandro Gutiérrez Baena.

De conformidad con el mismo documento, el valor de las cesiones realizadas a favor de los terceros ascendió a \$1.330.022.483, esto es, al monto total de las sumas obtenidas con ocasión del siniestro del inmueble en el que estaba ubicado el Teatro Yanuba; información que, a su vez, coincide con la contenida en los documentos elaborados por el contribuyente y aportados al procedimiento administrativo para acreditar los movimientos surtidos durante el 2008 en la cuenta de patrimonio con relación al Fondo de reposición de activos (ff. 17 y 18 caa).

Asimismo, la cláusula quinta de la minuta de constitución de la unión temporal señala que los miembros de dicho vehículo contractual son: Piero Ltda., Amparo Baena, Ángela Gutiérrez Baena, Luz Gutiérrez Baena y Alejandro Gutiérrez Baena, es decir, quienes obtuvieron los derechos a reclamar la indemnización por daño emergente.

Por su parte, la cláusula octava *ibidem* indica que «*el capital de trabajo se encuentra representado por el valor actual de la indemnización con ocasión del incendio del inmueble [identificado con matrícula inmobiliaria nro. 280-69886] y por el valor comercial actual del referido inmueble, bienes estos que han sido aportados por los contratantes*» (f. 62 caa).

Así las cosas, a la luz de los documentos que obran en el plenario, en el caso que ocupa la atención de la Sala está plenamente acreditado que antes de la finalización del periodo gravable 2008, esto es, antes de que terminaran de configurarse los hechos sometidos a imposición sobre la renta, el sujeto pasivo transfirió a terceros la totalidad de los recursos que después declaró como no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.

Adicionalmente, se insiste, esos hechos no solo no fueron debatidos por la actora en el curso del proceso judicial, sino que fueron afirmados por ella desde el escrito de la demanda en el que afirmó que «*durante el año 2008, enajenó, a sus parientes más cercanos, los bienes y propiedades que poseía*» (f. 6) y que «*la Unión Temporal "edificio Yanuba UT" fue constituida mediante los aportes*

*del lote en que se encontraba el lote siniestrado y los dineros provenientes de la indemnización».*

También cabe destacar que las anotaciones nros. 03 a 07 y 10 a 13 del Certificado de Tradición del predio asegurado (ff. 60 y 61 caa) evidencian que antes de que culminara el año gravable 2008 el contribuyente ya no tenía la calidad de propietario del inmueble asegurado, de tal suerte que no era posible efectuar la restitución que exige la normativa tributaria, pues el activo siniestrado ya no hacía parte del patrimonio del sujeto pasivo así que no había objeto a restituir.

Esa situación fue reconocida por el apoderado del contribuyente en el memorial del 4 de mayo de 2010, dirigido a la Administración, en el que admitió que después del 29 de diciembre de 2008, fecha en que se efectuaron las cesiones a favor de los miembros de la unión temporal, *«José Jair no queda con parte alguna del inmueble siniestrado»* (f. 104 caa).

De manera que, la indemnización discutida no fue destinada a sustituir un activo patrimonial de propiedad del asegurado, pues ese bien ya no hacía parte de la masa de bienes poseídos por el contribuyente en el 2008, sino que fue utilizada para efectuar una cesión a terceros, con el objeto de que estos desarrollaran la construcción de un proyecto inmobiliario cuya ejecución se reflejaría en el patrimonio de estos últimos, según los porcentajes pactados en el acto constitutivo de la unión temporal.

En armonía con las consideraciones anteriores, la Sala concluye que el contribuyente no cumplió con las exigencias normativas para darle tratamiento de ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional a los recursos recibidos en el 2008 a título de indemnización por seguro de daño.

No prospera el cargo de apelación.

5- De otra parte, la actora reprocha la valoración probatoria efectuada por el tribunal en relación con las pruebas contables aportadas, tanto en sede administrativa como judicial, para acreditar la condición de ingreso no constitutivo de renta de la

indemnización percibida con ocasión del siniestro ocurrido al Teatro Yanuba.

Sobre esta cuestión, conviene destacar que independientemente del valor probatorio asignado por la Administración y por el *a quo* a las certificaciones de contador público allegadas por la demandante, el contribuyente desentendió los requisitos establecidos por el artículo 45 del ET para que los ingresos recibidos a título de indemnización por seguro de daño fueran considerados como no constitutivos de renta, en la medida en que está probado, y no es debatido por las partes, que el señor Gutiérrez Vieira cedió a terceros la totalidad de su derecho a la indemnización y la propiedad del predio siniestrado, antes de que culminara el año imponible 2008.

En ese sentido, los hechos que se pretendía acreditar con dichos documentos, *i.e.* la efectiva constitución del Fondo de Reposición de Activos y su destinación a la construcción de un proyecto inmobiliario, no lograrían demostrar el cumplimiento de las condiciones descritas por el ordenamiento tributario para atribuir la calificación de ingreso no constitutivo de renta a la indemnización percibida por el sujeto pasivo. Así las cosas, las certificaciones allegadas por la actora no lograrían desvirtuar la legalidad de los actos acusados, ni modificar la decisión que adoptará la Sala.

Por consiguiente, le debe a la Sala rechazar esos documentos porque en este punto resultan inútiles, sobrantes, no en sí mismos, sino con relación a las circunstancias y calificaciones jurídicas que ya se han establecido en el proceso.

6- Ahora bien, la Sala observa que en los actos censurados se le impuso al demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% del mayor impuesto determinado, con fundamento en lo que, para la época de expedición de aquellos actos, consagraba el artículo 647 del ET.

La regulación de esa sanción fue modificada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de establecer una menor sanción por la comisión de la infracción, que quedó codificada en el actual artículo 648 del ET.

Dada esa circunstancia, la Sala considera que se debe atender el mandato previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual en el ámbito sancionador procede aplicar retroactivamente la norma posterior, siempre que resulte más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora.

Por lo tanto, en el presente asunto se debe declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, a efectos de adecuar la sanción por inexactitud impuesta, a la norma actual que resulta más favorable a los intereses del infractor.

La sanción por inexactitud, equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la DIAN y el determinado por el demandante, se cuantifica así:

Saldo a pagar según liquidación oficial	\$197.653.000
Saldo a Pagar según liquidación privada	\$3.123.000
Diferencia (base)	\$194.530.000
Porcentaje a imponer a título de sanción	100%
Sanción por inexactitud	\$194.530.000

En consecuencia, la determinación del total de la deuda tributaria de la demandante por concepto del IVA del primer bimestre de 2008 y de la sanción procedente por la inexactitud incurrida en la declaración, queda de la siguiente manera:

Renglón 81 Saldo a pagar por impuesto	\$197.653.000
Renglón 82 Sanción por inexactitud	\$194.530.000
<b>Renglón 83 Total saldo a pagar</b>	<b>\$392.183.000</b>

7- Así, aunque la Sala avala el juicio hecho por el *a quo* respecto de los actos acusados, se ve en la necesidad de revocar el ordinal primero de la providencia apelada, lo cual se debe, exclusivamente, a que con posterioridad a la sentencia de primer grado tuvo lugar un cambio legislativo sobre la regulación de la sanción por inexactitud, modificación que es de obligatoria aplicación al caso por mandato constitucional; en su lugar, anulará parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se tendrá como liquidación de la sanción por inexactitud la

determinada por la Sala.

8- Por otra parte, en cuanto a la multa impuesta en la sentencia de primer grado a la apoderada de la DIAN por no asistir a la audiencia inicial celebrada el 24 de abril de 2014, equivalente a dos smlmv (ff. 130 vto. y 131 vto.), está plenamente acreditado que la profesional no acudió a ejercer la defensa técnica de la entidad demandada en la audiencia inicial (ff. 114 a 116 vto.).

De igual forma, consta en el plenario que la apoderada sancionada omitió presentar al tribunal el justificante de su inasistencia dentro de los tres días siguientes a la realización de la audiencia inicial. No obstante, dentro del término para apelar la sentencia, la demandada radicó un memorial con el que adjuntó una excusa médica y solicitó que se reconsiderara la sanción impuesta (ff. 134 y 135); petición que llevó al *a quo* a entender que la DIAN también había apelado la providencia de primera instancia y resolvió, en auto del 13 de junio de 2014 «*Conceder en el efecto suspensivo el recurso de apelación incoado por la parte demandante y demandada contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda*» (f. 148 vto.).

Este recuento evidencia que el tribunal valoró la inasistencia de la abogada a la audiencia inicial bajo unos causes procesales distintos a los expresamente consagrados en el ordinal tercero del artículo 180 del CPACA. Es decir, que en lugar de haber proferido un auto para imponer la sanción procedente por no haber justificado dentro de los tres días siguientes a la audiencia la inasistencia a ella, adoptó esa decisión mediante sentencia y, adicionalmente, resolvió darle trámite de apelación a la solicitud formulada en escrito radicado el 14 de mayo de 2014 por la profesional sancionada.

Así pues, compete a la Sala pronunciarse sobre el cargo de violación propuesto por la entidad demandada. A esos efectos, el inciso primero numeral 2º de ese artículo dispone expresamente que «*todos los apoderados deberán concurrir obligatoriamente*». Aunque el inciso siguiente establece que la inasistencia de los apoderados no impide la realización de la audiencia inicial, esa previsión no implica *per se* que la comparecencia de los apoderados deba entenderse como facultativa. La obligatoriedad que se

menciona en el ordinal 2.º debe ser entendida como un mandato imperativo que, en caso de incumplimiento, acarrea consecuencias procesales<sup>1</sup> y pecuniarias<sup>2</sup>. Si la norma pretendiera que la comparecencia de los apoderados fuera facultativa, así lo habría establecido y no habría previsto ninguna consecuencia para la inasistencia.

Por su parte, el tercer ordinal del artículo 180 del CPACA establece la inasistencia a dicha diligencia solo podrá excusarse mediante prueba siquiera sumaria de una justa causa, dentro de los tres días siguientes a su celebración y siempre que la fundamentación corresponda a fuerza mayor o caso fortuito, de tal suerte que el citado artículo 180 distingue dos eventos: (i) el aplazamiento de la audiencia y (ii) la justificación por inasistencia.

Al analizar el ordinal 3.º del artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, se advierte que, en efecto, esa norma utiliza las expresiones «*excusa*» y «*justificación*» y les da una connotación distinta. La primera se reserva para aquellos eventos en los que los motivos de inasistencia se exponen antes de la realización de la audiencia inicial y, en ese sentido, persiguen el aplazamiento de la diligencia. A su turno, el término «*justificación*» comprende aquellos casos en los que los motivos de inasistencia se exponen con posterioridad a la realización de la audiencia y tiene como finalidad la exoneración de la sanción pecuniaria.

De ese modo, el inciso primero del numeral 3º del artículo 180 de la Ley 1437 de 2011 permite que los apoderados puedan «*excusarse mediante prueba siquiera sumaria de una justa causa*». Sin embargo, en lo que atañe a justificaciones, el inciso tercero del numeral 3º del artículo 180 de la Ley 1437 de 2011 dispone expresamente que serán válidas «*siempre que se fundamenten en fuerza mayor o caso fortuito*». Es decir, la misma norma limita la admisibilidad de las justificaciones.

En el caso concreto, la Sala advierte que la justificación que obra a

---

<sup>1</sup> Imposibilidad de controvertir, mediante recursos, las decisiones adoptadas en la audiencia.

<sup>2</sup> Multa de dos salarios mínimos mensuales legales vigentes, en caso de justificar debidamente la inasistencia.

folio 135 del expediente fue presentada por la apoderada de la demandada el día 14 de mayo de 2014, esto es, por fuera del término de tres días siguientes a la celebración de la audiencia inicial (24 de abril de 2014), sin que se especificara una razón de fuerza mayor o caso fortuito que hubiera impedido presentar la excusa con anterioridad.

Por lo tanto, las circunstancias expuestas por la entidad demandada no determinan la admisibilidad de la justificación. En consecuencia, se confirmará el ordinal tercero de la sentencia impugnada.

9- Finalmente, para decidir sobre las costas en segunda instancia, se considera lo siguiente:

El artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil (CPC). A su vez, este dispone, en el ordinal 8.º del artículo 365 que *«solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»*.

En el caso concreto, no aparece ningún elemento de prueba en esta instancia de las costas solicitadas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

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,

## **F A L L A**

1- **Revocar** el numeral primero de la sentencia del 30 de abril de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar dispone,

**Primero. Declarar** la nulidad parcial de los actos

administrativos demandados.

- 2- A título de restablecimiento del derecho, **tener** como liquidación de la sanción por inexactitud a cargo de la parte demandante, la practicada por la Sala.
- 3- En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.
- 4- **Reconocer** personería para actuar en el proceso a la abogada Clara patricia quintero garay, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder conferido (f. 162).
- 5- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**