



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., quince (15) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)
Demandante: OSPIMED S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta año gravable 2015. Aporte de industria. Pérdida del beneficio de progresividad Ley 1429 de 2010. Omisión en la presentación de declaraciones tributarias.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN – contra la sentencia del 23 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión que accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

*“1. **DECLÁRASE LA NULIDAD** de la Resolución Liquidación Oficial de Revisión número 162412019000007 del 19 de marzo de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, que modificó la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2015 y se impone sanción por inexactitud y la Resolución Recurso Reconsideración número 16236019000007 del 23 de octubre de 2019, expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Gestión Jurídica de Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, mediante la cual se resolvió dicho recurso interpuesto en relación con la Liquidación Oficial de Revisión, por las razones expresadas en la parte considerativa de esta providencia.*

*2. Como consecuencia de la declaración que antecede y, a título de restablecimiento del derecho, **SE DECLARA EN FIRME LA DECLARACIÓN PRIVADA** del impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 2015, presentada por la sociedad demandante, sin que pierda el beneficio de progresividad dispuesto en la Ley 1429 de 2010, reglamentado por el Decreto número 4910 de 2011, por los argumentos anotados en la parte motiva de este proveído.*

¹ Índice 21 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

3. Sin costas en esta instancia, por lo considerado.

4. Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente.”

ANTECEDENTES

OSPIMED S.A.S. se constituyó mediante documento privado suscrito el 27 de agosto del 2015, cuyo representante legal, accionista y gerente general principal es el señor Jorge Iván Ospina Alzate².

La actora presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, el 12 de abril de 2016 con un saldo a pagar de \$0³.

La DIAN profirió Requerimiento Especial 162382018000012 de 5 de julio de 2018, en el que propuso la pérdida del beneficio de progresividad definido en la Ley 1429 de 2010, para liquidar el impuesto sobre la renta a la tarifa plena establecida en la ley, e imponer sanción por inexactitud, para un total saldo a pagar de \$286.112.000⁴.

El 5 de octubre de 2018 la actora respondió el requerimiento especial en el que se opuso a los cargos planteados⁵. El fisco expidió Liquidación Oficial de Revisión 162412019000007 del 20 de marzo de 2019, en los términos del acto preparatorio⁶.

Frente al acto anterior, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración el 20 de mayo de 2019 desatado mediante Resolución 162362019000007 del 23 de octubre de 2019 que confirmó el acto liquidatorio⁷.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁸:

“PRIMERA: Que se declaren nulos en su totalidad los siguientes Actos Administrativos:

- (i) Liquidación Oficial de Revisión No. 162412019000007 del 20 de marzo de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de OSPIMED S.A.S., correspondiente del año gravable 2015; y

² El señor Jorge Iván Ospina Alzate es socio de Radiólogos Asociados S.A.S.; es socio y representante legal suplente del Centro de Alta Tecnología Diagnóstica del Eje Cafetero S.A. Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 1 de antecedentes administrativos, páginas 93 a 107.

³ Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 1 de antecedentes administrativos, página 39.

⁴ Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 73 a 99.

⁵ Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 135 a 197.

⁶ Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 279 a 301.

⁷ Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 307 a 330 y 417 a 437.

⁸ Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda.



- (ii) *Resolución No. 162362019000007 del 23 de octubre de 2019, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración confirmando la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412019000007 del 20 de marzo de 2019.*

En conjunto, nos referiremos a estas Resoluciones como los “Actos Administrativos”.

SEGUNDA: *Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, manifestando que la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al periodo gravable 2015 presentada por OSPIMED S.A.S., ha quedado en firme.*

TERCERA: *De manera subsidiaria y sólo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicitamos se revoque la sanción por inexactitud dado que no se configuran los presupuestos de derecho que la hacen procedente, y teniendo en cuenta además que, en todo caso, se presenta una causal excluyente de la sanción de inexactitud al configurarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable.”*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 95 numeral 9 de la Constitución Política.
- Artículos 319, 428-2, 683, 869 y 869-1 del Estatuto Tributario.
- Artículo 4 de la Ley 1429 de 2010.
- Artículo 9 del Decreto 4910 de 2011.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Falsa motivación en la formación de los actos administrativos demandados

Alegó que los actos enjuiciados están falsamente motivados porque reconfiguraron el aporte de industria que realizó OSPIMED S.A.S. a Radiólogos Asociados S.A.S. y al Centro de Alta Tecnología Diagnóstica del Eje Cafetero S.A. – en adelante CEDICAF S.A. – como una prestación de servicios, y bajo ese entendido, concluyeron que la demandante estaba obligada a presentar la declaración de IVA del año 2015.

La DIAN desconoció que los artículos 319 y 428-2 del Estatuto Tributario disponen que los aportes, incluido el de industria, que cumplan con los requisitos de la norma, no se entienden una enajenación y por tanto, no producen efectos tributarios en materia de IVA o de impuesto sobre la renta. En contraposición, la administración estimó inaplicables estas normas porque consideró que no se trata de una reorganización empresarial y que éstas únicamente podían desarrollarse en el marco de la Ley 1116 de 2006 “*Ley de Insolvencia Empresarial*”.

Precisó que según la doctrina de la Superintendencia de Sociedades y normatividad, el aporte de industria lo puede efectuar indistintamente una persona natural o jurídica, por lo que el argumento de que este está vedado a las personas jurídicas carece de sustento.



Puntualizó que realizó un aporte de industria con estimación de valor, con el objetivo de participar en el patrimonio social de Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A., lo que acreditó tanto con la copia del documento privado por el cual se constituyó la sociedad actora, como las actas de asambleas extraordinarias de accionistas de las compañías receptoras del aporte, en las que se detalló la emisión de acciones por el aporte de industria y se estipuló la expedición del reglamento de colocación y suscripción de acciones de industria.

Explicó que el aporte de industria y la prestación de servicios se concretan en una prestación de hacer, pero tienen finalidades distintas. El primero, causa honorarios a favor del prestador del servicio, mientras que el segundo, permite que quien efectúe el aporte se convierta en accionista o adquiera más acciones de una sociedad.

En virtud del artículo 319 del Estatuto Tributario los aportes en dinero o en especie a sociedades nacionales no generan impuestos, siempre que cumplan con los requisitos allí previstos.

Resaltó que el aporte de industria se entiende como una reorganización empresarial en términos tributarios, por lo que, de cumplirse los requisitos dispuestos en el artículo 319 del Estatuto Tributario, no se considera una enajenación y no genera efecto en materia de impuesto sobre la renta e impuesto sobre las ventas. Aseveró que el artículo 319 *ibidem* es plenamente aplicable en materia de impuesto sobre las ventas, porque así lo estipuló el artículo 428-2 del Estatuto Tributario.

Conforme con al artículo 6 de la Decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones – en adelante CAN-, no se genera IVA con motivo de las operaciones de fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades y demás formas de reorganización empresarial, entre las que se encuentran las operaciones de aportes.

Los actos demandados adolecen de falsa motivación por cuanto se fundaron en doctrina oficial de la DIAN que versa sobre contratos de cuentas en participación, y no sobre aportes de industria realizados por personas naturales, y porque dispuso que la operación estaba gravada por estar fuera del supuesto del artículo 5 del Decreto 1372 de 1992 (recopilado en el artículo 1.3.1.13.4. del Decreto 1625 de 2016).

Además, la administración sustentó su actuación en doctrina oficial y un marco jurídico previos a la vigencia de la Ley 1607 de 2012, que dispuso el tratamiento fiscal de las reorganizaciones empresariales.

Violación al debido proceso

Sustentó que el fisco transgredió el debido proceso, pues si bien tiene la potestad de reconfigurar una operación, debió hacerlo mediante el procedimiento de abuso en materia tributaria establecido en los artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario, y para rechazar el beneficio tributario bajo el supuesto de haber incurrido en la omisión de declarar IVA por el año gravable 2015, debió iniciar un proceso de aforo para oficializar esa omisión.



Errónea interpretación e indebida aplicación del artículo 647 E.T.

Consideró que no incurrió en una inexactitud sancionable, porque en su denuncia rentística no incluyó datos inexistentes o inexactos ni falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, pero aun cuando se aceptara que estaba obligada a presentar declaración de IVA por el año 2015 y que en razón de ello perdió el beneficio de progresividad, seguiría siendo improcedente la imposición de la sanción, como quiera el punto en cuestión es la aplicación del beneficio tributario y no la depuración de la renta líquida.

La sanción se impuso de forma objetiva, pues la autoridad tributaria motivó de forma insuficiente la decisión y no valoró la conducta de la contribuyente.

En todo caso, estimó que existió una diferencia de interpretación del derecho aplicable, lo que impide la imposición de la sanción por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

Falsa motivación en la formación de los actos administrativos demandados

Desestimó la falsa motivación de los actos acusados, pues estos se fundaron en hechos reales, medios de prueba idóneos que fueron allegados al expediente con información y documentos soporte, así como en la normatividad vigente para la época de los hechos.

Señaló que el aporte de industria es una figura bajo la cual el socio acuerda aportar a la sociedad su fuerza de trabajo, física o intelectual, y por ello, al tratarse del “*trabajo personal de un asociado*”, no puede darse entre dos compañías.

Este aporte debe desarrollarse al interior de la sociedad, pues cuando se presta a terceros, la operación es una venta de servicios gravada a la tarifa general de IVA, de modo que quien presta el servicio está obligado a declarar y pagar el impuesto.

Alegó que pretender llevar el aporte de industria como una reorganización empresarial no es causal para excluirlo de IVA, ni justifica la omisión en la presentación de la declaración. Sostuvo que el acto de constitución de OSPIMED S.A.S. y las actas de seguimiento demuestran que existió una prestación de servicios a Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A. a través de su representante legal.

Por tratarse de una venta de servicios gravados y no de una reorganización empresarial, no se vulneraron los artículos 319 y 428-2 del Estatuto Tributario, ni el artículo 6 de la Decisión 599 de 2004 de la CAN.

Violación al debido proceso

El cargo de violación al debido proceso por la alegada inaplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario y del procedimiento de aforo, no fue discutido en sede administrativa, por lo que la administración no tuvo la oportunidad de pronunciarse

⁹ Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

sobre el particular. En todo caso, precisó que si la demandante indicó que la DIAN omitió el proceso de aforo es porque reconoce que estaba obligada a presentar la declaración de IVA del año 2015. También aclaró que el procedimiento previsto en el artículo 869 del Estatuto Tributario no era aplicable en el año 2015, porque no se había constituido el comité al que la norma hace referencia.

Errónea interpretación e indebida aplicación del artículo 647 E.T.

Alegó que se configuró un indebido agotamiento de la vía administrativa lo que impidió ejercer su derecho de defensa en la medida que la contribuyente no atacó en oportunidad la imposición de la sanción por inexactitud.

Solicitó que se confirme la sanción por inexactitud impuesta debido a que la demandante se acogió al beneficio tributario consagrado en la Ley 1429 de 2010 pero incumplió con el deber de declarar el impuesto sobre las ventas generado en la prestación de servicios gravados a la tarifa general, circunstancia que originó un menor impuesto a cargo al que en realidad le correspondía liquidar.

No existió una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, pues las pruebas demostraron que la compañía prestó un servicio gravado que le imponía la obligación de declarar IVA por el periodo gravable, dentro del plazo pertinente para mantener el beneficio fiscal.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión, accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

Aclaró que el objeto de la controversia es el incumplimiento al deber de presentar la declaración del impuesto sobre las ventas del año gravable 2015, lo que conllevó a la pérdida del beneficio de progresividad. Esto debido a que la DIAN consideró que la operación realizada por OSPIMED S.A.S. con las compañías Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A. por concepto de aporte de industria, en realidad se trató de una prestación de servicios gravados con IVA, sin que constituya una reorganización empresarial, que obligaba a la actora a declarar y pagar el citado impuesto.

El Tribunal señaló que en Acta 40 de la asamblea extraordinaria de accionistas de Radiólogos Asociados S.A.S. celebrada el 14 de septiembre de 2015, se aprobó la emisión de acciones de industria con estimación de su valor, se fijó el reglamento de colocación y oferta de suscripción a favor de OSPIMED S.A.S. y de Dasteca S.A.S.¹¹ por valor de \$225.000.229 en cada caso, cuyo pago se haría mediante la realización efectiva del aporte de industria estipulado en dicha acta, hasta la semana del 9 de noviembre de 2015, para lo cual se requería del cumplimiento y recibo a satisfacción del trabajo y los entregables semanales, y se dejó constancia de su entrega efectiva.

Se refirió igualmente al Acta 160 del 4 de noviembre de 2015 de la asamblea extraordinaria de accionistas de CEDICAF S.A. y su aclaratoria Acta 1 del 5 de

¹⁰ Índice 21 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda.

¹¹ El representante legal de Dasteca S.A.S. es el señor Blas Cárdenas Martínez, quien, a su vez funge como socio y representante legal suplente de Radiólogos Asociados S.A.S. y socio de CEDICAF S.A.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

noviembre de la misma anualidad, sobre la emisión de 5 acciones a favor de OSPIMED S.A.S. y de 5 acciones a favor de Dasteca S.A.S., cuyo pago se haría mediante el cumplimiento y recibo a satisfacción del trabajo pactado como forma de pago, de acuerdo con las actas de seguimiento, hasta la semana del 21 de diciembre de 2015, de cuya entrega efectiva quedó constancia.

Expuso que en ambos casos se estableció que el aporte de industria que la sociedad accionante haría consistía en poner a disposición de las sociedades receptoras del aporte su *Know-How* en el área de la radiología de más de 35 años de experiencia, a través de su representante legal, el médico radiólogo Jorge Iván Ospina Alzate, para lo cual se le encargó la ejecución de una serie de actividades.

Conforme lo dispuesto por los artículos 137 y 138 del Código de Comercio, concluyó que el aporte de industria con estimación de su valor consiste en la ejecución de una prestación de hacer que puede realizar una persona natural o una jurídica, en favor de una sociedad, con el objetivo de hacerse accionista de ésta a través de la redención de acciones de capital en un valor igual al monto estimado previamente como costo de la prestación efectuada.

Concluyó que el aporte de industria sí constituye una especie de reorganización empresarial que es neutra fiscalmente. Aunque la demandante hizo alusión al artículo 428-2 del Estatuto Tributario para hacer extensivo este tratamiento a IVA, el *a quo* estimó errónea dicha interpretación, en la medida en que la norma está dirigida únicamente a las fusiones y escisiones de sociedades y no a otro tipo de reorganizaciones empresariales.

Sin embargo, precisó que la no sujeción al IVA de los ingresos percibidos por los socios industriales está prevista en el artículo 5 del Decreto 1625 de 2016, que no hace distinción alguna entre el socio industrial persona natural y el socio industrial persona jurídica, como erradamente lo contempló el fisco en los actos enjuiciados.

De acuerdo con el artículo 6 de la Decisión 599 de 2004 de la CAN, no se genera IVA con motivo de la fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades y demás formas de reorganización empresarial.

El Tribunal estimó que el aporte de industria realizado por OSPIMED S.A.S. al capital de Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A. en el año 2015 no se califica como una venta de servicios gravada con el impuesto sobre las ventas, por tanto, no estaba obligada a declarar IVA con ocasión de esta operación, lo implica que no incurrió en la causal de pérdida del beneficio de progresividad, al cual se acogió oportunamente. Declaró probado el cargo de falsa motivación.

Así, consideró innecesario analizar los demás cargos de nulidad planteados en la demanda.

No condenó en costas a la parte vencida, por no existir elementos de prueba que demuestren o justifique su causación en esa instancia.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹²:

La operación entre OSPIMED S.A.S. y Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A. constituyó una prestación de servicios. Simulación de operaciones

Cuestionó el hecho de que la sociedad demandante se haya creado simplemente para efectuar un aporte de industria a dos compañías, de cuyas juntas directivas es miembro el señor Jorge Iván Ospina.

Explicó que en el Acta 40 de asamblea extraordinaria de accionistas de la sociedad Radiólogos Asociados S.A.S. del 14 de septiembre de 2015 consta la emisión de 43.361 acciones a favor de la sociedad actora por valor de \$225.000.229 y en contraprestación, la demandante realizó un aporte de industria consistente en la prestación de servicios profesionales por parte de su representante legal por un término de 2 meses.

Indicó que en Acta 1 del 5 de noviembre de 2015, que adicionó y aclaró el Acta 160 de asamblea extraordinaria de accionistas de CEDICAF S.A. del 4 de noviembre de 2015, se emitieron 5 acciones a favor de la sociedad actora por valor de \$350.000.000 y en contraprestación la compañía efectuó un aporte de industria a través de su representante legal por el término de 2 meses.

Destacó que en ambos casos se emitió igual número de acciones, por el mismo valor a favor de Dasteca S.A.S., que también realizó un aporte de industria consistente en la prestación de servicios profesionales por parte de su representante legal.

Llamó la atención respecto de que se asignara un lapso tan corto para el desarrollo de las actividades que constituyen el aporte de industria, así como del elevado costo de las acciones emitidas. En particular, el valor unitario de la acción de CEDICAF S.A. (\$70.000.000).

En la investigación se detectaron inconsistencias en el ámbito laboral de la sociedad, entre ellas que la única empleada residiera en Cali, aun cuando la sede de la demandante es en Pereira, lo que implica que debe incurrir en altos gastos de desplazamiento entre ciudades, teniendo en cuenta el salario que devengaba.

Precisó que la empresa realmente no funciona en la sede informada, pues se trata de un espacio pequeño que fue cedido en comodato por CEDICAF S.A., que además, comparte con Dasteca S.A.S., sociedad investigada por los mismos hechos.

Concluyó que la operación se trató de una prestación de servicios realizada por el representante legal de la demandante y no de un aporte de industria, lo que constituye una operación simulada.

Los convenios entre particulares no son oponibles al fisco (artículo 553 E.T.)

Explicó que de conformidad con el artículo 553 del Estatuto Tributario, los acuerdos entre particulares no pueden versar sobre temas tributarios, y si lo hacen, estos no

¹² Índice 25 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

tendrán efecto frente a la administración tributaria. De modo que, si bajo la apariencia de un aporte de industria se prestaron servicios profesionales, la DIAN puede demostrar la realidad de la operación y desconocer el negocio entre particulares que solo tiene formalidad en el papel.

Perdida y/o improcedencia del beneficio de progresividad (Ley 1429 de 2010)

La operación entre OSPIMED S.A.S. y las sociedades Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A. al tratarse de una prestación de servicios gravada con IVA que no fue declarada, la compañía perdió el beneficio de progresividad por el año gravable 2015, por cuanto omitió presentar la declaración de IVA correspondiente al año gravable 2015, causal contenida en el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

De acuerdo con la modificación del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo introducida por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021 y dado que en el presente caso no fue necesario decretar pruebas, la **demandante** realizó intervención respecto del recurso de apelación dentro del término procesal pertinente, en la que argumentó que el recurso de apelación no explicó claramente las razones de inconformidad con la decisión proferida por el Tribunal y que el escrito carece de pretensiones¹³.

Alegó que la DIAN en el recurso de apelación se refirió a una simulación de operaciones, pero esta figura no fue mencionada en sede administrativa, así que si en segunda instancia se estudia este cargo, se incurrirá en una incongruencia de la sentencia. En todo caso, estimó que la demandada no demostró que hubiese existido una simulación de parte de la parte actora.

Reiteró los argumentos esgrimidos en sede administrativa y judicial, y solicitó que se confirme íntegramente la sentencia de primera instancia.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar si la operación efectuada entre la demandante y las sociedades Radiólogos Asociados S.A.S. y Centro de Alta Tecnología Diagnóstica del Eje Cafetero S.A. corresponde a un aporte de industria o una prestación de servicios y en consecuencia, si la demandante perdió el beneficio de progresividad consagrado en la Ley 1429 de 2010 por omitir la presentación de la declaración de IVA correspondiente al año gravable 2015.

Previo a resolver el asunto de fondo, la Sala pone de presente que reiterará en lo pertinente lo decidido por esta Sección en sentencia 27193 del 19 de noviembre de

¹³ Índice 4 del SAMAI.



2023, que resolvió un litigio entre Dasteca S.A.S. y la DIAN, por los mismos hechos que suscitaron el presente debate¹⁴.

Del aporte de industria a Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A.

Los artículos 137 y siguientes del Código de Comercio regulan el aporte de industria así:

“ARTÍCULO 137. APORTES DE INDUSTRIA O TRABAJO QUE NO SON PARTE DEL CAPITAL SOCIAL. Podrá ser objeto de aportación la industria o trabajo personal de un asociado, sin que tal aporte forme parte del capital social.

El aportante de industria participará en las utilidades sociales; tendrá voz en la asamblea o en la junta de socios; los derechos inicialmente estipulados en su favor no podrán modificarse, desconocerse ni abolirse sin su consentimiento expreso, salvo decisión en contrario proferida judicial o arbitrariamente; podrá administrar la sociedad y, en caso de su retiro o de liquidación de la misma, solamente participará en la distribución de las utilidades, reservas y valorizaciones patrimoniales producidas durante el tiempo en que estuvo asociado.

Habiéndose producido pérdidas, el socio industrial no recibirá retribución en el respectivo ejercicio.

ARTÍCULO 138. APORTES DE INDUSTRIA O TRABAJO PERSONAL CON PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES. Cuando el aporte consista en la industria o trabajo personal estimado en un valor determinado, la obligación del aportante se considerará cumplida sucesivamente por la suma periódica que represente para la sociedad el servicio que constituya el objeto del aporte.

Podrá, sin embargo, aportarse la industria o el trabajo personal sin estimación de su valor; pero en este caso el aportante no podrá redimir o liberar cuotas de capital social con su aporte, aunque tendrá derecho a participar en las utilidades sociales y en cualquier superávit en la forma que se estipule.

Las obligaciones del aportante se someterán en estos casos al régimen civil de las obligaciones de hacer.

ARTÍCULO 139. APORTE DE INDUSTRIA O TRABAJO PERSONAL CON VALOR ESTIMADO EN SOCIEDAD POR ACCIONES. En el caso previsto en el inciso primero del artículo anterior y tratándose de sociedades por acciones, deberá amortizarse el aporte de industria con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias de cada ejercicio social, en la parte proporcional que a éste corresponda.”

Por su parte, el artículo 5 del Decreto 1372 de 1992 estipula¹⁵:

“Artículo 5. LOS INGRESOS LABORALES, LA CONTRAPRESTACION DEL SOCIO INDUSTRIAL Y LOS HONORARIOS DE MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS, NO ESTAN SOMETIDOS AL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Los ingresos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria no están sometidos al impuesto sobre las ventas. Así como tampoco los ingresos que

¹⁴ C.P. Milton Chaves García.

¹⁵ “Por el cual se reglamenta parcialmente la ley 6ª de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones”.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

perciban los socios industriales como contraprestación a su aporte, ni los honorarios percibidos por los miembros de juntas directivas.” (Subraya la Sala)

En dicha oportunidad¹⁶, se reiteró jurisprudencia de esta Sala en la que se precisó que mientras el socio capitalista aporta dinero o cualquier bien determinado apreciable en dinero al fondo social, esto es, que asume con la sociedad la obligación de dar; el socio industrial tiene la obligación de hacer, la cual lleva a cabo de forma sucesiva en la medida en que desarrolla su fuerza laboral o facilita a la compañía sus conocimientos intelectuales, tecnológicos, comerciales, entre otros, de forma permanente o esporádica, de acuerdo a lo pactado en los estatutos sociales¹⁷.

Según lo dispuesto por el Código de Comercio, el aporte de industria con valor determinado se considera realizado de forma sucesiva en tanto en cuanto el socio ejecuta la prestación pactada, para que una vez finalice el ejercicio, se autorice con cargo al estado de resultados, el valor correspondiente al aporte efectivamente realizado.

Procede entonces al análisis del material probatorio que obra en el expediente y de los cargos de apelación que planteó el fisco, para así determinar si está demostrado que la operación efectuada por OSPIMED S.A.S. con Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A. encuadra en un aporte de industria en los términos del marco normativo previamente citado, o si por el contrario se trató de la prestación de un servicio gravado con IVA.

La Sala aclara que no estudiará las objeciones expuestas por la administración en el recurso de apelación frente a las inconsistencias en materia laboral y sobre la propiedad de inmueble en el que funciona OSPIMED S.A.S., ya que en la resolución del recurso de reconsideración el fisco indicó¹⁸:

“[S]i bien fue cuestionado por la oficina liquidadora y por el área de Fiscalización en el requerimiento especial, en cuanto al número de trabajadores vinculados que era de uno (1), cuestionado dicho requisito por las áreas de investigación y determinación, al considerar que un solo empleo generado y que fuera un familiar, no mostraba la necesidad de haber creado una nueva empresa lo cual igualmente llama la atención al despacho toda vez que el fundamento de la ley 1429 de 2010 fue la formalización y generación de empleo, sociedad creada para acogerse al beneficio, también es cierto conforme lo contraviene la señora apoderada y que, este Despacho acoge, pues no puede realizarse una interpretación más amplia de la ley, cuando el requisito es que no puede sobrepasar un número de empleados (50), pero en ningún momento exige un mínimo y tampoco las condiciones del mismo.”

Así fue señalado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia No. 21234 de 30 de mayo de 2019 y que fue aportado por la recurrente [...]

En este mismo sentido debe considerarse el hecho de que se haya informado como dirección de la sociedad la misma de CEDICAF S.A.S., pues esta circunstancia tampoco está prohibida por la ley y si bien se podría considerar

¹⁶ Sentencia del 19 de noviembre de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27193, C.P. Milton Chaves García. Dasteca S.A.S. VS. DIAN.

¹⁷ Sentencia del 14 de febrero de 1997. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 8090, C.P. Delio Gómez Leyva.

¹⁸ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 430 a 432.



sospechoso el hecho de que la oficina de OSPIMED S.A.S. se encuentra dentro de las instalaciones de CEDICAF S.A.S. gracias a un contrato de comodato, lo cierto es que esta situación no está prohibida y tampoco está demostrado que por estar ubicados en este lugar no se realizaron las operaciones comerciales indicadas en los contratos.

Ahora bien, estos hechos no fueron el sustento para modificar la declaración de renta año gravable 2015 del contribuyente OSPIMED S.A.S., en el sentido de desconocer el beneficio de progresividad en el impuesto de renta aplicado por el declarante, pues la justificación para ello fue la aplicación del artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, que estableció en qué casos se pierde dicho beneficio [...]

La administración consideró que en este caso no se cumplió el deber legal de presentar la declaración de IVA de los periodos correspondientes al año gravable 2015, pues considera que en el fondo no se trató de una operación de aporte de industria, sino de una prestación de servicios por parte de OSPIMED S.A.S. a las sociedades RADIOLOGOS ASOCIADOS y CEDICAF.” (Subraya la Sala)

Se evidencia que la autoridad tributaria acogió los argumentos y concluyó que la Ley 1429 de 2010 no exigía contar con un número mínimo de empleados y que las objeciones sobre el inmueble en el que funciona OSPIMED S.A.S. a través de un contrato de comodato suscrito con CEDICAF S.A., no implicaban *per se* la inexistencia de la operación. Además, el fisco precisó que en todo caso estos no fueron los fundamentos de la decisión adoptada en la liquidación oficial de revisión.

Así, la administración centró la discusión en el incumplimiento del deber formal de declarar IVA por los periodos correspondientes al año gravable 2015, porque a su juicio la operación realizada por OSPIMED S.A.S. con Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A. correspondió a una prestación de servicios gravada con este impuesto. Por lo tanto, la Sala delimitará su estudio a la pérdida del beneficio fiscal, ya que no le es dable incluir al debate aspectos resueltos en sede administrativa.

Una vez aclarado lo anterior, procede el análisis del siguiente material probatorio:

Consta el documento privado de constitución de OSPIMED S.A.S. suscrito el 27 de agosto del 2015, según el cual la compañía cuenta con un capital suscrito y pagado de \$1.000.000 correspondiente a 1.000.000 de acciones a un valor nominal de \$1 cada una¹⁹.

Obra el certificado de existencia y representación legal de la sociedad accionante en el que se observa que se matriculó en el registro mercantil el 31 de agosto del 2015. También se evidencia que su gerente general y representante legal es el señor Jorge Iván Ospina Alzate²⁰.

La contribuyente registró en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 ingresos brutos operacionales por valor de \$575.000.000 y aplicó una

¹⁹ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 1 de antecedentes administrativos, páginas 17 a 31.

²⁰ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 1 de antecedentes administrativos, páginas 11 a 16.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

tarifa del 0% en observancia del beneficio de progresividad establecido en la Ley 1429 de 2010, por lo que liquidó un total saldo a pagar de cero²¹.

Se evidencia que en respuesta al Requerimiento Ordinario 162382017000768 del 26 de septiembre de 2017, la actora aportó el auxiliar de la cuenta contable PUC 1205 – *Inversiones en acciones* en la que registró inversiones en la sociedad CEDICAF S.A. por \$350.000.000 y en Radiólogos Asociados S.A.S. por cuantía de \$225.000.000 para un saldo total de la cuenta a 31 de diciembre de 2015 de \$575.000.000, que corresponden a los ingresos denunciados en renta de ese periodo gravable²².

En respuesta al Requerimiento Ordinario 162382018000240 del 12 de abril de 2018, Radiólogos Asociados S.A.S. aportó la siguiente información²³:

“-Certificado debidamente suscrito de la clase de acción expedida.

Frente a este punto, se certifica que en reunión extraordinaria de la Asamblea General de Accionistas de la sociedad Radiólogos Asociados S.A.S. que consta en el Acta No. 40 del 14 de septiembre de 2015, se emitieron, previa renuncia al derecho de preferencia, y en favor de la sociedad OSPIMED S.A.S., la cantidad de 43.361 acciones de industria con estimación de valor. Esta información se certifica también en escrito aparte, el cual se adjunta a la presente como Anexo 1.

-Clase de dividendos otorgados a la sociedad enunciada.

Durante el año 2015, no fueron decretados dividendos a favor de la sociedad Ospimed S.A.S.

-Mecanismo de expedición.

El mecanismo de emisión (o expedición) de las acciones, fue el establecido en los artículos 137 y 138 del Código de Comercio y 319 parágrafo 6 del Estatuto Tributario. Aparte de las normas imperativas societarias y fiscales que rigen la operación y sus efectos fiscales, la emisión y colocación de las acciones se rige por lo establecido en los estatutos sociales y en su propio reglamento de colocación de acciones el cual se adjunta en copia del Acta No. 40 del 14 de septiembre de 2015, el cual se adjunta como Anexo 2.

-Fecha, número, cálculo del valor de las acciones y su forma de pago.

La fecha de la reunión de Asamblea de Accionistas de Radiólogos Asociados S.A.S., en donde se aprobó la operación, fue el 14 de septiembre de 2015.

El valor total de las acciones emitidas a Ospimed S.A.S. fue de \$225.000.229, de los cuales el valor imputable a capital fue la suma de \$43.361.000 y el valor imputable a prima en colocación de acciones fue de \$181.639.229, para un valor unitario por acción de \$5.189. La cantidad de acciones suscritas por Ospimed S.A.S. fue de 43.361 acciones de industria con estimación de valor.

²¹ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 1 de antecedentes administrativos, página 39.

²² Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 1 de antecedentes administrativos, página 203.

²³ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 2 de antecedentes administrativos, páginas 231 a 235 y 243 a 247.



El cálculo del valor de las acciones emitidas fue determinado según lo dispuesto en el artículo 132 inciso 2 del Código de Comercio y ejecutado de conformidad con las reglas especiales que regulan la materia previstas en el artículo 319 parágrafo 6 del Estatuto Tributario.

La forma de pago de las acciones, según lo establecido en el reglamento de colocación de acciones, fue mediante el cumplimiento y recibo a satisfacción del trabajo pactado como forma de pago de las mismas. Ello, por cuanto en el caso del aporte de industria con estimación de su valor, como lo señala el artículo 138 del Código de Comercio, “la obligación del aportante se considera cumplida sucesivamente por la suma periódica que represente para la sociedad el servicio que constituya el objeto de su aporte”.

Este aporte, y sus correspondientes entregables fueron efectivamente recibidos a conformidad, tal como constan en las actas de seguimiento que se adjuntan a la presente como Anexo 3.

Como Anexo 4, se adjunta copia de la hoja del libro de registro de acciones, pertenecientes al accionista Ospimed S.A.S.

-Enunciar de los dividendos el cálculo de su valor decretado, derechos y fecha de pago.

Durante el año 2015 no fueron decretados dividendos a favor de ninguno de los accionistas, incluyendo a Ospimed S.A.S.

-Registro contable de las operaciones inherentes al registro de acciones y de los dividendos decretados y pagados.

Se allegan con el presente memorial los auxiliares de las cuentas del patrimonio y el gasto correspondientes al tercero requerido, afectadas con el aporte de industria, las cuales constituyen el Anexo 5.

Considerando que Radiólogos Asociados S.A.S. durante el año investigado (2015) no decretó dividendos, no hay lugar al envío de la documentación requerida.”

Como se indicó en dicho escrito, Radiólogos Asociados S.A.S. adjuntó una certificación suscrita por su revisora fiscal que da cuenta de que la emisión de 43.361 acciones de industria en la reunión extraordinaria de la asamblea general de accionistas que se realizó el 14 de septiembre de 2015 consignada en el Acta 40, por un valor total de \$225.000.229, cuyo valor imputable a capital fue de \$43.361.000 y a prima en colocación de acciones de \$181.639.229, para un valor unitario por acción de \$5.189, y la forma de pago fue mediante el cumplimiento y recibo a satisfacción del trabajo y los entregables semanales²⁴.

Dentro del expediente consta el Acta 40 de asamblea extraordinaria de accionistas de Radiólogos Asociados S.A.S. del 14 de septiembre de 2015, en la que quedó registrada la siguiente información²⁵:

²⁴ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 2 de antecedentes administrativos, página 249.

²⁵ Índice 12 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Prueba documental 2 del escrito de demanda.



“4.2. EMISIÓN DE ACCIONES DE INDUSTRIA

Por unanimidad de la Asamblea General de Accionistas, previa renuncia al derecho de preferencia, se aprobó la emisión de **86.722** acciones por valor unitario de \$5.189 pesos, de los cuales \$1.000 por cada acción se imputarán a capital suscrito y pagado, y \$4.189 por acción se imputarán a prima en colocación de acciones no susceptible de distribuirse como dividendo, para una emisión total de \$450.000.458, proveniente del aporte de industria de la sociedad **DASTECA S.A.S. y OSPIMED S.A.S.**, el cual se hará de la siguiente manera:

[...]

Por su parte, **OSPIMED S.A.S.** realizará un aporte de industria con estimación de su valor consistente en la capacitación de los radiólogos en el uso de las tecnologías, capacitación a la alta gerencia para la selección de los equipos médicos que generarán mayor calidad y ahorros para la compañía, capacitación de los tecnólogos, búsqueda y consecución de nuevos radiólogos, contactos para nuevos negocios y con las altas esferas del Gobierno en materia de salud. Para tal efecto, **OSPIMED S.A.S.** pondrá a disposición de Radiólogos Asociados S.A.S. su know-how en el área de la radiología con más de 35 años de experiencia a través del Médico- Radiólogo Jorge Iván Ospina. A continuación, se describe en más detalle el aporte por parte de **OSPIMED S.A.S.**: [...]

Con la finalidad de cumplir a cabalidad con el aporte de industria las sociedades se obligan a cumplir con el siguiente cronograma:

[...]

OSPIMED S.A.S.		
SEMANA	FECHA	ACTIVIDAD A REALIZAR
Semana 1	Semana del 21 al 25 de septiembre de 2015	Direccionamiento del grupo de médicos radiólogos y entrenamiento con el fin de tener los mejores estándares de calidad en la prestación del servicio (atención al paciente e interpretación adecuada de los resultados)
Semana 2	Semana del 28 de septiembre al 02 de octubre de 2015	Revisión de la estructura organizacional del área asistencial, definición de roles, procesos y responsabilidades.
Semana 3	Semana del 05 al 09 de octubre de 2015	Actualización del portafolio de productos y servicios de la compañía. Asesoría a la sucursal Diaxme en Villavicencio. Entrenamiento de médicos radiólogos en este aspecto.
Semana 4	Semana del 12 al 16 de octubre de 2015	Revisión de los procesos del departamento de mantenimiento de la compañía, asesorando en el tipo de proveedores externos que la compañía debería tener para cada uno de los equipos biomédicos.
Semana 5	Semana del 19 al 23 de octubre de 2015	Definición de parámetros y negociación con diferentes proveedores para el montaje de teleradiología en la compañía.
Semana 6	Semana del 26 al 30 de octubre de 2015	Definición de la ruta crítica y de los lineamientos claves para la disminución de la tecnología de acetato y el paso al CD y al papel. Este proyecto representa una disminución en los costos de la compañía



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

		<i>alrededor de un 25%.</i>
<i>Semana 7</i>	<i>Semana del 02 al 06 de noviembre de 2015</i>	<i>Asesoría en la compra por parte de una de las filiales de Radiólogos Asociados, de un equipo de tomografía axial computarizada TAC a la empresa Siemens por un valor de aproximadamente USD300.000 y definición del plan de implementación de la apertura del servicio.</i>
<i>Semana 8</i>	<i>Semana del 09 al 13 de noviembre de 2015</i>	<i>Definición de los lineamientos para la planeación estratégica de la Compañía. Con el fin de consolidar el crecimiento de la empresa y de abrir nuevos mercados, se entregaron los resultados del congreso internacional de radiología RSNA en Chicago, en el cual se trazaron los parámetros de vanguardia en esta área de la medicina.</i>

Asimismo, a fin de efectuar un control efectivo sobre la realización de las actividades derivadas del aporte en industria, la sociedad designa a la Sra. Mónica Lucía Ospina Flórez, para que ejecute una reunión con el representante legal de la sociedad aportante en industria o quien haga sus veces, el último día hábil de cada semana, durante la ejecución del aporte. El representante legal de la sociedad aportante o quien haga sus veces deberá rendirle cuentas a la Sra. Ospina Flórez, de las actividades efectuadas durante la semana. Para efectos de dejar constancia de tales reuniones, la Sra. Ospina Flórez y el representante legal de la sociedad aportante o quien haga sus veces suscribirán un Acta de Seguimiento que deberá reposar, en adelante, en las instalaciones administrativas de la sociedad. Así las cosas, el cronograma de las reuniones de seguimiento es el siguiente: [...]

*Las actividades anteriormente indicadas se estiman en un valor de **\$450.000.458** del cual se imputará **\$86.722.000** a capital y **\$363.278.458** a prima en colocación de acciones no susceptible de distribuirse como dividendo. [...]*

4.3. REGLAMENTO DE SUSCRIPCIÓN DE ACCIONES

Por unanimidad de la Asamblea General de Accionistas aprobó el siguiente reglamento de suscripción de acciones de industria de la Sociedad:

REGLAMENTO DE SUSCRIPCIÓN DE ACCIONES LA ASAMBLEA GENERAL DE ACCIONISTAS CONSIDERANDO QUE:

Primero. *Le corresponde a la Asamblea General elaborar el reglamento de suscripción de acciones de la Sociedad.*

Segundo. *El capital autorizado asciende a la suma de \$100.000.000.000 dividido en 100.000.000 acciones de valor nominal unitario de \$1.000.*

Tercero. *El capital suscrito de la sociedad asciende a la suma de \$2.400.000.000.*

Cuarto. *En la reunión extraordinaria de la Asamblea General de Accionistas de la Sociedad se aprobó la emisión **86.722** acciones de industria por un valor total de **\$450.000.458***



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

Quinto. La Asamblea General de Accionistas procede a reglamentar la colocación de **86.722** acciones, por un valor unitario de \$5.189.

RESUELVE:

Primero. Ordenar la colocación de **86.722** acciones, por un valor unitario de \$5.189 y un valor total de suscripción de **\$450.000.458**.

Aporte (\$)	A capital (\$)	A prima (\$)	Acciones de industria	Valor unitario acción (\$)
\$450.000.458	\$86.722.000,00	\$363.278.458,00	86.722	\$5.189

Segundo. Las 86.722 acciones objeto del presente reglamento de colocación serán ofrecidas de la siguiente forma:

Aporte en Industria	Aporte (\$)	A capital (\$)	A prima (\$)	Acciones de industria	Valor unitario acción (\$)
DASTECA S.A.S.	\$225.000.229	43.361.000	\$181.639.229	43.361	\$5.189
OSPIMED S.A.S.	\$225.000.229	43.361.000	\$181.639.229	43.361	\$5.189
Total	\$450.000.458	\$86.722.000	\$363.278.458	86.722	\$5.189

[...]

Cuarto. El pago de la emisión, se hará mediante la realización efectiva del aporte de industria indicado en el punto 4.2. de la presente acta, hasta la semana del 09 de noviembre de 2015.

Quinto. El aporte se ceñirá a lo dispuesto en el parágrafo 6 del artículo 319 del Estatuto Tributario. [...]” (Resaltado propio del texto)

También obran ocho actas de seguimiento suscritas entre la delegada de Radiólogos Asociados S.A.S. y el representante legal de OSPIMED S.A.S., mediante las que se efectuó el seguimiento de las actividades objeto del aporte de industria, así²⁶:

Reuniones de seguimiento			
N° de Acta	Fecha según cronograma	Fecha en que se llevó a cabo	Actividades realizadas
1	25 de septiembre de 2015	25 de septiembre de 2015	Visitas individuales a los médicos radiólogos en todas las sedes de Radiólogos para revisar los estándares de calidad de prestación del servicio
2	2 de octubre de 2015	2 de octubre de 2015	Análisis detallado de la estructura organizacional del área asistencial de Radiólogos Asociados S.A.S.
3	9 de octubre de 2015	9 de octubre de 2015	Actualización del portafolio de productos y servicios
4	16 de octubre de 2015	16 de octubre de 2015	Evaluación de los equipos biomédicos y definición de los parámetros que se deben implementar para seleccionar los equipos

²⁶ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 1 de antecedentes administrativos, páginas 319 a 339 y Tomo 2 de antecedentes administrativos páginas 2 a 67.



5	23 de octubre de 2015	23 de octubre de 2015	En visitas realizadas a empresas en América Latina y Estados Unidos se observó el uso de herramientas tecnológicas que agilizan la definición del diagnóstico de los pacientes y que permiten tener seguridad al médico del tratamiento terapéutico a seguir
6	30 de octubre de 2015	30 de octubre de 2015	Definición de lineamientos para dejar de imprimir placas en acetato e implementar la impresión en papel
7	6 de noviembre de 2015	6 de noviembre de 2015	Análisis de la adquisición del Equipo de Tomografía Axial Computarizado TAC
8	13 de noviembre de 2015	13 de noviembre de 2015	Asistencia al Congreso Internacional de Radiología en Chicago, Estados Unidos

Adjunto a la respuesta del requerimiento especial, la contribuyente demandante arrió al proceso el Acta 160 de asamblea extraordinaria de accionistas que se llevó a cabo el 4 de noviembre de 2015, y en la que quedó consignado lo siguiente²⁷:

“4. EXTENSIÓN DEL OBJETO DE LA REUNIÓN

*Culminado el propósito por el cual fue convocada la reunión, y según lo dispuesto en el artículo 425 del Código de Comercio y 25 de los estatutos sociales, la señora Mónica Lucía Ospina toma la palabra y propone que se extienda el objeto de la reunión al estudio de una reforma estatutaria para la creación de acciones de industria. La propuesta de extensión del objeto de la reunión es **aprobada por unanimidad** de las acciones presentes en la reunión. Habiéndose aprobado por la asamblea el tratamiento de otros temas, la accionista procede a explicar la función de las acciones de industria de acuerdo a las normas vigentes y el beneficio que podría traer a la sociedad la creación de las mismas, con el ánimo de buscar una persona, natural o jurídica, que pudiese estar interesada en ser accionista de la sociedad a cambio de realizar un trabajo para el mejoramiento de los procedimientos de la compañía. **Por unanimidad**, la Asamblea General de Accionistas decidió reformar el Artículo 8° de los estatutos de la Sociedad, incluyendo un párrafo donde se crean las acciones de industria, el cual queda como se indica a continuación:*

“ARTÍCULO 8°: DE LAS ACCIONES: [...]

PARÁGRAFO: *La sociedad podrá emitir y colocar acciones de industria o goce conforme a lo establecido en la Ley, con o sin derecho a voto, con o sin estimación de valor, en los términos que indique la Asamblea General de Accionistas en cada caso.”* (Resaltado propio del texto)

El acta anterior fue adicionada y aclarada por el Acta 1 del 5 de noviembre de 2015, en la que se estableció²⁸:

²⁷ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 233 a 235.

²⁸ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 236 a 257.



“1. EMISIÓN DE ACCIONES DE INDUSTRIA

Por unanimidad de la Asamblea General de Accionistas, previa renuncia al derecho de preferencia, se aprobó la emisión de **10 acciones por valor unitario de \$70.000.000 pesos**, de los cuales **\$2.000.000 por acción se imputarán a capital suscrito y pagado**, y **\$68.000.000 por acción se imputarán a prima en colocación de acciones no susceptible de distribuirse como dividendo**, para una emisión total de **\$70.000.000**, proveniente del aporte en industria de las sociedades **OSPIMED S.A.S. y DASTECA S.A.S.**, el cual se hará de la siguiente manera:

OSPIMED S.A.S. realizará un aporte de industria con estimación de su valor consistente en la capacitación de los radiólogos en el uso de las tecnologías, capacitación a la alta gerencia para la selección de los equipos médicos que generarán mayor calidad y ahorros para la compañía, capacitación de los tecnólogos, búsqueda y consecución de nuevos radiólogos, contactos para nuevos negocios y con las altas esferas del Gobierno en materia de salud. Para tal efecto, **OSPIMED S.A.S.** pondrá a disposición de CEDICAF S.A.S. (sic) su know-how en el área de la radiología con más de 35 años de experiencia a través del Médico- Jorge Iván Ospina. [...]

2. EXPEDICIÓN DEL REGLAMENTO DE COLOCACIÓN Y SUSCRIPCIÓN

Por unanimidad de la Asamblea General de Accionistas, se aprobó el siguiente Reglamento de Colocación y Suscripción de acciones de goce e industria de la Sociedad:

REGLAMENTO DE SUSCRIPCIÓN DE ACCIONES LA ASAMBLEA GENERAL DE ACCIONISTAS

CONSIDERANDO QUE:

Primero. Por decisión contenida en Acta 160 de esta Asamblea, debe procederse a elaborar el Reglamento de Colocación y Suscripción de acciones de goce o industria de la Sociedad;

Segundo. El capital autorizado asciende a la suma de \$2.250.000.000 dividido en 1.125 acciones de valor nominal unitario de \$2.000.000;

Tercero. El capital suscrito y pagado de la sociedad asciende a la suma de \$2.226.000.000.

Cuarto. En reunión extraordinaria de la Asamblea General de Accionistas de la Sociedad, efectuada el 02 de noviembre de 2015 (sic) y que consta en Acta No. 160, se aprobó la emisión de **10 acciones por un valor total de \$700.000.000**, debiéndose proceder la emisión del Reglamento de Colocación y Suscripción de acciones.

Quinto. La Asamblea General de Accionistas procede a reglamentar la colocación de **10 acciones**, por un valor unitario de \$70.000.000.

RESUELVE:

Primero. Ordenar la colocación de **10 acciones**, por un valor unitario de **\$70.000.000** y un valor total de suscripción de **\$700.000.000**.

Aporte (\$)	A capital (\$)	A prima (\$)	Acciones de	Valor unitario
-------------	----------------	--------------	-------------	----------------



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

			industria	acción (\$)
\$700.000.000	\$20.000.000	\$680.000.000	10	\$70.000.000

Segundo. Las 10 acciones objeto del presente reglamento de colocación serán ofrecidas de la siguiente forma:

Accionista	Acciones	Capital	Prima
OSPIMED S.A.S.	5	\$10.000.000	\$340.000.000
DASTECA S.A.S.	5	\$10.000.000	\$340.000.000
TOTAL	10	\$20.000.000	\$680.000.000

[...]

Cuarto. El pago de la emisión, se hará mediante la realización efectiva del aporte de industria con estimación de su valor, indicado a continuación, hasta la semana del 21 de diciembre de 2015, de la siguiente manera:

OSPIMED S.A.S.			
SEMANA	FECHA	ACTIVIDAD A REALIZAR	ESTIMACIÓN DE SU VALOR
Semana 1	Semana del 09 al 13 de noviembre de 2015	Cierre de la compra por parte de CedicaF de un equipo de tomografía axial computarizada TAC a la empresa Siemens por un valor de aproximadamente USD300.000 y definición del plan de implementación de la apertura del servicio.	\$43.750.000
Semana 2	Semana del 16 al 20 de noviembre de 2015	Definición de los protocolos de resonancia magnética simple y especializada, que contribuyen a la estandarización y homogeneización de los procesos. Esto conlleva a la generación de ahorro de papel y de acetato.	\$43.750.000
Semana 3	Semana del 23 al 28 de noviembre de 2015	Definición y revisión rigurosa de los procesos de sedación, entrevista con los candidatos anesthesiologists, revisión de los medicamentos para este tipo de servicios. Especificar el riesgo médico en el que incurre la compañía al prestar este tipo de servicio. Cabe resaltar que este servicio es estratégico para la empresa en la medida en que CedicaF es el único en la región que lo presta, ya que por su alto riesgo la competencia no está en capacidad de administrarlo.	\$43.750.000
Semana 4	Semana del 01 al 04 de diciembre de	Definición de la ruta crítica y de los lineamientos claves para la disminución de la tecnología de	\$43.750.000



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.

FALLO

	2015	acetato y el paso al CD y al papel. Este proyecto representa una disminución en los costos de la compañía de alrededor de un 25%.	
Semana 5	Semana del 07 al 11 de diciembre de 2015	Definición de parámetros y negociación con diferentes proveedores para el montaje de teleradiología en la compañía.	\$43.750.000
Semana 6	Semana del 14 al 18 de diciembre de 2015	Actualización del portafolio de productos y servicios de la compañía. Inclusión al portafolio exámenes de alta complejidad para Pereira e Ibagué. Entrenamiento de médicos radiólogos en este aspecto.	\$43.750.000
Semana 7	Semana del 21 al 25 de diciembre de 2015	Construcción de la planeación estratégica de la Compañía. Con el fin de consolidar el crecimiento de la empresa y de abrir nuevos mercados, se entregaron los resultados del congreso internacional de radiología RSNA en Chicago, en el cual se trazaron los parámetros de vanguardia en esta área de la medicina.	\$43.750.000
Semana 8	Semana del 28 al 31 de diciembre de 2015	Revisión de la estructura organizacional del área asistencial, definición de roles, procesos y responsabilidades	\$43.750.000
TOTAL			\$700.000.000

[...]

Quinto. Las actividades anteriormente indicadas se estiman en un valor de **\$700.000.000** del cual se imputará **\$20.000.000** a capital y **\$680.000.000** a prima en colocación de acciones no susceptible de distribuirse como dividendo.

Aportante en Industria	Total Aporte	Valor Imputable a Capital	Valor Imputable a Prima	Acciones de Industria	Valor Unitario por Acción
OSPIMED S.A.S.	\$350.000.000	\$10.000.000	\$340.000.000	5	\$70.000.000
DASTECA S.A.S.	\$350.000.000	\$10.000.000	\$340.000.000	5	\$70.000.000
Total	\$700.000.000	\$20.000.000	\$680.000.000	10	\$70.000.000

En consecuencia, el capital suscrito y pagado pasará de \$2.226.000.000 a \$2.246.000.000.

Sexto. A fin de efectuar un control efectivo sobre la realización de las actividades derivadas del aporte en industria, la Asamblea General de Accionistas designa a la Sra. Mónica Ospina Flórez, para que ejecute una reunión con el representante legal de la sociedad aportante en industria o quien



haga sus veces, el último día hábil de cada semana, durante la ejecución del aporte. El representante legal de la sociedad aportante o quien haga sus veces deberá rendirle cuentas a la Sra. Ospina Flórez, de las actividades efectuadas durante la semana. Para efectos de dejar constancia de tales reuniones, la Sra. Ospina Flórez y el representante legal de la sociedad aportante o quien haga sus veces suscribirán un Acta de Seguimiento que deberá reposar, en adelante, en las instalaciones administrativas de la sociedad. [...]

Octavo. *El aporte se ceñirá a lo dispuesto en el parágrafo 6 del artículo 319 del Estatuto Tributario. [...]*" (Resaltado propio del texto)

Así mismo, en el expediente reposan ocho actas suscritas entre la delegada de CEDICAF S.A. y el representante legal de OSPIMED S.A.S., mediante las que se efectuó el seguimiento de las actividades objeto del aporte de industria, que se resumen a continuación²⁹:

Reuniones de seguimiento			
N° de Acta	Fecha según cronograma	Fecha en que se llevó a cabo	Actividades realizadas
1	13 de noviembre de 2015	13 de noviembre de 2015	Análisis de la adquisición del Equipo de Tomografía Axial Computarizado TAC (se observa el acta de entrega del equipo "SOMATOM Scope" por parte de Siemens Healthcare)
2	20 de noviembre de 2015	20 de noviembre de 2015	Revisión de los protocolos de resonancia magnética, comparación de las placas de acetato con las placas de papel
3	28 de noviembre de 2015	28 de noviembre de 2015	Definición de parámetros para la atención de pacientes que se someten a resonancia bajo sedación
4	4 de diciembre de 2015	4 de diciembre de 2015	Definición de lineamientos para dejar de imprimir placas en acetato e implementar la impresión en papel
5	11 de diciembre de 2015	11 de diciembre de 2015	En visitas realizadas a empresas en América Latina y Estados Unidos se observó el uso de herramientas tecnológicas que agilizan la definición del diagnóstico de los pacientes y que permitan tener seguridad al médico del tratamiento terapéutico a seguir
6	18 de diciembre de 2015	18 de diciembre de 2015	Presentación de propuestas para el portafolio de exámenes de alta complejidad
7	24 de diciembre de 2015	24 de diciembre de 2015	Asistencia al Congreso Internacional de Radiología en Chicago Estados Unidos
8	31 de diciembre de 2015	31 de diciembre de 2015	Análisis detallado de la estructura organizacional del área asistencial de CEDICAF S.A.

Ahora bien, la Sala considera pertinente traer a colación los argumentos que sirvieron de fundamento a la liquidación oficial de revisión demandada³⁰:

²⁹ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 3 de antecedentes administrativos, páginas 19 a 94.

³⁰ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 279 a 301.



“De lo anterior se establece que en la prestación de los servicios, los médicos radiólogos Jorge Ivan Ospina y Blas Cárdenas pondrán todo su conocimiento y experiencia de 35 años, a fin de lograr mejorar la rentabilidad de Cedicaf y de radiólogos asociados, lo que resulta ser un argumento forzado en el sentido que tanto Blas Cárdenas y Jorge Ivan Ospina son socios y representantes legales suplentes de ambas empresas y no hubieran requerido de la creación de nuevas empresas para poner su know how al servicios (sic) de sus respectivas empresas.

Revisados los RUT y certificados de cámara de comercio de las cuatro (4) empresas relacionadas, se tiene la información de socios y representantes legales de las sociedades relacionadas en el caso:

EMPRESAS RELACIONADAS AÑO 2015				
	DASTECA SAS	OSPIMED SAS	RADIOLOGOS ASOCIADOS	CEDICAF
REPRESENTANTE LEGAL PRINCIPAL	BLAS CÁRDENAS MARTINEZ	JORGE IVAN OSPINA ALZATE	FRANCISCO JAVIER SANCHEZ MONTOYA	JAVIER CASTAÑO MEDINA
REPRESENTANTE LEGAL SUPLENTE	LUZ MARINA SARASTRY DE CÁRDENAS		BLAS CÁRDENAS MARTINEZ	JORGE IVAN OSPINA ALZATE
SOCIO MIEMBRO DE JUNTA 1	BLAS CÁRDENAS MARTINEZ		BLAS CÁRDENAS MARTINEZ	JORGE IVAN OSPINA ALZATE
SOCIO MIEMBRO DE JUNTA 2	PATRICIA CÁRDENAS SARASTRY		JORGE IVAN OSPINA ALZATE	IVAN CAMILO OSPINA FLOREZ
SOCIO MIEMBRO DE JUNTA 3	LUZ MARINA SARASTRY DE CÁRDENAS		LUZ MARINA SARASTRY DE CÁRDENAS	LUZ MARINA SARASTRY DE CÁRDENAS
SOCIO MIEMBRO DE JUNTA 4			MONICA LUCIA OSPINA FLOREZ	BLAS CÁRDENAS MARTINEZ
SOCIO MIEMBRO DE JUNTA 5				WILLIAM SALAZAR SUAREZ

No entiende este despacho que estos dos profesionales Blas Cárdenas y Jorge Ivan Ospina Alzate, siendo Representantes legales suplentes y socios de las empresas Radiólogos Asociados y Cedicaf respectivamente, solo puedan aportar experiencia y conocimiento a sus empresas mediante la creación de una nueva sociedad, y que ésta a la vez genere solo un (1) empleo y que quiera acogerse al beneficio de la progresividad del impuesto de renta.; y el hecho de entenderlo como un aporte de industria no le da la categoría a Ospimed S.A.S. de que se realiza una reestructuración operativa y administrativa, ni sería suficiente con lo explicado de que no puede constituirse un aporte de industria sin un contrato de sociedad que le anteceda o le sea concomitante (art 98 del código de comercio).

[...]

Hasta lo aquí expuesto considera este despacho que no se trató en el fondo de una operación de aporte de industria, sino, de una operación de prestación de servicios de la sociedad OSPIMED S.A.S. a las sociedades RADIOLOGOS ASOCIADOS Y CEDICAF respectivamente, prestados a través de los profesionales BLAS CARDENAS MARTINEZ Y JORGE IVAN



OSPINA ALZATE, que son los representantes legales y socios de las sociedades mencionadas. [...]

En aras de la discusión, si se tratara de un aporte de industria igualmente es considerado por el parágrafo sexto del artículo 319 del Estatuto Tributario como un servicio, dicho parágrafo es del siguiente tenor:

PARÁGRAFO 6. En el caso de los aportes de industria, el costo fiscal que tendrá el aportante respecto de las acciones o cuotas de participación que les sean emitidas si fuere el caso, será el valor intrínseco de dichas acciones o cuotas de participación una vez hecha la emisión, el cual deberá ser reconocido por el aportante como ingreso en especie por la prestación de los servicios. Dicho valor constituirá gasto deducible para la sociedad receptora, siempre que se cumplan los requisitos generales para la deducibilidad del gasto, y se practiquen las retenciones en la fuente por concepto de impuestos y contribuciones parafiscales, si aplicaren.

Obsérvese que dicha norma permite que dicho servicio sea tratado como una deducción para quien recibe el aporte, lo cual nos permite concluir que existe un doble beneficio para las mismas personas (socios), una deducción por concepto de servicios para quien recibe el aporte y una renta no gravada para el aportante.” (Resaltado y subrayado propios del texto)

De otra parte, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración el fisco señaló³¹:

“Conforme lo establece los artículos antes citados [artículos 137 a 139 del Código de Comercio] y contrario a lo manifestado por la recurrente, el aporte de industria se lleva a cabo con el trabajo personal de un asociado, es decir, el socio acuerda aportar a la sociedad su fuerza de trabajo, sea física o intelectual, tal como lo señala el artículo 137 ibídem “trabajo personal de un asociado” y no entre dos empresas.

Revisada la documentación aportada en el proceso, la suscripción de acciones se realizó entre la sociedad RADIOLOGOS ASOCIADOS S.A.S. (fl. 209), al igual que la sociedad CENTRO DE ALTA TECNOLOGÍA DIAGNÓSTICA DEL EJE CAFETERO – CEDICAF S.A. (fl. 437), con la sociedad OSPIMED S.A.S., que a pesar de la labor ser desarrollada por el señor JORGE IVAN OSPINA ALZATE, la realizó actuando en nombre y representación de una sociedad y no como persona natural o socio de las mencionadas empresas.

[...]

[N]o es posible aplicar el artículo 428-2 del Estatuto Tributario, como lo señala el interesado, pues se insiste, el aporte de industria que pretendió realizar la sociedad OSPIMED S.A.S con RADIOLOGOS ASOCIADOS S.A.S. y con CEDICAF S.A., no podía ser excluido del impuesto sobre las ventas y tal como lo señaló la Administración tanto en el Requerimiento Especial, como en la Liquidación Oficial, debía desarrollarse fiscalmente como una prestación de servicios y de esta manera presentarse la respectiva declaración de IVA para el año 2015, pues la sociedad OSPIMED S.A.S. realizó transacciones con estas dos empresas por valor de \$575.000.000.” (Subraya la Sala)

³¹ Índice 12 del SAMAI. Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda. Tomo 4 de antecedentes administrativos, páginas 417 a 437.



La Sala advierte que los principales motivos de la administración para determinar la pérdida del beneficio de progresividad se concretaron en la identidad entre los socios de las compañías OSPIMED S.A.S., Radiólogos Asociados S.A.S., CEDICAF S.A. y Dasteca S.A.S., y que los servicios que constituyeron el aporte en industria los realizó el señor Jorge Iván Ospina Alzate como representante legal de la accionante, aunque pudo efectuar el aporte directamente en su calidad de socio de Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A., por lo que estimó innecesaria la creación de una sociedad nueva, que en todo caso, no estaba habilitada para realizar un aporte a capital por tratarse de una persona jurídica.

En el expediente está probado que Radiólogos Asociados S.A.S. emitió 43.361 acciones de industria a favor de OSPIMED S.A.S. por un valor unitario por acción de \$5.189 y un valor total de \$225.000.229, de los cuales la suma de \$43.361.000 era imputable a capital y \$181.639.229 correspondió a prima en colocación de acciones. En contraprestación, la demandante se obligó a poner a disposición su *Know-How* a través de su representante legal, el médico radiólogo Jorge Iván Ospina Alzate, y con ese fin, las partes fijaron de forma detallada las actividades a realizar y el cronograma de reuniones de seguimiento de su ejecución.

Por su parte, se demostró que CEDICAF S.A. emitió 5 acciones de industria a favor de OSPIMED S.A.S. avaluadas en \$350.000.000, de los cuales \$10.000.000 correspondían a capital y \$340.000.000 a prima en colocación de acción, con un valor unitario por acción de \$70.000.000. Se pactó como forma de pago un aporte de industria por parte de la demandante, consistente en la capacitación de los radiólogos, capacitaciones a la compañía y su alta gerencia, la búsqueda y consecución de nuevos radiólogos, de modo que pondría a disposición de la sociedad receptora su *Know-How* a través de su representante legal. El pago se entendería efectuado con el cumplimiento y recibo a satisfacción del trabajo acordado.

En la investigación la administración tributaria conoció las ocho actas de seguimiento que en cada caso demostraron que los cronogramas propuestos en las asambleas extraordinarias de accionistas en las que se aprobó la emisión de acciones de industria se cumplieron a cabalidad y que en las reuniones, OSPIMED S.A.S. presentó las actividades que desarrolló como aporte industrial.

Aunque la DIAN cuestionó que el precio fijado para las acciones frente a los servicios que prestó la demandante y que luego de dos meses se entendió cumplido y recibido el aporte de industria, para la Sala son afirmaciones sin respaldo probatorio y que el fisco no explicó los motivos para inferir que las acciones están sobrevaloradas, que las gestiones efectuadas no se ajustan a la contraprestación recibida o que podían llevarse a cabo en un lapso distinto.

Cabe señalar que la identidad entre los socios de OSPIMED S.A.S., CEDICAF S.A., Radiólogos Asociados S.A.S. y Dasteca S.A.S. no es razón suficiente para concluir sin duda alguna que la creación de la compañía actora es una operación simulada.

En ese orden de ideas, para la Sala la DIAN no desvirtuó que la operación objeto de controversia correspondiera a un aporte de industria y que se tratara de una prestación de servicios gravada con IVA. No prospera el cargo de apelación.



Del beneficio de progresividad previsto en la Ley 1429 de 2010

La procedencia del beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta en cabeza de la actora es un hecho reconocido por la propia entidad demandada, por lo que debe resolverse si conforme a lo decidido en el cargo anterior perdió el beneficio tributario.

Según el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, las pequeñas empresas que iniciaran su actividad económica a partir de la promulgación de la ley podían determinar su obligación sustancial del impuesto sobre la renta de forma progresiva, siendo la tarifa aplicable para los dos primeros años gravable del 0%³².

Esta norma fue reglamentada por el Decreto 4910 de 2010, que en su artículo 9 indicó las causales de pérdida o improcedencia del beneficio de progresividad, así³³:

“Artículo 9°. Pérdida o improcedencia del beneficio de la progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto, para efectos de la procedencia del beneficio de que trata el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las pequeñas empresas beneficiarias deberán mantener en el respectivo año gravable y hasta el 31 de diciembre inclusive, las condiciones relativas al número de trabajadores y al monto de los activos totales a que se refiere el numeral 1 del artículo 2° de la citada Ley. En caso de incumplir alguna de las condiciones señaladas, el beneficio se torna improcedente a partir del año gravable en que esto ocurra.

Tampoco procederá el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se incumpla con la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, cuando no se paguen en su oportunidad legal los aportes a salud y demás contribuciones de nómina, o cuando no se cumpla con el deber legal de presentar las declaraciones tributarias de orden nacional y territorial y de realizar los pagos de los valores a cargo en ellas determinados, autoliquidados o liquidados por la Administración, dentro de los plazos señalados para el efecto.” (Subraya la Sala)

Dado que el cargo anterior se negó y atendiendo a que en virtud del artículo 5 del Decreto 1372 de 1992³⁴, los ingresos que perciban los socios industriales como contraprestación a su aporte no están gravados con el impuesto a las ventas, se concluye que la actora no incurrió en la causal de pérdida del beneficio de progresividad invocada en los actos administrativos objeto de control. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Por tanto, la Sala confirmará la sentencia apelada conforme a lo expuesto.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

³² El beneficio de progresividad fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

³³ “Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario”.

³⁴ Norma actualmente contenida en el artículo 1.3.1.13.4. del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)

Demandante: OSPIMED S.A.S.
FALLO

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

FALLA

PRIMERO: Confirmar la sentencia del 23 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

TERCERO: Reconocer personería jurídica a la abogada LINA MARCELA GALVIS MARÍN como apoderada de la parte demandada, de conformidad con el poder que obra en el índice 19 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda.

CUARTO: Reconocer personería jurídica a la firma MAZARS LEGAL SERVICES S.A.S. como apoderada de la parte demandante, de conformidad con el poder que obra en el índice 32 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Risaralda.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Salvo voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>



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

SALVAMENTO DE VOTO

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)
Demandante: Ospimed SAS
Demandado: DIAN

Me aparté de la decisión que mayoritariamente adoptó la Sala en la sentencia dictada en el proceso de la referencia, por las razones que a continuación expongo:

1- Se juzgó la actuación administrativa por medio de la cual la autoridad de impuestos le negó a la sociedad demandante el beneficio tributario consagrado en el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 para «*las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal*», consistente en aplicar a las rentas obtenidas en el primer año de operaciones (para el caso \$575.000.000) una tarifa impositiva del 0%. Señaladamente, en los actos acusados se determinó que la demandante había incumplido responsabilidades en el IVA, y por ende desatendido uno de los requisitos que le darían derecho a acceder al beneficio mencionado, al no darle el tratamiento de servicios gravados con el impuesto indirecto a las actividades que realizó en favor de dos sociedades en las que también era socio la persona natural que era accionista único y representante legal de la demandante, con el pretexto de que se trataría de aportes en industria hechos a esas otras sociedades, a cambio de los cuales se adquirieron nuevas acciones emitidas por esas entidades receptoras del aporte, en las que la menor parte del precio pactado estaba destinado a suscribir nuevo capital social (*i.e.* el 9,2% del total de los ingresos percibidos en el periodo por la demandante) y la mayor (*i.e.* el 90,8% de los ingresos del periodo) a pagar una prima por emisión de acciones.

2- La posición mayoritaria de la Sala avaló la tesis de la demandante, según la cual las actividades en cuestión sí habrían tenido la connotación de aportes en industria, que no de servicios gravados con el IVA, de modo que, no se habrían desatendido obligaciones en el IVA, ni incumplido los requisitos exigidos para acceder al beneficio discutido en el impuesto sobre la renta; todo reiterando el juicio que había emitido de manera unánime la Sala en la sentencia del 19 de noviembre de 2023 (exp. 27193, CP: Milton Chaves García), respecto de un caso que era espejo del actual, en el cual había intervenido otra sociedad, que percibió rentas y realizó actividades idénticas, y por los mismos valores, a las aquí analizadas. Al efecto, se tuvo como criterio determinante que «*el fisco no explicó los motivos para inferir que las acciones están sobrevaloradas, que las acciones efectuadas no se ajustan a la contraprestación recibida o que podían llevarse a cabo en un lapso distinto*».

3- Vistos ambos casos en conjunto, estimo que la Sala no se percató de que los hechos expuestos conformaban una operación societaria elusoria en la cual el único o el principal objetivo de la organización de los negocios jurídicos implicados –que supusieron la constitución de una nueva sociedad, el compromiso de efectuar aportes en industria por parte de esta, la formalización del aporte en industria y la retribución de



este por las sociedades receptoras del aporte– consistió en captar el supuesto de hecho de la norma que establecía un beneficio fiscal que implicaba, de manera efectiva, una exención plena de rentas que percibió en 2015 (\$575.000.000) una persona natural que ya era socia de las entidades receptoras del «aporte en industria» y que ya estaba comprometida en calidad de socio y representante legal de esas personas jurídicas (i.e. Radiólogos Asociados y Cedicaf) a poner sus conocimientos y destrezas personales y profesionales al servicio de dichas sociedades. En suma, la Sala pasó por alto que, quitando de en medio las operaciones societarias cuestionadas, lo que tenía ante sí era la percepción sin tributación, por parte del socio único de la demandante, de acciones, con un costo fiscal de \$575.000.000, en otras dos sociedades de las que ya era accionista y para las cuales laboraba.

4- De ahí que en esta ocasión me haya apartado de la postura adoptada por la Sala, pues estimo que la interpretación de los contratos de operaciones societarias que se debía haber llevado a cabo para construir la premisa menor del juicio de determinación de consecuencias jurídico-tributarias tenía que trascender la sola constatación del tipo contractual y del enunciado textual de las cláusulas pactadas o de su formalización. Así, porque la interpretación de dichos instrumentos está orientada a la reconstrucción del alcance objetivo del negocio, es decir, a identificar la operación económica llevada a cabo (que no necesariamente es la misma formalizada), a fin de determinar el nacimiento de las obligaciones tributarias que le sean propias. En mi criterio, el tipo negocial es apenas un modelo de organización de intereses, que puede coincidir con el singular orden económico de la relación negocial, y que no necesariamente es concluyente a efectos de la asignación de consecuencias tributarias, pues la carga impositiva recae sobre hechos demostrativos de capacidad económica y no sobre el ropaje jurídico que a ellos se otorgue (sin perjuicio de las precisiones que quepa hacer frente a los tributos transaccionales). Así lo demuestran las disposiciones fiscales que prescinden del referido elemento y, en su lugar, prescriben efectos tributarios a partir de una definición autónoma del tipo contractual o en virtud de la operación económica llevada a cabo, e.g. los actuales artículos 18; 127-1; 421; y 447 del Estatuto Tributario (ET), como también lo hacen las normas que dotan de facultades a la Administración tributaria para cumplir con su deber de «velar por la estricta recaudación de las rentas y caudales públicos» (artículo 189.20 superior) en condiciones de justicia y equidad (artículo 95.9 *ibidem*), v.g. artículos 683; 684; 690; 793, letra h) y; 869 del ET.

5- Para el caso concreto, destaco lo preceptuado en el artículo 690 *ejusdem* (que procede originalmente del artículo 40 de la Ley 9ª de 1983), según el cual «para efectos tributarios, los contratos sobre partes de interés social, utilidades o participaciones en ... sociedades anónimas o asimiladas, que efectúen las sociedades entre sí o con sus socios o accionistas, directa o indirectamente sean o no vinculados económicos, o estos entre sí, solo se tendrán en cuenta si con tales actos no se disminuye el monto de los impuestos de los socios personas naturales ... sociedades anónimas o en comandita por acciones». Conforme a esta disposición, no cabe duda de que en nuestro ordenamiento corresponde desconocer los efectos tributarios de las operaciones societarias cuando lo único o lo principal que de ellas derive sea un ahorro tributario al cual no se tendría derecho de no haber mediado la operación societaria cuestionada.

6- Bajo mi criterio, que coincide con el que ya había acogido la Sala en las sentencias del 30 de julio de 2020 (exp. 23545, CP: Milton Chaves García), del 11 de marzo de 2021 (exp. 25203, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 27 de octubre de 2022



(exp. 22908, CP: Julio Roberto Piza), la determinación del tratamiento fiscal que se predica de una concreta operación implica valorar, junto con el tipo contractual empleado y las enunciaciones preceptivas de las partes –i.e. lo estipulado–, los comportamientos conexos o dependientes de tales disposiciones –los que se vinculan con estas para alcanzar el resultado buscado, v.g. si las partes con su conducta anterior o posterior a la celebración del contrato asumen obligaciones distintas o adicionales a las concertadas, entre otras cuestiones–, así como la situación objetiva del negocio –v.g., los usos mercantiles vigentes al momento del pacto, anteriores experiencias negociales entre las partes, restricciones de hecho o de derecho para que aquellas cumplan con sus obligaciones contractuales, las circunstancias en que surge la coligación entre los distintos negocios celebrados, entre otros aspectos– (sentencia del 29 de octubre de 2020, exp: 22968, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

7- Resulta pertinente aclarar que el anterior razonamiento no contraría la potestad de autonormación que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares (artículo 1602 del Código Civil) –cuyo ejercicio bien puede generar ahorros tributarios legítimos–, pues nada hay que reprochar a quien elige el vehículo contractual que mejor satisface su interés privado; lo que es inadmisibles jurídicamente es que dicha prerrogativa se emplee con el único o principal objetivo de frustrar el derecho de crédito de la Hacienda Pública. Esta defraudación se hará patente cuando la valoración conjunta de todos los elementos que integran el negocio o conjunto de operaciones realizadas revele que el vehículo o tipo contractual por el que optaron las partes no satisface su interés comercial –entendido este como la causa económico-individual del contrato–, de suerte que se quebranta el orden económico de la relación y, en su lugar, se obtiene una ventaja fiscal concreta. En el ámbito tributario, una verificación de este estilo no requiere que se consulten circunstancias subjetivas como la «*intención*» de las partes del contrato, pues la operación económica es, por definición, una cuestión objetiva y es ella la que interesa a efectos de la configuración del hecho gravado.

8- Dado que fue esa la constatación que las partes demandaron de la Sala, lamento que en la providencia respecto de la cual salvo el voto no se objetó la calificación privada de los contratos societarios analizados. Tendrían que haberse rechazado las alegaciones de la actora basándose en la reconstrucción de la operación económica perseguida mediante los negocios celebrados, a partir del análisis integral de los elementos que componían las relaciones comerciales controvertidas.

9- En lo que a mí respecta, el estudio conjunto de las actividades desplegadas por la demandante me lleva a estimar que la causa final del vínculo comercial no fue el ánimo societario, sino la retribución sin tributación a una persona natural; y, en esa medida, no se podía acudir al régimen tributario particularmente previsto en el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 para las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal, pues lo que subyacía, exclusivamente, era la retribución que terceras sociedades le reconocían a uno de sus socios, persona natural.

10- Pese a lo decidido en este fallo, entiendo que conforme a las sentencias arriba mencionadas, el criterio de la Sección sigue siendo el de que el juicio de determinación de consecuencias jurídicas tributarias en los casos en los que se planteen esquemas negociales elusivos se desenvolverá atendiendo a un criterio material y objetivo: el de la operación económica lograda a través del negocio jurídico, pues de manera consciente



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570)
Demandante: Ospimed SAS

y querida la Sala se despojó de la visión que en algunas ocasiones exhibió la Sección, bajo la cual se entendía que los «*contratos representan la forma en que se exterioriza el negocio jurídico*» y que dicha «*exteriorización*» bastaba para asignarles consecuencias tributarias, aun si la operación económica alcanzada no coincida con la tipología negocial empleada¹.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

¹ Sentencias del 03 de diciembre del 2009 (exp. 16936, CP: William Giraldo Giraldo) y del 05 de junio de 2014 (exp. 16884, 17449 y 17098, acumulados, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).