



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., ocho (08) de mayo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2023- 00115 -01 (28994)
Demandante: Inversiones Oma Osio Mancini & CIA SCA
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2016. Ingresos por la venta de inmuebles. Activos fijos o movibles.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 05 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que resolvió (índice 27):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: No condenar en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 022622021000013, del 30 de noviembre de 2021 (ff. 422 a 441 vto. caa²), la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2016 efectuada por la actora mediante corrección voluntaria a la declaración del tributo (ff. 2 a 4 vto. caa). En concreto, reclasificó los ingresos por la venta de inmuebles declarados en el renglón «*ingresos por ganancias ocasionales*» al de «*ingresos operacionales*», pero prescindió de reclasificar el «*costo por ganancias ocasionales*» declarado y, en su lugar, determinó un menor valor como costo de venta de los bienes enajenados; por ende, liquidó un mayor impuesto a cargo e impuso sanción por inexactitud. Esa decisión fue confirmada por la Resolución 011264, del 02 de diciembre de 2022 (ff. 464 a 472 caa).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 28 de junio de 2024 (índice 3. Esta y las demás menciones de «*índices*» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).
² El cuaderno de antecedentes administrativos se aportó por la demandada en los documentos digitales contenidos en el índice 11.



1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 022622021000013, del 30 de noviembre de 2021, que modifica la declaración privada del impuesto de renta y complementarios del periodo gravable 2016...
2. Se declare la nulidad de la Resolución 011264, del 02 de diciembre de 2022 ... por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración y que confirmó la liquidación de revisión.
3. Que, como consecuencia de las declaraciones de nulidad contenidas en las anteriores pretensiones, a título de restablecimiento del derecho, se deje sin efecto los actos demandados y se exima a mi representada de cualquier cobro por estos conceptos.
4. En caso de que su despacho declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, solicito respetuosamente se sirva establecer los conceptos y valores sobre los cuales es procedente conceder la nulidad parcial.
5. Teniendo en cuenta que los actos administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de nulidad absoluta. Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365, y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con el Acuerdo PSAA16-10554, del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 6.º, 29 y 83 de la Constitución; 21-1 y 60 del ET (Estatuto Tributario); 3.º y 4.º de la Ley 1314 de 2009; 42 y 161 del CPACA; y 167 y 176 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Alegó que los actos demandados fueron proferidos con infracción al debido proceso y falsa motivación, ya que la demandada no se pronunció sobre cada uno de los argumentos expuestos en el recurso de reconsideración y omitió demostrar la naturaleza de cada uno de los activos enajenados, a efectos de establecer si la utilidad percibida por su venta estaba gravada con el impuesto sobre la renta o generaba ganancia ocasional.

Relató que, en 1974 y como medida de protección patrimonial, la socia gestora aportó al capital social un lote rural que le fue adjudicado en una sucesión. Explicó que dicho predio fue reclasificado a suelo urbano y, en 1977, se desagregó en tres lotes de menor extensión, los cuales, a su vez, se subdividieron en 256 predios en 1980. Defendió que contrario a lo señalado por la demandada, la utilidad percibida por la venta de dichos inmuebles estaba gravada con el impuesto de ganancias ocasionales y no con el impuesto sobre la renta, debido a que tenían la connotación de activos fijos y fueron conservados en su patrimonio por más de 40 años.

Sostuvo que el lapso entre la adquisición y la enajenación de los bienes evidenciaba que su venta no correspondía a la actividad económica habitual de la compañía, sino que se trataba de operaciones realizadas al detectar una oportunidad para obtener rentabilidad, tal como lo haría cualquier sujeto que gestione adecuadamente sus intereses. Asimismo, refutó la conclusión de la demandada de que la enajenación de inmuebles formaba parte del giro ordinario de sus negocios, conforme a las actividades descritas en su objeto social, pues esa era una prueba formal que no reflejaba las labores efectivamente realizadas por la entidad, las cuales consistieron en la conservación del patrimonio de las tres familias que poseían el capital social y esto incluyó la realización de los actos jurídicos necesarios para la reclasificación y división del predio en cuestión.

Afirmó que en el expediente no existían pruebas que demostraran que la venta de inmuebles constituía su actividad económica habitual, lo que impedía considerar dichos bienes como activos movibles. Señaló que, por el contrario, las declaraciones tributarias

de los años anteriores y los registros contables evidenciaban que estos estaban clasificados como activos fijos. Explicó que al tratarse de terrenos, su costo fiscal fue actualizado conforme a lo dispuesto en el artículo 73 del ET, más no determinado según el artículo 65 *ibidem*, el cual habría sido aplicable en caso de tratarse de inventario. Indicó que dichos terrenos no fueron objeto de depreciación y aseguró que ninguno de estos tratamientos fue cuestionado por la demandada antes del periodo en litigio.

Argumentó que los activos enajenados cumplían con la definición de «*propiedad, planta y equipo*» establecida en las NIIF (normas internacionales de información financiera), ya que se trataba de bienes que probablemente generarían beneficios económicos futuros, como efectivamente ocurrió con su venta, y cuyo costo podía medirse de manera fiable. Precisó que en cualquier caso, la autoridad tributaria reconoció que dichos bienes serían activos de inversión mantenidos en el patrimonio con el propósito de obtener una rentabilidad por su valorización y no con la intención de ser vendidos en el corto plazo dentro del curso ordinario de las actividades del negocio. En consecuencia, dicha clasificación los ubicaba dentro de los activos fijos como propiedades de inversión y los excluía de la categoría de inventario atribuida en los actos acusados.

Planteó que aun si se considerara que estas normas no eran aplicables al periodo debatido, los artículos 63 y 64 del Decreto 2649 de 1993 (vigentes antes) también permitían concluir que los activos objeto de la litis no podían clasificarse como inventario, de manera que su venta estaba gravada con el impuesto de ganancias ocasionales, como lo declaró. Agregó que la carga de probar la naturaleza de inventario recaía en la Administración, por ser la parte que lo alegaba a su favor, y defendió que era improcedente atribuirle al impuesto de ganancias ocasionales la connotación de beneficio tributario para invertir la carga de la prueba, independientemente de que su tarifa fuera inferior a la del impuesto sobre la renta ordinaria.

Por otra parte, aunque reconoció que en el recurso de reconsideración no cuestionó directamente la modificación al costo por ganancias ocasionales, rechazó que ello conllevara un indebido agotamiento de la vía administrativa respecto a esa glosa, como lo señaló su contraparte en el acto que resolvió dicho recurso, porque los planteamientos expuestos conducían a mantener la utilidad percibida por la venta de inmuebles como ganancia ocasional, lo que, a su vez, implicaba conservar el costo de la ganancia ocasional autoliquidado en la declaración revisada.

Por lo expuesto, alegó que no incurrió en la conducta sancionable por inexactitud, ya que no incluyó datos falsos, erróneos, incompletos o alterados en su declaración del impuesto. Señaló que, en caso de haber incurrido en la infracción, esta habría resultado de un error en la comprensión de las normas aplicables, lo que justificaría su exoneración. Además, advirtió que el pago de la multa impuesta generaría un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, pues los actos acusados se basaron en una interpretación errónea de la normativa vigente.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 11). Sostuvo que respetó el debido proceso porque surtió todas las etapas del procedimiento de revisión y se pronunció sobre cada uno de los planteamientos propuestos por la actora. Argumentó que en el curso de la actuación administrativa, quedó demostrado que la venta de inmuebles hacía parte del giro ordinario de los negocios de la actora, toda vez que dicha actividad estaba contemplada en su objeto social y coincidía con las «*actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados*» registradas como actividad



económica principal en el RUT (registro único tributario) desde el 30 de junio de 2009.

Además, señaló que la demandante ejecutó diversos actos jurídicos que evidenciaban que su actividad lucrativa se centraba en la venta de inmuebles. En particular, explicó que desde su constitución, la actora adquirió un predio de una de sus socias gestoras con el propósito de desarrollar un proyecto de urbanización, el cual culminó con la venta sucesiva de los inmuebles resultantes. Puntualizó que esta actividad quedó acreditada mediante las autorizaciones administrativas obtenidas para ejecutar el plan de urbanización sobre el terreno y su posterior división jurídica en lotes destinados a la venta.

Planteó que dado que la enajenación de dichos predios se realizó dentro del giro ordinario de los negocios de la compañía, la utilidad generada debía gravarse con el impuesto sobre la renta, sin que el registro contable de esas operaciones ni el tiempo de permanencia de los bienes en el patrimonio de la actora fueran relevantes a efectos de establecer el tratamiento tributario aplicable.

Explicó que, por tratarse de la enajenación de activos movibles, resultaba improcedente aplicar el artículo 72 del ET, referente al avalúo como costo fiscal. En su lugar, debían aplicarse los artículos 62 y 67 *ibidem*, relativos al sistema para establecer el costo de los inventarios enajenados y de los bienes inmuebles, respectivamente. Enfatizó que la actora no agotó la discusión en sede administrativa respecto del cálculo del costo realizado en los actos demandados, por lo que no procedía el control de legalidad sobre esa decisión.

Por lo anterior, defendió la imposición de la sanción por inexactitud, al considerar que la actora incurrió en la conducta sancionable al clasificar de manera errónea los ingresos y el costo fiscal de la enajenación de inmuebles, lo que resultó en un menor impuesto a cargo. Negó que se configurara la causal exculpatoria alegada y rechazó la existencia de un enriquecimiento sin causa por parte de la Hacienda Pública, pues la sanción impuesta se fundamentó en las disposiciones legales aplicables.

Finalmente, solicitó condenar en costas a su contraparte.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas a la demandante (índice 27). Desestimó la vulneración al debido proceso y la falsa motivación de los actos demandados, al considerar que estos expusieron las razones fácticas y jurídicas por las que procedía a modificar la declaración del impuesto sobre la renta de la actora.

Estableció que los medios de prueba que obraban en el expediente demostraban que las ventas de inmuebles que originaron los ingresos de la litis correspondían al giro ordinario de los negocios de la contribuyente. En concreto, constató que las actividades desplegadas por la actora sobre el inmueble que compró a una de las socias indicaban que su propósito comercial era la enajenación de dicho bien, sin perjuicio del tratamiento contable y fiscal que le hubiere asignado. Precisó que, desde el momento de su adquisición, la demandante realizó los trámites administrativos necesarios para la urbanización del terreno y, tras su desagregación en 256 predios, conformó un inventario de inmuebles destinados a la venta. Aunado a ello, no desvirtuó que, al cierre del año gravable 2015, solo conservaba en su patrimonio 13 de esos predios, circunstancia que permitía inferir la enajenación de los restantes como parte del desarrollo de una actividad comercial habitual. Juzgó que esa misma conclusión se extraía de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los años gravables anteriores, en las que la actora reportó



utilidades por la venta de inmuebles, aunque las clasificó como ganancias ocasionales.

Concluyó que, al estar comprobado que los inmuebles fueron enajenados en el marco del giro ordinario de los negocios de la demandante, estos debían ser calificados como activos movibles, conforme a lo dispuesto por el artículo 60 del ET, disposición que debía prevalecer sobre las normas contables invocadas por la actora. En consecuencia, consideró que las utilidades percibidas con ocasión de dichas operaciones estaban gravadas como renta ordinaria y no como ganancia ocasional, sin que resultara relevante el tiempo de posesión de los bienes enajenados, criterio aplicable exclusivamente para determinar el tributo causado por la venta de activos inmovilizados.

Finalmente, avaló la procedencia de la sanción por inexactitud, al encontrar acreditado que la contribuyente incurrió en la conducta sancionable y no acreditó la configuración de la causal eximente de responsabilidad que alegó.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del tribunal (índice 38), reiterando que los actos impugnados –y la sentencia recurrida– vulneraron el debido proceso, al no haberse pronunciado sobre la totalidad de los cargos planteados. En particular, advirtió que se omitió el análisis individual de la naturaleza de cada activo enajenado, necesario para determinar si la utilidad obtenida por su venta estaba sujeta al impuesto sobre la renta o constituía una ganancia ocasional.

Si bien reconoció que el tiempo de posesión de los bienes enajenados dentro del patrimonio no resultaba determinante para establecer su naturaleza como activos movibles o fijos –ya que dicha calificación dependía de la destinación del bien, es decir, si su enajenación se realiza en el marco del desarrollo de la actividad ordinaria de la entidad–, sostuvo que, en el caso concreto, la posesión y uso de los inmuebles durante más de 40 años permitía inferir que no fueron vendidos como parte de su actividad habitual, pues ningún ciclo de negocio podría extenderse por un periodo tan prolongado. Insistió en que la parte demandada incumplió con la carga de probar que el terreno, cuya división jurídica dio origen a los predios enajenados durante el periodo en litigio, fue adquirido con la finalidad de ser vendido. Por lo tanto, resultaba improcedente concluir que dichos inmuebles fueron enajenados como parte del giro ordinario de sus negocios.

Alegó que ninguna de las pruebas obrantes en el expediente acreditaba que su actividad económica principal fuera la venta de inmuebles, pues las actividades descritas en el objeto social, a las que aludieron la demandada y el tribunal, resultaban insuficientes para ese propósito, ya que el objeto social no podía equipararse a la noción de giro ordinario de los negocios. Aseguró que la propia demandada reconoció que los inmuebles eran propiedades de inversión, pero, sin sustento alguno, negó su clasificación como activos fijos, pese a que dicho tratamiento era el aplicable conforme a las normas contables vigentes. Añadió que, en todo caso, cualquier duda sobre la connotación de los activos enajenados debía resolverse a su favor, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 745 y 746 del ET.

Por otra parte, sostuvo que la demandada desconoció el principio de justicia tributaria al gravar los ingresos brutos percibidos por la venta de los inmuebles, siendo procedente su depuración con la inclusión de los costos y deducciones debidamente acreditados en el expediente. Alegó que el *a quo* desatendió el precedente jurisprudencial de esta Sección, según el cual la modificación de la liquidación privada del impuesto sobre la renta para adicionar ingresos implica, a su vez, el reconocimiento de los costos y gastos



que les sean atribuibles. Por ello, solicitó que, en caso de considerarse procedente la reclasificación de los ingresos como operacionales, se determine el costo de venta de los inmuebles enajenados conforme a lo dispuesto en los artículos 67 y 70 del ET, ajustando su valor desde la fecha de adquisición.

Por lo expuesto, adujo que debía anularse la sanción por inexactitud impuesta porque no incurrió en la conducta infractora e insistió en que, si lo hubiera hecho, sería como consecuencia de un error en la comprensión de las normas aplicables. Adicionalmente, reiteró que si se avalara la legalidad de los actos demandados habría un enriquecimiento sin causa del Fisco.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales y agregó que era improcedente emitir un pronunciamiento de fondo respecto a la estimación del costo de venta de los activos enajenados, formulado como cargo en el recurso de apelación, por cuanto no se planteó en sede administrativa ni con la demanda (índice 10). En cambio, el ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. En consecuencia, se determinará si la demandante probó que los activos enajenados durante el periodo debatido tenían la naturaleza de activos fijos, lo cual implicaría que la utilidad percibida por su venta debía estar gravada con el impuesto de ganancias ocasionales y no con el impuesto sobre la renta determinado en los actos acusados. De ser necesario, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta.

Análisis del caso concreto

2- El tribunal consideró que las pruebas que obraban en el expediente demostraban que las ventas de inmuebles que originaron los ingresos controvertidos se efectuaron en el marco del giro ordinario de los negocios de la demandante, razón por la cual dichos bienes debían calificarse como activos movibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 60 del ET, disposición que, en su criterio, prevalecía sobre las normas contables invocadas por la actora. Por ende, concluyó que las utilidades generadas por la enajenación de esos activos estaban gravadas como renta ordinaria y no como ganancias ocasionales, siendo irrelevante el tiempo de posesión de los bienes, puesto que ese criterio temporal era aplicable exclusivamente para establecer el tributo que se causaba por la venta de activos inmovilizados.

A esa decisión se opone la apelante única porque considera que la demandada infringió el debido proceso al no pronunciarse en forma individual sobre la naturaleza de cada inmueble. Por otra parte, aunque reconoce que el tiempo de posesión de estos por sí solo no resulta determinante para clasificarlos como activos movibles o fijos, sostiene que, en el caso concreto, la posesión y uso de los inmuebles durante más de 40 años permite inferir que su venta estaría desligada del giro ordinario de sus actividades lucrativas, puesto que ningún ciclo de negocio podría prolongarse por tanto tiempo. Asegura que su

contraparte debía demostrar que el terreno –cuya división jurídica dio origen a los predios en litigio– fue adquirido con la finalidad de ser vendido, carga probatoria que no se cumplió pues, a su juicio, resultaba insuficiente la referencia a las actividades descritas en el objeto social en las que se basaron los actos demandados, por cuanto este no necesariamente coincide con el giro ordinario de los negocios de una entidad. Añade que la propia demandada reconoció que los inmuebles eran propiedades de inversión, pero negó su clasificación como activos fijos, pese a que esa era la calificación procedente conforme a las normas contables vigentes. Finalmente, sostiene que cualquier duda en torno a la connotación de los activos enajenados debía ser resuelta a su favor, con fundamento en lo previsto en los artículos 745 y 746 del ET.

En esos términos, se constata que el objeto del debate se circunscribe a decidir si la demandada incumplió la carga de demostrar que la enajenación de los inmuebles durante el periodo discutido constituyó una operación realizada en el giro ordinario de los negocios de la demandante y, por el contrario, estaba comprobado que la venta de esos bienes no correspondía a su actividad económica habitual. Lo anterior, con el fin de establecer el tratamiento tributario que corresponde a la utilidad percibida por esa venta, puesto que las partes coinciden en que, de comprobarse que se realizó como parte del giro ordinario de los negocios, los bienes tendrían la connotación de activos movibles y la utilidad por su venta estaría gravada con el impuesto sobre la renta; en caso contrario, se trataría de activos fijos y el resultado correspondería a una ganancia ocasional. Se advierte que no hace parte de la controversia el monto de los ingresos percibidos por la venta de inmuebles ni su causación fiscal.

2.1- De conformidad con el artículo 300 del ET se consideran ganancias ocasionales *«las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más»*. Al respecto, el artículo 60 del ET prevé que *«son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorpóreos que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente»*. En contraposición, dispone que se consideran *«activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorpóreos que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable»*.

Al contexto de los negocios ejecutados por el ente económico también alude el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993 (vigente para la época de los hechos antes de la entrada en vigor de las NIIF) para clasificar como inventarios a los bienes corporales *«destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos»*. A su vez, el artículo 64 define como *«propiedades, planta y equipo»* a los activos adquiridos *«con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año»*. Por su parte, el artículo 61 *ibidem* establece que corresponden a inversiones los activos representados en *«títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con estos»*.

De la interpretación conjunta de las anteriores disposiciones se extrae entonces que la utilidad percibida por la venta de activos que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente constituye una ganancia ocasional, siempre que dichos bienes hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente por un término igual o

superior a dos años. En contraste, cuando la enajenación de los bienes se realiza dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, la utilidad generada no puede ser calificada como ganancia ocasional, independientemente del tiempo de posesión, y en todos los casos debe ser tratada como renta ordinaria. Así lo preceptúa el parágrafo 2.º del artículo 300 del ET, adicionado por el artículo 124 de la Ley 1819 de 2016 actualmente vigente, al disponer expresamente que a los activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de dos años no les serán aplicables las reglas previstas para los ingresos susceptibles de constituir ganancia ocasional³.

2.2- En relación con el concepto de «*giro ordinario de los negocios*», que constituye el criterio diferenciador entre los activos movibles y los activos fijos o inmovilizados, la Sala, en la sentencia de unificación 2021CE-SUJ-4-002 del 02 de diciembre de 2021 (exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza), precisó que se trata de una categoría jurídica propia del derecho societario, desarrollada a partir del concepto de objeto social, para referirse a aquellas actividades que, siendo parte de su formulación, son ejecutadas de manera «*habitual u ordinaria*» por el ente societario. Así, para la Sección:

Hay una relación de género (objeto social) y especie (giro ordinario de los negocios) entre ambos conceptos. Mientras el objeto social alude tanto a la gestión ordinaria, como a la esporádica del ente, el giro ordinario de los negocios excluye los actos o negocios que son extraordinarios. De ahí que postular el “giro ordinario de los negocios” como pauta de enjuiciamiento, derive naturalmente en la consideración de cuál es el “objeto social” de la entidad y de cuáles de estas actividades se realizan con “habitualidad”, pues solo en presencia de las dos condiciones el acto negocial ... recaería en el “giro ordinario de los negocios”.

Con todo, la Sección ha advertido que la sola formulación del objeto social «*no da cuenta de la real y actual realización de negocios y actividades gravables ..., sin perjuicio de que esta pueda aportar información de contexto en el marco de una fiscalización*» (sentencia de unificación 2021CE-SUJ-4-002, del 02 de diciembre de 2021). En ese sentido, el objeto social «*es un dato meramente indicativo de la actividad lucrativa desarrollada, de manera que no es una limitante para establecer, en el caso concreto, la actividad productora de renta*» (sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza). Por tanto, el objeto social tampoco permite, por sí solo, identificar las labores que el ente societario ejecuta de forma habitual u ordinaria, y que, en consecuencia, podrían calificarse como parte del giro ordinario de sus negocios. Asimismo, en lo que respecta a la actividad económica reportada por el obligado tributario en el RUT, la Sala ha precisado que dicha información «*tan solo facilita los controles específicos que despliega la autoridad sobre grupos de obligados tributarios en función de los sectores económicos en que se les pueda categorizar (artículo 555-2 del ET) o la preparación de datos económicos estadísticos*» (sentencia de unificación 2021CE-SUJ-4-002 del 02 de diciembre de 2021), por lo que no constituye un elemento determinante para establecer la actividad lucrativa efectivamente desarrollada.

En suma, tanto el objeto social como la actividad económica dada de alta en las bases de datos que gestionan las autoridades tributarias son datos indicativos, y será la realidad de los negocios del contribuyente la que debe primar a efectos de determinar los hechos con relevancia tributaria. En lo que interesa a la litis, dado que se trata de establecer la connotación de los bienes inmuebles enajenados por la demandante, el análisis debe centrarse en verificar las actividades que ejecutó de manera «*habitual u ordinaria*» y si en ese contexto de los negocios ejecutados está la enajenación de bienes inmuebles.

³ Sentencias del 17 de agosto de 2017 (Exp. 20602, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 26 de marzo 2009 (Exp. 16584, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 18 de junio de 1993 (Exp.4002, CP: Delio Gómez Leyva), del 25 de octubre de 1991, (Exp. 3517, CP: Guillermo Chahín Lizcano), del 21 de junio de 1991 (Exp. 2901, CP: Consuelo Sarria Olcos),

2.3- Al respecto, se destaca que la demostración de las actividades económicas desplegadas por el obligado tributario se enmarca en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del CGP, en la medida en que no existen previsiones particulares al respecto en el ET. En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios recaudados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET). Con todo, como lo ha precisado la jurisprudencia de esta Sección por virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 del CGP, cuando se pretenda adicionar ingresos o someter operaciones a tributación, la carga de la prueba se asigna a la autoridad tributaria que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente frente a la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Aunque, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante⁴.

2.4- Hechas las anteriores precisiones, corresponde estudiar el material probatorio que obra en el proceso a fin de determinar si la enajenación de los inmuebles en el periodo *sub lite* se realizó en el marco del giro ordinario de los negocios de la actora. Al respecto, se encuentran demostrados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) De conformidad con el certificado de existencia y representación legal, emitido el 20 de enero de 1977, la demandante se constituyó mediante escritura pública del 03 de diciembre de 1974 para «*la inversión de sus fondos en la compra de acciones de sociedades anónimas para derivar de ellas renta y efectuar aportes en otras sociedades comerciales con el mismo propósito; comprar, para vender, esto es, negociar en acciones, bonos, participaciones y toda clase de bienes muebles; urbanizar, construir, comprar y vender, alquilar y gravar bienes inmuebles*» (ff. 264 y 265 caa). Por otra parte, el certificado de existencia y representación legal, del 10 de abril de 2023, aportado con la demanda, indica que el «*objeto social lo constituye la administración de su patrimonio, para cuyo efecto esta podrá realizar todos los actos o contratos que fueren convenientes o necesarios, siempre que tengan relación o afinidad con las actividades comprendidas dentro de este*» (índice 2). Además, la demandante reportó en el RUT que, a partir del 30 de junio de 2009, desarrollaba como actividad económica principal «*actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados*» (f. 18 caa).

(ii) En la declaración del impuesto sobre la renta revisada, la actora reportó ingresos brutos por \$526.765.000, discriminados así: ingresos operacionales por \$285.859.000 e intereses y rendimientos financieros por \$240.906.000; y deducciones por \$506.016.000 correspondientes a gastos operacionales de administración por \$502.333.000 y otras deducciones por \$3.683.000. En consecuencia, determinó una renta líquida del ejercicio por \$20.749.000, pero como el cálculo de la renta presuntiva dio \$252.768.000, tomó como esa suma como renta gravable y, por tanto, liquidó un impuesto sobre la renta a cargo por \$63.192.000. Adicionalmente, reportó ingresos por ganancias ocasionales por \$3.775.000.000 a los que atribuyó costos por \$2.920.045.000, determinando una ganancia ocasional gravable por \$854.955.000 y un impuesto a cargo por ese concepto de \$85.496.000 (ff. 2 a 4 vto. caa).

(iii) Previo requerimiento de la Administración (ff. 38, 39 y 135 a 137 caa), la representante legal y el revisor fiscal de la actora certificaron que (ff. 40, 139 y 140 caa):

⁴ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y 05 de agosto de 2021 (exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza), y 21 de septiembre de 2023 (exp. 27165, CP: Wilson Ramos Girón).

- (a) Los ingresos operacionales declarados por \$285.859.242 corresponden a ingresos por arrendamiento de tres locales comerciales, una oficina y dos apartamentos propios (f. 150 caa).
- (b) El monto restante por \$240.905.474 reportado en los ingresos brutos correspondía a rendimientos financieros, dividendos, participaciones e intereses presuntos (f. 152 caa).
- (c) Los gastos de administración declarados por \$502.333.000 correspondían a conceptos como gastos de personal, aportes al sistema de protección social, gastos médicos, honorarios, impuestos, servicios, gastos legales, mantenimientos y reparaciones (ff. 52 a 56 caa). Además, incluyó el pago de una comisión por la venta de bienes raíces a una persona natural (f. 176 caa).
- (d) Las ganancias ocasionales declaradas se originaron en la venta de ocho lotes por un valor total de \$3.775.000.000, los cuales tenían un costo fiscal de \$2.920.045.000 (ff. 48 y 49 caa).
- (iv) Mediante Emplazamiento para Corregir 022382020000014, del 08 de junio de 2020, la Administración tributaria instó a la actora a corregir su autoliquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2016, con el fin de reclasificar como renta ordinaria la utilidad percibida por la venta de ocho lotes que había sido declarada como ganancia ocasional (ff. 111 a 119 caa).
- (v) Sobre el particular, obra en el expediente escritura pública del 09 de diciembre de 2015, mediante la cual fueron englobados los ocho lotes en un solo predio que fue vendido a un patrimonio autónomo por \$2.920.051.000. Ese documento incluye un recuento de los actos jurídicos relacionados con los bienes en cuestión. En particular, señala que estos se originaron a partir de la desagregación de un terreno de mayor extensión –mediante escrituras públicas del 29 de agosto de 1977 y del 4 de noviembre de 1980–, el cual fue comprado por la actora a una de sus socias gestoras mediante escritura pública del 26 de diciembre de 1974 (ff. 41 a 47 caa).
- (vi) En el plenario obran las escrituras públicas que dan cuenta de los siguientes los actos jurídicos ejecutados respecto de los inmuebles del *sub lite*:
- (a) La escritura pública 75, del 26 de enero de 1977, protocolizó la Resolución 3321, del 06 de febrero de 1976, mediante la cual se autorizó a la demandante para *«desarrollar un plan de urbanización integrado por 136 lotes y para enajenar dichos inmuebles, los cuales pertenecen a la urbanización Villa Tivoli, ubicada en la jurisdicción de Barranquilla»* (ff. 262 a 269 caa).
- (b) La escritura pública 1712, del 29 de agosto de 1977, en la que consta la subdivisión por manzanas del inmueble de mayor extensión para el desarrollo de la etapa uno del plan de urbanización en el que se originaron los predios de la litis (ff. 304 a 349 caa).
- (c) La escritura pública 2281, del 07 de noviembre de 1997, protocolizó la Resolución 3550, del 26 de octubre del mismo año, por medio de la cual se modificó la Resolución 3221, del 06 de diciembre de 1976 en lo que se refiere al número de los lotes (ff. 255 a 259 caa).
- (d) La escritura pública 61, del 24 de enero de 1980, protocolizó la Resolución 7551

del 20 de diciembre de 1979, por medio de la cual se autorizó a la demandante «*para anunciar y desarrollar la actividad de enajenación de los inmuebles que forma parte de una urbanización integrada por 120 lotes ubicados en la urbanización Villa Tivoli, segunda etapa, calles noventa y cuatro a noventa y siete y carreras cincuenta y nueve B y sesenta y cuatro E en la ciudad de Barranquilla*» (ff. 249 a 254 caa).

(e) La escritura pública 2373, del 04 de noviembre de 1980, en la que consta la subdivisión por manzanas del inmueble de mayor extensión para el desarrollo de la segunda etapa del plan de urbanización en el que se originaron los predios de la litis (ff. 270 a 303 caa).

(vii) En torno a dichos inmuebles, por requerimiento de la autoridad tributaria (ff. 135 a 137 caa), la representante legal y el revisor fiscal de la demandante certificaron que (ff. 154 a 157), para los años gravables 2012 a 2015, la sociedad conservaba en su patrimonio 14 de esos lotes, pero enajenó ocho de estos predios en el periodo gravable de la litis (f. 48 caa).

(viii) Además, obran en el plenario las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por la demandante para los periodos que van del 2010 a 2015, en estas se evidencia lo siguiente:

(a) En la autoliquidación del 2010, la demandante reportó activos fijos por \$4.664.511.000 (f. 21 caa).

(b) En la declaración del 2011, la actora reportó un menor valor como activos fijos por \$3.882.733.000 e ingresos y costos por ganancias ocasionales por \$1.594.350.000 y \$667.681.000, respectivamente (f. 22 caa).

(c) En la autoliquidación del 2012, la demandante también declaró activos fijos por un menor valor al del año anterior por \$3.171.038.000 e ingresos y costos por ganancias ocasionales por \$1.608.306.000 y \$662.695.000, respectivamente (f. 23 caa).

(d) En la liquidación privada del 2013, la contribuyente declaró activos fijos por \$6.566.580.000, sin determinar ganancias ocasionales (f. 24 caa).

(e) En la declaración del 2014, la contribuyente disminuyó el valor de los activos fijos a la suma de \$6.535.201.000, y determinó ingresos y costos por ganancias ocasionales por \$360.000.000 y \$236.000.000, respectivamente sin determinar ganancias ocasionales (f. 25 caa).

(f) En la autoliquidación de 2015, la contribuyente aumentó el valor de los activos fijos a la suma de \$7.865.630.000, sin determinar ganancias ocasionales (f. 28 caa), esto porque adquirió una oficina, un apartamento, cuatro parqueaderos y un depósito.

(g) A su vez, se verifica que en ninguna de esas declaraciones tributarias ni en la liquidación privada revisada reportó existencia de inventarios.

(ix) En cuanto al incremento del valor de los activos fijos reportado en el año gravable 2013, se constata que mediante comunicación del 12 de febrero de 2021, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi informó a la demandada que incrementó el avalúo catastral de los lotes de la demandante como resultado el procedimiento de actualización de la formación catastral realizada en el 2012 en Barranquilla (ff. 351 a 358 caa).

(x) A partir de lo anterior, la Administración profirió el requerimiento especial (ff. 392 a 402 caa), en el que propuso modificar la declaración presentada por la actora para reclasificar como ingresos operacionales aquellos que fueron declarados como ganancia ocasional. Asimismo, planteó descartar el avalúo de los inmuebles como costo de venta, para determinarlo en la suma de \$22.729.978, correspondiente al valor registrado en la contabilidad de la Compañía.

(xi) Con la liquidación oficial de revisión (ff. 422 a 441 caa), la demandada modificó la declaración tributaria revisada en el sentido propuesto por el acto previo. Al efecto, cuestionó que el registro contable de los inmuebles enajenados como activos fijos fuera suficiente para reconocerles el tratamiento tributario correspondiente a esa categoría, pues consideró que la vocación y destinación específica de dichos bienes, desde su adquisición, fue la de ser enajenados como parte del giro ordinario de los negocios de la contribuyente. En ese sentido, concluyó que tenían la naturaleza de activos movibles, puesto que estaba acreditado que la actora conformó un inventario de 256 lotes urbanos, derivados de un plan de urbanización aprobado por las autoridades competentes, con el propósito de que los predios fueran comercializados por la demandante, quien contaba con la autorización respectiva para ese fin.

(xii) La anterior decisión fue confirmada al resolver el recurso de reconsideración, por cuanto la demandante no aportó pruebas que desvirtuaran la connotación de activos movibles atribuida a los inmuebles enajenados, ni agotó en sede administrativa la discusión relativa a la glosa aplicada al renglón de otros costos (ff. 464 a 472 caa).

(xiii) Con la demanda, la actora aportó el certificado de tradición y libertad correspondiente a uno de los inmuebles enajenados en la operación objeto de litigio, el cual demuestra que el lote de mayor extensión fue adquirido por la socia gestora –quien posteriormente lo vendió a la sociedad– a través de una sucesión liquidada mediante sentencia del 23 de junio de 1970 proferida por el Juzgado 10 Civil del Circuito de Barranquilla (índice 2).

2.5- Tras haber establecido el ordenamiento aplicable, los supuestos de hecho del caso permiten inferir que la enajenación de inmuebles en el caso *sub examine* corresponde a una actividad del giro ordinario de los negocios de la demandante, puesto que, desde su constitución, se previó que adquiriera bienes raíces para su posterior venta. Ello se materializó con el terreno que le compró a una de las socias gestoras –que no correspondió a un aporte como lo señaló la demandante–, respecto del cual adelantó todos los trámites administrativos para su urbanización y subdivisión en lotes agrupados en manzanas y, en forma concomitante, obtuvo las autorizaciones para su venta. Dicha división jurídica del predio de mayor extensión y su habilitación para vender los inmuebles resultantes le permitió a la demandante integrar un inventario de 256 predios y considerando que, para el periodo gravable de la litis, tenía disponibles solo 14 lotes esto lleva a concluir que había vendido los demás como parte de su actividad lucrativa ordinaria y fue también en desarrollo de esta que enajenó los ocho predios que originaron los ingresos que son objeto del litigio. En esa medida, contrario a lo señalado por la actora, la descripción de las actividades del objeto social no son la única prueba de que tenía una actividad organizada para la venta de inmuebles, sino todos los actos jurídicos que desarrolló como parte de esta.

De igual modo, al analizar las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta presentadas por la demandante desde el año 2010 hasta el periodo en litigio, se verifica que habitualmente reportó ingresos asociados a la venta de activos. Pese a que dichos ingresos fueron clasificados como ganancias ocasionales, ello evidencia que la actora percibió ingresos por esa actividad de forma habitual. Asimismo, los gastos operacionales

de administración derivados del pago de comisiones por la venta de bienes raíces evidencian que la demandante contrató a personal especializado para el desarrollo de dicha actividad.

En contraposición, la Sala no encontró en el expediente medios probatorios que permitieran considerar que esos inmuebles fueran adquiridos para ser empleados de forma permanente en otras labores de la entidad, tales como su arrendamiento o el uso en la administración del ente económico, pues los ingresos que por ese concepto percibió la demandante fueron por el uso de otros bienes (i.e. locales, apartamentos y oficinas) y al ser terrenos no podían utilizarse para el funcionamiento de la entidad. Tampoco se subsumen en la definición de inversiones, pues estas corresponden a activos representados en *«títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con estos»*. Además, en ninguna parte de los actos acusados, la demandada admitió que esa era la connotación aplicable a los predios del *sub examine*, puesto que, desde el emplazamiento para declarar, los clasificó de manera consistente como activos movibles o inventario.

En relación con la aparente falta de razonabilidad comercial del ciclo de negocios alegada por la apelante para descartar que la venta de activos que hicieron parte de su patrimonio por más de 40 años correspondiera al giro ordinario de sus negocios, reitera la Sala que el tiempo de posesión de los activos no es un criterio determinante para excluir su naturaleza de activos movibles. Lo verdaderamente relevante es el propósito y la destinación de los bienes en el contexto de la actividad económica del contribuyente. Como la demandante no logró desvirtuar que la enajenación de los inmuebles discutidos se realizó en desarrollo de su actividad habitual, corresponde confirmar su carácter de activos movibles. En este sentido, no persiste una duda probatoria que deba resolverse a su favor, toda vez que, como se evidenció, existió una inactividad probatoria de su parte, al limitarse a resaltar el tiempo de posesión de los inmuebles sin aportar elementos que acreditaran una destinación diferente a su venta, como su uso dentro de su operación económica.

Tampoco se acoge el planteamiento de la apelante única sobre la presunta vulneración del debido proceso por no haberse analizado caso por caso la naturaleza de los inmuebles enajenados, toda vez que en los actos administrativos demandados se expuso de manera suficiente que, al ser la venta de inmuebles parte de las actividades económicas habituales desarrolladas por la actora, dichos bienes tenían la connotación de activos movibles. En consecuencia, los ingresos obtenidos por su enajenación debían ser tratados como renta ordinaria y no como ganancia ocasional.

2.6- En cuanto al costo fiscal de los inmuebles, la Sala advierte que la actora, con base en su clasificación como activos fijos, lo determinó a partir del avalúo catastral que sirvió de base para el impuesto predial unificado del año gravable 2015 (ff. 2 a 4 vto. caa), de conformidad con lo previsto en el artículo 72 del ET, según el cual *«el avalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado ... podrá ser tomado como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente»*. No obstante, en los actos acusados, la demandada descartó esa determinación del costo y lo calculó de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 62 y 67 *ibidem*, normas que estimó aplicables para establecer el costo fiscal de los activos movibles. En concreto, fijó el costo en la suma de \$22.729.978, registrada en la cuenta contable 1503405 *«propiedad, planta y equipo urbanos»* (f. 439 vto. caa).

En la demanda presentada ante esta judicatura, la actora se limitó a sostener que no procedía la reclasificación de los ingresos derivados de la venta de inmuebles como operacionales por tratarse de activos fijos poseídos por más de dos años, y que, por ende, debían mantenerse los ingresos y el costo por concepto de ganancias ocasionales, como fueron reportados en la autoliquidación del impuesto, pero sin controvertir el cálculo del costo del activo movable practicado por la demandada en los actos acusados (índice 2). Solo en el recurso de apelación propuso que, en caso de aceptarse la reclasificación de los activos como movibles, debía ajustarse el costo de venta conforme a lo dispuesto en el artículo 70 del ET, norma que, a su juicio, regía por remisión expresa del artículo 67 *ibidem*.

A la Sala le está vedado pronunciarse sobre el cargo de apelación dirigido a que se ajuste el costo de venta conforme al artículo 70 del ET, toda vez que se trata de una alegación novedosa que no fue propuesta en la demanda. En consecuencia, no puede ser abordada en esta instancia, porque afectaría los derechos de contradicción y defensa de la parte demandada y desconocería lo dispuesto en los artículos 281 y 328 del CGP, según los cuales la sentencia debe ser congruente con lo planteado en la demanda, y el recurso de apelación debe guardar unidad temática con lo debatido en la primera instancia. Por tanto, los cargos formulados en la apelación que resulten novedosos frente a lo demandado no pueden ser objeto de decisión por parte del juez de segunda instancia (sentencias del 26 de julio de 2012, exp. 18380, CP: Carmen Teresa Ortiz; y del 25 de noviembre de 2014, exp. 19031, CP: Jorge Octavio Ramírez).

Dado que la Sala concluyó que los inmuebles enajenados tenían la connotación de activos movibles, resultaba improcedente determinar su costo fiscal con fundamento en lo dispuesto en los artículos 70 y 72 del ET, toda vez que reglan el caso de los activos inmovilizados. En consecuencia, se avala el costo de venta que determinó la demandada y cuyo cálculo no fue discutido, en tiempo, por la actora.

2.7- En suma, la Sala constata que, contrario a lo sostenido por la apelante única, la Administración tributaria cumplió con la carga de probar que los ingresos obtenidos por la venta de ocho inmuebles a un patrimonio autónomo fueron el desarrollo del giro ordinario de los negocios de la actora, quien omitió allegar las pruebas idóneas para desvirtuarlo. Por ende, no se configura la falsa motivación ni la vulneración al debido proceso alegadas. No prospera el cargo de apelación.

3- Resta decidir sobre la multa impuesta a título de sanción por inexactitud. Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET tipifica como conducta punible la omisión de ingresos gravables y la inclusión de costos improcedentes que deriven en un menor impuesto a pagar en la autoliquidación del tributo; sin perjuicio de lo cual exonera de las consecuencias punitivas por la comisión de la infracción, cuandoquiera que concurra al caso alguna circunstancia constitutiva de error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso), en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche sancionador, toda vez que se requiere argumentar y probar en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

En vista de que en el caso enjuiciado se acreditó que la actora omitió ingresos gravados como renta ordinaria por clasificarlos como ganancias ocasionales y declaró costos improcedentes, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta ni haya sido demostrada la existencia de un error en la apreciación del derecho aplicable.



Finalmente, el alegato de la demandante según el cual se configura un enriquecimiento sin causa del Fisco por el cobro de la multa, la Sala considera que en el caso la configuración de la conducta infractora constituye la causa para la imposición de la sanción, conforme a lo dispuestos por el artículo 647 del ET. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión:

4- Por lo razonado en precedencia, como contenido interpretativo de la presente sentencia, la Sala establece que constituye ganancia ocasional la utilidad derivada de la enajenación de bienes que tengan la connotación de activos fijos para el contribuyente y hayan sido poseídos por un término igual o superior a dos años. A su vez, se concluye que los activos fijos son aquellos que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, mientras que se consideran activos movibles –o inventarios– aquellos bienes cuya venta se ejecuta de forma ordinaria como parte de su actividad económica. Por tanto, cuando la enajenación de un bien hace parte del giro ordinario de los negocios del contribuyente, la utilidad percibida por su venta debe ser tratada como renta ordinaria, sin consideración al tiempo de posesión del bien.

Con arreglo a estas pautas, la Sala confirmará la sentencia de la decisión de primera instancia.

Costas

5- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, 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 en segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>