



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., seis (6) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 66001-23-33-000-2024-00014-02 (30166)
Demandante: UNIVERSAL STREAM SAS ESP¹
Demandado: U.A.E. DIAN
Temas: Renta 2017. Ingreso por ganancia ocasional.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 23 de enero de 2025 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que anuló los actos administrativos demandados, declaró en firme la declaración privada y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, presentada el 12 de abril de 2018, Universal Stream SAS² registró un saldo a pagar de \$536.470.000³.

Previo requerimiento especial y respuesta a este, la División de Gestión de Fiscalización y Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, en la Liquidación Oficial de Revisión 162622021000005 del 13 de diciembre de 2021⁴, modificó la anterior declaración para reclasificar ingresos por ganancias ocasionales a ingresos brutos operacionales -\$2.934.000.000- e imponer sanción por inexactitud -\$704.160.000-. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 011568 del 12 de diciembre de 2022, que lo confirmó⁵.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones.

¹ Por Acta de 13 de marzo de 2017 de la Asamblea de Accionistas, la sociedad cambio su razón social de Universal Stream SAS a Universal Stream SAS ESP. (fl. 7 vto. c.a.).

² La sociedad tiene por objeto social «LA REALIZACIÓN DE CUALQUIER ACTIVIDAD CIVIL O COMERCIAL LICITA TANTO EN COLOMBIA COMO EN EL EXTRANJERO, DENTRO DE LAS CUALES SE ENCUENTRA DESARROLLAR ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LA GENERACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES, POR CUENTA PROPIA O DE TERCEROS, O A TRAVÉS DE CONCESIONES, O ASOCIACIONES, MEDIANTE LA REALIZACIÓN DE (...) C) ACTIVIDADES DE ELABORACIÓN O CONTRATACIÓN DE ESTUDIOS RELACIONADOS CON EL DESARROLLO DE SU OBJETO SOCIAL, D) INVERSIÓN, INVESTIGACIÓN, DESARROLLO, DISEÑO, FORMULACIÓN, PROMOCIÓN PLANEACIÓN, IMPLEMENTACIÓN, **NEGOCIACIÓN**, GERENCIA, CONSTRUCCIÓN, INTERVENTORÍA, **COMERCIALIZACIÓN**, MANTENIMIENTO, PUESTA EN MARCHA, REPOTENCIACIÓN U OPERACIÓN DE PROYECTOS DE GENERACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA A TRAVÉS DE CUALQUIER FUENTE DE GENERACIÓN Y TECNOLOGÍA (...).» Se resalta.

³ Fl. 2 c.a.

⁴ Fls. 701-719 c.a.

⁵ Fls. 945-955 c.a.



«A. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 162622021000005 del 13 de diciembre de 2021, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, por medio de la cual propone modificar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2017, presentada oportunamente el 12 de abril de 2018 mediante el formulario No. 1113601173922 y radicado interno de la DIAN 91000482745627.

B. Se declare la nulidad de la Resolución 011568 de 12 de diciembre de 2022, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la cual fue notificada de manera electrónica el 14 de diciembre de 2022, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 162622021000005 del 13 de diciembre de 2021.

C. Que, en virtud de la declaratoria de nulidad de los Actos Administrativos anteriormente mencionados, se restablezca en su derecho a mi representada, declarando que: (i) Universal no adeuda ningún valor a la DIAN por concepto de impuesto, sanción e intereses y (ii) la declaración del impuesto sobre la renta por el año 2017 está en firme.

D. Que se condene en costas a la DIAN.»

Invocó como disposiciones vulneradas los artículos 29, 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política; 26, 60, 299, 300, 771, 647, del Estatuto Tributario; 20 y 25 del Código de Comercio y, 42 del CPACA. El concepto de la violación se resume, así:

Las pruebas recaudadas demuestran que la enajenación en el año 2015 de tres licencias ambientales que componen el Proyecto *Talasa* se realizó de forma excepcional, con el objetivo de buscar una fuente de financiación de otros proyectos. Así, la venta reconocida en los años 2016, 2017 y 2018, y los ingresos consignados en tres pagos fraccionados, no provienen del giro ordinario de los negocios y son constitutivos de ganancia ocasional en los términos del artículo 300 del ET.

El objeto social de la compañía es el desarrollo y construcción de proyectos de generación de energía para su posterior explotación, y la obtención de licencias es una actividad subsidiaria. Tales licencias, según el marco conceptual de las NIIF -*literal a) numeral 4.4*⁶, constituyen un activo intangible, cuya venta no se clasifica como una actividad habitual dentro del giro ordinario de los negocios.

Los actos demandados están viciados de falsa y falta de motivación, en cuanto señalaron que la contribuyente no se dedica a la generación y construcción de proyectos de energía para su posterior explotación, sino a la consecución de licencias para su posterior venta, y se limitaron a indicar que los ingresos son de origen operativo, sin fundarse en las pruebas recaudadas que demuestran que las licencias eran activos fijos de la sociedad.

El año de venta de las licencias fue 2015 y, por tanto, en el periodo 2017 no se debió declarar el ingreso extraordinario por \$2.934.000.000.

La sanción por inexactitud es improcedente, pues la sociedad no clasificó indebidamente el ingreso por venta de las licencias, al estar sujeto a ganancia ocasional, lo que, por demás, evidencia una diferencia de criterios.

⁶ «Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos».



OPOSICIÓN

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

En el año 2012 la demandante obtuvo tres licencias ambientales, que fueron enajenadas a «TALASA PROJECTCO SAS ESP», según el contrato de venta «ASSET PURCHASE AGREEMENT», firmado el 4 de mayo de 2015.

En la investigación adelantada por los años gravables 2016 y 2017, se estableció que la sociedad obtuvo ingresos ordinarios derivados de la enajenación de las referidas licencias, junto con los proyectos a los que estas se asocian por \$18.000.000.000 y \$2.934.000.000, respectivamente, porque la operación se realizó dentro del giro ordinario de los negocios. Además, la actora *«no desarrolla el objeto social para el cual fue constituida, sino que la realidad de las operaciones indica que se dedica a la venta y/o cesión de proyectos en desarrollo o de las licencias ambientales que requieren tales proyectos»*, como se advirtió en periodos anteriores.

La venta de las licencias ambientales y de los proyectos desvirtúa que la sociedad pretendiera conservarlas en su patrimonio hasta la ejecución de la fase final del proyecto, pues sus costos eran muy altos y la sociedad conocía desde el inicio que no contaba con el capital suficiente para realizarlo hasta su terminación.

En cuanto al momento de declarar el ingreso, se probó mediante diferentes elementos demostrativos *-pagos, acuerdos entre las partes y registros contables, entre otros-*, que la operación se realizó en el periodo fiscalizado.

Procede la imposición de la sanción por inexactitud, por cuanto la contribuyente no justificó plenamente los ingresos declarados como ganancias ocasionales, lo que derivó en un menor impuesto a cargo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda accedió a las pretensiones de la demanda, conforme con las siguientes consideraciones:

Las pruebas del proceso *-convenios de asociación, resoluciones de CODECHOCO, actas de asamblea, contratos y testimonios-*, evidencian que la actora tenía la intención de conservar la propiedad del proyecto *Talasa*, al cual corresponden las licencias debatidas, y de culminar con su inversionista la operación para la generación y comercialización de energía eléctrica. Por lo tanto, las licencias o proyectos se consideran activo fijo intangible, en los términos del artículo 60 del ET.

Se probó que la enajenación de las licencias *«o proyectos»*, mediante el contrato denominado «ASSET PURCHASE AGREEMENT», se dio por una sola vez, ante el fracaso en la búsqueda de un inversionista de capital, y fue autorizada por la Asamblea General de Socios, lo que da cuenta de una operación extraordinaria por fuera del giro ordinario de los negocios de la empresa.

Por lo anterior, es ilegal la sanción por inexactitud impuesta, toda vez que no se configuró el hecho sancionable. No se condena en costas a la parte vencida, por cuanto no se encuentran acreditadas.



RECURSO DE APELACIÓN

La **entidad demandada** formuló los siguientes reparos frente al fallo del Tribunal:

La demandante no solo se dedica a la generación y venta de energía eléctrica, como lo entendió el Tribunal, ya que su objeto social también incluye el desarrollo, diseño y formulación de proyectos de generación y comercialización de energía, la adquisición de licencias y la enajenación de estos. Por ello, las licencias ambientales tramitadas ante CODECHOCO, que posteriormente enajenó junto con el proyecto *Talasa*, del cual son elementos esenciales, son activos movibles cuya venta hace parte del objeto social y del giro ordinario de los negocios.

A ese efecto, el objeto social no se limita a lo registrado en el RUT o en el certificado de existencia y representación legal, sino a la realidad del negocio y de la actividad generadora de renta⁷.

La utilidad obtenida por la venta del proyecto *Talasa* y los conceptos a este asociados -*estudios, licencias y consultas a comunidades*-, fue destinada a continuar con el desarrollo del objeto social, con lo cual, no se trató de una operación extraordinaria o eventual. La demandante tuvo la intención de enajenar el citado proyecto -*no de desarrollarlo*-, pues desde el inicio, conforme con los testimonios del representante legal y de un experto y de diferentes documentos, sabía que requería de un inversionista para su ejecución, quien solo se interesó en adquirirlo para ejecutarlo por su cuenta.

Como la venta del proyecto hizo parte del giro ordinario de los negocios, procede la reclasificación del ingreso como operacional y no son aplicables los artículos 299 y 300 del ET, sino el artículo 26 del mismo ordenamiento.

La sanción por inexactitud se impuso porque se con figuraron los supuestos sancionables establecidos en el artículo 647 del ET, por cuenta del desconocimiento de conceptos que derivaron en un menor saldo a pagar.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación se admitió por auto de 17 de junio de 2025 y, al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar -*art. 247 CPACA*-. La actora se pronunció frente al recurso de apelación, para lo cual reiteró los argumentos de la demanda. El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Universal Stream SAS ESP, correspondiente al año gravable 2017.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, se debe establecer si procede la reclasificación de ingresos derivados de la venta del proyecto *Talasa* y de los conceptos a este asociados -*que incluyen licencias ambientales*-

⁷ Citó la sentencia del 9 de marzo de 2017, exp. 19823, CP Stella Jeannette Carvajal Basto.



de ganancias ocasionales a ingresos brutos operacionales, para lo cual se debe determinar si la operación se realizó dentro del giro ordinario de los negocios de la contribuyente. Se decidirá, además, si hay lugar a imponer sanción por inexactitud.

El artículo 60 del Estatuto Tributario establece que los activos movibles son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de los contribuyentes, e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable, y que los activos fijos o inmovilizados son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de los contribuyentes.

Por su parte, conforme con el artículo 300 *ib.*, 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»*.

La Sección indicó⁸ que, conforme con las anteriores disposiciones, *«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», y que «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»*.

Precisó que el giro ordinario de los negocios se desarrolla a partir del concepto del objeto social, para referirse a aquellas actividades que, siendo parte de su formulación, son ejecutadas de manera *«habitual u ordinaria»* por el ente societario, y que la 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»*. 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).

En ese contexto, para establecer si el ingreso por la venta del proyecto debatido y de las licencias correspondientes se dio o no en una operación que hace parte del giro ordinario de los negocios de la actora y, si por tanto, corresponde a un ingreso bruto operacional, o a una ganancia ocasional *-por enajenación de un activo fijo-*, se encuentra probado en el proceso lo siguiente:

En la declaración de renta del año 2017, la actora registró ingresos por ganancias ocasionales por \$2.934.000.000, obtenidos, según su representante legal, *«por la venta de licencias ambientales (activo fijo intangible), para lo cual fue expedida la Factura No. 055 de 2017»*.

El objeto social de la demandante consiste, entre otros, en *«... DESARROLLAR ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LA GENERACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES, POR CUENTA PROPIA O DE TERCEROS, O A TRAVÉS DE CONCESIONES, O ASOCIACIONES, MEDIANTE LA REALIZACIÓN DE (...) D) INVERSIÓN, INVESTIGACIÓN, DESARROLLO, DISEÑO, FORMULACIÓN, PROMOCIÓN PLANEACIÓN, IMPLEMENTACIÓN, **NEGOCIACIÓN**, GERENCIA, CONSTRUCCIÓN, INTERVENTORÍA, **COMERCIALIZACIÓN**, MANTENIMIENTO, PUESTA EN MARCHA, REPOSICIÓN U OPERACIÓN DE PROYECTOS DE GENERACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA A TRAVÉS DE CUALQUIER FUENTE DE GENERACIÓN Y TECNOLOGÍA (...) LA SOCIEDAD PODRÁ ADEMÁS ADQUIRIR (...) TODA CLASE DE BIENES (...) Y ENAJENARLOS CUANDO YA NO FUEREN NECESARIOS PARA EL DESARROLLO DE LA EMPRESA SOCIAL; ADQUIRIR CONCESIONES,*

⁸ Sentencia de 8 de mayo de 2025, Exp. 28994, C.P. Wilson Ramos Girón.

⁹ Fl. 19 c.a. Factura de venta expedida el 10 de agosto de 2017 a nombre de Talasa Projectco SAS ESP, por \$2.934.000.000, por conceto de venta de activos fijos.



LICENCIAS, PATENTES, MARCAS, NOMBRES COMERCIALES Y OTROS DERECHOS CONSTITUTIVOS DE PROPIEDAD INDUSTRIAL O COMERCIAL (...)»¹⁰. Se resalta.

El 1.º de agosto de 2011, la actora suscribió con *Holding de Inversiones y Servicios SAS* el «CONVENIO DE ASOCIACIÓN A RIESGO COMPARTIDO», con la finalidad de unir esfuerzos encaminados al desarrollo de los proyectos en este indicados¹¹, y acordaron los aportes para la financiación de los estudios de impacto ambiental y demás gastos que genere la expedición de permisos y licencias ambientales que requieran los proyectos. El contrato tuvo dos otrosíes; del 3 de noviembre de 2011¹² y del 27 de junio de 2012, y estableció que la propiedad de las licencias ambientales será de las partes en los porcentajes allí señalados¹³.

Además, fijaron como obligaciones de la sociedad demandante, las siguientes:

- *En caso de no ser vendidos LOS PROYECTOS en estado de FACTIBILIDAD TOTAL*¹⁴, deberá supervisar, conjuntamente con *HOLDING DE INVERSIONES*, el proceso de construcción de las centrales hidroeléctricas.
- *Buscar, conjuntamente con HOLDING DE INVERSIONES compradores de los PROYECTOS en estado de VIABILIDAD TOTAL.*

El 18 de mayo de 2012, la Corporación Autónoma Regional para el Desarrollo Sostenible del Chocó -CODECHOCO-, otorgó a la demandante las licencias ambientales 739 «Cuenca Atrato Bajo -CAB-», 740 «Cuenca Atrato Más Río Grande -CARG-» y 741 «Cuenca Atrato Alto -CAA-»¹⁵.

El 26 de agosto de 2014, la contribuyente y *DAMAR CONSULTANTS INC -a quien Holding de Inversiones cedió su posición contractual-*, celebraron un contrato de transacción en el que la demandante se obligó, entre otros, a transferir a título de fiducia mercantil las citadas licencias y se estableció que el valor mínimo de venta no podrá ser inferior a \$4.000.000.000. Que una vez enajenadas, la fiduciaria deberá consignar en favor de *DAMAR* la suma de \$1.218.600.000¹⁶.

El 20 de marzo de 2015, la Asamblea General de Accionistas de *Universal Stream SAS* otorgó autorización al representante legal para suscribir el contrato «*ASSET PURCHASE AGREEMENT*», en desarrollo de los proyectos de energía asociados con las mencionadas licencias, según consta en el Acta 17 de esa fecha¹⁷.

El 4 de mayo de 2015, la demandante y las sociedades *Talasa Projectco SAS ESP*, *MACQUARIE DEVELOPMENT CORPORACIÓN* y *TALASA HOLDCO HI* celebraron el contrato de compra de activos «*ASSET PURCHASE AGREEMENT*», cuyo objeto fue la venta de las licencias ambientales 739, 740 y 741 de 18 de mayo de 2012, y «los documentos, estudios e informes listados en el Anexo 2.1(b). relacionados con el desarrollo, construcción, operación y mantenimiento de los Proyectos dado el estado actual de los Proyectos (los “Informes de los Proyectos”)»¹⁸.

En el contrato se estableció que el precio de la compra se pagará así:

¹⁰ Fl. 6-9 c.a.

¹¹ Índice 11 de SAMAI, anexos de la reforma de la demanda.

¹² Se incluyó el Bloque Chocó.

¹³ *Universal Stream* 75% - *Holding de Inversiones y Servicios* 25%.

¹⁴ De acuerdo con lo explicado en el contrato, la factibilidad total se concreta cuando se hubieren obtenido para los proyectos las licencias ambientales, el registro ante la UPME y preferiblemente se contrate el PPA.

¹⁵ Fls. 70-90 c.a.

¹⁶ Índice 11 de SAMAI, anexos de la reforma de la demanda.

¹⁷ Fls. 247-249 c.a.

¹⁸ Índice 11 de SAMAI – cuaderno de primera instancia.



(a) *Primer Pago. En el Cierre, el Comprador le pagará al Vendedor el Primer Pago en inmediatamente disponibles a la Tasa de Cambio aplicable en la fecha de pago, mediante transferencia bancaria a una cuenta designada por el Vendedor por escrito al menos tres (3) Días Hábiles antes de la fecha de Fecha de Cierre.*

(b) *Segundo Pago. Después del Cierre, si, y solo si, (i) se completan los siguientes objetivos y (ii) sujeto a la Sección 3.4(a), el Comprador deberá hacerlo sin demora, y en cualquier caso a más tardar cinco (5) Días Hábiles siguientes en la fecha en que se complete el último de dichos objetivos, pagar al Vendedor el Segundo Pago en pesos colombianos inmediatamente disponibles a la Tasa de Cambio aplicable en la fecha del pago, mediante transferencia bancaria a una cuenta designada por el Vendedor por escrito al menos tres (3) Días Hábiles antes de la fecha en que se haya completado el último objetivo:*

(c) *Pago Contingente de la Prima. Después del Cierre, sujeto a la Sección 7.9(b). sí, y solo si, (i) ha ocurrido el Cierre Financiero y (ii) sujeto a la Sección 3.4(a), el Comprador deberá pagar sin demora, y en cualquier caso a más tardar cinco (5) Días Hábiles después del Cierre Financiero, al Vendedor el Pago Contingente de la Prima (o la parte de la misma que permanezca pendiente de pago en la medida que se haya realizado un pago anterior de conformidad con la Sección 7.9(b)(iii)) en dólares estadounidenses o pesos colombianos disponibles de inmediato la tasa de cambio aplicable en la fecha de pago, mediante transferencia bancaria a cualquier cuenta designada por el Vendedor por escrito al menos tres (3) Días Hábiles antes del Cierre Financiero.*

Lo anterior evidencia que los pagos acordados estaban sujetos al cumplimiento de una condición.

Mediante las resoluciones 1575, 1572 y 1574 de 18 de noviembre de 2015, CODECHOCO autorizó la cesión de las licencias, 739, 740 y 741 a *Talasa Proyecto SAS ESP*¹⁹.

El 31 de agosto de 2017, la actora recibió la suma de \$2.934.000.000, según el extracto aportado por la entidad bancaria²⁰.

Conforme con el Acta de Visita del 11 de febrero de 2020²¹, el representante legal de la actora indicó que el propósito de la sociedad es el diseño, construcción y operación de proyectos de generación de energía aprovechando el recurso hídrico, que se han obtenido más de 20 licencias y permisos ambientales y que la empresa declaró, a título de ganancia ocasional en los años gravables 2016 y 2017, las sumas de \$18.000.000.000 y \$2.934.000.000, respectivamente, por la enajenación de las licencias.

Mediante Auto de Organización del 26 de noviembre de 2021, la DIAN ordenó el traslado de las pruebas del expediente GO2016202005230 correspondiente a la investigación sobre el impuesto de renta del año 2016 de la demandante. De estas, se destaca²²:

- Inspección contable adelantada el 25 de agosto de 2021, en la que el contador de la demandante indicó que «el activo enajenado es el acumulado de la consecución de varias licencias desde el año 2010 y que fueron vendidas tres (3) de ellas en el año 2015, de las cuales se fueron amortizando con los diferentes gastos en que se incurrieron para adquirirlas hasta el

¹⁹ Fls. 250-261 c.a.

²⁰ Fl. 343 c.a.

²¹ Fl. 58 c.a.

²² Fl. 623 c.a.



año 2014, razón por la cual para el año 2015 no se registran en la contabilidad cuantías por el concepto de activos intangibles²³». Se destaca.

Se estableció que: i) en el libro de contabilidad Mayor y Balances de los meses de enero y diciembre de 2016, no se registran cuentas por concepto de intangibles. Se registran *Licencias* en la subcuenta 171040 con movimiento crédito en el mes de diciembre por valor de \$284.979.343, saldo cero a final del año, y que este rubro corresponde a la acumulación de gastos preoperativos, respecto del cual no se entregó un registro auxiliar contable y, ii) en la cuenta 424805, denominada *ACTIVOS FIJOS I* se registró un movimiento de crédito por \$18.000.000.000, que corresponde a la venta de las licencias efectuada en 2015²⁴.

- Inspección tributaria del 25 de agosto de 2021, en la cual el contador de la sociedad expresó que es imposible establecer a qué corresponde el valor de \$284.979.343 registrado en la subcuenta 171040 en el mes de enero de 2016 por concepto de *Licencias*, por cuanto se trata de operaciones de años anteriores pero que en su gran mayoría corresponden a la acumulación de diferentes gastos que se ejecutaron en el proyecto en el departamento del Chocó²⁵.
- Inspecciones contable y tributaria del 2²⁶ y 17²⁷ de septiembre de 2021, en las que se concluyó que, revisados los registros contables de los libros de contabilidad y la falta de comprobantes o documentos soporte, no es posible identificar la existencia de un intangible que se pueda considerar como activo fijo en el año 2016, y que se registró un ingreso bajo el concepto de venta de otros activos fijos por \$18.000.000.000.

El Requerimiento Especial 162382021000003 del 21 de marzo de 2021, correspondiente al periodo debatido, indicó que el comportamiento fiscal de la demandante en los años 2015, 2016, 2017 y 2018, es el siguiente:

| Renglones de ingresos | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------------------------|---------------|----------------|---------------|----------------|
| Ingresos brutos operacionales | 142.071.000 | 17.270.000 | 35.036.000 | |
| Intereses y rendimientos financieros | 89.946.000 | 438.959.000 | 1.045.435.000 | 424.187.000 |
| Total ingresos | 232.017.000 | 456.229.000 | 1.080.471.000 | 424.187.000 |
| Ingresos por ganancias ocasionales | 2.388.060.000 | 18.050.000.000 | 2.934.000.000 | 32.505.600.000 |

Y concluyó que, en esos cuatro años la contribuyente declaró ingresos netos operacionales por \$2.192.904.000 (3.78 %) y \$55.877.660.000 (96.22 %) como ingresos ocasionales²⁸.

La sociedad, en la respuesta al requerimiento especial, allegó el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016 y a 31 de diciembre de 2017, en el que se encuentra el siguiente registro²⁹:

| Nombre Cuenta | Año 2015 | Año 2016 | Año 2017 |
|---------------------------|-------------|----------|----------|
| Activo No corriente (...) | | | |
| Diferidos intangibles | 284.973.343 | 0 | 0 |

En la certificación de 23 de diciembre de 2020, suscrita por el contador y la revisora fiscal de la demandante, se indica que «la venta de activos a TALASA PROYECTO SAS ESP, relacionada al Proyecto de Generación Hidroeléctrica ubicado en el Municipio de El Carmen de Atrato

²³ Fls. 648 y 648 vto.

²⁴ Fls 648 vto-649 vto.

²⁵ Fl. 652. Vto.

²⁶ Fl. 661 c.a.

²⁷ Fl. 668 c.a.

²⁸ Fl. 377 vto. c.a.

²⁹ Fls. 432 y 433 c.a.



– Chocó, se protocolizó en el año 2015 y sus pagos diferidos fueron contabilizados como ingresos en los años 2016, 2017 y 2018³⁰».

En primera instancia, el *a quo* practicó las siguientes pruebas:

- Declaración del representante legal de la actora, quien manifestó que el único proyecto que se vendió fue el de *Talasa* y que la sociedad no tuvo ingresos por venta de energía. Que la venta del proyecto se hizo a través de un banquero de inversión, y que se tomó la decisión de vender el proyecto porque el perfil corporativo de la sociedad no encajaba con el del comprador.
- Testimonio de *Andrés Enrique Taboada Velásquez*, quien informó que firmó un acuerdo con la demandante para colaborar en la búsqueda de un inversionista para diferentes proyectos con el fin construir, operar y participar del mercado con sus propias plantas. Indicó que el proyecto *Talasa* se vendió porque el inversor no se quería asociar con una empresa pequeña. Frente a la cuestión sobre qué tan habitual es que sociedades como la actora estructuren proyectos y los venda en fase previa a la construcción, expresó que ello depende de las necesidades de capital de la empresa o de las necesidades de inversión que tenga el proyecto. Indicó que la idea de Universal en la negociación fue aportar al proyecto lo que ya habían avanzado.

En la sentencia recurrida, el *a quo* consideró que no procedía la reclasificación de los ingresos efectuada por la DIAN, porque se acreditó que la actora tenía la intención de conservar la propiedad del proyecto *Talasa* y que, por tanto, se trataba de un activo fijo en los términos del artículo 60 del ET. Asimismo, señaló que la enajenación se dio en una sola ocasión con la autorización de la Asamblea General de la sociedad, lo que da cuenta que se trató de una operación extraordinaria por fuera del giro ordinario de los negocios de la empresa, para avanzar en los demás proyectos.

A su vez, la recurrente expresó que la sociedad tuvo la intención de vender el proyecto y las licencias, actividad permitida en su objeto social, y que la enajenación recayó en un activo movable dentro del giro ordinario de los negocios, por lo cual la utilidad obtenida no es una ganancia ocasional en los términos de los artículos 299 y 300 del ET, sino un ingreso operacional al que aplica el artículo 26 del mismo ordenamiento.

Al analizar en sana crítica las pruebas del proceso, se advierte que la venta de las licencias ambientales del proyecto *Talasa*, definidas por el artículo 50 de la Ley 99 de 1993 como las autorizaciones «*que otorga la autoridad ambiental competente para la ejecución de una obra o actividad, sujeta al cumplimiento por el beneficiario de la licencia de los requisitos que la misma establezca en relación con la prevención, mitigación, corrección, compensación y manejo de los efectos ambientales de la obra o actividad autorizada*», es una actividad que hacía parte del giro ordinario de los negocios de la actora.

En efecto, teniendo en cuenta que el desarrollo del proyecto requirió la expedición de las licencias enajenadas, y al verificar: i) las actividades del objeto social -*que incluyen el desarrollo, diseño, formulación, negociación y comercialización de proyectos de generación*; ii) las obligaciones del convenio de asociación a riesgo compartido -*que aluden a la búsqueda de compradores y enajenación de proyectos en estado de viabilidad total*-; iii) el contrato de compra de activos -*que incluyen documentos, estudios y demás aspectos afines al proyecto*-; iv) los pagos hechos a la actora en el año 2017; v) las pruebas trasladadas de la investigación en renta del año 2016, que dan cuenta del trámite de otras licencias para una posible enajenación y de la falta de especificidad

³⁰ Fl. 473 c.a.



en los registros contables del intangible *-que también se advierten en el año 2017-; vi))* la imposibilidad desde el inicio del proyecto sin la participación de un nuevo inversor, como se advierte de las declaraciones y del testimonio que se practicaron y, *vii))* el movimiento de ingresos en los años 2015 a 2018, se considera que la referida enajenación es una operación que hizo parte del giro ordinario de los negocios de la sociedad.

En ese sentido, se observa que la sociedad, en ejercicio de su actividad económica, suscribió en el año 2011 con *Holding de Inversiones* el acuerdo para compartir riesgos, en el que se evidenció la intención de negociar y comercializar diferentes proyectos a desarrollar y, para ello acordó el porcentaje de propiedad que le correspondía a las partes, la venta de los mismos en estado de viabilidad o factibilidad total, la búsqueda de compradores y la constitución de patrimonios autónomos para repartir la utilidad obtenida producto de la enajenación. Asimismo, celebró un contrato de transacción en el que se obligó, entre otros, a transferir a título de fiducia mercantil las licencias que posteriormente fueron objeto de venta.

Lo anterior, junto con las demás pruebas referidas, da cuenta de que el propósito de la sociedad era negociar y comercializar proyectos y licencias como parte de su actividad generadora de renta, y no la construcción de centrales hidroeléctricas o la generación de energía, máxime cuando no se acreditó la terminación de proyecto alguno, aspectos que no fue desvirtuados por la demandante, sobre quien recaía la carga probatoria en aplicación del artículo 167 del CGP.

Además, la DIAN probó que las licencias y el proyecto no se registraron en el patrimonio de la sociedad como activo fijo intangible en la vigencia 2017, así como la falta de trazabilidad de la operación de venta de activos fijos por \$2.934.000.000, lo cual evidencia que no había lugar a que la actora declarara los ingresos obtenidos por la venta del proyecto *Talasa* como ganancia ocasional, pues conforme con el artículo 300 del ET *«se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto las provenientes de la enajenación realice respecto de bienes de cualquier naturaleza, **que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más**» -aspecto que tampoco se demostró-*, bajo el supuesto de que la operación no haga parte del giro ordinario de los negocios.

Por lo tanto, para la Sala los ingresos obtenidos por esa venta en mención están gravados en los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario.

De otra parte, se observa que el Tribunal no se pronunció sobre el argumento de la actora, conforme al cual debió declarar el ingreso en el año que se vendieron las licencias *-2015-*, y no en el periodo en discusión.

Al respecto, no se acreditó que el ingreso fuera declarado y causado en otro periodo; por el contrario, como lo indicó el representante legal de la sociedad, los ingresos por la venta de las licencias ambientales por \$2.934.000.000 fueron objeto de la factura 055 de 2017, cuyo pago fue recibido el 31 de agosto de ese mismo año, registrado en los estados de resultados y en la declaración tributaria del periodo 2017, y obedecen al cumplimiento de una condición acordada en el contrato de venta de activos que, conforme con las cláusulas del mismo, ocurrió en el año gravable en cuestión.

Se mantiene la sanción por inexactitud, en tanto la contribuyente incurrió en los supuestos sancionables del artículo 647 del ET al omitir ingresos operacionales



gravados como renta ordinaria y, en su lugar, declarar ingresos por ganancia ocasional, lo que generó una menor carga impositiva, sin que la actora fundamentara su actuación en una interpretación razonable sobre el derecho aplicable.

En tales condiciones, se revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP³¹, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA³², y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas en esta instancia *-gastos del proceso y agencias en derecho-*, toda vez que no está probada su causación.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 23 de enero de 2025 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

2.- NEGAR las pretensiones de la demanda.

3.- Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGUELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

³¹ Código General del Proceso «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

³² «Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil».