

**ANALISIS DE SENTENCIAS TRIBUTARIAS CONSEJO DE ESTADO**

**TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR POR EL TITULO DE ESPECIALISTA EN  
AUDITORIA Y ADMINITRACION DE LA INFORMACION TRIBUTARIA**

**Presentado por:  
ANGIE JOHANNA CABALLERO MENDOZA**

**Docente Director:  
HERNANDO ROZO RAMIREZ**

**UNIVERSIDAD SANTO TOMAS  
FACULTAD DE CONTADURIA PÚBLICA  
ESPECIALIZACION EN AUDITORIA Y ADMINSTRACION DE LA  
INFORMACION TRIBUTARIA  
BOGOTA  
NOVIEMBRE DE 2017**

## CONTENIDO

### INTRODUCCION

	<b>Pág.</b>
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17891	4
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17907	18
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17942	29
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17994	61
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 18301	75
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17814	87
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17742	100
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17651	120
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17700	129
FICHA DE ANALISIS SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO 17650	146

## INTRODUCCION

En el presente trabajo se analizan diferentes sentencias del consejo de estado todas de carácter tributario, en el cual se busca identificar el problema jurídico de cada caso y determinar si la posición del consejo de estado da respuesta al problema.

Los actos demandados en las sentencias analizadas están referidos a diferentes aspectos jurídicos y se derivan de tipos de problemas jurídicos distintos. Muchos de estos conllevan al estudio jurisprudencial de varias normas. Siendo el problema de la interpretación de las diferentes normas el principal inconveniente y que conlleva a los ciudadanos a demandar a las diferentes entidades administrativas del Estado como son la DIAN y la Secretaria de Hacienda de Bogotá.

En el contexto colombiano las continuas reformas tributarias conllevan a que se generen confusiones y desacuerdos entre los contribuyentes quienes acuden a instancias mayores como es a la jurisprudencia del Consejo de Estado para solicitar la resolución de los diferentes problemas jurídicos que los afectan.

La importancia de la doctrina del Consejo de Estado es fundamental ya que permiten solucionar vacíos jurídicos de las diferentes disposiciones tributarias y también funciona como instrumento de interpretación.

### **ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

Expediente No.	17891	Fecha:	23 febrero de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	x
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ		

#### PROBLEMA JURÍDICO

¿ Es procedente la nulidad por considerarse ilegal el concepto 037307 del 11 de mayo de 2009, expedido por la DIAN que confirma que la Ley 1231 de 2008 deroga las facturas de transporte consagradas en los artículos 775 y 776 del código de comercio?

#### TESIS

No, la nulidad del concepto 037307 del 11 de mayo de 2009, en este caso no procede puesto que quien derogo de forma tácita la utilización de las facturas de transporte de los artículos 775 y 776 del código de comercio fue la Ley 1231 de 2008 en el artículo 10 y el concepto simplemente se dio para responder consultas de interpretación y aplicación.

Ubicación Pág.(s):	9	10	11									
--------------------	---	----	----	--	--	--	--	--	--	--	--	--

#### TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

#### INTERPRETACION DE LA NORMA

#### ASPECTO JURÍDICO

Determinar la ilegalidad del concepto 037307 del 11 de mayo de 2009.

#### FUENTE FORMAL

Art 150 numeral 1 Constitución Política	Art 189 numeral 11 Constitución Política	Ley 1231 de 2008	Art 775 del Código de Comercio	Art 776 del Código de Comercio	Art 5 decreto 1001 de 1997	Decreto 672 del 6 de marzo de 2009
---	--	------------------	--------------------------------	--------------------------------	----------------------------	------------------------------------

#### EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	2	3	4	5							
--------------------	---	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

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

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de febrero de 2012

**Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00041-00(17891)**

**Actor: EDUARDO BOTERO SOTO Y CIA LTDA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

Decide la Sala la acción pública de nulidad simple instaurada por el abogado Adaulfo Arias Cotes, representante legal de la sociedad Eduardo Botero Soto y Cia. Ltda., contra el Concepto de la DIAN No. 037307 del 11 de mayo de 2009, relacionado con los requisitos de la factura.

**ANTECEDENTES**

**La demanda**

El abogado Adaulfo Arias Cotes solicita la nulidad del Concepto de la DIAN No. 037307 del 11 de mayo de 2009<sup>1</sup>, que expresa:

*“Concepto 037307 del 11 de mayo de 2009*

**TEMA:** *Procedimiento Tributario*

**DESCRIPTORES:** *Factura -Requisitos Fuentes Estatuto Tributario, art. 617.*

**FORMALES:** *Ley 1231 de 2008.*

*Ley 153 de 1887, art. 3.*

*Circular 096 de' 2008, art. 3*

**PROBLEMA JURIDICO:**

*¿Se encuentra vigente el artículo 5 del Decreto Reglamentario 1001 de 1997, por el cual la factura cambiaria de transporte debe llevar esa denominación para efectos de cumplir con el requisito señalado en el literal a) del artículo 617 del Estatuto Tributario?*

**TESIS JURIDICA:**

*El artículo 5 del Decreto 1001 de 2007 no se encuentra vigente, en razón de la derogatoria que del mismo hizo la Ley 1231 de 2008 mediante la cual se unifica la factura como título valor.*

---

<sup>1</sup> Folios 1 al 10

### **INTERPRETACION JURIDICA:**

La Ley 1231 de 2008 unificó la factura como título valor con el fin de servir de mecanismo de financiación para el micro, pequeño, y mediano empresario, modificando para el efecto los artículos 772, 773, 774, 777, 778, 779, del Código de Comercio que regulaban la factura cambiaria de compraventa y algunos aspectos generales para las facturas cambiarias. Así mismo, en su artículo 10, dispuso la derogatoria de "todas las normas que le sean contrarias".

Revisados los antecedentes de la Ley 1231 de 2008, se observa que la intención del legislador fue derogar expresamente los artículos 775 y 776 del Código de Comercio (Proyecto de Ley 151 de 2007- Senado), sin embargo, el texto final de la Ley que fue aprobado por el Congreso de la República se limitó a derogar, en su artículo 10, las normas que le fueren contrarias.

La Dirección de Regulación del Despacho del Viceministro de Desarrollo Empresarial del Ministerio de Comercio, industria y Turismo, se ha pronunciado en varias oportunidades para aclarar esta situación, entre ellas mediante Oficio 2-2009-0011733 del 22 de enero de 2009, cuyo aparte pertinente es el siguiente:

"En relación con las facturas de transporte consagradas en los artículos 775 y ss del Código de Comercio, estas fueron derogadas con la Ley 1231 de 2008.

De manera que la misma Ley estableció un régimen "transitorio en el artículo 9º. Al disponer que las facturas cambiarias de transporte libradas bajo el imperio de la legislación que se deroga, subroga o modifica, conservarán la validez y los efectos reconocidos en dicha legislación."

Se concluye entonces que el artículo 5 del Decreto 1001 de 1997, sigue la suerte de los artículos 775 y siguientes del Código de Comercio, relativos a la factura cambiaria de transporte para los cuales operó la derogatoria, habida cuenta de que la ley 1231 de 2008 contiene una regulación nueva que unifica la factura como título valor.

Así las cosas, tal como lo ha manifestado esta Entidad, mediante el artículo 3o. de la Circular 096 de 2008, con ocasión de la expedición de la Ley 1231 del 2008 no se altera ni modifica el Estatuto Tributario, en consecuencia los requisitos de la factura de venta para efectos tributarios previstos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, continúan siendo los allí enunciados.

La nueva normatividad deja expresa la obligación de cumplir para efectos tributarios todos y cada uno de los requisitos del artículo 617 ibídem, aun cuando se trate de la expedición de la factura con características de título valor.

Por último, es de anotar que en virtud del Decreto 672 de 2009, las empresas que tengan existencias de facturas cambiarias de compraventa, y cambiarias de transporte preimpresas con

*resolución de autorización de la DIAN vigente, podrán usarlas hasta agotar existencias, o hasta cuando se venza la autorización, lo que ocurra primero. En caso de que estas no cumplan con los requisitos de la Ley 1231 de 2008, estos podrán ser incorporados al título de forma mecánica por medio de sello leyenda o manuscrito, sin que por ello las facturas pierdan la calidad de título valor.*

(...)"<sup>2</sup>

El demandante consideró que el concepto antes anotado violó los artículos 150 numeral 1°; 189 numeral 11 de la Constitución Política; 71 y 72 del Código Civil y 3° de la Ley 153 de 1887.

El concepto de violación se puede resumir así:

Dijo que la función de derogar las leyes, tal como se lee en el numeral 1° del artículo 150 de la Constitución Política, es privativa del Congreso de la República; que esta función no puede ser asumida por la DIAN, como ocurre en el concepto cuya nulidad se pide.

Manifestó que, en su opinión, el concepto demandado infringe el artículo 189 de la Constitución Política ya que en el numeral 11 establece que corresponde "*...al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes*"; sin que dicha facultad se pueda usurpar, pues la norma fija los límites y alcances de este poder dentro de dos criterios, el de competencia y necesidad.

Que según el criterio de competencia o atribución, no puede el Presidente de la República, so pretexto de reglamentar, crear una nueva norma no contenida en la ley, ni modificarla para restringir o extender su alcance ni contrariar su espíritu o finalidad.

También señaló, de acuerdo con el criterio de necesidad, que no es procedente hacer uso del poder reglamentario cuando la ley contiene ordenamientos precisos, claros e incondicionales que no requieren de regulación adicional para su ejecución, pues en tal circunstancia el reglamento no sólo no es necesario, sino que se desconoce el mismo criterio de necesidad previsto en la norma superior.

Que, por esto, el órgano administrativo debe reglamentar los textos legales que exijan desarrollo para su cabal realización como norma de derecho; que si el texto es claro no requiere reglamentación y si el ejecutivo la realiza incurre en un ejercicio inocuo del poder reglamentario; si modifica su contexto, adiciona o recorta lo dispuesto en la ley, incurre en violación no sólo de la norma legal reglamentada, sino de la norma constitucional.

Anotó que los artículos 71 y 72 del Código Civil precisan que la derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita; es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua; es tácita cuando supone un cambio de legislación cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior.

---

<sup>2</sup> Folios 33 al 35

Indicó el demandante que el artículo 3° de la Ley 153 de 1887 establece otra forma de derogación, la orgánica. Que al respecto, la Corte Suprema de Justicia señaló que *"La derogación orgánica, que para no pocos autores no pasa de ser una faz de la derogatoria tácita, sólo se da es verdad cuando la nueva ley "regule íntegramente la materia" que la anterior formación positiva regulaba. (...)Sea de ello lo que fuere, lo evidente es que hay que suponer que la nueva ley realiza una mejora en relación con la ley antigua; que aquella es más adecuada a la vida social de la época y que por tanto responde mejor al ideal de la justicia, ideal y necesidad éstos que tornan urgente la aplicación de la nueva ley; aplicación que por lo mismo debe ser lo más amplia posible para que desaparezcan las situaciones que el propio legislador ha querido condenar y evidentemente arrasó con la ley nueva. Es un principio universalmente reconocido que cuando un legislador emite dos voluntades diversas, la más reciente prevalece"*.

Afirmó que la Ley 1231 del 17 de julio de 2008 modificó los artículos 772, 773, 774, 777, 778 y 779 del Código de Comercio, derogó expresamente esas normas, por cuanto el legislador lo señaló en forma precisa y concreta. Es decir, no es necesaria ninguna interpretación pues simplemente se excluyen del ordenamiento; aseveró que la ley en cita no se refirió a los artículos 775 y 776 del Código de Comercio y que, por tanto, salta a la vista la ilegalidad de la derogatoria consignada en el Concepto 037307 del 11 de mayo de 2009.

Consideró que los artículos 775 y 776 del Código Comercio no son incompatibles y no riñen con los artículos 1,2,3,4,5,6,7,8 y 9 de la Ley 1231 de 2008, por tal razón no se da la derogación tácita por expreso mandato de los artículos 71 inciso 3° y 72 del Código Civil; pues no existe ninguna incompatibilidad entre las disposiciones de los artículos 775 y 776 del Código de Comercio con las normas mencionadas de la Ley 1231 de 2008; que, en consecuencia, el concepto cuya nulidad se solicita, viola las normas señaladas del Código Civil.

Precisó el demandante que el propósito del legislador con la modificación introducida por la Ley 1231, fue instituir con el carácter de título valor las facturas comerciales y las facturas expedidas por los prestatarios de servicios, diferentes al servicio de transporte, porque para éste se estableció la factura cambiaria de transporte en los artículos 775 y 776 del Código de Comercio.

Indicó que el Código de Comercio, en el Título III, establece los títulos valores, en el que se especifican como tales la letra de cambio, el pagaré, el cheque, los bonos, los certificados de depósito y los bonos de prenda, la carta de porte y el conocimiento de embarque y la factura cambiaria, dentro de la cual se encuentra la factura cambiaria de transporte.

Que, en ese orden, la citada Ley 1231 no reguló íntegramente la materia relativa a las facturas cambiarias de transporte, y por ello no se da la derogación orgánica.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.**

La entidad demandada se opone a las pretensiones de la demanda<sup>3</sup>; expresa que no fue el concepto demandado el que derogó los artículos 775 y 776 del Código de Comercio como lo afirma el actor, sino la Ley 1231 de 2008 la que lo hizo, en forma tácita, al regular íntegramente la materia.

---

<sup>3</sup> Folios 42 a 47

Afirmó que así lo ha interpretado el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo quien se ha pronunciado en varias oportunidades para aclarar la situación, entre ellas, en el Oficio 2-2009-0011733 del 22 de enero de 2009, en el cual precisó que en relación con las facturas de transporte consagradas en los artículos 775 y ss del Código de Comercio, estas fueron derogadas con la Ley 1231 de 2008 y que la misma ley estableció un régimen transitorio en el artículo 9º, al disponer que las facturas cambiarias de transporte libradas bajo el imperio de la legislación que se deroga, subroga o modifica, conservarán la validez y los efectos reconocidos en dicha legislación.

Que el concepto no reglamenta la ley pues esa función es exclusiva del Presidente de la República, con el fin de poner en ejecución la ley, situación que no se presenta en el acto demandado; que en él se interpreta la ley respecto de la aplicación de una norma tributaria, de acuerdo con las funciones que le han sido asignadas a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, para absolver las consultas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias.

Que al expedir el concepto se concluyó que esas normas se encontraban derogadas, teniendo en cuenta que la Ley 1231 unificó la factura como título valor, y que el espíritu del legislador al expedirla era derogar las mencionadas disposiciones y los reiterados pronunciamientos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo sobre el tema.

Advirtió la demandada que al no existir una derogatoria expresa de los artículos 775 y 776 del Código de Comercio, era necesario acudir a las reglas de interpretación legal con el fin de establecer, si de acuerdo con ellas, había operado una derogatoria tácita. Que a su vez, el artículo 3º de la Ley 096 de 1987 estima insubsistente una disposición legal por declaratoria expresa del legislador o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores o por existir una nueva ley que regule íntegramente la materia a que la anterior disposición se refiere.

Que antes de la expedición de la Ley 1231, el Código de Comercio regulaba de manera específica dos tipos de facturas cambiarias, la de compraventa y la de transporte y que la ley modificó lo relacionado con estos dos tipos de factura; unificó la factura como título valor y modificó los artículos 772, 773, 774, 777, 778 y 779 del mismo Código, y en su artículo 10 dispuso la derogatoria de todas las normas que le sean contrarias.

Por lo anterior, la derogatoria tácita que trae el artículo 10 de la Ley 1231 de 2008, abarca los artículos 775 y 776 del Código de Comercio que regulaban lo relacionado con la factura cambiaria de transporte, concepto que desapareció al regular íntegramente la factura como título valor.

Aseguró que era tan clara la intención del legislador de derogar esas normas, que la misma ley estableció un régimen transitorio en el artículo 9º al disponer “que las facturas cambiarias de transporte, libradas bajo el imperio de la legislación que se deroga, subroga o modifica, conservarán la validez y los efectos reconocidos en dicha legislación”.

Que al establecer una disposición transitoria, es evidente su derogatoria; además, el Gobierno Nacional con el fin de evitar un alto costo económico en las empresas al tener que destruir la papelería existente, expidió el Decreto 672 del 6 de marzo de 2009 en el que dispuso que las empresas que tuvieran existencias de facturas cambiarias de compraventa y cambiarias de transporte, preimpresas, con

resolución de autorización de la DIAN vigente, podían usarlas hasta agotar las existencias, o hasta cuando se venciera la autorización, lo que ocurriera primero.

En ese contexto, el artículo 1° del Decreto 1001, que contemplaba la figura de factura cambiaria de transporte, también quedó derogado, pues al desaparecer el concepto de factura cambiaria desde el punto vista comercial y fiscal, la disposición no es conciliable con la Ley 1231 de 2008.

Precisó que la ley no alteró ni modificó el Estatuto Tributario; que, en consecuencia, los requisitos de la factura de venta, contemplados en el artículo 617 del estatuto, continúan vigentes para efectos tributarios y fueron incorporados al Código de Comercio.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.**

La **parte demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **entidad demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda<sup>4</sup>.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador Delegado rindió concepto<sup>5</sup> en el que solicitó negar las pretensiones de la demanda.

Indicó que por medio de la Ley 1231 de 2008 se unificó la factura como título valor como mecanismo de financiación para el micro, pequeño y mediano empresario, para cuyo efecto modificó el artículo 772 del Código de Comercio al consolidar como definición de factura, *“el título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio”*.

Que así mismo, la ley modificó el artículo 774 de la legislación mercantil en cuanto dispuso que las facturas debían cumplir, además de los requisitos señalados en el artículo 621 del Código de Comercio, sobre los títulos valores, los contemplados en el artículo 617 del Estatuto Tributario y los indicados en el artículo 3° de la citada ley.

Advirtió que se trata de una definición que otorgó el carácter de “título valor” a la factura comercial, que usualmente se expedía a favor del comprador como comprobación de la entrega de mercancías por parte del vendedor, categoría que tal factura no tenía.

En cuanto a la derogatoria tácita dijo que ésta opera “cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior”, conforme con lo establecido por los artículos 71 del Código Civil y 3° de la Ley 153 de 1887.

Resaltó que el transporte no sólo está definido como un contrato por el cual una de las partes se obliga con otra, como contraprestación a un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y a

---

<sup>4</sup> Folios 59 a 61

<sup>5</sup> Folios 69 a 73

entregarlas al destinatario, sino que, además, está considerado legalmente como una actividad comercial y un servicio.

Que en la exposición de motivos del proyecto, que después fue la ley 1231 de 2008, se dijo que se buscaba, entre otros fines, actualizar la legislación comercial sobre títulos valores, extendiéndola a la totalidad de las facturas comerciales de bienes y servicios que cumplieran con los requisitos legales; que, inclusive, se propuso la derogatoria de los artículos 775 y 776 del Código de Comercio; que la propuesta pretendía que toda factura comercial o de servicios, expedida con los requisitos legales, fuera un título valor negociable o transferible.

Precisó que en la ponencia de primer debate se justificó el proyecto en la necesidad de ajustar la legislación colombiana a la evolución del mundo de los negocios en relación con las facturas y que no quedaran éstas reducidas a simples comprobantes contables, sino que, dado su evidente contenido crediticio, pudieran circular fácilmente para servir de medio de financiación de pequeños y medianos empresarios.

En esos términos, la modificación estaba orientada a que en la legislación prevista para los títulos valores, quedaran incluidas las facturas comerciales en su totalidad, las cuales no tenían esa categoría y, por ello, el legislador buscaba unificarlas en tal sentido. Que en consecuencia, los artículos 775 y 776 del Código de Comercio, quedaron inmersos en la modificación efectuada por la ley al realizar una sola definición de factura y sus requisitos en los artículos 772 y 774.

En efecto, pretender aplicar los dos artículos que definían y establecían los requisitos de la factura de transporte, contradice la nueva ley que buscó unificar la definición y los requisitos de la factura en general; además, aplicarlos desconocería el cumplimiento de lo establecido por el artículo 617 del Estatuto Tributario y por la Ley 1231 para toda factura.

Por otro lado, advirtió que de acuerdo con la definición contenida en el artículo 944 del Código de Comercio, las facturas comerciales no requerían de unificación, lo que sí se hacía necesario frente a las facturas cambiarias de compraventa y de transporte, títulos valores, a las cuales asimiló.

De tal manera que pretender, como lo hace el actor, mantener vigentes las facturas cambiarias de compraventa de mercancías y de transporte, significaría la coexistencia de tres (3) clases de facturas, todas con la naturaleza de títulos valores cuando lo pretendido por el legislador fue, precisamente, unificar la factura.

Manifestó que el hecho de que el legislador en el artículo 10° de la Ley 1231 de 2008, sobre vigencias y derogatorias, no hubiera mencionado de manera expresa que derogaba los artículos 775 y 776 del Código de Comercio, no significa que estén vigentes, pues en todo caso previó que derogaba todas las normas que le fueren contrarias. Que, además, carecería de objeto que el legislador hubiera previsto en el artículo 10° una transición, sino fuera porque quedaban extinguidas las facturas existentes preimpresas como tales.

Por otro lado, afirmó que el artículo 5° del Decreto 1001 de 1997 prevé que en la factura cambiaria de transporte el documento llevará esta denominación cumpliéndose así el requisito señalado en el literal a) del artículo 617 del Estatuto Tributario; que en consecuencia, al quedar suprimido el concepto de factura cambiaria de transporte queda sin vigencia el artículo en cita.

En ese orden, la DIAN, mediante el concepto demandado, no derogó los artículos 775 y 776 del Código de Comercio ni el 5° del Decreto 1001 de 1997, pues no sólo carece de tal facultad, sino que interpretó que esas derogatorias devienen como consecuencia de la modificación realizada por la Ley 1231 de 2008; tampoco ejerció la potestad reglamentaria que, en todo caso, no tiene asignada y carece del alcance para derogar las normas de los códigos o de rango legal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del Concepto 037307 del 11 de mayo de 2009, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que precisa que las facturas de transporte consagradas en los artículos 775 y ss del Código de Comercio, fueron derogadas con la Ley 1231 de 2008.

Las razones de la ilegalidad manifestada en la demanda se concretan en afirmar que el concepto violó los artículos 150 primer inciso y 189 numeral 11 de la Constitución Política, 72 del Código Civil y 3° de la Ley 153 de 1887; señala que el Presidente de la República extralimitó su potestad reglamentaria pues derogó los artículos 775 y 776 del Código de Comercio, arrogándose funciones legislativas, las cuales son de competencia privativa del legislador.

La Sala considera que no le asiste razón al demandante por las siguientes razones:

En virtud del artículo 150 de la Constitución Política, la función legislativa es propia del Congreso de la República y sólo excepcionalmente éste puede autorizar al Presidente de la República para legislar, indicándole las facultades en forma expresa y precisa en la ley que lo habilita, nunca implícitas y no admiten analogías, ni interpretaciones extensivas.

La potestad de reglamentar las leyes, de que trata el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, que se ha confiado al Presidente de la República, tiene la limitación de que no es posible modificar, ampliar, adicionar, enervar ni suprimir, por esa vía, disposiciones que el legislador ha consagrado, pues el único objeto de la norma reglamentaria es lograr el cumplimiento y efectividad de la ley que desarrolla.

De acuerdo con lo expuesto, la potestad reglamentaria es la facultad constitucional que se atribuye de manera permanente al Gobierno Nacional para expedir un conjunto de preceptos jurídicos, de carácter general y abstracto, para la debida ejecución de la ley, a través de las cuales despliega las reglas y principios en ella determinados y la completa, en caso de ser necesario, para su debida aplicación.

La edificación jurídica y política del Estado Social de Derecho se apoya en el principio de legalidad que comporta que todos los miembros del poder público se supediten a la Constitución y a las leyes.

El artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política establece que le corresponde al Presidente de la República como jefe de Estado, jefe del Gobierno y suprema autoridad administrativa (...) *11- Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes*, es decir, la potestad reglamentaria es una facultad constitucional que lo autoriza para expedir normas de carácter general dedicadas a la adecuada ejecución y observancia de la ley, facultad sujeta a ciertos límites, que no son otros que los fijados por la misma Constitución y la ley, ya que al

reglamentar no puede extender, limitar o alterar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben subordinarse a la ley referente y su finalidad exclusiva es la ejecución de ella.

En esta materia la Corte Constitucional afirmó:

*"La potestad reglamentaria se caracteriza por ser una atribución constitucional inalienable, intransferible, inagotable, pues no tiene plazo y puede ejercerse en cualquier tiempo y, es irrenunciable, por cuanto es un atributo indispensable para que la Administración cumpla con su función de ejecución de la ley." En muchas ocasiones del contenido mismo de la ley se desprende la necesidad del reglamento, pues aparece claro que algunas materias genéricamente normadas en ella deben ser especificadas por la autoridad administrativa que ha de ejecutarla. Pero en otras el legislador en el mismo ordenamiento le recuerda al Ejecutivo este deber en relación con aspectos puntuales y precisos, lo cual no infringe la Constitución.<sup>6</sup>*

En consecuencia, la ejecución de la potestad reglamentaria del Ejecutivo debe enmarcarse en las atribuciones que la Constitución le otorga para desplegarla.

Sobre este mismo aspecto, esta Sección ha precisado:

*"(...)*

*La facultad reglamentaria, que la Constitución le reconoce al poder ejecutivo, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa justamente en la necesidad que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica. Entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en cuanto que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto. A contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular no amerita expedir el reglamento. Es evidente que el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Si el reglamento preserva la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de trámites, procedimientos, plazos y todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir.*

*(...)"<sup>7</sup>*

Antes de iniciar el correspondiente análisis, es conveniente precisar que, según el artículo 981 del Código de Comercio, el transporte es un contrato por medio del cual

---

<sup>6</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-302 de 1999

<sup>7</sup> Sentencia 17066 del 16 de marzo de 2011, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Barcenás

una de las partes se obliga para con otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y a entregar éstas al destinatario.

Como soporte de este contrato, el Código de Comercio exige la expedición de una factura cambiaria de transporte, que se rige por los artículos 775 y 776 que establecían, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1231 de 2008, lo siguiente:

### **“FACTURA CAMBIARIA DE TRANSPORTE**

**Artículo 775.-** *Factura cambiaria de transporte es un título –valor que el transportador podrá librar y entregar o enviar al remitente o cargador. No podrá librarse esta factura si no corresponde a un contrato de transporte efectivamente ejecutado.*

### **CONTENIDO**

**Artículo 776.-** *La factura cambiaria de transporte deberá contener, además de los requisitos que establece el artículo 621, los siguientes:*

1. *La mención de “factura cambiaria de transporte”;*
2. *El número de orden del título;*
3. *EL nombre y domicilio del remitente;*
4. *La denominación y características que identifiquen las mercaderías objeto del transporte.*
5. *El precio de éste y su forma de pago;*
6. *La constancia de ejecución del transporte, y*
7. *La expresión en letras y sitio visibles de que se asimila en sus efectos a una letra de cambio.*

*PAR. - A esta factura se aplicará lo dispuesto en el artículo 773 y en el inciso final del artículo 774.”*

De las normas transcritas se concluye que la factura cambiaria de transporte es un título valor que el transportador puede expedir y otorgar al remitente o cargador, solo si se refiere a un contrato de transporte evidentemente ejecutado; soporte de la actividad comercial convenida.

Posteriormente, fue expedida la Ley 1231 del 17 de julio de 2008, por medio de la cual se unifica la factura como título valor como mecanismo de financiación para el micro, pequeño y mediano empresario, y se dictan otras disposiciones.

La referida ley dispone:

*Artículo 1°.- El artículo 772 del Decreto 410 de 1971, Código de Comercio, quedará así: Factura es un título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio.*

*(...)*

*Artículo 3°.- El artículo 774 del Decreto 410 de 1971, Código de Comercio, quedará así: Requisitos de la factura. La factura deberá reunir, además de los requisitos señalados en los artículos 621 del presente Código, y 617 del Estatuto Tributario Nacional o las normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan, los siguientes:*

1. *La fecha de vencimiento, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 673. En ausencia de mención expresa en la factura de la fecha de vencimiento, se entenderá que debe ser pagada dentro de los treinta días calendario siguientes a la emisión.*
2. *La fecha de recibo de la factura, con indicación del nombre, o identificación o firma de quien sea el encargado de recibirla según lo establecido en la presente ley.*
3. *El emisor vendedor o prestador del servicio, deberá dejar constancia en el original de la factura, del estado de pago del precio o remuneración y las condiciones del pago si fuere el caso. A la misma obligación están sujetos los terceros a quienes se haya transferido la factura.*

(...)"

Del contenido de la disposición legal transcrita, se infiere con meridiana claridad que fue el legislador quien estableció que a partir de la expedición de la ley, todas las facturas se consideraran título valor, condición que no poseían.

Considera el demandante que la Ley 1231 no derogó los artículos 775 y 776 del Código de Comercio; que el Ejecutivo excedió ostensiblemente la facultad reglamentaria cuando en el concepto demandado precisa que sí lo hizo.

En materia de derogatorias, la Ley 1231 de 2008 estableció en su artículo 10: *"VIGENCIA Y DEROGATORIA. La presente ley comenzará a regir tres meses después de su promulgación y deroga todas las normas que le sean contrarias"*.

El artículo 71 del Código Civil señala:

*"Art. 71 La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita.  
Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua.  
Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior.  
La derogación de una ley puede ser total o parcial."*

Hay derogación expresa cuando la nueva ley taxativamente lo establece, entonces se excluye de la legislación o de la normatividad la ley y/o el artículo expresamente señalados en la nueva ley.

La derogación es tácita cuando la norma posterior contiene disposiciones incompatibles con la anterior; la norma no manifiesta expresamente la derogación de la norma anterior, pero al compararlas resultan claramente opuestas y/o contradictorias.

Al respecto sostiene la jurisprudencia *"La derogatoria tácita encuentra su fundamento o razón de ser en que, existiendo dos leyes contradictorias de diversas épocas, tiene que entenderse que la segunda ha sido dictada por el legislador con el propósito de modificar o corregir la primera;...Es un principio universalmente*

*reconocido que cuando el legislador emite dos voluntades diversas, la más reciente prevalece.*"<sup>8</sup>

Por su parte, el artículo 72 del Código Civil, dispone que *"La derogación tácita deja vigente en las leyes anteriores, aunque versen sobre la misma materia, todo aquello que no pugna con las disposiciones de la nueva ley"*.

La derogatoria tácita, no deroga obligatoriamente toda la norma anterior sino sólo aquella parte que no sea posible conciliar, o que riña claramente con la norma nueva; por lo tanto, una norma sigue parcialmente vigente, si no es contraria a la nueva norma.

Lo anterior se funda en el principio de la prevalencia de la ley posterior, establecido en el artículo 2° de la ley 153 de 1887, toda vez que cuando se expide una nueva norma, la norma anterior quedará derogada por ésta última si es contraria o se opone a la nueva ley.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala observa que hubo una derogatoria tácita que incluye los artículos 775 y 776 del Código de Comercio que establecían de manera específica la factura cambiaria de transporte; conceptos que no se tienen en cuenta pues el legislador las reguló como título valor.

Observa la Sala, en la exposición de motivos, Proyecto de Ley 151 de 2007<sup>9</sup>, que posteriormente fue la Ley 1231 de 2008, que con el proyecto se buscaba actualizar la legislación comercial sobre títulos valores, extendiendo este carácter a la totalidad de las facturas comerciales de bienes y servicios que cumplan con los requisitos legales y se propuso, con el fin de guardar la debida coherencia del estatuto mercantil, derogar los artículos 775 y 776 del Código de Comercio.

La ponencia para primer debate al Proyecto de Ley No. 151 de 2007 del Senado, precisó que: *"En efecto, el auge de situaciones nuevas y necesidades del comercio, ha provocado el surgimiento de novedosas formas de contratación y de relacionamiento entre los distintos actores del mercado, ante las cuales no puede quedarse atrás la normatividad. Es clara, entonces, la necesidad de un proyecto como este que busca ajustar la normatividad colombiana a la evolución cada vez más rápida en el mundo de los negocios, por lo menos en el tema de facturas comerciales"*.

Así mismo, observa la Sala que en el artículo 9° del proyecto se lee:

*"Vigencias y derogatorias. La presente ley rige a partir de su promulgación. Quedan derogadas todas las disposiciones contrarias a la presente ley, en especial los artículos 775, 776 y (...)."*

En ese contexto, la modificación al Código de Comercio estaba ordenada a incluir dentro de las facturas comerciales, como título valor, la factura cambiaria de compraventa y de transporte. De tal manera que el hecho de no haberse mencionado en la ley que expresamente se derogaban los artículos 775 y 776 del Código de Comercio, no significa que estén vigentes, pues el legislador también se refirió a la derogatoria de las normas que le fueran contrarias y estos artículos lo

---

<sup>8</sup> Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia marzo 28/84.

<sup>9</sup> Gaceta del Congreso 477 del 27 de septiembre de 2007

son pues no señalaban los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario tal como lo estableció la Ley 1231 de 2008.

Fue tan clara la intención del legislador de derogar las facturas cambiarias de compraventa y de transporte, que en la misma ley se refirió a un régimen de transición, al disponer :

*ARTÍCULO 9o. DE TRANSICIÓN. Las facturas cambiarias de compraventa de mercancías y de transporte, libradas bajo el imperio de la legislación que se deroga, subroga o modifica, conservarán la validez y los efectos reconocidos en dicha legislación.*

Posteriormente, mediante el Decreto 672 del 6 de marzo de 2009, el Gobierno Nacional precisó que las empresas que tuvieran existencias de facturas cambiarias de compraventa y de transporte preimpresas podrían usarlas hasta agotar existencias o hasta el vencimiento de la resolución de la DIAN, esto con el fin de evitar altos costos económicos en las empresas.

De acuerdo con lo anterior, considera la Sala que el Concepto No. 037307 del 11 de mayo de 2009 no derogó los artículos 775 y siguientes del Código de Comercio, pues la DIAN no tiene competencia para ello, sino que afirmó que la derogatoria se produjo como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 1231 de 2008.

En este orden de ideas, es claro que el Concepto de la DIAN demandado no vulnera los artículos 150 y 189, numeral 11 de la Constitución Política, 71 y 72 del Código Civil y 3° de la Ley 153 de 1887.

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,

#### **F A L L A:**

**1. DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

Expediente No.	17907	Fecha:	1 marzo de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	WILLIAM GIRALDO GIRALDO		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿ Es procedente la nulidad del concepto 087708 del 26 de octubre de 2007 por violar el artículo 31 de la Ley 142 de 1994 y por consiguiente no es aplicable a la Ley 1106 de 2006?

**TESIS**

No, ya que el concepto es concordante con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, ya que este fue modificado por el artículo 3 de la Ley 689 de 2001 que dispone que los contratos que celebren las entidades estatales de servicios públicos se regirán por el estatuto general de contratación pública, como complemento a la respuesta del Consejo de estado se aclara que las empresas de servicios públicos E.S.P. tienen naturaleza pública y les aplica la Ley 1106 de 2006.

Ubicación Pág.(s):	6	7	8									
--------------------	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

Interpretación de la Norma

**ASPECTO JURÍDICO**

Determinar si procede nulidad del concepto

**FUENTE FORMAL**

Art 6 Ley 1106 de 2006	Art 14 numeral 5 de Ley 142 de 1994	Art 17 de Ley 142 de 1994	Art 31 de Ley 142 de 1994	Art 3 de Ley 689 de 2001	Art 38 numeral 2 literal b) de la ley 489 de 1998
------------------------	-------------------------------------	---------------------------	---------------------------	--------------------------	---

**EXTRACTO**

Ubicación Pág.(s):	1	2	3	4	5							
--------------------	---	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--

Analista : Angie Johanna Caballero Mendoza

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

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D. C., primero (1) de marzo de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00042-00(17907)**

**Actor: ALEJANDRO RESTREPO CARVAJAL**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

Se decide, en única instancia, la demanda que en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, interpuso el ciudadano ALEJANDRO RESTREPO CARVAJAL.

**i) DEMANDA**

El mencionado ciudadano, demandó la nulidad del concepto No. 087708 del 26 de octubre de 2007, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyo texto es el siguiente:

**“Oficio 087708**

26-10-2007

**DIAN**

**Tema:** Renta

**Descriptor:** Contribución especial por contratos de obra.

Señor

**GUSTAVO ALBERTO GIRALDO URIBE**

Representante Legal

Umop 5 Unión Temporal

Carrera 47 a No 93-79

Bogotá D.C.

**Tema:** Contribución Especial por Contratos de obra pública

**Fuentes Formales:** Ley 1106 DE 2006 ART. 6 – LEY 142 DE 1994 ART. 14 n 5, 17. 31 – LEY 489 DE 1998 ART. 84

*Cordial Saludo, señor Giraldo:*

*Consulta usted, si es aplicable la contribución especial por contratos de obra pública de que trata el artículo 6° de la Ley 1106 de diciembre 22 de 2006, a un contrato de obra, construcción, y otras actividades suscrita por una firma contratista y una empresa de acueducto y alcantarillado -ESP, teniendo en cuenta que ésta última por ser empresa Industrial y Comercial del Estado no se rige por la Ley 80/93 conforme al artículo 31 de la Ley 142/93 y de otra parte, se puede considerar que la naturaleza de la empresa no es entidad de derecho público, por regirse por la ley 142 de 1993.*

*Sea lo primero manifestar que esta Oficina es competente para resolver las consultas en sentido general y abstracto que se presenten con respecto a la*

interpretación y aplicación de las normas relativas a los impuestos del orden nacional a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con las prescripciones del artículo 10° de la Resolución No. 1618 de 2006, en concordancia con el artículo 11° del Decreto 1265 de 1999.

En referencia al primer punto de consulta es de anotar que mediante varios pronunciamientos de este despacho, entre ellos el concepto 014872 de 2007 ha enfatizado conforme al artículo 6° de la ley 1106, que la causación de la contribución especial por contratos de obra pública se extendió a todos los contratos de obra pública suscritos con entidades de derecho público. Señaló además:

Respecto a la causación de la contribución sobre toda clase de contratos de obra pública resulta pertinente transcribir la justificación del proyecto de ley expuesta en el informe de ponencia para primer debate al proyecto de Ley número 24 de 2006 Senado, 107 de 2006 Cámara, publicado en la Gaceta del Congreso No. 388 del 22 de septiembre de 2006:

"Artículo 5°. Esta disposición pretende ampliar la contribución del 5% a todos los contratos de obra pública. Así como a la eliminación de la excepción de aplicación del tributo a la celebración. adición de contratos de concesión de obra pública a que se refiere el parágrafo 3° del artículo 120 de la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002.

Dicha modificación encuentra asidero en que los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría no reciben recursos de seguridad por este concepto, toda vez que no ejecutan contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, a que se refiere el artículo 120 de la ley objeto de prórroga." (subrayado fuera de texto).

Del texto transcrito se concluyó en tal oportunidad, que la intención del legislador fue la de ampliar la contribución a todos los contratos de obra pública, razón por lo que la contribución del cinco por ciento (5%) deben pagarla todas las personas naturales o jurídicas que suscriban toda clase de contratos de obra pública, así como la tarifa del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión para quienes suscriban contratos de concesión de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, en los términos prescritos en el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006. Queda claro entonces que, aun cuando el régimen de contratación de las empresas cobijadas por la Ley 142 de 1993, no se sujetan a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, con las salvedades que haga la misma; la naturaleza jurídica de la entidad de derecho público no cambia; por lo que se concluye que todos los contratos de obras públicas, suscritos por una firma contratista y una empresa de derecho público, están sometidos a la Contribución Especial de que trata el artículo 6° de la Ley 1106 de diciembre 22 de 2006.

Atentamente,

**CAMILO VILLARREAL G**

Delegado- División De Normativa Y Doctrina Tributaria (A)  
Oficina Jurídica"

Estimó como violados los artículos 333, 334, 365 a 370 de la Constitución Política; 84 del Código Contencioso Administrativo, 2,3,10,25,30,31,32,39,40 y 186 de la Ley 142 de 1994; y 76 de la Ley 143 de 1994. En desarrollo del concepto de violación formuló los siguientes cargos:

### **Régimen jurídico especial de los servicios públicos domiciliarios por mandato constitucional (artículos 365 y 367 de la C.P.)**

En desarrollo de los artículos 365, 367 y 369 de la C.P., se expidió la Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de servicios públicos domiciliarios, adoptando un régimen jurídico especial de carácter mixto, integrado por reglas de derecho privado y excepcionalmente por reglas de de derecho público.

Constituyen aspectos jurídicos diferentes e independientes, la naturaleza jurídica de las empresas de servicios públicos domiciliarios y el régimen jurídico aplicable a las mismas.

Los contratos que celebran las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios, se rigen por lo dispuesto en la Ley 142 de 1994 y por las disposiciones del Código de Comercio y el Código Civil, en los aspectos no regulados por la Ley 142 *ibídem*.

Como los contratos de obra que celebren las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios, no fueron objeto de regulación especial en la Ley 142 de 1994, debe entenderse que se rigen por las normas de los códigos civil y de comercio. Por lo tanto, no están sujetos a las normas del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública (artículo 32 de la Ley 80 de 1993).

### **Régimen contractual especial en materia de servicios públicos domiciliarios (artículo 3º Ley 689 de 2001 que modificó el artículo 31 de la Ley 142 de 1994 y artículo 76 de la Ley 143 de 1994).**

El acto administrativo acusado desconoció el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, puesto que el criterio que adoptó para hacer extensiva la aplicación del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 a las empresas reguladas por la Ley 142 de 1994, es la inmutabilidad de la naturaleza jurídica de la entidad, pero, no tiene en cuenta, que el hecho gravado es la suscripción de contratos de obra pública, de tal manera que si una entidad, sin atender su naturaleza jurídica, no celebra contratos de obra pública, por no estar sujeta al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, no está incurso en el referido hecho gravado.

La normativa que regula los contratos de las empresas de servicios públicos domiciliarios no contempla "*el contrato de obra pública*", toda vez que éste es un tipo de negocio jurídico propio del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública.

Además, el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 se refiere a entidades de derecho público y no a entidades públicas, entendiéndose por aquellas, las que se rigen en sus actos, contratos, hechos, operaciones, aspectos laborales, administración, funcionamiento y responsabilidad por las normas de derecho público, condición que no ostenta la empresa de servicios públicos domiciliarios, puesto que de acuerdo con los artículos 31 y 32 de la Ley 142 de 1994, sus actos y contratos se rigen por el derecho privado.

### **Incompatibilidad con la regulación especial de los servicios públicos domiciliarios contenida en la Ley 142 de 1994 (artículos 333 y 334 de la C.P., y 2, 3,10, 30 y 186 de la Ley 142 de 1994)**

El contenido del concepto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales No. 087708 del 26 de octubre de 2007, es incompatible con la Ley 142 de 1994, por las siguientes razones:

- No existe en el régimen de servicios públicos domiciliarios (Ley 142 de 1994), normativa que regule el contrato de obra pública.
- La interpretación dada por la Administración al artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, no consulta los objetivos de la Ley 142 de 1994, como son, la eficiente prestación de los servicios públicos domiciliarios, y asegurar el mejoramiento de la calidad de vida de los usuarios.
- El acto administrativo demandado no tuvo en cuenta los criterios de libre competencia y la interpretación que mas favorezca la continuidad en la prestación de los servicios públicos domiciliarios. De haberse considerado alguno de esos criterios se habría establecido la especialidad del régimen de contratación y la inaplicabilidad del concepto de contrato de obra pública a los contratos celebrados por las empresas de servicios públicos domiciliarios.
- Ninguna de las normas que integran el régimen especial de los servicios públicos domiciliarios puede entenderse derogada o insubsistente por ley posterior, salvo que se mencione de manera expresa y específica la norma sustituida o retirada del ordenamiento jurídico (art. 186 de la Ley 142 de 1994).
- La decisión de la DIAN de hacer extensiva la aplicación del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 a los contratos celebrados por las empresas de servicios públicos domiciliarios, desconoce el mandato del artículo 3º de la Ley 142 de 1994 que señala que todas las decisiones de las autoridades en materia de servicios públicos deben fundarse en los motivos que determina esta Ley, toda vez que tal decisión no está fundada en los fines del artículo 2º<sup>10</sup> de la Ley 142 de 1994.

**Falta de concordancia entre el acto acusado y el criterio expuesto en el oficio No. 063832 del 3 de julio de 2008, proferido por la Oficina Jurídica de la DIAN**

---

<sup>10</sup> **Artículo 2o.** Intervención del Estado en los servicios públicos. El Estado intervendrá en los servicios públicos, conforme a las reglas de competencia de que trata esta Ley, en el marco de lo dispuesto en los artículos 334, 336, y 365 a 370 de la Constitución Política, para los siguientes fines:

2.1. Garantizar la calidad del bien objeto del servicio público y su disposición final para asegurar el mejoramiento de la calidad de vida de los usuarios.

2.2. Ampliación permanente de la cobertura mediante sistemas que compensen la insuficiencia de la capacidad de pago de los usuarios.

2.3. Atención prioritaria de las necesidades básicas insatisfechas en materia de agua potable y saneamiento básico.

2.4. Prestación continua e ininterrumpida, sin excepción alguna, salvo cuando existan razones de fuerza mayor o caso fortuito o de orden técnico o económico que así lo exijan.

2.5. Prestación eficiente. 2.6. Libertad de competencia y no utilización abusiva de la posición dominante. 2.7. Obtención de economías de escala comprobables. 2.8. Mecanismos que garanticen a los usuarios el acceso a los servicios y su participación en la gestión y fiscalización de su prestación.

2.9. Establecer un régimen tarifario proporcional para los sectores de bajos ingresos de acuerdo con los preceptos de equidad y solidaridad.

No existe unidad de criterio en torno a la aplicabilidad del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 por parte de la DIAN, toda vez que en el oficio DIAN No. 063832 para el caso del Banco de la República, se señaló que por tener una regulación constitucional y legal especial, y al no guiarse por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, no le resultaba aplicable dicha norma, sin embargo, tratándose de empresas de servicios públicos domiciliarios de naturaleza jurídica pública, pese a que también tienen un régimen jurídico especial por mandato constitucional y a que tampoco están sujetas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estableció que sí eran objeto de la imposición del tributo de que trata el artículo 6º *ibídem*.

**La Corte Constitucional en la sentencia C-1153 de 2008 declaró exequible el inciso 1º del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, únicamente por los cargos examinados en dicha providencia.**

Aclaró que existe diferencia entre los cargos de inconstitucionalidad examinados en la sentencia C-1153 de 2008 y los que ahora se exponen en contra del concepto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales No. 087708 del 26 de octubre de 2007.

## II) OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones del actor con los siguientes argumentos:

Si bien es cierto que las empresas de servicios públicos domiciliarios cuentan con una regulación específica contenida en la Ley 142 de 1994, también lo es que ese simple hecho no les quita la condición de ser entidades de derecho público.

De la interpretación de los artículos 14 de la Ley 142 de 1994 y 38 de la Ley 489 de 1998, se infiere que las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios ya sea que se constituyan con capital público, o se trate de empresas industriales y comerciales del Estado o sociedades de economía mixta, son entes de la rama ejecutiva del poder público, y por ende, tienen la calidad de entidades de derecho público.

Si bien es cierto que las entidades estatales que prestan servicios públicos domiciliarios no están sujetas a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, salvo que las comisiones de regulación hagan obligatoria la inclusión de cláusulas exorbitantes en los contratos, caso en el cual todo lo relativo a tales cláusulas se regirá, en cuanto sea pertinente, por lo dispuesto en la Ley 80 de 1993, esta circunstancia en nada desnaturaliza que lo esencial para que surja el hecho generador de la contribución en los contratos de obra pública, es la contratación con una entidad de naturaleza pública.

El acto acusado no desconoce el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, ya que al aplicar el hecho gravado de la contribución de obra pública, no se altera el régimen consagrado a dichas empresas.

Agregó que el acto demandado tuvo en cuenta el informe de ponencia para primer debate del proyecto de Ley 24 de 2006, en el que se indicó que el legislador buscó ampliar la tarifa del 5% en los contratos de obra pública.

Finalizó afirmando que no existe falta de unidad de criterio entre el acto demandado y el oficio DIAN No. 063832 del 2008 que eximió al Banco de la República de no pagar la contribución aludida, ya que este último es una entidad

con regulación constitucional y legal especial, y diferente a las empresas de servicios públicos domiciliarios.

### **III) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** insistió en los argumentos presentados en la demanda.

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

**El Ministerio Público** en esta etapa procesal rindió concepto en los siguientes términos:

Si bien es cierto que la Ley 1106 de 2006 no consignó la definición de contrato de obra pública, la Corte Constitucional, al pronunciarse sobre su exequibilidad<sup>11</sup>, aceptó la remisión a la Ley 80 de 1993 para efectos de utilizar la definición allí contenida, y no por ello, se desconoce que las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios en materia contractual se rigen por la Ley 142 de 1994.

El artículo 38 numeral 2º literal b) de la Ley 489 de 1998 dispone que son entidades de la rama ejecutiva del sector descentralizado por servicios, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado. La empresa de Acueducto y Alcantarillado – ESP, a que se refiere el concepto es una empresa industrial y comercial del Estado, y por tal razón, los contratos de obra que se suscriban con la mencionada empresa, son gravados con la contribución de que trata el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006.

El concepto DIAN No. 087708 del 26 de octubre de 2007 al remitirse a la Ley 80 de 1993 para la aplicación del concepto de contrato de obra pública no violó el régimen legal de la Ley 142 de 1994, y tampoco es incompatible con el mandato del artículo 3º de la Ley 689 de 2001, sobre el régimen contractual de las empresas prestadoras de servicios públicos.

Sostuvo que la norma acusada no viola los preceptos constitucionales y legales invocados por el actor, y solicitó negar las pretensiones de la demanda.

### **IV) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide la demanda de nulidad contra el Concepto No. 087708 del 26 de octubre de 2007, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, según el cual *“aun cuando el régimen de contratación de las empresas cobijadas por la Ley 142 de 1993, no se sujetan a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, con las salvedades que haga la misma; la naturaleza jurídica de la entidad de derecho público no cambia; por lo que se concluye que todos los contratos de obras públicas, suscritos por una firma contratista y una empresa de derecho público, están sometidos a la Contribución Especial de que trata el artículo 6º de la Ley 1106 de diciembre 22 de 2006”*

A juicio del demandante, el concepto cuestionado viola las normas superiores porque no tuvo en cuenta, que al tener las empresas de servicios públicos domiciliarios un régimen jurídico especial y no estar sujetas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, éstas empresas no celebran contratos

---

<sup>11</sup> C-1153 de 2008

de obra pública, hecho gravado con la contribución de que trata el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006.

El artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, es del siguiente tenor:

*“ARTÍCULO 6o. DE LA CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA O CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y OTRAS CONCESIONES. El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así:*

*Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra pública, con entidades de derecho público** o celebren **contratos de adición** al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.”* (negrilla fuera del texto).

Se debe precisar, en primer lugar, que las nociones de naturaleza jurídica y régimen jurídico son diferentes, afirmación que se colige del tenor del artículo 50 de la Ley 489 de 1998<sup>12</sup>, y que si bien son conceptos que pueden estar relacionados, no por ello se deben confundir o tomar por iguales.<sup>13</sup>

Respecto a la naturaleza jurídica de las empresas de servicios públicos domiciliarios, el artículo 17 de la Ley 142 de 1994, señaló que: *“Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley. Parágrafo 1º. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado. (...)*

La Sala precisa que el acto acusado resolvió la consulta referida a una empresa de servicios públicos domiciliarios de naturaleza pública, toda vez que como se puso de presente se constituyó como empresa Industrial y Comercial del Estado<sup>14</sup>,

---

<sup>12</sup> **ARTÍCULO 50. CONTENIDO DE LOS ACTOS DE CREACIÓN.** La ley que disponga la creación de un organismo o entidad administrativa deberá determinar sus objetivos y estructura orgánica, así mismo determinará el soporte presupuestal de conformidad con los lineamientos fiscales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La estructura orgánica de un organismo o entidad administrativa comprende la determinación de los siguientes aspectos:

1. La denominación.
2. La naturaleza jurídica y el consiguiente régimen jurídico.

(...)

<sup>13</sup> Sentencia del 9 de febrero de 2012, exp. 17735, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>14</sup> Ley 489 de 1998, **artículo 85º.- Empresas industriales y comerciales del Estado.** Las empresas industriales y comerciales del Estado son organismos creados por la ley o autorizados por ésta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley, y que reúnen las siguientes características:

a. Personería jurídica;

b. Autonomía administrativa y financiera;

c. Capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las

organismo que al tenor del artículo 38 de la Ley 489 de 1998, hace parte del sector descentralizado por servicios de la rama ejecutiva<sup>15</sup> del poder público.

Ahora, el artículo 19 ibídem enuncia como régimen jurídico de las empresas en mención, las reglas, entre otras, sobre la denominación, duración, aportes, mecanismos de constitución, registro, emisión, colocación de acciones, causales de disolución.

En cuanto al régimen de contratación, el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, con la modificación introducida por el artículo 3º de la Ley 689 de 2001, dispuso:

*"Artículo 31. Régimen de la contratación. Los contratos que celebren las entidades estatales que prestan los servicios públicos a los que se refiere esta ley no estarán sujetos a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, salvo en lo que la presente ley disponga otra cosa.*

*Las Comisiones de Regulación podrán hacer obligatoria la inclusión, en ciertos tipos de contratos de cualquier empresa de servicios públicos, de cláusulas exorbitantes y podrán facultar, previa consulta expresa por parte de las empresas de servicios públicos domiciliarios, que se incluyan en los demás. Cuando la inclusión sea forzosa, todo lo relativo a tales cláusulas se regirá, en cuanto sea pertinente, por lo dispuesto en la Ley 80 de 1993, y los actos y contratos en los que se utilicen esas cláusulas y/o se ejerciten esas facultades estarán sujetos al control de la jurisdicción contencioso administrativa. Las Comisiones de Regulación contarán con quince (15) días para responder las solicitudes elevadas por las empresas de servicios públicos domiciliarios sobre la inclusión de las cláusulas excepcionales en los respectivos contratos, transcurrido este término operará el silencio administrativo positivo.*

**Parágrafo.** *Los contratos que celebren los entes territoriales con las empresas de servicios públicos con el objeto de que estas últimas asuman la prestación de uno o de varios servicios públicos domiciliarios, o para que sustituyan en la prestación a otra que entre en causal de disolución o liquidación, se regirán para todos sus efectos por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, en todo caso la selección siempre deberá realizarse previa licitación pública, de conformidad con la Ley 80 de 1993".*

En este orden de ideas cabe anotar que el régimen aplicable a los contratos celebrados por los prestadores de servicios públicos domiciliarios es, por regla general, el establecido en la normatividad privada, pero, así mismo, es necesario concluir, que de conformidad con las excepciones dispuestas por la misma ley, dicho régimen debe catalogarse como "mixto", pues está integrado tanto por

---

funciones o servicios, y contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución.

El capital de las empresas industriales y comerciales del Estado podrá estar representado en cuotas o acciones de igual valor nominal.

A las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta, se les aplicará en lo pertinente los artículos 19, numerales 2, 4, 5, 6, 12, 13, 17, 27, numerales 2, 3, 4, 5, y 7, y 183 de la Ley 142 de 1994.

<sup>15</sup> En cuanto a la "Rama Ejecutiva", no existe una norma clara en la Constitución que explique la diferencia entre este concepto y el de Administración Pública Central. Sin embargo, la jurisprudencia de esta Corporación en varias oportunidades ha analizado las posibles diferenciaciones, llegando a concluir que la expresión Administración Pública Central abarca todos los organismos de la Rama Ejecutiva Nacional, pero no comprende las demás ramas ni los órganos autónomos que fueron consagrados en la Constitución. En tal virtud, podría afirmarse que hay una identidad entre las nociones de Administración Pública Central y Rama Ejecutiva. (sentencia C-736 de 2007)

normas propias del derecho privado como del derecho público. Por lo tanto, sólo en los casos en que la Ley 142 de 1994 de manera expresa lo disponga, el régimen de contratación será el del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública (Ley 80 de 1993).

Ahora, la Corte Constitucional en la sentencia C-1153/08 estableció que una interpretación plausible es aquella que indica que el contrato al que se refiere el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, es el definido en el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa. Sobre el particular dijo:

*“Como puede verse, el estatuto de contratación administrativa define el contrato de obra a partir de elementos subjetivos, es decir de criterios que atienden a la calidad de los sujetos contratantes y no al objeto del contrato, pues claramente indica que “(s)on contratos de obra los que celebren las entidades estatales...”. Es decir, el elemento esencial que define la presencia de un contrato de esta naturaleza es que sea celebrado por una entidad estatal.*

*De otro lado, la norma ahora acusada impone un gravamen tributario a las personas que suscriban contratos de obra pública con “**entidades de derecho público**”, o celebren adiciones a los mismos. En efecto, el inciso primero del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, ahora bajo examen, dice así:*

*“Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, **con entidades de derecho público** o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.”*  
*(Negritas y subrayas fuera del original)*

*Así pues, el Estatuto de contratación dice que “**son contratos de obra los que celebren las entidades estatales**”; y la norma acusada afirma que “(t)odas las personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra pública, con entidades de derecho público**” deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra **pública** a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos “con entidades de derecho público”, caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal.*

*Así las cosas, a juicio de la Sala no se presenta una falta de claridad y certeza insuperable en la definición del hecho gravado, pues cuando la norma acusada expresamente prescribe que la contribución que regula se causa por el hecho de suscribir “contratos de obra pública” con “entidades de derecho público” o celebrar contratos de adición al valor de los existentes, no cabe otra interpretación plausible distinta de aquella que indica que el contrato al que se refiere es el definido en el estatuto de contratación a partir de elementos subjetivos, referentes a la calidad pública de la entidad contratante. Por lo anterior, la Corte estima que la descripción del hecho gravado sí es suficientemente precisa para satisfacer las exigencias del principio de legalidad tributaria.”*

Para el caso que nos ocupa, el hecho de que las empresas de servicios públicos domiciliarios constituidas bajo la forma de empresa industrial y comercial del Estado, solo por vía de excepción estén reguladas por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, no significa que no les sea aplicable el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, por las siguientes razones:

La norma que impone la contribución simplemente hace alusión a la celebración del contrato de obra pública entre una persona natural o jurídica y una entidad de derecho público, sin distinguir si se deriva de un régimen de derecho privado o si debe ceñirse al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública.

El sólo hecho de que una entidad estatal se cree, o se constituya, o se rija por el derecho privado no hace que su naturaleza jurídica necesariamente sea de derecho privado, pues este criterio desconocería que el legislador, en muchos campos -pero no en forma absoluta- tiene la potestad de escoger el régimen jurídico de las entidades que crea o autoriza crear, sin que eso desdibuje su naturaleza de entidad pública.

El legislador no distinguió el régimen contractual aplicable y tampoco ha exceptuado del pago de ese tributo a quienes contraten con este tipo de empresas. La Corte Constitucional en la sentencia C-318 de 1998 aludió al elemento subjetivo para determinar el contrato de obra pública a que se refiere la contribución en cuestión. Así pues, adquiere relevancia en este punto la naturaleza de cada entidad, por lo cual si se considera que determinado ente es estatal (empresa industrial y comercial del Estado), y celebra un contrato de obra está en el supuesto de la descripción del hecho gravado que contempla el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006.

Respecto a que no existe unidad de criterio entre el acto acusado y el pronunciamiento expuesto en el oficio No. 063832 del 3 de julio de 2008, proferido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la DIAN, en torno a la aplicabilidad del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 por parte de la DIAN, se precisa que el examen propuesto no puede adelantarse por la Sala, toda vez que el juicio que acá se hace al concepto acusado debe ceñirse a los fundamentos expuestos por la Administración en éste, por ser el acto del que se reclama sea declarada su nulidad.

De todo lo anterior, se concluye, que el Concepto discutido no infringió las normas superiores aducidas por el accionante.

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**

**NIÉGASE** la nulidad del Concepto U.A.E. DIAN número 087708 del 26 de octubre de 2007, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

### ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17942	Fecha:	15 marzo de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ		

#### PROBLEMA JURÍDICO

¿Son gravados con impuesto de renta los ingresos percibidos por un extranjero que tiene contrato con una empresa extranjera no domiciliada en el país y que viene a prestar servicios en el territorio nacional en nombre de esta?

#### TESIS

No, respecto a estos ingresos la sala aclara los oficios de la DIAN 006882 de 2008 y 011214 de 2008 e indica que esta persona al no tener relación directa con una empresa colombiana sino con una sociedad extranjera no domiciliada no obtiene ingresos de fuente nacional y no tributa, diferente al caso de la sociedad extranjera que si tributaria por ingresos de fuente nacional.

Ubicación Pág.(s):	9	10	11	15	17	22							
--------------------	---	----	----	----	----	----	--	--	--	--	--	--	--

#### TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma

#### ASPECTO JURÍDICO

Determinación de ingresos de fuente nacional

#### FUENTE FORMAL

Art 9 del Estatuto Tributario	Art 24 numeral 5 del Estatuto Tributario	Art 13 Decisión CAN 578 del 2005	Oficio 006882 del 18 de enero de 2008	Oficio 011214 del 9 de diciembre de 2008
-------------------------------	--	----------------------------------	---------------------------------------	--

#### EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	2	4	5									
--------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

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

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D. C., quince (15) de marzo del dos mil doce (2012)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00044-00(17942)**

**Actor: PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PEREZ**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

De acuerdo con la competencia otorgada por los artículos 128 del Código Contencioso Administrativo (No. 1) y 13 del Acuerdo 58 de 1999, reformado por el artículo 1 del Acuerdo 55 de 2003, provee la Sala sobre la demanda de nulidad de algunos de los apartes de los Oficios Nos. 006882 del 18 de enero del 2008 y 011214 del 9 de diciembre del mismo año, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto consideran ingresos de fuente nacional a los que percibe una persona natural extranjera por razón de su relación laboral con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia, y que presta sus servicios en el País en virtud del vínculo contractual existente entre su empleadora y una empresa colombiana.

Los actos mencionados son del siguiente tenor literal, en el que se resaltan los apartes acusados:

***“Oficio N° 006882 del 18-01-2008***

*En las consultas de la referencia se solicitó aclarar si se encontraban gravados en el país los ingresos percibidos por una persona natural extranjera con contrato laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia que en virtud del contrato celebrado entre su empleadora y una compañía colombiana, presta servicios laborales en Colombia.*

*Sobre el particular, es pertinente señalar:*

*1. El oficio 025700 de 2007 que dio respuesta a la consulta 11246 de este año, parte del supuesto consultado, esto es, que el empleado de la compañía extranjera presta sus servicios por diez (10) meses en el país,*

*razón por la cual era necesario hacer mención del artículo 9 del Estatuto Tributario a efecto de aclarar el concepto de residencia en razón de la configuración de tal condición.*

*Por lo anterior, el oficio citado parte de las normas pertinentes y consideró que todos los ingresos respecto de los servicios prestados en el territorio nacional se encuentran sujetos a impuesto de renta en Colombia, acorde con lo señalado por los artículos 24, 9 y 10 del Estatuto Tributario.*

*No obstante es preciso manifestar en relación con el régimen de los salarios percibidos por el trabajador extranjero como retribución por la prestación de sus servicios laborales en Colombia, que así no se alcance el carácter de residente en Colombia, los ingresos percibidos por la prestación de los servicios laborales en territorio colombiano, se consideran rentas de fuente nacional, acorde con el numeral 5° del artículo 24 del Estatuto Tributario cuando dispone, que tienen tal naturaleza:*

*"Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país."*

*2. Por otra parte, el oficio 019909 de 2006 da respuesta a la consulta 80231 del año 2005 en el ámbito de la Decisión 578 de 2005 de la CAN, artículo 13. Interpretación que se hace con base en ese supuesto normativo.*

*El artículo 13 de la mencionada decisión expresa que las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios beneficios y compensaciones similares prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, solo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:*

*a) Las personas que presten servicios a un país miembro en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas solo serán gravables por ese país, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro país miembro.*

*b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional, estas rentas solo serán gravables por el país miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.*

*De manera acorde el artículo 3° de la decisión prescribe que en materia tributaria independiente de la nacionalidad o el domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en la decisión, por lo tanto los demás países miembros que de conformidad con la legislación interna se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán*

*considerarlas como exoneradas, para efectos de la determinación del impuesto de renta.*

***Así las cosas, se modifica la respuesta contemplada en los numerales 2 y 3 del oficio 19909 de marzo 7 de 2005, en el sentido que aquí se indica como es que los ingresos obtenidos por una persona natural extranjera que tiene relación laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia y que en virtud de un contrato celebrado entre su empleadora y una colombiana presta sus servicios en el país, a la luz de las disposiciones del tratado, son considerados de fuente nacional para el trabajador extranjero y por tanto gravados en Colombia. Lo anterior sin perjuicio de lo expresado por este Despacho respecto del régimen aplicable a la sociedad extranjera.***

*En los anteriores términos se precisa el oficio 25700 de abril 2 de 2007 y se modifica el No 19909 de marzo de 2006*

#### **CONCEPTO 11214 DEL 9 DE DICIEMBRE DEL 2008**

*Solicita en su escrito reconsiderar la posición expresada en el oficio 006882 del 18 de enero de 2008, en el que se modificó la doctrina expuesta por la División de Normativa y Doctrina de la Oficina Jurídica, al señalar que los ingresos obtenidos por un persona natural extranjera que tiene relación laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia y que en virtud de un contrato celebrado entre su empleadora y una Colombiana, presta sus servicios en el país, se consideran de fuente nacional para el trabajador y como consecuencia de ello gravados en Colombia.*

*El presente pronunciamiento se emite de conformidad con los numerales 2º y 8º del artículo 19 del decreto 4048 de 2008 que consagran la competencia funcional de esta Dirección.*

*Sea lo primero señalar que el artículo 24 del Estatuto Tributario, señala como ingresos de fuente nacional, de manera general, los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. La disposición de manera ejemplificativa, dispone que dentro de los ingresos de fuente nacional se incluyen, entre otros, los que menciona el numeral 5º ibídem.*

***De está manera, las razones que sustentan el argumento para considerar de fuente nacional el ingreso del asalariado extranjero que viene a prestar sus servicios en el país, se encuentran consagradas por el legislador en el citado numeral 5 del artículo 24, norma que es clara cuando señala que se consideran de fuente nacional los ingresos referidos, esto es, los que tengan origen en rentas de trabajo, como ocurre con los sueldos, y en ningún caso expresa que para considerarlos o calificarlos de esta manera, deba el extranjero prestar directamente los servicios y no a través de su***

**empresa. Basta que el trabajo o la actividad se desarrolle dentro del país.**

**Es evidente que la disposición no establece la condición o el presupuesto de que el empleado tenga contrato de trabajo de manera directa con una empresa Colombiana o con establecimiento permanente en el país, sino que los servicios relativos a los ingresos provenientes de la relación laboral se presten en el país; es decir, se parte de esa condición objetiva para considerar los ingresos como de fuente nacional, independientemente que el beneficiario de los mismos sea residente o no en el país.**

**Ahora bien, para la empresa extranjera contratista en Colombia, sus ingresos por los servicios prestados dentro del territorio nacional, ya sea de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio, igualmente se consideran de fuente nacional, en los términos del inciso primero del artículo 24 del Estatuto Tributario, igual que los servicios técnicos a que se refiere el numeral 8 ibídem, solo que en este último caso, no importa que se suministren desde el exterior o en el país.**

**Por las razones expuestas, se consideran de fuente nacional los ingresos obtenidos no sólo para el empleado extranjero asalariado sino también para la empresa extranjera, quienes prestan servicios de manera ocasional en Colombia, provenientes tanto por las rentas de trabajo como por el contrato cuyos servicios son prestados en el país, en cuanto se trata de situaciones económicas y por tanto tributarias distintas.**

**Si bien se presenta dificultad en cuanto a que la empresa extranjera contratista en condición de no domiciliada no efectúa retención por los ingresos de sus trabajadores en el país, ello no implica que por esta circunstancia se pierda la naturaleza de ingreso de fuente nacional, razón por la cual lo pertinente, en estos eventos, es declarar tales ingresos de fuente nacional en el periodo correspondiente por parte de los obligados a ello. No sobra recordar que los ingresos para las sociedades y personas naturales extranjeras sin domicilio o residencia en Colombia, se someten a retención por los conceptos y tarifas del pago respectivo a título de impuesto sobre la renta, acorde con lo dispuesto por los artículos 406 y siguientes del Estatuto Tributario.**

**Ahora bien, los tratados internacionales aplican respecto de los casos en ellos contemplados y para los residentes de los países que los suscriben, atendiendo las condiciones acordadas en los mismos.**

**Como consecuencia, se observa que la doctrina expuesta en el oficio 006882 de 18 de enero de 2008 se encuentra acorde con las disposiciones tributarias pertinentes, razón por la que se confirma.**

**Por último le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de Internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde**

*el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” – “Técnica”- dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.*

## **ANTECEDENTES Y FUNDAMENTO DE LA DEMANDA**

La empresa chilena INGEDENSA y la señora Paola María Márquez elevaron solicitud de aclaración ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en relación con el gravamen nacional de los ingresos percibidos por una persona natural extranjera que tiene contrato laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia y que en virtud de la relación contractual existente entre su empleadora y una empresa colombiana, presta servicios en dicho país.

Sobre el punto, el Oficio 006882 del 2008 concluye que los ingresos señalados se consideran de fuente nacional para el trabajador y, por lo tanto, gravados en Colombia.

A su vez, el Oficio 011214 del 9 de diciembre del 2008 atendió la solicitud de reconsiderar el criterio anterior, en el sentido de confirmarlo por encontrarlo acorde con las disposiciones tributarias.

Los pronunciamientos señalados modifican la tesis plasmada en el Concepto 25609 del 4 de mayo del 2005, según la cual los pagos laborales se rigen por el artículo 13 de la Decisión 578 del 2004, referente a rentas provenientes de prestación de servicios, que consideró a los ingresos de la empresa como de fuente nacional gravados en Colombia, y a los del trabajador como rentas de fuente extranjera sujetas a las reglas de imposición del país de su domicilio. Esa visión se ajusta más a la realidad económica de la operación, porque quien presta el servicio es la empresa y no la persona natural que simplemente opera como instrumento de la labor contratada.

El Concepto 19909 del 7 de marzo del 2006 reiteró la tesis anterior al considerar que dichos ingresos son de fuente extranjera por proceder del exterior, y que el mismo tratamiento se aplica cuando el servicio lo presta un extranjero proveniente de un país no perteneciente a la CAN.

A su vez, el Concepto 25700 del 2 de abril del 2007 señaló que sólo son de fuente nacional los ingresos de los extranjeros residentes en Colombia, es decir, los que permanecen en el país por no menos de 6 meses continuos o discontinuos; y que en los demás casos dichos ingresos se estiman de fuente extranjera.

Estas tesis, revaluadas por los actos demandados en cuanto, se recaba, consideraron que los ingresos de la persona natural extranjera son de fuente nacional de acuerdo con el lugar físico de la prestación del servicio, desconoce los artículos 9 y 24 del E. T. y, con ellos, la prevalencia del criterio de gravabilidad de la fuente sobre el personal. Según dicho criterio y en aplicación del fuero real, en Colombia se gravan las rentas originadas dentro del país por el principio de territorialidad del tributo, como lo acepta el Concepto DIAN 054399 del 3 de junio del 2008.

La permanencia en el país por menos de 6 meses no constituye residencia y el extranjero en esa condición sólo se considera contribuyente del impuesto sobre la renta respecto de la que tenga fuente nacional.

Las rentas laborales corresponden al vínculo laboral existente entre el trabajador y el empleador, de modo que si la relación jurídica laboral se da entre un trabajador extranjero que presta servicios en Colombia y un empleador también extranjero, se entiende que la fuente del ingreso se ubica en el exterior.

Los pagos laborales son los que el empleador hace a su empleado por la ejecución de la labor para la cual fue contratado y se derivan del vínculo directo entre el empleador y el empleado. Cuando el trabajador extranjero no tiene ese vínculo laboral con una empresa domiciliada en Colombia sino con una compañía extranjera, es de ésta de quien recibe la remuneración, entendiéndose que dicha compañía es la que tiene el nexo jurídico con la empresa colombiana.

La renta constituida por esa remuneración tiene fuente extranjera y no nacional, porque no proviene de una relación jurídica establecida con una persona natural o jurídica residente en Colombia, ni se pagó efectivamente en dicho país.

Cuando no existen contratos laborales que vinculen a la persona natural extranjera con una empresa colombiana, su ingreso no puede considerarse originado en este país, ni su tarea tiene el carácter de laboral para la legislación nacional. El único ingreso causado en Colombia es el derivado del pago que realiza la sociedad colombiana a la extranjera que efectivamente presta el servicio allí, independientemente del monto del salario del trabajador comisionado para cumplir esa labor, pues, se repite, quien presta el servicio es la persona extranjera empleadora a través de recursos técnicos, físico y humanos de la persona natural, no ésta última.

Los ingresos que recibe la persona natural extranjera sólo tienen el carácter de ingreso laboral en su domicilio principal, así haya sido comisionada en otro país para cumplir una obligación contractual de su empleador en otro país, bajo las directrices y recursos que éste le imparta.

De acuerdo con los artículos 9 y 24 del E. T., los ingresos con fuente u origen en el exterior no se sujetan a retención en la fuente ni se gravan en Colombia. Y es que si el ingreso que percibe el trabajador extranjero fuera gravado en Colombia no podría sujetarse a retención en la fuente, porque la sociedad extranjera que realiza el pago no es agente de retención; además, el artículo 592 del E. T. exime de la obligación de declarar a los extranjeros sin residencia o domicilio en el País cuando todos sus ingresos se hubieren sometido a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411 ibídem.

Si dichos servicios tuvieran carácter laboral, la retención aplicable no se regiría por las normas señaladas sino por los artículos 385 y 386 ejusdem, que determinan la tarifa de retención aplicable a la porción del salario que la DIAN considera de fuente nacional.

Pretender armonizar el artículo 24 del E. T. con el artículo 13 de la Decisión 578 viola el espíritu de éste último, porque en la práctica supone doble imposición de rentas del trabajador quien posiblemente sea contribuyente en su país.

Conforme a todo lo dicho, los apartes acusados violan los artículos 95 (No. 9), 209 y 363 de la C. P.; 9, 10 y 24 (No. 5) del E. T., en cuanto desconocen los propósitos del servicio público honesto y desinteresado, ni los principios de moralidad, igualdad, justicia y equidad, que buscan dotar a la DIAN de herramientas jurídicas para exigir el cumplimiento de obligaciones que exceden el marco legal,

pretendiendo gravar unos ingresos que claramente no son de fuente nacional, con la imposición de una carga económica adicional al trabajador extranjero.

Las personas naturales extranjeras residentes en el país están sujetas al impuesto sobre la renta respecto de ingresos de fuente nacional, y de los de fuente extranjera que se generen a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país. Las personas extranjeras sin residencia en el país sólo están sujetas a las rentas de fuente nacional.

Los ingresos percibidos por personas naturales extranjeras que tienen vínculo laboral con una empresa extranjera y que vienen a prestar servicios en virtud de contratos pactados entre su empleadora y alguna empresa colombiana, son de fuente extranjera porque dicho trabajador no percibe rentas laborales en Colombia, dado que su vínculo laboral es con una empresa extranjera, que además de ser la encargada de hacerle los pagos laborales, es quien presta el servicio en Colombia.

La única opción legal para que el trabajador extranjero pague el impuesto sobre la renta es que sea residente en Colombia, y ante la ausencia de dicha condición sólo debe tributar sobre las rentas de fuente nacional. Los ingresos que aquél percibe de la relación laboral anteriormente señalada sólo pueden tener carácter laboral en el domicilio del empleador.

### **LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN solicitó que se declare la legalidad de los actos demandados, porque la interpretación normativa que contienen se encuentra ajustada a derecho, de acuerdo con las siguientes razones:

Los ingresos de la persona natural extranjera se consideran de fuente nacional siempre que su fuente se encuentre en el territorio nacional, independientemente del vínculo existente entre la empresa colombiana y la persona natural extranjera.

Los derivados de servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos o de adiestramiento de personal prestado a entidades del sector público en el exterior, no se consideran de fuente nacional.

Si el empleado de la empresa extranjera viene a Colombia a prestar sus servicios sin mediar erogación directa de la empresa colombiana por razón de cláusulas contractuales pactadas entre ella y la empresa extranjera, se entiende que el ingreso que recibe de ésta última a título de salario no es de fuente nacional.

Los ingresos percibidos por la empresa extranjera de manos de la empresa colombiana, en virtud de algún contrato suscrito con ella, son de fuente nacional y se encuentran gravados. La misma fuente se predica de las remuneraciones de trabajadores extranjeros por los servicios adicionales que prestan en Colombia, país en el cual tributan aunque dichos trabajadores tengan vínculo laboral con la empresa extranjera y carezcan de la permanencia mínima de seis meses en el territorio nacional, de acuerdo con el artículo 9º del E. T.

No se viola el artículo 95 de la Carta Política, porque la interpretación oficial no refiere a los casos en que no existe remuneración alguna, sino a aquéllos en que las personas naturales extranjeras perciben ingresos efectivos por servicios prestados en Colombia, sin hacer distinciones ni imposiciones adicionales que desconozcan los principios de justicia y equidad.

La tributación de las personas naturales no residentes en Colombia depende del tipo de ingreso que perciban allí. La existencia de vínculo laboral entre el trabajador extranjero que presta servicios en Colombia y la empresa extranjera no domiciliada en dicho país no determina la tributación de la renta, porque lo gravado no es el ingreso obtenido por la prestación del servicio en el territorio nacional en cabeza de quien lo recibe (el trabajador o la empresa), sino el salario que el trabajador percibe en el exterior de manos de su empleadora extranjera.

Tampoco se transgreden los principios constitucionales de moralidad, igualdad y honestidad, por cuanto la obligación tributaria sustancial a la que se ciñe la doctrina oficial se encuentra taxativamente determinada en la ley.

El tratamiento exceptivo que pregonan el demandante no puede generalizarse para todos los no residentes. De acuerdo con el análisis armónico de la normatividad tributaria, la permanencia existe cuando se reside por más de seis meses en el país y la inexistencia de esa condición conlleva a que tanto nacionales como extranjeros tributen por los ingresos de fuente nacional que se perciban por la prestación de servicios en el territorio nacional, sin que la inexistencia de agente retenedor suprima la naturaleza nacional de dichos ingresos.

Los conceptos de rentas de fuente nacional o no nacional se refieren al principio de territorialidad de los tributos que grava todas aquéllas obtenidas en el territorio nacional, independientemente de que su beneficiario sea nacional o extranjero. Los ingresos provenientes del exterior que percibe un asalariado extranjero sin residencia ni domicilio en Colombia, por razón del contrato de trabajo que tiene con una empresa extranjera sin establecimiento permanente en dicho país, no pueden asimilarse a los ingresos considerados o no de fuente nacional a la luz de los artículos 24 y 25 del E. T. porque obedecen a criterios distintos, en cuanto dichos artículos refieren al principio de territorialidad de los tributos, según el cual los Estados gravan todas las rentas obtenidas dentro de su espacio físico, independientemente de que su beneficiario sea nacional o extranjero.

En materia de retención en la fuente, el estatuto consagra la obligatoriedad de realizarla por pagos al exterior y por los provenientes del exterior, sin referir al lugar donde se obtuvieron las rentas (fuente) sino al sitio de donde proviene el pago o abono en cuenta.

Las personas naturales y jurídicas extranjeras y los no residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto de renta respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional de acuerdo con los artículos 9 y 12 del E. T. Los nacionales y residentes en el país tributan tanto por sus rentas nacionales como extranjeras, de modo que para establecer si los ingresos del ciudadano extranjero son o no gravables, lo único que debe determinarse es si fueron o no generados dentro del territorio nacional.

Las medidas fiscales internas son consecuentes con los tratados internacionales vigentes, como la Decisión 578 del 2004 suscrita por los países miembros de la CAN que únicamente grava los ingresos en el país donde se produzcan, considerándolos exonerados en los demás países.

En relación con las rentas provenientes de la prestación de servicios personales la Decisión Andina sólo autoriza su gravamen en el territorio en el que se prestan los servicios, salvo cuando se relacionan con actividades realizadas en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, caso en el cual las rentas se gravan en ese país aunque los servicios se presten en el territorio de otro Estado.

Así, sólo existe la obligación de pagar impuesto de renta cuando el servicio haya generado ingreso gravable en el territorio colombiano y siempre que no se trate de actividades exceptuadas por la ley.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La DIAN reiteró los argumentos de su escrito de contestación. Puntualizó que la prestación de servicios en el territorio colombiano se encuentra gravada, de modo que, salvo las excepciones legales, los extranjeros que lo hagan se sujetan al impuesto sobre la renta recaudado a través del mecanismo de retención en la fuente previsto en el artículo 406 del E. T.

Así mismo indicó que la interpretación oficial no pretende imponer cargas fiscales no contempladas en la Ley, sino dar alcance a la misma en los términos que ella prevé; que debido a que la tributación de las personas no residentes depende del tipo de ingreso que percibe en Colombia, sus ingresos sólo se gravan en la medida de que la norma así lo haya determinado expresamente; y que las normas tributarias establecen expresamente los casos de exoneración de impuesto sobre la renta para los extranjeros, no siendo viable realizar interpretaciones sesgadas para tal efecto.

Independientemente de que existan las condiciones de “residencia” en el país, nacionales y extranjeros deben tributar por los ingresos de fuente nacional que perciben por prestar servicios en el territorio nacional. Así mismo, la falta de vinculación económica directa en Colombia no exime la tributación, porque el principio de territorialidad conlleva la obligación de contribuir en el país respecto de los ingresos generados dentro de él, siempre que no se trate de actividades expresamente exceptuadas por los artículos 24 y 25 del E. T.

El demandante, por su parte, insistió en los argumentos de la demanda, resaltando que, contrario a lo expuesto en la contestación, entre el trabajador y la compañía extranjera que lo emplea existe una relación de suma relevancia, porque en virtud de ella los ingresos pagados por la compañía colombiana pertenecen exclusivamente a la empresa extranjera, comoquiera que el recurso humano representado en el trabajador prestador del servicio en Colombia sólo actúa en nombre de dicha empresa.

Conforme al principio de territorialidad, cuando el trabajador recibe la remuneración laboral de la compañía extranjera con quien tiene el vínculo laboral directo, siendo su único vínculo jurídico el que tiene con dicha compañía, el ingreso que recibe es de naturaleza y fuente igualmente extranjera, pues el servicio lo presta la compañía del exterior y no la colombiana. En tales condiciones el ingreso de ese trabajador no puede ser gravado por el orden jurídico nacional, pues, se repite, aquél – el ingreso – sólo tributa en el país de la fuente, es decir, en el extranjero, toda vez que se trata de pagos que la sociedad extranjera proporciona a su empleado por la labor o gestión que hace ante la empresa colombiana.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable a las pretensiones de la demanda a través del escrito visible en los folios 148 a 153, cuyas razones se sintetizan como sigue:

Los actos acusados se ajustan al No. 5 del artículo 24 del E. T. y no contradicen el inciso tercero del artículo 9º ibídem, dado que éste precepto refiere a las personas extranjeras no residentes en Colombia, sujetas al impuesto sobre la renta respecto de sus ingresos y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Igualmente, dichos actos concuerdan con la Decisión CAN 578 del 2005 (art. 13), en cuanto consideran ingresos de fuente nacional en Colombia los obtenidos por una persona natural extranjera que tiene relación laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en dicho país, y que presta sus servicios en él por razón de una obligación contractual existente entre su empleadora y una compañía colombiana.

Dado que el artículo 9 del E. T. grava a los extranjeros sin residencia en el país respecto de sus rentas nacionales, mostrando con ello indiferencia frente al concepto de residencia que regula el artículo 10 ibídem, no se viola esta última norma.

Los ingresos in examine son de fuente nacional y, en esa medida, los actos acusados no violan las normas constitucionales invocadas, porque el cargo de violación de los mismos se fundamenta en que dichos ingresos no tenían esa fuente.

De acuerdo con lo anterior, el Ministerio Público solicita que se niegue la nulidad de los apartes demandados.

## **CONSIDERACIONES**

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de los Oficios Nos. 006882 del 18 de enero del 2008 y 011214 del 9 de diciembre del mismo año, expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto interpretan que los ingresos percibidos por la persona natural extranjera que presta servicios a una empresa colombiana en calidad de empleada de una compañía igualmente extranjera y sin domicilio en Colombia, son de fuente nacional.

En los términos de la demanda, el criterio oficial expuesto desconoce que las rentas laborales del empleado son de fuente extranjera y tributan únicamente en su país de domicilio, porque se las paga directamente la empresa extranjera para la cual trabaja, quien es la directa prestadora del servicio en Colombia a través de diferentes recursos técnicos y humanos. En ese sentido, el trabajador extranjero es mero instrumento de la labor que la compañía colombiana receptora del servicio contrató con la empresa extranjera que lo proporciona.

Las rentas laborales colombianas, en el planteamiento del concepto de violación, dependen del vínculo laboral directo entre el trabajador extranjero y la empresa colombiana que adquiere los servicios prestados por aquél, y la tributación sobre rentas de fuente extranjera se condiciona a que el trabajador extranjero que las percibe se encuentre residenciado en Colombia.

A contrario sensu, y en virtud del principio de territorialidad del tributo, la Dirección de Impuestos entiende que este tipo de rentas son de fuente nacional porque, independientemente de las condiciones de residencia, se derivan de la prestación de un servicio dentro de Colombia, no incluido entre las excepciones previstas en los artículos 24 y 25 del E. T.; y que el vínculo laboral entre el trabajador y la empresa extranjera no domiciliada en dicho país no es el que determina la tributación de la renta.

Se trata pues de establecer la naturaleza de los ingresos percibidos por los trabajadores extranjeros que prestan servicios en el país en nombre y representación de empresas extranjeras, considerando el siguiente marco legal y conceptual:

### **DE LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – RÉGIMEN LEGAL DE LOS EXTRANJEROS EN GENERAL**

De acuerdo con la legislación tributaria, son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

Tratándose del impuesto sobre la renta, el artículo 9º del E. T. atribuyó la condición precitada a las personas naturales, residentes y no residentes, respecto de sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera. Refiriéndose específicamente a los extranjeros residentes en Colombia, la norma dispuso que su tributación recaería sobre las rentas o ganancias ocasionales de fuente extranjera que obtuvieren, y sobre el patrimonio que poseyeran en el exterior, a partir del quinto año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

Así, la persona natural, sea nacional colombiana o extranjera, con residencia en Colombia, tributa sobre su renta mundial<sup>16</sup>, pero en el caso de la segunda de ellas (la extranjera) dicha obligación se difiere en el tiempo y opera a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país, precisamente por la dinámica de las empresas extranjeras que designan al personal para representarlo durante periodos de varios años.

Desde el punto de vista fiscal, la residencia consiste en la permanencia física de la persona natural en el territorio colombiano y constituye uno de los elementos tomados por la legislación civil para establecer el domicilio de las personas naturales, unido al ánimo de permanecer en el territorio nacional.

Tal condición – la del residente - se adquiere a través de cualquiera de dos supuestos objetivos referidos a la simple verificación del paso del tiempo: i) por la permanencia continua o discontinua en el territorio nacional por más de seis meses durante el mismo año gravable, o ii) por la permanencia continua durante más de seis meses en dos años consecutivos, es decir que inicia en un período gravable y finaliza en el siguiente. Adicionalmente, como condición subjetiva que atañe a la condición personal de quien se trate, *se consideran residentes las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país*<sup>17</sup>, aun cuando permanezcan en el exterior” (art. 10 íbidem).

---

<sup>16</sup> Criterio de sujeción subjetivo que obliga a tributar ante un determinado Estado por el hecho ser nacional o residente del mismo, en contraste al criterio de sujeción objetivo denominado “renta territorial” que obliga a tributar en el territorio del Estado donde se realiza el hecho generador de la obligación tributaria.

<sup>17</sup> Entiéndase a la familia como el grupo paterno filial o agrupación formada por padre, madre e hijos que conviven con ellos o se encuentran bajo su potestad, y por “el asiento principal de los negocios” como el lugar donde la persona tiene sus

Paralelamente, las personas naturales, nacionales o extranjeras, sin residencia en el país, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y del patrimonio que posean en aquél.

Las sociedades y entidades extranjeras que, bajo criterios tradicionales, se conciben como aquéllas constituidas de acuerdo con las leyes del mismo ámbito y cuyo domicilio principal está en el exterior (C. de Co. Art. 469), son igualmente contribuyentes del impuesto in examine respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional (arts. 12 y 20 *ibídem*), de acuerdo con el régimen aplicable a las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.

De igual forma y con excepción de las mencionadas en los artículos 22 y 23 del ordenamiento tributario<sup>18</sup>, las sociedades y entidades nacionales<sup>19</sup> deben tributar tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las originadas fuera de Colombia.

## **DE LA FUENTE DE LA RENTA GRAVABLE COMO CRITERIO DETERMINANTE DE LA TRIBUTACIÓN POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES – PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DEL TRIBUTO**

En materia de tributación en impuesto sobre la renta, nuestro régimen fiscal se rige por el criterio de la fuente, asociado al “estatuto real” como uno de los criterios con el que el Estado puede aplicar su potestad tributaria y según el cual, ha precisado la Sala, “la renta se grava en el Estado en el que se ubica su fuente productora”<sup>20</sup>. De ahí que, conforme al principio de la fuente, será determinante el territorio donde se desarrolla la actividad productora de renta, donde se ejercen derechos que derivan rentas, o donde se poseen<sup>21</sup> bienes de los que también se derivan rentas<sup>22</sup>.

---

principales inversiones o desde el cual administra sus bienes, el sitio donde tiene oficinas o establecimientos, desarrolla su actividad profesional, obtiene la mayor parte de sus rentas o ubica sus activos (Consejo de Estado, sentencia del 7 de julio de 1996, exp. 7688).

<sup>18</sup> A saber: la Nación, los Departamentos y sus asociaciones, los Distritos, los Territorios Indígenas, los Municipios y las demás entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Áreas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios, las Superintendencias, las Unidades Administrativas Especiales, las Asociaciones de Departamentos y las Federaciones de Municipios, los Resguardos y Cabildos Indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes; la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la ley 70 de 1993; el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero – Forec; los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que fueren entidades sin ánimo de lucro, los hospitales constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro; las entidades contempladas en el numeral 3) del artículo 19 cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo; las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizado por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar; hasta antes de la Ley 1111 de 2006, las asociaciones de hogares comunitarios autorizadas por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar; los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias; los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías.

<sup>19</sup> Personas jurídicas que no son sociedades como fundaciones o asociaciones.

<sup>20</sup> CUBIDES PINTO, Benjamín. *Normas y Convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto al patrimonio en Colombia*. Centro de Estudios Tributarios de Antioquia. CETA. Primera edición. Año 2010.

Bajo tal arista el artículo 24 del E. T. definió los ingresos de fuente nacional como los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país **y de la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.** La misma connotación otorgó a los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

En ese contexto, la norma enunció los siguientes ingresos como de “fuente nacional”, derivados de la explotación y enajenación de bienes dentro del país y de la prestación de servicios en ese mismo espacio, y asociados a criterios específicos de conceptualización y a ficciones legales de ingresos generados fuera del país pero que se consideran obtenidos dentro del mismo (Nos. 6, 7, 8 y 10):

1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.
2. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.
3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país (*piénsese en los arrendamientos de bienes ubicados en Colombia, excepto para el caso de los cánones de los contratos de leasing celebrados con compañías extranjeras no domiciliadas en el país para desarrollar proyectos económicos y sociales – art. 25, lit. c).*
4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios o a corto plazo, originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios, los destinados a la exportación, las operaciones de comercio exterior por intermedio de corporaciones financieras o bancos y los obtenidos en el exterior para el desarrollo del País.
5. **Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.**
6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.
7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

---

<sup>21</sup> En el sentido amplio del término.

<sup>22</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 15 de marzo del 2012, exp. 16660, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. Los servicios técnicos prestados desde el exterior suponen que el prestador de los mismos se encuentra en el extranjero y su beneficiario en Colombia, se fundan en conocimientos tecnológicos que implican el aprovechamiento práctico de aspectos científicos y se prestan cuando el objeto contractual se realiza mediante la utilización de dichos conocimientos, contrario a los servicios de asistencia técnica en los que se brinda una asesoría para la utilización continua de conocimientos tecnológicos mediante el ejercicio de un arte o ciencia, a través de contrato de prestación de servicios incorporales en virtud del cual se forma, adiestra o prepara al personal para la aplicación de un conocimiento especial. En dichos servicios de asistencia técnica la fuente del ingreso también se entiende colombiana incluso si se prestan desde el exterior.
9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.
10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.
11. Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.
12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.
13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.
14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.
15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

En contraste, el artículo 25 del mismo cuerpo normativo vigente para la época en que se presentó la demanda, se refirió a los conceptos que no generan renta nacional, como disposición exceptiva al régimen general de imposición:

*“No generan renta de fuente dentro del país:*

*a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:*

- 1. Los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.*
- 2. Los créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones.*

3. Los créditos que obtengan en el exterior las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes. (Modificado por el artículo 43 de la Ley 1430 de 2010).
4. Los créditos para operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes (modificado por la Ley 1410 del 2010).
5. Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, y los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciaria establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes. (Inciso derogado por el artículo 67 de la Ley 1410 del 2010)
6. Los intereses sobre los créditos a que hace referencia el presente literal, no están gravados con impuesto de renta ni con el complementario de remesas\*. Quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por concepto de tales intereses, no están obligados a efectuar retención en la fuente.

*b) Los ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior, no se consideran de fuente nacional; en consecuencia, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por este concepto no están obligados a hacer retención en la fuente. Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público.*

*c) Las rentas por arrendamiento originadas en contratos de leasing que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, para financiar inversiones en maquinaria y equipo vinculados a procesos de exportación o a actividades que se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país de acuerdo con la política adoptada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, CONPES. (derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010)”*

Mediante la sentencia C-527 del 2003 se examinó la constitucionalidad del numeral 8º del artículo 24 del E. T., de la parte final (subrayada) del literal b) del artículo 25, y del inciso 2º del artículo 408 ibídem, por el desconocimiento de los artículos 3º, 4º, 6º, 9º, 10, 13, 95, 100, 101, 150 (Nos. 11 y 12) y 338 de la Constitución.

El análisis de dicha providencia, relacionado con la prestación de servicios en los contratos de asistencia técnica, parte de la vigencia del principio de territorialidad como ámbito espacial dentro del cual cobran aplicación las disposiciones tributarias, en virtud de la potestad de configuración autónoma que la Constitución ha otorgado al legislador respecto de la cobertura de las normas que profiere. Como tal, la territorialidad determina los efectos tributarios de los ingresos dentro del país, determinando la imposición del gravamen sobre los mismos y estableciendo limitaciones en cuanto a la procedencia de costos, gastos y deducciones.

En ese sentido, la sentencia referida abordó el tema de la autonomía soberana para establecer beneficios fiscales a favor de nacionales y reglas de imposición dentro del territorio colombiano, previendo quienes y en qué condiciones tributan, o quienes se excluyen o someten a reglas diversas, según la política tributaria que se aplique; así como descartando la violación del derecho a la igualdad de los extranjeros por no extenderles los tratos preferenciales eventualmente dispuestos para los propios nacionales, y previendo que cada legislación, dentro de la autonomía estatal, debe contemplar medidas eficaces para impedir la doble tributación. Dijo la Corte:

### **“3. El principio de territorialidad y la potestad de configuración del legislador en materia tributaria**

Esta Corporación ya ha explicado que la facultad de ejercer, dentro de un determinado territorio y sobre sus habitantes, las "funciones de un Estado" identifica el concepto de soberanía. En este sentido el principio de territorialidad, de acuerdo con el cual cada Estado puede prescribir y aplicar normas dentro de su respectivo territorio, por ser éste su "natural" ámbito espacial de validez, se erige como fundamento esencial de dicha soberanía.

Así, la Constitución, en sus artículos 4 y 95, inciso 2, ordena a quienes se encuentren en territorio colombiano, sean nacionales o extranjeros, cumplir con las leyes de la República; es decir, toda persona que se encuentre dentro de los límites territoriales a los cuales se refiere el artículo 101 Superior, está sometida a las normas prescritas por el legislador nacional. Así las cosas, el principio de territorialidad es la regla general a aplicar.

Cabe precisar, como también lo ha explicado la jurisprudencia, que forman parte integral de este principio, las reglas de "territorialidad subjetiva" según la cual el Estado puede establecer y aplicar normas sobre actos que se iniciaron en su territorio pero culminaron en el de otro Estado y de "territorialidad objetiva" en virtud de la cual cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tienen efectos sustanciales y directos dentro de él. Sobre el particular dijo la Corte:

“El principio de la territorialidad de la ley es consustancial con la soberanía que ejercen los Estados dentro de su territorio; de este modo cada Estado puede expedir normas y hacerlas aplicar dentro de los confines de su territorio.

Los arts. 18, 19, 20 y 21 del Código Civil, aplicables a los negocios mercantiles según los arts. 1, 2 y 822 del Código del Comercio, regulan lo relativo a la problemática de la territorialidad de la ley y de sus disposiciones se extraen los siguientes principios:

Las leyes obligan a todos los habitantes del país, incluyendo los extranjeros sean domiciliados o transeúntes, salvo lo previsto para éstos en tratados públicos (art. 59, ley 159 de 1888, 57 del C.R.P.M.). Este es el principio de la territorialidad de las leyes, conforme al cual éstas sólo obligan dentro del territorio del respectivo estado.

El mencionado principio se encuentra morigerado con las siguientes excepciones: i) los colombianos residentes o domiciliados en el extranjero permanecerán sujetos a la ley colombiana (art. 19 C.C.), en lo relativo al

estado civil, a su capacidad, a la determinación de derechos y obligaciones de familias, en la medida que se trate de ejecutar actos que deban tener efectos en Colombia; ii) todo lo concerniente a los bienes, en razón de que hacen parte del territorio nacional y se vinculan con los derechos de soberanía, se rigen por la ley colombiana, a partir de la norma contenida en el art. 20 del Código Civil, que aun cuando referida a los bienes en cuya propiedad tiene interés o derecho la Nación es aplicable, en general, a toda relación jurídica referida a los bienes ubicados dentro del territorio nacional (Consejo de Estado, sentencia de marzo 18 de 1971); iii) la forma de los instrumentos públicos se determina por la ley del país en que hayan sido otorgados.

El principio de la territorialidad, como se ha visto, es la regla general. Sin embargo, existen excepciones que permiten el ejercicio de la jurisdicción del Estado en relación con personas, situaciones o cosas que se encuentran por fuera de su territorio. Así, es posible que el Estado pueda asumir jurisdicción y aplicar sus normas en relación con actos o situaciones jurídicas que tuvieron origen en su territorio, pero que se perfeccionaron o agotaron en otro Estado, o con respecto a actos o situaciones generadas ocurridas fuera de su territorio pero que se ejecutan o tienen efectos dentro de sus fronteras territoriales.” (subrayas fuera de texto)

Dichas reglas se enmarcan dentro del respeto de los principios del derecho internacional que imponen claras y precisas obligaciones a los Estados, entre las cuales sobresale la de respetar la soberanía de las demás Naciones, así como los demás principios a que aluden para el caso de Colombia los artículos 9 y 226 superiores (autodeterminación, integración, equidad, reciprocidad y conveniencia nacional).

(...)

Esta Corporación ha precisado que la potestad conferida al legislador es suficientemente amplia de modo que le permite crear gravámenes y fijar los elementos del tributo atendiendo a la política tributaria definida por la misma ley, siempre que no se oponga a los mandatos constitucionales.

Así mismo, dicha potestad se entiende conferida para efectos de modificar o extinguir los tributos y para consagrar exenciones, pues incluye la facultad de considerar diversos supuestos de hecho que requieran un trato diferenciado...

(...)

**Respecto del ámbito espacial dentro del cual tienen vigencia las disposiciones tributarias y por ende resulta obligatoria su observancia, la Corte ha señalado que corresponde al legislador definirla dentro del marco de la potestad de configuración que la Constitución le ha reconocido. Ha dicho en este sentido que el Congreso, así como tiene señalada la competencia para establecer impuestos, tasas y contribuciones, goza de ella para delimitar la cobertura personal y material de las normas que los establece.**

**En el mismo sentido en las Sentencias C-108 de 2000 y C-992 de 2001, la Corte afirmó la posibilidad que tiene el legislador de establecer los criterios de aplicación de la ley tributaria en razón del territorio, así como los servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o**

**destinatarios ubicados en el territorio nacional que se entienden prestados en Colombia, y por tanto, pueden ser objeto del poder tributario del Estado colombiano.**

(...)

**... el legislador en ejercicio de su potestad de configuración legislativa bien puede establecer que determinados servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia para efectos tributarios sin que contraríe la Constitución.**

Cabe recordar igualmente que dicha potestad de configuración ha sido invocada igualmente por la Corporación para descartar la vulneración de los derechos de los extranjeros cuando el Legislador en ejercicio del poder tributario reconocido al Estado reconoce solamente a los contribuyentes nacionales determinados descuentos tributarios.

(...)

**Los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera, a partir del quinto (5º) año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.**

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país... sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Por su parte el artículo 12 del mismo Decreto establece que **las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.**

(...)

El interrogante que debe resolver la Corte Constitucional, en los términos de la demanda, es el de si, cuando el legislador colombiano concede un determinado trato a contribuyentes nacionales, está obligado a extenderlo en los mismos términos a los extranjeros.

Dígase en primer término que el Congreso, así como tiene señalada la competencia para establecer impuestos, tasas y contribuciones, goza de ella para delimitar la cobertura personal y material de las normas que los contemplan.

(...)

En efecto, la Rama Legislativa debe determinar, en cada tributo, quiénes son sus sujetos pasivos, es decir, los obligados a pagarlo. Por tanto, le es posible indicar en qué condiciones y sobre la base de cuáles requisitos pueden ser titulares de beneficios al respecto. Es posible que en determinadas circunstancias el legislador exonere a ciertos sectores de contribuyentes, que les permita disminuir el monto del gravamen o que les reconozca la alternativa de efectuar descuentos o compensaciones.

La gama de posibilidades al respecto es suficientemente amplia, y las modalidades que el legislador escoja son muchas, según la política tributaria, económica y social que decida aplicar. Mientras no se oponga a normas o postulados constitucionales, el radio de atribuciones legislativas al respecto otorga libertad al Congreso.

Ahora bien, la autonomía del legislador para conferir beneficios tributarios resulta mucho más clara cuando, en aspectos objeto de regulación, debe contemplar situaciones surgidas de la actuación de otros Estados, que puedan afectar a los contribuyentes nacionales. Es justamente lo que pasa con la doble tributación, a la que se refiere la norma demandada.

**Atribución primordial del Estado colombiano, en ejercicio de su soberanía, es la relativa a la fijación de las reglas de juego que, desde el punto de vista tributario, rigen dentro del territorio y se aplican a los extranjeros residentes en el mismo. Estos, al ingresar, las aceptan, como a su vez deben aceptar los colombianos en el exterior aquellas que, en desarrollo de sus respectivos poderes soberanos, impongan los Estados en los que residan o actúen.**

**El Estado colombiano es libre de prever condiciones tributarias especiales destinadas a sus nacionales, como otros Estados pueden plasmarlas en favor de los suyos.**

**A juicio de la Corte, al hacerlo, el legislador colombiano no vulnera el derecho fundamental, que también tienen los extranjeros en Colombia, a la igualdad, toda vez que, como acontece con la norma acusada, la distinción introducida no equivale a una discriminación sino a la facultad de definir quiénes y en qué condiciones tributan.**

**Como ya lo ha dicho la Corte, la propia Constitución autoriza explícitamente que el legislador diferencie entre quienes estarán llamados a pagar un tributo, en cuanto le exige señalar los sujetos pasivos, lo que implica que también le corresponde definir con certeza quiénes quedan excluidos o se someten a reglas diversas, según la política tributaria que adopte.**

**La diferencia entre nacionales y extranjeros, en la hipótesis del artículo acusado, no carece de justificación, ya que Colombia, en la normatividad que establece el impuesto sobre la renta, se limita a estructurar el sistema tributario existente en su territorio y, si decide otorgar un trato benéfico a sus nacionales que ya han pagado por el mismo concepto en el exterior, no está obligado a ampliar la cobertura de aquél en favor de los extranjeros. Corresponde a las legislaciones respectivas considerar la situación tributaria de sus propios nacionales y adoptar, en cuanto a los impuestos que ellos asumen en el territorio correspondiente, las medidas que estimen más eficaces si quieren impedir que tributen doblemente.**

Para que la ley colombiana tuviera que extender ese trato a los extranjeros residentes, tendría que asegurarse el principio de reciprocidad.

En lo que a la Carta Política colombiana se refiere, el legislador la acató al expedir la norma objeto de examen, pues buscó establecer condiciones de

equidad en relación con los sujetos nacionales sobre quienes recae el gravamen aplicable por concepto de la obtención de rentas. Fijó, así mismo, los límites en cuanto al monto del descuento permitido, y en ello tampoco vulneró los mandatos fundamentales.

(...)

Para la Corte es claro que no toda situación ventajosa puede ser considerada como derecho. Que un Estado privilegie a sus nacionales en relación con un determinado impuesto, considerando circunstancias suyas en el exterior, solamente significa el ejercicio de una atribución inherente a la potestad legislativa de señalar el ámbito personal de los tributos.

(...)

Si es así, tampoco ha sido violado en este caso el artículo 13 de la Constitución. No se ha **discriminado** por causa de la nacionalidad, sino que se ha hecho uso de una atribución legislativa propia de la soberanía.

En efecto, dado que la regla general es que los ingresos por concepto de prestación de servicios de asistencia técnica -dentro de los que se incluye el adiestramiento de personal para la aplicación de conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica- se consideran de fuente nacional y que el artículo 25 menciona dentro de las excepciones a la misma regla exclusivamente los servicios de adiestramiento de personal prestados en el exterior a entidades del sector público, ha de concluirse que el adiestramiento de personal de entidades del sector privado que puedan considerarse prestación de servicios de asistencia técnica desde el exterior, se encuentran sometidos a la regla general, es decir que se consideran ingresos de fuente nacional.

No debe olvidarse al respecto que en materia tributaria las excepciones deben consagrarse expresamente y que al no estar incluido en el literal b) del artículo 25 acusado el adiestramiento de personal de las entidades del sector privado dentro de las excepciones a la regla general [a saber, -según el artículo 24 numeral 6 del Decreto 624 de 1989-, que se consideran de fuente nacional los servicios de asistencia técnica sea que se suministren desde el exterior], a dicho adiestramiento, en cuanto se trate de asistencia técnica, se le aplicará la referida regla general.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10 por ciento, a título de impuestos de renta y de remesas, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.

(...)

En este sentido se está aquí, como en otros casos ya analizados por la Corte en anteriores ocasiones ante la expresión de la potestad de configuración legislativa en la especificación del principio de territorialidad de la ley tributaria, que en nada contraría la Constitución.

El legislador en efecto sin desbordar su competencia consideró de fuente nacional y por tanto sometidos al impuesto de renta los servicios técnicos y de

asistencia técnica prestados desde el extranjero en tanto que los mismos tienen efectos en Colombia, pues los beneficiarios de los servicios aludidos son personas o entidades residentes o que se encuentran en Colombia y los pagos o abonos en cuenta salen o se realizan desde el país.

Así las cosas, los ingresos derivados de los servicios técnicos y los servicios de asistencia técnica -que incluyen, como ya se explicó el adiestramiento de personal para la aplicación de conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica-, prestados desde el exterior en esas circunstancias por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, bien podían ser considerados por el legislador como de fuente nacional.

Ahora bien, no sobra reiterar que al no estar incluido en el literal b) del artículo 25 acusado el adiestramiento de personal de las entidades del sector privado dentro de las excepciones a la regla general según la cual se consideran de fuente nacional los servicios de asistencia técnica que se suministren desde el exterior, el adiestramiento que se preste a dichas entidades, en cuanto se trate de asistencia técnica, deberá considerarse de fuente nacional, sin que en esta, como en las demás hipótesis a que se ha hecho referencia en la presente sentencia, se excedan los límites del poder tributario reconocido al Estado Colombiano.”

Desde esta perspectiva jurisprudencial en todo congruente con las máximas jurídicas que estructuran nuestro régimen tributario, es claro que la territorialidad de la fuente de los ingresos determina la sujeción de las personas naturales al impuesto sobre la renta de acuerdo con sus especiales características y condiciones de nacionalidad y residencia, según los preceptos legales vigentes.

De acuerdo con ese criterio de sujeción<sup>23</sup> objetivo (el territorial o de la fuente), siempre debe tributarse sobre las rentas derivadas de bienes, derechos o actividades poseídos o ejercidos en el territorio del Estado, independientemente de la calidad de residentes o no residentes, como bien lo anticipan los artículos 9 y 12 del E. T.

En ese contexto se tiene que: las personas naturales extranjeras no residentes en Colombia, sólo tributan por sus rentas de fuente nacional; los residentes nacionales, y los extranjeros a partir del quinto año de residencia, tributan por sus rentas de fuente nacional y extranjera; y las personas jurídicas nacionales tributan por sus rentas de fuente mundial, en tanto que las empresas extranjeras sólo lo hacen por sus rentas de fuente nacional.

Dicho de otro modo, la tributación del no residente depende de si la renta obtenida se considera o no de fuente nacional de acuerdo con los parámetros del artículo 24 del E. T. (si no lo es, no debe tributar en Colombia), entendiéndose que los ingresos que no encajen en dicha norma deben considerarse como de fuente extranjera<sup>24</sup>, los cuales, a su vez, corresponden a los enunciados en el artículo 25 ibídem, y a los que no encajan en los supuestos del referido artículo 24.

---

<sup>23</sup> Condiciones creadas por el legislador para tributar en un determinado país. Circunstancias en virtud de las cuales una persona se sujeta directa o indirectamente a un impuesto (*German Pardo Carrero “El impuesto sobre la renta en el Derecho en el Derecho Comparado”, Bogotá ICDT, 2008*)

<sup>24</sup> CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando, *El impuesto de renta en Colombia*, Centro Interamericano Jurídico Financiero, 2001, P. 118.

## **LA INTERPRETACIÓN Y FUNDAMENTOS DE LOS OFICIOS 006882 DEL 18 DE ENERO DEL 2008 Y 011214 DEL 9 DE DICIEMBRE DEL MISMO AÑO**

Aunque responden indistintas solicitudes, los Oficios Nos. 006882 del 18 de enero del 2008 y 011214 del 9 de diciembre del mismo año, aquí demandados, tienen identidad de causa y objeto temático, en cuanto el segundo sólo resolvió la petición de reconsiderar la tesis planteada en el primero, relacionada con la naturaleza nacional de los ingresos percibidos por una persona natural extranjera por razón de los servicios que presta a una empresa colombiana, en calidad de empleado de una compañía extranjera sin domicilio en Colombia, con la que la mencionada empresa colombiana celebró un acuerdo contractual.

El primero de dichos Oficios plantea los siguientes parámetros de interpretación, respecto de la situación concreta:

- Todos los ingresos percibidos por prestación de servicios laborales dentro del territorio nacional constituyen rentas de fuente nacional según el numeral 5º del artículo 24 del E. T., así el destinatario de los mismos no sea residente en Colombia.
- A la luz del artículo 13 de la Decisión CAN 578 del 2005, los ingresos obtenidos por una persona natural extranjera que tiene relación laboral vigente con una compañía extranjera sin domicilio en Colombia y que en virtud de un contrato celebrado entre su empleadora y una empresa colombiana presta servicios en este país, se consideran de fuente nacional para el trabajador extranjero, independientemente del régimen aplicable para la sociedad extranjera.

A su vez, el oficio que proveyó sobre la reconsideración del criterio oficial anterior, en el sentido de convalidar su tesis, advirtió:

- Los ingresos originados en rentas de trabajo, como los sueldos o remuneraciones, se consideran de fuente nacional por el simple hecho de que el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país. No se exige que el empleado tenga contrato de trabajo de manera directa con una empresa colombiana ni con un establecimiento permanente en el País.
- Los ingresos de la empresa extranjera contratista en Colombia derivados de los servicios prestados dentro de ese país, también se consideran de fuente nacional en los términos del inciso primero del artículo 24 del E. T., al igual que los servicios técnicos previstos en el numeral 8º ibídem, independientemente de que se suministren desde el exterior o en el país.
- Conforme a lo anterior, son de fuente nacional tanto los ingresos obtenidos por el empleado extranjero asalariado por rentas de trabajo, como los percibidos por la empresa extranjera, por los servicios contractuales prestados dentro del país.
- Aunque las empresas extranjeras no domiciliadas en Colombia no efectúan retención por ingresos de trabajadores en el País, no por ello tales ingresos dejan de ser de fuente nacional, motivo por el cual, los obligados a declarar deben reportarlos en el periodo correspondiente.

- Los ingresos de fuente nacional de las sociedades y personas naturales extranjeras sin residencia ni domicilio en Colombia, se someten a retención en la fuente a título de renta por los conceptos y tarifas del pago respectivo, a las voces de los artículos 406 y siguientes del E. T.

Los oficios precitados analizan en forma similar la consulta relacionada con la tributación que recae sobre los ingresos percibidos por las personas naturales extranjeras que en representación de compañías empleadoras igualmente extranjeras, prestan servicios en Colombia a favor de empresas colombianas, en virtud de la relación contractual existente entre éstas y las compañías empleadoras mencionadas.

La doctrina oficial que presentan tales oficios se enmarca en el principio de territorialidad del artículo 24 del E. T (inc. 1º), conforme al cual, los ingresos derivados de la prestación de servicios dentro del territorio colombiano, con o sin establecimiento propio y de manera permanente o transitoria, son de fuente nacional; entendiéndose que entre ellos se incluyen los ingresos derivados de rentas de trabajo, en general, como sueldos, comisiones y honorarios (No. 5 ibídem), recibidos, entre otros, por las personas naturales extranjeras no residentes cuando quiera que presten servicios en Colombia como empleadas de una empresa extranjera.

Desde este punto de vista, las conclusiones administrativas cuestionadas y logradas bajo las orientaciones del principio aludido que esta Sala acoge y proclama, se encuentran ajustadas al ordenamiento regente sobre tributación de renta para las personas mencionadas, considerando que ellas, a las voces del inciso tercero del artículo 9º del E. T., sólo tributan respecto de sus rentas de fuente nacional, y que, por disposición expresa del tantas veces citado No. 5 del artículo 24 ibídem, de tales rentas hacen parte los sueldos, honorarios o remuneraciones pagados por la empresa extranjera a sus trabajadores, para retribuir los servicios que éstos prestan en nombre de aquélla a la empresa colombiana, máxime cuando el citado numeral no condicionó la fuente de dichos ingresos a la existencia de un vínculo laboral directo entre la persona natural que presta el servicio y quien lo recibe.

Por lo demás y si bien los oficios realizan algún tipo de pronunciamiento en relación con la tributación de las sociedades extranjeras aisladamente consideradas, con base en el inciso 1º del referido artículo 24, lo cierto es que esa mención fue meramente ilustrativa y, más allá de ello, la argumentación de los cargos de nulidad no cuestionan concreta y específicamente ese aspecto; las glosas del demandante se restringen a la renta de personas naturales extranjeras no residentes en Colombia, que prestan servicios a una empresa de ese País en nombre y representación de su empleadora extranjera.

#### **DE LA DECISIÓN ANDINA 578 DEL 4 DE MAYO DEL 2004 A LA QUE ALUDE EL OFICIO 006882 DEL 18 DE ENERO DEL 2006**

En el año 2004, la Decisión Andina 578 del 4 de mayo *“por la cual se establece el régimen para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal”* estableció la jurisdicción tributaria de las rentas obtenidas por las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, previendo que, independientemente de la nacionalidad que tengan, dichas rentas sólo pueden gravarse en el País miembro en el que tengan su fuente productora (*actividad, derecho o bien que genera o puede generar renta*), excepto en los casos que la misma Decisión prevé (art. 3º).

En virtud de ello, los demás Países Miembros que de acuerdo con su legislación interna se atribuyan potestad de gravar las rentas señaladas, deben considerarlas exoneradas.

Y refiriéndose específicamente a las rentas provenientes de la prestación de servicios personales, el artículo 13 de esta regulación de derecho internacional tributario dispuso:

***“Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:***

***a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.***

***b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.”***

Es de señalar que la aplicación de este instrumento internacional de tipo supranacional, se circunscribe al ámbito que aquél establece, reiterase, a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina<sup>25</sup>, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (art. 1º); y que los denominados “Países Miembros” actualmente son Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, buscándose evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

Ahora bien, los actos demandados no dejan en claro si la consulta refirió a empleados prestadores de servicios personales en países miembros de la CAN. Sin embargo, es claro que, de acuerdo con los artículos 1º y 3º de la Decisión 578, la regla de tributación señalada en el inciso primero del artículo 13 de la mencionada Decisión con base en el principio de territorialidad de la prestación del servicio (gravamen exclusivo en el lugar donde se presta el servicio), sólo puede

---

<sup>25</sup> Según el artículo 2 de la Decisión, los términos “Países Miembros” sirve para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela (este último hasta el 2006); “territorio de uno de los Países Miembros” significa indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela (este último hasta el 2006); y “personas” comprende las naturales o físicas y las morales o jurídicas, las primeras de las cuales se consideran domiciliadas en el País Miembro en que tengan su residencia habitual. Las empresas están domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución, y, en defecto de éste, en el lugar donde se encuentre su administración efectiva. Finalmente, cuando no puede determinarse el domicilio, tal aspecto debe resolverse de común acuerdo por las autoridades competentes de los Países Miembros interesados.

aplicarse a las personas domiciliadas en los países anteriormente señalados, como miembros de la Comunidad Andina; y que la excepción prevista en su numeral 1º para sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones (gravamen en el lugar donde se comisionó la prestación del servicio) se sujeta al cumplimiento de una condición objetiva, cual es que la persona beneficiaria de cualquiera de esos conceptos, preste el servicio en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas.

Así pues, si la consulta resuelta por el Oficio 006882 del 18 de enero del 2006 recae sobre la situación particular de un trabajador chileno no residente en Colombia, considerando que uno de sus solicitantes es la empresa chilena INGEDENSA, se dirá que ninguna de las disposiciones de la decisión 578 de 1994 le es aplicable, porque, de una parte, Chile no es miembro de la CAN, y, de la otra, la falta de residencia en Colombia, que sí es país miembro, descarta automáticamente la exigencia de “domicilio” que determina el ámbito de aplicación de esa normativa internacional (*recuérdese que al tenor del artículo 1º de la Decisión, ésta se aplica a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*).

Ahora, si se entiende la interpretación oficial en un ámbito diferente al del caso chileno como el de cualquiera de los países miembros actuales, considerando que la segunda consultante es una persona natural residente en Bogotá, es claro que los salarios, remuneraciones y sueldos exceptuados por el literal a) del artículo 13 de la Decisión Andina, deben provenir de servicios prestados en ejercicio de funciones “oficiales” debidamente acreditadas, adjetivo de naturaleza pública ajeno a las labores privadas de quienes actúan en representación de empresas extranjeras particulares, como aquéllas a las que, según se deduce, alude la consulta.

### **DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE LOS PAGOS LABORALES DE TRABAJADORES EXTRANJEROS**

Los pagos realizados a las sociedades o entidades extranjeras no domiciliadas en el país, a las personas naturales extranjeras no residentes y a las sucesiones ilíquidas de extranjeros igualmente no residentes, se someten a retención en la fuente en los términos del artículo 406 del E. T.

La obligación de retener y la consiguiente calidad de agente de retención, surge ante el simple cumplimiento del supuesto objetivo del pago, independientemente de quien lo realice. En la práctica, el agente retenedor sustituye al contribuyente asumiendo el deber de responder por el valor del dinero objeto de retención, a riesgo de que no se le acepten los costos y gastos por pagos al exterior cuando no practique la retención correspondiente (arts. 19 y 370 ibídem).

Las tarifas, bases y procedimientos de este tipo de retención se rige, en primer lugar, por las normas comunitarias o los tratados internacionales aplicables en Colombia, y, en defecto de dichos ordenamientos preeminentes sobre la legislación interna, por el Estatuto Tributario, que a través de su artículo 408 previó que las rentas provenientes de trabajo y de capital se gravaban a una tarifa del 33 por ciento sobre el valor bruto del pago que se realice, tarifa que se reduce al 10 por ciento tratándose de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, independientemente de que el servicio se preste desde el exterior, pues éstos, recábase, se califican como ingresos de fuente nacional a pesar de que se realicen fuera del territorio nacional.

Si se trata de residentes fiscales de cualquiera de los países miembros de la CAN, caso distinto al de la empresa Chilena INGEDENSA según las precisiones hechas en apartes anteriores, el agente de retención debe determinar el lugar de tributación de la renta respectiva de acuerdo con la Decisión 578 del 2004. En materia de rentas provenientes de prestación de servicios personales, la decisión es puntual en señalar que tributan en la fuente, o país donde se prestan dichos servicios, excepto en los casos que señala su artículo 13, ninguno de los cuales se tipifica en el caso concreto, como ya tuvo oportunidad de explicarse.

## **DECISIÓN**

Bastan los anteriores razonamientos para avalar la legalidad de los apartes demandados, en cuanto se ajustan a la debida interpretación de las normas que regulan la tributación de las rentas de trabajo percibidas por personas naturales no residentes, que prestan servicios en Colombia en nombre y representación de una empresa extranjera.

De acuerdo con dichas normas, las rentas laborales señaladas pueden considerarse ingresos de fuente nacional gravables en Colombia, por disposición expresa del numeral 5º del artículo 24 del E. T., en virtud del principio de territorialidad de la fuente e independientemente de la inexistencia de vínculo laboral directo entre la persona natural que presta el servicio y la empresa colombiana.

Distinta sería la conclusión si la consulta motivante de los Oficios acusados se refiriera indefectiblemente a la prestación personal de servicios en un país miembro de la comunidad andina, por parte de una persona domiciliada en otro de dichos países y en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, pues en tales supuestos esa renta sólo sería gravable en el país en que se confirieron dichas funciones, por mandato expreso de la norma supranacional contenida en el artículo 13 de la Decisión CAN 584 del 2004, de aplicación preferente respecto de la legislación interna, en virtud de la delegación de competencias que recae en dicho órgano comunitario.

No siendo tal el caso puesto a órdenes de la Sala, se negarán las pretensiones de la demanda bajo el entendido de que los actos administrativos demandados atañen al caso de un trabajador domiciliado en un país que no es miembro de la CAN, ni se relacionan unívocamente con el ejercicio de actividades oficiales debidamente acreditadas.

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. **NIÉGASE** la nulidad de los Oficios Nos. 006882 del 18 de enero del 2008 y 011214 del 9 de diciembre del mismo año, respecto de los cargos examinados en esta providencia y sólo por las razones que ella señala.

2. Reconócese personería jurídica a la doctora Sandra Patricia Moreno, para que actúe como apoderado de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 136 de este cuaderno.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Presidente**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO  
RODRÍGUEZ**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE**

**TRABAJADOR CON RELACION LABORAL CON EMPRESA DOMICILIADA EN EL EXTERIOR Y QUE ES TRASLADADO A REALIZAR UNA LABOR CONTRATADA POR SU EMPLEADOR CON UNA SOCIEDAD EN COLOMBIA – Las rentas percibidas no son ingresos de fuente nacional**

No existe discusión en que, en el caso concreto, el extranjero es un no residente porque su permanencia en Colombia no excede los 6 meses a que se refiere el artículo 10 E.T. En consecuencia, está obligado a tributar únicamente por sus rentas de fuente nacional. Ahora bien, la persona natural extranjera tiene un contrato laboral con una compañía sin domicilio en Colombia, quien como persona jurídica, decide prestar un servicio a una sociedad colombiana, para lo cual es necesario que su trabajador se desplace a territorio nacional para ejecutar la labor contratada. Entonces, de la anterior situación se desprenden diferentes vínculos, así: El *vínculo laboral* que tiene el trabajador con su empleador, esto es, la compañía extranjera sin domicilio en Colombia, y El *vínculo comercial* que adquiere la compañía extranjera con la sociedad en Colombia para prestar el servicio contratado por esta última. Respecto del *vínculo laboral* puede afirmarse que éste solo existe entre el trabajador –persona natural extranjera no residente- y la compañía en el exterior. Y es en virtud de ese vínculo o contrato de índole laboral directo que la compañía ubicada en el exterior le remunera al trabajador sus servicios prestados, independientemente del lugar donde deba ejecutarlos, es decir, que el hecho que se desplace a cumplir las labores fuera de su país de origen, no desvirtúa que el pago lo realiza su empleador con quien, se insiste, tiene el contrato de trabajo y donde se ubica la fuente de sus ingresos. En esas condiciones, el trabajador no recibe rentas laborales en Colombia, que son a las que se refiere el artículo 24 numeral 5º del E.T., porque su vínculo laboral y la remuneración están sometidos a las leyes del domicilio de la empresa extranjera, que es quien presta el servicio en Colombia a través de un trabajador.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 9 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 24**

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

**SALVAMENTO DE VOTO**

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00044-00

Actor: **PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PÉREZ**

Referencia: Expediente **17942**  
Providencia aprobada el 15 de marzo de 2012  
Consejera Ponente: Dra. Carmen Teresa Ortiz  
de Rodríguez

---

No comparto la sentencia aprobada mayoritariamente por la Sala, que negó la nulidad de los Oficios 006882 del 18 de enero y 011214 del 9 de diciembre de 2008, porque considero que los pagos que recibe un trabajador en virtud de una relación laboral que tiene con una empresa domiciliada en el exterior y que es trasladado a realizar una labor contratada por su empleador con una sociedad en Colombia, no pueden considerarse ingresos de fuente nacional.

Para exponer mi criterio en el presente salvamento de voto, es necesario señalar, en primer lugar, un marco normativo aplicable al problema jurídico analizado en los oficios demandados y, en segundo lugar, la aplicación de dichas normas al caso concreto.

**PROBLEMA JURÍDICO:**

Debe precisarse que las consultas que dieron origen a los actos acusados, solicitaban aclarar, en términos generales, lo siguiente:

*¿Está gravado el ingreso obtenido por una persona natural que tiene contrato vigente con una compañía extranjera sin domicilio ni residencia en Colombia y que, en virtud de un contrato celebrado entre su empleador y determinada compañía en Colombia, presta un servicio en Colombia?<sup>26</sup>*

**I. MARCO NORMATIVO**

**Artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario**

El artículo 9 E.T. establece las diferentes situaciones bajo las cuales las personas, naturales, residentes y no residentes deben tributar en Colombia.

---

<sup>26</sup> La sentencia objeto de este salvamento expresamente indicó que el pronunciamiento sobre la legalidad de los actos acusados “atañen al caso de un trabajador domiciliado en el país que no es miembro de la CAN, ni se relacionan unívocamente con el ejercicio de actividades oficiales debidamente acreditadas”. (pág. 30)

Para el caso de las personas naturales extranjeras que **no tengan residencia en el país**, el inciso 3º de la norma en comento prevé que *“sólo estarán sujetas al impuesto de renta y complementarios respecto a sus rentas de **fuentes nacional** y respecto de su patrimonio poseído en el país”*. (Negrillas fuera de texto).

Este es el supuesto que interesa al caso, pues el trabajador extranjero objeto de la consulta resuelta en los actos acusados, no tiene la condición de residente.

#### **Artículo 24 del Estatuto Tributario**

Para determinar cuáles son los ingresos de fuente nacional, esta norma indica que *“Se consideran de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio”*.

Como se advierte, en el Estatuto Tributario colombiano prima el *estatuto real* o la *teoría objetiva*, es decir, que la potestad tributaria está referida al lugar donde se realizan los hechos imponibles. Bajo este concepto es determinante el país donde está ubicada la fuente que produce la riqueza que genera el ingreso.

Ahora bien, dentro de los ingresos que se incluyen como de fuente nacional, el artículo 24 E.T., en su numeral 5º, prevé:

*“5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas o similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, **cuando el trabajo o la actividad se desarrollen en el país**”* (Negrillas fuera de texto).

Para analizar esta disposición es necesario diferenciar las dos situaciones que establece, así:

1. Las **rentas de trabajo** tales como **sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas o similares**  
**o**
2. Por la **prestación de servicios por personas jurídicas**.

A las dos situaciones antes señaladas se les impone esta condición:

*“cuando el trabajo o la actividad se desarrollen en el país”*

La primera situación que prevé el numeral 5º del artículo 24 E.T., se refiere a “rentas de trabajo”. El artículo 103 del E.T. define rentas de trabajo, así:

*ARTICULO 103. DEFINICIÓN. Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por **personas naturales** por concepto de **salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales**. (Negrillas fuera de texto).*

En esas condiciones, puede afirmarse que cuando el primer aparte del numeral se refiere a las rentas de trabajo que se consideran de fuente nacional, son aquellas

obtenidas por **personas naturales** en retribución a sus **servicios personales**, cuando la actividad o trabajo la desarrollan en el país.

La anterior interpretación se complementa, si se tiene en cuenta que la segunda situación que describe el numeral 5º en comento, contrasta y hace referencia a los servicios prestados por **personas jurídicas**.

En esas condiciones el numeral establece, por una parte, lo servicios que pueden prestar las personas naturales de manera personal y de otra, los que también pueden prestar las personas jurídicas, en ambos casos, se generan ingresos de fuente nacional. A mi juicio, el numeral está referido a regular en ambos casos los ingresos recibidos en prestaciones de servicios realizados por personas diferentes.

## II. APLICACIÓN DE LAS ANTERIORES NORMAS AL CASO CONCRETO

No existe discusión en que, en el caso concreto, el extranjero es un no residente porque su permanencia en Colombia no excede los 6 meses a que se refiere el artículo 10 E.T. En consecuencia, está obligado a tributar únicamente por sus rentas de fuente nacional.

Ahora bien, la persona natural extranjera tiene un contrato laboral con una compañía sin domicilio en Colombia, quien como persona jurídica, decide prestar un servicio a una sociedad colombiana, para lo cual es necesario que su trabajador se desplace a territorio nacional para ejecutar la labor contratada.

Entonces, de la anterior situación se desprenden diferentes vínculos, así:

1. El *vínculo laboral* que tiene el trabajador con su empleador, esto es, la compañía extranjera sin domicilio en Colombia, y
2. El *vínculo comercial* que adquiere la compañía extranjera con la sociedad en Colombia para prestar el servicio contratado por esta última.

Respecto del *vínculo laboral* puede afirmarse que éste solo existe entre el trabajador –persona natural extranjera no residente- y la compañía en el exterior. Y es en virtud de ese vínculo o contrato de índole laboral **directo** que la compañía ubicada en el exterior le remunera al trabajador sus servicios prestados, independientemente del lugar donde deba ejecutarlos, es decir, que el hecho que se desplace a cumplir las labores fuera de su país de origen, no desvirtúa que el pago lo realiza su empleador con quien, se insiste, tiene el contrato de trabajo y donde se ubica la fuente de sus ingresos.

En esas condiciones, el trabajador no recibe rentas laborales en Colombia, que son a las que se refiere el artículo 24 numeral 5º del E.T., porque su vínculo laboral y la remuneración están sometidos a las leyes del domicilio de la empresa extranjera, que es quien presta el servicio en Colombia a través de un trabajador.

No comparto el argumento de la DIAN en el Concepto 11214 de 9 de diciembre de 2008, objeto de demanda, en el sentido de señalar que el numeral 5º del artículo 24 E.T. establece como condición objetiva que *los servicios relativos a los ingresos provenientes de la relación laboral se presten en el país*, sin importar que el beneficiario de los mismos sea residente o no o si el vínculo se da entre el trabajador y una empresa colombiana o extranjera.

Tal afirmación implica descontextualizar el supuesto fáctico, pues si bien el trabajador obtiene la remuneración por los servicios prestados, ese pago, de una parte, no lo hace la sociedad colombiana sino una **compañía extranjera** y, de otra, el trabajador es una persona **no residente**, ambos elementos aportan matices al asunto que exigen ser decididos de una manera sistemática, por cuanto la complementación de esas dos situaciones conduce a sostener que los ingresos tienen su origen en una *fente extranjera* y que, por tratarse de un no residente, no está obligado a tributar sobre esos ingresos en Colombia.

Considero que el trabajador persona natural y no residente viene en representación de la compañía extranjera a realizar la labor para la cual fue contratada esta última, es decir, que el trabajador es el medio a través del cual se da cumplimiento al objeto contratado, como lo explica el demandante. En otras palabras, el trabajador no es quien presta en su propio nombre el servicio en el país, sino la empresa ubicada en el exterior, por lo que el caso encuadra en el segundo supuesto de hecho del numeral 5º del artículo 24 E.T., antes explicado.

El servicio prestado en Colombia es **uno solo** y es el que proporciona la compañía extranjera y en el que queda subsumida la labor efectuada por el trabajador.

En relación con el *vínculo comercial*, entre la empresa colombiana y la sociedad extranjera que le presta servicios en el territorio nacional, debe partirse del hecho cierto e indiscutible de que es la compañía extranjera quien presta el servicio y, por tanto, es el pago efectuado por la sociedad colombiana a la extranjera la que genera un ingreso, este sí, de fuente nacional, de acuerdo con el inciso 1º y en el propio numeral 5º del artículo 24 E.T., como se vio antes.

### **Conclusión**

Por lo expuesto, estimo que debieron anularse los actos acusados, pues con ellos se gravan en cabeza del trabajador extranjero no residente, ingresos que no son de fuente nacional ni tienen la condición de rentas laborales frente a la legislación colombiana, porque su vínculo laboral no está en Colombia sino el exterior.

Con todo respeto,

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

### ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17994	Fecha:	12 de abril de 2017
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	WILLIAM GIRALDO GIRALDO		

#### PROBLEMA JURÍDICO

¿Es ilegal el artículo 5 del decreto 1584 de 2002, que define para los efectos del numeral 9° del artículo 2° de la ley 549 de 1999 como ingresos corrientes de libre destinación de los departamentos todos sus ingresos corrientes?

#### TESIS

No, el artículo demandado no es ilegal por tanto el ejecutivo se valió de la potestad dada en el art 189 de la Constitución Política Colombiana, señala que los ingresos corrientes que tienen destinación específica como por ejemplo los del FONPET, no entran dentro de los ingresos corrientes de libre destinación que define el artículo 5 del decreto 1584 de 2002.

Ubicación Pág.(s):	7	10	11	12									
--------------------	---	----	----	----	--	--	--	--	--	--	--	--	--

#### TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma

#### ASPECTO JURÍDICO

Legalidad art 5 del decreto 1584 de 2002

#### FUENTE FORMAL

Art 189 numeral 11 de la Constitución política de Colombia	Ley 549 de 1999	Art 3 de la ley 617 de 2000	Art 5 del Decreto 1584 de 2002	
--	-----------------	-----------------------------	--------------------------------	--

#### EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	2	3										
--------------------	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

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

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá D. C., doce (12) de abril de dos mil doce (2012)

**Radicación numero: 11001-03-27-000-2009-00045-00(17994)**

**Actor: NESTOR HUMBERTO MARTINEZ NEIRA**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO**

**FALLO**

Se decide, en única instancia, la demanda que en ejercicio de la acción de simple nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, interpuso el ciudadano Néstor Humberto Martínez Neira.

***i) DEMANDA***

La parte actora demandó la nulidad del artículo 5° del Decreto 1584 de 2002, proferido por el Presidente de la República de Colombia, cuyo texto es el siguiente:

***“DECRETO 1584 DE 2002***

***(Julio 31)***

***"Por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 549 de 1999".***

***EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,***

***En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial la que le confiere el ordinal 11 del artículo 189 de la Constitución Política,***

***DECRETA:***

***(...)***

***Artículo 5°. Ingresos corrientes de libre destinación de los departamentos. Para los efectos del numeral 9 del artículo 2° de la Ley 549 de 1999 se entiende por***

*ingresos corrientes de libre destinación de los departamentos todos los ingresos corrientes de los departamentos o la porción de los mismos que no hayan sido asignados por la Constitución, la ley o las ordenanzas departamentales a una finalidad específica antes de la entrada en vigencia de la Ley 549 de 1999”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación dijo:

## **VIOLACIÓN DIRECTA DE LA LEY 549 DE 1999**

La Ley 549 de 1999 estableció la fuente de los recursos que los Departamentos deben destinar al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, en adelante FONPET. Por lo tanto, no le es dable al Gobierno apelar a su facultad reglamentaria para desbordar el mandato del legislador y hacer más gravosa la situación de los entes territoriales.

### **- Naturaleza de los aportes de los entes territoriales al FONPET**

El legislador fijó los recursos que se aportan al FONPET, con sujeción al orden constitucional. En consecuencia, dicha normativa debe interpretarse de acuerdo a su tenor literal, sin que haya lugar a interpretaciones laxas o analógicas.

Las fuentes de financiamiento del pasivo pensional se dividen en nacionales y territoriales, fuentes que a su vez son de aplicación exceptiva y especial. De tal manera que estos recursos solamente pueden ser afectados *“una vez para el recaudo del FONPET, en las estrictas fronteras de la ley, a pesar de que puedan tener una doble naturaleza gravable, todo por motivos de congruencia con la realidad financiera de las entidades, respecto de la autonomía fiscal y su capacidad de inversión.”*

### **- Violación del numeral 8° del artículo 2° de la Ley 549 de 1999**

De la lectura del párrafo 1° del artículo 3° de la Ley 617 de 2000, se tiene que es ingreso corriente de libre disposición todo aquel que no se encuentre comprometido o afecto a determinado gasto o fin de la entidad territorial. Como el ingreso por el impuesto de registro carece de destinación específica, para efectos del tenor literal de la norma en comento, debe reputarse como un ingreso corriente de libre disposición.

Según el numeral 8° del artículo 2° de la Ley 549 de 1999 los entes territoriales deben aportar al FONPET a partir del 1° de enero de 2001 el veinte (20%) por ciento del producto del impuesto de registro. Así, esta renta departamental de libre disposición, se afecta en un porcentaje mayor al previsto para los demás ingresos de libre destinación, que se estableció en un diez por ciento (10%).

La correcta interpretación de los numerales 8° y 9° del artículo 2° de la Ley 549 de 1999, debe ser: *“el diez por ciento (10%) de los ingresos de libre destinación de los Departamentos debe liquidarse sobre las rentas de cada departamento que no hayan sido asignadas por la Constitución, la ley o las ordenanzas departamentales a una finalidad específica, con excepción del impuesto de registro que debe excluirse de esta base, por tratarse de una renta que está llamada a contribuir al FONPET únicamente con el veinte por ciento (20%) de su monto, por mandato especial del numeral 8° del artículo 2° de la Ley 549 de 1999.”*

A esta conclusión se llega apelando al criterio de especialidad de las leyes, y adoptando una interpretación sistemática de la ley, que no permite que el numeral 9° del artículo 2° de la Ley 549 de 1999 se aplique sin considerar el alcance del numeral 8° *ibídem*.

Si se acude al artículo 27 del Código Civil, según el cual, para interpretar una expresión oscura de la ley, se puede recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en la historia fidedigna de su establecimiento, se llega a la conclusión de que el precepto acusado es nulo, toda vez que al considerarse al impuesto de registro como un ingreso corriente de libre destinación en los términos del artículo 2° numeral 9° de la Ley 549 de 1999, se quebranta el querer del legislador, por cuanto éste buscó conciliar la realidad financiera de las entidades territoriales con la carga del respectivo pasivo pensional; esta afirmación encuentra respaldo en el proceso de formación de la ley, toda vez que el Senado modificó el porcentaje del impuesto de registro pasando del 30 % del proyecto del Gobierno al 20 % (Gacetas del Congreso Nos. 492 y 537 del 30 de noviembre y 10 de diciembre de 1999).

## II) OPOSICIÓN

**El Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones del actor con los siguientes argumentos:

El cargo de nulidad de violación directa de la Ley 549 de 1999 está fundado en una interpretación de la norma acusada y de las disposiciones legales aplicables, que no se puede inferir de la simple lectura de la disposición objeto de estudio. La acción de nulidad versaría sobre una tesis hermenéutica y no sobre una norma reglamentaria, lo que desborda el alcance de las sentencias de nulidad en la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Además, el Decreto 1584 de 2002 fue expedido en desarrollo de la Ley 549 de 1999 y en vigencia de la Ley 617 de 2000, que establece la forma en que deben pagarse los gastos de funcionamiento de las entidades territoriales, provisionarse el pasivo pensional y financiarse parcialmente la inversión pública.

El acto acusado utiliza como criterio de definición de los ingresos corrientes de libre destinación justamente el contenido del párrafo 1° del artículo 3° de la Ley 617 *ibídem*, norma de carácter orgánico, y en consecuencia, de obligatorio cumplimiento para el Gobierno e incluso para el legislador ordinario.

El decreto acusado refleja el sentido y alcance de la Ley 549 de 1999: realizar un ahorro obligatorio con cargo a los recursos de libre destinación de las entidades. Pero, además, reitera fielmente la definición de estos ingresos contenida en la norma orgánica de presupuesto que se encontraba vigente al momento de su expedición.

La Sala de Consulta y Servicio Civil en el Concepto 1933 C.P Dr. Enrique José Arboleda Perdomo, ante la solicitud del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre el procedimiento que debe emplearse para la estimación de los ingresos corrientes de libre destinación al FONPET, respondió que para la transferencia de recursos al FONPET por parte de los departamentos, de acuerdo con el numeral 9° del artículo 2° de la Ley 549 de 1999, debe tenerse en cuenta el saldo del 80% del impuesto de registro que queda después de dar aplicación al numeral 8° de la misma disposición.

### **iii) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**El demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó lo siguiente:

La acción de nulidad se sustentó en que la norma reglamentaria (Decreto 1584 de 2010) violó directamente la Ley 549 de 1999, norma en la que debía fundarse, y no en una tesis hermenéutica como lo afirmó la parte demandada.

El acto acusado no guarda correspondencia con el párrafo 1° del artículo 3° de la Ley 617 de 2000. Al respecto puntualizó: *“... el párrafo 1° del artículo 3° de la Ley 617 de 2000 al entender por ingresos corrientes de libre destinación los ingresos corrientes excluidas las rentas de destinación específica, permite afirmar que serían ingresos corrientes solo aquellos que no han sido destinados a un fin específico y, en caso de ser aplicado en cuanto a los aportes al FONPET generarían el efecto contrario a aquel que produce la norma demandada, pues, precisamente, permitiría la exclusión del saldo del impuesto de registro de la base para liquidación del diez por ciento (10%) de los ingresos corrientes que deben ser aportados al FONPET, por existir una disposición que ha establecido solamente un porcentaje del veinte por ciento (20%) de dicho gravamen como aporte al FONPET.”* (sic)

Advirtió que el concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado citado por la parte demandada no es vinculante. Además, dicha autoridad apeló a una rígida aplicación exegética del artículo 2° numeral 9° de la Ley 549 de 1999, y dejó de lado los demás criterios de interpretación de la ley.

**El Ministerio de Hacienda y Crédito Público** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda

**El Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

Teniendo en cuenta que el aporte de los departamentos al FONPET relacionado con el impuesto de registro está definido en el artículo 2° de la Ley 549 de 1999, el restante 80% de los recursos que por este concepto ingresan a los departamentos,

no debe formar parte de la base general para liquidar el 10% a que se refiere el numeral 9º del referido artículo 2º.

Citó apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C- 1187 de 2000, para concluir que de su lectura no es posible deducir, como lo pretende la parte demandante, que el producto del impuesto de registro, una vez hecho el aporte del 20% al FONPET, en los términos del numeral 8º del artículo 2º de la Ley reguladora, deba tenerse en cuenta para incluirlo en la base para liquidar el 10% al que se refiere el numeral 9º de la misma norma.

Tampoco es de recibo en el presente asunto, el concepto emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, según el cual *“para la transferencia de recursos al FONPET por parte de los departamentos, de acuerdo al numeral 9º del artículo 2º de la Ley 549 de 1999, debe tenerse en cuenta el saldo del 80% del impuesto de registro que queda después de dar aplicación al numeral 8º de la misma disposición”*, por cuanto a esta conclusión llegó la Sala con fundamento en la vigencia del artículo 5º del Decreto 1584 de 2002, norma cuya legalidad se analiza en este asunto.

El artículo 5º del Decreto 1584 de 2002 violó los preceptos legales invocados por el actor, pues va más allá del espíritu de la ley al imponer a los departamentos un aporte al FONPET mayor al 20% del producto del impuesto de registro establecido por el legislador.

#### **IV) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Procede la Sala a pronunciarse sobre la legalidad del artículo 5º del Decreto 1584 del 31 de julio de 2002, por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 549 de 1999.

Se debe determinar si el Ejecutivo desbordó la facultad reglamentaria al expedir el artículo 5º del Decreto 1584 de 2002, norma que define para los efectos del numeral 9º del artículo 2º de la Ley 549 de 1999 como ingresos corrientes de libre destinación de los departamentos todos sus ingresos corrientes o la porción de los mismos que no hayan sido asignados por la Constitución, la ley o las ordenanzas

departamentales a una finalidad específica antes de la entrada en vigencia de la Ley 549 de 1999.

El artículo 189-11 de la C.P. es el fundamento de la potestad reglamentaria, según la cual el Ejecutivo está revestido de la facultad para expedir decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes. Esta competencia, por ende, está dirigida a determinar reglas específicas para que los distintos organismos del Estado cumplan adecuadamente con las disposiciones legislativas.

Esta facultad está sujeta a ciertos límites, que no son otros que la Constitución y la ley misma, ya que al reglamentar no es dado ampliar, restringir o modificar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben estar subordinadas a la ley respectiva, y tener como finalidad exclusiva la cabal ejecución de ella. El ejercicio del poder reglamentario obliga al Gobierno a desarrollar no solo el texto de la ley, sino también su contenido implícito, su finalidad específica, para que cumpla de la mejor manera con sus objetivos.

Ahora bien, en uso de la potestad reglamentaria (numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política), el ejecutivo expidió el Decreto 1584 de 2002, reglamentario de la Ley 549 de 1999, por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional.

Para la Sala, con la expedición de la norma acusada el ejecutivo no excedió su facultad reglamentaria por las siguientes razones:

La Ley 549 de 1999 tuvo como fin atender uno de los problemas fiscales más graves que ha afrontado el país, el endeudamiento por pasivos pensionales de las entidades territoriales. En los antecedentes legislativos que dieron origen a esta norma se dijo:

*“(...) la gran mayoría de las entidades territoriales no ha constituido reservas suficientes porque le han dado prioridad a la atención de toda clase de pagos inmediatos, sin tener en cuenta las graves consecuencias que genera el olvidar la necesidad de ahorrar para atender pasivos pensionales.*

*(...)La inexistencia de reservas, la insuficiente asignación de recursos presupuestales y el elevado número de pensionados ha dado lugar a que*

*muchas entidades territoriales hayan dejado de pagar oportunamente sus mesadas pensionales.*

*(...) Esta situación no solo afecta la estabilidad y viabilidad de las entidades territoriales, sino que además atenta contra los derechos fundamentales de los trabajadores y pensionados de las entidades territoriales, quienes ven en peligro el pago de sus derechos pensionales.*

*(...) Con el fin de asegurar el adecuado financiamiento y pago de los pasivos pensionales, el proyecto de Ley prevé la creación del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales como un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y en el cual cada una de las entidades territoriales tendrán cuentas individuales en las que se conservarán los recursos destinados a pagar los pasivos pensionales de las entidades territoriales y sus descentralizadas.*

*Para financiar las cuentas de las diferentes entidades el proyecto establece la obligación para las entidades territoriales de destinar una serie de recursos, a los que agrega la destinación de recursos nacionales para coadyuvar a financiar el pasivo pensional.*

*De esta manera se realiza un esfuerzo conjunto entre las entidades territoriales y la Nación para resolver esta crisis estructural, asegurando el futuro de las entidades territoriales, los derechos de los pensionados y la estabilidad de la misma Nación.*

*(...) Es importante insistir en que la obligación de destinar rentas territoriales no implica que las entidades territoriales se vean privadas de la propiedad de sus recursos, sino que se impone una obligación de ahorro para atender obligaciones a cargo de las mismas entidades; por ello los recursos correspondientes se mantendrán en las cuentas de cada una de ellas..” 27*

El artículo 2º de la Ley 549 de 1999 señaló cuáles son los recursos con los que concurren la Nación y los entes territoriales para financiar el pasivo pensional:

**"Artículo 2º.** *Recursos para el pago de los pasivos pensionales. Se destinarán a cubrir los pasivos pensionales los siguientes recursos:*

*1. Los nuevos recursos que sean transferidos a los departamentos y distritos por concepto de situado fiscal originado en los recursos recaudados por razón del impuesto a las transacciones financieras a que se refiere el artículo 117 de la ley del Plan de Desarrollo, los cuales se destinarán a atender pasivos pensionales territoriales de las áreas de salud y educación, y se repartirán entre dichas áreas y entre departamentos y distritos, en la misma proporción en que se distribuya entre los sectores y entidades mencionadas el situado fiscal en el respectivo año.*

*2. Los que se produzcan por razón del incremento porcentual en la participación de los municipios en los ingresos corrientes de la Nación, que se realice a partir del año 2000, incluido este último, de acuerdo con el párrafo del artículo 357 de la Constitución Política, que se distribuirá entre las cuentas de las entidades territoriales en la misma forma en que se distribuyan las participaciones en los ingresos de la Nación.*

*3. Para el año 2000 y siguientes un porcentaje no superior al siete por ciento (7%) de los recursos del Fondo Nacional de Regalías, y que no*

---

<sup>27</sup> (FI 77) – Gaceta del Congreso- Ponencia para segundo debate al proyecto de Ley No. 62 de 1999 senado, 181 de 1999 Cámara.

*comprometan los recursos de destinación específica de las entidades territoriales. Estos recursos se distribuirán entre las cuentas de las entidades territoriales con los mismos criterios que se aplican para la distribución de los recursos de inversión del Fondo Nacional de Regalías.*

*4. El diez por ciento (10%) de los recursos provenientes de privatizaciones nacionales en los términos del artículo 23 de la Ley 226 de 1995, los cuales se distribuirán por partes iguales entre el municipio, departamento y distrito, si fuere el caso, en el cual esté ubicada la actividad principal de la empresa cuyas acciones se enajenen.*

*5. Un monto equivalente al diez por ciento (10%) de los recursos que los particulares inviertan en entidades con participación accionaria mayoritaria de la Nación a título de capitalización, en los términos del artículo 132 del Plan Nacional de Desarrollo.*

*De igual forma se incluirá un equivalente al diez por ciento (10%) de los recursos que los particulares invirtieron en entidades con participación mayoritaria de la Nación en capitalizaciones en empresas públicas eléctricas en los últimos tres años anteriores a la vigencia de esta ley.*

*Estos recursos se incorporarán en el Presupuesto General de la Nación de la siguiente manera:*

*a) Cuando se trate de capitalizaciones realizadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 508 de 1999, se distribuirá entre los presupuestos de la Nación correspondientes a las tres vigencias fiscales posteriores a la entrada en vigencia de la presente ley;*

*b) Cuando se trate de capitalizaciones posteriores a la entrada en vigencia de la Ley 508, se distribuirán entre los presupuestos de la Nación correspondientes a las tres vigencias fiscales siguientes a la capitalización.*

*6. A partir del 1° de enero del año 2000, el veinte por ciento (20%) de los bienes cuyo dominio se extinga a favor de la Nación, en virtud de la aplicación de la Ley 333 de 1997 y las normas que la complementen o adicionen. Dichos bienes continuarán siendo administrados por las autoridades previstas en las disposiciones vigentes, con la participación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y deberán ser enajenados para que con su producto y el de su administración se incremente el valor del Fondo.*

*7. A partir del 1° de enero del año 2000, el 15% de los ingresos producto de la enajenación al sector privado de acciones o activos de las entidades territoriales.*

*8. A partir del 1° de enero del año 2001, el 20% del producto del impuesto de registro.*

*9. A partir del año 2001, el 5% de los ingresos corrientes de libre destinación del respectivo departamento. Dicho porcentaje se incrementará anualmente en un punto porcentual, de tal manera que a partir del año 2006, inclusive, se destine al Fondo el 10% de los ingresos corrientes de libre destinación de la respectiva entidad territorial.*

10. Los ingresos que se obtengan por la explotación del Loto Único Nacional, el cual organizará el Gobierno Nacional dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. Dichos recursos se destinarán a atender el pasivo pensional del sector salud en las entidades territoriales. Inicialmente los recursos tendrán por objeto cubrir la responsabilidad de financiamiento de dicho pasivo prevista en la ley 60 de 1993, para lo cual la asignación de los recursos se distribuirá entre la Nación y las entidades territoriales en la misma proporción en que deben financiarse estos pasivos pensionales, prevista por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993 y las disposiciones que la adicionen o reformen. Una vez cubierta la responsabilidad de financiamiento compartida de acuerdo con la mencionada ley, el producto del Loto se destinará a financiar el resto del pasivo pensional del sector salud, de las entidades territoriales.

11. A partir del año 2001, el 70% del producto del impuesto de timbre nacional.

El legislador al establecer los recursos para la financiación de las pensiones a cargo de los entes territoriales dispuso que se destine a ese propósito el veinte por ciento (20%) del producto del impuesto de registro y el diez por ciento (10%) de los ingresos corrientes de libre destinación de la respectiva entidad territorial. Al señalar estos últimos no excluyó de esos ingresos ningún concepto.

En este orden de ideas, la definición que acogió el artículo 5º del Decreto 1584 de 2002 de *“Ingresos corrientes de libre destinación de los departamentos”* para que sean *“todos los ingresos”* que no hayan sido asignados a una finalidad específica, se ciñe a la norma que reglamenta, porque ésta no hizo distinción alguna.

Además, esta definición corresponde, en su esencia, a la noción de ingresos corrientes de libre destinación que acogió el artículo 3º de la Ley 617 de 2000, *“Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional”*, norma que es del siguiente tenor:

*“Artículo 3º. Financiación de gastos de funcionamiento de las entidades territoriales. Los gastos de funcionamiento de las entidades territoriales deben financiarse con sus ingresos corrientes de libre destinación, de tal manera que estos sean suficientes para atender sus obligaciones corrientes, provisionar el pasivo prestacional y pensional; y financiar, al menos parcialmente, la inversión pública autónoma de las mismas.*

**Parágrafo 1º. Para efectos de lo dispuesto en esta ley se entiende por ingresos corrientes de libre destinación los ingresos corrientes**

***excluidas las rentas de destinación específica, entendiendo por estas las destinadas por ley o acto administrativo a un fin determinado.***

*Los ingresos corrientes son los tributarios y los no tributarios, de conformidad con lo dispuesto en la ley orgánica de presupuesto.”*

Así mismo, si se tiene en cuenta que la Ley 549 de 1999 buscó aunar recursos del orden nacional y territorial con el propósito de resolver la crisis estructural del pasivo pensional; permitir, como lo propone el actor, que se excluya el 80% del producto del impuesto de registro de los ingresos corrientes de libre destinación, iría en contra de una interpretación finalista, que es la más acorde con la norma superior y que salvaguarda los derechos fundamentales de los pensionados de las entidades territoriales.

Esta interpretación finalista fue la que acogió la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación en el Concepto 1933 del 26 de febrero de 2009<sup>28</sup>, al responder la consulta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público “sobre el cálculo de los recursos con destino al Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales - FONPET.” Al respecto puntualizó:

*“En síntesis, es claro que el impuesto de registro es un ingreso tributario. De su recaudo el 20% va directamente al FONPET. El 80 % restante no tiene destinación específica, salvo las excepciones contempladas en el artículo 5º del decreto 1584 de 2002; por lo tanto, tal como lo disponen las normas transcritas, entra a formar parte de los ingresos corrientes de libre destinación.*

*En consecuencia, el cálculo del 10% a que hace referencia el numeral 9 del artículo 2º de la ley 549 de 1999, debe hacerse sobre la totalidad de los ingresos de libre destinación de la entidad territorial, que están definidos en el artículo 3º de la ley 617 de 2000, sin que se autorice por la ley hacer deducción alguna.*

*La anterior argumentación se refuerza con los antecedentes de la ley y la jurisprudencia de la Corte Constitucional transcritas, según las cuales se buscaba con la ley 549 de 1999, los mayores ingresos posibles al Fonpet con el fin de garantizar las pensiones de las entidades territoriales, de manera que la interpretación que acaba de darse es la que mejor encaja en la finalidad querida por la ley.”*

---

<sup>28</sup> C.P. Dr. Enrique José Arboleda Perdomo

De otra parte, no es de recibo para la Sala, siguiendo lo afirmado por el demandante, la grave situación que se generaría para la entidad territorial al tener el 80% del impuesto de registro restante como ingreso corriente de libre destinación, porque en primer lugar, dicha afirmación no se encuentra demostrada y además, lo que se busca con la disposición de recursos para el FONPET es precisamente que la entidad supere el déficit en que se encuentra en relación con el pasivo pensional a su cargo, como se anotó en la exposición de motivos de la Ley 549 de 1999.

Como lo advirtió la Corte Constitucional en la sentencia C-1187 de 2000, con la Ley 549 de 1999 se busca articular los intereses de la Nación con los de los entes territoriales. Al respecto dijo:

*La Corte parte de la premisa constitucional, según la cual, la ley 549 de 1999 constituye un desarrollo técnico de los artículos constitucionales que gobiernan los principios de la descentralización administrativa dentro de un Estado Social de Derecho, vale decir, donde las competencias de los distintos entes territoriales en un Estado Unitario, son ejercidas bajo los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad, tal y como lo dispone el artículo 288 constitucional, para armonizar las complejas relaciones en que puede desenvolverse la vida institucional, económica y fiscal, así como la planeación entre la Nación y las entidades territoriales, bajo el entendido que los intereses territoriales son articulables y no enfrentados, como una premisa política en un Estado Unitario.*

(...)

*De todo lo anterior se deduce que, si bien es cierto que la Constitución de 1991 estructuró la autonomía de las entidades territoriales dentro del modelo moderno de la descentralización, en ningún momento se alejó del concepto de unidad que armoniza los intereses nacionales con los de las entidades territoriales, que se encuentran limitadas por las regulaciones de orden constitucional y legal en lo que respecta a la distribución y manejo de los recursos, que deben tener en cuenta aquellas pautas generales encaminadas a satisfacer las verdaderas necesidades de las regiones, departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas.”*

Ahora, si bien es cierto que con los cambios introducidos al proyecto de ley que antecedió a la Ley 549 de 1999 se redujo el aporte al FONPET correspondiente al producto del impuesto de registro a un veinte (20%) por ciento (en el proyecto presentado originalmente por el Gobierno dicho porcentaje era del 30%), este no es un argumento válido para afirmar que del diez por ciento (10%), que definió la ley para destinar al FONPET de la partida ingresos corrientes de libre destinación, debía excluirse el ochenta por ciento (80%) del impuesto de registro.

Lo anterior, por cuanto, como se desprende de la exposición de motivos, la razón que fundamentó dicha decisión fue: *“Dichas reducciones tienen en consideración la difícil situación de las entidades territoriales y buscan conciliar su capacidad financiera con la necesidad de ahorro para pagar los pasivos pensionales.”*, es decir, se **disminuyó la partida con destinación específica**, en consideración a la situación económica de los entes territoriales, pero se siguió manteniendo en los ingresos corrientes de libre destinación el porcentaje con que concurrirían las entidades del orden departamental. El hecho de que el ochenta por ciento (80%) del producto del impuesto de registro forme parte de los ingresos corrientes de libre destinación, no significa que se esté imponiendo una carga adicional en la participación del ente territorial.

En consecuencia, el ejecutivo, al expedir el artículo 5º del Decreto 1584 de 2002 respetó los contenidos y criterios legales de carácter general prefijados por el legislador.

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**

**DENIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**Presidente**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

Expediente No.	18301	Fecha:	09 de agosto de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿ El gobierno violo el artículo 189 de la Constitución Política en el inciso 1 del artículo 11 del decreto 1000 del 08 de abril de 2017, que reglamento el termino de prescripción de las devoluciones y compensaciones de los pagos en exceso con el mismo plazo de prescripción que la acción ejecutiva?

**TESIS**

No, ya que dentro de sus funciones el gobierno debe procurar cumplir la ley por eso expide decretos que reglamentan, además el artículo 851 del Estatuto Tributario también lo faculta a regular el tema en discusión. Respecto a la prescripción el artículo 2536 del Código Civil establece un termino de plazo para que la acción ejecutiva prescriba, por tanto las compensaciones o devoluciones al requerir de un titulo se asimilan a la acción ejecutiva.

Ubicación Pág.(s):	5	6	7	8	9								
--------------------	---	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

**TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

Interpretación del decreto reglamentario

**ASPECTO JURÍDICO**

Determinar la nulidad del artículo 11 del decreto 1000 de 2007

**FUENTE FORMAL**

Art 189 de la Constitución Política	Art 851 del Estatuto Tributario	Art 2536 del Código Civil	Decreto 1000 de 2007	
-------------------------------------	---------------------------------	---------------------------	----------------------	--

**EXTRACTO**

Ubicación Pág.(s):	1	4	5	8									
--------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

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

**Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D. C., nueve (9) de agosto de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2010-00025-00(18301)**

**Actor: JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO**

**FALLO**

Decide la Sala en única instancia la acción de nulidad interpuesta por JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA contra el inciso 1º del artículo 11 del Decreto Reglamentario 1000 del 8 de abril de 1997, expedido por el Presidente de la República.

**ANTECEDENTES**

**1. El decreto acusado**

El Gobierno Nacional expidió el Decreto 1000 del 8 de abril de 1997 mediante el cual reglamentó parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones de obligaciones tributarias y dictó otras disposiciones, el cual fue publicado en el Diario Oficial 43.017 de 10 de abril de 1997.

El texto de la parte pertinente es el siguiente:

“DECRETO NÚMERO 1000 DE 1997  
(abril 8)

*Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones*

El Presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades constitucionales y legales, en especial de las conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y de conformidad con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario,

DECRETA:

### **Devolución y Compensación de Obligaciones Tributarias**

(...)

Artículo 11. *Término para solicitar la devolución por pagos en exceso.* Las solicitudes devolución (sic) o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil<sup>29</sup>.

(...)

Dado en Santafé de Bogotá, D.C., a 8 de abril de 1997. ERNESTO SAMPER PIZANO. El Ministro de Hacienda y Crédito Público, JOSÉ ANTONIO OCAMPO GAVIRIA.”

## **2. La demanda**

### a. Disposiciones violadas

El demandante considera violados el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y el artículo 2536 del Código Civil en concordancia con el artículo 488 del Código de Procedimiento Civil.

### b. Concepto de la violación

Estima el actor que el decreto acusado vulnera las normas invocadas en la demanda debido a que aplicó a la acción **ordinaria** para solicitar la devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido el término que establece el Código Civil para la acción **ejecutiva**.

---

<sup>29</sup> Señalaba el artículo 2536 CC: “La acción ejecutiva se prescribe por diez años, y la ordinaria por veinte.

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de diez años, y convertida en ordinaria durará solamente otros diez.”

El artículo 8 de la Ley 791 de 2002 modificó el anterior artículo disminuyendo a diez años la prescripción de la acción ordinaria y a cinco la acción ejecutiva. Adicionó el siguiente inciso: “Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término”

Argumenta que la acción para solicitar la devolución del pago en exceso o de lo no debido, es una acción ordinaria, cuya finalidad es lograr que se reconozca por la administración tributaria la existencia del derecho, a diferencia de la acción ejecutiva cuya finalidad es hacer cumplir un título ejecutivo existente contra el fisco.

Concluye que el decreto reglamentario no puede asimilar la acción que tiene quien posee un título ejecutivo con la de quien no lo tiene y solo dispone de una acción ordinaria para obtener el reconocimiento de su derecho.

Solicitó la suspensión provisional de la norma demandada.

### c. Suspensión provisional

El demandante fundamentó la solicitud de suspensión provisional en que el decreto reglamentario violó en forma manifiesta el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y el artículo 2536 del Código Civil al desconocer la regulación sobre prescripción ordinaria y aplicarle a quienes acuden a la acción ordinaria, el término existente en el Código Civil para la acción ejecutiva.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado, en auto de 19 de agosto de 2010, negó la suspensión provisional por considerar que no existía la flagrante violación alegada, pues era preciso hacer un análisis del régimen de devoluciones o compensaciones contenido en el Estatuto Tributario y de la posible infracción al principio de igualdad, lo que no procedía en esa etapa procesal.

### **3. Contestación de la demanda**

Señala el Ministerio de Hacienda, en la oposición a las pretensiones de la demanda, que:

- No es la intención del legislador dar el carácter de imprescriptibles a las obligaciones de devolución de pagos en exceso o de lo no debido. Al no fijar expresamente dicho término de prescripción extintiva, dejó al arbitrio del reglamento su determinación.

- El artículo 851 del Estatuto Tributario<sup>30</sup> otorga facultad de regulación al Gobierno sobre el término para reclamar la devolución por pagos en exceso o de lo no debido. En ejercicio de esta facultad, el Gobierno acudió a la regla general de prescripción de la acción ejecutiva y ordinaria contenida en el artículo 2536 del Código Civil.
- No hay violación del derecho a la igualdad, pues las situaciones reguladas son diferentes: Los términos de prescripción para la devolución de dineros no debidos y la prescripción especial para los saldos a favor originados en impuestos.
- No es posible dejar como imprescriptibles las obligaciones del Estado generadas en pagos de lo no debido. Mal haría el Gobierno en abstenerse de establecer límites al reconocimiento de este derecho.
- No se vulneró el artículo 2536 del Código Civil, pues éste contiene la norma general a la cual se debe acudir para establecer el término de la prescripción cuando la ley especial no lo haga, como es el caso de las devoluciones por pagos de impuestos en exceso o no debidos.
- La remisión de la norma reglamentaria acusada no se hace respecto al trámite administrativo de reconocimiento ya que lo pretendido es no dejar como indefinido el derecho a la devolución.

#### 4. Alegatos de conclusión

La demandada reiteró los planteamientos sostenidos en la contestación.

El demandante reiteró en lo esencial las consideraciones contenidas en la demanda. Adicionó que el artículo 851 del Estatuto Tributario se aplica a aspectos puramente procedimentales, pero no a los sustantivos como es el de la prescripción.

---

<sup>30</sup> “Art. 851, INC. 1º - **Facultad para fijar trámites de devolución de impuestos.** El gobierno establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso”

Aseguró que, en su criterio, el decreto reglamentario remitió al artículo 2536 del Código Civil con el fin de que el término de prescripción fuera el de la acción ejecutiva sin tener en cuenta que los contribuyentes no podían tener título ejecutivo para demandar la devolución por lo que el término de prescripción de su derecho debe ser el de la acción ordinaria.

Señaló que la demanda no pretende dejar sin término de prescripción el derecho a la devolución por pago en exceso o de lo no debido sino a que se aplique el término que en su criterio procede, el de diez años de la acción ordinaria.

## **5. Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Sexto Delegado solicita la denegación de la nulidad por estimar que el decreto acusado no excedió la potestad reglamentaria del gobierno nacional dado que:

- Estaba autorizado por el artículo 851 del Estatuto Tributario en lo relacionado con el término para la solicitud de devolución de pagos en exceso o de lo no debido.
  
- No hay inconsistencia cuando remite al término de cinco años contemplado en el artículo 2536 del Código Civil para la acción ejecutiva, pues la solicitud de devolución o de compensación requiere de un título (declaración, acto administrativo o providencia judicial) en el cual hay una obligación clara y exigible que, por tanto, se asimila a la acción ejecutiva.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

El punto en debate consiste en determinar si con el decreto acusado, el Presidente excedió la potestad reglamentaria prevista en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, en cuanto estableció que la solicitud de devolución o compensación por pagos en exceso, prescribe en el mismo plazo de la acción ejecutiva contemplada en el artículo 2536 Código Civil y no el de la acción ordinaria.

El tema regulado está contenido en la norma acusada así:

“Artículo 11. *Término para solicitar la devolución por pagos en exceso.* Las solicitudes devolución (sic) o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil<sup>31</sup>...”

De una parte, sostiene el demandante que para señalar el término para el trámite de devoluciones o compensaciones por pagos de impuestos en exceso se hizo indebida remisión a la prescripción de la acción ejecutiva, hoy de cinco años. El término de prescripción aplicable, en su criterio, es el de la acción ordinaria, hoy de diez años.

Por su parte, manifiesta la demandada que no se presenta extralimitación de funciones, pues el artículo 851 del Estatuto Tributario autoriza al gobierno nacional regular el tema que se comenta. Añade que la regulación implicó la remisión a una norma general, el artículo 2356 del Código Civil, cuya parte relevante para fijar el término para solicitar la devolución o compensación es el de la acción ejecutiva, es decir, cinco años.

Para decidir es necesario determinar la naturaleza de la solicitud de devolución o compensación por pagos en exceso de impuestos. Si se asimila o equivale a una “acción ejecutiva” la remisión por parte del decreto reglamentario fue adecuada; si por el contrario, se asimila o equivale a una “acción ordinaria”, la remisión de la reglamentación implicó la toma de una posición que en principio solo corresponde al legislador.

Para aclarar el punto debe la Sala acudir a las definiciones legales existentes sobre el tema; si no las hay, se acudirá a su sentido natural y obvio siguiendo la regla del artículo 28 del Código Civil<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Señala el artículo 2536 CC según la modificación por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002:

“**Prescripción de la acción ejecutiva y ordinaria.** La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años, y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término”

<sup>32</sup> “**ARTICULO 28. SIGNIFICADO DE LAS PALABRAS.** Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.”

La “acción” en materia jurídica, consiste en: “Facultad derivada de un derecho subjetivo para hacer valer en juicio el contenido de aquél. En sentido procesal, derecho a acudir a un juez o tribunal recabando de él la tutela de un derecho de un interés”<sup>33</sup>.

De la anterior definición cabe resaltar dos aspectos: El primero, que la expresión se refiere esencialmente a la facultad para exigir o demandar un derecho subjetivo. Y el segundo, que la expresión se utiliza preferencialmente dentro del contexto procesal.

En cuanto al primero, se observa que la expresión “solicitud” contenida en el decreto acusado, es evidentemente ejercicio de una facultad para demandar la devolución o compensación de pagos en exceso. En este sentido es sinónima de la palabra “acción”<sup>34</sup>.

En cuanto al segundo aspecto (su aplicación procesal), se observa que este es el sentido original empleado por el artículo 2536 del Código Civil pues el capítulo al que pertenece se denomina: **“CAPITULO III. DE LA PRESCRIPCIÓN COMO MEDIO DE EXTINGUIR LAS ACCIONES JUDICIALES”**.

Sin embargo, nada obsta, en criterio de la Sala, para que también se aplique en forma genérica a cualquier contexto en que se pretenda la protección o reconocimiento de un derecho subjetivo. Es decir, la actuación ante la administración de impuestos para exigir la devolución o la compensación puede ser considerada válidamente una acción, aunque no judicial sino administrativa.

De ello se deriva que no hay, en principio, impedimento legal para remitirla a la norma del Código Civil.

---

<sup>33</sup> Definición tomada del diccionario jurídico Lex Jurídica, [www.lexjuridica.com/diccionario.php](http://www.lexjuridica.com/diccionario.php) coincidente exactamente con la acepción legal dada por el diccionario de la Real Academia

<sup>34</sup> Esto se confirma de la lectura de las normas del Estatuto Tributario que consagran los conceptos de *compensación* y de *devolución*:

“Art. 815.- **Compensación con saldos a favor.** Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán: (...) b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo”.

“Art. 850.- **Devolución de saldos a favor.** Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.”

Esta remisión es además la pertinente, pues el artículo 2536 del Código Civil consagra la regulación general sobre la prescripción de la acción, sea esta judicial o administrativa.

Ahora, dado que no hay regulación especial en las normas tributarias del término para solicitar la devolución o compensación de los pagos en exceso, se ha de aplicar precisamente dicha regulación general, contenida en el estatuto propio de los derechos patrimoniales.

Así lo ha expresado la Sala<sup>35</sup>:

“Como la ley tributaria, que es especial, no señaló un término para que los contribuyentes soliciten la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, debe aplicarse la norma general de prescripción, esto es, el artículo 2536 del Código Civil...”

Una vez definida la pertinencia del decreto acusado respecto de la remisión al precitado artículo 2536 del Código Civil, corresponde ahora determinar a cuál de las dos acciones mencionadas en la norma pertenece la solicitud de devolución o compensación, si a la ordinaria o a la ejecutiva.

La acción ordinaria es, en sentido estricto, aquélla que inicia una actuación del aparato decisorio que se ha de regir por el procedimiento genérico de dicho organismo. Se opone a la acción especial que implica la aplicación de un procedimiento específico con una finalidad particular<sup>36</sup>. La acción ejecutiva pertenece a este último tipo, sin embargo este criterio es insuficiente para esclarecer la cuestión.

Ahora, dado que por lo general los asuntos tramitados según el procedimiento ordinario buscan “... que el juez juzgue acerca de la existencia del derecho o pretensión... y de las obligaciones que reclama...”<sup>37</sup> se asimila ocasionalmente a la *acción de juzgamiento, o conocimiento o declarativa*, que es la que

---

<sup>35</sup> Sent. de 15 de febrero de 2007, Exp. 14508, Sección Cuarta, C.P. Héctor Romero Díaz

<sup>36</sup> En este sentido Hernando Devis Echandía, Tratado de Derecho Procesal Civil - Parte General Tomo I, Ed. Temis, 1961, pág. 396: “Como nuestro Código trae numerosos juicios o procesos especiales, para casos determinados, y el juicio ordinario para todos los que no estén asignados a uno de aquéllos, podemos distinguir entre *acciones ordinarias*, cuando se ventilan por el juicio ordinario, y *acciones especiales*, cuando tienen procedimiento especial ”

<sup>37</sup> Ib. pág. 398

rigurosamente define la acción tendiente a tal pretensión. Cuando el artículo 2536 del Código Civil se refiere a “acción ordinaria” lo hace en este sentido.

En las acciones declarativas busca el juzgador “resolver quién tiene la razón, bien sea en forma de simple declaración, o de condena contra el demandado, o de comprobar la constitución o reforma o extinción de una relación jurídica”<sup>38</sup>

Por su parte, la acción ejecutiva es aquella a la acude el interesado “...cuando el derecho subjetivo material tiene aparentemente plena certeza, porque consta en un título en donde aparece en forma clara, líquida y exigible al demandado...”, con la finalidad de obtener su satisfacción<sup>39</sup>.

De acuerdo con lo expuesto, observa la Sala, en coincidencia con el concepto del agente del Ministerio Público, que la “acción” o solicitud de devolución o compensación reglamentada por el inciso primero del artículo 11 del Decreto 1000 de 1997 encuentra su lugar natural dentro de las “acciones ejecutivas” y no en el de las ordinarias, puesto que no busca la declaración de un derecho, cuya existencia se sobreentiende, sino la satisfacción del mismo mediante la devolución o su compensación.

La existencia del derecho para el contribuyente y obligación para la administración, se presumen por estar contenidas en un documento que, como lo ha sostenido la Sala, puede ser una declaración tributaria, un acto administrativo o una providencia judicial:

“Los pagos en exceso o de lo no debido pueden surgir de las declaraciones, de los actos administrativos o de las providencias judiciales, que determinen un valor pagado en exceso o la ausencia de obligación, lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución.”<sup>40</sup>

Y este hecho determina que la petición de devolución del pago en exceso o de lo no debido se asimile a una acción ejecutiva.

---

<sup>38</sup> Ib.

<sup>39</sup> Ib. pág. 399

<sup>40</sup> Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Igualmente sent. de 20 de febrero de 2008, exp. 16026, C.P, María Inés Ortiz Barbosa

Tal conclusión ya ha sido descrita por esta Corporación en providencia ya mencionada<sup>41</sup>:

“Como la ley tributaria, que es especial, no señaló un término para que los contribuyentes soliciten la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, debe aplicarse la norma general de prescripción, esto es, el artículo 2536 del Código Civil, conforme al cual **la acción ejecutiva** prescribe en diez años, y, hoy en cinco, a partir de la modificación que a dicha norma introdujo el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. Lo anterior, **porque para pedir la devolución de un pago en exceso o de lo no debido, al igual que de un saldo a favor, debe existir un título que acredite que el contribuyente realizó un pago al fisco que no debía o mayor al que legalmente le correspondía.**” (negrillas fuera del texto)

Ahora, si se considera la solicitud de devolución o compensación de pagos de impuestos en exceso, una acción ejecutiva, es válida la remisión que hace el decreto reglamentario acusado a la regla general de prescripción del Código Civil precisamente para este tipo de acciones, la cual es hoy de cinco años.

En este sentido ha sido tomada dicha remisión en varias providencias de esta Corporación<sup>42</sup>:

“Sin embargo por voluntad del legislador, a las solicitudes de devolución de pagos en exceso o de lo no debido, cuyo procedimiento es el mismo de las devoluciones, no se aplica el término de dos años que la ley tributaria especial señala para éstas, sino la norma general de prescripción que establecen los artículos 11 y 21 el Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de las devoluciones y compensaciones, contenidas en los artículos 2537 y 2536 del Código Civil, conforme al cual, la acción ejecutiva prescribe en diez (10 años, antes de ser modificada esta disposición por el artículo 8 de la Ley 791 de 27 de diciembre de 2002 y, actualmente en cinco (5), si para solicitar el reintegro existe un título que acredite que el contribuyente realizó al fisco un pago no debido o superior al que legalmente le correspondía.”

En idéntico sentido<sup>43</sup>:

“En perfecta coherencia, el Gobierno Nacional, a través del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, reiteró que el término para pedir la **devolución de los saldos a favor**, es de dos años,

---

<sup>41</sup> Sent. de 15 de febrero de 2007, Exp. 14508, Sección Cuarta, C.P. Héctor Romero Díaz

<sup>42</sup> Sent. de 13 de agosto de 2009, exp. 16569, Sección Cuarta, C.P. María Teresa Briceño de Valencia.

<sup>43</sup> Sent. de 15 de febrero de 2007, Exp. 14508, ib.

después del vencimiento del término para declarar (artículo 4); y precisó que **el plazo para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido**, es el de prescripción de la acción ejecutiva, **establecido en el artículo 2536 del Código Civil** (artículo 11).”

Por la misma razón, contrario a lo manifestado por el actor<sup>44</sup>, no se está asimilando indebidamente a quien tiene un título ejecutivo con quien no lo tiene, pues existen documentos que comprueban la existencia de la obligación en forma suficiente para que el tratamiento otorgado por el Código Civil, al cual remitió el decreto acusado, sea precisamente el correspondiente para este tipo de acciones.

Se concluye, en consecuencia, que el inciso primero del artículo 11 del Decreto 1000 de 1997 no excedió la potestad reglamentaria por lo que se deberán desechar los cargos y denegar las pretensiones del demandante.

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,

#### **F A L L A**

**NIÉGANSE** las pretensiones anulatorias del inciso primero del artículo 11 del Decreto 1000 de 1997.

#### **CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

---

<sup>44</sup> Folio 5

### ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17814	Fecha:	26 enero de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	WILLIAM GIRALDO GIRALDO		

#### PROBLEMA JURÍDICO

¿Es inconstitucional e ilegal el numeral 2.1 del artículo 40 del decreto 4048 del 22 de octubre de 2008, por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales?

#### TESIS

No, ya que el numeral 2,1 del artículo 40 del decreto 4048 de 2008 está fundamentado en una ley marco que es la Ley 1111 de 2006, además el gobierno respeto el artículo 189 de la constitución política y con la expedición de la norma demandada no modifico el recurso de reconsideración solo modifico las facultades del área central de la DIAN.

Ubicación Pág.(s):	4	5	6	7								
--------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

#### TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma

048 de 2008

Legalidad del artículo 40 del decreto 4048 de 2008

#### FUENTE FORMAL

Artículo 189 constitución política de Colombia	Artículo 560 del estatuto tributario	Ley 1111 de 2006	Decreto 4048 de 2008	
--	--------------------------------------	------------------	----------------------	--

#### EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	2	3									
--------------------	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de enero de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00035-01(17814)**

**Actor: CONSUELO CALDAS CANO**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO Y OTROS**

**FALLO**

Se decide, en única instancia, la demanda que en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, interpuso la ciudadana Consuelo Caldas Cano.

**i) DEMANDA**

La mencionada ciudadana, demandó la nulidad del numeral 2.1 del artículo 40 del Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008, cuyo texto es el siguiente:

***“Decreto 4048 de 2008***

*“Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*

***EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA, en ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial las que le confieren el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política y el artículo 54 de la Ley 489 de 1998.***

**DECRETA**

(...)

***ARTÍCULO 40°.- COMPETENCIA FUNCIONAL.*** Para efectos de lo previsto en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación:

(...)

**2.1 La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, será la competente para resolver los recursos de reconsideración, interpuestos contra los actos proferidos por las Direcciones Seccionales de Impuestos de Grandes Contribuyentes, de Impuestos de Bogotá y de Aduanas de Bogotá;**

(...)” (negrilla fuera de texto).

Estimó como violados los artículos 150-2 y 189-16 de la Constitución Política, y 44 de la Ley 1111 de 2006. En desarrollo del concepto de violación formuló los siguientes cargos:

Indicó que el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política atribuye al Presidente de la República la facultad de modificar la estructura de los Ministerios, Departamentos Administrativos, y demás entidades y organismos administrativos nacionales.

Que, sin embargo, esta competencia tiene como limitante que tales modificaciones se ajusten a los principios y reglas contempladas en la ley. Para el caso de la estructura de la DIAN esas reglas están determinadas en la Ley 489 de 1998 y en la Ley 1111 de 2006.

Dijo que la Corte Constitucional en la sentencia C-702 de 1999 señaló que las facultades conferidas al ejecutivo en el artículo 189 de la Constitución Política, no pueden ser ejercidas directa o discrecionalmente, y tampoco cuando no se hayan expedido las leyes que señalen sus límites.

Consideró que teniendo en cuenta que las referidas facultades deben ejercerse de conformidad con la ley, le correspondía al Presidente de la República observar las reglas que en materia de competencia estaban previamente definidas en el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006, que modificó el artículo 560 del Estatuto Tributario.

Manifestó que la aludida norma estableció una limitante legal en materia de asignación de competencias, en tanto dispuso que la facultad para resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra las actuaciones cuya cuantía sea igual o superior a 750 UVT e inferior a 5000 UVT, correspondía a los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos, y Aduanas Nacionales de la capital del departamento en el que esté ubicada la Administración que profirió el acto recurrido.

Por lo anterior, el Gobierno Nacional no podía asignar dicha competencia en cabeza de un funcionario de un nivel diferente dentro de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, como lo es, el nivel central.

Que, además, la facultad contenida en el artículo 54 de la Ley 489 de 1998, invocada por el Presidente de la República para expedir el Decreto 4048 antes citado, se reduce sin duda, a la creación de dependencias, que respondan a la misión y naturaleza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Consideró que el Presidente de la República, con la expedición del Decreto 4048 *ibídem*, además de exceder las facultades otorgadas por la Constitución Política para reorganizar una entidad pública, modificó una norma de procedimiento que fijó una competencia. Por tanto, también se vulneró el numeral 2º del artículo 150 de la Constitución Política, el cual le atribuye al Congreso, de manera exclusiva, la facultad para definir competencias y regular el procedimiento tributario.

Alegó que el artículo 560 del Estatuto Tributario, en los términos de la modificación introducida por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006, estableció que la cuantía del objeto del recurso de reconsideración define si es una determinada administración (hoy Direcciones Seccionales) o el nivel central quien debe resolverlo, criterio que debía mantenerse en la norma acusada.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones del actor con los siguientes argumentos:

#### **Departamento Administrativo de la Función Pública.**

Dijo que el Decreto 4048 de 2008 fue expedido por el Gobierno Nacional en ejercicio de las facultades constitucionales y legales previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política y en el artículo 54 de la Ley 489 de 1998. Es decir, se trata de un decreto dictado por el ejecutivo en virtud de una ley marco.

Citó doctrina judicial del Consejo de Estado para indicar que un decreto que desarrolla una ley marco puede derogar otra de estirpe legal.

Adujo que conforme con lo expuesto en la sentencia C-262 de 1995 el ejecutivo, para expedir un decreto de reestructuración de entidades (art.189-16 C.P.), tiene como único límite que las medidas que adopte estén en el marco de los principios y reglas generales que consagra la Ley 489 de 1998.

Que, por lo anterior, la censura hecha a la norma acusada debe negarse, máxime cuando los preceptos acusados como vulnerados no establecen el límite que advirtió la actora.

#### **Ministerio de Hacienda y Crédito Público.**

Adujo que la norma demandada tuvo por finalidad redistribuir las funciones entre el nivel seccional y el nivel central, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1111 de 2006, dado que antes de la expedición de dicha ley, el nivel de mayor jerarquía de la DIAN no tenía la posibilidad de participar en la actuación administrativa adelantada en sede gubernativa.

Consideró que de conformidad con el artículo 54 de la Ley 489 de 1998, el Presidente de la República podía ejercer la facultad no sólo para reestructurar la entidad, sino para determinar las competencias funcionales de acuerdo a la nueva organización.

Además, el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 fijó pautas generales de competencia que no se contraponen a lo dispuesto en la norma acusada. Esta norma no estableció una competencia definitiva sino que la defirió a la estructura funcional que se estableciera, radicándose de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008 en la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos que aunque pertenece al nivel central, tiene la condición de tener su sede en el Distrito Capital.

Advirtió que aun en el evento de que el Decreto 4048 de 2008 modificara las competencias fijadas en la Ley 1111 de 2006, no se configuraría un exceso de la potestad reglamentaria, dado que éste desarrolla una ley marco que le asigna un poder superior al que se predica de una potestad reglamentaria ordinaria.

### **III) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

**El Departamento Administrativo de la Función Pública y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público** reiteraron los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

Observó que si bien el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 dispuso que las dependencias del nivel central eran las competentes para resolver los recursos de reconsideración de cuantía superior a 5000 UVT, y no los de cuantía inferior, esa competencia estaba sujeta a la estructura funcional que se estableciera con lo previsto en el artículo 189-16 constitucional.

Precisó que mediante el Decreto 4048 de 2008 se estableció esa estructura y se determinó en el artículo 21 que a la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, le correspondía resolver los recursos de reconsideración cuya cuantía oscilara entre 750 UVT y 5000 UVT, y los superiores a dicha cantidad.

Manifestó que cuando el numeral 2.1. Del artículo 40 ibídem señala que la aludida subdirección es la competente para resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos proferidos por las Direcciones Seccionales de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y de Aduanas de Bogotá, lo que hace es reiterar lo dispuesto en el artículo 21 en mención, razón por la cual no le asiste la razón a la demandante.

### **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Procede la Sala a pronunciarse sobre la legalidad del numeral 2.1 del artículo 40 del Decreto 4048 de 2008, por el cual se adoptó la estructura funcional de la DIAN para resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra sus actuaciones administrativas.

En ese sentido, corresponde a la Sala determinar si el Presidente de la República al expedir el acto acusado: (i) excedió la competencia que le fue otorgada por el artículo 189-16 constitucional al inobservar las reglas que en materia de competencia estaban previamente definidas en el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 y (ii) modificó una norma de procedimiento que fijó una competencia. Por tanto, si también vulneró el numeral 2º del artículo 150 de la C. P.

El Decreto 4048 de 2008 fue proferido por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial las que le confieren el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política y el artículo 54 de la Ley 489 de 1998.

El numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política dispuso:

*“ARTICULO 189. Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:  
(...)*

**16. Modificar la estructura de los Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, con sujeción a los principios y reglas generales que defina la ley**. (negrilla fuera de texto).

El artículo 54 de la Ley 489 de 1998, estableció los principios y reglas generales con sujeción a los cuales el Gobierno Nacional debe modificar la estructura de los Ministerios, Departamentos Administrativos y demás organismos administrativos del orden nacional:

**“Artículo 54. Con el objeto de modificar, esto es, variar, transformar o renovar la organización o estructura de los ministerios, departamentos administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, las disposiciones aplicables se dictarán por el Presidente de la República conforme a las previsiones del numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política y con sujeción a siguientes principios y reglas generales:**

a) *Deberán responder a la necesidad de hacer valer los principios de eficiencia y racionalidad de la gestión pública, en particular, evitar la duplicidad de funciones;*

b) *<Literal declarado INEXEQUIBLE>.*

c) *<Literal declarado INEXEQUIBLE>.*

d) *<Literal declarado INEXEQUIBLE>.*

e) *Se deberá garantizar que exista la debida armonía, coherencia y articulación entre las actividades que realicen cada una de las dependencias, de acuerdo con las competencias atribuidas por la ley, para efectos de la formulación, ejecución y evaluación de sus políticas, planes y programas, que les permitan su ejercicio sin duplicidades ni conflictos;*

f) *Cada una de las dependencias tendrá funciones específicas pero todas ellas deberán colaborar en el cumplimiento de las funciones generales y en la realización de los fines de la entidad u organismo;*

g) *<Literal declarado INEXEQUIBLE>.*

h) *<Literal declarado INEXEQUIBLE>.*

i) *<Literal declarado INEXEQUIBLE>.*

j) *Se podrán fusionar, suprimir o crear dependencias internas en cada entidad u organismo administrativo, y podrá otorgárseles autonomía administrativa y financiera sin personería jurídica;*

k) No se podrán crear dependencias internas cuyas funciones estén atribuidas a otras entidades públicas de cualquier orden;

l) Deberán suprimirse o fusionarse dependencias con el objeto de evitar duplicidad de funciones y actividades;

m) Deberán suprimirse o fusionarse los empleos que no sean necesarios y distribuirse o suprimirse las funciones específicas que ellos desarrollaban. En tal caso, se procederá conforme a las normas laborales administrativas;

n) Deberá adoptarse una nueva planta de personal.” (negrilla fuera de texto).

La Corte Constitucional<sup>45</sup> al examinar este artículo por el cargo de “supuesta violación a la separación de las ramas del poder público, por entregarse al ejecutivo las competencias ordinarias del Congreso de determinar la estructura de la administración nacional (art. 150-7 C.P.; numerales 15 y 16 del artículo 189 C.P.)”, señaló:

“(…)

**Ahora bien, en cuanto concierne a la modificación de la estructura de los ministerios, departamentos administrativos y demás organismos administrativos del orden nacional, es del resorte ordinario de las competencias que la Carta atribuye al Legislador, trazar las directrices, principios y reglas generales que constituyen el marco que da desarrollo al numeral 7º. del artículo 150, pues es al Congreso a quien compete "determinar la estructura de la administración nacional y crear, suprimir o fusionar ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos y otras entidades del orden nacional, señalando sus objetivos y estructura orgánica", como en efecto, lo hizo en los artículos 52 y 54 -excepto sus numerales b); c); d); g); h); e i) -que serán materia de consideración aparte-, razón esta que lleva a la Corte a estimar que, por este aspecto, están adecuados a los preceptos de la Carta, comoquiera que se ajustó en un todo a sus mandatos.**

En efecto, en el artículo 52 previó los principios y orientaciones generales que el ejecutivo debe seguir para la supresión, disolución y liquidación de entidades u organismos administrativos nacionales; en los numerales a); e); f); j); k); l) y m) del artículo 54 trazó los principios y reglas generales con sujeción a los cuales el Gobierno puede modificar la estructura de los ministerios, departamentos administrativos y los demás organismos administrativos del orden nacional. Así, pues, en cuanto a la acusación examinada, los preceptos mencionados, son exequibles.

**Cosa distinta ocurre con el contenido normativo consignado en los artículos 53; y en los numerales b); c); d); g), h) e i) del artículo 54 que esta Corte encuentra contrarios a los numerales 7º. del artículo 150 y 16 del artículo 189 C.P. pues, en ellos el Legislador ciertamente delegó en el ejecutivo competencias de regulación normativa en materia de creación y autorización de empresas industriales y comerciales del Estado y de sociedades de economía mixta, y en relación con la estructura de la administración, que son de su privativo ejercicio, mediante Ley, según rezan los preceptos constitucionales citados.**

---

<sup>45</sup> Sentencia C-702 de 1999

(...)

Para la Corte, los literales b); c); d); g), h) e i) del artículo 54 en estudio, son contrarios al numeral 7º. del artículo 150 C.P., **pues, es al Congreso a quien le corresponde "determinar la estructura de la administración nacional" y, en relación con cada entidad u organismo del orden nacional "señalar sus objetivos y estructura orgánica."** (negrilla fuera de texto).

Como consecuencia de la decisión que se acaba de transcribir en lo pertinente, resulta claro que a pesar de la declaratoria de inexecutable de los literales b), c), d), g), h) e i) del artículo 54 ibídem, este precepto sigue consagrando los principios y reglas generales a las cuales debe sujetarse el Presidente de la República, al ejercitar la atribución consagrada en el artículo 189 numeral 16 de la Constitución Política.

Dentro de las reglas generales a las que debe sujetarse el ejecutivo al modificar la estructura de las entidades está la de que cada una de las dependencias tendrán funciones específicas pero todas ellas deberán colaborar en el cumplimiento de las funciones generales y en la realización de los fines de la entidad u organismo.

La competencia funcional para conocer el recurso de reconsideración fue establecida en el artículo 560 del Estatuto Tributario, el cual fue modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006, así:

*"ARTÍCULO 44. Modifícase el artículo 560 del Estatuto Tributario, el cual queda así:*

*"Artículo 560. **Competencia para el ejercicio de las funciones.** Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, **de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.***

(...)

***Tratándose de fallos de los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia, la competencia funcional de discusión corresponde:***

*1. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea inferior a setecientos cincuenta (750) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.*

***2. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a setecientos cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Administración que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.***

*3. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes*

para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

(...)

Los recursos de reconsideración que sean confirmados o denegados deberán ser proferidos mediante resoluciones motivadas. Para efectos de lo previsto en los numerales 1, 2 y 3 del presente artículo, serán competentes para conocer los recursos de reconsideración en segunda instancia, los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales que de acuerdo con la estructura funcional sean superiores jerárquicamente a aquella que profirió el fallo.

(...)

**PARÁGRAFO TRANSITORIO. Lo dispuesto en el presente artículo se aplicará una vez se expida por el Gobierno Nacional el decreto de estructura funcional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Hasta tanto se produzca dicho decreto, continuarán vigentes las competencias establecidas conforme con la estructura actual**". (negrilla fuera de texto).

Mediante el Decreto 4048 de 2008, el ejecutivo modificó la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y concretamente, en su artículo 40, adoptó la competencia funcional para resolver el recurso de reconsideración:

**“ARTÍCULO 40. COMPETENCIA FUNCIONAL. Para efectos de lo previsto en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación:**

1. Cuando el acto objeto del recurso incluídas las sanciones impuestas no tenga cuantía o esta sea inferior a setecientas cincuenta (750) UVT, será competente para resolverlo el Jefe de la División de Gestión Jurídica o quien haga sus veces de la Dirección Seccional que profirió el acto recurrido.

2. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción, sea igual o superior a setecientas cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, la División de Gestión Jurídica o quien haga sus veces de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas, de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Dirección Seccional que profirió el acto recurrido, así:

**2.1 La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, será la competente para resolver los recursos de reconsideración, interpuestos contra los actos proferidos por las Direcciones Seccionales de Impuestos de Grandes Contribuyentes, de Impuestos de Bogotá y de Aduanas de Bogotá;**

(...)

3. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción sea superior a cinco mil (5.000) UVT, será competente para fallar el recurso de reconsideración la Subdirección de Gestión Recursos Jurídicos. (...).”

De conformidad con lo anterior, se encuentra que el artículo 560 del Estatuto Tributario con la modificación introducida por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006, estableció de manera general que con sujeción a la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política se determinan los funcionarios, y dependencias de la entidad, competentes para proferir las actuaciones que tiene a cargo la administración tributaria.

Dicha sujeción fue reiterada al asignar la competencia para conocer los recursos de reconsideración que tengan una cuantía igual o superior a 750 UVT e inferior a 5000 UVT, en el sentido de que, serían competentes los funcionarios de la Administración de Impuestos, de Aduanas o Impuestos y Aduanas Nacionales de la capital de departamento en el que esté ubicada la Administración que profirió el acto, **de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.** (Art. 560 E.T. núm. 2)

Entonces, si bien es cierto que la Ley 1111 de 2006 definió las competencias de la DIAN para resolver los recursos de reconsideración que se interpusieran contra sus actuaciones tributarias, también lo es, que las sujetó a la organización por “funciones” que adoptara la entidad.

Lo anterior se ratifica en los antecedentes legislativos que dieron origen a esta disposición<sup>46</sup>. Al respecto se dijo:

*“El Libro Quinto se refiere al Procedimiento tributario sobre el cual se hacen las siguientes modificaciones:*

*1. Dentro del actual marco constitucional, la estructura funcional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales puede establecerse en desarrollo de las facultades que prevé el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.*

**En tal sentido la propuesta precisa que la facultad para radicar la competencia es del Gobierno Nacional, suprimiendo las referencias en el Estatuto Tributario en Directores, Subdirectores, Jefes de Unidades y en general en determinados funcionarios, otorgándole flexibilidad y dinamismo a la facultad de establecer la estructura funcional de la entidad encargada de administrar los impuestos de orden nacional. Esta precisión otorga seguridad jurídica para que el Gobierno Nacional radique, en una dependencia del nivel central o en administraciones con superioridad funcional, la facultad de conocer y resolver los procesos adelantados en las administraciones locales, buscando mayor imparcialidad y transparencia en la toma de decisiones, evitando que los actos administrativos se mantengan aun cuando no tengan fundamento o al contrario.** (negrilla fuera de texto).

Ahora, el artículo 21 del Decreto 4048 de 2008 al establecer las funciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, entre otras, consagró la de “Resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, cuya

---

<sup>46</sup> Gaceta del Congreso No. 262 del 28 de julio de 2006. VI. Estructura del Estatuto Tributario propuesto.

*cuantía sea igual o superior a setecientos cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT;”*

Entonces, el artículo 40 del Decreto 4048 de 2008 al establecer en el numeral 2.1. La competencia funcional para conocer del recurso de reconsideración en cabeza de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, lo que hace es reiterar una de las funciones que le fue otorgada a dicha dependencia.

En este orden de ideas se tiene que dentro de las facultades otorgadas al Presidente de la República por el artículo 189-16 está la de modificar la estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, facultad que debe ejecutarse con sujeción a los principios y reglas generales que defina la ley.

En el *sub lite*, con la expedición del numeral 2.1 del artículo 40 del Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008, no se desconocieron las reglas que en materia de competencia estaban previamente definidas en el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006, puesto que este precepto estableció que dicha competencia fija de acuerdo con la estructura funcional de la entidad, estructura que, como se señaló, fue modificada con sujeción al artículo 189-16 de la C.P. y a la ley (Ley 489 de 1998, art. 54 y Ley 1111 de 2006 art. 44)

La actora también alegó la violación del numeral 2º del artículo 150 de la C. P. La norma en cuestión es del siguiente tenor:

*“Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:*

*(...)*

*2. Expedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones.”*

Lo previsto en el artículo 150-2 impide que el Congreso delegue al Ejecutivo la promulgación de códigos, prohibición que se extiende a los actos de modificación o adición de los mismos, cuando ello implique la alteración de su estructura general o la esencia de los mismos.<sup>47</sup>

En este orden de ideas, es preciso señalar que, cuando el ejecutivo señaló en el numeral 2.1 del Decreto 4048 de 2008 que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos es la competente para resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos proferidos por las Direcciones Seccionales de Impuestos de Grandes Contribuyentes, de Impuestos de Bogotá y de Aduanas de Bogotá, no está irrumpiendo en las funciones legislativas reservadas al Congreso de la República por el artículo 150-2 de la Carta, por cuanto definir la **dependencia** a la que le corresponde conocer de un recurso como el que acá se trata, no es una materia propia de un código<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> Sentencia C-259/08

<sup>48</sup> Para delimitar, el concepto de código, la Corte Constitucional en la sentencia C-365 de 1996 estableció ciertas directrices que permiten distinguir las codificaciones de otras regulaciones jurídicas. Dijo la Corte en la sentencia aludida:

La norma acusada dejó incólume el recurso de reconsideración como medio de impugnación contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales. Simplemente, atendiendo a la modificación de la estructura de la entidad, lo que implicó cambios en las funciones asignadas a las diferentes dependencias, se reasignó la función en comento.

En consecuencia, se denegarán las súplicas de la demanda.

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**

**DENIÉGUENSE** las súplicas de la demanda.

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

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

---

*"(...) [E]sta Corporación considera que para que un cuerpo normativo pueda ser calificado como un código debe cumplir por lo menos con los dos requisitos siguientes:*

*a) Que el cuerpo normativo trate una materia determinada en una forma completa, integral y sistemática. Es decir, no cabe pensar que se está en presencia de un código cuando el texto en análisis deja muchos temas sin resolver, o cuando coexisten con él un gran número de normas que se ocupan de la misma materia, sin que en este último caso dicho cuerpo legal disponga que esas normas se consideren parte integrante del mismo; b) Que exista una manifestación de voluntad por parte del Poder Legislativo para que un cuerpo legal sea elevado a la categoría de código. La Corte ha expresado ya en varias ocasiones (ver supra) que no todas las sistematizaciones normativas constituyen un código. También se han elaborado fórmulas que contribuyen a diferenciar los códigos de los estatutos y de las recopilaciones. Sin embargo, subsisten aún situaciones en las cuales los criterios diferenciadores no son suficientes para resolver las dudas. Esta Corporación estima que en estos casos se ha de recurrir a la cláusula general de competencia que en materia legislativa contempla la Constitución a favor del Congreso. Esta competencia comprende la de que el Legislativo pueda determinar qué campos legales se reserva, elevándolos a la categoría de códigos, de manera que únicamente él pueda decidir sobre la aprobación, derogación o modificación de leyes determinadas. Dado que los códigos constituyen "una técnica legislativa", como es de aceptación general, es lógico que sea el órgano encargado de dictar las leyes el que precise cuál de éstas configura un código, concluyéndose entonces que en los casos en los que el Congreso no resuelve darle esta calidad a un cuerpo normativo se ha de respetar su voluntad de no hacerlo.*

*(...) Queda por resolver si la facultad del Congreso de determinar si un cuerpo legal es y continúa siendo un código debe tener algunos límites. La Corte considera que sí y que esas restricciones deben referirse a la tradición jurídica y al objetivo garantista que animó el surgimiento de la codificación."*

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

### ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17742	Fecha:	25 de junio de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA		

#### PROBLEMA JURÍDICO

¿Es viable la nulidad de la resolución 4951 del 17 de junio de 2005 por la cual se revoca la clasificación arancelaria emitida por la resolución 3041 de 27 de abril de 2005, aunque la demanda se presentó en 2009?

#### TESIS

Si, es viable puesto que las resoluciones de clasificación arancelaria son actos de carácter general y abstracto, en este caso la DIAN no tiene fundamentos teóricos que expusieran la reclasificación arancelaria emitida en la resolución 3041 del 27 de abril de 2005 como lo exige el artículo 236 del estatuto aduanero. Además no es requisito de procedibilidad de la acción de nulidad que la demanda se presente dentro del término de caducidad.

Ubicación Pág.(s):	8	9	10	11	1215	16	17					
--------------------	---	---	----	----	------	----	----	--	--	--	--	--

#### TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

De derecho

#### ASPECTO JURÍDICO

Declarar nulidad de la resolución 4951 del 17 de junio de 2005.

#### FUENTE FORMAL

Art 29 de la constitución política Colombiana	Art 83 de la constitución política Colombiana	Art 14, del código contencioso administrativo	Art 28, del código contencioso administrativo	Art 34, del código contencioso administrativo	Art 74, del código contencioso administrativo	Art 84, del código contencioso administrativo	Art 236 del estatuto aduanero
Resolución 4951 del 17 de junio de 2005	Resolución 3041 del 27 de abril de 2005	Art 155 de la resolución 4240 de 2000 de la Dian					

#### EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	2	3	6								
--------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

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

**SECCION CUARTA**

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., veinticinco (25) de junio de dos mil doce (2012)

Radicación numero: 1100-10-327-000-2009-00027-00(17742)

**Actor: INDUSTRIAS DEL MAIZ S.A. – CORN PRODUCTS ANDINA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

**FALLO**

La Sala decide en única instancia la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho que presentó la actora contra la Resolución 4951 del 17 de junio de 2005, “Por la cual se revoca una clasificación arancelaria”, expedida por la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN.

**ANTECEDENTES**

El 3 de marzo de 2005, INDUSTRIAS DEL MAÍZ S.A. – CORN PRODUCTS ANDINA (en adelante INDUSTRIAS DEL MAÍZ) solicitó a la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN la clasificación arancelaria del producto “Corn Gluten Meal”.

Mediante Resolución 3041 del 27 de abril de 2005, la DIAN clasificó el producto en la subpartida arancelaria 23.09.90.90.00, como una preparación utilizada para la alimentación de los animales, no expresada en otra parte<sup>49</sup>.

Por Resolución 4951 de 17 de junio de 2005, la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN revocó la Resolución 3041 del 27 de abril del mismo año y, en su lugar, clasificó el producto “*Corn Gluten Meal*” en la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00, por tratarse de un subproducto de la industria del almidón<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup> Folios 62 a 64

<sup>50</sup> Folios 57 a 59

## DEMANDA

INDUSTRIAS DEL MAÍZ, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pidió la nulidad de la Resolución 04951 del 17 de junio de 2005. Como restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no procede la reliquidación de tributos aduaneros e imposición de sanciones por parte de la DIAN con base en la clasificación arancelaria determinada en la resolución demandada.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 14, 28, 34, 35, 69, 73, 74 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 236, 563 y 567 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999).
- Artículos 155 y 156 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN.
- Arancel de Aduanas- Regla General Interpretativa 1 y Nota Interpretativa 1 del Capítulo 23.

El concepto de la violación lo concretó así:

### **1. Violación del debido proceso**

La DIAN revocó la Resolución 3041 del 27 de abril de 2005 sin seguir el procedimiento previsto en los artículos 69, 73 y 74 del C.C.A.

Ello, por cuanto no motivó su decisión de revocar el citado acto en ninguna de las causales del artículo 69 del Código Contencioso Administrativo y no presentó nueva información que justificara la nueva clasificación. Además, de la parte motiva de la Resolución 4951, se advierte que la DIAN no tuvo en cuenta fundamentos distintos de los que le sirvieron para fijar la clasificación arancelaria inicial, incluso, las motivaciones de la resolución revocada y del acto acusado son idénticas.

La demandada revocó la Resolución 3041 de 2005, que es un acto particular y concreto, sin contar con el consentimiento expreso y escrito de la actora, como lo ordena el artículo 73 del C.C.A. y sin comunicarle el inicio del procedimiento de

revocación, como lo dispone el artículo 74 *ibídem*, en concordancia con los artículos 14 y 28 del mismo ordenamiento.

La DIAN tampoco le permitió a la demandante conocer y controvertir la supuesta nueva información que condujo a la revocatoria de la Resolución 3041 de 2005. Y, adoptó la decisión de revocar el citado acto sin motivación alguna, siquiera sumaria.

La demandada notificó indebidamente el acto acusado, dado que según los artículos 156 de la Resolución DIAN 4240 de 2000; 3 de la Resolución DIAN 5182 de 2000 y 563 y 567 del Estatuto Aduanero, la resolución de clasificación arancelaria debía notificarse personalmente o por correo.

No obstante, dicha resolución se notificó por aviso, a pesar de que esta forma de notificación solo procede cuando la DIAN ha intentado la notificación por correo en debida forma y a la dirección correcta (artículo 567 del Estatuto Aduanero), lo cual no se cumplió en este caso, por cuanto la demandante no fue citada para la notificación personal ni recibió la notificación por correo.

Dado que el procedimiento con el que la DIAN intentó notificar la Resolución 4951 de 2005 fue indebido, la demandante no pudo controvertir dicha decisión. Solo tuvo conocimiento del referido acto el 9 de febrero de 2009, cuando, en respuesta a su solicitud, recibió copia del acto.

La publicación del acto acusado en el Diario Oficial no suple la notificación ordenada por el artículo 563 del Estatuto Aduanero, pues, la publicación es propia de los actos de carácter general y no de los que tienen carácter particular. Por lo demás, en el encabezado de la publicación erróneamente se advierte que el acto acusado fue notificado.

De manera que, la resolución controvertida no surtió efectos jurídicos, como lo indica el artículo 48 del C.C.A.

En consecuencia, las declaraciones de importación del producto “Corn Gluten Meal” presentadas por la actora desde la notificación de la Resolución 3041 de 2005 tienen pleno soporte en dicho acto, pues, no se entendió modificado por la Resolución 4951 del mismo año, dado que ésta no produjo efectos.

## **2. El acto acusado es nulo por falsa motivación**

Previa solicitud de la actora, en la Resolución 3041 de 2005, la DIAN clasificó el producto “Corn Gluten Meal”, en la subpartida 23.09.90.90.00, de acuerdo con las características del bien.

Por su parte, el acto acusado revocó la Resolución 3041 y clasificó el producto en la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00, para lo cual se valió de las mismas características de la mercancía, descritas en la resolución que revocó. A su vez, agregó que la nueva clasificación obedecía a una “*nueva información consultada*”, que, en ningún momento precisó.

Así, es evidente que la Resolución 4951 incurrió en falsa motivación, en la medida en que, sin justificación fáctica o legal, sin hacer explícita cuál es la nueva información a la que alude y teniendo en cuenta la misma descripción del producto “Corn Gluten Meal”, cambió la clasificación arancelaria del mismo.

## **3. La DIAN violó la presunción de buena fe y el principio de confianza legítima**

El principio de confianza legítima protege a los particulares del cambio súbito de las normas o de la interpretación que de ellas hacen las autoridades públicas y evita la grave alteración de situaciones de las que, por razones objetivas, se espera su durabilidad.

El cambio inesperado de la clasificación arancelaria del producto “Corn Gluten Meal” pugna con el referido principio, por cuanto la actora presentó sus declaraciones aduaneras con arreglo a la Resolución 3041 de 2005, decisión que culminó el procedimiento administrativo iniciado por ésta. Sin embargo, con el acto acusado, la demandada varió abruptamente y sin el cumplimiento de los requisitos legales, la situación legítimamente creada para la demandante.

## **4. El producto “Corn Gluten Meal” se obtiene de un proceso industrial del maíz y no es un residuo de la industria del almidón**

El “Corn Gluten Meal” corresponde a un concentrado de proteína altamente digerible para los animales que se obtiene en el fraccionamiento del maíz por vía

húmeda. Es el subproducto del maíz que resulta del proceso que se inicia con la limpieza y almacenamiento del grano y se obtiene luego de la molienda, junto con el almidón y el forraje.

Con base en la Nota 1 del Capítulo 23 del Arancel Armonizado, el producto en mención debe clasificarse en la partida 23.09, como lo hizo la DIAN en la Resolución 3041 de 2005, dado que se obtiene a través del tratamiento de materias vegetales.

En el mismo orden de ideas, el “Corn Gluten Meal” es un producto que se obtiene de un proceso industrial y no un residuo de la industria del almidón, como se clasificó en el acto acusado. Ello, porque no es un residuo sino una preparación para la alimentación de animales.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN propuso la excepción de caducidad de la acción, por las siguientes razones:

La notificación del acto acusado se practicó en debida forma, porque mediante oficio 7000247-04483 del 20 de junio de 2005 la DIAN envió copia de este acto a la Carrera 5 No. 52-56 de Cali, dirección indicada por la demandante cuando presentó la solicitud de clasificación arancelaria.

No obstante lo anterior, como el 28 de junio de 2005 ADPOSTAL devolvió el correo, de conformidad con el artículo 567 del Estatuto Tributario vigente para la época, el acto acusado se notificó por aviso en el periódico Portafolio del 12 de julio de 2005.

Es de anotar que la DIAN había notificado la Resolución 3041 de 2005 a la dirección mencionada y en aquella oportunidad no fue devuelta por el correo.

Así pues, cuando la actora presentó la demanda (8 de julio de 2009), el término de caducidad de la acción había vencido, comoquiera que aquélla debió presentarse entre el 13 de julio y el 13 de noviembre del 2005.

En todo caso, la presunta nulidad alegada por la actora no está configurada, habida cuenta de que la falta de notificación o indebida notificación de un acto

administrativo no es causal de invalidez en los términos del artículo 84 del C.C.A., sino que genera que el acto sea inoponible frente a terceros.

Asimismo, se opuso a las pretensiones de la demanda por los motivos que se resumen así:

### **1. El acto demandado está debidamente motivado**

Tanto la Resolución 3041 del 27 de abril de 2005 como la Resolución 4951 del 17 de junio del mismo año se dictaron con base en la información suministrada por la demandante; la diferencia entre una y otra consistió en que en el acto acusado se concluyó que el producto “Corn Gluten Meal” es un subproducto de la industria del almidón, conclusión a la que llegó la DIAN después de revisada la información suministrada por la actora y la nueva información que encontró en la literatura técnica.

En efecto, el proceso para la obtención del “Corn Gluten Meal” es el mismo que se sigue para obtener el almidón de maíz por vía húmeda y, que, a su vez, fue el que precisó la demandante en su solicitud de clasificación. El aludido proceso no fue descrito en los considerandos de las Resoluciones 3041 y 4951 de 2005, por cuanto la demandante solicitó no reproducir el documento sin autorización expresa.

Ahora bien, cuando en la nomenclatura arancelaria se hace referencia a los residuos o subproductos, es claro que estos pueden ser el resultado de un proceso industrial. Y, aunque la descripción allegada por el demandante en la solicitud de clasificación arancelaria estaba enfocada a demostrar cómo se obtiene el producto “Corn Gluten Meal”, lo cierto es que se trata de un subproducto que hace parte del proceso general para la obtención del almidón de maíz por vía húmeda.

De otra parte, no hubo una interpretación indebida de las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del Arancel Armonizado, pues, las afirmaciones de la demandante no tienen sustento alguno.

A su vez, los actos administrativos que dicta la DIAN para la clasificación arancelaria pueden ser revisados oficiosamente por la misma entidad para la protección de los principios que rigen la función administrativa, como la transparencia, objetividad y eficacia. La revisión no es producto del capricho de la

Administración sino de la necesidad de proteger derechos de naturaleza colectiva que eventualmente puedan verse afectados.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La actora** resumió en un cuadro comparativo lo expresado en la demanda y en la contestación y sostuvo lo siguiente:

La DIAN no se pronunció sobre si el acto podía revocarse o no sin el consentimiento de ésta. Tampoco dijo nada sobre la violación del principio de confianza legítima ni sobre si el producto “Corn Gluten Meal” es o no un residuo de la industria del almidón. Tales hechos deben ser apreciados por el juez como indicio en contra de dicha entidad, de conformidad con el artículo 95 del Código de Procedimiento Civil y 267 del Código Contencioso Administrativo.

El acto demandado no podía notificarse por aviso, pues, la demandante no recibió el correo ni la citación para la notificación personal. La DIAN no probó la entrega del correo certificado ni su devolución, mucho menos la causal de la supuesta devolución.

**La DIAN** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda.

**El Ministerio Público** solicitó acceder a las pretensiones de la demanda, por los motivos que se sintetizan así:

La DIAN certificó que la resolución demandada fue devuelta por ADPOSTAL el 28 de junio de 2005 y publicada por aviso el 12 de julio del mismo año. No obstante, no existe constancia del motivo de la devolución, por lo que previamente a la notificación por aviso, que es excepcional, debió acudir a otros medios para establecer la ubicación de la demandante<sup>51</sup>.

El hecho de no haber agotado las diligencias para notificar debidamente el acto acusado implica la indebida notificación de éste. En consecuencia, la demanda interpuesta el 9 de julio de 2009 fue oportuna, porque la demandante solo conoció el acto el 9 de febrero de 2009, cuando la DIAN le entregó copia del mismo.

---

<sup>51</sup> Sobre el particular, citó sentencias de la Sala de 13 de noviembre de 2008, exp 15816 y de 26 de noviembre de 2009, exp 17295.

La resolución demandada se halla falsamente motivada puesto que al comparar la motivación de las Resoluciones 3041 y 4951 de 2005 se evidencia que se trata del mismo producto, composición, finalidad, características y forma de obtención. Además, en los considerandos de la Resolución 4951 se menciona que se tiene en cuenta tanto la información suministrada como la nueva información consultada, sin esgrimir argumentación adicional.

Solamente al contestar la demanda, la DIAN explicó que la diferencia entre las resoluciones consistía en que al comparar el proceso de obtención descrito por la actora y el que corresponde a la literatura técnica para obtener el almidón de maíz, se concluye que el producto objeto de clasificación corresponde a un subproducto de la industria del almidón.

Adicionalmente, en la contestación agregó que no había transcrito el proceso en las Resoluciones 3041 y 4951 de 2005 por cuanto no tenía autorización expresa de la actora. Esas precisiones fueron precisamente las que dejó de hacer en el acto demandado, para así garantizar a la actora el derecho de defensa.

La falsa motivación se presenta porque las razones para considerar que un producto es un alimento para animales, que pertenece a la partida 23.09, no pueden ser las mismas que para considerar el producto como un residuo de la industria del almidón de la partida 23.03.

Para garantizar el derecho de defensa de la demandante era necesario que la DIAN expusiera en forma adecuada las razones para reclasificar de oficio el producto “Corn Gluten Meal”, como lo exige el artículo 236 del Estatuto Aduanero.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide si se ajusta a derecho la Resolución 4951 del 17 de junio de 2005 “Por la cual se revoca una clasificación arancelaria”, expedida por el Jefe de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera.

En virtud de dicho acto, la DIAN revocó la Resolución 3041 de 27 de abril de 2005 que, a solicitud de la actora, había clasificado el producto “Corn Gluten Meal” en la subpartida arancelaria 23.09.90.90.00, como una preparación utilizada para la

alimentación de los animales no expresada en otra parte<sup>52</sup>. Y, clasificó el citado producto en la subpartida 23.03.10.00.00 del Arancel de Aduanas, como un subproducto de la industria del almidón.

Para el efecto, la Sala advierte que declarará impróspera la excepción de caducidad, propuesta por la DIAN, y anulará el acto demandado por falsa motivación.

Previamente a resolver los aspectos planteados, la Sala precisa lo siguiente:

En varias providencias, la Sección Cuarta había señalado que los actos de clasificación arancelaria a solicitud de los particulares son de contenido particular y concreto, entre otras razones, porque como consecuencia de su nulidad se genera un restablecimiento del derecho, consistente en clasificar la mercancía en la subpartida que se encuentre acreditada en la demanda.

En sentencia de 23 de junio de 2011, exp 16090 C.P doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala rectificó el criterio anterior y sostuvo que la resolución de clasificación arancelaria de un bien o servicio, independientemente de que se hubiera expedido de oficio o a solicitud de parte, **es un acto de carácter general**.

Las razones que tuvo la Sala para rectificar su posición, y, que de nuevo reitera, fueron, en esencia, las siguientes:

Aun cuando del artículo 236 del Decreto 2685 de 1999 o Estatuto Aduanero<sup>53</sup> parecería desprenderse que los actos de clasificación arancelaria son de contenido particular y concreto cuando la DIAN realiza la clasificación a solicitud de parte, y generales cuando la entidad efectúa la clasificación oficiosamente, lo que

---

<sup>52</sup> Folios 62 a 64

<sup>53</sup> “**ARTÍCULO 236. CLASIFICACIONES ARANCELARIAS.** A solicitud de los particulares, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá efectuar resoluciones, clasificaciones arancelarias de conformidad con el Arancel de Aduanas Nacional.

Adicionalmente, cuando la citada entidad considere necesario armonizar los criterios que deban aplicarse en la clasificación de mercancías, según el Arancel de Aduanas Nacional, efectuará de oficio, mediante resolución motivada, clasificaciones arancelarias de carácter general.

Para los efectos previstos en este artículo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reglamentará lo relativo a la expedición de las mencionadas clasificaciones arancelarias.

Contra las clasificaciones arancelarias no procederá recurso alguno”.

determina si el acto es de una u otra naturaleza **es su contenido y los efectos que pueda generar**<sup>54</sup>.

La clasificación arancelaria de una mercancía *“implica ubicarla en la nomenclatura del Arancel de Aduanas que “(...) es un instrumento económico con el que se regula el intercambio comercial de un país con otros países”. Ese instrumento comprende todas las mercancías susceptibles de comercio internacional a las que se les asigna un código numérico que las identifica de manera unívoca e inequívoca”*<sup>55</sup>.

Las resoluciones de clasificación arancelaria de bienes crean situaciones jurídicas de carácter general y abstracto, pues, tienen como fin especificar la subpartida arancelaria de la nomenclatura del sistema integrado en la que clasifican las mercancías objeto de comercio exterior, clasificación a la que están sujetos todos los usuarios que realicen operaciones de comercio exterior.

El hecho de que la persona que solicita la clasificación arancelaria del bien o cualquier otra persona, pueda afectarse o beneficiarse con la clasificación del bien no implica que la resolución de clasificación arancelaria deje de tener contenido general y abstracto.

Ello, porque los efectos particulares del acto general de clasificación arancelaria solo se producen cuando los usuarios aduaneros importan las mercancías y liquidan los tributos aduaneros correspondientes a la subpartida arancelaria declarada, caso en el cual, las autoridades aduaneras podrán verificar que la liquidación se haya hecho conforme con la clasificación arancelaria pertinente, ya mediante el cotejo directo con el Decreto que adoptó el Arancel de Aduanas ya a través de la aplicación directa de la resolución de clasificación arancelaria. *“En estos eventos, en caso de que prospere la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de corrección del tributo aduanero, el*

---

<sup>54</sup> En ese sentido, entre otras precisiones, citó jurisprudencia de la Sección Primera, en la que se señaló que *“Los actos generales son los que crean, modifican o extinguen una situación jurídica general, no relacionada directamente con alguna persona o cosa determinada; sus supuestos normativos o efectos jurídicos son abstractos, lo cual constituye su característica sustancial, debido a que las consecuencias o previsiones normativas que contemplan no están referidas a nadie individualmente identificado, sino que les son aplicables indistintamente a cualquier persona o cosa que llegare a encontrarse dentro de los supuestos descritos en el mismo* (Acción de Tutela 05001-23-31-000-2007-03042-01, providencia del 24 de enero de 2008, C.P. doctor Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta.

<sup>55</sup> Ver sentencia de la Sala de 23 de junio de 2011, exp 16090.

*restablecimiento del derecho se traduce en la firmeza de la declaración de importación*<sup>56</sup>.

La nulidad simple de las resoluciones de clasificación arancelaria dictadas por la Subdirección Técnica de Gestión Aduanera no genera un restablecimiento del derecho, porque, la clasificación arancelaria se hace en consideración a las características de la mercancía objeto de clasificación y no del sujeto que la solicita. Por lo mismo, aunque el Consejo de Estado declare la nulidad de la clasificación, esta declaración no necesariamente implica que deba decir en qué subpartida clasifica arancelariamente el bien, puesto que el análisis que se hace en las acciones de nulidad simple se enfoca a establecer si el acto demandado es nulo por violación directa de la ley, por cualquiera de las causales previstas en el artículo 84 del C.C.A.

A su vez, en las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, además de lo anterior, *“se establece si el acto ha lesionado un derecho o ha ocasionado un daño que deba ser reparado, caso en el cual, la jurisdicción puede restablecer el derecho in natura, esto es, procurando devolver las cosas al estado en que se encontraban antes de la expedición del acto o resarcir el daño por equivalente, esto es, compensar el menoscabo patrimonial sufrido.”*<sup>57</sup>

Además, el artículo 157 de la Resolución 4240 de 2000, modificado por el artículo 51 de la Resolución 7002 de 2001, (reglamentarias del Decreto 2685 de 1999) prevé que las clasificaciones arancelarias expedidas mediante resolución serán de carácter general y de obligatorio cumplimiento.

Y, el artículo 28 [parágrafo] del Decreto 4048 de 2008, sobre las funciones de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera, también dispone que la clasificación arancelaria que realice esta Subdirección (numeral 7) es el criterio determinante y obligatorio para establecer el tratamiento tributario de los bienes sujetos a los tributos administrados por la DIAN, cuando dicha clasificación se tome como referencia para la aplicación o exclusión de impuestos<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> *Ibíd*em

<sup>57</sup> *Ibíd*em

<sup>58</sup> Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

A su vez, la Sala precisó que *“como la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de comercio exterior es relevante no solo para efectos de facilitar la formulación de la política comercial de los países, o para efectos estadísticos o de análisis o de investigación de estudios económicos, o para determinar el origen de las mercancías y facilitar las negociaciones internacionales, sino también para efectos de la tributación aduanera interna de cada país, a la Sección Cuarta del Consejo de Estado le compete resolver sobre las demandas tanto de nulidad simple como de nulidad y restablecimiento del derecho de los actos administrativos que determinen la clasificación arancelaria de las mercancías.”*<sup>59</sup>

De acuerdo con el criterio que se ha dejado expuesto, y que la Sala reitera, las resoluciones de clasificación arancelaria son actos administrativos de contenido general, demandables en acción de nulidad. En consecuencia, para ser obligatorias frente a los administrados deben publicarse en el Diario Oficial (artículos 43 del Código Contencioso Administrativo y 119 [parágrafo] de la Ley 489 de 1998).

Asimismo, pueden ser demandadas por cualquier persona (artículo 84 ibídem); en cualquier tiempo, a partir de su expedición (artículo 136 ib) y no requieren el agotamiento previo de la vía gubernativa (artículo 135 ib).

Ahora bien, sobre la base de que la Resolución 4951 de 2005 era de contenido particular y concreto, la actora alegó que este acto fue indebidamente notificado por aviso del 12 de julio de 2005, motivo por el cual solo conoció su contenido el 9 de febrero de 2009, cuando la DIAN le entregó copia de dicha resolución.

A su turno, la DIAN sostuvo que el acto fue notificado en debida forma, por lo que la demanda debía presentarse hasta el 13 de noviembre de 2005. Por lo tanto, como la demanda se presentó el 8 de julio de 2009, la acción se encuentra caducada.

Comoquiera que la Sala rectificó su criterio en el sentido de que las resoluciones de clasificación arancelaria son actos de carácter general y abstracto, no es requisito de procedibilidad de esta acción que la demanda se presente dentro del término de caducidad.

---

<sup>59</sup> Ver sentencia de la Sala de 23 de junio de 2011, exp 16090.

Por el contrario, la demanda puede ser presentada en cualquier tiempo, como lo prevé el artículo 136 del Código Contencioso Administrativo.

Así las cosas, habida cuenta de que el acto demandado es de carácter general y su oponibilidad a la comunidad se cumplió con la publicación en el Diario Oficial 45.918 de 24 de mayo de 2005<sup>60</sup>, a partir de dicha fecha goza de obligatoriedad de carácter general, conforme con el artículo 43 del Código Contencioso Administrativo y, por tanto, podía ser demandada en cualquier tiempo<sup>61</sup>.

En consecuencia, por sustracción de materia se declarará impróspera la excepción de caducidad propuesta por la DIAN.

En relación con el cargo de falsa motivación, la Sala precisa lo siguiente:

La demandante sostuvo que la DIAN cambió la clasificación arancelaria del producto “Corn Gluten Meal” teniendo en cuenta la misma descripción del bien y sin ninguna justificación fáctica o legal, puesto que no precisó cuál era la nueva información que había tenido en consideración para ordenar la reclasificación.

Pues bien, el 3 de marzo de 2005, la actora presentó a la DIAN la solicitud de clasificación arancelaria del producto “Corn Gluten Meal”. En la descripción y características del bien, precisó que *“es un concentrado de proteína altamente digestible en todas las especies animales. Se obtiene en el fraccionamiento del grano de maíz por vía húmeda; contiene la mayor parte de la proteína del endospermo del grano, junto con pequeñas cantidades de fibra y almidón”*<sup>62</sup>

A la solicitud, allegó la ficha técnica del producto en inglés y español. En la parte inferior del documento decía “CONFIDENCIAL- NO REPRODUCIR”<sup>63</sup>

Previa solicitud de la DIAN de 7 de marzo de 2005<sup>64</sup>, la actora amplió la información sobre el “Corn Gluten Meal” en cuanto a la apariencia y propiedades

---

<sup>60</sup> Folio 98

<sup>61</sup> Ver sentencia de la Sala de 23 de junio de 2011, exp 16090.

<sup>62</sup> Folio 144

<sup>63</sup> Folios 146 a 148

<sup>64</sup> Folio 143

físicas, composición cuantitativa para el 100%<sup>65</sup> y el proceso de obtención<sup>66</sup>. En el documento de proceso de obtención se lee que no debe ser reproducido “sin autorización expresa”.

Mediante Resolución 3041 de 27 de abril de 2005, la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN clasificó el producto “Corn Gluten Meal” en la subpartida 23.09.90.90.00 del Arancel de Aduanas<sup>67</sup>, “como una preparación utilizada para la alimentación de los animales, no expresada en otra parte<sup>68</sup>.”

De acuerdo con el Arancel de Aduanas vigente para el año 2005 (Decreto 4341 de 2004<sup>69</sup>), la clasificación del producto “Corn Gluten Meal” en la subpartida 23.09.90.90.00 “las demás”, implica que pertenece a la partida 23.09 “Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales”.

La Resolución 3041 de 2005 se notificó por correo certificado a la actora<sup>70</sup> y se publicó en el Diario Oficial 45.918 de 24 de mayo de 2005<sup>71</sup>.

Como considerandos de la resolución en mención, la DIAN previó en lo pertinente:<sup>72</sup>

“Que la empresa Industrias del Maíz S.A. Corn Products Andina, nit No 890.301.690-3, mediante formato radicado con el No 16234 de marzo 03 de 2005, presentó solicitud para la clasificación arancelaria del producto denominado técnicamente “CORN GLUTEN MEAL” y comercialmente “CORN GLUTEN MEAL”.

[...]

“Que **con la información suministrada** se establece que la mercancía corresponde a un concentrado de proteína altamente digestible (sic) para todas las especies animales en forma de sólido de color amarillo, con olor característico a cereal, densidad 0.5-0.6 f/ml, insoluble en agua

---

<sup>65</sup> Sobre la información del producto, la actora presentó los siguientes datos: Apariencia: Sólido. Color: Amarillo. Olor: característico a cereal. Propiedades físicas. Densidad: 0.5-0.6 g/ml. Solubilidad en agua: insoluble. Granulometría: el 80% pasa a través de una malla 20” (Folio 153)

<sup>66</sup> Folios 150 a 152

<sup>67</sup> El artículo 236 del Estatuto Aduanero prevé que contra las clasificaciones arancelarias no procede recurso alguno.

<sup>68</sup> Folios 62 a 64

<sup>69</sup> Este Decreto fue derogado por el Decreto 4589 de 2006

<sup>70</sup> Folio 63 vto

<sup>71</sup> Folio 64

<sup>72</sup> Folios 62 y 63

y con una granulometría tal que el 80% pasa a través (sic) un tamiz de malla 20”<sup>73</sup>.

Este producto es obtenido **en el fraccionamiento del grano de maíz por vía húmeda** y responde al siguiente análisis nutricional: humedad 7 a 13%, grasa cruda 5% máx, fibra cruda 2% máx, cenizas 3% máx, proteína 59% mín, almidón 20% máx, nutrientes digestibles totales 89% mín. Se utiliza en la preparación de alimentos para animales y se presenta en sacos de 50 kg y a granel”.<sup>74</sup> (Resalta la Sala)

Por su parte, en la Resolución 4951 del 17 de junio de 2005, la DIAN revocó la Resolución 3041 del mismo año y clasificó el producto en mención en la subpartida 23.03.10.00.00 del Arancel de Aduanas, por tratarse de un subproducto de la industria del almidón<sup>75</sup>.

La nueva clasificación arancelaria que efectuó la DIAN del producto “Corn Gluten Meal” en la subpartida 23.03.10.00.00 implica que pertenece a la partida arancelaria 23.03<sup>76</sup>, como residuo de la industria del almidón y residuos similares (10.00.00).

La Resolución 4951 de 2005 fue notificada por aviso publicado en el periódico “Portafolio” el 12 de julio de 2005<sup>77</sup> y publicada en el Diario Oficial 45.974 del 19 de julio de 2005<sup>78</sup>.

En los considerandos de la Resolución 4951 de 2005, ahora demandada, en lo pertinente se lee<sup>79</sup>:

“Que la empresa Industrias del Maíz S.A. Corn Products Andina, nit No 890.301.690-3, mediante formato radicado con el No 16234 de marzo 03 de 2005, presentó solicitud para la clasificación arancelaria del producto denominado técnicamente “CORN GLUTEN MEAL” y comercialmente “CORN GLUTEN MEAL”.

[...]

---

<sup>73</sup> Esta descripción corresponde a la informada por la actora en el documento “CORN GLUTEN MEAL” (Folio 153).

<sup>74</sup> Esta es la información que aparece en el mismo documento del folio 153.

<sup>75</sup> Folios 57 y 58

<sup>76</sup> Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en «pellets».

<sup>77</sup> Folio 97

<sup>78</sup> Folio 98

<sup>79</sup> Folios 57 y 58

Que revisada la información suministrada **y con base en nueva información consultada**, se establece que la mercancía corresponde a un concentrado de proteína (sic) altamente digestible para todas las especies animales, en forma de sólido de color amarillo, con olor característico a cereal, densidad 0.5-0.6g/ml, insoluble en agua y con una granulometría tal que el 80% pasa a través (sic) un tamiz de malla 20”.

Se obtiene como **subproducto en el proceso de obtención de almidón de maíz por vía húmeda** y responde al siguiente análisis nutricional: humedad 7 a 13%, grasa cruda 5% máx, fibra cruda 2% máx, cenizas 3% máx, proteína 59% mín, almidón 20% máx, nutrientes digestibles totales 89% mín. Se utiliza en la preparación de alimentos para animales y se presenta en sacos de 50 kg y a granel”. (Resalta la Sala)

Cabe anotar, que al comparar la resolución revocada y la que la revocó, se advierte que para clasificar la mercancía en dos subpartidas arancelarias distintas, la demandada tuvo en cuenta **motivos idénticos**, esto es, la información suministrada por la actora, con base en la cual *“la mercancía corresponde a un concentrado de proteína altamente digestible para todas las especies animales en forma de sólido de color amarillo, con olor característico a cereal, densidad 0.5-0.6g/ml, insoluble en agua y con una granulometría tal que el 80% pasa a través (sic) un tamiz de malla 20”*.

Así, de acuerdo con los considerandos del acto demandado, la única nueva “razón” que tuvo la DIAN para revocar la Resolución 3041 de 2005 y reclasificar el “Corn Gluten Meal” en la subpartida 23.03.10.00.00 del Arancel de Aduanas, fue la *“nueva información consultada”* por ésta.

No obstante, al revisar los **antecedentes administrativos del acto acusado** no existe prueba de cuál fue la nueva información consultada por la DIAN, ni, por ende, puede determinarse qué valor probatorio debía dársele.

Tampoco se advierte cómo esa “nueva información” que la DIAN dijo consultar, condujo a que la misma mercancía, que se insiste, según las Resoluciones 3041 y 4951 de 2005, corresponde a un concentrado de proteína altamente digestible para los animales, con el mismo análisis nutricional, dejara de ser “un producto obtenido en el fraccionamiento del grano de maíz por vía húmeda” y se convirtiera en un “subproducto en el proceso de obtención de almidón de maíz por vía húmeda”.

Así las cosas, no existe prueba de la nueva información que, según el acto acusado, consultó la DIAN para reclasificar arancelariamente el producto “Corn Gluten Meal”.

Como lo advirtió el Ministerio Público, solo al contestar la demanda, la DIAN trató de justificar su omisión, para lo cual sostuvo que revisó nuevamente la información técnica suministrada por la actora y comparó el proceso de obtención descrito por ésta “con el que encontró en la literatura técnica”, de donde concluyó “que el producto objeto de clasificación correspondía a lo que arancelariamente se conoce como un subproducto de la industria del almidón”<sup>80</sup>

Sin embargo, estas afirmaciones, además de que no pueden complementar las que se dejaron de hacer en el acto acusado, carecen de soporte probatorio. En efecto, no aparece en el expediente cuál fue la “literatura técnica” que tuvo en cuenta la DIAN para arribar a la conclusión a la que llegó en la Resolución 4951 de 2005.

Tampoco resulta claro qué es la “literatura técnica” para efectos de la clasificación arancelaria de una mercancía y cuál sería el valor probatorio de ésta.

Todo lo anterior corrobora que el acto demandado está viciado de nulidad porque fue falsamente motivado. En efecto, según la Resolución 4951 de 2005, la reclasificación de la partida arancelaria obedeció a la información que había suministrado la actora -cuando se expidió la Resolución 3041 de 2005-, que no podía dar lugar al cambio de la subpartida arancelaria de la mercancía, pues, llevaba a concluir que el producto “Corn Gluten Meal” es un concentrado de proteína altamente digerible para todas las especies animales, que se obtiene por el fraccionamiento del grano de maíz por vía húmeda.

Además, en el acto demandado se precisa que dicha reclasificación también se debió a la nueva información consultada”, hecho que no está probado en el expediente.

Sobre el particular, reitera la Sala que existe falsa motivación del acto demandado si se demuestra que *“los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados*

---

<sup>80</sup> Folio 166

*dentro de la actuación administrativa*<sup>81</sup>. En este caso, el motivo determinante de la revocatoria de la clasificación arancelaria fue precisamente la nueva información que la DIAN consultó, hecho que, se insiste, no se encuentra probado en el proceso.

Correlativamente, al reclasificar la mercancía sin que existiera una información clara y fidedigna que permitiera la modificación de la subpartida arancelaria, el acto también incurrió en falsa motivación dado que *“la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.”*<sup>82</sup> En este caso, está demostrado que, según la información existente en el proceso, esto es, la suministrada por la actora, el producto “Corn Gluten Meal” no podía ser reclasificado arancelariamente como lo hizo la demandada.

De otra parte, no es aceptable el argumento de la DIAN en el sentido de que como la demandante solicitó no reproducir el documento en donde se fija el proceso para la obtención del “Corn Gluten Meal”, no pudo describir dicho proceso en el acto acusado. Ello, porque el proceso de obtención del “Corn Gluten Meal” que la demandante aportó fue para demostrar que dicho producto se obtiene **“en el fraccionamiento del grano de maíz por vía húmeda”**<sup>83</sup>. No obstante, lo que concluye el acto acusado es que el “Corn Gluten Meal” **se obtiene como subproducto de almidón de maíz por vía húmeda**, conclusión que no tiene soporte en la información suministrada por la actora.

Las razones que anteceden son suficientes para anular la Resolución 4951 de 2005, expedida por la DIAN, sin que haya lugar a ordenar el restablecimiento del derecho, por las razones que se expusieron al precisar que, conforme con la nueva orientación de la Sala, dicho acto es de contenido general e impersonal.

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,

---

<sup>81</sup> Sentencia de 25 de junio de 2011, exp 16090 C.P.doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>82</sup> *Ibidem*

<sup>83</sup> Folios 144 y 150 a 152.

## FALLA

1. Por sustracción de materia, **DECLÁRASE** impróspera la excepción de caducidad de la acción.
2. **DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución 4951 del 17 de junio de 2005, por medio de la cual la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN revocó la Resolución 3041 de 27 de abril de 2005 y clasificó el producto “Corn Gluten Meal” en la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00.
3. **RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que figura en el folio 188.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente de la Sección

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

Expediente No.	17651	Fecha:	26 Enero 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	x
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	WILLIAM GIRALDO GIRALDO		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿Es concordante el decreto reglamentario 841 de 1998 con el artículo 476 del Estatuto Tributario respecto a los servicios de seguridad social exceptuados de IVA?

**TESIS**

Si, es concordante puesto que el decreto contiene parte textual del numeral 8 del artículo 476 del estatuto Tributario y es clara en definir los servicios de seguridad social exceptuados de IVA, además dentro de las labores del ejecutivo está la de hacer cumplir las leyes y la norma demandada se ciñe a una norma superior que en este caso es la Ley 100 de 1993,

Ubicación Pág.(s):	4	5	6										
--------------------	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

Interpretación de Norma

**ASPECTO JURÍDICO**

Determinar si el decreto respeta lo dicho en el artículo 476 del E.T

**FUENTE FORMAL**

Ley 100 de 1993	Art 48 de la Ley 488 de 1998	Art 476 numeral 3 del Estatuto Tributario	Art 1 literal d) del decreto 841 de 1998	
-----------------	------------------------------	---	--	--

**EXTRACTO**

Ubicación Pág.(s):	1	2	3	3									
--------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de enero de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00020-00(17651)**

**Actor: CARLOS ALFREDO RAMIREZ GUERRERO**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO**

**FALLO**

En ejercicio de la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo el ciudadano CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO demandó a la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que se declare la nulidad del literal d) del artículo 1º del Decreto Reglamentario No. 841 de 1998 *“Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con el Sistema General de Seguridad Social y se dictan otras disposiciones.”*. Dispone la norma demandada:

***“ARTICULO 1o. SERVICIOS VINCULADOS CON LA SEGURIDAD SOCIAL EXCEPTUADOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. De conformidad con lo previsto en el numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptuados del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993:***

***(...)d) Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida.”***<sup>84</sup>

**I) DEMANDA**

El actor adujo que el literal d) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998 tenía que estar sujeto a lo previsto en el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, que regula como excluidos del impuesto sobre las ventas, los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con la Ley 100 de 1993.

Solicitó que se declare la nulidad del literal d) del artículo 1º *ibídem*, por los motivos de ilegalidad manifiesta que esta Sala expuso en la sentencia del 5 de octubre de 2009<sup>85</sup>, mediante la cual se anuló el Concepto No. 15470 de la

---

<sup>84</sup> El inciso 1º del artículo 1º del Decreto 841 de 1998 fue modificado por el Decreto 2577 de 1999, así: *“De conformidad con lo previsto en los numerales 3º y 8º del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptuados del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993: ”*

<sup>85</sup> Exp. 16201, C. P. Héctor J. Romero Díaz

DIAN, que señalaba *“las comisiones que reciben las entidades bancarias por la prestación del servicio del pago de pensionados, se encuentran gravadas con el Impuesto sobre las Ventas”*. Según el actor, el concepto declarado nulo tenía como respaldo el literal antes citado, que ahora se ruega anular.

Haciendo énfasis en la referida sentencia, precisó también que la norma acusada *“restringió la extensión de la proposición jurídica contenida en la disposición superior del numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, pues interpretó que sólo se exceptúan o excluyen del IVA en materia de seguridad social: los servicios prestados por la administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida”*

Concluyó que es manifiesta la infracción del numeral 3º del artículo 476 del E.T. por parte del literal d) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998, en grado tal que, por inconstitucional, la Sala en la sentencia referida no lo aplicó.

## II) OPOSICIÓN

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones del actor con los siguientes argumentos:

### **Inexistencia de violación del numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario**

El artículo 476 del E.T. estableció los servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, y con fundamento en dicha disposición, el ejecutivo expidió el Decreto 841 de 1998, normativa en la que se señalaron los servicios vinculados con la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas. Estas exclusiones son de carácter objetivo, es decir que toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que la realiza.

Con la norma demandada no se extralimitaron las funciones del ejecutivo, toda vez que el literal en comento indica como servicios exceptuados del impuesto sobre las ventas los prestados por las administradoras del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, servicios dentro de los que está el pago de las mesadas pensionales, dineros que corresponden al sistema de seguridad social.

## III) COADYUVANTE

El ciudadano Diego Luis Gutiérrez Lacouture apoyó las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

### **Ilegalidad en cuanto al objeto**

El acto acusado por ser un decreto reglamentario no puede establecer excepciones ni restringir lo preceptuado por el artículo 476 del Estatuto Tributario.

### **Inconstitucionalidad por omisión**

Advierte el coadyuvante que la inconstitucionalidad por omisión hace referencia al evento en que una norma omite incluir en su contexto normativo, determinadas situaciones fácticas, de hecho o derecho, que por no ser incluidas generan su inconstitucionalidad, pues no desarrollan los postulados y principios de la Carta Política.

Para demostrar dicha inconstitucionalidad el actor encontró demostrado: (i) que la norma sobre la cual se predica la omisión es el literal d) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998, al referirse únicamente a que estarán exceptuados del impuesto sobre las ventas los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida. No incluyó que también están exentos de dicho gravamen los insumos adquiridos por las entidades de seguridad social para ejercer su actividad, y los bienes y servicios que sin ser médicos (en el caso de las EPS y ARP) constituyen gastos administrativos para la prestación de servicios vinculados a la seguridad social; (ii) que los recursos que pertenecen al Sistema General de Seguridad Social, tanto los administrativos como los destinados a la prestación del servicio, no pueden ser objeto de ningún gravamen de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la C.P. Por tanto, la omisión en que incurrió el acto acusado no obedece a una razón objetiva y suficiente; (iii) se causa una desigualdad injustificada entre los servicios médicos exceptuados del gravamen a las ventas, y los bienes y servicios administrativos vinculados a la seguridad social, que no están amparados por dicha exención; (v) la omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del legislador de proteger los recursos del sistema de seguridad social, impuesto por mandato del artículo 48 de la Constitución Política de Colombia.

### **Omisión del artículo 1º literal d) del Decreto 841 de 1998**

En este acápite se indicó que la finalidad de la coadyuvancia es *“demostrar que cuando una E.P.S contrata y cancela servicios o bienes con recursos vinculados del sistema de seguridad social en salud, lo hace con dineros que por su naturaleza y origen de conformidad con el artículo 48 de la Constitución Nacional, tienen una finalidad específica y no se pueden destinar ni utilizar para fines diferentes, y por lo mismo, hacen parte del artículo 476 No. 3 del Estatuto Tributario lo cual indica que la excepción establecida por el decreto 841 no se puede restringir únicamente a los dos cargos: régimen de ahorro individual con solidaridad y régimen de prima media con prestación definida, en el evento de hacerlo sería nula por ilegalidad en su objeto al existir una contradicción con una norma de carácter superior.” (sic).*

Señaló que existe reiterada jurisprudencia de la Corte Constitucional que reconoce el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social y su destinación específica conforme al artículo 48 constitucional. La doctrina judicial ha precisado que los dineros del sistema general de seguridad social no pueden estar sometidos a impuestos, puesto que estos tributos serían en la práctica trasladados al presupuesto general de la Nación y terminarían sufragando otro tipo de gastos, lo que vulneraría el mandato del artículo 48 de la C.P.

#### **IV) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**El accionante** en los alegatos reiteró que mientras la norma superior excluye del impuesto a las ventas los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con la Ley 100 de 1993, el citado reglamento exceptúa del IVA los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, por lo cual este último *“modifica los requisitos de la exclusión y le quita el carácter de objetiva, facultad que sólo corresponde al legislador”*

**El Ministerio de Hacienda y Crédito Público** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

**El Coadyuvante** no presentó alegatos de conclusión.

**El Ministerio Público** dentro de esta etapa procesal rindió concepto en los siguientes términos:

El Decreto Reglamentario 841 de 1998 no viola el artículo 476 del estatuto tributario, por cuanto el literal d) que se demanda es una transcripción exacta de los servicios exceptuados en el numeral 8º del referido artículo 476.

No es de recibo la pretensión del actor en cuanto solicitó declarar la nulidad de la norma acusada con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado que declaró la nulidad del concepto DIAN 15479 de 2006, por cuanto ésta tiene efectos en el caso específico, singular y concreto.

Finalmente, sobre la presunta omisión que realiza el decreto al no excluir del IVA otras actividades vinculadas con el sistema de seguridad social, consideró que la referida omisión no afecta en nada la legalidad de la norma que se demanda.

Por lo anterior, sostuvo que el literal d) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998 no viola el precepto legal invocado por el actor y solicitó negar las pretensiones de la demanda.

#### **V) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Procede la Sala a pronunciarse sobre la legalidad del literal d) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998, por el cual se reglamentó parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con el Sistema General de Seguridad Social.

El actor adujo que el precepto acusado debía subordinarse a lo dispuesto en el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, y que al no hacerlo se restringió el contenido de esa disposición superior, por lo que se impone el análisis de la figura de la potestad reglamentaria.

El artículo 189-11 de la C.P. es el fundamento de la potestad reglamentaria, según el cual el Ejecutivo está revestido de la facultad para expedir decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes. Esta

competencia, por ende, está dirigida a determinar reglas específicas para que los distintos organismos del Estado cumplan adecuadamente con las disposiciones legislativas.

Esta facultad está sujeta a ciertos límites, que no son otros que la Constitución y la Ley misma, ya que al reglamentar no le es dado ampliar, **restringir** o modificar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben estar subordinadas a la ley respectiva y tener como finalidad exclusiva la cabal ejecución de ella.<sup>86</sup>

Ahora bien, en uso de la potestad reglamentaria del ejecutivo (numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política) expidió el Decreto 841 del 7 de mayo de 1998, determinando en su artículo 1 los servicios vinculados con la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas:

**ARTICULO 1o. SERVICIOS VINCULADOS CON LA SEGURIDAD SOCIAL EXCEPTUADOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** *De conformidad con lo previsto en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptuados del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993:*

**D. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida;**<sup>87</sup> (Negrilla fuera del texto).

Nótese que el artículo 1º del Decreto 841 de 1998 (con la modificación introducida por el Decreto 2577 de 1999), indica como norma legal<sup>87</sup> con fundamento en la cual establece los servicios exceptuados del impuesto sobre las ventas, el artículo 476 del E.T., numerales 3º y 8º, cuyo texto es del siguiente tenor:

**ARTICULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** *<Artículo modificado por el artículo 48 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:*

3. *<Numeral modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447 las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por la administración de los fondos comunes, las comisiones recibidas por los comisionistas de bolsa por la administración de fondos de valores, las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión, el arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Así mismo están exceptuadas las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización.*

(...)

8. *<Numeral modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos profesionales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del*

---

<sup>86</sup> Consejo de Estado, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 30 de mayo de 2011. Radicación: 11001-03-27-000-2009-00024-00(17699)

<sup>87</sup> La potestad reglamentaria, tiene naturaleza derivada, puesto que requiere de la preexistencia de material legislativo para su ejercicio.”

*régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, diferentes a los planes de medicina prepagada y complementarios a que se refiere el numeral 3 del artículo 468-3 ” (negrilla fuera de texto)*

Como se observa, la norma que ahora se pide anular, es decir, el literal d) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998, contiene la misma premisa prevista en el numeral 8º del artículo 476 del Estatuto Tributario, por lo que se subordinó a la ley respectiva, es decir que no alteró o modificó el contenido y el espíritu de la ley.

Tampoco se puede argumentar que por no subordinarse el literal d) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998 a lo previsto en el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, se está restringiendo la norma superior, excluyendo del impuesto sobre las ventas en materia de seguridad social únicamente los servicios prestados por la administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, por cuanto como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-341 de 2007, las exclusiones a dicho gravamen consagradas en el numeral 3º como en el 8º del artículo 476 del E.T. toman en consideración la naturaleza del servicio y no la persona que los preste.

Al respecto así se dijo:

*“(…), en lo que atañe al régimen general del IVA, pueden crearse exenciones o gravámenes a tasa cero que dan derecho al descuento de los impuestos a las ventas pagados por el responsable; o exclusiones, es decir, exoneraciones imperfectas que implican la no causación del gravamen en la venta del bien o la prestación del servicio, sin lugar al derecho al descuento. **En tal sentido, el legislador puede optar por diversas modalidades de exclusión: subjetiva, objetiva o mixta.** La primera se presenta cuando determinado grupo de personas son excluidas del pago de tributo, como es el caso de ciertos bienes de los diplomáticos; **la segunda, tiene lugar cuando determinados bienes o servicios quedan exentos del pago del impuesto, con independencia de la persona que lo adquiera;** la última, tiene lugar cuando la exclusión se presenta por la calidad del bien o servicio y de la persona que lo adquiere o lo presta.*

***Así las cosas, las exclusiones del pago del IVA a las cuales aluden los numerales 3º y 8º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza.** En otras palabras, el legislador simplemente estructuró una exclusión a un gravamen remitiendo a unos servicios que aparecen consignados en la Ley 100 de 1993, algunos de ellos, como se ha visto, prestados por las Cajas de Compensación familiar (...)” (Negrilla fuera de texto)*

En cuanto a que se declare la nulidad del acto acusado, por los motivos de ilegalidad que esta Sala expuso en la sentencia del 5 de febrero de 2009<sup>88</sup>, la Sala precisa que la referida sentencia declaró la nulidad del concepto de la DIAN 015470 del 20 de febrero de 2006, es decir que la declaración versó sobre una interpretación de normas de carácter tributario efectuada por una entidad del Estado, por lo que el análisis que debe efectuarse en este asunto difiere en su objeto, y los motivos de ilegalidad expuestos en dicha sentencia no pueden, por esa sola razón, tenerse como probados en este proceso.

Y si bien en dicho proceso con fundamento en el artículo 4º de la C. P. se inaplicó por inconstitucional el literal d) del artículo 1º del Decreto Reglamentario No. 841 de 1998, este control de constitucionalidad concreto carece de la nota de la generalidad, puesto que la definición acerca de si existe o no la incompatibilidad

<sup>88</sup> Exp. 16201, C. P. Héctor J. Romero Díaz

entre la norma inferior y las fundamentales debe producirse en el caso específico, singular, concreto, y en relación con las personas involucradas en el mismo, sin que pueda exceder ese marco jurídico preciso. Se habla entonces de un efecto inter partes, o circunscrito a quienes tienen interés en el caso. La excepción de inconstitucionalidad no ocasiona consecuencias en abstracto, ni puede significar la pérdida de vigencia o efectividad de la disposición sobre la cual recae, ni tampoco se constituye, dentro de nuestro sistema jurídico, en precedente forzoso para decidir otros casos que, bajo distintas circunstancias, también estén gobernados por aquélla.<sup>89</sup>

Ahora, respecto a la inconstitucionalidad por omisión, esta Corporación<sup>90</sup> ha señalado que es procedente alegar la existencia de esta figura en los decretos del Gobierno Nacional. Al respecto señaló: *“en la inconstitucionalidad por omisión se juzga la conducta negativa, de inercia o inactividad de un órgano del poder que no adecuó su conducta, total o parcialmente, al cumplimiento de la obligación de dictar una norma tendiente a garantizar la efectividad de los mandatos constitucionales y legales.*

*A los ciudadanos se les deben proporcionar las vías procesales idóneas con el fin de que los afectados con la omisión inconstitucional puedan acceder a la administración de justicia con el fin de obtener la descalificación de la conducta omisiva, pues un derecho sin acción o posibilidad de ejercicio resulta inexistente.”*

Entonces, vía acción de nulidad se puede discutir la existencia de una **omisión reglamentaria**, como la que se reclama en este asunto, por lo que en el presente caso debe verificarse si la omisión regulatoria alegada fue causada por el Gobierno Nacional, o si se trata de una exclusión del legislador.

En criterio de la Sala ocurre lo segundo, por cuanto, como ya se expuso en esta providencia, el precepto acusado guarda concordancia con la norma a reglamentar dictada por el legislador dentro de su libertad de configuración en materia tributaria. En consecuencia, no existe una omisión del Gobierno Nacional, pues se insiste, el precepto demandado no podía variar o modificar la intención del legislador.

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**

**DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

***Página de firmas***

---

<sup>89</sup> Corte Constitucional C-600 de 1998

<sup>90</sup> Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia del 9 de octubre de 2008, Ref.: Expediente No.110010325000200400092-00, Número Interno: 1017-2004, Actor: Asociación Nacional De Pensionados De Álcals De Colombia Y Carlos Arturo Pérez Ayarza, Consejero Ponente: Doctor Jesús María Lemos Bustamante.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

### ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17700	Fecha:	24 de mayo 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS		

#### PROBLEMA JURÍDICO

¿Existe violación del artículo 407 del código de comercio, por parte de la Superintendencia financiera de Colombia al ordenar la inscripción en libros del señor Jorge Cavelier dentro del proceso sucesoral de Beatriz Gaviria de Cavelier?

#### TESIS

No, el artículo 407 del código de comercio no se viola ya que las acciones o se están negociando sino que el derecho de adquisición del señor Jorge Cavelier se deriva de un proceso sucesoral, además la Superfinanciera tiene facultades de ordenar la inscripción ya que la empresa Productos naturales de la Sabana se encuentra inscrita ante esta.

Ubicación Pág.(s):	7	8	9	10	11	12						
--------------------	---	---	---	----	----	----	--	--	--	--	--	--

#### TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

De derecho

#### ASPECTO JURÍDICO

Determinar si es legal que la Superfinanciera obligue la inscripción en libros de las acciones mencionadas

#### FUENTE FORMAL

Ley 964 de 2005	Art 403 del código de comercio	Art 407 del código de comercio	Art 73 de Decreto 4327 de 2005	Resolución 2008066954-001-00 del 26 de diciembre de 2008 Superfinanciera de Colombia
-----------------	--------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	--

#### EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	2	4	5								
--------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

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

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012)

**Radicación numero: 11001-03-27-000-2009-00025-00 (17700)**

**Actor: PRODUCTOS NATURALES DE LA SABANA S.A. LA ALQUERÍA.**

**Demandado: SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA**

**FALLO**

La Sala decide, en única instancia, la demanda que en acción de nulidad y restablecimiento de derecho fue interpuesta por Productos Naturales de la Sabana S.A. La Alquería, contra el oficio No. 2007073571-029-000 del 12 del septiembre de 2008 y la Resolución No. 2008066954-001-000 del 26 de diciembre de 2008, expedidos por la Superintendencia Financiera de Colombia.

**ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 12 de septiembre de 2008, la Superintendencia Financiera de Colombia, mediante Oficio No. 2007073751-029-000, le ordenó a Productos Naturales de la Sabana S.A. La Alquería inscribir en el libro de accionistas de esa sociedad las acciones que le fueron adjudicadas al señor Jorge Cavelier Gaviria dentro del proceso sucesorio de Beatriz Gaviria de Cavelier.
- El 6 de octubre de 2008, la parte actora, interpuso recurso de reposición contra el Oficio No. 2007073751-029-000 del 12 de septiembre de 2008.
- El 26 de diciembre de 2008, la Superintendencia Financiera de Colombia, mediante la Resolución No. 2008066954-001-000, confirmó el acto administrativo recurrido.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**LA DEMANDA**

La sociedad Productos Naturales de la Sabana S.A. La Alquería, a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“2.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:*

*2.1.1. ORDEN ADMINISTRATIVA 2007073751-029000 DEL 12 DE SEPTIEMBRE DE 2008, EXPEDIDA POR LA SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA.*

*2.1.2 RESOLUCIÓN 2008066954-003-000 DE FECHA 26 DE SEPTIEMBRE DE 2008, EXPEDIDA POR LA SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA.*

*Mediante la Orden Administrativa 2007073751-029000 del 12 de septiembre de 2008, la SUPERFINANCIERA ordenó a ALQUERÍA inscribir en libros las acciones que mediante proceso de sucesión de la señora BEATRIZ GAVIRIA DE CAVELIER, le fueron adjudicadas al señor JORGE CAVELIER GAVIRIA y la Resolución 2008066954-003-000 de fecha 26 de diciembre de 2008 resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Orden Administrativa, quedando así agotada la vía gubernativa.*

*2.2. Restablecimiento del derecho.*

*Para el restablecimiento del derecho, de la manera más respetuosa solicito al Honorable Consejo de Estado lo siguiente:*

*2.2.1. Que en virtud de la nulidad de los actos administrativos demandados, se declare en firme la decisión de readquisición de acciones de la señora BEATRIZ GAVIRIA DE CAVELIER, que fue adoptada mediante Asamblea General de Accionistas de Productos Naturales de la Sabana S.A. Alquería de fecha 11 de diciembre de 2007.*

*2.2.2. Que se declare que ALQUERÍA en virtud del ejercicio del derecho de preferencia establecido en los estatutos de la compañía y en el código de comercio no está obligada a la inscripción del señor JORGE CAVELIER GAVIRIA como accionista de la sociedad en el libro de accionistas de la sociedad.”*

Invocó como disposición violada el artículo 407 del Código de Comercio.

En síntesis, los cargos de violación propuestos por la parte actora son los siguientes.

**Violación de los principios *intuitio personae* y *animus societatis*.**

Trascribió apartes de la sentencia C-118, proferida por la Corte Constitucional el 27 de febrero de 2008, en la que se señalan algunas diferencias entre las sociedades mercantiles abiertas y las sociedades mercantiles cerradas, en particular, aspectos relacionados con el derecho de preferencia. Del mismo modo, citó algunos apartes

del Oficio 220-029027, expedido por la Superintendencia de Sociedades, en el que se explica que las sociedades anónimas cerradas son aquellas en las que los accionistas se comprometen a mantener la composición accionaria en las mismas condiciones acordadas al momento de la constitución, para evitar el ingreso de extraños a la misma.

Explicó que Alquería S.A. era una sociedad cerrada o de familia. Que, por este motivo, y en aplicación de los principios *intuito personae* y *animus societatis*, que gobiernan este tipo de organizaciones societarias, los estatutos de la compañía preveían mecanismos para garantizar dichos principios y evitar que terceros ingresaran a la sociedad, independientemente de la forma jurídica con la que se pretendiera su acceso, como en este caso, mediante una sucesión.

Señaló que, si bien la Superintendencia Financiera reconocía que la parte actora era una sociedad cerrada o de accionistas de familia, desconoció los principios referidos cuando señaló que el derecho de preferencia, en este tipo de asociaciones, sólo se aplica cuando las acciones se adquieren mediante acto entre vivos, mas no cuando las acciones se adquieren por adjudicación sucesoral.

**Violación del derecho de preferencia. Violación de los artículos 407 del Código de Comercio y 67 de los estatutos de la sociedad.**

Sostuvo que, el derecho de preferencia, respecto de las sociedades anónimas cerradas, se aplica para todas las formas jurídicas que impliquen el ingreso de terceros extraños a la sociedad. Que ese derecho no se aplica en dos eventos: (i) cuando los accionistas lo restringen o eliminan o (ii) tratándose de acciones de una sociedad inscrita en bolsa. Que, en el caso concreto, no se dio ninguno de los supuestos y, por lo mismo, Alquería podía readquirir las acciones del señor Jorge Cavalier Gaviria, así se las hayan adjudicado en un proceso de sucesión.

**Falta de competencia de la Superintendencia Financiera de Colombia.**

Dijo que, conforme con el artículo 59 de los estatutos de Alquería, las diferencias relacionadas con las acciones las debía resolver el tribunal de arbitramento designado para el efecto.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Superintendencia Financiera de Colombia se opuso a las pretensiones de la demanda. En el acápite denominado “Marco Legal” hizo una explicación detallada sobre la intervención del Estado en la actividad bursátil y, concretamente, del alcance de las facultades de la Superintendencia Financiera de Colombia. También disertó sobre el fundamento y la importancia de la labor que adelanta dicha institución en atención a las quejas presentadas por los usuarios, clientes o socios de las instituciones vigiladas o controladas y el deber correlativo que impone a dichas entidades el cumplimiento de las órdenes que imparte la Superintendencia.

Destacó que el objetivo esencial de la Superintendencia radicaba en proteger a quienes pudieran resultar lesionados con las actividades irregulares, inseguras o inadecuadas de las entidades que integran los sectores financiero, bursátil y asegurador. Que, en materia de policía administrativa, le correspondía mantener el orden público económico, garantizar la protección del interés general, preservar la confianza pública, supervisar los sectores financiero, bursátil y asegurador. Todo con el fin de preservar la estabilidad de tales sistemas, la integridad de los mercados y la protección de los consumidores.

Posteriormente, se pronunció frente a los cargos de nulidad, en los siguientes términos:

### **Competencia de la Superintendencia Financiera de Colombia para impartir la orden que dictó a la Sociedad Productos Naturales de la Sabana S.A.**

Explicó que la parte actora era una sociedad anónima del subtipo de las cerradas. Que si bien la enajenación de participaciones de esa sociedad no se realizaba en el mercado público de valores, dicha sociedad había captado recursos del público en general, a través de la emisión de bonos y que, por esta situación, estaba sometida al control exclusivo de la Superintendencia Financiera y no de la Superintendencia de Sociedades, de conformidad con lo previsto en el artículo 73 del Decreto 4327 de 2005.

Que, adicionalmente, consultado el Sistema Integrado del Mercado de Valores, la parte actora se registró como un emisor de valores, en tanto que, a 31 de agosto

de 2009, tenía inscritos ciertos títulos y porque, conforme con la Resolución de Inscripción No. 01473 del 31 de agosto de 2006, la Superintendencia de Valores la autorizó para captar recursos mediante la emisión de títulos de deuda denominados bonos ordinarios.

También explicó que Alquería no está sujeta al control de la Superintendencia de Sociedades, porque, visto el sistema de información general de sociedades, se puede apreciar que Alquería figura en situación de “inactiva” en el rubro de vigilancia.

En esa medida, precisó que de conformidad con el numeral 11 del artículo 60 del Decreto 4327 de 2005, la Superintendencia Financiera se encuentra facultada expresamente para emitir las órdenes necesarias para que los emisores suspendan de inmediato las prácticas ilegales, no autorizadas o inseguras, y para que adopten las correspondientes medidas correctivas.

#### **Fundamento de la actuación administrativa demandada.**

El apoderado de la Superintendencia Financiera hizo un recuento de los hechos que antecedieron la expedición de los actos administrativos demandados.

Destacó que tales actos se fundamentaron en las providencias judiciales mediante las que se aprobó el trabajo de partición adelantado dentro del proceso de sucesión de Beatriz Gaviria de Cavelier, en el que se le adjudicaron a Jorge Cavelier Gaviria 12 acciones de Alquería S.A; las comunicaciones mediante las que se solicitó a esa sociedad la inscripción en el libro de acciones de los títulos adjudicados, y las respuestas negativas dadas por la sociedad ante los distintos requerimientos de la Superintendencia.

Que, por lo anterior, y con fundamento en las facultades otorgadas por los artículos 333 y 335 de la C.P., la Ley 964 de 2005, el Decreto 4327 de 2005 y el artículo 416 del Código de Comercio, y previo agotamiento del trámite previsto en la Resolución No. 838 de 2005, expedida por la Superintendencia de Valores, constató que la Sociedad Alquería debió inscribir en el libro de registro de acciones, las que le fueron adjudicadas al señor Jorge Cavelier. Que, en consecuencia, en ejercicio de las facultades otorgadas legalmente y, en protección del mercado público de

valores, impartió la orden correspondiente para que la parte actora, en su calidad de emisor, cesara la conducta irregular.

Dijo que, la Superintendencia Financiera, era competente para sancionar a los sujetos que vigila, por el incumplimiento de las normas que regulan el mercado público de valores y las que por su naturaleza eran de obligatorio cumplimiento, tales como el Código de Comercio.

Señaló que la orden de inscripción se derivó de las facultades administrativas conferidas por la Ley 964 de 2005 y el Decreto 4327 de 2005.

Recalcó que conforme con el artículo 416 del Código de Comercio, la sociedad no podía negarse a efectuar la inscripción en el libro de accionistas, sino mediante orden de autoridad competente.

#### **Violación del artículo 407 del Código de Comercio.**

Señaló que, la Superintendencia Financiera no violó el derecho de preferencia previsto en el artículo 407 del Código de Comercio, ni los principios *intuitu personae* y *animus societatis*.

Agregó que, los artículos 403 y 407 del Código de Comercio limitan el derecho de preferencia a la negociación de las acciones, sin que esta limitación pueda predicarse respecto de las adjudicaciones que resultan de procesos sucesorales, pues, en tales casos, el traspaso de las acciones no depende de la voluntad del propietario, sino que se da por el acaecimiento de la muerte del titular de las acciones y por la intervención de la autoridad competente.

Sobre el caso concreto, sostuvo que las acciones objeto de la *litis* se traspasaron al señor Jorge Cavalier Gaviria en virtud de un proceso de sucesión debidamente aprobado mediante sentencia judicial.

Precisó que aunque el artículo 407 C.Co no define el vocablo negociación, lo cierto era que ese concepto implicaba un acto voluntario. Que, por el contrario, la adjudicación por juicio de sucesión es diferente a la negociación, en tanto que se trata de una declaración, bien de carácter judicial o administrativo.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La Superintendencia Financiera** reiteró lo expuesto en la respuesta a la demanda.

En esta etapa procesal, aportó los siguientes documentos con los que dijo acreditar el cumplimiento de la orden impartida mediante los actos administrativos demandados:

1. Extracto del acta de la junta directiva de Alquería No. 270 del 12 de agosto de 2009, mediante la que ordenó al representante legal cumplir la orden impartida por la Superintendencia Financiera y, por consiguiente, inscribir en el libro de accionistas de la sociedad a los herederos de Beatriz Gaviria de Cavelier.

2. Copia simple del libro de accionistas de Alquería en el que consta la cancelación de las acciones de la señora Beatriz Gaviria de Cavelier y la emisión de las acciones a favor de sus herederos.

3. Composición accionaria de Alquería S.A. luego de la inscripción de las acciones de Beatriz Gaviria de Cavelier a los adjudicatarios.

4. Comprobante de recibo de las acciones por parte de Jorge Cavelier Gaviria, Ernesto Cavelier Franco y Luis Suárez Cavelier.

5. Oficio No. 2009038536-009 del 20 de octubre de 2009, mediante el que la parte actora allegó los documentos que acreditaban el cumplimiento de la Orden Administrativa 2007073751-029 del 12 de septiembre de 2008, confirmada por la Resolución 2008066954-003 del 06 de diciembre de 2008.

Agregó que, la orden impartida a Alquería no ocasionó ningún perjuicio. Que, además, la sociedad demandada, consciente de la falta en que incurrió, procedió a dar cumplimiento a la orden impartida por la Superintendencia Financiera, tal y como se acreditó con los documentos aportados.

**La parte actora** no presentó alegatos de conclusión.

**El Ministerio Público** estimó que la demanda no estaba llamada a prosperar y, en consecuencia, solicitó denegar las pretensiones de la demanda.

Dijo que la Superintendencia Financiera tenía competencia para vigilar e impartir órdenes administrativas como las que se demandaron.

Señaló que la facultad de inspección, vigilancia y control de las actividades financiera, aseguradora y bursátil se fundamenta en los numerales 24 y 25 del artículo 189 de la C.P. y en la Ley 35 de 1993, y que la ejerce el Presidente de la República por medio de la Superintendencia Financiera.

De otra parte, señaló que el parágrafo 3º del artículo 75 de la Ley 964 de 2005 dispuso que las entidades que tuvieran títulos inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores, que no se encontraran sometidas por ley a la inspección y vigilancia de otra entidad del Estado, estaban sometidas al control exclusivo de la Superintendencia de Valores.

Que así mismo, el artículo 60 del Decreto 4327 de 2005 dispuso que la Superintendencia Financiera estaba facultada para emitir órdenes para que se realizaran inscripciones en el libro de accionistas de las sociedades emisoras.

Señaló que mediante la Resolución 1473 del 31 de agosto de 2006, expedida por la Superintendencia de Valores, la parte actora fue autorizada para emitir bonos ordinarios y, que, por ese hecho, la inspección y vigilancia recaía sobre la Superintendencia Financiera, cuyas facultades de control se extendían a la potestad de emitir órdenes para que se inscribieran acciones, como en el presente caso, adjudicadas mediante sentencia judicial.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA.**

En los términos de la demanda, la Sala decide si se ajustan a derecho el Oficio No. 2007073571-029-000 del 12 del septiembre de 2008, y la Resolución No. 2008066954-003-000 del 26 de diciembre de 2008, expedidos por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Para resolver los cargos propuestos, la Sala tendrá en cuenta los siguientes hechos probados no discutidos:

- El 2 de julio de 1999, el Juzgado Cuarto de Familia de Bogotá aprobó el trabajo de partición de bienes adelantado dentro del proceso de sucesión de Beatriz Gaviria de

Cavelier, en el que se le adjudicaron a Jorge Cavelier Gaviria 12 acciones de Alquería S.A.<sup>91</sup>

- El 24 de agosto de 2007, Jorge Cavelier Gaviria solicitó a la parte actora la expedición de los títulos que le fueron adjudicados dentro del proceso de sucesión.<sup>92</sup>

- El 18 de septiembre de 2007, la parte actora le manifestó al señor Jorge Cavelier Gaviria que conforme con los estatutos de la sociedad, iniciarían los trámites correspondientes para ejercer el derecho de preferencia sobre las acciones adjudicadas.<sup>93</sup>

- El 11 de diciembre de 2007, mediante el procedimiento establecido en la Resolución No. 838 de 2001 de la Superintendencia de Valores, Jorge Cavelier Gaviria se quejó porque Alquería se negó a expedir los títulos de las acciones que le fueron adjudicadas.<sup>94</sup>

- El 13 de diciembre de 2007, la Superintendencia Financiera trasladó la queja a Alquería, y la instruyó sobre la respuesta que debía darle al solicitante.<sup>95</sup>

- Mediante comunicaciones del 27 de diciembre de 2007 y 28 de enero de 2008, Alquería S.A. respondió a la Superintendencia Financiera que había llevado a cabo un proceso de readquisición de las acciones de Beatriz Gaviria de Cavelier, en aplicación de lo establecido en los artículos 67 de los estatutos de la sociedad y 407 del Código de Comercio<sup>96</sup>.

- El 29 de septiembre de 2008, mediante Oficio No. 2007073751-029-000, la Superintendencia Financiera le ordenó a la parte actora inscribir en el libro de registro de accionistas, las acciones que dentro de la sucesión de Beatriz Gaviria de Cavelier, le fueron adjudicadas a Jorge Cavelier Gaviria.<sup>97</sup>

---

<sup>91</sup> Folios 2 y 3 del C.P.

<sup>92</sup> Folio 3 del C.P.

<sup>93</sup> Folio 3 del C.P.

<sup>94</sup> Folio 19 del C.P.

<sup>95</sup> Folio 19 del C.P.

<sup>96</sup> Folio 19 del C.P.

<sup>97</sup> Folios 18 a 26 del C.P.

- El 26 de diciembre de 2008, previa interposición de recurso de reposición contra el Oficio No. 2007073751-029-000, la Superintendencia Financiera, mediante Resolución No. 20080669640-003-000, lo confirmó.<sup>98</sup>

Con fundamento en lo expuesto en la demanda, le corresponde a la Sala definir si los actos demandados son nulos por violación del artículo 407 del C.Co. Y por falta de competencia de la Superintendencia Financiera de Colombia para ordenar inscribir en el registro de accionistas de una sociedad, las acciones adjudicadas dentro de un proceso de sucesión.

### **1. De la violación del artículo 407 del Código de Comercio.**

El artículo 407 del Código de Comercio dispone lo siguiente:

**“ARTÍCULO 407. NEGOCIACIÓN DE ACCIONES NOMINATIVAS CON DERECHO PREFERENCIAL.** Si las acciones fueren nominativas y los estatutos estipularen el derecho de preferencia en la negociación, se indicarán los plazos y condiciones dentro de los cuales la sociedad o los accionistas podrán ejercerlo; pero el precio y la forma de pago de las acciones serán fijados en cada caso por los interesados y, si éstos no se pusieren de acuerdo, por peritos designados por las partes o, en su defecto, por el respectivo superintendente. No surtirá ningún efecto la estipulación que contraviniera la presente norma.

Mientras la sociedad tenga inscrita sus acciones en bolsas de valores, se tendrá por no escrita la cláusula que consagre cualquier restricción a la libre negociabilidad de las acciones.”

La norma en comento regula el procedimiento para hacer efectivo el derecho de preferencia en la negociación de acciones nominativas.

El derecho de preferencia es un privilegio de tipo patrimonial que deviene del contrato societario<sup>99</sup>, concedido a la sociedad o a los accionistas para que se les prefiera, antes que a terceros, en la negociación de acciones, cuya obligatoriedad y eficacia deviene de la autonomía de la voluntad para la celebración de negocios jurídicos<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> Folios 27 a 39 del C.P.

<sup>99</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. C.P. ABELARDO GÓMEZ NARANJO. Bogotá, 2 de mayo de 1956. Número de Radicación: 19560502 Actor: COMPAÑÍA NACIONAL DE CHOCOLATES Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES ANÓNIMAS.

<sup>100</sup> Martínez Neira, Néstor Humberto, *Cátedra de Derecho Contractual Societario*, Regulación Comercial y Bursátil de los actos y Contratos Societarios. Primera edición, Buenos Aires, AbeledoPorrot S.A. 2010. Pág. 503.

El derecho de preferencia en la negociación de acciones no es elemento esencial del contrato de sociedad. Por eso, se exige que se consagre expresamente en los estatutos de la sociedad, de tal forma que, si no consta en el documento de constitución o en una reforma posterior, se entiende que no es del interés de los accionistas establecer la restricción.

En el caso concreto se discute si la Superintendencia Financiera de Colombia violó el artículo 407 del C.Co., que consagra el derecho de preferencia, porque le ordenó a Alquilería, parte actora en el presente proceso, que inscribiera las 12 acciones que le fueron adjudicadas al señor Jorge Cavelier Gaviria en el proceso de sucesión de la señora Beatriz Gaviria de Cavelier.

La Sala considera que no se violó ese derecho, pues, conforme se deriva del artículo 407 del C.Co., ese derecho, dada su estirpe contractual, está referido de manera exclusiva a la enajenación voluntaria de acciones, que se lleve a cabo dentro del marco de un proceso de negociación, proceso que no tuvo ocurrencia en el presente caso.

En efecto, como se advirtió en los antecedentes del proceso, el señor Jorge Cavelier Gaviria adquirió las acciones cuya inscripción solicitó, por sentencia judicial que ordenó la partición de los bienes en el proceso de sucesión de la señora Beatriz Gaviria de Cavelier que, en vida, fue accionista de Alquilería.

La parte actora alega que, aun en aquellos casos en que las acciones se adquieren por sucesión, se aplica el derecho de preferencia, pues así se precisó en los estatutos de la Sociedad.

Pues bien, vistos tales estatutos, se aprecia que el artículo 67 regula el derecho de preferencia y el procedimiento para hacerlo efectivo, así:

*“Artículo 67. La negociación de acciones estará sometida al derecho de preferencia a favor de la sociedad y de sus accionistas, el cual se ejercerá según las siguientes reglas: 1. **El accionista que desee enajenar sus acciones** deberá dar aviso escrito al Gerente de la Sociedad, quien convocará a la Junta Directiva dentro de los ocho (8) días siguientes a su recibo. La Junta resolverá, dentro de los quince (15) días siguientes a la sesión en que tuvo conocimiento de la oferta, si es conveniente o no la adquisición de esas acciones por parte de la Sociedad.- 2- En caso afirmativo se convocará inmediatamente a la Asamblea General de Accionistas a fin de que resuelva, en definitiva y por mayoría que represente el setenta por ciento (70%) de las acciones suscritas, si la sociedad adquiere las acciones ofrecidas en venta, lo cual podría hacerse con fondos de*

*utilidades líquidas sobre acciones totalmente liberadas.-3- Si la Sociedad no retrae las acciones que se pretenden enajenar, lo comunicará así a sus accionistas, a más tardar una semana después de tomada la determinación. Los accionistas, dentro de un término de quince (15) días, contados a partir de la fecha del aviso, que se les remitirá por correo certificado o se les dará mediante publicación en un lugar visible de un periódico de gran circulación en el lugar del domicilio principal de la sociedad, podrán adquirirlas a prorrata de las que cada uno fuere dueño en la citada fecha. Vencido este término, las acciones que no se retrajeran podrán acrecer a los accionistas que hubieren ejercido su derecho de preferencia; a este efecto la sociedad les comunicará el hecho y les dará un plazo de quince (15) días más para ejercer el derecho de acrecimiento. El derecho de quien no desee adquirir las acciones acrecerá al de los demás accionistas en la misma proporción. - 4.- Si no hubiere acuerdo sobre el precio de venta, éste será fijado por peritos, de conformidad con los artículos 2026 y siguientes del Código de Comercio, en defecto de los peritos el precio lo fijará la Superintendencia de Sociedades. -5- Si la Sociedad o los accionistas no ejercieren en todo o en parte el derecho de preferencia, o no dieran ninguna respuesta dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de la oferta, el accionista que pretenda enajenarlas podrá hacerlo libremente.”*

Como se puede apreciar, Alquería reguló el derecho de preferencia restringido a la negociación de las acciones. Por eso, exige como requisito fundamental contar con la voluntad del accionista enajenante.

En el presente caso no existe un accionista enajenante, puesto que, de una parte, como se vio, no hay prueba de que la señora Beatriz Gaviria de Cavelier haya expresado su voluntad de enajenar las acciones antes de morir. Y de otra parte, es un hecho cierto y no controvertido que tales acciones fueron adjudicadas al señor Jorge Cavelier Gaviria en virtud de la sentencia judicial que se profirió en el proceso de sucesión de la señora Beatriz Gaviria de Cavelier. Además, el presente conflicto es un hecho indicador clarísimo de que al señor Jorge Cavelier no le interesa enajenar las acciones, sino ejercer el derecho derivado de las mismas y, por eso, pidió la correspondiente inscripción.

En consecuencia, no se dan los presupuestos previstos en los estatutos de Alquería.

Adicionalmente, la adquisición de acciones por vía de sucesión es del tipo legal, más no negociar. Así lo precisó la Superintendencia de Sociedades, en el Oficio No. 220-068604 del 5 de Junio de 2011. Dijo la Superintendencia:

*“A contrario sensu, la estipulación contractual relativa al derecho de preferencia se verá restringida, en los casos en que la transferencia de*

*cuotas o acciones opere por mandato de Ley, como sería justamente el evento de la sucesión, dado que el traspaso de la titularidad de las cuotas o acciones opera por ministerio de la Ley en cabeza de los herederos, sea que esa condición sea reconocida por el juez, el notario o el testamento”.*

Por lo expuesto, el cargo no está llamado a prosperar.

## **2. De la violación por falta de competencia de la Superintendencia Financiera de Colombia para ordenar la inscripción de accionistas en el libro de registro de acciones de determinada sociedad sometida a su control y vigilancia.**

La parte actora alegó la falta de competencia de la Superintendencia Financiera para decidir sobre la controversia suscitada entre la sociedad y Jorge Cavelier Gaviria alrededor de la inscripción y la emisión de los títulos de las acciones que le fueron adjudicadas dentro de un proceso sucesoral. A su juicio, la controversia debía dirimirse ante un tribunal de arbitramento, en cumplimiento de la cláusula compromisoria establecida en los estatutos sociales.

La Sala considera que, como se desprende del artículo 335<sup>101</sup> de la C.P., las actividades financieras, aseguradora y bursátil son de interés público. Por ello, al Gobierno le compete la inspección, vigilancia y control sobre quienes se desempeñen en dichas áreas de la economía<sup>102</sup>. En desarrollo de estas atribuciones, la Ley 35 de 1993<sup>103</sup> estableció que estas competencias serían ejercidas por intermedio de las Superintendencias Financiera y de Valores.

De otra parte, la Ley 964 de 2005 estableció, en el párrafo 3º del artículo 75<sup>104</sup>, que aquellas entidades que tuvieran títulos inscritos en el Registro Nacional de

---

<sup>101</sup> **ARTICULO 335.** Las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos de captación a las que se refiere el literal d) del numeral 19 del artículo 150 son de interés público y sólo pueden ser ejercidas previa autorización del Estado, conforme a la ley, la cual regulará la forma de intervención del Gobierno en estas materias y promoverá la democratización del crédito.

<sup>102</sup> **ARTICULO 189.** Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

(...)

24. Ejercer, de acuerdo con la ley, la inspección, vigilancia y control sobre las personas que realicen actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos captados del público. Así mismo, sobre las entidades cooperativas y las sociedades mercantiles.

<sup>103</sup> **ARTÍCULO 10. INSPECCIÓN, VIGILANCIA Y CONTROL DE LAS ACTIVIDADES FINANCIERA, ASEGURADORA Y BURSÁTIL.** El Presidente de la República, a través de las Superintendencias Bancaria y de Valores, dentro del ámbito de sus respectivas competencias, ejercerá la inspección, vigilancia y control sobre las personas que realizan las actividades financiera, aseguradora, bursátil y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público, en los mismos términos y condiciones en que tales funciones se ejercen en la actualidad de acuerdo con las disposiciones legales vigentes. Además, las Superintendencias Bancaria y de Valores vigilarán en lo de su competencia el cumplimiento de las normas que se expidan en desarrollo de la presente Ley.

<sup>104</sup> **PARÁGRAFO 3o.** Para los efectos de la presente ley se entenderá por:

2. **Emisores de valores sometidos al control exclusivo de la Superintendencia de Valores.** Aquellas entidades que tengan títulos inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores que no se encuentren sometidos por ley a la inspección y vigilancia de otra entidad del Estado.

Valores y Emisores, que no se encontraran sometidos por ley a la inspección y vigilancia de otra entidad del Estado, estaban sometidas al control exclusivo de la Superintendencia de Valores.

A su turno, el Decreto 4327 de 2005, mediante el cual se fusionaron las Superintendencias Bancaria y de Valores y se creó la Superintendencia Financiera de Colombia, asignó al Superintendente Delegado para Emisores, Portafolios y Otro Emisores, la facultad de instruir sobre la cesación de prácticas ilegales y la de ordenar a sus vigiladas la inscripción de acciones en el libro correspondiente, cuando el emisor de los valores se niegue a ejecutar esa acción sin fundamento legal.

Al respecto señala el artículo 60 del Decreto 4327 de 2005:

**“ARTÍCULO 60. DESPACHO DEL SUPERINTENDENTE DELEGADO PARA EMISORES, PORTAFOLIOS DE INVERSIÓN Y OTROS AGENTES.**

El Superintendente Delegado para Emisores, Portafolios de Inversión y otros Agentes tendrá las siguientes funciones respecto de los emisores de valores:

A. Funciones Generales:

(...)

11. Emitir, dentro del ámbito de su competencia, las órdenes necesarias para que los emisores suspendan de inmediato las prácticas ilegales, no autorizadas o inseguras, y para que se adopten las correspondientes medidas correctivas y de saneamiento.

(...)

B. Funciones sobre emisores sometidos al control exclusivo de la Superintendencia, y no vigilados por esta.

(...)

14. Ordenar la inscripción de acciones en el libro correspondiente, cuando el emisor de los valores se niegue a realizarla sin fundamento legal.

(...)”

En el caso concreto, para la Sala está acreditado dentro del proceso que, a la fecha de expedición de los actos administrativos demandados, la parte actora se encontraba inscrita en el Registro Nacional de Valores y Emisores desde el 25 de septiembre de 2006<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> Folios 171 y 171 del C.P.

Así mismo, está acreditado que por ser agente emisor, se encontraba sujeta al control exclusivo de la Superintendencia Financiera.

En consecuencia, esta entidad contaba con la atribución legal para exigirle a Alquería que inscribiera en el libro de registro de accionistas, las acciones que adquirió Jorge Cavelier García dentro del proceso de sucesión.

Además, como se precisó anteriormente, las razones que adujo Alquería para abstenerse de realizar la inscripción, carecían de sustento jurídico.

De otra parte, la controversia, en este caso, no era de competencia de un tribunal de arbitramento, por las siguientes razones:

El artículo 59 de los estatutos de Alquería dispone:

*“Artículo 59. Salvo las acciones de impugnación de las decisiones de la Asamblea general de Accionistas, las demás diferencias que ocurran entre los accionistas o entre éstos y la compañía con motivo del contrato social y durante su vigencia, o a tiempo de la disolución y liquidación de la sociedad, se someterán a la decisión final de un tribunal de arbitramento que funcionará de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de integrarse – los árbitros serán tres y fallarán en derecho. Para integrar el tribunal se dará cumplimiento a los incisos 3º y 4º del artículo 2013 del Código de Comercio”*

Conforme con la cláusula transcrita, el tribunal de arbitramento debe intervenir cuando ocurran diferencias entre los accionistas o entre éstos y la compañía con motivo del contrato social. En el presente caso, la diferencia que se presentó entre la parte actora y el señor Jorge Cavelier Gaviria, en calidad de accionista, no surgió con motivo del contrato social, sino en virtud del incumplimiento del deber legal que le asistía a Alquería, concretamente, del incumplimiento del artículo 416 del C.Co. Que dispone:

*“La sociedad no podrá negarse a hacer las inscripciones en el libro de registro de acciones, (...) sino por orden de autoridad competente, o cuando se trate de acciones para cuya negociación se requiera <sic> determinados requisitos o formalidades que no se hayan cumplido.”*

En consecuencia, no prospera el cargo de nulidad de los actos administrativos demandados por falta de competencia.

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,

**F A L L A**

**PRIMERO: DENIÉGUENSE** las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO: RECONÓCESE** personería al abogado Jorge Tinjacá García como apoderado de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

Expediente No.	17650	Fecha:	06 de septiembre de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿Son ingresos de fuente nacional y están gravados con renta e IVA, los recibidos por los canales internacionales de los anunciantes nacionales por pautas publicitarias en el país?

**TESIS**

No, dichos ingresos que reciben los canales internacionales por parte de los anunciantes colombianos, están sujetos al mismo proceso de señal de televisión, el cual al ser ejecutados desde el exterior no son de fuente nacional por tanto no se gravan con renta ni IVA

Ubicación Pág.(s):	11	12	14	15	16	17	18					
--------------------	----	----	----	----	----	----	----	--	--	--	--	--

**TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

De interpretación de norma

**ASPECTO JURÍDICO**

Definir si son de fuente nacional los ingresos que pagan los anunciantes colombianos a los canales extranjeros

**FUENTE FORMAL**

Art 4 de la constitución política Colombiana	Art 6 de la constitución política Colombiana	Art 338 de la constitución política Colombiana	Art 12 del Estatuto Tributario	Art 24 del Estatuto Tributario
Art 26 del Estatuto Tributario	Art 420 del Estatuto Tributario	Art 437-2 del Estatuto Tributario	Ley 182 de 1995	Oficio 085997 de 2008 de la Dian

**EXTRACTO**

Ubicación Pág.(s):	1	2	3	4								
--------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Angie Johanna Caballero Mendoza

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., seis (6) de septiembre de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00019-00(17650)**

**Actor: WILSON ORLANDO RAMOS GIRON**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

WILSON ORLANDO RAMOS GIRÓN, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, pidió la nulidad parcial del Oficio 085997 de 4 de septiembre de 2008, proferido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la DIAN.

**ACTO DEMANDADO**

El acto acusado es el Oficio 085997 de 4 de septiembre de 2008, en los apartes que se subrayan a continuación:

“[...]

Doctora  
MARÍA DEL ROSARIO GUERRA  
Ministerio de Comunicaciones  
Cra 8 entre Calles 12 y 13  
Edificio Murillo Toro  
Bogotá, D.C.

Ref.: Consulta radicado No. 12335 del 20 de junio de 2008

**Temas:** IVA. Impuesto sobre la renta.  
**Descriptor:** Hechos Generadores -Servicio de Publicidad  
Ingresos de Fuente Nacional

Cordial saludo respetada Ministra:

En relación con su solicitud de concepto relacionado con la práctica del mercado publicitario actual, en virtud de la cual anunciantes nacionales de bienes y servicios dirigidos exclusivamente al mercado colombiano, recurren a los canales internacionales de televisión para insertar en su programación pautas publicitarias que son vistos por los televidentes colombianos a través del servicio de televisión por suscripción.

En tal sentido pregunta si los canales internacionales que prestan sus servicios publicitarios a anunciantes nacionales y que llegan con su señal a Colombia a través de los operadores de televisión por suscripción, están obligados a pagar el impuesto sobre las ventas o cualquier otro gravamen actualmente vigente.

De conformidad con los artículos 11 del Decreto 1265 de 1999 y 10 de la Resolución 1618 de 2006, es función de este despacho absolver de modo general las consultas escritas que se formulen en relación con la interpretación de las normas tributarias relativas a los impuestos de orden nacional que administra la entidad.

La Oficina Jurídica en Concepto Unificado de Ventas N° 0001 de 2003, (Páginas 163-164), se pronunció respecto del impuesto sobre las ventas, en especial en cuanto al servicio de publicidad en los siguientes términos:

DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE PUBLICIDAD

#### 1.12. SERVICIO DE PUBLICIDAD

El Decreto 433 de marzo 10 de 1999 en su artículo 25 define el servicio de publicidad así: «Definición de servicios de publicidad. Para efectos del impuesto sobre las ventas se consideran servicio de publicidad todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar, publicar o divulgar anuncios, avisos, cuñas o comerciales, con fines de divulgación al público en general, a través de los diferentes medios de comunicación, tales como radio, prensa, revistas, televisión, cine, vallas, pancartas, impresos, insertos, así como la venta o alquiler de espacios para mensajes publicitarios en cualquier medio, incluidos los edictos, avisos clasificados y funerarios.

Igualmente, se consideran servicios de publicidad los prestados en forma independiente o por las agencias de publicidad, referidos a todas aquellas actividades para que la misma se concrete, tales como:

Creación de mensajes, campañas y piezas publicitarias

Estudio del producto o servicio que se vende al cliente

Análisis de la publicidad

Diseño, elaboración y producción de mensajes y campañas publicitarias. Servicios de actuación, periodísticos, locución, dirección de programas y libretistas, para la materialización del mensaje, campaña o pieza publicitaria,

Análisis y asesoría en la elaboración de estrategias de mercadeo publicitario

Elaboración de planes de medios

Ordenación y pauta en los medios.»

En consecuencia, los servicios de publicidad causan el impuesto sobre las ventas, salvo en los casos expresamente señalados en la ley con el cumplimiento de las condiciones previstas en cuanto a los ingresos por ventas de publicidad.

Aunque se considera servicio de publicidad la ordenación de avisos y de pauta en los medios, si la sociedad intermediaria entre quien ordena el aviso y el medio de publicidad (periódico, radio, televisión, revistas, etc.) cobra por esta labor, se causa el impuesto sobre las ventas sobre el valor correspondiente a la comisión que se cobre, a la tarifa general del impuesto.

Los servicios de intermediación en publicidad entre el medio publicitaria (sic) y quien contrata la publicidad están gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 16% sobre el valor de la remuneración que devengue por su intermediación y la retención en la fuente por impuesto a las ventas será equivalente al 75% del valor del impuesto generado, salvo que se trate de un responsable del régimen simplificado, en cuyo caso no habrá lugar a efectuar retención por este concepto.

De lo ordenado en el Decreto 433 de 1999, se tiene que para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio de publicidad todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar, publicar o divulgar anuncios, avisos, cuñas o comerciales, con fines de divulgación al público en general, a través de los diferentes medios de comunicación, que respecto de la contratada para la difusión de los mensajes publicitarios a través del servicio de televisión se materializa con la divulgación de los mensajes, avisos, cuñas o comerciales dirigidos a ser percibidos por parte de los televidentes.

Téngase en cuenta que el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, considera como hecho generador del Impuesto Sobre las Ventas, la prestación de servicios en territorio nacional, y en caso de contratarse con una persona o entidad sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en territorio nacional, en relación con los mismos, el contratante debe practicar la retención del 100% del valor del impuesto, acorde con lo dispuesto por los artículos 437-1 y 437-2 ibídem.

Conforme con lo expuesto, se concluye que el servicio de publicidad difundido a través del servicio de televisión se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, si los mensajes publicitarios son difundidos en el territorio nacional, de manera independiente al lugar donde se encuentre ubicado el emisor del servicio de televisión teniendo en cuenta que ésta es solo el medio para la prestación del servicio de publicidad.

Ahora bien, el artículo 12 del Estatuto Tributario señala que las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como las que se originan de fuentes fuera de Colombia y las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Se considera extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras y cuyo domicilio principal se encuentren en el exterior.

Los ingresos de fuente nacional están consagrados de manera enunciativa en el artículo 24 del Estatuto Tributario; ciertas excepciones se ubican en el artículo 25 del mismo Estatuto

Según el inciso 1º del artículo 24 mencionado -salvo taxativas excepciones-, se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

Esta disposición es un desarrollo del llamado "principio de territorialidad" o "estatuto real" que permite gravar la riqueza en el territorio donde se produce, que para efectos del impuesto de renta, es el lugar donde se desarrolla la actividad o se presta el servicio que genera el ingreso.

De acuerdo con las citadas normas y salvo taxativas excepciones de ley, para que los ingresos sean considerados de fuente nacional se requiere que se trate de la explotación de bienes materiales o inmateriales, la prestación de servicios dentro del país o la enajenación de bienes materiales o inmateriales que se encuentren dentro del país en el momento de su enajenación; por consiguiente, si se celebra un contrato de publicidad entre un anunciante nacional y un canal de televisión internacional cuya señal llega a Colombia, que tenga por objeto divulgar pautas publicitarias en el territorio nacional, o lo que es lo mismo, publicidad que se ejecuta en el país, los ingresos percibidos por la empresa extranjera, se consideran de fuente nacional y, por tanto, están sujetos a retención en la fuente a título de renta.

Además es de advertir que si quien difunde los mensajes publicitarios en el país realiza la actividad de manera permanente se encuentra obligada al cumplimiento de las demás obligaciones fiscales como las de inscribirse en el Registro Único Tributario, presentar declaraciones tributarias y pagar los impuestos correspondientes, directamente o a través de sus representantes, agentes o apoderados”.

## **DEMANDA**

El actor invocó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 4, 6, y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 12, 24, 26, 420 y 437-2 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se resume así:

### **1. Los ingresos por pautas publicitarias en canales internacionales no están gravados con el impuesto sobre la renta**

El oficio acusado desconoció el principio de legalidad tributaria por cuanto incluyó hechos generadores del impuesto sobre la renta no previstos por el legislador. Ello, porque las sociedades extranjeras son contribuyentes de este impuesto solo respecto de sus ingresos de fuente nacional y los pagos que reciben dichas sociedades por el servicio de pauta en canales internacionales cuya señal se emite fuera del país, para ser recibida en Colombia, no constituyen renta de fuente nacional para éstas.

En nuestro país, la televisión internacional se refiere a las “*señales de televisión que se originan fuera del territorio nacional y que pueden ser recibidas en Colombia (...)*”<sup>106</sup>, lo cual significa que la programación, emisión, divulgación, y en general, todo el proceso del servicio como tal se hace desde el exterior.

La publicidad también es una señal, que en el caso de ser emitida por los canales internacionales, tiene origen fuera del territorio nacional, y en consecuencia, dicho servicio no se presta en Colombia.

La publicidad que es transmitida por los operadores que tienen la concesión de la televisión por suscripción puede tener dos orígenes. El primero, en la sede de prestación de servicio del canal internacional y, el segundo, en el país, cuando el concesionario transmite comerciales que no son los de origen.

Cuando el concesionario transmite comerciales distintos a los de origen debe sujetarse a la Ley 182 de 1995 en cuanto al contenido de los comerciales y su duración. En este caso, es el concesionario quien presta el servicio de publicidad en el país.

---

<sup>106</sup> Artículo 22, Numeral 1, Literal a), Ley 182 de 1995; modificado por el art. 24 de la Ley 335 de 1996.

Por el contrario, cuando la pauta publicitaria (comerciales) es transmitida por el canal de televisión internacional (ubicado fuera del territorio colombiano) dicho servicio no se presta en el país y, en consecuencia, los ingresos obtenidos no están gravados en Colombia.

Así pues, tanto el servicio de televisión internacional como el servicio de publicidad se ejecutan en el exterior, es decir, en el domicilio de la sociedad que es dueña del canal por el cual se emiten las pautas publicitarias, que finalmente llegan al país a través de este tipo de servicio de televisión.

El estudio que hizo el Consejo de Estado sobre el servicio de televisión internacional<sup>107</sup>, es determinante en este caso, porque el servicio de publicidad contratado por compañías colombianas con canales internacionales utiliza esta vía para la difusión y emisión de las pautas.

En la televisión, el contenido es una señal que está compuesta por audio e imágenes. Esta señal constituye una unidad (audiovisual), y se denomina “programa”<sup>108</sup>.

El tiempo con contenidos publicitarios se comercializa por los canales, previo encargo del anunciante. La actividad de comercialización puede ser realizada por *los operadores directamente, por intermedio de las empresas especializadas, o por los contratistas a los que se les haya cedido ese derecho*<sup>109</sup>.

Respecto a la comercialización hecha directamente por los operadores, existen los *operadores internacionales*, cuya señal es emitida desde el exterior.

Nuestra legislación no define reglas especiales para este tipo de operadores, porque dicha actividad no se entiende prestada en Colombia. Son los concesionarios del servicio de televisión por suscripción - no los operadores internacionales- quienes deben cumplir con las condiciones y requisitos señalados por la Comisión Nacional de Televisión en cuanto a la transmisión de pauta comercial<sup>110</sup>.

---

<sup>107</sup> Sentencia del 18 de octubre de 2007, Exp. 2003-001416, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>108</sup> Artículo 2, Acuerdo 1 de 2007, CNTV

<sup>109</sup> *Ibíd.*

<sup>110</sup> Artículo 14 del Acuerdo 10 de 2006 Comisión Nacional de Televisión.

A pesar de que tanto la Sección Cuarta del Consejo de Estado como la DIAN han reconocido que los servicios que se prestan en el exterior, como la televisión satelital, no generan ingresos de fuente nacional, el oficio demandado fijó un tratamiento tributario distinto a estos servicios y, por lo mismo, desconoció la interpretación gramatical de la ley.

### **El servicio de publicidad en canales internacionales no está gravado con IVA**

La Administración violó el principio de legalidad del tributo y desconoció el artículo 420 literal b) del Estatuto Tributario, pues el impuesto a las ventas se genera por la prestación de servicios en el territorio nacional y solo por excepción se causa cuando el servicio se presta desde el exterior.

El servicio de publicidad de que da cuenta el acto acusado se presta desde el exterior y no hace parte de los que excepcionalmente se entienden prestados en Colombia cuando se ejecutan desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el país. Por lo tanto, no está gravado con IVA.

En el oficio demandado, la DIAN precisó que el servicio de publicidad está gravado con IVA, si los mensajes publicitarios son difundidos en Colombia.

Lo anterior desconoce que, para el caso específico, el criterio del beneficio no ha sido previsto para efectos de la territorialidad del tributo, como ocurre con los servicios previstos en el artículo 420 parágrafo 3 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con el artículo 25 del Decreto 433 de 1999, citado por la DIAN en el acto demandado, el servicio de publicidad consiste en el desarrollo de actividades donde, además de crear, diseñar, elaborar e interpretar, se publiquen o divulguen anuncios, avisos o comerciales, por distintos medios de comunicación, como la televisión.

Esta definición implica que existe una clara diferencia entre los servicios de televisión y publicidad, como lo ha entendido la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

En este caso, el servicio es la publicidad y el medio por el cual se presta es la televisión, sin que puedan confundirse el servicio que es prestado desde el exterior y el medio escogido por el contratante para su prestación.

Aunque respecto del servicio de televisión existe una norma especial en materia de IVA, conforme con la cual el servicio de televisión satelital prestado desde el exterior se entiende prestado en Colombia, no es aplicable extensivamente al servicio de publicidad, porque se trata de servicios distintos.

Lo anterior implica que los servicios que no se encuentren dentro de las excepciones del artículo 420 del Estatuto Tributario y sean prestados desde el exterior, no causan el impuesto, como sucede con el servicio de publicidad prestado desde el exterior.

A su vez, como el servicio de publicidad prestado desde el exterior no está gravado con IVA, tampoco está sujeto a retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas para servicios prestados en el exterior (artículo 437-2 del Estatuto Tributario). Ello, porque la citada disposición no puede interpretarse de manera aislada, sino que debe enmarcarse dentro del elemento territorial antes explicado.

### **SUSPENSIÓN PROVISIONAL**

El demandante pidió la suspensión provisional de los apartes demandados. La medida fue negada por la Sala en auto de 21 de mayo de 2009, decisión que fue confirmada mediante providencia de 23 de julio del mismo año.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones del actor por las razones que se resumen así:

No es procedente pronunciarse acerca de la violación de los artículos 4 y 6 de la Constitución Política, porque el actor no desarrolló argumentación al respecto.

El oficio demandado no creó nuevos hechos generadores de renta e IVA, sino que reiteró que el servicio de publicidad en los canales internacionales se encuentra gravado con dichos impuestos y, a su vez, no está expresamente excluido.

En relación con cada impuesto precisó:

**Los ingresos por pautas publicitarias en canales internacionales están gravados con el impuesto sobre la renta**

Los ingresos que perciben los proveedores de servicios en el exterior por concepto de publicidad que se transmite en el país del anunciante nacional, se consideran de fuente nacional (artículo 24 inciso 1 del Estatuto Tributario).

El demandante pretende fusionar en un solo concepto la emisión de la señal que permite el acceso a programación internacional y las pautas publicitarias, para obtener respecto de éstas el tratamiento fiscal favorable otorgado a la televisión satelital en reciente jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. No obstante, el servicio de televisión satelital y la pauta publicitaria son distintos.

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que la televisión satelital constituye un servicio prestado en el exterior debido a la ubicación de la estación transmisora y que no se aplica a otros servicios conexos.

La publicidad no es una actividad que forme parte del servicio de televisión, como lo pretende el demandante; por el contrario, es completamente independiente. Por lo tanto, el hecho de que la señal de televisión se origine en el exterior no permite afirmar lo mismo respecto del servicio de publicidad contratada por anunciantes nacionales.

Según el artículo 29 de la Ley 182 de 1995 y el Acuerdo 2 de 1995 de la Comisión Nacional de Televisión, los servicios de publicidad y televisión son diferentes. La televisión es solo el medio que se utiliza para llevar el mensaje publicitario al destinatario, como lo sería el periódico o una valla.

No procede la exención para los ingresos que se originan en la prestación del servicio de publicidad a favor de anunciantes nacionales y con destino al mercado colombiano, puesto que solo tiene en cuenta el medio que se utiliza para su divulgación. Cualquier interpretación en este sentido vulnera el principio de equidad tributaria y la libertad de configuración del tributo a cargo del legislador, además de

que fomenta la competencia desleal en detrimento de los canales nacionales que prestan el mismo servicio.

### **El servicio de publicidad a través de canales internacionales se encuentra gravado con IVA**

El demandante parte del supuesto errado de que el servicio de publicidad de anunciantes nacionales emitido por canales internacionales se presta en el exterior. Con ello, invierte la regla tributaria según la cual todos los servicios prestados en el territorio nacional se encuentran gravados con IVA y sus ingresos son de fuente nacional, salvo que la propia ley los haya excluido expresamente.

La publicidad a favor de anunciantes nacionales no hace parte del servicio de acceso satelital, y, por ende, por analogía no puede dársele el mismo tratamiento tributario otorgado al operador de televisión en el exterior.

El servicio de publicidad mediante canales internacionales se encuentra gravado con el impuesto a las ventas según el artículo 420 literal b) del Estatuto Tributario, puesto que es un servicio prestado en el territorio nacional. Lo anterior, porque a diferencia de los servicios de conexión y acceso satelital, la publicidad es un servicio adicional o accesorio que se vale del mismo medio tecnológico y tiene su origen y destino en el territorio nacional.

En consecuencia, procede la retención en la fuente a título de renta y ventas, dado que los ingresos que recibe el proveedor en el exterior por las pautas publicitarias están gravados en Colombia.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**El demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y sostuvo, además, lo siguiente:

### **1. Impuesto sobre la renta**

El servicio que prestan los canales internacionales de televisión consiste en insertar y emitir pautas publicitarias, prestaciones que se ejecutan íntegramente en el exterior.

La inserción se realiza en el exterior por tener que incluirse dentro de una señal de televisión que se origina fuera del país. Y, la emisión también se produce en el exterior desde una estación terrena de enlace ascendente situada fuera de Colombia que transmite una señal al satélite geoestacionario.

El hecho de que la pauta publicitaria sea vista en Colombia no implica que el servicio se entienda prestado en el país. Ello, porque lo que determina el lugar de prestación del servicio es desde dónde se origina éste, no a dónde llega. Así lo precisó la Sección Cuarta en sentencia de 27 de mayo de 2009, exp 16401.

Lo que se debate no es el hecho de que el servicio de publicidad sea ajeno al servicio de televisión sino dónde se entiende prestado el primero, independientemente del medio a través del cual se presta.

En efecto, si el mismo servicio de inserción de publicidad se diera en los espacios físicos de una revista internacional que se edita e imprime en el exterior y que otra empresa distribuye en Colombia, no podría afirmarse que los pagos por la inserción publicitaria en tales espacios deban someterse a retención en la fuente a título de renta e IVA, porque la publicidad tiene como destinatarios a los suscriptores colombianos.

## **2. Impuesto a las ventas**

El servicio de inserción de una pauta publicitaria por un canal internacional no encaja dentro de ninguno de los supuestos que el artículo 420 del Estatuto Tributario señala como hecho generador de IVA. No hace parte de ninguna de las excepciones previstas en dicha norma, por lo cual debe aplicarse la regla general, esto es, que los servicios se entienden prestados en la sede del prestador, que en el caso en discusión es el exterior.

**La DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y añadió:

Los servicios de televisión satelital y de publicidad tienen tratamiento distinto. Mientras en el primero la programación se origina en el exterior, en la publicidad los mensajes comerciales se originan en el territorio nacional y se destinan a personas ubicadas en Colombia. Por lo tanto, el servicio de publicidad se presta en el país.

A su vez, el servicio de publicidad es independiente del servicio de televisión internacional, aun cuando se requiera de ese medio de divulgación.

La interpretación del demandante vulnera el principio de igualdad, pues, sin soporte legal, hace recaer la carga impositiva únicamente sobre la televisión nacional y afecta la comercialización y competitividad del mercado de los servicios de publicidad. Además, afecta el recaudo debido a que las empresas extranjeras no tributan por la prestación del servicio de televisión internacional.

El oficio demandado se limitó a reafirmar el tratamiento fiscal de los servicios de publicidad, dentro de los términos de la Constitución y la ley, para evitar que se extendiera a estos el tratamiento de los servicios de televisión por suscripción.

**El Ministerio Público** solicitó acceder a las pretensiones de la demanda, por las razones que siguen:

De acuerdo con las definiciones de televisión<sup>111</sup> y publicidad<sup>112</sup>, es evidente que se trata de dos servicios diferentes e independientes, en la medida en que el primero es el medio de comunicación del cual se sirve el segundo para la divulgación de los mensajes comerciales.

En efecto, mientras la televisión es un medio de comunicación que ofrece programas al público y consiste en la transmisión de señales de audio y video en forma simultánea, la publicidad por televisión es toda comunicación dentro de dichos programas para anunciar mensajes comerciales.

Las condiciones de emisión de la señal extranjera de televisión, respecto de las cuales la jurisprudencia ha dicho que el servicio se presta desde el exterior, son aplicables a la publicidad por televisión, puesto que está sujeta al mismo proceso de emisión de la señal de televisión en la medida en que se origina en forma simultánea con ésta, dado que va incluida en la programación que se emite.

En esas condiciones, la conclusión a la que llegó la Sección Cuarta del Consejo de Estado respecto de la señal de televisión es aplicable a la publicidad por televisión,

---

<sup>111</sup> Artículos 1, 19 y 22 de la Ley 182 de 1995, modificada por la Ley 335 de 1996

<sup>112</sup> Artículo 2 del Acuerdo 2 de 2003 de la Comisión Nacional de Televisión

puesto que como forma de comunicación llega al país con la programación y ambas son emitidas desde el exterior.

El hecho de que el servicio de publicidad se cumpla en el país por ser el sitio donde se reciben los mensajes comerciales no significa que el servicio se preste en Colombia, pues ese aspecto no fue tenido en cuenta por la jurisprudencia para llegar a la conclusión de que el servicio se presta en el exterior.

El servicio de publicidad por televisión que presta el operador que emite la señal de televisión desde el exterior, no se realiza en el territorio nacional y, por ende, los ingresos que recibe el proveedor extranjero no son de fuente nacional, susceptibles de retención en la fuente a título de renta.

El servicio de publicidad por televisión internacional no está gravado con IVA porque se presta en la sede del prestador del servicio (el exterior) y no está enlistado dentro de las excepciones del artículo 420 parágrafo 3 del Estatuto Tributario, para ser considerado como prestado en Colombia.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala precisa si se ajustan a derecho los apartes del Oficio 085997 del 4 de septiembre de 2008, en virtud de los cuales la DIAN sostuvo que (i) los ingresos que reciben los canales internacionales (sociedades extranjeras) de los anunciantes nacionales por la divulgación de la pauta publicitaria en el país son de fuente nacional, y, por tanto, gravados con el impuesto sobre la renta, porque el servicio se presta en Colombia y que (ii) el servicio de publicidad en los canales internacionales en los que se difunden mensajes publicitarios en Colombia está gravado con IVA, independientemente de que el emisor del servicio de televisión se encuentre en el exterior.

En criterio del demandante, los ingresos que obtiene la sociedad extranjera por las pautas publicitarias en canales internacionales no son de fuente nacional, dado que la inserción y emisión de pautas publicitarias se ejecutan íntegramente en el exterior. A su vez, como el servicio de publicidad se presta en el exterior y no es de los que se entienden prestados en Colombia, no está gravado con IVA.

La Sala estudia los cargos de la demanda en el orden planteado en ésta.

## 1. Naturaleza de los ingresos que reciben las sociedades extranjeras de los anunciantes nacionales por la divulgación de la pauta publicitaria en el país

Según el artículo 26 del Estatuto Tributario, el hecho generador del impuesto sobre la renta es la obtención, en el año o período gravable, de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, esto es, de producir enriquecimiento.

Para efectos del elemento territorial del hecho generador, el Estatuto Tributario reúne los principios de **tributación en la fuente** (criterio territorial) y **tributación mundial** (criterio personal). De acuerdo con el primero, en general, las rentas obtenidas en un determinado país se gravan por éste, independientemente del país de residencia del sujeto pasivo, y, conforme con el segundo, en general, los nacionales de un país son gravados por éste en razón de los ingresos que obtengan a nivel mundial<sup>113</sup>.

El **criterio personal** se aplica, por ejemplo, a las sociedades y entidades nacionales, por cuanto son gravadas tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como de fuente extranjera (artículo 12 inciso primero del Estatuto Tributario).

Por su parte, el **criterio territorial o real** se aplica a las sociedades y entidades extranjeras,<sup>114</sup> comoquiera que son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Este criterio se reitera en el artículo 20 del Estatuto Tributario, conforme con el cual, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en la ley interna, **las sociedades y entidades extranjeras** son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, únicamente en relación con su **renta y ganancia ocasional de fuente nacional**.

El artículo 24 *ibídem* prevé que se consideran ingresos de fuente nacional, los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y **la prestación de servicios dentro de su territorio**, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de

---

<sup>113</sup> *El Impuesto de Renta en Colombia. Parte General*. Jesús Orlando Corredor Alejo. Centro Interamericano Jurídico Financiero CIJUF 2009. Páginas 107 a 109.

<sup>114</sup> Son extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras y cuyo domicilio principal se encuentre en el exterior (artículo 21 del E.T).

fuerza nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

En general, la calificación de la fuente del **ingreso** como **nacional** depende del lugar donde se desarrolla la actividad que lo genera. A título enunciativo, el artículo 24 del Estatuto Tributario señala los ingresos que son de fuente nacional **por producirse en el país**; no obstante, de manera excepcional califica como de fuente nacional, los ingresos provenientes de ciertos servicios prestados desde el exterior<sup>115</sup>. Por su parte, el artículo 25 del Estatuto Tributario determina los ingresos que no se consideran de fuente nacional<sup>116</sup>.

Teniendo en cuenta que las pautas publicitarias de los anunciantes nacionales se transmiten por los canales extranjeros de televisión, es importante recordar en qué consiste el servicio de televisión internacional.

Sobre el particular, en reiteradas oportunidades, la Sala ha precisado lo siguiente<sup>117</sup>:

---

<sup>115</sup> En relación con la prestación de servicios, que es el asunto que interesa en este caso, el artículo 24 del Estatuto Tributario señala como ingresos de fuente nacional, los siguientes:

“[...]”

5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, **cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país**.

6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, **cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado**.

7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, **sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país**.

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

8. La prestación de servicios técnicos, **sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país**. (Resalta la Sala)

[...]”

<sup>116</sup> El artículo 25 del Estatuto Tributario, recientemente modificado por la Ley 1430 de 2010, prevé, en lo pertinente:

“ARTICULO 25. INGRESOS QUE NO SE CONSIDERAN DE FUENTE NACIONAL. No generan renta de fuente dentro del país:

a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:

[...]”

b) Los ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior, no se consideran de fuente nacional; en consecuencia, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por este concepto no están obligados a hacer retención en la fuente. Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público.

c) Literal derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010.

<sup>117</sup> Entre otras, ver sentencias de 14 de junio de 2007 exp 15686 y 27 de julio de 2007, exp 15540 C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa; de 21 de mayo de 2009, exp. 16249, C.P. doctora Martha Teresa Briceño de Valencia; de 27 de mayo de 2009, exp. 17276, C.P. doctor William Giraldo

El artículo 1 de la Ley 182 de 1995, que reglamenta el servicio de televisión, lo define técnicamente como un servicio de telecomunicaciones que ofrece programación dirigida al público en general o a una parte de él, que consiste en la emisión, transmisión, difusión, distribución, radiación y recepción de señales de audio y video en forma simultánea.

En función del nivel de cubrimiento y según el país de origen y destino de la señal, el servicio de televisión puede ser nacional e internacional<sup>118</sup>. Es nacional, si la señal se origina y recibe dentro del propio territorio; y es internacional si **las señales de televisión se originan fuera del territorio nacional** y pueden ser recibidas en Colombia o se originan en el país y puede ser recibida en otros países.

En el caso de la **televisión internacional**, los operadores, contratistas y concesionarios del servicio pueden recibir directamente y decodificar señales de televisión vía satélite, siempre que cumplan con las disposiciones relacionadas con los derechos de uso y redistribución de las mismas y con las normas que expida la Comisión Nacional de Televisión sobre el recurso satelital<sup>119</sup>.

Según la tecnología de transmisión, la televisión puede ser “*cableada y cerrada*” si la señal llega al usuario a través de un medio físico de distribución; “*radiodifundida*” si llega al usuario desde la estación transmisora por medio del espectro electromagnético, propagándose sin guía artificial, como es el caso de la televisión colombiana; y “*satelital*”, si le llega al usuario desde un satélite de distribución directa (art. 19 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 4 de la Ley 335 de 1996).

Aunque la Ley 182 de 1995 no define los aspectos técnicos de la televisión por cable y satelital, la Comisión Nacional de Televisión<sup>120</sup> precisó que ambas modalidades de televisión hacen parte de la televisión por suscripción<sup>121</sup> y

---

Giraldo; de 27 de mayo de 2009, exp. 16616 y 16401, C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 16 de junio de 2011, exp. 18056 y de 2 de febrero de 2012, exp. 28402, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>118</sup> Artículo 22 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996

<sup>119</sup> Artículo 26 ib.

<sup>120</sup> De acuerdo con el artículo 20 de la Ley 1507 de 2012, en concordancia con el Acto Legislativo No 02 de 2011, la Comisión Nacional de Televisión se encuentra en liquidación.

<sup>121</sup> Artículo 2 del Acuerdo 10 de 2006 de la CNTV hoy en liquidación

entregan al usuario ubicado en el territorio nacional, **servicios de televisión ejecutados desde el exterior, por medio de una conexión o acceso satelital**<sup>122</sup>. Además, señaló que los servicios de televisión por cable y satelital tienen elementos comunes *“en la medida que utilizan el sistema satelital para prestar el servicio, distribuyendo y retransmitiendo las señales de televisión internacional respectivamente”*<sup>123</sup>.

La televisión satelital está definida como aquella *“que permite a los habitantes del territorio nacional la recepción, para uso exclusivo e individual, **de señales de televisión transmitidas, emitidas, difundidas y programadas desde el extranjero, a través de segmentos espaciales (satélites) de difusión directa, hasta los equipos terminales de recepción individual”***<sup>124</sup>.

Como el servicio de televisión por suscripción (cable o satelital) se ejecuta desde el exterior, los pagos que realiza el operador nacional a las sociedades extranjeras no son de fuente nacional, motivo por el cual no están sujetos al impuesto sobre la renta (artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario), ni, en consecuencia, a retención en la fuente por concepto de dicho tributo.

Por su parte, el servicio de publicidad en televisión es distinto del servicio de televisión, como se desprende del artículo 29 de la Ley 182 de 1995, cuando prevé que salvo lo dispuesto en la Constitución y la ley, *“es libre la expresión y difusión de los contenidos de la programación **y de la publicidad en el servicio de televisión, los cuales no serán objeto de censura ni control previo”***.

El servicio de publicidad en televisión se halla definido en el Acuerdo 2 de 2003 de la Comisión Nacional de Televisión (hoy en liquidación), así:

## **“Artículo 2. DEFINICIONES**

[...]

---

<sup>122</sup> Oficio de 11 de febrero de 2003

<sup>123</sup> En el citado oficio se lee: “En resumen, la conexión o acceso satelital es un camino que recorre una señal satelital que viaja desde una estación terrena (originadora y dueña de una programación), hasta un satélite geoestacionario y desde allí regresa a la tierra a muchas estaciones terrenas receptoras, como Inravisión, estaciones con sistemas TVR (p. e. estaciones receptoras de operadores de cable), sistemas DTH (Televisión al Hogar, SKY TV o Directv)”.

<sup>124</sup> Artículo 26 del Acuerdo 10 de 2006 de la Comisión Nacional de Televisión. Este Acuerdo derogó el 32 de 1998.

**Publicidad:** Es toda comunicación **emitida por encargo dentro de un programa de televisión** cuyo objetivo es dar a conocer las características, cualidades y atributos de un producto, nombre, marca, servicio, concepto o ideología, con el fin de generar presencia, recordación o aceptación, y de persuadir o influir en los hábitos o gustos del televidente. **La forma regular de publicidad de televisión es principalmente el mensaje comercial.**  
[...]" (Negritas fuera de texto)

La misma norma define **el programa de televisión** como "*una **unidad audiovisual televisiva que tiene como finalidad formar, educar, informar o recrear en forma sana, con una duración definida y que incluye un tiempo limitado para contenidos de publicidad***". Idéntica definición trae el artículo 2 del Acuerdo 1 de 2007 de la Comisión Nacional de Televisión (hoy en liquidación)<sup>125</sup>.

Lo anterior quiere decir que el **mensaje comercial o pauta publicitaria hace parte del programa de televisión**. Por lo tanto, aunque los servicios de publicidad y televisión son distintos y diferenciables, al hacer parte del mismo programa televisivo o unidad audiovisual **se emiten de la misma manera**.

En consecuencia, la publicidad por televisión está sujeta al mismo proceso de emisión de la señal de televisión en la medida en que se origina en forma simultánea con ésta, puesto que va incluida en la programación que se emite. Lo dicho significa que las condiciones de emisión de la señal de televisión resultan aplicables a la publicidad por televisión, independientemente de que los servicios de televisión y publicidad sean diferentes.

En el mismo orden de ideas, si la señal del programa de televisión se origina **fuera del territorio nacional**, tanto el servicio de televisión como el de publicidad son internacionales y se entienden prestados desde el exterior y no en Colombia. Es el caso de los canales internacionales en donde se transmiten programas en los que se presentan mensajes comerciales de anunciantes nacionales para ser vistos en el país, y donde se lee, por ejemplo, "Publicidad válida solamente para Colombia".

---

<sup>125</sup> El artículo 2 del Acuerdo 1 de 2007 define el programa de la siguiente manera:

"[...]Programa: Es una unidad audiovisual televisiva que tiene como finalidad, formar, educar, informar o recrear en forma sana, con una duración definida y que incluye un tiempo limitado para contenidos de publicidad."

Como parte del programa de televisión que se origina en el exterior, la publicidad de los anunciantes nacionales se emite también desde el exterior, por lo que el servicio de publicidad se presta o ejecuta desde allá, independientemente de que el programa y, por ende, la propaganda del producto nacional sean vistos en el país.

Se insiste en que el hecho de que el programa de televisión que se origine en el exterior sea visto en el país y, por lo mismo, que las pautas publicitarias que también se emiten desde el exterior se reciban en Colombia, no significa que el servicio de publicidad se preste en Colombia, pues, **la señal del programa televisivo se emite u origina desde y en el exterior**, y es allí desde donde se prestan o ejecutan los servicios de televisión y publicidad.

Además, la inserción del mensaje comercial a la programación extranjera se realiza en el exterior y no en Colombia, a pesar de que los bienes y productos que se anuncian y promocionan estén destinados solamente al público colombiano.

En consecuencia, como el servicio de publicidad en los canales internacionales se ejecuta desde el exterior y no se entiende prestado en Colombia, los pagos que efectúa el anunciante nacional a las sociedades extranjeras no son de fuente nacional, motivo por el cual no están sujetos al impuesto sobre la renta (artículos 12, 20 y 24 del Estatuto Tributario), ni, en consecuencia, se hallan sometidos a retención en la fuente por concepto de dicho tributo (artículo 406 ibídem).

Conforme con el análisis anterior, es nulo el aparte demandado del Oficio 085997 de 4 de septiembre de 2008, en cuanto concluye que *“si se celebra un contrato de publicidad entre un anunciante nacional y un canal de televisión internacional cuya señal llega a Colombia, que tenga por objeto divulgar pautas publicitarias en el territorio nacional, o lo que es lo mismo, publicidad que se ejecuta en el país, los ingresos percibidos por la empresa extranjera, se consideran de fuente nacional y, por tanto, están sujetos a retención en la fuente a título de renta.”*

## **2. El IVA en el servicio de publicidad en programas de televisión emitidos desde el exterior**

Para los fines del impuesto a las ventas, el artículo 25 del Decreto 433 de 1999 define el servicio de publicidad, en lo pertinente, así:

«Artículo 25 Definición de servicios de publicidad. Para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio de publicidad todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar, **publicar anuncios, avisos, cuñas o comerciales**, con fines de divulgación al público en general, **a través de los diferentes medios de comunicación**, tales como radio, prensa, revistas, **televisión**, cine, vallas, pancartas, impresos, insertos, así como la venta o alquiler de espacios para mensajes publicitarios en cualquier medio, incluidos los edictos, avisos clasificados y funerarios.  
[...]" (Resalta la Sala)

De acuerdo con la norma en mención, se considera servicio de publicidad la **publicación de cuñas o comerciales**, con fines de divulgación al público en general, a través de la televisión, que es un medio de comunicación.

La televisión, entonces, no solo es un servicio (Ley 182 de 1995) sino el vehículo o canal a través del cual se transmite la pauta o mensaje publicitario, con el fin de llegar al mayor número de personas dentro de un público objetivo<sup>126</sup>.

Con base en el análisis efectuado en el numeral anterior, la publicación de la pauta publicitaria en un canal internacional de televisión, o lo que es lo mismo, **el servicio de publicidad en el canal internacional se presta o ejecuta directamente desde el exterior**, pues, es allí donde se emite u origina la señal de televisión.

Lo anterior no significa que los servicios de televisión y publicidad sean lo mismo, pues, se insiste, son distintos. Lo que sucede es que los dos servicios hacen parte de la misma unidad audiovisual televisiva o programa de televisión (Acuerdos 2 de 2003 y 1 de 2007 CNTV) y se emiten por el mismo medio, en desarrollo de una actividad que se ejecuta desde el exterior, pues allá se encuentra la señal de televisión.

Tampoco quiere decir que el servicio de publicidad se confunda con el medio de comunicación a través del cual se transmite la pauta publicitaria. Sencillamente, el medio de comunicación, que en este caso es la televisión, es el instrumento para difundir el mensaje publicitario y lograr así que llegue al mayor número de personas.

---

<sup>126</sup> [www.sic.gov.co](http://www.sic.gov.co). Memoria Jurídica 2011 ( Numeral 7.2. Estructura del Mercado de Pauta Publicitaria en Televisión en Colombia).

Ahora bien, el artículo 420 literal b) del Estatuto Tributario prevé como hecho generador del impuesto a las ventas, la prestación de servicios **en el territorio nacional**. En consecuencia, si el servicio es prestado desde el exterior no se causa el impuesto.

No obstante, por expreso mandato del artículo 420 ya citado, **algunos servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en Colombia**, se entienden prestados en el país y, por lo mismo, causan el impuesto a las ventas.

De esta manera, por voluntad del legislador, algunos servicios que se ejecutan desde el exterior se entienden prestados en Colombia, por ser la sede del destinatario de los mismos. Son estos, exclusivamente, los servicios previstos en el párrafo 3 numeral 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario<sup>127</sup>.

Es de anotar que dentro de los servicios que se ejecutan desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el país no se encuentra el de **publicidad por televisión internacional**, motivo por el cual dicho servicio no se halla gravado con IVA ni

---

<sup>127</sup> El artículo 420 párrafo 3 numeral 3 del Estatuto Tributario dispone:

“[...]

**PARAGRAFO 3o.** <Parágrafo adicionado por el artículo 33 de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

[...]

3. <Párrafo modificado por el artículo 53 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:

- a).<Literal modificado por el artículo 53 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorpóreos o intangibles;
- b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
- c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad;
- d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
- e) Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro, salvo los expresamente exceptuados;
- f) Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.
- g) <Literal modificado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000. El texto sin la parte derogada queda así:> Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite.
- h) <Literal adicionado por el artículo 29 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para lo cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado al usuario en Colombia.

Lo previsto por el numeral tercero del presente artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto por el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

está sujeto a retención por concepto del mismo tributo (artículo 437-2 del Estatuto Tributario).

En consecuencia, por violación del artículo 420 literal b) y del párrafo 3 numeral 3 del Estatuto Tributario, es nulo el Oficio 085997 del 4 de septiembre de 2008, en cuanto sostuvo que *“Conforme con lo expuesto, se concluye que el servicio de publicidad difundido a través del servicio de televisión se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, si los mensajes publicitarios son difundidos en el territorio nacional, de manera independiente al lugar donde se encuentre ubicado el emisor del servicio de televisión teniendo en cuenta que ésta es solo el medio para la prestación del servicio de publicidad”*.

Por último, frente a los argumentos de la DIAN en el sentido de que la interpretación que se hace en el concepto demandado permite garantizar el principio de equidad y el recaudo al igual que no generar competencia desleal entre los canales nacionales y los internacionales, la Sala precisa que es al legislador a quien corresponde definir el tratamiento tributario de los nacionales y los extranjeros y que ese tratamiento no puede ser desconocido por la autoridad tributaria con argumentos como los planteados, por muy loables que parezcan, pues implica vulnerar el principio de legalidad tributaria.

Por las razones que anteceden, la Sala anulará los apartes demandados del Oficio 085997 de 2008, expedido por la DIAN.

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**

**ANÚLANSE** los siguientes apartes del Oficio 085997 de 2008, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN:

*“[...] Conforme con lo expuesto, se concluye que el servicio de publicidad difundido a través del servicio de televisión se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, si los mensajes publicitarios son difundidos en el territorio nacional, de manera independiente al lugar donde se encuentre ubicado el emisor del servicio de televisión teniendo*

en cuenta que ésta es solo el medio para la prestación del servicio de publicidad.

[...]por consiguiente, si se celebra un contrato de publicidad entre un anunciante nacional y un canal de televisión internacional cuya señal llega a Colombia, que tenga por objeto divulgar pautas publicitarias en el territorio nacional, o lo que es lo mismo, publicidad que se ejecuta en el país, los ingresos percibidos por la empresa extranjera, se consideran de fuente nacional y, por tanto, están sujetos a retención en la fuente a título de renta.”

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sección (E)

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Ausente con permiso

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

