



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9747	Fecha:	24/03/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	DELIO GOMEZ LEYVA		

PROBLEMA JURIDICO

Se incurre en error aritmético el omitir en la declaración de retención en la fuente, la liquidación de la sanción por extemporaneidad?

TESIS

No se incurre en error aritmético el omitir en la declaración de retención en la fuente, la liquidación de la sanción por extemporaneidad, debido a que se erró en la práctica de la liquidación de corrección aritmética, pues la inclusión o no en la declaración de la sanción por extemporaneidad es un problema de fondo no susceptible de ser discutido a través de una liquidación de corrección aritmética.

Ubicación pág.(s):	Pág. 8 párr. 3										
-----------------------	-------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema jurídico de Hecho – Conflicto de connotación jurídica de los hechos.

ASPECTO JURÍDICO

Liquidación de corrección aritmética

FUENTE FORMAL

Art 697 ET	Art 701 ET	Art 730 ET	

EXTRACTO

Ubicación pág.(s):											
-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9744	Fecha:	31/03/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	GERMAN AYALA MANTILLA		

PROBLEMA JURIDICO

El incumplimiento de la exigencias del artículo 770, trae como consecuencia el desconocimiento del pasivo, de tal suerte que, su demostración en los términos de la norma citada, debe acarrear la aceptación fiscal de dicho pasivo, con lo cual se desvirtúa la comparación patrimonial?

TESIS

Efectivamente el incumplimiento de la exigencias del artículo 770, trae como consecuencia el desconocimiento del pasivo, de tal suerte que, su demostración en los términos de la norma citada, debe acarrear la aceptación fiscal de dicho pasivo, con lo que se desvirtúa la comparación patrimonial?

Ubicación pág.(s):	Pág. 10	Párr. 1										
-----------------------	------------	------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema jurídico de Hecho – Conflicto de connotación jurídica de los hechos.

ASPECTO JURÍDICO

Aceptación fiscal del pasivo

FUENTE FORMAL

Art 770 E.T.	Art 771 E.T.		

EXTRACTO

Ubicación pág.(s):											
-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9723	Fecha:	28/01/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	DANIEL MANRIQUE GUZMAN		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág.(s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Acción de Nulidad. No procede análisis.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág.(s):

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9708	Fecha:	21/01/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	DANIEL MANRIQUE GUZMAN		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág.(s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Acción de Nulidad. No procede análisis.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág.(s):

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9652	Fecha:	11/02/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	GERMAN AYALA MANTILLA		

PROBLEMA JURIDICO

En el procedimiento o método utilizado para el cálculo del valor normal de la mercancía importada, se observó el procedimiento indicado en las disposiciones aduaneras para la fijación de precios, se efectuó el estudio de valoración, se especificó la forma como se determinó el precio usual de competencia, se dieron a conocer los parámetros que sirvieron de base, y sus elementos técnicos para su valoración?

TESIS

En el procedimiento o método utilizado para el cálculo del valor normal de la mercancía importada, no se observó el procedimiento indicado en las disposiciones aduaneras para la fijación de precios, no se efectuó el estudio de valoración, no se especificó la forma como se determinó el precio usual de competencia, no se dieron a conocer los parámetros que sirvieron de base, y sus elementos técnicos para su valoración.

Ubicación pág.(s):	Pág. 18	Párr. 1									
-------------------------------	------------	------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema jurídico de Hecho – Conflicto de connotación jurídica de los hechos.

ASPECTO JURÍDICO

Valor de la mercancía importada

FUENTE FORMAL

Decreto 2011 de 1973			

EXTRACTO

Ubicación pág.(s):											
-------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9622	Fecha:	14/04/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	DELIO GOMEZ LEYVA		

PROBLEMA JURIDICO

Es procedente la autorización del plazo adicional para ejecutar parte del beneficio neto o excedente exento de los años 1992 y 1993, en el año 1996?

TESIS

Si es procedente la autorización del plazo adicional para ejecutar parte del beneficio neto o excedente exento de los años 1992 y 1993, en el año 1996, dado que la solicitud de plazo adicional o prórroga del inicialmente aceptado por el comité, no tiene ninguna limitación en el tiempo, por no estar así indicado en las normas legales aplicables y en este caso existen las pruebas que justifican su aplazamiento.

Ubicación pág.(s):	Pág. 13	Párr. 2									
-----------------------	------------	------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema jurídico de Hecho – Conflicto de prueba de los hechos.

ASPECTO JURÍDICO

Exención sobre el beneficio neto o excedente

FUENTE FORMAL

Art 358 E.T.	Art 359 E.T.		

EXTRACTO

Ubicación pág.(s):										
-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9474	Fecha:	17/03/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	DANIEL MANRIQUE GUZMAN		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág.(s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Esta sentencia no es de la temática del banco de datos, por consiguiente no procede análisis.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág.(s):

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9445	Fecha:	28/01/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág.(s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Esta sentencia no es de la temática del banco de datos, por consiguiente no procede análisis.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág.(s):

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	9262	Fecha:	24/03/2000
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.		De:	
Ponente:	ALVARO PARRA GOMEZ Y MARIA C. GONZALEZ PAZ		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág.(s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Acción de Nulidad. No procede análisis.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág.(s):

Analista: LUIS ALFREDO MENDEZ ESPINOSA

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: GERMÁN AYALA MANTILLA

Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiocho (28) de enero de dos mil (2000).

Actor: CARLOS ALFREDO RAMIREZ GUERRERO

Referencia: ACCIÓN PÚBLICA DE NULIDAD,

El ciudadano CARLOS ALFREDO RAMIREZ GUERRERO en ejercicio de la acción pública de nulidad, acusó el Concepto N° 048694 expedido el 25 de mayo de 1999 por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de su oficina nacional de normativa y doctrina.

EL ACTO ACUSADO

Corresponde al Concepto N° 048694 del 25 de mayo de 1999, publicado en el Diario Oficial N° 43.590 de fecha 31 de mayo del mismo año, según el cual las entidades mencionadas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, se encuentran obligadas a suscribir los Bonos de Seguridad para la Paz, siempre y cuando perciban los ingresos de actividades industriales, comerciales y financieras y en

actividades distintas de la inversión de su patrimonio diferentes de las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

DEMANDA

Esgrimió que en atención a que el impuesto sobre la renta es un tributo de período y a que cualquier disposición legal que se expida regulándolo, no puede aplicarse sino a partir del 1 de enero del año siguiente, la Ley 488 de 1998 publicada el 24 de diciembre de ese año, que modificó el artículo 19 del Estatuto Tributario según venía de la Ley 223 de 1995, resulta aplicable desde el 1 de enero de 1999.

Conforme a ello, la Administración a través del concepto demandado pretende hacer producir efectos a la Ley 488 antes del 1 de enero de 1999, al obligar a la cajas de compensación familiar a realizar la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz sobre hechos existentes u ocurridos en 1998, sin ser aplicable todavía so pena de vulnerar el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política.

El fundamento del acto acusado fue el párrafo 1 del artículo 4 de la Ley 487 de 1998, que remitió a los artículos 19 y 19-2 del Estatuto Tributario, como fue modificado el primero y adicionado al Estatuto Tributario el segundo, mediante el artículo 1 de la Ley 488 de ese mismo año, con lo cual dio aplicación a éstas nuevas normas que aun no resultaban aplicables.

Advirtió, que desde la expedición de la Ley 223 de 1995 hasta el 31 de diciembre de 1998, las cajas de compensación familiar fueron contribuyentes del impuesto sobre la renta según el régimen tributario especial, esto es, sobre el excedente gravable de ingresos sobre egresos y a la tarifa señalada en los artículos 356 a 358.

Adujo que según el artículo 19-1 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 488, estas cajas no tuvieron el 31 de diciembre de 1998, ni tendrán a 31 de diciembre de 1999 el patrimonio líquido para efectos tributarios a que se refiere el parágrafo 2 del artículo 3 de la Ley 487 y que constituye la base para determinar la renta presuntiva del año siguiente.

De manera que al no poseer patrimonio con efectos en el impuesto sobre la renta, al término de 1998 y de 1999, las cajas no tienen la obligación de suscribir los Bonos de Solidaridad para la Paz pues en relación con ellas no es posible el supuesto de hecho de la obligación.

OPOSICIÓN

La apoderada de la Nación explicó que la obligación de suscribir bonos de paz nació en la fecha de publicación de la Ley 487 de 1998, por no tratarse de algún tipo de impuesto, de suerte que la ley entro en vigencia inmediatamente.

A su juicio, la remisión que efectúa la Ley 488, debe entenderse sobre la Ley 487 como quiera que fueron publicadas el mismo día.

La Ley 487 de 1998 estableció en el párrafo 1 del artículo 4 que las entidades relacionadas en los artículos 19, 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario, no se encuentran obligados a suscribir la inversión forzosa en bonos de paz. Sin embargo, al expedirse la Ley 488 de 1998 que contiene la reforma tributaria, se derogó el numeral 3 del artículo 19 del Estatuto Tributario, al que hace remisión el artículo 4 de la Ley 487 del mismo año e introdujo el artículo 19-2, el cual incluyó en la categoría de contribuyentes del impuesto sobre la renta a las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales que obtengan ingresos de actividades industriales, comerciales y financieras y en actividades distintas a la inversión de su patrimonio diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Esgrimió que el artículo 338 de la Constitución Política no se aplica para el caso de inversiones forzosas, pues la norma se refiere al principio de legalidad de los tributos y los bonos no son impuesto, sino una inversión que puede ser redimida por su valor nominal en dinero o destinada al pago de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones administrados por la DIAN.

Con ellos el legislador acudió a la figura de empréstito forzoso y temporal al exigirlos coactivamente a personas naturales y jurídicas, a cambio de títulos negociables.

La vigencia especial que para tributos consagra el artículo 338 de la Constitución Política, no es aplicable a las inversiones constituidas mediante los bonos para la paz, ya que al no ser impuestos no puede considerarse que empiecen a regir a partir del período siguiente a aquél en el cual la ley entró en vigencia.

Adujo que es claro que el artículo 19-2 adicionado por la Ley 488 de 1998, para efectos de los bonos de paz, empezó a regir desde la fecha de vigencia de la ley.

También invocó la aplicación restrictiva de las normas que consagran beneficios fiscales, de suerte que las únicas excepciones que proceden son las taxativamente enumeradas en el artículo 4 de la Ley 487 de 1998.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora insistió en la violación al artículo 338 de la Constitución Política, toda vez que cualquier acto que pretenda hacer producir efectos a una nueva regulación antes del 1 de enero del año siguiente, viola por falta de aplicación la normatividad objeto de cambio.

Concluyó que el nuevo régimen de las cajas de compensación familiar, contenido en el artículo 1 de la Ley 488 de 1998, comenzó a producir efectos el 1 de enero de 1999.

La parte demandada alegó que la simple remisión que hace la Ley 487 a la norma tributaria, no puede confundir la inversión forzada con el impuesto sobre la renta, máxime cuando la Ley 488 entró a regir el mismo día que la Ley 487, de suerte que dentro de las entidades exceptuadas de la suscripción de bonos, no se incluyen las cajas de compensación familiar porque no aparecen dentro del artículo 19, vigente para el 28 de diciembre de 1998.

El ministerio público estimó que las cajas de compensación familiar no se encuentran cobijadas por la excepción de que trata la Ley 487 de 1998, tal como lo reconoció el acto acusado, al ser derogado el numeral 3 del artículo 19 del Estatuto Tributario, por lo que solicitó que se nieguen las súplicas de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso que ocupa la atención de la Sala se discute la legalidad del Concepto 048694 emanado de la Dirección de Impuestos Nacionales, según el cual las entidades que menciona el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, se encuentran

obligadas a suscribir los Bonos de Solidaridad para la Paz, siempre y cuando perciban los ingresos de actividades industriales, comerciales y financieras y en actividades distintas de la inversión de su patrimonio, diferentes de las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Los Bonos de Seguridad para la Paz, fueron instituidos por la Ley 487 de 1998 “Por medio de la cual se autoriza el endeudamiento público interno y se crea el fondo de inversión para la paz”, que según sus antecedentes legislativos, tuvo por objeto “adoptar herramientas financieras que permitan desarrollar actividades encaminadas a la consecución de una convivencia pacífica de la sociedad colombiana”, motivo por el cual “tiene como propósito generar una fuente de recursos excepcional y temporal de financiación que permita al Estado la materialización de la política de paz y el desarrollo de sus planes complementarios”. (Gaceta del Congreso 171, página 43).

Así, el legislador autorizó al Gobierno Nacional para emitir títulos de deuda pública interna, hasta por la suma de dos billones de pesos, denominados “Bonos de Solidaridad para la Paz”, con un plazo de siete años y redimibles por su valor nominal en dinero, tal como lo establecen los artículos 1 y 2 de la Ley 487 de 1998.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la referida ley, los Bonos de Solidaridad para la Paz, que constituyen una inversión de carácter forzoso y temporal, deben ser adquiridos en forma obligatoria por todas las personas naturales o jurídicas, cuyo patrimonio líquido a 31 de diciembre de 1998 exceda los doscientos diez millones de pesos (\$210'000.000) y por quienes, pese a no tener el patrimonio señalado, deseen suscribirlos en forma voluntaria.

Así, deben suscribirse como una inversión de carácter forzoso cuando el patrimonio sea igual o superior al monto señalado, con carácter temporal porque debe efectuarse sólo en los años de 1999 y 2000.

La Corte Constitucional se pronunció el 31 de julio de 1999, sentencia C-476, respecto de la constitucionalidad parcial del artículo 4 de la Ley 487 de 1998, donde efectuó las siguientes precisiones pertinentes en el caso que se discute en esta oportunidad.

4.4. “Independiente de la discusión doctrinal sobre si esta clase de empréstitos tienen el carácter impositivo de los tributos, o si la inversión de que trata la ley acusada es un impuesto o no, asunto que no se analizará en esta providencia por no ser el punto que se debate, es claro que el legislador, al momento de diseñar cualquier instrumento para que las personas contribuyan con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, y una de ellas es, sin lugar a dudas la paz, debe dar aplicación a principios tales como el de la equidad y justicia que exige la Constitución (artículo 95, numeral 7), para que estos mecanismos, que no

necesariamente han de ser impuestos, no se conviertan en medios que hagan la situación los sujetos obligados desventajosa o gravosa.

4.5. El legislador, al expedir la ley 487 de 1998 y en desarrollo del deber constitucional que impone la Constitución a los habitantes del territorio colombiano no sólo de contribuir con el financiamiento y gastos del Estado (artículo 95, numeral 7) sino de cooperar con la obtención y mantenimiento de la paz, que, en los términos del artículo 22 de la Constitución, es un derecho y un deber de obligatorio cumplimiento, optó por imponer a las personas naturales y jurídicas, en proporción al valor del patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre de 1998, financiar los programas y proyectos que se diseñen para la obtención de la paz en el territorio nacional, a través de la inversión en títulos emitidos por el Gobierno Nacional.

Para el efecto, estableció que sólo las personas naturales o jurídicas con patrimonio líquido que exceda los doscientos diez millones de pesos (\$ 210.000.000.00) al 31 de diciembre de 1998, estarían obligadas a adquirir los mencionados títulos.

Patrimonio líquido que, en términos del artículo 282 del Estatuto Tributario, al que expresamente remite el parágrafo 2 del artículo 3 de la ley 487 de 1998, se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente el último día del año o período gravable, el monto de las deudas vigentes a cargo de éste, en esa fecha.

El patrimonio líquido, entonces, está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable (patrimonio bruto), menos las deudas adquiridas por éste y vigentes al finalizar el respectivo año o período gravable.”

En forma taxativa el parágrafo 1 del artículo 4 de la ley, estableció quienes no se encuentran obligados a realizar la inversión refiriéndose así a las entidades señaladas en los artículos 19, 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario, así como

las entidades oficiales y sociedades de economía mixta de servicios públicos domiciliarios, de transporte masivo, industrias licoreras oficiales, loterías del orden territorial, las entidades oficiales y sociedades de economía mixta que desarrollen las actividades complementarias definidas en la Ley 142 de 1994, las sociedades que se encuentren en trámite concordatario o de liquidación obligatoria o las entidades sometidas a control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria que les hayan decretado la liquidación o que hayan sido objeto de toma de posesión.

De otra parte, con la entrada en vigencia de la Ley 488 de 1998 se modificó expresamente el artículo 19 del Estatuto Tributario, como quiera que las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales que se hayan cobijados por esta norma y por tanto eran consideradas como *contribuyentes* con régimen especial, pasaron a ser contribuyentes del régimen ordinario con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social. Sin embargo, el artículo 19-2 adicionado para este fin por la referida ley, estableció también que dichas entidades no se encuentran sometidas a renta presuntiva.

Conforme a lo anterior, es claro que previa a la expedición de la Ley 488 de 1998, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales tenían la calidad de contribuyentes, pero su sistema de tributación

estaba regido por las normas especiales consagradas en los artículos 356 y siguientes del Estatuto Tributario, que básicamente las sometían al impuesto sobre la renta en relación con el beneficio neto o excedente a la tarifa única del 20%, permitiéndoles gozar de exención sobre tal beneficio neto cuando fuere destinado directa o indirectamente, el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social, en los términos del artículo 359 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, para la Sala no es suficiente el hecho de que las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales que tributaran antes del 31 de diciembre de 1998 estuvieran cobijadas bajo un régimen especial, para que tal circunstancia también les permitiera sustraerse de suscribir los títulos de deuda pública obligatorios a partir de 1999, con el argumento de que no poseían patrimonio líquido el año anterior, esto es, en 1998.

En efecto, tal como claramente lo señaló la Corte Constitucional en el fallo citado, la misma Ley 487 de 1998 precisó en su artículo 3, que deben efectuar la inversión forzosa en Bonos de Seguridad para la Paz durante los años de 1999 y 2000, las personas naturales y jurídicas cuyo patrimonio líquido a 31 de diciembre de 1998 exceda a doscientos diez millones de pesos (\$210'000.000) y para efectos de lo dispuesto en esta ley, se considera patrimonio líquido el determinado de conformidad con las disposiciones del libro primero del Estatuto Tributario que

regula los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Es así como independientemente de su obligación de tributar por renta presuntiva que invoca el actor, las entidades antes señaladas están en la capacidad de determinar su patrimonio líquido para efectos de suscribir los Bonos de Seguridad para la Paz, como quiera que es la misma ley especial, 487 de 1998, la que le indica expresamente que para tal fin, esto es, para determinar el patrimonio líquido para efectos de lo dispuesto en la citada ley, debe acudir a las disposiciones del libro primero del Estatuto Tributario, dentro de las que se halla el artículo 282 que indica cómo debe calcularse aquel.

Como quiera que los Bonos de Solidaridad para la Paz resultan obligatorios a partir de 1999, según la ley expedida en 1998, y a las cajas de compensación familiar, asociaciones gremiales y fondos de empleados no se les está exigiendo la inversión con anterioridad a tal fecha, no entiende la Sala el cargo de violación del artículo 338 de la Constitución Política, que consagra el principio de legalidad de los tributos, como quiera que no tienen el carácter de impuesto al constituir una inversión de carácter forzoso redimible en los términos de la Ley 487 de 1998, a lo cual no le es aplicable la citada norma constitucional pues por el hecho de que deban suscribirse sobre el patrimonio líquido del año anterior, 1998, con ello no se varia el carácter de inversión sino que simplemente se estableció la base sobre

la cual debe calcularse el monto de la inversión forzosa sin modificar para nada el régimen impositivo de estas entidades.

Por último se aclara, que el hecho de que las entidades tantas veces mencionadas, fueren contribuyentes con régimen especial hasta la entrada en vigencia de la Ley 488 de 1998, para nada impide que puedan y deban suscribir los títulos de deuda pública, de una parte, al ser determinable su patrimonio líquido en los términos del artículo 3 de la Ley 487 de 1998 y sin que por tal razón pueda entenderse que el establecer patrimonio líquido, únicamente para adquirir los Bonos de Solidaridad para la Paz, implique la modificación del régimen impositivo pues a ésta conclusión no se llega del texto legal, y de otra parte, porque no encuentran dentro de las excepciones establecidas para tal efecto.

Por 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 :

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

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

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

DANIEL MANRIQUE GUZMÁN

GERMÁN AYALA MANTILLA

Presidente de la Sección

DELIO GÓMEZ LEYVA

JULIO E. CORREA RESTREPO

RAUL GIRALDO LONDOÑO

Secretario

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: DELIO GÓMEZ LEYVA

Santafé de Bogotá D.C. veinticuatro (24) de marzo de dos mil (2000)

Radicación número: 76001 – 23 – 24 – 000 – 24217 – 01 - 9747

Actor: BANCO DE OCCIDENTE S.A

Referencia: APELACION SENTENCIA

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandante, contra la sentencia del 26 de marzo de 1999, por la cual el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca denegó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho incoado por el BANCO DE OCCIDENTE, para impugnar los actos administrativos en virtud de los cuales se le practicó liquidación de corrección aritmética respecto de la declaración de retención en la fuente por el mes de agosto de 1994.

ANTECEDENTES:

El 25 de octubre de 1994, el Banco de Occidente presentó declaración de retención en la fuente por el mes de agosto de 1994. Dicha declaración fue corregida el 28 de noviembre de 1994 y el 10 de febrero de 1995.

Con base en las facultades conferidas en los artículos 641, 691 y 701 del Estatuto Tributario, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales Regional Suroccidente Local Cali, le practicó a la actora la Liquidación de Corrección Aritmética No 0252 del 18 de octubre de 1996, pues pudo establecer que la declaración inicial de retención en la fuente fue presentada extemporáneamente, por cuanto el plazo vencía el lunes 24 de octubre de 1994 y el contribuyente la presentó al día siguiente; así mismo, pudo determinar que con ocasión de la presentación de las declaraciones de corrección, no se liquidó la sanción por extemporaneidad a que estaba obligado. En consecuencia, la Administración de Impuestos liquidó la sanción a que alude el artículo 701 del Estatuto Tributario.

La liquidación de corrección aritmética practicada fue recurrida en reconsideración con el argumento de que ésta no ha debido practicarse, dado que la liquidación procedente era la de revisión.

Tal argumento no fue aceptado por la Administración, que, a través de la Resolución No 000144 del 17 de junio de 1997, insistió en que se presentó un error aritmético dado que el banco no incluyó dentro del renglón 23 “Más sanciones”, el valor de la sanción por extemporaneidad, y existe este error en el caso de cualquier equivocación u omisión numérica sufrida en las operaciones matemáticas tanto de la declaración como de la liquidación del impuesto.

LA DEMANDA

Pretende la nulidad de la Liquidación de Corrección Aritmética No. 0252 del 18 de octubre de 1996, expedida por el Jefe de Liquidación de la Administración Regional de Impuestos y Aduanas Nacionales Suroccidente Local Cali y de la Resolución No. 000144 del 17 de junio de 1997, proferida por la División Jurídica de la aludida entidad, y pide, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la liquidación privada de retención en la fuente presentada por el mes de agosto de 1994.

En el concepto de violación, explica la demandante lo siguiente:

De conformidad con el numeral 2 del artículo 730 del Estatuto Tributario, es nula la liquidación de corrección aritmética, pues se omitió el requerimiento especial previo, en el entendido de que lo procedente era la práctica de una liquidación de revisión ya que la declaración de retención en la fuente por el período discutido no contiene error aritmético de ninguna clase, por cuanto no se cometió ningún error al efectuar las operaciones básicas aritméticas.

Si la Administración consideraba que el contribuyente debía liquidarse una sanción por extemporaneidad, ha debido proferir una liquidación de revisión, pues este es un aspecto de fondo. Cita al efecto apartes del fallo de la Sala del 5 de julio de 1996, Consejera Ponente, doctora Consuelo Sarria Olcos, en donde se hacen precisiones acerca de la corrección de sanciones.

Sostiene, igualmente, que en el presente caso el banco entendió que el plazo para presentar la declaración de retención en la fuente por el mes de agosto de 1994 se prorrogaba por un mes, y por tanto, que la declaración era presentada en término y no había lugar a la determinación de la sanción por extemporaneidad.

De otra parte, afirma que al no existir error aritmético no se ha configurado la actuación de la cual pueda derivarse la liquidación de corrección aritmética, y por ende, tampoco es procedente la reliquidación de la sanción por extemporaneidad.

LA PARTE OPOSITORA

La apoderada de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales, contestó la demanda y al efecto afirmó que el requerimiento especial es un requisito previo a la liquidación de revisión, pero no para la liquidación oficial de corrección aritmética, razón por la cual no se ha violado el artículo 703 del Estatuto

Tributario. Así mismo, sostuvo que la Administración tiene la facultad de efectuar la liquidación de corrección y así se pronunció mediante los actos que se acusan.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 26 de marzo de 1999, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca denegó las súplicas de la demanda al considerar que es errónea la apreciación de la parte actora en el sentido de que ha debido practicarse una liquidación de revisión por ser el pago de la sanción por extemporaneidad un asunto de fondo, pues el artículo 701 del Estatuto Tributario, relativo a la corrección de sanciones, permite la práctica de la liquidación de corrección aritmética en casos como el presente en donde la actora no se liquidó sanción por extemporaneidad.

LA APELACION

Inconforme con la decisión, el banco actor recurrió el fallo en mención, con base en los siguientes argumentos:

En el presente caso no hubo error aritmético teniendo en cuenta que una omisión en cuanto a una sanción, como la de extemporaneidad, no encuadra dentro de la enumeración de ley sobre los casos en que se configura el mencionado error

aritmético. Sobre el punto cita apartes del fallo de la Sala del 28 de junio de 1991, expediente No 3149, Consejero Ponente, doctor Jaime Abella Zárate.

La sentencia en mención hace referencia expresa al Decreto 3803 de 1992, artículo 24, el cual contiene los casos en que se considera que existe error aritmético, enumeración que coincide con los casos que consagra el artículo 697 del Estatuto Tributario de manera taxativa.

A su vez, de acuerdo con el fallo de la Sala del 31 de octubre de 1997, expediente No 8423, Consejero Ponente doctor Germán Ayala, en donde se reitera la jurisprudencia de la Sala, la práctica de la liquidación de corrección aritmética debe partir de la base de la correcta declaración de los datos, por tanto, al utilizarse la liquidación en mención para incluir una sanción omitida en la declaración, se incurrió en un error, pues el procedimiento aplicable es el de la liquidación de revisión precedida del requerimiento especial, dado que, repite, dentro de los casos de error aritmético no aparece la omisión de sanciones en la declaración tributaria.

Así mismo, la Administración incurre en un error al liquidar dentro de la liquidación de corrección aritmética la sanción por corrección de sanciones, pues dicha liquidación no es apta para incluir sanciones. En consecuencia, si no es posible incluir la sanción por extemporaneidad, será menos posible incluir la sanción adicional sobre aquélla.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandada sostiene que debe confirmarse la sentencia pues debe tenerse en cuenta en el sub judice la distinción existente entre los presupuestos de la corrección a las liquidaciones privadas a que aluden los artículos 697 y 698 del Estatuto Tributario, y los presupuestos de la liquidación de corrección de sanciones a que se refiere el artículo 701 del Estatuto Tributario. Al efecto cita la sentencia de la Sala del 8 de marzo de 1996, expediente No 7183, con ponencia de este despacho.

En consecuencia, la demandada actuó conforme a derecho, por cuanto la distinción entre las dos liquidaciones de corrección es clara, y la Administración actuó con base en la liquidación de corrección prevista en el artículo 701 del Estatuto Tributario, norma que faculta a corregir las sanciones liquidadas o no por el contribuyente.

La parte demandante no intervino en la presente oportunidad procesal.

Ministerio Público

Representado en esta oportunidad por la Procuradora Octava Delegada ante la Corporación, solicita se revoque el fallo apelado, y en su lugar, se acceda a las

súplicas de la demanda, por cuanto la omisión en que incurrió la sociedad (la no liquidación de sanción por extemporaneidad), no encuadra dentro de ninguno de los eventos de error aritmético previstos en el artículo 697 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con la norma en mención, el error aritmético no se presenta cuando el contribuyente incurre en alguna omisión, sino cuando en su declaración anota valores equivocados que resultan de la realización de operaciones aritméticas. En este caso el actor no anotó valores equivocados, sino que omitió calcular la sanción por extemporaneidad, por lo que la Administración al practicar la liquidación de corrección aritmética a pesar de no configurarse error aritmético, violó el artículo 697 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Para la Sala el asunto que debe resolverse consiste en determinar, si tal como lo sostiene la parte demandada, la actora incurrió en "error aritmético" al omitir en la declaración de retención en la fuente por el mes de agosto de 1994, la liquidación de la sanción por extemporaneidad, o si por el contrario, ante la inexistencia del supuesto yerro matemático, erró la demandada en la práctica de la liquidación de corrección aritmética, pues la inclusión o no en la declaración de la sanción por extemporaneidad es un problema de fondo no susceptible ser discutido a través de la liquidación en mención.

En primer lugar, se advierte que no es acertada la conclusión de la Administración de Impuestos, sostenida en la etapa de alegatos de conclusión en esta instancia, en el sentido de que la corrección de sanciones es otra clase de liquidación oficial de corrección, pues tal y como lo precisó la Sala en sentencia del 5 de julio de 1996, expediente No 7770, Consejera Ponente, doctora Consuelo Sarria Olcos, el Estatuto Tributario sólo regula tres tipos de liquidaciones oficiales, a saber: la de corrección aritmética, la de revisión y la de aforo, y si bien es cierto que el artículo 701 del Estatuto Tributario contempla la corrección de sanciones, tal figura no es una nueva liquidación sino la facultad que tiene la Administración de liquidar correctamente aquéllas sanciones que no se liquidaron debiéndose determinar, o se liquidaron indebidamente, *“porque tal aspecto no estaba contemplado en las normas que regulan las liquidaciones de revisión y corrección aritmética”*.

En la misma sentencia se precisó que la facultad de liquidación y corrección de sanciones debe efectuarse según el procedimiento que corresponda, mediante liquidación de corrección aritmética, a través de liquidación de revisión, o por medio de resolución independiente.

El primero de los casos, esto es, la corrección de sanciones a través de la liquidación de corrección aritmética, se presenta cuando el contribuyente estando obligado por ley a liquidar una determinada sanción, incurre al calcularla en error aritmético.

La liquidación de corrección aritmética no es viable, continúa la jurisprudencia citada, si la sanción no se liquida, pues en este evento no hay error aritmético, y puede suceder que por cualquier motivo legal el declarante considere que no debe la sanción, hipótesis en la cual la Administración debe proponer su aplicación mediante requerimiento especial como requisito previo a la liquidación de revisión, o en el supuesto de no existir fundamento para la modificación de la liquidación privada, a través de resolución independiente, toda vez que la determinación de si debe o no liquidarse sanción, en este caso, por extemporaneidad, es una cuestión de fondo, que por tanto, no puede resolverse mediante procedimiento de liquidación de corrección aritmética.

De acuerdo con las anteriores precisiones que la Sala reitera, es evidente que la no determinación de la sanción por extemporaneidad en la declaración de retención en la fuente por el mes de agosto de 1994, es un problema de fondo y no un error aritmético, motivo por el cual la Administración de Impuestos no podía practicar la liquidación de corrección aritmética con el fin de calcular el monto de la misma, lo que a su vez conduce a la nulidad de los actos acusados.

Es de anotar que desde la vía gubernativa la parte actora ha insistido en que entendía que el plazo para presentar su declaración de retención en la fuente por el mes de agosto de 1994 se prorrogaba por un mes desde el vencimiento del inicial, y

como este se cumplía el 25 de septiembre, dicho lapso se prorrogaba hasta el 25 de octubre, día en que presentó su declaración inicial, y por ello no liquidó sanción por extemporaneidad.

Lo anterior pone en evidencia que lo que realmente existía era un problema de fondo traducido éste en que a juicio del actor, su declaración fue oportunamente presentada, y por lo mismo no había lugar a sanción por extemporaneidad, mientras que en opinión de la Administración sí existía extemporaneidad en la presentación de la declaración inicial.

Tal situación, se reitera, en manera alguna podía ser resuelta a través de una liquidación de corrección aritmética, en la cual no se analizan aspectos de fondo de la declaración, sino operaciones aritméticas partiendo de la base de la declaración correcta de los valores.

De otra parte, y contrario a lo sostenido por la Administración, la sentencia de la Sala del 8 de marzo de 1996, expediente No 7183, con ponencia de éste despacho, no corrobora la autonomía de la corrección de sanciones como una clase más de liquidación oficial, sino la falta de identidad de la liquidación de corrección aritmética y la corrección de sanciones, pues, *“aunque la corrección de sanciones también puede efectuarse a través de liquidaciones de corrección aritmética, ello no significa,*

que la misma, tenga los presupuestos fácticos previstos para aquélla”, según se lee en el aludido fallo.

Adicionalmente, y según arriba quedó precisado, la corrección de sanciones puede imponerse a través de liquidación de revisión y por medio de resolución independiente, medio éste que por cierto fue el empleado en la actuación administrativa analizada en el fallo del 8 de marzo de 1996 ya citado, lo que pone de presente la falta de entidad como liquidación oficial de la corrección de sanciones.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la providencia apelada, pues es indiscutible que la liquidación por corrección aritmética no podía serle practicada a la actora, motivo por el cual se anularán los actos acusados, y a título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de agosto de 1994, corregida el 28 de noviembre de 1994 y el 10 de febrero de 1995.

De otra parte, se precisa que mediante providencia del 18 de febrero del año 2000, la Sala aceptó el impedimento manifestado por el doctor Daniel Manrique Guzmán y por tanto se le separó del conocimiento del presente negocio. Sin embargo, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 54 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, y el artículo 160 A No 2 del C.C.A, y dado que existe quórum deliberatorio y decisorio para fallar, no se procedió a nombrar conjuez que lo reemplazara, motivo

por el cual la decisión será proferida por los restantes Consejeros que integran la Sala.

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

Revócase la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

1. Anúlense la Liquidación de Corrección Aritmética No 0252 del 18 de octubre de 1996 y la Resolución No 000144 del 17 de junio de 1997, expedidas por la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali.
2. A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de agosto de 1994, presentada por la actora el 25 de octubre de 1994, y cuyas correcciones fueron presentadas el 28 de noviembre de 1994 y el 10 de febrero de 1995.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

GERMÁN AYALA MANTILLA

JULIO ENRIQUE CORREA R.

DELIO GOMEZ LEYVA

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
Secretario

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: GERMÁN AYALA MANTILLA

Santafé de Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de marzo de dos mil (2000).

Radicación número: 9744

Actor: TRILLADORA DE LAS COOPERATIVAS DE CAFICULTORES DE CALDAS LTDA.

Referencia: IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO 1990. APELACION SENTENCIA

Resuelve la Sala el recurso de apelación interpuesto mediante apoderado judicial por la Trilladora de las Cooperativas de Caficultores Caldas, en su calidad de parte demandante, contra el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Caldas el 15 de junio de 1999, el cual declaró parcialmente la nulidad de la liquidación oficial y negó las demás pretensiones de la demanda

ANTECEDENTES

La declaración de renta y patrimonio correspondiente a la vigencia fiscal de 1990, fue presentada por la sociedad Trilladora de las Cooperativas de Caficultores de

Caldas el 5 de mayo de 1991, con un saldo a favor de \$3.937.000, suma que la empresa solicitó que le fuera devuelta.

El 19 de Enero de 1993 le fue notificado el requerimiento especial, donde le anunciaron modificaciones a la base gravable y con apoyo en dicho requerimiento se profirió auto para declarar la improcedencia provisional de la devolución solicitada.

El 17 de septiembre de 1993 se produjo y notificó la Liquidación Oficial de Revisión No 10011.

Contra la mencionada liquidación se interpuso recurso de reconsideración, resuelto el 12 de Octubre de 1993 a través de la Resolución 098, con la cual quedó agotada la vía gubernativa.

DEMANDA

Solicitó la parte actora que se declarara la nulidad de los actos administrativos de liquidación del impuesto sobre la renta, de la vigencia fiscal de 1990, y, a manera de restablecimiento del derecho, que se declare la firmeza de la declaración privada o se liquide nuevamente el impuesto.

Indicó el demandante que habían sido infringidos con la actuación administrativa los artículos 236, 237, 283 y 277 del Estatuto Tributario y el 91 y 110 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Afirmó también que existió vulneración por errónea interpretación del artículo 116 del decreto 187 de 1975, según el cual no procede la comparación de patrimonios cuando se demuestra la existencia de los pasivos solicitados.

Resultó vulnerado también con la actuación de la administración el artículo 777 del Estatuto Tributario, por negar la validez de la certificación del contador público sobre los hechos registrados en la contabilidad.

OPOSICIÓN

El apoderado de la Nación adujo que no se han violado las normas citadas por el apoderado de la sociedad, y que por el contrario es la sociedad la que no ha demostrado la existencia de los pasivos solicitados en el denuncia rentístico por el año gravable 1990, a través de los medios legales existentes.

Explicó el apoderado de la Nación que los actos acusados no exigen el pago del impuesto de timbre sobre los pasivos, pues lo que se exigió fue el respaldo de

éstos con un documento de fecha cierta, sobre el cual se debía cancelar el impuesto, según las normas tributarias.

Afirmó que en la vía contenciosa se ventilaron hechos que no fueron tocados en la vía gubernativa y que por lo tanto no procede su estudio.

En relación con los libros de contabilidad sostuvo que sí hubo inconsistencias y, que éstas fueron puestas en conocimiento de la sociedad en el requerimiento especial, por lo cual mal podría decir el apoderado de la sociedad que hubo indebida interpretación de las normas.

FALLO DE PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal Administrativo de Caldas declaró parcialmente la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No 10011 de septiembre 17 de 1993 y de la Resolución 098 de octubre 12 de 1994 proferidas por la Dirección de Impuestos de Manizales, en lo referente a la imposición de sanción por libros de contabilidad.

Respecto del pasivo invocado como causal justificativa del incremento patrimonial, consideró que debía desestimarse, porque a pesar que la sociedad demostró su existencia, no probó que hubiese pagado el impuesto de timbre correspondiente.

Negó el cargo relativo a la capitalización de rentas, toda vez que dicha capitalización había sido admitida como deducción por la Administración.

Por último, levantó la sanción por libros de contabilidad como consecuencia de encontrar demostrada la existencia del pasivo, cuyo desconocimiento le había servido de fundamento a la sanción.

APELACIÓN

En esta oportunidad interpuso el recurso de apelación la parte actora, quien arguyó que la sociedad demostró que el aumento del patrimonio tiene causas justificativas, puesto que el pasivo declarado es una deuda real de la sociedad reconocida por el a-quo, de tal suerte que dando aplicación al artículo 116 del Decreto 187 de 1975, no procedía determinar la renta por el sistema de comparación de patrimonio.

Otro cargo del recurso lo constituye la capitalización de utilidades comerciales, que se destinaron a absorber las pérdidas del ejercicio fiscal anterior, con la consecuencia de un aumento patrimonial.

Explicó que las utilidades comerciales trasladadas al patrimonio constituyen una deducción de la renta líquida y una causa justificativa del incremento del patrimonio de la sociedad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante insistió en que se ha explicado y justificado el aumento del patrimonio, que el pasivo rechazado por estar comprobado, no da lugar a determinar la renta por el sistema de comparación de patrimonios, y que la prueba contable en donde consta la obligación, no está sujeta al impuesto de timbre; por estas razones concluyó que se debe modificar la sentencia apelada.

Por su parte la Nación solicitó que se confirme la sentencia, teniendo en cuenta que los hechos en los cuales se fundó el Tribunal se ajustan a la realidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute en esta oportunidad la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta, correspondiente al año gravable de 1990, a cargo de la sociedad TRILLADORA DE LAS COOPERATIVAS DE CAFICULTORES DE CALDAS LTDA., mediante el sistema de comparación de

patrimonios, como consecuencia de un incremento patrimonial, que no fue debidamente explicado por la sociedad.

Los puntos en discusión son el desconocimiento de pasivos por \$37.895.847,28 y la capitalización de utilidades.

Le fueron desconocidos pasivos en la cuantía anotada, por considerar el Tribunal que si bien estaban probados dichos pasivos contablemente, sobre los mismo no se había pagado el impuesto de timbre correspondiente.

La inconformidad del apelante, en este punto radica en que el a quo dio crédito a los asientos contables derivados de los contratos de mutuo celebrados entre la sociedad y sus cooperativas socias, comprobados con las autorizaciones dadas en los respectivos consejos, como con las consignaciones efectuadas en el Banco Cafetero, tal como fue corroborado por los peritos al emitir su dictamen.

Por ello la actora solicita dar aplicación al artículo 116 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, que establece que no habrá lugar a determinar la renta por comparación patrimonial, cuando el pasivo solicitado no reúna los requisitos establecidos en el artículo 124 del Decreto 2053 de 1974, siempre y cuando el contribuyente demuestre la existencia del mismo.

Es así como en la presente oportunidad ya no discute la realidad del pasivo, en atención a que este punto fue admitido por el Tribunal y no fue recurrido por la Administración a pesar que le fue adverso al haber servido de sustento para levantar la sanción por libros de contabilidad, y la competencia según el marco de la apelación, está dada para resolver lo relativo a la falta del pago del impuesto de timbre, y consecuente con ello, aceptar o desconocer el pasivo que originó el incremento patrimonial determinado en la liquidación oficial.

En cuanto a la prueba de pasivos, establece el artículo 770 del Estatuto Tributario que los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta y, en los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas en materia contable. A su turno, el artículo 771 Ib. establece que el incumplimiento a la norma anterior, acarreará el desconocimiento del pasivo.

Como quiera que la actora se halla obligada a llevar libros de contabilidad, según lo previsto en el artículo 770 del Estatuto Tributario, sus pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, respecto de los cuales precisó la Sala, en el pasado fallo del 3 de diciembre de 1999 con ponencia del Magistrado Julio E. Correa R. Expediente 9717, que aún cuando no se exige para estos contribuyentes la

demostración de la autenticidad y fecha cierta, deben respaldar los pasivos con los soportes externos que justifiquen su contabilización, tales como los documentos que se producen para realizar las operaciones con terceros, como son comprobantes de devolución, pagarés, facturas, etc., en tal forma que de los documentos contentivos de la obligación sea dable establecer la clase de pasivo, su vigencia y existencia al finalizar el período gravable y su procedencia como pasivo fiscal.

De manera que, al haber admitido el a quo la realidad del pasivo cuestionado en los actos oficiales, mal podía, amparado en la ausencia del pago del impuesto de timbre, que por naturaleza es esencialmente documentario, proceder a desconocerlo para efectos fiscales, pues además de que no existía en cabeza de la sociedad tal obligación al no haberlo acreditado con documento de fecha cierta, sino a través de sus asientos contables derivados de los contrato de mutuo celebrados entre la actora y sus cooperativas socias, comprobados “con las autorizaciones dadas por los respectivos consejos, así como con las consignaciones realizadas en el otrora denominado Banco Cafetero, lo cual fue ampliamente corroborado por los expertos designados para desarrollar la gestión pericial encomendada– FI 1 y ss. del cuaderno 3-.”, el reconocimiento del pasivo ya trae como consecuencia lógica el no incremento patrimonial demostrado por la actora.

En efecto, el artículo 771 del Estatuto Tributario, establece que el incumplimiento de las exigencias del artículo 770 ya referido, trae como consecuencia el desconocimiento del pasivo, de tal suerte que, su demostración en los términos de la norma citada, debe acarrear la aceptación fiscal de dicho pasivo, con lo cual se desvirtúa la comparación patrimonial en este aspecto, pues la sociedad comprobó la existencia de pasivos en cuantía de 37.895.847,28.

En segundo lugar aduce el recurrente, que no se le tuvo en cuenta como hechos justificativos de aumento de patrimonio, una capitalización de utilidades comerciales consistente en la cancelación de pérdidas de ejercicios anteriores, lo cual constituye una deducción legal, a pesar que realmente no es un gasto.

En relación con este punto observa la Sala, que dentro del plenario no obran los documentos que acrediten los presuntos traslados de utilidades para cancelar pérdidas de años anteriores, como son las actas de juntas de socios donde se tomó la decisión de modificar el capital de la sociedad, de suerte que no goza de respaldo probatorio la afirmación de la actora en este sentido, tendiente a justificar el aumento de su patrimonio de una vigencia a otra.

Además, en relación con la deducción propiamente dicha, la Administración en el acto oficial aceptó la suma de \$1'624.225 correspondiente a la quinta parte de la pérdida fiscal del año gravable de 1989, la cual ascendía a \$8'121.125, en

atención a la previsión del artículo 147 del Estatuto Tributario que establece que las sociedades podrán compensar pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieron dentro de los cinco períodos gravables siguientes.

Por todo lo anterior, la Sala revocará el fallo apelado y practicará una nueva liquidación que refleje la partida aquí aceptada, tomado en consideración el artículo 236 del Estatuto Tributario, cuyo texto es el siguiente:

“ARTÍCULO 236. Renta por Comparación Patrimonial. Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas”.
Concordante con lo anterior procede la Sala a elaborar la siguiente liquidación:

Renta Gravable	5'904.000
Renta exenta	969.000
Ganancia Ocasional Neta	0
	6'973.000
 Patrimonio Líquido 1990	 111'957.000

Patrimonio líquido 1989	93'218.000
	24'739.000

Renta Líquida Gravable por comparación patrimonial	24'739.000
--	------------

Patrimonio Bruto	\$221.072.000
Deudas y Patrimonio exento	\$103.115.000
Total Patrimonio Líquido	\$117.957.000
Renta Líquida Gravable	\$ 24.739.000
Total impuesto a cargo	\$ 7'422.000
Retenciones practicadas	\$ 5.811.000
Saldo a favor 1989	\$ 182.000
Total Saldo a pagar	\$ 1'429.000

Por 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, **Error! Reference source not found.**

FALLA

- I. REVÓCASE LA SENTENCIA APELADA, y en su lugar,
- II. FÍJASE en la suma de \$7'422.000 el impuesto sobre la renta de la actora, por el año gravable de 1990.

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

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

DANIEL MANRIQUE GUZMÁN

GERMÁN AYALA MANTILLA

Presidente de la Sección

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

RAUL GIRALDO LONDOÑO

Secretario

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero Ponente: DANIEL MANRIQUE GUZMAN

Santa Fe de Bogotá, D. C., veintiocho (28) de enero de dos mil (2000).

Radicación número: 25000-23-27-000-1998-0149-01-9723

Actor: EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES, TELECOM'

El Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá, D. C., por la parte demandada, mediante apoderado, apela de la sentencia de primera instancia, de 25 de mayo de 1999, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso de nulidad de carácter fiscal, promovido por la EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES, 'TELECOM', contra los artículos 8, inciso 1° y párrafo primero, del Acuerdo #21 de 6 de diciembre de 1997, del Concejo Distrital, y 14, numeral 1° y párrafo, del Decreto 1192 de 22 de diciembre de 1997, del Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá, D. C., por los que, en su orden, se aplicó una exacción a la utilización del espacio público y se reglamentó la misma.

Sobre el recurso, cumplido el trámite propio de la instancia, procede a resolver la Sala.

ANTECEDENTES

El acuerdo al que pertenecen las dos primeras normas demandadas, "por el cual se transforma la naturaleza jurídica de la Empresa de Telecomunicaciones de Santa Fe de Bogotá y se dictan otras disposiciones", se dice expedido en uso de facultades constitucionales y legales, en particular, de las conferidas por los artículos 12 y 55 del Decreto 1421 de 1993, 17 y 180 de la Ley 142 de 1994 y 2 de la Ley 286 de 1996.

Asimismo, el decreto a que corresponden las restantes normas, "por el cual se reglamentan los permisos para el uso del espacio público para efectos del establecimiento de redes de servicios públicos y de telecomunicaciones en la ciudad de Santa Fe de Bogotá, D. C.", invoca en especial la Ley 388 de 1997 y el artículo 38 del Decreto 1421 de 1993.

Disponen, en lo pertinente, las normas cuestionadas:

"ACUERDO NÚMERO 21

"(Diciembre 6 de 1997)

"(...)

"ARTÍCULO OCTAVO.- Espacio público. La Empresa de Telecomunicaciones de Santa Fe de Bogotá, D.C. E.S.P. S.A., 'E.T.B.', y los demás operadores de telefonía local que presten sus servicios en el Distrito Capital, deberán pagar a éste por concepto de la utilización del espacio público, por la instalación de redes telefónicas, la suma anual equivalente al 5% de sus ingresos brutos, descontados los cargos de acceso pagados a las otras redes locales establecidas en Santa Fe de Bogotá, D.C. Para la 'E.T.B.' esta obligación modifica lo establecido en el artículo 67 del Acuerdo 40 de 1992"

"PARÁGRAFO PRIMERO: Los recursos de que trata este artículo, se destinarán a programas vinculados con el espacio público en el Distrito Capital. Las sumas pagadas por la 'E.T.B.', se destinarán al financiamiento de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas y del IDIPRON, de conformidad y en las mismas proporciones de que trata el artículo 67 del Acuerdo 40 de 1992" (destacados en el texto).

"DECRETO NÚMERO 1192

"(Diciembre 22 de 1997)

"(...)

"ARTÍCULO 14. La licencia dará lugar al pago de un canon al Distrito, por la utilización del espacio público, según el servicio de que se trate, por los siguientes valores:

"1. Para servicios de telefonía pública conmutada local y demás servicios de telecomunicaciones que se presten en Santa Fe de Bogotá, la suma de que trata el Acuerdo 21 de 1997.

"(...)

"PARÁGRAFO. El canon previsto por este artículo se causará a partir del 1o. de enero de 1998 y se cancelará en la forma y oportunidades señaladas por el Instituto de Desarrollo Urbano, IDU, en el respectivo reglamento que éste expida". (destacados en el texto).

LA DEMANDA

En el planteamiento de cargos y desarrollo de conceptos de violación, "por quebranto de la regla de derecho de fondo y falta de competencia o abuso de poder", la sociedad actora indica como quebrantados por los actos acusados los artículos 5 de la Ley 9a. de 1989; 2, 2-6, 24-1, 25, 26, 28, 33, 34 y 186 de la Ley 142 de 1994; 37, 38 y 39 de la Ley 388 de 1997; y 2, 12, nums. 3°, 5° y 6°, 21, 163, 165 y 168 del Decreto 1421 de 1993.

Explica, que la violación de la regla de derecho de fondo se da por falta de concordancia entre el acto administrativo acusado y el precepto superior que determina su objeto y alcance, causal que, en el caso, se configuró en relación con distintas normas, a saber:

El artículo 338 de la Constitución, que establece el principio de legalidad de los impuestos, porque el tributo que se pretende cobrar por aplicación de las normas censuradas, ofrece las características del impuesto, conforme al criterio de la Corte Constitucional y las secciones Primera y Cuarta del Consejo de Estado. expuesto en diversas providencias.

Igualmente, los artículos 95-9, 150-12. 338 y 363 ib., que consagran los principios de equidad, eficiencia, progresividad irretroactividad, justicia, legalidad y generalidad del sistema tributario.

Cabría destacar, asimismo, según la actora, la importancia que el constituyente atribuyó a la prestación de los servicios públicos domiciliarios y respecto de los cuales se instituyó el sistema de libre competencia.

Agrega que, en desarrollo de dichos predicados constitucionales, la Ley 142 de 1994 se ocupó de establecer el régimen jurídico especial que gobierna la prestación de los señalados servicios, incluso el tributario, prohibiendo expresamente a los entes territoriales gravar tales servicios con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales y comerciales (arts. 24, 24.1, ib.).

En relación con la noción de 'espacio público', reproduce el artículo 82 de la Constitución, que coincidiría con el artículo 5 de la Ley 9a. de 1989, o 'ley de reforma urbana', y cuya regulación, conservación y administración concierne a los municipios y distritos, de acuerdo con los artículos 82, 313, nums. 4° y 27, y 322 de la Constitución, y 12, ords. 3° y 5°, del Decreto 1421 de 1993, y las leyes 388 de 1997 y 142 de 1994, esta última, en sus artículos 26 y 28, relativa a la sujeción de las empresas de servicios públicos domiciliarios a normas sobre planeación urbana,

circulación y tránsito y uso del espacio público, en relación con las cuales las autoridades pueden exigir garantías adecuadas a los riesgos que se creen, pero que a la vez autorizan la instalación permanente de redes para la provisión de bienes y servicios, y la construcción, operación y modificación de dichas redes e instalaciones, sin cargas o imposiciones adicionales que no tengan otros operadores.

Sobre si el espacio público es un servicio público que el Estado pone a disposición de los ciudadanos, o un derecho o garantía de éstos, transcribe apartes de dos sentencias de la Corte Constitucional, que se inclinan por lo segundo, concluyéndose que el gravamen que se pretende aplicar con las normas acusadas, se origina en un derecho colectivo de orden constitucional, no adecuándose así el mismo a la tipicidad de la tasa, sino a la de un impuesto, semejante al de industria y comercio, que carece de contraprestación, y en relación con el cual la pregunta obligada sería si los municipios y distritos disponen de facultad para crearlo.

Al respecto, se responde la accionante que el artículo 150 de la Constitución consagra, como competencia del legislador, la de establecer contribuciones fiscales y parafiscales, a la vez que el artículo 338 ib consagra el principio de legalidad del impuesto. Y que no obstante la autonomía de las entidades territoriales y su campo de competencia, que se pregonan por los artículos 287 y 288 ib., ésta debe ejercerse con arreglo a la Constitución y la ley, de conformidad con los artículos 313-4 y 322 ib. y 12 del Decreto 1421 de 1993, concluyéndose, como lo hacen los altos tribunales

de justicia, que en el país la soberanía impositiva radica sólo en el órgano legislativo, punto en el que se reproducen apartes de la sentencia de esta Corporación, de 25 de octubre de 1996, con ponencia del señor Consejero Julio E. Correa Restrepo.

Adicionalmente, la aplicación del nuevo impuesto implicaría la introducción de un elemento que conspiraría contra el propósito constitucional de la eficiente prestación de un servicio domiciliario, pues aleja a los usuarios del servicio de telefonía local de obtener mediante la libre competencia una amplia y más eficiente cobertura del mismo, y refleja un desmesurado afán fiscalista, con desconocimiento de los postulados de los artículos 333, 365 y 367 de la Carta y los desarrollos de los mismos, previstos por la Ley 142 de 1994.

Al respecto, se copian apartes de la sentencia C-364/93, de la Corte Constitucional.

Reitera la actora, que la tarifa que se pretende establecer por aplicación de las normas acusadas, carece de equidad y de justicia y contraría la promoción de la libre competencia tutelada por la Constitución, en materia de la ampliación de la cobertura del servicio y el mejoramiento de su calidad, aparte de no tener en cuenta las demás cargas tributarias que deben sufragar las empresas prestadoras del servicio de telefonía local a la Nación, los entes territoriales y los organismos de regulación y control.

La validez de los actos censurados se vería afectada, asimismo, por infracción al principio de unidad de materia de los artículos 158 de la Carta y 21, inc. 1°, del Decreto 1421 de 1993, toda vez que el objeto esencial del acuerdo a que pertenecen las normas demandadas, era la transformación de la empresa de telecomunicaciones, ante lo cual resultarían extraños los preceptos acusados, que tratan de una materia distinta, como lo es la tributaria, configurándose uno de los denominados 'micos'.

OPOSICION

Compareció, como impugnadora, por conducto de apoderado, la parte demandada.

Sostiene, en síntesis, con la 'aclaración' previa de que "en el caso en estudio no se trata de un impuesto como erradamente lo entiende el actor", que de conformidad con los artículos 287-3, 313-4, 322 y 338, inc. 1°, de la Constitución, y 12-3 del Decreto 1421 de 1993, con el Acuerdo #021 de 1997 y su reglamentario, el Decreto 1192 de 1997, actos acusados, el Concejo Distrital y el Alcalde Mayor se limitaron a desarrollar los enunciados preceptos constitucionales y legales, interpretando sistemáticamente los mismos, con base en la propia interpretación de la Corte Constitucional hecha en su sentencia C-537 de 23 de noviembre de 1995, reiterativa de la jurisprudencia sentada por la misma Corporación en su sentencia C-253 de 7 de junio de 1994, algunos de cuyos apartes se transcriben, y según la cual

jurisprudencia las asambleas y concejos dispondrían de facultad para fijar los elementos del tributo ('sujetos, hechos y bases gravables y tarifas de los impuestos'), tesis mantenida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en 'sentencia de enero 27 de 1995'.

Estima, pues, equivocado el argumento de la parte actora, de que todos los elementos del gravamen deban ser fijados por la ley.

Afirma, de otro lado, que el Concejo Distrital y el Alcalde mayor, a través de los actos acusados, no hicieron otra cosa que desarrollar, mediante las facultades conferidas por el Decreto 1421 de 1993 y la ley 388 de 1997, el mandato del artículo 82 de la Constitución, sobre protección y destinación del espacio público, estándose, por lo demás, no frente a un impuesto, sino a una "renta de dominio público".

Esto es, que habría 'ingresos no tributarios' a los que no cabría aplicar el régimen constitucional y legal de la materia tributaria

En otros términos, el 'canon' en cuestión no sería un impuesto, sino una renta que los prestadores de servicios públicos en el Distrito deben pagar a éste por el uso del espacio público, por lo cual no se pudieron haber violado las normas y principios indicados por la actora sobre igualdad del régimen fiscal e igualdad tributaria. Tampoco se daría el supuesto del tratamiento discriminatorio de la 'E.T.B.' frente a

otras empresas prestadoras de servicios, por cuanto los que éstas atienden son sustancialmente diferentes unos de otros. Ni se habría configurado infracción al principio de unidad de materia, ya que en virtud de expresos pronunciamientos de la Corte Constitucional no es suficiente que en un proyecto de norma jurídica se trate aisladamente un tema, para que se entienda violado el principio de que se habla (arts. 158 de la C.N., 21 del D. 1421/93), cuando dicho tema se halla íntimamente ligado a los motivos de tal norma o a la actividad regulada por ésta.

LA SENTENCIA APELADA

Reproducidos los artículos 8, inc. 1° y párrafo 1°, del Acuerdo #21 de 19 de diciembre de 1997, y 14, num. 1° y párrafo, del Decreto Distrital 1192 de 1997, normas acusadas, el a quo advierte que la cuestión a determinar es la naturaleza jurídica de la imposición del 5% de que tratan éstas.

Al respecto, encuentra que la Ley 142 de 1994 contiene el régimen de los servicios públicos domiciliarios, incluso el de telefonía local, y que si bien su artículo 22 dice que las empresas de servicios públicos no requieren permiso para desarrollar su objeto, sí necesitan una licencia de las autoridades competentes para operar y que tales operadoras de servicios, según el artículo 24 ib., están sometidas al régimen tributario nacional y territorial, pero con la observación de que, por disposición del

artículo 24.1 ib., las mismas no pueden gravarse con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales, lo cual implicaría que el ejercicio de las facultades impositivas de los entes territoriales debe estar autorizado por la respectiva ley.

Observa, igualmente, que los artículos 26, 28, 33, 56 y 57 ib. respectivamente regulan los permisos para la instalación permanente de redes destinadas a actividades de servicios y la construcción, operación y modificación de éstas, las facultades especiales de los prestadores de servicios y el carácter de utilidad pública e interés social de la ejecución de las correspondientes obras, la adquisición de espacios para proteger las instalaciones y la expropiación de inmuebles, así como la facultad para imponer servidumbres, hacer ocupaciones temporales y remover obstáculos, pero sin que se contemple en ninguna de tales normas la posibilidad de gravar el uso del espacio público en razón de dichas obras, o la de exigir una contraprestación diferente del impuesto.

Y que aunque el control y vigilancia del uso del espacio público corresponde a los municipios, dicho espacio no es de propiedad de éstos, por lo que no se entendería "cuál es la prestación que hace el Distrito a las empresas afectadas, amen de que los artículos 26 y 28 de la Ley 142 de 1994 establecen de un lado la obligación de los entes territoriales de permitir la instalación permanente de redes sin condición

alguna, mientras la ley no la determine, y de otro el derecho de las empresas a construir, operar o modificar sus redes e instalaciones..." El artículo 679 de Código Civil consagraría, además, la prohibición de utilizar el espacio publico sin licencia o permiso.

A partir de las definiciones de impuesto, tasa y contribución que ensayan los tratadistas o expertos en la materia, considera el Tribunal que las normas acusadas no crean una tasa, pues los prestadores de servicios de telefonía local, al construir sus redes e instalaciones y realizar su mantenimiento, no utilizan un servicio público, sino el espacio público. Tampoco se trataría de una contribución por un beneficio recibido del Estado, ya que la licencia que otorga éste no tiene tal carácter.

Concluye el Tribunal que la discutida exacción del 5% de que trata el artículo 8 del acuerdo acusado, es un impuesto, "como tributo obligatorio exigido por el Distrito Capital a las empresas afectadas para satisfacer las necesidades del uso del espacio público de telefonía, sin tenerse en cuenta compensación o beneficios especiales..."

Observa, sin embargo, que aunque en principio el num. 3° del artículo 12 del Decreto 1421 de 1993, norma invocada por el acuerdo censurado, permite al Concejo Distrital "establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas", tal atribución de competencia debe ceñirse al principio de legalidad señalado por los ordinales 11 y 12 del artículo 150 de la Constitución, de que sólo al

Congreso, por medio de leyes, incumbe establecer las rentas nacionales y fijar los gastos públicos y las contribuciones fiscales y parafiscales, principio que en relación con asambleas y concejos o distritos se reitera por los artículos 300-4, 313-4 y 338 ib. de donde la facultad de los municipios y del Distrito Capital en materia impositiva, se subordinaría a la Constitución y a la ley, como facultad derivada.

En el caso, pues, el tributo del 5% en cuestión no contaría con ningún soporte legal.

Finalmente, con referencia al argumento de la parte opositora, de que el cobro corresponde a una 'renta de dominio público', observa que ésta tendría que provenir de una donación, contrato o convenio, circunstancias no acreditadas.

LA APELACION DE LA SENTENCIA

El apoderado de la parte demandada sostiene, en lo esencial, que por mandato del artículo 82 de la Constitución, al Estado y, específicamente en el caso al Distrito, concierne velar por la protección de la integridad del espacio público y su destinación al uso común, y que dicho espacio público, a entender de la jurisprudencia y la doctrina, constituye una verdadera propiedad como la de los particulares.

Por consiguiente, que el 'canon' que se pretende cobrar por aplicación de las normas acusadas, no es otra cosa que una 'contraprestación por el uso o disfrute de un determinado espacio', configurándose, entre el Distrito como administrador de los bienes de uso público y la 'E.T.B.' a la que se cede el espacio para extender sus redes, un contrato de arrendamiento, según los términos de los artículos 1495, 1973 y 1981 del Código Civil, y que operaría por adhesión.

Resultaría inaceptable, pues, a juicio de la apelante, que la sociedad actora, "luego de haber contribuido a la celebración del contrato en forma voluntaria y haber aceptado las condiciones establecidas por la Administración Distrital, (pretendiera) ahora desconocer su responsabilidad argumentando la obligatoriedad del pago en razón del poder de imposición y no en virtud del vínculo contractual existente. Pues no puede pretender la Empresa de Telecomunicaciones que el distinto (sic) tenga la obligación de ceder el espacio público en forma gratuita, cuando el fin de la entidad demandante es el de lucrarse por dicho servicio, teniendo en cuenta además que el gobierno nacional eliminó los subsidios en la prestación de servicios públicos, tampoco está el distrito en condiciones de subsidiar a las diferentes empresas para que realicen sus obras tendientes, como ya se dijo, a obtener un beneficio económico, usufructuando un bien del estado..."

Reitera que el 'canon' en cuestión, no es un impuesto. Sobre los elementos del impuesto, remite a las sentencias C-40 de 11 de febrero de 1993, C-465 de 21 de

febrero del mismo año y C-495 de 26 de septiembre de 1996, de la Corte Constitucional.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte actora insiste en los planteamientos y postulados de la demanda y alegatos de conclusión en la primera instancia. en los cuales transcribió, y reproduce ahora, las conclusiones de un estudio sobre 'las servidumbres legales y los servicios públicos domiciliarios' presentadas en otro proceso sobre tema análogo.

En cuanto a 'novedades en la segunda instancia', observa, en primer lugar, que en reciente sentencia de la Sección Primera del Consejo de Estado ('sentencia octubre 7/99, exp. #5487'), se dijo que los artículos 20 y 23 del Decreto 1504 de 1998

('que reglamentó el manejo del espacio público'), permitían a lo municipios y distritos el cobro de tarifas, pero sin advertir que dichos artículos habían sido derogados expresamente por el Decreto 796 de 1999. Igualmente, que el artículo 233, lit. c), del Decreto 1333 de 1983, que compiló el artículo 1, lit. j), de la Ley 97 de 1913, invocado por la sentencia en cuestión y que autorizaba a los concejos municipales y distritales un impuesto por el uso del subsuelo en las vías públicas y por excavaciones en las mismas, fue derogado expresamente por el inc. 2° del artículo 186 de la Ley 142 de 1994, circunstancia tampoco advertida por la sentencia de que se habla, lo que podría inducir a error al fallarse el presente negocio, debiendo tenerse en cuenta, además, que la gratuidad del uso del espacio público se presume y que sólo la ley puede autorizar su onerosidad.

Repito que las empresas de servicios públicos, públicas o privadas, tienen derecho adquirido a las servidumbres otorgadas por la ley para contribuir, operar y modificar sus redes, sin que, de otro lado, exista norma que exija a tales entidades una contraprestación por la extensión de dichas redes.

En segundo lugar, por lo que hace a la 'nueva visión del gravamen municipal' que el apoderado de la parte demandada, en el recurso de apelación, pretende presentar como un 'canon' por el uso del espacio público, bajo el perfil "de un contrato innominado con características muy similares a las que son propias del contrato de arrendamiento de bienes inmuebles", dice, en síntesis, que si se profundiza en la

noción de espacio público que trae la Ley 9a. de 1989 y de bienes de uso público del artículo 63 de la Constitución, catalogados por éste como 'inalienables, imprescriptibles e inembargables', no puede olvidarse la diferencia entre bienes de uso público, sujetos a normas de derecho público, y que según el artículo 674 del Código Civil son aquellos cuyo "uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de las calles, plazas, puentes y caminos", englobados hoy en el concepto de espacio público a que se refiere el artículo 82 de la Constitución, y los bienes fiscales del Estado, subordinados a un régimen mixto de derecho público y privado y que pueden ser objeto de contratos de arrendamiento 'innominados', como los sugeridos por el apoderado de la demandada, aspectos sobre los que el apoderado de la actora se detiene.

A su vez, la parte demandada manifiesta reiterar los argumentos expuestos con ocasión del recurso de apelación de que se ocupa la Sala, como en efecto lo hace (v. fls 210 a 221, c.p.).

Finalmente, el Ministerio Público, por intermedio de la señora Procuradora Séptima Delegada en lo Contencioso (e), quien se pronuncia por la confirmación de la sentencia apelada, remite a apreciaciones suyas consignadas en caso similar, a saber:

En el acto acusado se invocaron atribuciones constitucionales y legales, de éstas especialmente los artículos 12 y 55 del Decreto 1421 de 1993, sobre 'ordenamiento

físico del territorio' y 'organización gubernamental y administrativa', pero el Concejo distrital supuso que en ejercicio de las facultades para 'reglamentar usos del suelo' podía crear el gravamen a cargo de la 'E.T.B.' y demás operadores locales de telefonía, sin atender a las previsiones constitucionales y legales en la materia, en particular las del artículo 313-4 de la Carta, según el cual es atribución de los concejos municipales "votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales", precepto que armoniza con el art. 150-12 ib., que radica la facultad impositiva en el Congreso, concluyéndose que los concejos municipales ejercen dicha facultad en forma subordinada o derivada.

El art. 233, lit. c), del Decreto 1333 de 1986, que desarrolló el art. 172 ib., atribuyó a los municipios y al Distrito la creación del impuesto por el uso del subsuelo en las vías públicas. Pero la Ley 142 de 1994, sobre régimen de los servicios públicos domiciliarios, en su art. 186 derogó expresamente el citado literal c), hecho destacado por la sentencia del Consejo de Estado de julio 25 de 1997, exp. #8323, Consejera Ponente, Dra. Consuelo Sarria Olcos.

Por lo demás, el Consejo de Estado ha sostenido reiteradamente el principio de legalidad de la facultad impositiva municipal con base en el artículo 338 de la Constitución, precepto que debe armonizarse con los artículos 300-4 y 313-4 ib., conforme a los cuales las asambleas y concejos pueden votar tributos pero con

sujeción a la ley (Sent. noviembre 17/95, exp. #7296, Consejero Ponente, Dr. Guillermo Chahín Lizcano).

Como lo observó el Tribunal, las normas acusadas señalaron los sujetos activo y pasivo de la imposición, la base gravable y la tarifa, configurándose los elementos del gravamen, contra lo sostenido por la parte demandada, en el sentido de que se trataba de un canon o renta de servicios públicos.

Se concluye que son deficientes las precisiones del Concejo Distrital, en el acuerdo acusado, al fijar la discutida tarifa, lo que acarrea serios reparos constitucionales y legales a las normas que dicha corporación y posteriormente el Alcalde Mayor expidieron.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se contrae la litis, en el presente proceso, a definir si los artículos 8, inc. 1° párrafo 1o., del Acuerdo #21 de 6 de diciembre de 1997, del Concejo de Santa Fe de Bogotá, D. C., y 14, num. 1° y párrafo, del Decreto 1192 de 22 de diciembre del mismo año, del Alcalde Mayor, se expidieron, o no, con sujeción a los preceptos superiores en que dichas normas debían fundarse, a cuyo efecto procede el examen sobre la índole de la exacción que pretende aplicar ésta y del eventual marco de competencia impositiva del Concejo Distrital para expedir la misma.

En relación con la naturaleza de la exacción, la Sala considera que la novedosa tesis del 'contrato de arrendamiento por adhesión', que el apoderado de la parte demandada pretende demostrar, es completamente inaceptable.

En primer lugar, como bien lo observa la parte actora, los bienes de uso público, por definición y por su carácter de 'inalienables, imprescriptibles e inembargables' de que habla el artículo 63 de la Constitución, no son susceptibles de tal especie de contratos, a menos que así lo autorice expresamente el legislador, toda vez que ni a la Nación ni a los entes territoriales les son atribuibles el uso o usufructo exclusivos de dichos bienes. Dado que la Ley 142 de 1994 que, como también lo dice la actora, reguló íntegramente la materia de los servicios públicos domiciliarios, ni ninguna otra norma, contienen disposiciones relativas a imposiciones o cánones por el uso del espacio público, debe concluirse que el canon o tarifa que se pretende cobrar por aplicación de los actos demandados, carece de fundamento.

En segundo lugar, el estatuto contractual de la administración pública, trátase de contratos administrativos o de derecho privado, prevé una serie de requisitos, que resultaría prolijo examinar, pero cuyo cumplimiento en todo caso la Administración distrital no ha acreditado como fuente del supuesto 'contrato de arrendamiento por adhesión', de donde se colige que evidentemente la expedición de las normas acusadas no se produjo en el marco contractual, sino en ejercicio de un pretendido poder de imposición.

En la noción clásica del ejercicio del poder de imposición del Estado, son perfectamente distinguibles los 'impuestos', las 'tasas' y las 'contribuciones especiales', siendo los primeros los gravámenes que surgen unilateral, obligatoria y coactivamente del solo hecho de la sujeción del contribuyente o responsable a dicho poder de imposición, sin contraprestación o equivalencia directa e individual; las segundas, basadas igualmente en el poder de imposición, las erogaciones que corresponden a la prestación concreta e individualizada de un servicio al usuario, dentro de un contexto de parcial equivalencia; y las últimas, muy próximas a las tasas, las que se originan en beneficios individuales o grupales reportados por la realización de obras o gastos públicos o por especiales actividades de servicio del Estado y que se reflejan en una ventaja efectiva y mensurable para el beneficiario o usuario en términos monetarios.

Tradicionalmente las 'contribuciones especiales' a su vez se clasifican como 'contribuciones de mejoras' (por valorizaciones de la propiedad inmueble en razón de obras públicas) y 'contribuciones parafiscales' (por servicios de entes públicos, previsión o seguridad social, fondos agropecuarios o de reforestación, fondos cafeteros, cámaras de comercio, centros de estudio).

Cabe advertir que el constituyente, en particular en los artículos 150-12 y 338 de la Carta, emplea las locuciones 'contribución fiscal', como sinónima de impuesto, y 'contribución parafiscal', con el sentido lato que se acaba de explicar.

Por último, cuando el Estado actúa como un particular, sujeto principalmente a reglas de derecho privado, esto es, sin ejercer propiamente su poder de imposición, simplemente contrata bajo la figura del 'precio', lo que supone, en condiciones normales, la existencia de prestaciones y contraprestaciones de total equivalencia y de carácter directo e individual (cf. sentencia de la Sala de junio 6/97, exp. #8249, Consejera Ponente, Dra. Consuelo Sarria Olcos).

Dado que, en el caso en examen, el tributo que se pretende recaudar por aplicación de las normas acusadas, no tiene previstas ventajas o beneficios individuales, de parcial o total equivalencia, para determinadas personas o grupos de éstas, susceptibles dichas ventajas o beneficios de precisa medición monetaria, resulta obvio que el gravamen en cuestión no es tasa, contribución especial o precio (o 'canon'), sino que el mismo corresponde a los denotados caracteres del impuesto, como oportunamente lo advirtió el a quo.

Por lo demás, como ya se expresó, tampoco obra prueba alguna en el proceso de haberse celebrado contrato de arrendamiento o de cualquiera otra especie, susceptible de generar 'cánones' periódicos, ni se demuestra el cumplimiento de ninguno de los requisitos por los que se rige la contratación administrativa en el país. Contrariamente, la fijación de una tarifa proporcional, general, de carácter indefinido y sin contraprestación alguna aparente, revela el propósito de crear un impuesto, pero sin los requisitos constitucionales y legales del mismo.

Por lo que hace al ejercicio de la facultad impositiva de los entes territoriales, la Sala ha dicho asimismo, en numerosas providencias sobre el mismo tema, que tal facultad no es originaria como la del Congreso Nacional, sino derivada o residual e informada, de suyo, en el principio de legalidad, según lo observado por el Ministerio Público, en punto a que las asambleas y concejos carecen de facultad para administrar tributos no previstos o creados previamente por la ley.

De ahí que la interpretación del artículo 338 de la Carta deba estar en absoluta armonía con los artículos 300-4 y 313-4 ib., pues si el primero dice que asambleas y concejos pueden decretar contribuciones fiscales y parafiscales y dispone que por ley, ordenanza o acuerdo se fijen los sujetos, las bases gravables y las tarifas e incluso que estas últimas se señalen por las autoridades, los dos artículos restantes prevén que la facultad para votar, por ordenanza o acuerdo, las aludidas contribuciones, se debe ejercer 'de conformidad con la Constitución y la ley', limitación igualmente establecida por el artículo 287 ib., relativo al régimen de las entidades territoriales.

En el caso, como lo advierte la parte actora, si bien el artículo 1, lit. j), de la Ley 97 de 1913, reproducido por el artículo 233, lit c), del Decreto 1333 de 1986, autorizó a los concejos municipales y del Distrito Especial de Bogotá a crear y administrar un impuesto, 'por el uso del subsuelo en las vías públicas y por excavaciones en las mismas', no es menos cierto que tal norma fue derogada expresamente por el artículo 186 de la Ley 142 de 1994 y que ningún precepto legal posterior la revivió (art. 14, L 153/887).

Del mismo modo, los artículos 20 y 23 del Decreto 1504 de 1998 ("por el cual se reglamenta el manejo del espacio público en los planes de ordenamiento territorial"), que permitían a los municipios y distritos el cobro de tarifas a las empresas de servicios públicos domiciliarios (ESP) por la ocupación y utilización del espacio público, fueron también expresamente derogados por el Decreto 796 de 1999.

Se concluye, que las normas censuradas no se expidieron con sujeción a los preceptos superiores en que debían fundarse, en particular los indicados antes, debiendo mantenerse el fallo recurrido.

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 :

Confírmase la sentencia apelada.

Devuélvanse las sumas depositadas para gastos ordinarios del proceso, si hay lugar a ello.

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

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

DANIEL MANRIQUE GUZMAN GERMAN AYALA MANTILLA
Presidente de la Sección

JULIO E. CORREA RESTREPO DELIO GOMEZ LEYVA

RAUL GIRALDO LONDOÑO
Secretario

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero Ponente: DANIEL MANRIQUE GUZMAN

Santa Fe de Bogotá, D. C., veintiuno (21) de enero de dos mil (2000).

Radicación número: 17001-23-31-000-1998.0354-02-9708

Actor: AURELIO GOMEZ GOMEZ

AURELIO GOMEZ GOMEZ, el actor, en propio nombre, apela de la sentencia de primera instancia, de 28 de abril de 1999, desestimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, en el contencioso de nulidad de naturaleza fiscal, promovido contra el Acuerdo #359 de 6 de abril de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Manizales, "por medio del cual se modifica el Decreto Extraordinario número 328 de 1997".

Sobre el recurso, cumplido el trámite propio de la instancia, procede a resolver la Sala.

ANTECEDENTES

El acuerdo acusado se dijo expedido en ejercicio de facultades constitucionales y legales, en particular de las conferidas por los artículos 338 de la Constitución, 127 del Decreto 1333 de 1986 y 32, numeral 7° de la Ley 136 de 1994.

El acto que el acuerdo acusado expresó modificar, esto es, el Decreto 328 de 1997, se dictó por el Alcalde Municipal de Manizales, como reglamentario del "cobro del impuesto de juegos y/o apuestas".

El acuerdo censurado, en lo pertinente, es del siguiente tenor:

“ACUERDO NUMERO 359

“(…)

“ARTÍCULO 1° Adiciónanse los siguientes párrafos del artículo 3° del Decreto Extraordinario Nro. 328 de 1997:

“PARAGRAFO I: Lo juegos de suerte y azar, casinos, bingos y máquinas electrónicas que funcionen en el Municipio de Manizales pagarán por una sola vez una tarifa básica por derecho a funcionamiento de ciento cincuenta (150) salarios mínimos mensuales legales vigentes. La tarifa para aquellos que se establezcan después de la vigencia del presente Acuerdo, será de doscientos (200) salarios mínimos mensuales vigentes.

“PARAGRAFO II: Fíjase un plazo de sesenta (60) días calendario, contados a partir de la vigencia del presente Acuerdo, para que los establecimientos existentes cumplan con esta obligación.

“El Alcalde o su delegado velarán por el cumplimiento del Acuerdo 309 y sus Decretos reglamentarios, ejecutando el cierre definitivo de los establecimientos que no cumplieren con lo ordenado por el Honorable Concejo de Manizales.

“ARTICULO 2°. El presente Acuerdo rige a partir de la fecha de su publicación”.

LA DEMANDA

En el planteamiento de cargos, el actor indica como violado por el acuerdo acusado, el inciso último del artículo 338 de la Constitución.

Explica el concepto de violación, a partir del supuesto de que los acuerdos que "impongan o regulen contribuciones, tasas, cánones o tributos sobre una (actividad) mercantil o comercial que se encuentre en pleno desarrollo o funcionamiento, no pueden afectarse (sic) con esta clase de cargas impositivas o tributos, ya que la norma ordena aplicarse (sic) 'después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, Ordenanza o Acuerdo'..."

O lo que es lo mismo, que los gravámenes a los juegos de suerte y azar de que trata el acto censurado, serían aplicables, no a quienes se hallan establecidos en dicha actividad, sino a quienes se establecieren posteriormente a la entrada en vigor de dicho acto. En el caso, el acuerdo en cuestión sólo empezaría a regir desde la fecha de su publicación, el 6 de abril de 1998, sin que pudiera aplicarse retroactivamente.

SUSPENSION PROVISIONAL

La medida fue denegada por el Tribunal en el auto admisorio de la demanda, el cual, apelado, fue confirmado por el Consejo de Estado.

OPOSICION

Sostiene la parte demandada, que es el propio texto del precepto constitucional invocado por el actor el que desvirtúa su tesis de la 'irretroactividad', pues es dicho precepto el que permite que sean 'hechos pasados o que estén ocurriendo' los susceptibles del gravamen ("hechos ocurridos durante un período determinado") y a los que le será aplicable éste, una vez en vigencia el acto que así lo disponga.

Finaliza, que la interpretación que da el actor a las normas, no se compadece con los principios de justicia y equidad, razonabilidad e igualdad.

LA SENTENCIA APELADA

No obstante haberse expedido el acto impugnado por el Concejo Municipal de Manizales, obró como a quo el Tribunal Administrativo del Quindío, en virtud de lo dispuesto por Acuerdo 393 de 12 de noviembre de 1998 del Consejo Superior de la Judicatura y según se ordenó por auto de enero 21 de 1999 (v. fls. 176 a 178, c.p.).

Transcritos el precepto constitucional que se dijo infringido (art. 338 de la Carta) y las normas presuntamente infractoras (del Acuerdo #359 de abril 6/98), el a quo hace su confrontación con el artículo 3 del Decreto 328 de 1997, modificado por las aludidas

normas del acuerdo censurado, el cual artículo había fijado la tarifa del 10% sobre cada boleta o ticket de apuesta vendido, observando dada tal modificación por la adición de este impuesto mediante dos párrafos que establecieron una contribución pagadera por una sola vez, por el permiso para la explotación de juegos o apuestas, que no pretendía gravar un ejercicio fiscal determinado.

Así las cosas, al decir del a quo, el Acuerdo #359 de abril 6/98, el acto acusado, que introdujo modificaciones al Decreto 328/97, no violó el artículo 338 de la Constitución, que consagra en su inciso 3° (o último) la irretroactividad de la normas de carácter tributario.

Repito que el acuerdo acusado no grava hechos de un determinado período, sino estableciendo una tarifa, por una sola vez, como contraprestación al permiso para la explotación de juegos de suerte y azar.

EL RECURSO CONTRA LA SENTENCIA

El apelante resalta, en primer término, la 'precariedad del análisis jurídico' del Tribunal e igualmente el hecho de que éste afirme que el artículo 338 de la Constitución no es aplicable al caso, cuando es evidente que sí lo es, creando confusión en el entorno jurídico del debate.

Añade, que es 'increíble' que se desconozca la naturaleza del acuerdo acusado, que no escapa a la índole de los mencionados por el último inciso del precepto constitucional en mención, y que, 'por simple capricho', se califique dicho acuerdo como 'una especie de contraprestación por su licencia de funcionamiento que deberán pagar todos los establecimientos de tal clase', siendo que el Decreto 2150 de 1995 eliminó las licencias de funcionamiento para los establecimientos públicos y que la Ley 232 de 1995 reglamentó el funcionamiento de los establecimientos comerciales.

Reprocha que el Tribunal diga que el acuerdo acusado no grava 'actividades desarrolladas durante un período determinado', no obstante que el último inciso del citado artículo 338 de la Constitución habla de "contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado", con la advertencia de que tal contribución sólo puede cobrarse a partir del período que empiece después de entrar en vigencia la ley, ordenanza o acuerdo, lo que significaría que "la norma constitucional prohíbe la aplicación de contribuciones, tasas o tributos a actividades que vienen funcionando o desarrollándose con anterioridad a la ley, ordenanza o acuerdo y sólo permite la imposición del tributo a partir de la vigencia, en el respectivo caso, de la ley ordenanza o acuerdo, vale decir, que el inciso último del artículo 338 de la Carta, aplica las contribuciones hacia el futuro y no en forma retroactiva como ha ocurrido en el caso que se estudia, ya que el Acuerdo 359 de 1998 aplica la tarifa a actividades o hechos que ya venían ocurriendo o funcionando, como en el caso de los juegos aludidos..."

De otro lado, según el actor, la contribución fiscal establecida por el acuerdo acusado, no solamente no habría sido creada por la ley, sino que estaría prohibida por la Ley 232 de 1995 antes citada.

ALEGATOS DE CONCLUSION

En esta parte final del proceso, comparece exclusivamente el Ministerio Público, por intermedio de la señora Procuradora Séptima Delegada en lo Contencioso (e), quien se pronuncia por la confirmación de la sentencia.

Al efecto, observa que, "contrario a lo expresado por el impugnante (...), la confusión la tiene, la crea y así la plantea(...) el mismo accionante", pues tanto el acto acusado como el precepto constitucional que se indica como infringido, son suficientemente claros y están en consonancia.

Advierte, asimismo, que el Decreto 328 de 1997, del Alcalde Municipal de Manizales, reglamentó el cobro del impuesto de juegos de suerte y azar, determinando el sujeto pasivo, la causación, la base gravable, la tarifa, el período gravable y la declaración y pago del impuesto, por lo que el tema en debate no era nuevo para la actividad

comercial en cuestión, aparte de que el artículo 3 del citado decreto había regulado ya por primera vez la tarifa de los juegos o apuestas.

El acuerdo acusado, pues, se habría limitado a retomar los términos del decreto municipal, no entendiéndose "como el accionante puede decir ahora que los mencionados juegos que vienen funcionando no pueden ser sujetos pasivos de las referidas contribuciones y que sólo pueden serlo aquellos que inicien su vigencia con posterioridad a la expedición de la norma demandada".

Prosigue, que no puede confundirse la irretroactividad de la ley con la aplicabilidad de la norma que establece cargas impositivas a una actividad comercial 'vigente'. En el punto, reproduce apartes de la sentencia C-006 de 22 de enero de 1998, de la Corte Constitucional.

Concluye, que al contrario de lo que sostiene el demandante, "la norma acusada no crea gravámenes o contribuciones y menos de aquellas en las que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado y, además, no dice que sus disposiciones serán aplicables a situaciones ocurridas antes de su vigencia..."

Y que como el gravamen a los juegos y apuestas no es de período, la nueva tarifa rige inmediatamente hacia el futuro, como lo dispone el mismo acto acusado, "tanto

para los juegos que funcionaban al entrar a regir ese acto, como para los que se establecieran posteriormente..."

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Definirá la Sala en el presente proceso, si el acto acusado, el Acuerdo 359 de 6 de abril de 1998 del Concejo Municipal de Manizales, se expidió con violación de preceptos superiores, en particular del último inciso del artículo 338 de la Carta Política, como lo sostiene el actor, o se halla conforme a dichos preceptos, según tesis de la parte demandada y del Ministerio Público.

Por lo que se desprende del texto y contenido implícito del artículo 1o. del acuerdo censurado, que es el específicamente demandado, sus previsiones rigen invariablemente para el futuro, toda vez que locuciones como "los juegos de suerte y azar...pagarán..", o "la tarifa... será...", de su parágrafo I no deja dudas al respecto. Adicionalmente, el parágrafo II del acusado artículo 1° del acuerdo, fija un plazo de 60 días para el cumplimiento de sus disposiciones, contado "a partir de la vigencia del presente Acuerdo": luego no es exacto que el acuerdo se haya proferido con efecto retroactivo.

La circunstancia de que el acuerdo en cuestión regule el ejercicio de actividades que, a tiempo de empezar su vigencia se hallaban en ejecución u operación, en modo alguno implica retrotraer los afectos del mismo, toda vez que el objeto propio de la ley en espacio y tiempo, como de la ordenanza y el acuerdo, es precisamente la regulación de situaciones jurídicas preexistentes o que se generaren con posterioridad a la entrada en vigor de la respectiva norma jurídica.

La tesis de que empresas o actividades en función u operación, no pueden ser materia de la nueva ley, ordenanza o acuerdo, es completamente infundada, y sólo puede ser fruto, como lo sostiene la Procuraduría Delegada, de una grave confusión en materia de la utilidad, eficacia e imperatividad de la ley, consagradas por numerosos artículos del Código Civil.

Por otra parte, tanto el acuerdo acusado como el decreto municipal al cual modificó, se dicen expedidos conforme a determinadas atribuciones legales y constitucionales que no son objeto de debate en el presente proceso. Aquí se dice simplemente, que el acuerdo de que se trata viola el último inciso del artículo 338 de la Constitución, porque se profirió con efecto retroactivo. Pero esto, según lo acreditado, no es exacto, pues por su propio texto el acuerdo es un acto de previsiones y prevenciones futuras.

Debe mantenerse, por tanto, la sentencia apelada, aunque por las razones expresadas en la presente providencia.

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 :

Confírmase la sentencia apelada.

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

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

JULIO E. CORREA RESTREPO
Presidente de la Sección

GERMAN AYALA MANTILLA

DELIO GOMEZ LEYVA

DANIEL MANRIQUE GUZMAN

RAUL GIRALDO LONDOÑO
Secretario

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: GERMÁN AYALA MANTILLA

Santafé de Bogotá D.C. once de febrero del dos mil.

Radicación número : 9652

Actor : NUEVA ERA LIMITADA IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES

Demandado: AUTORIDADES NACIONALES

Referencia: APELACIÓN SENTENCIA

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la Sociedad demandante contra la Sentencia del 25 de febrero de 1999, desestimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho, instaurado por Nueva Era Limitada Importaciones y Exportaciones contra los actos administrativos contenidos en el acto de liquidación No. 09649 del 22 de mayo de 1992, por el cual la Aduana Interior de Medellín fijó derechos aduaneros por importación, en la Resolución No. 610 del 4 de noviembre de 1992, proferida por la Aduana Interior de Medellín resolviendo el recurso de reposición y en la Resolución No. 497 del 25

de febrero de 1993 de la División de Análisis, Supervisión y Control de la Subdirección Jurídica por la que se resolvió el recurso de apelación.

ANTECEDENTES

La Sociedad NUEVA ERA LIMITADA IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES, importó 10.134 pares de zapatos de calzado deportivo para hombre y mujer, fabricados en China Popular por Newford Industrial Limited de Hong Kong, adquiridos por medio de la filial de la anterior D´Bello Shoe Corporation, domiciliada en Miami, U.S.A.

La mercancía ingresó al país al aeropuerto de Rionegro desde Miami en la aerolínea Tampa y la compra se realizó a precios FOB con precios al por mayor, por valor de US \$ 25.582.50.

En el reconocimiento físico de la mercancía, la funcionaria de la Aduana Interior de Medellín, conceptuó que el valor de la mercancía declarado por el importador no era correcto y realizó el aforo No. 09649 del 22 de mayo de 1992 en el que el precio de la compra fue de US \$ 172.278., lo que implicó una nueva liquidación de los derechos arancelarios por la suma de \$47´909.518, que incluye impuesto de aduanas por \$23´945.475, IVA por \$17´240.742 y multas por valor de \$6´723.301.

La Sociedad demandante interpuso los recursos de reposición y apelación.

En el trámite del recurso de reposición, la División Técnica de Aforo, mediante Resolución No. 610 de noviembre 24 de 1992, fijó como valor normal provisional de la mercancía CIF US \$ 30.765.92.

En el trámite del recurso de apelación, la División de Análisis , Supervisión y Control de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, expidió la Resolución No. 0497 del 25 de febrero de 1993, mediante la que confirmó en todas sus partes la Resolución No. 610 del 24 de noviembre de 1992.

La mercancía no pudo ser nacionalizada por los impuestos, que a consideración de la demandante, son confiscatorios por cuanto la mercancía se encuentra almacenada en ALMAGRÁN II, lo que genera unos gastos de bodegaje del 0.7% mensual sobre el valor del CIF de la mercancía. Considera , además que incurrió en intereses y costos financieros por valor de US \$ 934.716,49, en los gastos de transporte marítimo de la mercancía Hong Kong - Miami, por US \$ 2.244,12 y transporte aéreo Miami - Medellín, por US \$ 5.109.78; ha dejado de recibir utilidades por la venta de la mercancía , estimada en \$ 24.929.640; tampoco pudo percibir utilidades por reinvertir dicho capital, que las estima en una tasa entre el 42.41% y el 34.74% anual, calculados desde el 22 de mayo de 1992 y la fecha de la presentación de la demanda.

LA DEMANDA

Normas violadas y concepto de la violación:

Menciona, la Sociedad demandante, como vulneradas las siguientes disposiciones:

Artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, y 20 del Decreto 2011 de 1973 y Artículo 2 del Decreto 2178 de 1992.

Como concepto de la violación formula los siguientes cargos:

1- Falta de Competencia:

Manifestó que de acuerdo con la Circular 00472 de diciembre 23 de 1987 de la Dirección General de Aduanas, la competencia para decidir si es procedente ajustar el valor declarado, es del Administrador de Aduanas a quien le es asignada por el Decreto 2666 de 1984 y el Decreto 2011 de 1973.

El papel de la aforadora llega hasta la rendición de un informe dirigido al administrador.

De acuerdo con lo anterior, el acto administrativo contenido en la declaración de importación No. 09649 del 22 de mayo de 1992 es nulo por incompetencia del funcionario que lo realizó.

El Decreto 2011 de 1973 reguló lo relacionado con el valor normal de las mercancías para efectos de la liquidación de impuestos de aduana, estableciendo su definición, elementos, condiciones y procedimiento para determinarlo. Este Decreto fue flagrantemente violado por cuanto la Administración no aplicó los criterios que él establece y no tuvo en cuenta que el valor normal de aduanas debe estar conforme al valor normal de las mercancías en condiciones de libre comercio.

Explicó que con anterioridad a la decisión del recurso de apelación interpuesto contra el acto administrativo acusado, se expidió el Decreto 2178 de 1992 contentivo de disposiciones relativas al valor aduanero de las mercancías y cuyo espíritu es buscar que la base impositiva corresponda a la realidad, por eso, la aplicación de criterios arbitrarios viola las disposiciones en mención.

2- Destacó la violación del criterio contenido en el artículo 20 del Decreto 2011 de 1973:

La Administración no recurrió a un método racional para determinar el precio tomando como base, para tal fin, un catálogo de un almacén de cadena de ventas al detal que fijaba precios de los artículos de fabricación americana, que a diferencia de la China no utiliza mano de obra barata y masiva.

Sostiene que se violó ésta disposición por cuanto no se ejerció la facultad establecida en el inciso segundo del artículo pues como se dijo, para efectos de la nacionalización de la mercancía se pudo haber determinado el valor provisional como base imponible.

3- Falsa Motivación:

Sostiene que implica violación de la norma de derecho de fondo puesto que toda decisión administrativa debe reposar sobre una cierta situación de hecho existente al momento de tomar la decisión.

Existe una íntima relación entre la falsa motivación y la regla de fondo por lo que deben analizarse los motivos que tuvo la Administración para tomar la decisión de lo que se concluye:

Que el precio normal de la mercancía no puede obtenerse de un catálogo de ventas al detal hechas por un almacén de cadena sobre productos con calidad y características diferentes.

Que es falsa la afirmación que se hace en la Resolución 00497 en cuanto a que la mercancía es de origen americano cuando realmente es de fabricación china.

Que se valoraron y se calificaron mal los motivos porque no se tuvo en cuenta el concepto emitido por la aforadora Luz Edilma Correal quien consideró que el valor provisional de la mercancía CIF era US\$ 30.765.92.

Que se desconocieron las características de la importación realizada, el origen de la mercancía y las características de los productos importados.

Que el aforo no contó con ningún procedimiento técnico, como lo establece el Código de Aduanas, sino que se obtuvo de un juicio personal de la aforadora Gloria Ruíz.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada, La Nación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección General de Aduanas, se manifestó, dando contestación a la demanda, oponiéndose a las pretensiones de la sociedad actora en los siguientes términos:

Solicita a la Corporación declararse inhibida para pronunciarse de fondo sobre la excepción propuesta por la demandante en cuanto se refiere a la falta de competencia del funcionario que liquidó el acto administrativo acusado por cuanto este asunto no fue debatido en el agotamiento de la vía gubernativa de tal forma que la Administración de Aduanas no tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa en el tiempo indicado.

Cita la Sentencia del 30 de noviembre de 1990 proferida por el Consejo de Estado y señala que la etapa de agotamiento de la vía gubernativa es un requisito para la competencia del Tribunal.

Explicó que el Decreto 1644 de 1991 estableció las funciones propias de las Divisiones Técnicas de las Aduanas Regionales, a las que, en esa época, estaban adscritos los aforadores y que a dicha División, por ley, se le asignó la coordinación y ejecución de las operaciones relativas a aforo de mercancías; en conclusión se obtiene que el aforador estaba investido de plenas facultades legales para valorar la mercancía.

En cuanto al argumento esgrimido por la actora referente a las normas en que debía fundamentarse el aforo sostiene que el valor normal de las mercancías se determinó según la definición de valor de Bruselas, como un nuevo sistema de

determinación a efectos de la liquidación de los correspondientes derechos arancelarios.

El procedimiento fue practicado por la aforadora, quien desprovista de una lista oficial, se valió de un documento o folleto que contenía mercancías similares a las importadas del mismo país de origen.

Para efectos de determinar el valor normal en aduanas interesa " ...el precio que en la fecha de aprobación de la licencia o registro de importación se estima pudiera resultar como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador ".

En cuanto a lo esgrimido por la actora respecto de la violación del inciso 2° del artículo 20 del Decreto 2011, esto es, por no haberse determinado el valor provisional de la mercancía como base imponible a efectos de obtener su nacionalización, sostiene la demandada que resulta inocuo por cuanto la Administración aplicó el procedimiento establecido entre los artículos 17 y 19 del decreto en mención del que se desprende que el valor provisional debía estimarse pero solo a falta de aplicación de uno o cualquiera de los procedimientos.

En lo referente al cargo de falsa motivación señaló que no se referiría nuevamente a ello por cuanto fue discutido en su oportunidad.

Solicita sea desestimada la pretensión consistente en condenar a la Administración de Aduanas Nacionales puesto que la liquidación oficial se ajustó a derecho según el Decreto 2011 de 1973.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala de Decisión, mediante Sentencia del 25 de febrero de 1999, negó las súplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

En cuanto al cargo de falta de competencia formulado por la Sociedad actora manifestó que le asiste razón a la parte demandada por cuanto el cargo no fue formulado dentro de la vía gubernativa, constituyéndose así en un hecho nuevo sobre los cuales la Administración no tuvo la oportunidad de pronunciarse y se abstiene del pronunciamiento de fondo.

En cuanto al cargo de violación de las normas en que debía fundarse la decisión de la Administración de Impuestos explicó que de conformidad con la actuación realizada por la aforadora Gloria Ruíz, al certificar el tipo de mercancía y su cantidad, no resultan violadas las disposiciones consagradas en los artículos del 1 al 20 del Decreto 2011 de 1973.

Señaló que el procedimiento de valoración seguido por la funcionaria aforadora, esto es, tomar artículo similar cuyo precio estaba establecido por debajo del usual de la competencia para fijar el precio de la mercancía de la Sociedad actora, se encuentra ajustado a lo establecido por el Decreto 2011 de 1973 y citó para hacer claridad el título IV del libro "Elementos de Derecho Aduanero", publicado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en 1994, del Doctor David Tarquino Manzanares, quien se refiere a los "Sistemas de Valoración Aduanera" en los siguientes términos: "Existen dos sistemas para valorar las mercancías importadas: a) El conocido sobre el valor en aduana de la mercancía importada, comúnmente llamado definición del valor de Bruselas (DVB), que entró en vigor el 26 de julio de 1953 y b) El acuerdo...", con lo que concluyó que la Sociedad demandante no probó la violación de los artículos del 1 al 20 del Decreto bajo análisis.

En cuanto a la falsa motivación alegada aclaró que le corresponde a la parte solicitante de la causal, probar sus hechos constitutivos, mostrando la verdadera intención que le asistió a la Administración en la expedición del acto acusado, asunto que no aparece demostrado en el proceso por lo que se denegó la declaración de nulidad.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**, Nueva Era Limitada Importaciones y Exportaciones, interpuso el recurso de apelación contra la Sentencia del 25 de febrero de 1999, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, fundamentando su disconformidad en los siguientes términos:

Sostiene que el fallo del Tribunal es contrario a derecho por cuanto declaró no agotada la vía gubernativa, a pesar de haberse instaurado debidamente los recursos necesarios, con fundamento en una cuestión accesorio que se refiere a no haber presentado los argumentos esgrimidos en la demanda dentro de tal etapa.

Sostiene que el Tribunal no motivo la decisión de declarar no agotada la vía gubernativa.

Manifestó oponerse a la decisión del Tribunal por cuanto declaró no probada la violación de los artículos 1 al 20 del Decreto 2111 de 1973 y sostiene que los argumentos planteados por la Corporación no tienden a desvirtuar los formulados por la accionante.

Se opuso a la decisión del Tribunal en cuanto aceptó lo formulado por la entidad demandada, respecto de la falta de agotamiento de la vía gubernativa, por lo que no procedió a considerar los cargos presentados por la actora sin tomar en cuenta que se trata de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Manifiesta oponerse al sistema utilizado por la Administración para fijar el precio normal de las mercancías, por cuanto la Aduana no tuvo en cuenta el criterio consagrado en el artículo 2 del Decreto 2011 de 1973 que corresponde al aplicado por Luz Edilma Correal en el aforo realizado durante la etapa gubernativa y que fue desconocido por la Administración al igual que los dictámenes periciales solicitados con el fin de desvirtuar el valor normal otorgado a las mercancía en el segundo acto de aforo.

Señaló que el Tribunal no tuvo en cuenta la prueba pericial, absteniéndose de analizarla, mencionarla y desvirtuarla, a pesar de ser confirmatoria del primer aforo realizado durante el proceso, y por el contrario dio plena credibilidad al avalúo oficial que se pretendía desvirtuar.

Explicó que la violación de las normas que fijan el precio normal es el hecho que configura la falsa motivación; como el precio de la mercancía importada se determinó en un valor diferente al real la decisión se fundamentó en un hecho que no era cierto de tal forma que los motivos que tuvo la Administración de Aduanas, para liquidar el precio de la mercancía con un valor diferente al determinado en los

documentos de importación, no eran serios ni reales, por lo tanto incumplió un requisito fundamental del acto administrativo.

Aclaró que lo alegado en su tercer cargo dentro de la demanda no fue la "desviación de poder" y que por ello no debe entrar a demostrar "la verdadera intención que tuvo la administración en la expedición del acto administrativo" como lo señaló el fallo del Tribunal. Basta, para probar el cargo, demostrar que el precio tenido en cuenta por la Aduana no era el real.

En cuanto a la falta de competencia solicita sea analizada por no compartir los motivos señalados por el Tribunal para rechazarla por falta de presentación en la vía gubernativa y afirma que la jurisdicción administrativa no puede abstenerse de impartir justicia por una simple "deficiencia formal".

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Ministerio Público**, Procuraduría Séptima Delegada en lo Contencioso ante la Corporación, presentó su alegato de conclusión dentro del presente proceso solicitando fuera revocada la sentencia recurrida y en su lugar anulados los actos administrativos acusados ordenando liquidar el valor de las mercancías de conformidad con el valor normal.

Expresó sus consideraciones en los siguientes términos:

En relación con la afirmación del Tribunal, respecto de la no procedencia de un pronunciamiento de fondo por no haberse alegado en la vía gubernativa el cargo de falta de competencia, considera que es constitutiva de violación al "debido proceso" porque la decisión en tal sentido limita el ejercicio del derecho de defensa a la vía gubernativa, limitación no permitida por el artículo 137, ordinal 4° del Código Contencioso Administrativo; ésta norma no dice que el demandante debe indicar como disposiciones violadas las mismas normas legales que examinó en la vía gubernativa.

Lo que no pueden hacer los demandantes, ante esa jurisdicción, es cuestionar decisiones administrativas que aceptaron y no objetaron en la etapa gubernativa, pero pueden interponer los recursos pertinentes contra las decisiones que cuestionaron.

Es procedente, por lo tanto, un pronunciamiento de fondo.

Respecto del cargo de falta de competencia de la funcionaria aforadora señala que debe ser rechazado por que la competencia de los funcionarios administrativos no puede ser señalada por un acto proferido por otro funcionario

sino por la ley, y la demanda no aclara cuál es la norma que atribuye a los Administradores de Aduanas la competencia para reajustar el precio declarado.

Estima que la sentencia recurrida carece de motivación porque, al afirmar que la actuación de la funcionaria aforadora es ajustada a lo dispuesto por los artículos 17 y 19 del Decreto 2011 de 1973, no esgrimió fundamentación alguna y además le atribuyó a aquella conclusiones que no expuso cuando dice que el precio declarado estaba "por debajo del usual de la competencia en Estados Unidos" no obstante que ella se limitó a hacer un reconocimiento simple de las mercancías.

Advirtió que el Tribunal no examinó ni refutó ninguna de las argumentaciones de la demandante.

El Ministerio Público observó que la funcionaria aforadora modificó el precio declarado y fijó el que estimó sin basarlo en ninguna clase de prueba por cuanto el catalogo de precios de los almacenes de cadena se desconoce y no tiene ninguna eficacia probatoria. La funcionaria no hace análisis de los productos de tal catalogo, no señala su similitud, características ni precio normal en su país de venta.

Conceptuó que la Administración violó los artículos 1, 2 y 20 del Decreto 2011 de 1973, encargados de establecer el valor normal en Aduana de las mercancías,

porque la Administración no se fundamentó en "un método racional que esté en concordancia con las normas generales de valorización" para determinar el valor normal.

Solicita que al declararse la nulidad de los actos acusados se hagan dos aclaraciones tomando en cuenta el dictamen rendido por los peritos así:

Acerca del precio de la mercancía, estima que si la Administración no lo señaló de acuerdo con la ley, debe aceptarse el que declaró la Sociedad.

En cuanto al reconocimiento de perjuicios, la petición no puede aceptarse porque la acción ejercida en este caso, nulidad y restablecimiento del derecho, persigue, fundamentalmente, la modificación de una obligación fiscal.

Las demás partes del proceso no presentaron alegatos de conclusión.

CONSIDERACIONES

A juicio de la Sección el fallo apelado deberá ser revocado, habida consideración de que los argumentos de la apelación sí desvirtúan los fundamentos del Tribunal para declarar la legalidad de los actos acusados.

En efecto, en primer lugar comparte la Sala la crítica efectuada por el apoderado de la actora y acogida la Señora Procuradora sobre el procedimiento o método utilizado para el cálculo del valor normal de la mercancía importada, en los actos acusados, por cuanto en su expedición no se observó el procedimiento indicado en las disposiciones aduaneras para la fijación de precios, no se efectuó el estudio de valoración, no se especificó la forma como se determinó el precio usual de competencia, ni se dieron a conocer los parámetros que sirvieron de base, sus elementos técnicos, incurriendo el ente oficial en su expedición en falta o insuficiencia de motivación, desconocimiento del debido proceso y afectación del derecho de defensa de la actora.

En efecto, la posición administrativa basada en la presunta consulta de la “REVISTA SEARS 1992” carece de toda motivación toda vez que el funcionario únicamente da cuenta de haberse tomado como referencia esta revista y determinando un valor de “US \$ UNIDAD 17.00 VALOR TOTAL US \$172.278.00”, sin precisar ni las características del producto mencionado en la revista, ni el país de origen.

Es evidente que ante tan precario elemento de juicio, pues la única fuente consultada fue la citada “REVISTA SEARS 1992”, procedía la realización del correspondiente estudio de valor, no obstante preverse en la Circular 472 de 1987, tal mecanismo que aclara el procedimiento a seguir cuando se presentan

actuaciones que pueden suscitar controversias sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, así:

“1. Cuando en el acto del reconocimiento el aforador determine un valor superior al declarado, presentará al Administrador a más tardar el día hábil siguiente, un informe escrito en el cual detallará con precisión los fundamentos técnicos y elementos de juicio en que se basa la actuación del aforador. En dicho informe se deberá citar el procedimiento de valoración utilizado, conforme a las disposiciones que sobre la materia contempla el Decreto 2011 de 1973 (véase antes). En todo caso, en el informe se pormenorizarán los datos e información tomados en cuenta para la obtención del valor respectivo y se hará mención expresa de las fuentes consideradas.

2. El Administrador evaluará de inmediato el informe del aforador, luego de lo cual decidirá (de acuerdo con los fundamentos técnicos pertinentes) si es procedente ajustar el valor declarado. De oficio o a solicitud de la parte interesada, podrá ordenarse un segundo reconocimiento conforme al artículo 164 del Decreto 2666 de 1984 (Página 151 del “Código de Aduanas”).

3. Si la decisión del Administrador implica un ajuste en el valor declarado, se procederá de inmediato a la elaboración de la liquidación oficial y a su posterior notificación. En caso contrario, es decir cuando la decisión del Administrador no implique un ajuste en el valor declarado, se ordenará la continuación del trámite normal de desaduanamiento.

.....”.

“La formulación de consultas a la División de Valoración de la Subdirección Técnica, debe hacerse siguiendo los criterios de racionalidad y selectividad que se relacionan a continuación:

.....

5. Cuando el funcionario de aforo tenga indicios de que un precio es sensiblemente bajo, pondrá en conocimiento del Administrador los hechos y circunstancias que le permiten suponer que existe subfacturación. El Administrador evaluará el informe a la luz de los

elementos de juicio aportados, y si lo considera procedente, en forma fundamentada elevará la consulta” .

En el caso de autos, si bien la Administración elevó la consulta de la cual hace referencia la Circular 472 de 1987, el concepto emitido por la división técnica, sin ninguna discusión ni referencia, fue totalmente desconocido por ésta, al proferir los actos censurados en este proceso. En efecto, éste fue rendido por LUZ EDILMA CORREAL - MERCIOLLOGA Aduana Interior de Medellín, del 13 de octubre de 1992, en los siguientes términos:

“DE ACUERDO A LOS ARGUMENTOS PRESENTADOS POR LOS IMPORTADORES Y EN CONCORDANCIA CON EL ARTÍCULO 43 DEL DECRETO 1644 Y EL ARTÍCULO 20 DEL DECRETO 2073, Y POR CARECER DE ELEMENTOS DE JUICIO SUFICIENTES SE FIJA COMO VALOR NORMAL PROVISIONAL DE LA MERCANCIA, VALOR CIF US\$430,765,92.- SE SOLICITA SE REMITA FOTOCOPIAS AUTENTICADAS DE LA PRESENTE DECLARACIÓN A LA DIVISIÓN DE VALOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS PARA SU REVISIÓN SELECTIVA”.

Observa la Sección que este concepto, en el cual se reconoce la dificultad para determinar el valor por carecer de elementos de juicio, como se dijo anteriormente, fue totalmente desconocido por la Administración al proferir los actos censurados

como si, el concepto inicial de la aforadora Gloria Ruiz de mayo 27 de 1992 la cual, sin ningún análisis, determinó el valor en US\$17.00 unidad.

A juicio de la Sala, de conformidad con el Decreto 2011 de 1973 y 2666 de 1984 para determinar el valor normal de la mercancía, se requería la confrontación con los precios declarados por otros importadores o información contenida en facturas o registros respecto del mismo producto, en circunstancias similares, lo que no se hizo en este evento, pues en el expediente no existe constancia sobre el particular, y éste se determinó con base en un catálogo de ventas de un almacén americano, de cadena, sin establecer las características y calidades similares, comparando con mercancía de origen también americano sin desvirtuar que, según la documentación de importación, la mercancía era de origen chino. En esas circunstancias es dable concluir que tal procedimiento no se llevó a cabo, situación que evidentemente, le da la razón a la actora.

Así las cosas, es evidente que los actos acusados están viciados de ilegalidad, pues la Administración desconoció las normas superiores que los fundamentan pues no se estableció el “precio normal” de la mercancía por lo cual se ha debido tomar el precio registrado en la licencia o registro de importación, es decir, aceptarse el que declaró la sociedad, razón por la cual es procedente acceder a su declaratoria de nulidad.

Por otra parte, se considera pertinente aclarar que no constituye presupuesto de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el debido agotamiento de la vía gubernativa respecto de todos y cada uno de los argumentos expuestos en el libelo demandatorio, como lo afirma la demandada y así mismo lo reconoce el Tribunal A-quo. En este sentido ha sido reiterada la jurisprudencia de la corporación al respecto.

Pretendió el accionante, la nulidad de los actos censurados y a manera de restablecimiento del derecho que se le liquiden los impuestos de importación partiendo del valor declarado en el manifiesto de Importación y, adicionalmente, que se condene a la Nación al pago de una indemnización por los perjuicios ocasionados a la sociedad actora por la expedición ilegal de los actos administrativos atacados en este proceso, y, que se actualice esta condena al valor presente teniendo en cuenta la variación del índice de precios al consumidor según certificación del DANE.

Pretensión que ha juicio de la Sala y contrario a lo afirmado por la demandada si es procedente en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho (art. 85 E.T.), toda vez que es indiscutible que la expedición irregular de los actos administrativos ocasionaron perjuicios a la sociedad actora, la cual a esta fecha no ha podido nacionalizar la mercancía a que hacen referencia los actos acusados,

no pudo cumplir con sus compromisos comerciales al no poder entregar la mercancía requerida por sus compradores, el dinero invertido en la importación ha perdido valor monetario, la utilidad esperada no existe, ha incurrido en gastos como honorarios y seguro para importar la mercancía, etc, procede en consecuencia a su determinación:

Obra en el expediente, el experticio rendido por los peritos evaluadores de los perjuicios ocasionados, señores Arnulfo Giraldo Henao y Margarita Duarte Balthazar (fl 123 c.p.) en el cual dictaminan, en resumen lo siguiente:

“El valor CIF (Puerto Colombiano) ascedió a US \$30.765.92, es decir, los 25.528.50 Vr. FOB. Mas US \$5.109.78 de fletes, mas US \$127.64 de seguros (folio &) que a la tasa de cambio certificada por el Banco de la República: 662.60, equivalen a \$20'385.498.

De acuerdo con averiguaciones que logramos adelantar en este tipo de negocios de importación y de ventas al por mayor en el mercado nacional, es como mínimo de un 60% sobre el costo, pudiendo ser muy superior en muchos casos.

DAÑO EMERGENTE.- Es el perjuicio a la pérdida que proviene de no haberse cumplido la obligación. Al no poder Nueva Era Ltda. adelantar el proceso de nacionalización de la mercancía por lo elevado del aforo realizado y del valor del

impuesto de importación fijado por la Aduanas y no realizar la comercialización de la mercancía, la sociedad sufrió perjuicios económicos del siguiente orden:

Fecha	Concepto	Beneficiario	Valor	Folio Dcto.
110292	Costo Apert. Bco. Ganadero		\$ 201.316	32-119
	carta			
300492	“ utiliz “	“ “	45.138	31-116-118
290592	Pago de “	“	116.439	30-115
	intereses			
300692	“ “	“ “	117.444	29-114
310792	“ “	“ “	111.642	23-113
250892	“ “	“ “	17.703.249	26-112
260892	Iva. S/vta. “	“	18.381	27-112
	divisas			
310892	Pago intereses	“ “	114.410	28
010992	N.D. Iva comis “	“	10.573	25-111
	carta CR.			
011092	liq. definit.	“ “	104.793	25-111
	Sub Total		<u>18.543.385</u>	
052992	Flete aéreo Miami-Millín y Seguro			6 Liq.JRB
	US\$5.237.42 x 662.60.....		3'470.314	

Honorarios agente aduanas- Juan Ruiz B	132.330	10
Póliza Cigma Seguros de Colombia S.A.	360.652	
Total daño Emergente - Diciembre/96	22'506.681	
	=====	

UTILIDADES NO REALIZADAS U OBTENIDAS:

Como los 10.134 pares de tenis practicamente se tenían negociados y se fijó previamente el precio de venta en &.150 por par, podríamos afirmar que su valor correcto de realización, sin incluir Iva del 12%, habría ascendido a \$62'324.100. Esta cifra, frente a los costos y gastos erogados (22.506.681), arroja una utilidad bruta potencial en la venta de los tenis de \$39.817.419.

A esos \$39'817.419 de utilidad bruta estimada, podemos restarle el valor del bodegaje entre el 14 de mayo/92 y el 16 de marzo/93, fecha de notificación de la Resolución N° 497 por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación, así: 10 meses x 0.6% x 20'385.498 (Vr.CIF) = \$1'223.130 y el valor inicialmente liquidado por derechos arancelarios e iva por \$7'569.711. Adicionalmente, restamos tambien un 10% del valor del daño emergente (\$22'506.681 x 10% = \$2'250.668) a título de transportes locales, papelería y otros gastos administrativos. En tal forma llegamos a una utilidad neta equivalente a \$28'773.910.

En síntesis, consideramos que lo que realmente gastado en la importación de la mercancía, \$22'506.681, mas la utilidad neta calculada de \$28'773.910, nos arroja la base o monto apropiado, \$51'280.591, para calcular el rendimiento del dinero de que pudo haber dispuesto el importador a partir del mes de Octubre/92, mes en que termina éste de cancelar el importe de los costos y en el que posiblemente podría estar recaudando la totalidad de lo vendido, de acuerdo a los plazos acordados.

LUCRO CESANTE.- Según la Corte, el lucro cesante está representado por los intereses legales de la cantidad que se fije como monto del daño emergente: Si aplicamos entonces el interés legal como el interés bancario corriente de la tabla certificada por la Superintendencia Bancaria que anexamos a este informe, adicionado con el valor de la utilidad no realizada ($\$22'506.681 + 28'773.910 = 51'280.591$) obtenemos como lucro cesante.

...

RESUMEN

DAÑO EMERGENTE A OCTUBRE/92	\$ 22.506.681
UTILIDAD NETA NO REALIZADA-OCTUBRE/92	28.773.910
SUMA BASE P/CALCULAR LUCRO CESANTE	51.280.591
LUCRO CESANTE A DICIEMBRE 31/96 (Ints. Legales sobre el daño emergente y las utilidades no realizadas, ca- pitalizadas mensualmente	199.703.088

TOTAL PERJUICIOS

\$250-983.679

Se analiza que el experticio fue calificado con las demás pruebas allegadas al expediente, y que si bien tiene el suficiente valor probatorio al mostrar en forma clara y explicativa lo que se pretendía por la actora; no es suficiente para determinar el monto de los perjuicios irrogados a la sociedad actora, toda vez que fue rendido el 7 de febrero de 1997, comprendiendo únicamente el período de mayo de 1992 hasta diciembre de 1996, faltando el lapso de esa fecha hasta la fecha de este proveído, para que sea real y completa la valoración de dichos perjuicios, razón por la cual la condena se hará en abstracto.

Se precisa, entonces, que la liquidación de la condena de perjuicios, debe hacerse mediante el trámite incidental previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Civil, debiéndose formular dentro del término de dos meses siguientes a la ejecutoria de este fallo. Para su determinación, se debe tomar como base el dictamen pericial al que se ha hecho referencia actualizándolo a la fecha de este proveído.

Por resultar suficientes las anteriores consideraciones, la Sala procederá a revocar la sentencia apelada. Para acceder a las pretensiones de la demanda.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República,

F A L L A :

REVÓCASE el fallo apelado. EN SU LUGAR, **DECLÁRASE la nulidad** de los actos acusados.

A Manera de Restablecimiento del derecho líquidense los impuestos de importaciones tomando como base el valor de la mercancía declarado por la sociedad actora en el Manifiesto de Importación No. 09649 del 22 de mayo de 1992

CONDÉNASE EN ABSTRACTO a la Nación al pago de los perjuicios irrogados a la sociedad NUEVA ERA LIMITADA IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES, para lo cual la sociedad actora deberá formular el incidente de liquidación dentro del término de dos meses siguientes a la ejecutoria de este fallo. Para su determinación, se debe tomar como base el dictamen pericial que obra a fls 125 y ss actualizándolo a la fecha de este proveído.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

DANIEL MANRIQUE GUZMÁN
Presidente

GERMAN AYALA MANTILLA

DELIO GÓMEZ LEYVA
-

JULIO E. CORREA RESTREPO

Raúl Giraldo Londoño
-Secretario-

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: DELIO GÓMEZ LEYVA

Santafé de Bogotá, D.C., catorce (14) de abril de dos mil (2000)

Radicación número: 25000-23-27-000-12454-01-9622

**Actor: CORPORACION DE MODERNIZACION DE LA CEBADA Y
DIVERSIFICACION DE CULTIVOS**

Referencia: APELACION SENTENCIA

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandada contra la sentencia de abril 22 de 1999, por medio de la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la CORPORACION DE MODERNIZACION DE LA CEBADA Y DIVERSIFICACION DE CULTIVOS, contra los actos administrativos en virtud de los cuales el Comité de Entidades sin Animo de Lucro decidió sobre la procedencia de la exención del beneficio neto o excedente por el año gravable de 1994 y negó la autorización de plazo adicional para la ejecución del beneficio neto correspondiente a las vigencias fiscales de 1992 y 1993.

Es de anotar que la ponencia inicial, presentada por el doctor Germán Ayala Mantilla, fue negada por la mayoría de la Sala con intervención de conjuez, pues respecto de la misma se presentó empate, por lo cual la presente providencia acoge y expone la tesis mayoritaria.

ANTECEDENTES

El 20 de abril de 1995, la entidad actora solicitó, ante el Comité de Entidades sin Animo de Lucro, se declarara la procedencia de la deducción de egresos efectuados en el período gravable de 1994 y la exención del beneficio neto correspondiente al mismo período fiscal.

Estando en trámite la solicitud en mención, el representante legal de la entidad sin ánimo de lucro solicitó la autorización de prórroga del plazo adicional para la ejecución de parte del beneficio neto de los años 1992 y 1993, con base en el artículo 360 del Estatuto Tributario, y teniendo en cuenta la decisión contenida en el acta No 31 de 26 de diciembre de 1995 del comité administrador de la referida entidad .

Mediante Resolución 0404 de noviembre 28 de 1996, el Comité de Entidades sin ánimo de Lucro resolvió lo siguiente:

1. Declarar la procedencia de la deducibilidad de los egresos en cuantía de \$72.251.000 por el año gravable 1994.
2. Declarar procedente la exención de parte del beneficio neto obtenido en el año de 1994, en cuantía de \$755.758.000.
3. Autorizar los plazos adicionales solicitados por la actora para ejecutar parte del beneficio de 1994 en el año 1996, en cuantía de \$250.000.000.
4. No autorizar los plazos adicionales solicitados para ejecutar parte del beneficio de los años 1992 y 1993 en el año 1996.
5. Declarar que la entidad demandante no goza de la exención de parte del beneficio neto obtenido en el año 1994 en cuantía de \$563.000.

Contra la anterior resolución se interpuso recurso de reposición respecto de la decisión de negar la prórroga del plazo adicional, el cual fue resuelto mediante Resolución 0056 de junio 2 de 1997, confirmando en todas sus partes el acto recurrido, con el argumento de que la solicitud fue extemporánea, pues el plazo adicional debe pedirse con la solicitud inicial.

LA DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el apoderado judicial de la actora solicitó la nulidad del artículo 4° de la Resolución 0404 de noviembre 28 de 1996 y de la Resolución 056 de julio 2 de 1997. A título de restablecimiento del derecho, pidió se declare probado el derecho al plazo adicional para ejecutar parte del beneficio de los años 1992 y 1993 en el año 1996 y ejecutada dicha inversión en 1996, por lo que goza del beneficio de la exención.

Citó como violados los artículos 360 del Estatuto Tributario y 6 del Decreto Reglamentario 868 de 1989, con base en los siguientes argumentos de hecho y de derecho:

La Corporación solicitó dentro de la oportunidad legal, calificación del beneficio neto originado en el año 1992, la cual fue decidida por Resolución 0296 de junio 1 de 1994, aceptando como partida exenta \$1.618.368.826, dentro de la cual la suma de \$492.480.000 se destinaría al proyecto de irrigación.

Sobre este último valor se solicitó ampliar el plazo para la ejecución hasta 1996 y no 1995, para la suma de \$148, 731.000, el cual fue negado en el artículo 4° de la Resolución 0404 de 1996.

Por el año 1993, la Corporación solicitó dentro de la oportunidad legal, calificación del beneficio neto, la cual fue decidida por Resolución 0302 de abril 18 de 1995, aceptando como partida exenta la suma de \$1.269.650.606 y autorizando que el beneficio neto de 1993 se ejecutara en 1995.

De la partida exenta aceptada se ejecutaron en 1995 \$713.374.606 y sobre la diferencia, o sea \$556.276.000, se solicitó autorizar su ejecución en 1996 con base en el Acta No. 31 de diciembre 26 de 1995, solicitud que fue rechazada en el artículo 4° de la Resolución 404 de noviembre 28 de 1996.

No existe término legal para que se haga la solicitud de plazo adicional y en caso de que existiera, no hay norma legal que consagre la sanción por haber sido extemporánea la solicitud.

Las resoluciones impugnadas se limitan a considerar que las solicitudes son inoportunas, sin cuestionar los hechos afirmados en las Actas Nos. 26 y 31 de la Corporación, por lo que se concluye que los acepta, y siendo ilegales las razones que se aducen, son nulos los actos en cuanto niegan la prórroga adicional.

Los actos acusados son violatorios de los artículos 34 y 56 del Código Contencioso Administrativo y 29 de la Constitución Política, porque desconocen las pruebas documentales (actas 26 de dic. 28 de 1994 y 31 de dic. 26 de 1995),

que se allegaron al proceso administrativo para justificar el retraso por fuerza mayor, al depender de hechos climáticos y de actuaciones de terceras personas que exoneran de responsabilidad a la Corporación.

En la práctica la programación presupuestal de la Corporación, base para elaborar el plan de inversiones, enfrenta dificultades tales como el carácter probabilístico de los proyectos, la particularidad de interrelación de eventos en los proyectos, la necesidad de contar con la comunidad rural y la labor de coordinación interinstitucional para la ejecución de proyectos.

Explicó las razones que, a su juicio, justificaban la prórroga de parte de los excedentes de 1992 y 1993 y reiteró el derecho a la exención por haber cumplido con las inversiones en 1996.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado judicial de la entidad demandada se opuso a las pretensiones de la actora, pues si bien no existe limitación a la facultad de solicitar la prórroga reclamada por la actora, si existe limitación en razón a la intención legal de lograr una rápida y eficiente ejecución de los recursos en beneficio de la comunidad y además debe tenerse en cuenta que las razones de fuerza mayor que aduce la demandante, no están relacionadas con la naturaleza y magnitud del programa,

que son las circunstancias previstas en la ley para que se concedan plazos adicionales a un año.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante la sentencia apelada, de fecha 22 de abril de 1999, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decretó la nulidad del artículo 4° de la Resolución 0404 de noviembre 28 de 1996 y la Resolución 056 de julio 2 de 1997 en cuanto lo confirmó, y a título de restablecimiento del derecho declaró que la CORPORACION DE MODERNIZACION DE LA CEBADA Y DE DIVERSIFICACION DE CULTIVOS tiene derecho al plazo adicional para ejecutar parte del beneficio de 1992 y 1993 en 1996, y goza de la exención y el beneficio sobre los valores materia de la solicitud de plazos adicionales.

Las consideraciones que antecedieron a la decisión se sintetizan así:

Como lo advierte el actor, las normas citadas no indican en qué momento debe pedirse el plazo adicional, ni cuando se entenderá que es extemporánea y sus consecuencias, de manera que acierta la demandante cuando afirma que antes de terminarse el período en que debió hacerse la inversión, solicitó autorización de prórroga, indicando el año en que haría la inversión, conforme las Actas Nos. 26 y 31 del Comité Administrador de la Corporación, documentos en que consta la

decisión de aplazar hasta 1996 la ejecución de los excedentes y las razones de la decisión, razones valederas a su juicio.

No es de recibo la afirmación del Comité de Entidades sin Animo de Lucro en el sentido que la solicitud de plazo adicional fue inoportuna, porque las normas que rigen la materia no imponen término perentorio alguno y además carece de lógica afirmar que el plazo adicional debe pedirse con la solicitud inicial, pues en ella se formula solo el primer plazo.

Respecto de la decisión en mención salvó voto el doctor Fabio Castiblanco C., pues las pretensiones de la demanda debieron ser denegadas, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 358 del Estatuto Tributario y los artículos 5° y 6° del Decreto 868 de 1989, no puede la entidad sin ánimo de lucro, una vez presentado el programa de actividades a largo plazo a la Administración, modificar la ejecución que año por año se hará con el beneficio, so pena de que se le grave en el año en que deje de ejecutarlo.

RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado judicial de la entidad demandada, recurrió en apelación la sentencia en mención, con base en los siguientes argumentos:

El artículo 360 del Estatuto Tributario dice que en los casos en que la ejecución de los programas requiera plazos adicionales al de un año previsto en el artículo 358 ib., la entidad deberá contar con la aprobación de la Asamblea General o el órgano directivo que haga sus veces.

El artículo 6° del Decreto 868 de 1989 califica los programas de largo plazo por su naturaleza o magnitud del desarrollo y el artículo 12 del mismo decreto dice que las entidades que requieran plazos adicionales deberán anexar a la solicitud copia del acta de la asamblea general respectiva.

El análisis conjunto de las anteriores normas permite concluir, contrario a lo estimado por el Tribunal, que en los casos en los cuales el programa a desarrollar requiera plazos adicionales al de un año, el contribuyente que quiera hacer uso del beneficio de la exención debe presentar con la solicitud de calificación (se refiere a la calificación del excedente exento), la aprobación por parte de la Asamblea General o el órgano directivo pertinente. De igual manera debe proceder cuando persiga la exención mediante la constitución de asignaciones permanentes con el excedente neto.

La norma reglamentaria se refiere tanto a la asignación permanente como a la ejecución de programas que requieran plazos adicionales, y no se entiende cómo

pudiera darse la situación discutida respecto de la asignación permanente, puesto que es necesario que ésta aparezca formulada como paso inicial a la ejecución del excedente, tampoco puede entenderse que tratándose de programas la solicitud al Comité pueda hacerse en cualquier tiempo durante el transcurso de la ejecución del excedente, pues no se trata de pedir cuantos plazos adicionales se le ocurra al contribuyente, sino de una petición que debe formularse inicialmente al Comité, allegando las pruebas de la magnitud y naturaleza del programa.

Cuando el contribuyente considere que el desarrollo del programa necesita plazos adicionales al de un año, así lo hará conocer el Comité de Entidades sin Animo de Lucro con la solicitud de reconocimiento de la exención del excedente para que una vez valorado por éste, proceda a negar u otorgar la adición al plazo.

El Tribunal aceptó razones que podían haber sido demostradas al Comité con la petición inicial, pues no se explica cómo puede haber iniciado la actora el desarrollo del programa sin haber terminado la evaluación de los aspectos agronómicos y de comercialización interna o externa, o sin haber iniciado la construcción de los distritos en el Departamento de Nariño.

Solicita que con fundamento en lo expuesto y lo alegado en la contestación de la demanda, alegatos de conclusión y el salvamento de voto, se proceda a revocar la sentencia apelada y a confirmar los actos acusados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En esta oportunidad sólo interviene la apoderada judicial de la parte demandada para reiterar que una interpretación armónica de las normas del Estatuto Tributario y el decreto reglamentario que tienen relación con el tema objeto de la controversia, permite concluir que, en efecto, tratándose de programas de largo plazo la entidad deberá efectuar la solicitud conjunta con la calificación de egresos, pues una vez aprobada la destinación por parte del Comité de Entidades sin Animo de Lucro no puede válidamente ser modificada, so pena que el beneficio neto o excedente inicialmente exento se convierta en gravado, pues para que se produzca de manera definitiva la exención no basta con la destinación sino que es imperiosa su ejecución en los términos aprobados por el Comité; lo contrario haría inoportunos la función de control que sobre las entidades de régimen tributario especial, ejerce la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Considera que dado el carácter exceptivo de las normas que rigen para las Entidades sin Animo de Lucro, tales contribuyentes deben cumplir estrictamente con los requisitos de ley siendo uno fundamental que la solicitud del plazo adicional elevada inicialmente, en la que se determinó que el beneficio neto es exento, sea atendida oportunamente por la entidad.

Ministerio Público

Representado en esta oportunidad por la Procuradora Octava Delegada ante la Corporación, estima que la sentencia apelada debe ser confirmada puesto que de acuerdo con las normas legales aplicables se concluye que ellas no señalan término para presentar solicitudes de plazos adicionales, sino que por el contrario indican que tales solicitudes pueden presentarse en cualquier tiempo, siempre que “la naturaleza y magnitud del desarrollo social” determinan que es necesario un plazo superior a un año.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, corresponde en la instancia decidir sobre la legalidad del artículo 4° de la Resolución 404 de noviembre 28 de 1996 y de la Resolución 056 de julio 2 de 1997, en cuanto confirma la anterior, actos administrativos en virtud de los cuales el Comité de Entidades sin Animo de Lucro del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, negó a la CORPORACION DE MODERNIZACION DE LA CEBADA Y DIVERSIFICACION DE CULTIVOS, la solicitud de prórroga del plazo

adicional para ejecutar parte del beneficio neto o excedente exento de los años 1992 y 1993, en el año de 1996.

La controversia que se plantea entre las partes está referida a que mientras para el Comité de Entidades sin Animo de Lucro, lo procedente es que la autorización de plazo adicional para la ejecución del beneficio neto o excedente, sea formulada con la solicitud inicial de calificación, para la entidad demandante la solicitud de plazo adicional o prórroga del inicialmente aceptado por el Comité, no tiene ninguna limitación en el tiempo, por no estar así indicado en las normas legales aplicables, fundamento que fue aceptado por el a quo para acceder a las pretensiones de la demanda.

Sobre el particular precisa la Sala lo siguiente:

El Título VI del Estatuto Tributario consagra un régimen tributario especial para los contribuyentes a que se refiere el artículo 19 del mismo Estatuto, régimen aplicable a la entidad demandante según se desprende de los actos demandados.

Según el artículo 357 del Estatuto Tributario, para determinar el valor del beneficio neto o excedente, se tomaran la totalidad de los ingresos percibidos durante el respectivo ejercicio gravable, cualquiera sea la naturaleza de los mismos y al valor resultante se le restaran los egresos causados en cumplimiento del objeto social

de la entidad contribuyente, incluidos los egresos de las inversiones que se hagan en cumplimiento del mismo.

El beneficio neto o excedente así determinado constituye la base gravable del impuesto de renta para los contribuyentes sujetos a régimen tributario especial, y a ella se aplicará la tarifa única del 20% (art. 356 ib.), a menos que respecto del mismo se cumplan los requisitos previstos en el artículo 358 ib., para que se conceda el beneficio de su exención, uno de los cuales es que dicho excedente se invierta en el año inmediatamente siguiente a aquél en el cual se obtuvo.

La regla anterior tiene una única excepción, y es la prevista en el artículo 360 ib que reza:

“ARTICULO 360. Autorización para utilizar plazos adicionales para invertir. Cuando se trate de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales al contemplado en el artículo 358, o se trate de asignaciones permanentes, la entidad solicitará la autorización correspondiente al Comité de que trata el artículo 362.”

De conformidad con lo previsto en el artículo 363 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 11 del Decreto 868 de 1989, corresponde al Comité de Entidades sin Animo de Lucro, “sin perjuicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria”, calificar la procedencia de los egresos efectuados en el período gravable y la destinación del beneficio neto o excedente a los fines

previstos, al igual que la autorización de programas que requieran plazos adicionales al año.

Por su parte, el artículo 12 del referido decreto prescribe que la entidad sin ánimo de lucro deberá presentar su solicitud ante el Comité de Entidades sin Animo de Lucro, junto con la solicitud conjunta sobre la procedencia de los egresos y exención del beneficio neto, y de autorización de plazos adicionales y asignaciones permanentes, y además, la copia del acta de la entidad en donde conste la aprobación de la destinación del beneficio neto o la aprobación de programas que requieren plazos adicionales a un año, así como de las constituciones de asignaciones permanentes, con lo que se evidencia que sí existe una oportunidad para solicitar la autorización de plazos adicionales.

Sin embargo, una cosa es la solicitud de plazo adicional, y otra, la solicitud de prórroga de dicho plazo, obviamente en el entendido de que el plazo adicional aún no se encuentre vencido, pues en ese caso no es jurídicamente una prórroga.

Pues bien, dan cuenta los actos acusados de que la parte actora solicitó oportunamente la calificación de procedencia de los egresos y destinación del beneficio neto del año 1992, concedida mediante Resolución No 296 del 1 de junio de 1994, y del beneficio neto de 1993, concedida a través de Resolución No 302 del 18 de abril de 1995 (folios 104 al 121 cuaderno principal).

Es de anotar que mediante Resolución No 296 del 1 de junio de 1994, se declaró como procedente la exención del beneficio neto obtenido en el año gravable de 1992, en cuantía de \$ 1.618. 368.826.05, de los cuales, según reza dicho acto, se destinaron a programas de irrigación la suma de \$ 492.480.000.

De esta última cifra, mediante Resolución No 302 del 18 de abril de 1995, el Comité de Entidades sin Animo de Lucro dispuso ejecutar en 1995, la suma de \$ 148.731.000.

A su vez, mediante acta No 31 del 26 de diciembre de 1995, el comité administrador de la entidad actora dispuso en relación con el proyecto de irrigación - compra de maquinaria, *que “ Durante el año de 1995 se inició conjuntamente con CORPOICA el estudio de factibilidad del proyecto de tracción animal, y hasta tanto no se evaluado completamente su viabilidad no procederá a su ejecución, la cual se hará en 1996 por lo tanto solicitamos el traslado al año siguiente para la compra de la maquinaria correspondiente por valor estimado de \$ 148.731.000”,* lo que quiere decir que se aprobó la ejecución de la suma de \$ 148.731.000, para el año 1996.

De otra parte, mediante Resolución No 302 del 18 de abril de 1995, el comité de entidades sin ánimo de lucro autorizó el plazo adicional solicitado por la actora

para ejecutar el beneficio de 1993 en el año 1995, beneficio que ascendió a la suma de \$ 1.269.650.606.

De la suma anterior, según consta en el acta No 31 del 28 de diciembre de 1995, el comité administrador de la corporación actora dispuso aplazar para 1996 la ejecución de \$ 556.276.000, por las siguientes razones:

Respecto del proyecto de diversificación de cebolla cabezona, hortalizas, reforestación y otros, la ejecución de los \$ 400.000.000 debe aplazarse hasta que no se culminen las evaluaciones relativas a los aspectos agronómicos y de comercialización interna y externa.

Frente al proyecto de riegos y complementarios, postergar hasta 1996 la suma de \$ 73.382.587, por cuanto en el momento se empieza a ejecutar la construcción de los minidistritos de riego en el departamento de Nariño, y los proyectos específicos por \$ 82.894.631, deben postergarse debido a que en la actualidad se están desarrollando los programas previstos para tal fin.

En síntesis, tanto la ejecución de parte del excedente de 1992, por \$ 148.731.000, como de parte del excedente de 1993, por \$ 556.276.000, que debían ser ejecutados en 1995, fueron aplazados en su ejecución para el año 1996 por el

organismo competente, el día 28 de diciembre de 1995, de conformidad con el acta No 31 de 1995.

Ahora bien, con fecha 29 de diciembre de 1995, estando en curso el plazo adicional de 1995, pues el mismo vencía el 31 de diciembre de dicho año, y estando en trámite la solicitud de calificación respecto del año gravable de 1994, la entidad actora solicitó no un plazo adicional, como lo entendió la demandada, sino una prórroga del mismo, teniendo en cuenta lo dispuesto en el acta No 31 del 26 de diciembre de 1995, para invertir en 1996 los excedentes de que dicha acta da cuenta, es decir, los de los años 1992 y 1993, con base en el artículo 360 del Estatuto Tributario.

Al respecto insiste la Sala en que lo solicitado no fue un plazo adicional, sino una prórroga al plazo ya concedido, para lo cual debe tenerse en cuenta además de la referencia de la solicitud “ prórroga del plazo para el desarrollo de los proyectos”, que el plazo adicional respecto de los excedentes de 1992 y 1993, esto es, el año 1995, estaba en curso, por lo que lo que se solicitó fue la ampliación de dicho plazo y no uno nuevo .

Cabe anotar que si bien es cierto la figura de la prórroga del plazo adicional no se encuentra expresamente prevista en el régimen tributario especial a que se encuentran sujetas las entidades como la actora, tal circunstancia no impide que el

mismo se pueda pedir, en el entendido de que el plazo adicional aún no se halle vencido, pues en este último caso, se repite, no hay prórroga sino un nuevo plazo adicional, el cual sí debe ser solicitado en las condiciones previstas en el artículo 12 del Decreto 868 de 1989, esto es, junto con la solicitud de procedencia de egresos y la exención del beneficio neto.

Igualmente, es necesario que además de que la prórroga haya sido autorizada por el máximo organismo de la entidad sin ánimo de lucro, la misma obedezca a razones que la ameriten, como sucedió en el sub judice, aspecto sobre el cual se volverá más adelante.

De otra parte, el hecho de que el legislador no hubiera regulado las prórrogas a los plazos adicionales no significa que las mismas estén prohibidas, pues la ley debe corresponder a la realidad, y es perfectamente admisible que el plazo adicional calculado por el organismo competente según la actividad y cuya autorización se pide al momento de la solicitud de calificación, resulte insuficiente por razones muy concretas, por lo cual encuentra la Sala que el mismo puede ser prorrogado con el fin de que el beneficio neto se invierta finalmente en las actividades de interés general y a las que tenga acceso la comunidad, en los términos de los artículos 358 y 359 del Estatuto Tributario.

Al respecto cabe advertir, además, que si bien la consecuencia del no cumplimiento de los plazos adicionales y de sus prórrogas es el gravamen del excedente no invertido a la tarifa especial del 20%, no tiene sentido negar el derecho a la prórroga del plazo adicional so pretexto de que el efecto de su improcedencia sea gravar el excedente, pues con ese 20% sobre el excedente por concepto de impuesto sobre la renta, el Estado puede hacer mucho menos por la comunidad que la entidad sin ánimo de lucro con el excedente invertido en el término de la prórroga, que finalmente también es para la comunidad.

No se trata tampoco de que todas las prórrogas a los plazos adicionales sean admisibles, pues es necesario, a juicio de la Sala, evaluar en cada caso los motivos que la justifiquen, los cuales en el sub judice son de suficiente entidad, pues en términos generales el retraso en la ejecución de los excedentes de los años de 1992 y 1993 obedecieron a razones ajenas a la entidad actora, tales como las condiciones climatológicas , (contrato firmado entre Fedepapa y Corpocebada) y demoras de los contratistas de los minidistritos de riego y factores climáticos (contrato con la Federación nacional de Cultivadores de Cereales Fenalce), tal como consta en las certificaciones que obran a folios 26 al 30 del cuaderno principal).

De consiguiente, y por cuanto era viable conceder la prórroga del plazo adicional solicitado por la actora, y por lo mismo, era del caso anular los actos acusados en

cuanto negaron dicha ampliación del plazo, se impone confirmar la sentencia apelada, pues la misma dio prosperidad a las pretensiones 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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Devuélvase al Tribunal de origen.
Cúmplase.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

DANIEL MANRIQUE GUZMAN
Presidente

GERMAN AYALA MANTILLA

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GOMEZ LEYVA

LUCY CRUZ DE QUIÑONES
CONJUEZ

RAUL GIRALDO LONDOÑO
Secretario

SALVAMENTOS DE VOTO

REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL - Entidades sin ánimo de lucro / DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE - Exención / EXENCIÓN SOBRE EL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE - No se puede crear una exención no prevista en la ley

Con todo respeto me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala, por considerar que no se puede crear una exención no contemplada en la ley, máxime cuando el artículo 358 del Estatuto Tributario establece que inciso primero “La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.”.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Santafé de Bogotá, D.C., veintisiete de abril del año dos mil.

SALVAMENTO DE VOTO DEL DOCTOR GERMÁN AYALA MANTILLA

Radicación número : 9622

Actor: CORPORACIÓN DE MODERNIZACIÓN DE LA CEBADA Y DIVERSIFICACIÓN DE CULTIVOS.

Con todo respeto me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala, por considerar que no se puede crear una exención no contemplada en la ley, máxime cuando el artículo 358 del Estatuto Tributario establece que inciso primero “La parte del

beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el caracter de gravable en el año en que esto ocurra.”.

Adicionalmente y para programas a largo plazo establece el artículo 6 del Decreto Reglamentario 868 de 1989 “Cuando la naturaleza y la magnitud del desarrollo de un programa social, implique que su ejecución debe realizarse en plazos superiores a un año, la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces podrá adoptar dichos plazos señalando la ejecución que año por año se hará del beneficio neto o excedente.”

Entonces se entiende que si de programas de largo plazo se trata debe el órgano competente diseñarlo y determinar desde la correspondiente solicitud el término de ejecución.

Atentamente,

GERMÁN AYALA MANTILLA

*SALVAMENTO DE VOTO DR. JULIO E. CORREA
RESTREPO*

REF: EXP. 25000-23-27-000-12454-01-9622

**ACTOR: CORPORACIÓN DE MODERNIZACIÓN DE
LA CEBADA Y DIVERSIFICACIÓN DE CULTIVOS**

FALLO DEL 14 DE ABRIL DEL AÑO 2000-08-08

CONSEJERO PONENTE: DR. DELIO GOMEZ LEYVA

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Santafé de Bogotá, D.C., veintisiete de abril del año dos mil.

SALVAMENTO DE VOTO DEL DOCTOR JULIO E. CORREA RESTREPO

Fecha: ut supra

NOTA DE RELATORIA: El Dr. Julio E. Correa Restrepo se remite en su integridad al salvamento de voto del Dr. Germán Ayala Mantilla.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: DANIEL MANRIQUE GUZMÁN

Santa Fe de Bogotá, D. C., marzo diecisiete (17) de dos mil (2000).

Radicación número : 11001 – 03 – 27 – 000 – 1999 – 012 – 00 - 9474

Actor: HECTOR MARIO GALINDO PINILLA.

Referencia: Nulidad y suspensión provisional contra la Circular N°39 de 1999, expedida por la Superintendencia Bancaria.

HECTOR MARIO GALINDO PINILLA, en propio nombre, en ejercicio de la acción pública prevista por el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demanda la nulidad de la Circular N° 039 de 24 de marzo de 1999, de la Superintendencia Bancaria.

Sobre la demanda, surtido el trámite propio de la instancia, procede a resolver la Sala,

ANTECEDENTES DEL ACTO CENSURADO

La circular acusada fue cursada a los revisores fiscales y representantes legales de los establecimientos de crédito con referencia al “vencimiento del término establecido

para acogerse a las medidas de alivio - Decreto 2331 de 1998", y es del siguiente tenor:

“SUPERINTENDENCIA BANCARIA DE COLOMBIA

“CARTA CIRCULAR No. 39 DE 1999

“(marzo 24)

“(…)

“Los artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998 permiten a los deudores individuales de créditos hipotecarios acceder a las líneas de crédito dispuestas por FOGAFIN, como una medida de alivio a su situación, en las condiciones que éste establezca.

“Este Despacho ha tenido conocimiento (de) que algunas entidades financieras están negando las solicitudes de crédito presentadas por los deudores individuales de créditos hipotecarios, cuando los mismos fueron pactados en pesos, argumentando que la sentencia proferida por la Corte Constitucional sólo hizo referencia a “estímulos para los deudores de créditos individuales de U P A C”.

“Teniendo en cuenta que está próximo a vencerse el plazo establecido en el citado Decreto para la presentación de las mencionadas solicitudes -29 de marzo de 1999- les recuerdo que la misma Corte declaró la exequibilidad completa de los artículos en mención y que en éstos se hace expresa referencia a los “créditos en UPAC o su equivalente en pesos” (Artículo 11) y a “deudores de créditos individuales hipotecarios”(Artículo 12), para lo cual deberán disponer las medidas necesarias para dar estricto cumplimiento a la referida norma, protegiendo así el derecho de los deudores de obligaciones en pesos, pues cuando el sentido de la ley es claro, no se debe desatender su tenor literal (sic), más aún cuando el mismo resulta confirmado íntegramente por el juez que lo revisa.

“Cordialmente,

“SARA ORDOÑEZ NORIEGA”.

Por así haberlo solicitado el Magistrado Ponente en el auto admisorio de la demanda, la Coordinadora del Grupo de lo Contencioso Administrativo de la entidad oficiada, remitió para el proceso, en cuatro folios, documentos relativos a los antecedentes administrativos que dieron origen al acto demandado.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

La Sala accedió a la medida cautelar impetrada por el actor, por encontrarse flagrante la violación de las normas indicadas por éste.

Habiéndose recurrido la decisión, la Sala sin embargo la mantuvo por auto de septiembre 24 de 1999, con la salvedad de voto del señor Consejero Julio E. Correa Restrepo y el impedimento manifestado y aceptado del señor Consejero Delio Gómez Leyva, quien fue reemplazado por un conjuez.

El salvamento de voto del señor Consejero Correa Restrepo, tuvo por fundamento lo dispuesto por el artículo 11 del Decreto 2331 de 1998, en particular en la parte de éste que fija el importe del saldo de la obligación para acceder a la línea de crédito señalada, en ‘5.000 UPACS o su equivalente en moneda legal’, de donde surgiría “de bulto que el alivio de los deudores de créditos hipotecarios de vivienda, comprende tanto a los créditos pactados en UPACS, como aquellos pactados en

moneda legal, ya que la misma norma expresa ‘a su equivalente en moneda legal’...”
(v. fls. 332, 333, c.u.).

LA DEMANDA

En hechos y antecedentes, puntualiza el actor que el Decreto 2330 de noviembre 16 de 1998, por el que se decretó la emergencia económica, contempló como uno de los motivos para la adopción de dicha medida, “el desbordamiento de la capacidad de pago de muchos deudores del sistema de financiación de vivienda UPAC”.

Igualmente, que la Corte Constitucional, en su sentencia C-122 de 1° de marzo de 1999, por la que se declaró exequible dicho decreto, limitó la exequibilidad exclusivamente a las personas y sectores materialmente afectados por las circunstancias críticas a que se refería el decreto, entre éstos los señalados deudores del sistema UPAC.

Añade, que en desarrollo del decreto en cuestión, se expidió el Decreto 2331 del mismo día 16 de noviembre de 1998 y que por el hecho de que también éste se declarara exequible, la Superintendencia Bancaria, que es la demandada, concluyó en la circular objeto de la acción de nulidad, que sus artículos 11 y 12 cobijaban tanto a los deudores de créditos UPAC, como a los deudores de créditos pactados en pesos, no obstante que en el fallo en que se estudió la exequibilidad de tal decreto

(sentencia C-136, marzo 4/99), la misma Corte se refirió a los precitados deudores del sistema UPAC.

En la exposición de cargos, el actor sostiene que la circular acusada no se basó en la interpretación correcta de las normas a que alude, en especial los artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998, y que, contrariamente, se apartó de los preceptos en que debía fundarse e incurrió en falsa motivación por inexistencia material o jurídica de los motivos, contrariando los artículos 84 del Código Contencioso Administrativo y los antes citados del Decreto 2331 de 1998, así como las propias “disposiciones cuasi-legales” (sic) de la Corte Constitucional, plasmadas en las sentencias ya mencionadas, en las que respectivamente se estudió la exequibilidad de los decretos 2330 y 2331 de 1998 y según las cuales, el alivio que se prevé en las pertinentes normas es exclusivo de los deudores individuales de créditos hipotecarios UPAC. Al decir del actor, el artículo 12 del Decreto 2331 de 1998 citado, incluye el concepto de ‘corrección monetaria’, que sólo podría tener significado tratándose de créditos constituidos en UPAC.

CONTESTACION DE LA DEMANDA Y OPOSICION

La apoderada de la parte demandada, en sustento de su oposición, transcribe el artículo 11 del Decreto 2331 de 1998 y apartes del pronunciamiento de exequibilidad que sobre el mismo profiriera la Corte Constitucional en su sentencia C-139 de 1999,

así como de algunas disposiciones del Decreto 2386 de 1998, por el que se reglamentó el antes citado Decreto 2331, y de la Resolución N°003 de 1998, por la que FOGAFIN creó las líneas de crédito previstas por los artículos 11, 12, 13 y 14 de dicho Decreto 2331, actos reglamentarios que fueron sometidos a control de legalidad y declarados ajustados a derecho por esta Corporación, “mediante sentencias del 9 de febrero y (del) 26 de enero de 1999, con ponencias de los doctores Javier Díaz Bueno y Daniel Manrique Guzmán”.

Agrega la impugnadora, la cita de normas constitucionales y legales sobre competencia de la Superintendencia Bancaria en materia de la expedición de instructivos referentes a los temas de su incumbencia, en el caso, del desarrollo de los artículos 11, 12, 13 y 14 del aludido Decreto 2331 de 1998, afirmando haberse expedido las circulares N°148 de 9 de diciembre de 1998, que ordenó a los establecimientos de crédito oficial a los “deudores de créditos individuales hipotecarios” indicándoles si ellos cumplían requisitos de los antes citados artículos para acceder a las líneas crediticias de alivio, y N°006 de 8 de enero de 1999, ref. “créditos a deudores individuales de créditos hipotecarios para vivienda pactados en moneda legal colombiana”, dirigida a los mismos establecimientos, con el fin de determinar cuáles de dichos deudores resultaban elegibles para recibir un crédito de FOGAFIN, indicándose el procedimiento de conversión de las UPAC y el método de cálculo del incremento de la deuda en el período, circular ésta última igualmente declarada ajustada a derecho por sentencia de 24 de agosto de 1999 por la Sala

Plena contenciosa de esta Corporación con ponencia del señor Consejero Alberto Arango Mantilla, de 'vital importancia' en la cuestión de litis, por hacer la misma referencia a créditos hipotecarios pactados en pesos, y porque en tal sentido la circular acusada estaría en armonía con dichas circulares precedentes y cuyo contexto el actor no habría analizado.

Las circulares en mención, según la impugnadora, no habrían tenido otro propósito que el de aliviar la situación de los deudores individuales de créditos hipotecarios, sin hacer distinción entre deudores en pesos y en UPAC, por aplicación del principio constitucional de igualdad, y sin que "mutu (sic) propio (sic) y sin copetencia", se extendieran ilegalmente los beneficios concedidos, pues el hecho de que una persona haga uso de uno u otro sistema de financiación, no permite discriminarla. Agrega que "dichos beneficios se establecieron para LAS OBLIGACIONES HIPOTECARIAS QUE A 31 DE OCTUBRE DE 1998 NO EXCEDIERAN DE 5.000 UPAC O SU EQUIVALENTE EN MONEDA LEGAL..." (mayúsculas en el texto).

Remite a la salvedad de voto del señor Consejero Correa Restrepo. Insiste en la necesaria efectividad del principio de igualdad y del derecho a una vivienda digna consagrados por los artículos 13 y 51 de la Constitución y copia algunos apartes de una sentencia (no identificada) de la Corte Constitucional en el tema, no siendo entendible por qué si un deudor hipotecario cuya obligación ha sido pactada en pesos, "se halla en los supuestos previstos en los artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998, no pueda ser beneficiado por las medidas allí contempladas, máxime

cuando el mismo Decreto condicionó el otorgamiento de dichos beneficios a los saldos de las obligaciones no superiores a 5.000 UPAC O SU EQUIVALENTE EN MONEDA LEGAL...” (mayúsculas en el texto), no habiendo nada diferente al UPAC que no sea moneda legal, lo cual significaría que cuando se habla del ‘equivalente en moneda legal’, hay que entender que se trata de créditos pactados en moneda legal, “pues es obvio que si sólo se tratara de los pactados en UPAC, no tendría el legislador que referirse a equivalencias o medidas monetarias distintas, pero lo hizo, y lo hizo porque se refirió a dos tipos de créditos diferentes, vale decir, a los pactados en UPAC y a los pactados en moneda legal...”.

Con todo, más adelante sostiene que los mencionados artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998, se dirigen “a los deudores individuales de créditos hipotecarios, sin distinción alguna...”.

ALEGATOS DE CONCLUSION

El **actor** insiste en los planteamientos esenciales de su demanda

A su vez, la **parte demandada** reproduce argumentos de sus escritos de reposición contra el auto de suspensión provisional y de oposición a la demanda, en particular en materia del principio de igualdad y del derecho a una vivienda digna (arts. 13 y 51 de la C.P.) y de las atribuciones de competencia de la Superintendencia Bancaria

para expedir las circulares referentes a la aplicación o desarrollo de los artículos 11, 12, 13 y 14 del Decreto 2331 de 1998, que además fueron objeto de control de legalidad por el Consejo de Estado.

Por último, el **Ministerio Público**, que se pronuncia porque la Sala acceda a las pretensiones de la demanda, sostiene por intermedio de la señora Procuradora Octava Delegada en lo Contencioso, lo siguiente:

Es absolutamente indiscutible que los artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998, se refieren únicamente a créditos hipotecarios individuales para vivienda UPAC, en tanto que la circular acusada distingue entre créditos hipotecarios para vivienda por el sistema UPAC y créditos hipotecarios para vivienda pactados en pesos, afirmando que los primeros se regulan por el artículo 11 y los segundos, por el artículo 12, siendo que dichos artículos no hacen semejante distinción, pues aquél simplemente fija el límite del beneficio hasta en 5.000 UPACS, y éste establece los requisitos para los mismos deudores del sistema UPAC.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se contrae la cuestión por dirimir en el presente proceso, a la interpretación sobre el alcance y efectos de los artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998, que la Superintendencia Bancaria, como parte demandada, estima sentada correctamente

en la circular acusada, en oposición a los cargos de la demanda, según los cuales dicha interpretación es errónea, contraria a las normas en que debía fundarse y falsamente motivada.

Cabe advertir, no obstante, en decisión que deba proferirse como solución al conflicto de intereses suscitado entre las partes, mantendrá el criterio que dio sustento a la medida de suspensión provisional.

Pasando al asunto de fondo, la Sala halla basadas las tesis interpretativas de la Superintendencia Bancaria, en dos supuestos de hecho:

El primero, que cuando el artículo 11 del Decreto 2331 de 1998 dispuso la apertura de una línea de crédito, por FOGAFIN, destinada a los **deudores de créditos individuales hipotecarios otorgados para la financiación de vivienda**, lo hizo sin distinción alguna entre créditos en UPAC y créditos en pesos, por lo que, de suyo, el acceso a dicha línea crediticia se predica indistintamente de ambas especies de créditos, con criterio igualitario como postulado constitucional.

El segundo, según la propia circular cuestionada y los escritos de reposición de la medida cautelar, de oposición a la demanda y de alegación final, que la Corte Constitucional, en su sentencia C-136 de 1999, “declaró la exequibilidad completa de los artículos en mención...” (alude a los artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998).

El capítulo II del Decreto 2331 de 1998, sobre “normas de alivio a los deudores hipotecarios”, que es el tema en debate, está integrado fundamentalmente por los artículos 11 y 12 citados, normas de las que son complementarios los artículos 13 a 17, los restantes del capítulo.

Dichos artículos 11 y 12 y normas complementarias del mismo capítulo, son perfectamente consistentes y armónicos en lo tocante a que el beneficio del acceso a las líneas de crédito establecidas por los mismos, se halla exclusivamente referido a los deudores de obligaciones hipotecarias contraídas en UPAC.

En efecto, en ninguna parte del aludido articulado aparece inequívoca la pretendida clasificación de ‘créditos UPAC’ y ‘créditos en pesos’, pero sí que el primero de los citados artículos, el 11, trata de los créditos **al día** y el segundo, el 12, de los créditos **en mora**, previéndose por cada uno de tales preceptos, que los préstamos de la línea de crédito abierta por FOGAFIN, tengan por finalidad, “disminuir la deuda del respectivo deudor”, si éste se encuentra al día, o “cancelar (...) el valor de las cuotas de capital, de la corrección monetaria y de los intereses causados durante el período de la mora”, si el mismo no está al día.

De otro lado, en el artículo 11 se lee que el acceso al préstamo de los deudores al día, está condicionado a que el saldo de la deuda, “se hubiera incrementado en un

porcentaje igual o superior al 20% durante los doce meses anteriores a la vigencia de este decreto”.

Puesto que en la hipótesis del artículo 11, se repite, el deudor se supone al día, resulta perfectamente claro que el **incremento de la deuda** al 20% o más en el lapso de los doce meses anteriores a la vigencia de la norma, no puede obedecer a causas distintas de las variaciones porcentuales ascendentes de las UPAC, ligadas por la época casi exclusivamente a la variable DTF, de donde es palmario que dicho artículo 11 se refiere a créditos pactados en UPAC, pues no existe factor alguno diferente de la corrección o actualización monetaria susceptible de producir el señalado ‘incremento de la deuda’. Y como el artículo 12, según se vio, dispone destinar el respectivo préstamo de FOGAFIN al pago de las “cuotas de capital, de la **corrección monetaria** y de los intereses causados durante el período de la mora” (negritas fuera de texto), no cabe duda de que también dicho artículo 12 está referido nítida y distintamente a créditos individuales hipotecarios para vivienda otorgados por el sistema UPAC.

En otros términos, un crédito ‘al día’ como el descrito por el artículo 11, obviamente no tiene ‘cuotas de capital’ ni ‘intereses’ pendientes de pago, luego es incontrovertible que el ‘incremento de la deuda’ en el 20% o más ahí previsto, no pudo haberse producido sino por la ‘corrección o actualización monetaria’ acumulada

en el lapso de los doce meses anteriores a la vigencia del indicado artículo, fenómeno típico de los créditos constituidos en UPAC.

Asimismo, el artículo 14, que contiene disposiciones comunes a los artículos 11 y 12, autoriza la dación en pago del inmueble que garantiza el crédito hipotecario para vivienda, “cuando el **valor de la deuda** (...) supere el valor comercial del inmueble...” (negritas fuera de texto).

Dado que, en condiciones normales de contratación, una institución financiera sólo aceptaría como garantía del crédito hipotecario individual para adquisición de vivienda, un inmueble cuyo valor comercial cubriera suficientemente el importe del capital y el estimativo de los intereses corriente y moratorios durante el correspondiente plazo del préstamo, es palmario que para que el ‘valor de la deuda’, en el reducido lapso de doce meses que contempla el citado artículo 14, ‘supere el valor comercial del inmueble’, es imprescindible que obre un factor adicional de desequilibrio económico de la deuda, distinto de los intereses, que no es otro que el de la cuestionada ‘corrección o actualización monetaria’, previsible exclusivamente en los créditos contraídos por el sistema de las unidades de poder adquisitivo constante, UPAC.

Si como se acaba de demostrar, tanto los artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998, como su complementario común, el artículo 14, se refieren objetiva e

inequívocamente a créditos individuales hipotecarios para vivienda concedidos por el sistema de unidades de poder adquisitivo constante, UPAC, es forzoso concluir que la tesis de los crédito ‘en UPAC’ y ‘en pesos’ que la apoderada de la Superintendencia Bancaria cree ver en el articulado en mención, no pasa de ser mera suposición carente de fundamento lógico o jurídico.

Como consecuencia, en la expresión, “cuyo saldo a la misma fecha no excediera de 5.000 UPAC **o su equivalente en moneda legal**” (negritas fuera de texto), mediante la cual el comentado artículo 11 del Decreto 2331 de 1998 limita el importe de los créditos a financiar por FOGAFIN, lo evidente es que la locución ‘o su equivalente en moneda legal’, sea puramente explicativa de la cantidad dineraria, en pesos colombianos, a que se contrae la viabilidad del préstamo que conceda FOGAFIN, pues es obvio que al deudor común o aún a la propia entidad financiera acreedora, a primera vista los vocablos ‘5.000 UPAC’ no les digan nada, debiendo hacerse la conversión al día a moneda de curso legal para que ambos sepan con certeza si es previsible el acceso a las líneas de crédito abiertas por FOGAFIN, ya que se presume la existencia de una tabla diaria de factores de conversión a moneda nacional disponible para los acreedores y deudores del sistema UPAC.

De hecho, el poder liberatorio de créditos u obligaciones, de cualquier especie, le es atribuible, no a las UPAC, sino a la moneda de curso legal y de ahí la necesidad de dicha expresión explicativa.

Sostener que la locución ‘o su equivalente en moneda legal’ extiende el beneficio del préstamo a ‘deudores en pesos’, desvirtúa el texto escrito y contenido implícito cuando menos de los artículos 11, 12 y 14 en cita, y desarticula la natural armonía y congruencia existente entre éstos, pues aparte de la comentada frase, en dicho articulado no existe la más remota referencia a la supuesta ‘dualidad’ de deudores UPAC y en pesos, como sí la hay, y abundante, en punto a que los créditos de que se trata son exclusivamente los pactados en UPAC y que la única clasificación que realmente se hace en las indicadas normas y que resulta de verdadera relevancia, es la de créditos al día y créditos en mora.

Por lo que concierne a las apreciaciones y conclusiones de la sentencia C-122 de 1° de marzo de 1999, mediante la cual la Corte Constitucional se pronunció sobre la exequibilidad del Decreto 2330 de 1998, de declaración de emergencia económica, cabe destacar que en la sección única de su parte resolutive, la Corporación dijo declarar la exequibilidad de dicho decreto, “pero sólo en relación y en función de las personas y sectores materialmente afectados por las circunstancias críticas a que éste alude y que son **exclusivamente** los siguientes: **los deudores individuales del sistema de financiación de vivienda UPAC**; el sector de las organizaciones solidarias que desarrollan actividades financieras de ahorro y crédito, se encuentren o no intervenidas o en liquidación; y las instituciones financieras de carácter público.

En consecuencia, el Decreto N°2330 de 1998, es inexecutable en lo demás” (cf. fls. 131, c.u.) (negrillas fuera de texto).

Si fuera cierto que los artículos 11 y 12 o cualquiera otra normas del Decreto 2331 de 1998 hubieran clasificado a los deudores individuales de créditos hipotecarios para la financiación de vivienda, en ‘deudores UPAC’ y ‘deudores en pesos’, según lo pretende la Superintendencia, necesariamente en la sentencia C-136 de 4 de marzo de 1999, de la misma Corte, que se ocupó de la exequibilidad del decreto en cita, se tendrían que haber hecho las indispensables salvedades para que se diera la debida congruencia de este fallo con el precedente. Como no se hicieron tales salvedades, sino que contrariamente la Corte declaró la exequibilidad ‘completa’ de los artículos en cuestión, como lo advirtió la propia Superintendencia, ello fue porque sencillamente en ninguna parte de los mismos observó la Corte la aducida ‘dualidad’ de deudores, como no la encuentra la Sala.

Finalmente, la apoderada de la Superintendencia Bancaria cita y reproduce algunas disposiciones de los siguientes actos: Decreto Reglamentario 2386, Resolución N°003 expedida por FOGAFIN y Carta Circular N°148 de la Superintendencia Bancaria, todos de 1998, y Carta Circular N°006 de 9 de enero de 1999, también de la Superintendencia Bancaria, que se refieren a aspectos atinentes a los artículos 11, 12, 13 y 14 del Decreto 2331 de 1998, y los cuales actos se habrían sometido al

control de legalidad satisfactoriamente y estarían en consonancia con la circular censurada.

La Sala encuentra, sin embargo, que dichos actos carecen por completo de pertinencia en el presente proceso, así la Corporación los hubiera declarado conformes a derecho, primero, porque se trata de actos que no son materia de discusión en éste; y segundo, porque los tres primeros, esto es, el decreto, la resolución y la primera circular, se limitan a indicaciones y transcripciones que coinciden textualmente con las disposiciones del Decreto 2331 de 1998 que dicen reglamentar o aplicar, sin mencionar para nada el tema de las supuestas dos especies de deudores de créditos hipotecarios; y el último, es decir, la segunda circular, porque aunque abordó dicho tema, lo hizo por vía de solicitud de información a los establecimientos de crédito, para que éstos determinen “cuáles créditos individuales hipotecarios pactados en moneda legal colombiana”, eran elegibles para un préstamo de FOGAFIN, pero sin comprometerse con la afirmación de que los artículos 11 y 12 del Decreto 2331 de 1998 consagrarán las dos supuestas especies de créditos hipotecarios, ni ordenar que los establecimientos de crédito aplicaran tales normas con semejante criterio, como sí lo hizo abiertamente la circular acusada, que por eso será anulada, en consonancia con las pretensiones de la demanda y el criterio de la Procuraduría Delegada.

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 :

Anúlase la Carta Circular N°39 de 24 de marzo de 1999, expedida por la Superintendencia Bancaria.

Se reconoce a la doctora ENITH RIVERA ALZATE como apoderada de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del memorial anexo.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

DANIEL MANRIQUE GUZMAN GERMAN AYALA MANTILLA
Presidente de la Sección

JULIO E. CORREA RESTREPO

MAURICIO PLAZAS VEGA
Conjuez

RAUL GIRALDO LONDOÑO
Secretario

SALVAMENTO DE VOTO

UPAC - El alivio a deudores de créditos hipotecarios comprende los estipulados en UPACS y en pesos

El alivio decretado por el Gobierno para los deudores de créditos hipotecarios de vivienda, comprende, tanto los créditos pactados en UPACS, como aquellos pactados en moneda legal. Considero que la idea del Decreto 2331 de 1998, dictado en desarrollo del Decreto 2330 de 1998, fue la de aliviar la situación de los deudores de créditos individuales de vivienda.

SALVAMENTO DE VOTO DEL DR. JULIO E. CORREA RESTREPO

REF: EXP. N° 11001-03-27-000-1999-012-00-9474
ACTOR: HECTOR MARIO GALINDO PINILLA
C/SUPERINTENDENCIA BANCARIA
FALLO DEL 17 DE MARZO DEL AÑO 2000
C.P. DR. DANIEL MANRIQUE GUZMAN

El suscrito Magistrado se aparta muy respetuosamente de la opinión mayoritaria de la Sala por las siguientes razones:

Como lo dejé expresado en el salvamento de voto de la decisión que le dio prosperidad a la suspensión provisional, opino que el alivio decretado por el Gobierno para los deudores de créditos hipotecarios de vivienda, comprende, tanto los créditos pactados en UPACS, como aquellos pactados en moneda legal.

Considero que la idea del Decreto 2331 de 1998, dictado en desarrollo del Decreto 2330 de 1998, fue la de aliviar la situación de los deudores de créditos individuales de vivienda. El Decreto 2331 de 1998, en su artículo 11 ordena que el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras dispondrá de una línea de crédito para los deudores de créditos individuales hipotecarios otorgados para financiación de vivienda que a 31 de octubre de 1998 se encontraran al día en el pago de sus obligaciones por el crédito hipotecario, siempre que el saldo, a la misma fecha no excediera de 5.000 UPACS o su equivalente en moneda legal, con el objeto de disminuir la deuda, cuando el saldo de la misma se hubiera incrementado en un porcentaje igual o superior al 20% durante los doce meses anteriores a la vigencia del presente Decreto.

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

Fecha: tu supra

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero Ponente: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

Santa Fe de Bogotá, D.C., enero veintiocho (28) del dos mil (2000).

Radicación número: 25000-23-24-000-7692-01-9445

Actor: BANCO DEL ESTADO

Referencia: Superbancaria Resoluciones Multa

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte actora, contra la sentencia del 15 de diciembre de 1998, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimatoria de las súplicas de la demanda en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por el Banco del Estado contra las Resoluciones números 2485 del 19 de octubre de 1995 y 0423 del 18 de marzo de 1996 mediante las cuales la Superintendencia Bancaria impuso una multa al actor en cuantía de \$20'000.000 por incumplimiento a las normas especiales para la prevención de actividades delictivas, concretamente lo dispuesto por los artículos 102 a 106 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, en concordancia con las Circulares Externas 075 de 1992, 15 y 19 de 1993 de la Superintendencia Bancaria.

ANTECEDENTES

Con el fin de establecer si en el desarrollo de las operaciones del Banco actor, principalmente la apertura y movimientos de las cuentas corrientes, había dado cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 102 a 106 del Estatuto Orgánico del

Sistema Financiero en concordancia con las Circulares Externas 075 de 1992, 15 y 19 de 1993, la Superintendencia Bancaria ordenó una visita de carácter especial al Banco del Estado, Oficina Principal de la Ciudad de Cali, cuyos resultados se dieron en el informe de visita N° TE-09-95.

Las conclusiones de dicho informe fueron puestas en conocimiento del Banco mediante el Oficio N° 95022762-3 del 11 de agosto de 1995 en el cual se solicitaron las explicaciones por los hechos en él descritos.

Previo las explicaciones esgrimidas por el Banco del Estado, la Superintendencia Bancaria decidió mediante la Resolución N° 2485 del 19 de octubre de 1995 imponer una sanción pecuniaria al Banco en cuantía de \$20'000.000.

Contra el anterior acto administrativo, el Banco interpuso recurso de reposición, que fue resuelto por la Superintendencia Bancaria por medio de la Resolución N° 0423 del 18 de marzo de 1996, confirmando en todas sus partes la Resolución impugnada y agotando la vía gubernativa.

DEMANDA

En la demanda ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, el Banco por conducto de apoderado judicial solicitó la nulidad de las Resoluciones números 2485 del 19 de octubre de 1995 y 0423 del 18 de marzo de 1996; a título

de restablecimiento del derecho, que se declare que el Banco no está obligado a pagar la multa impuesta en los actos acusados, que se ordene la devolución de los dineros pagados incluyendo el ajuste por devaluación, ordenando el reconocimiento y pago de intereses comerciales y moratorios. Adicionalmente, se ordene a la Superintendencia Bancaria cancelar todos los registros o anotaciones en los que las Resoluciones acusadas figuren como antecedentes del Banco y se condene a la Nación al pago de los perjuicios materiales y morales causados con motivo de la imposición de la sanción.

En forma subsidiaria solicitó que se modifique o reforme la decisión contenida en los actos administrativos demandados y se ajuste el valor de la sanción a la suma estimada por el Tribunal.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política, 1, 2, 28, 34, 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo, 102, 107, 209, 211, 325 y 326 (sustituidos por los artículos 1 y 2 del Decreto 2359 de 1993) y 335 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, 196, 200, 201, 840, 841, 842 y 835 del Código de Comercio y Circulares Externas números PD y SD 013 de 1987, 075 de 1992 y 15 y 19 de 1993, expedidas por la Superintendencia Bancaria.

En primer lugar adujo la violación del numeral 1º del artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, pues no obstante él dispone que las

instituciones sometidas al control de la Superintendencia Bancaria están obligadas a *“adoptar medidas de control apropiadas y suficientes, orientadas a evitar que (ellas) puedan ser utilizadas como instrumento para ...”*, en los actos administrativos acusados se cambió el sentido y alcance de dicha disposición al afirmar que dichas instituciones están obligadas a *“... evitar que en la realización de sus operaciones ...”* se le utilice de mala manera para propósitos tortuosos, inmorales o ilegales, convirtiendo tal deber en una obligación de resultado que ya no consiste en prevenir sino en evitar.

De otra parte afirmó que los obligados a observar tales mecanismos y códigos de conducta eran sus representantes legales, directores, administradores y funcionarios y no el Banco como institución, pues ellos son los que tienen un contacto directo con los clientes, pudiendo observar la frecuencia y volumen de sus transacciones financieras y llegado el caso, debiendo reportar a la Fiscalía General de la Nación o a la Policía Judicial.

Se refirió a las actividades desarrolladas por los funcionarios del Banco, a lo cual indicó que no era posible que *“el BANCO, como institución pueda tener un seguimiento omnicompreensivo, un control sobre cada uno de sus funcionarios, a efecto de evitar que éstos, no obstante las medidas adoptadas, incurran en conductas delictivas”*.

Controvirtió el argumento aducido por la Superintendencia de que el Banco como persona jurídica para actuar, solamente puede efectuarlo a través de sus representantes, agentes o funcionarios dentro de las normas que rigen su actividad, pues dentro de las normas que rigen el derecho financiero no era extraño encontrar disposiciones dirigidas a los “agentes” y no al ente, como era el caso del artículo 209 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Por lo tanto señaló, que si la ley establecía el deber en cabeza de los agentes, la represión debía hacerse en cabeza de ellos.

Adicionalmente adujo que en materia de contravenciones rige la garantía constitucional de la tipicidad, por lo tanto, de conformidad con el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero que impone a los bancos la obligación de adoptar los manuales de conducta referidos, no puede la Superintendencia Bancaria transformar esa obligación en otra distinta como era la de lograr resultados concretos y según el numeral 2º de la misma disposición los únicos sujetos pasivos de la contravención son los administradores, funcionarios y directores del Banco y no la institución misma.

Señaló que los hechos que originaron la multa impuesta por la entidad demandada, fue por la actuación aislada e individual de empleados de la oficina principal en la ciudad de Cali y que por el hecho de existir entre ellos y el Banco un

vínculo laboral, no puede verse la actora vinculada ni puede confundirse con su conducta institucional frente al lavado de dinero y blanqueo de activos.

Agregó que en el campo del derecho administrativo sancionatorio, la persona jurídica no podía ser responsabilizada por los actos de sus administradores cuando contradigan el objeto social y violen los instructivos del representado, como sucedió en el presente caso, máxime cuando la Superintendencia Bancaria tiene la facultad sancionatoria contra los administradores, según lo dispuesto en el artículo 209 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

De otra parte manifestó que el Banco había sometido a consideración de la Superintendencia Bancaria los procedimientos de control y auditoría desde el 30 de diciembre de 1992, sin que la misma hubiese formulado ninguna observación, lo que le hizo presumir que ellos eran apropiados y suficientes de acuerdo a las exigencias del artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, siendo que el artículo 107 ibídem supedita la sanción a la no adopción o no aplicación de los mecanismos de control.

Criticó el hecho de que no obstante la Superintendencia reconoce que para la graduación de la multa debe tenerse en cuenta la gravedad de las circunstancias y el beneficio pecuniario obtenido, dicho aspecto no fue valorado o motivado en los actos administrativos demandados, ni teniéndose en cuenta la evidencia

probatoria allegada por el Banco y que demuestra la adopción enérgica de medidas de control orientadas a evitar que en la realización de sus operaciones pueda ser utilizado como instrumento para el ocultamiento, manejo o aprovechamiento de dineros provenientes de actividades delictivas.

Se refirió al poder coactivo de la Superintendencia Bancaria en aras a encaminar a las instituciones vigiladas hacía las metas de la política que se trata de aplicar, concretamente la descrita en el literal a) del numeral 5º del artículo 326 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (artículo 2º del Decreto 2359 de 1993) que la autoriza para *“emitir las órdenes necesarias para que se suspendan de inmediato las prácticas ilegales, no autorizadas o inseguras y se adopten las correspondientes medidas correctivas y de saneamiento”*, a lo cual agregó que dicho poder no tenía el carácter de represivo o punitivo, ni era el único medio para obtener su propósito, por lo tanto sólo se podría utilizar la sanción cuando sea el medio más idóneo para obtener la realización de la política impresa en la norma.

Señaló que en el caso concreto, los hechos generadores de la sanción impuesta debían considerarse accidentales y aislados y no imputables a la institución como tal y que en este evento la demandada ha podido hacer uso de las facultades mencionadas y que no empleó, habiendo sido reconocido por la misma Entidad en diversos Conceptos, como los números OJ-031 de 1983 y OJ-314 de 1984.

Acusó las Resoluciones demandadas de violatorias de los artículos 29 de la Constitución Política y 34 y 35 del Código Contencioso Administrativo, en cuanto no tuvo en cuenta y ni siquiera mencionó las pruebas aducidas por el actor, ni resolvió todas las cuestiones que le fueron planteadas con ocasión del oficio de descargos.

De otra parte indicó que si bien era cierto que en la Resolución N° 2485 de 1995, la Superintendencia Bancaria había responsabilizado al Banco porque las labores realizadas por sus Auditores Externos, no habían sido eficientes y efectivas, posteriormente en la Resolución 0423 de 1996, cuando se retractó de lo dicho, no procedió a levantar la sanción, ni aceptó que fue ajena y subrepticia a la Entidad la realización de los hechos glosados, que los funcionarios implicados quebraron incluso los controles de auditoria.

Finalmente acusó de falsa motivación la actuación administrativa en cuanto suponen la existencia de una conducta que no se presentó, contraviniendo la Constitución, la ley y la jurisprudencia, que como lo ha dicho el Consejo de Estado no basta que exista un motivo para justificar el acto, sino que éste ha de ser real, serio, adecuado e íntimamente relacionado con la decisión, es decir, que tenga capacidad para justificarlo.

CONTESTACION DE LA DEMANDA

La Superintendencia Bancaria por conducto de apoderado judicial concurrió al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda; adicionalmente señaló que la pretensión contenida en el punto siete no podía tener prosperidad toda vez que el Banco actor, como persona jurídica que era, no podía ser sujeto pasivo de perjuicio moral.

En primer lugar se refirió al imperativo de conducta contemplado en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, que si bien apuntaba a la implementación de medidas de control y prevención, también lo era que tal carga se justificaba en el fin perseguido, cual era “*evitar que en la realización de sus operaciones...*” fueran utilizadas las instituciones como instrumentos para lavar dinero.

Señaló que dicha obligación no se limitaba a implementar medidas tendientes al control y prevención del lavado de activos, que en papel se mostraban apropiadas, sino que requería de un constante y riguroso trabajo de comprobación de su efectividad y cumplimiento por parte de los ejecutivos y funcionarios, es decir evaluadas en la práctica, circunstancias que no ocurrieron en el caso del Banco actor, que fue utilizado como medio para la realización de actividades ilícitas, haciéndose merecedor de la sanción impuesta en los actos acusados, debiéndose tener en cuenta además que el objetivo perseguido se traduce en la realización de

los fines propios del servicio público que presta el sector y en últimas la garantía de que la confianza depositada por los asociados se encuentre suficientemente resguardada.

Consideró que la responsabilidad administrativa podía predicarse tanto de la entidad vigilada como de los funcionarios que la representan, pudiendo acontecer que por un mismo hecho se verifiquen los dos tipos de responsabilidades, sin que pueda aceptarse que la responsabilidad institucional se eluda con la responsabilidad personal.

Retomó las consideraciones expuestas en la Resolución que agotó la vía gubernativa, sobre la improcedencia de atribuir a los funcionarios de la Entidad bancaria, a nivel personal, el cumplimiento de los instructivos y mecanismos, cuando ellos han sido impartidos a la propia institución financiera y son los empleados quienes materializan el actuar de la misma.

De otra parte señaló que el mandato contenido en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero era de obligatorio cumplimiento para las instituciones financieras en primer término, teniendo ellas la carga de velar porque sus funcionarios se ciñan a lo que el ordenamiento jurídico disponga y su inobservancia se sanciona en la forma como claramente lo dispone el artículo 211 ibídem, que reza *“Cuando el Superintendente Bancario, después de pedir*

explicaciones a los administradores o representantes legales de cualquier institución sometida a su vigilancia, se cerciore de que éstos han violado una norma de su estatuto o reglamento, o cualquier otra legal que deba estar sometido, impondrá al establecimiento, por cada vez, una multa a favor del tesoro nacional ...” (resaltó)

En cuanto a las sanciones a título personal que proceden a los funcionarios que obraron en contra de la ley, se remitió a lo manifestado por la Superintendencia Bancaria en la Resolución que desató el recurso de reposición, en el sentido de que no le competía efectuar pronunciamiento respecto de las conductas de los administradores, en cuanto si eran o no dolosas o culposas, pues ello competía de manera exclusiva a la justicia ordinaria.

Controvirtió el argumento de la actora de la falta de graduación y no motivación de la cuantía de la sanción, a lo cual señaló que la Superintendencia Bancaria había expresado en su oportunidad los motivos por los cuales la habían llevado a imponer la multa en \$20'000.000 atendiendo a su facultad discrecional y a la gravedad e incidencia generada por la violación de la norma legal, lo que transcribió.

En cuanto al cargo referente a la falta de apreciación de las pruebas allegadas y el desconocimiento por parte de la actora sobre la opinión que le merecieron a la

demandada las medidas adoptadas, señaló que fue precisamente en razón a la inoperancia de las mismas, la que motivó que la Superintendencia realizara una visita de inspección a la sucursal principal del Banco en la ciudad de Cali, en la cual se pudieron evaluar y demostraron que si bien lucían adecuadas, la falta de ajustes y supervisión por parte del Banco, ocasionó su inoperancia en la realidad.

Frente al punto relacionado con la Revisoría Fiscal, el apoderado de la parte demandada manifestó que era cierto que en la Resolución 0423 de 1996, la Superintendencia Bancaria se había retractado de lo expresado en la Resolución 2485 de 1995, pues dicho punto no revestía mayor relevancia dentro de las irregularidades encontradas por la comisión de visita y simplemente aceptó un argumento sin proceder a modificar la decisión de fondo.

Finalmente consideró que de lo expuesto se apreciaba con claridad que la Entidad demandada había obrado en todo momento con transparencia y puesto en conocimiento de la Institución vigilada las irregularidades verificadas que ocasionaron la expedición de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

La Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante el fallo apelado decidió denegar las súplicas de la demanda, por cuanto consideró que los

cargos desarrollados por el apoderado de la parte actora no estaban llamados a prosperar.

En efecto, luego de hacer un breve recuento del informe rendido por los funcionarios de la entidad demandada sobre la visita adelantada al Banco actor, así como de las explicaciones rendidas por el mismo el 11 de agosto de 1995, consideró el a quo que de acuerdo a lo consagrado en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, era competencia del Banco del Estado, tomar los controles pertinentes en el manejo de las cuentas corrientes y de ahorro de sus clientes, sin que fuera suficiente la expedición de circulares o instructivos dirigidos a sus funcionarios.

A su juicio, dicha situación fue comprobada con el informe de visita, cuyos datos fueron extraídos de los papeles de trabajo del Revisor Fiscal, libros y registros de la Entidad, declaraciones hechas por directores, ejecutivos, funcionarios y empleados del Banco y en donde se detectaron una serie de irregularidades, como que la actividad económica y la base patrimonial de algunos de sus clientes, no guardaron relación con las altas sumas por las cuales se efectuaron las operaciones, tanto en consignaciones como en giros, circunstancias que debieron llamar la atención del Banco; adicionalmente se determinó que el Banco había fraccionado el valor de algunos cheques, abonando el producto del título en forma parcial en varias cuentas.

De acuerdo a lo anterior, concluyó que la Institución financiera había incurrido en desconocimiento del artículo 102 citado, al permitir que a través de sus operaciones se realizaran algunas relacionadas con actividades delictivas y que han debido ser puestas en conocimiento de las autoridades judiciales pertinentes, toda vez que la responsabilidad en el señalamiento de los medios de control recaía en la Entidad bancaria directamente.

De otra parte y en aras a establecer si con los actos administrativos se desconocieron las disposiciones contenidas en los artículos 209 y 211 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, sobre sanciones administrativas, precisó el a quo que era necesario determinar en primer lugar que la sociedad como persona jurídica era diferente de los socios individualmente considerados, que la capacidad de obrar de la sociedad estaba limitada al objeto social, que para que la sociedad responda por los daños causados es necesario que se trate de actos u omisiones de los representantes o agentes suyos comprendidos dentro del giro de las actividades propias de su objeto social, en tanto que para determinar la responsabilidad de la persona natural es preciso determinar la dependencia de las personas que obran como representantes o agentes, entre otros aspectos.

En consecuencia, consideró que la obligación consagrada en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero era del Banco del Estado, como

institución, independiente de la responsabilidad que se llegara a generar con respecto a sus administradores, pues era la Institución financiera la llamada a tomar los correctivos de control adecuados, debiendo haber detectado que en las operaciones de algunos de sus clientes, se estaba utilizando como instrumento para el ocultamiento, manejo, inversión y aprovechamiento de dineros provenientes de actividades delictivas.

No fue de recibo para el a quo, la pretensión del actor de que la responsabilidad señalada en los actos acusados recayera en sus administradores, pues para eximir de responsabilidad por el hecho de un tercero, era necesario que se demostrara que la conducta de omisión se dio por culpa exclusiva del tercero y de esa forma sea llamado en garantía y para lo cual se requiere del ejercicio de la acción de reparación directa.

Agregó que del tenor literal del artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero surgía que las medidas de control debían ser tomadas por el Banco como institución financiera sometida a la inspección de la Superintendencia Bancaria, pues en primer lugar era la destinataria de las instrucciones impartidas por la misma y en segundo lugar, por cuanto las funciones de inspección y vigilancia ejercidas por ella, lo era a través de instrumentos y de manera permanente e ininterrumpida, que iban desde la simple presentación de informes

hasta la toma de posesión de la entidad vigilada y con la previsión de mecanismos coercitivos y sancionatorios.

Adicionalmente reiteró que la obligación recaía en cabeza del Banco, pues debía ejercer el control sobre las operaciones financieras realizadas por sus ahorradores, la cual está dentro del objeto social y no en sus administradores quienes eran simples gestores de las actividades de la persona jurídica y a través de los cuales la sociedad contraía derechos y obligaciones derivados de su objeto social.

En cuanto al cargo referente a que de acuerdo al numeral 3º del artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la Superintendencia Bancaria podía formular observaciones al Banco cuando juzgue insuficientes los mecanismos de control adoptados y no obstante dicha disposición, la Superintendencia no había formulado ninguna observación a los procedimientos puestos en su conocimiento desde el 30 de diciembre de 1992, el Tribunal consideró que no bastaba que el Banco diera instructivos a sus funcionarios, como en efecto se hizo, sino que era necesario determinar mecanismos que permitieran a la Institución financiera controlar las transacciones bancarias de sus ahorradores acordes con las actividades económicas de los mismos.

Que fue evidente para la Entidad demandada la deficiencia de la aplicación de los controles adoptados por el Banco, motivo por el cual, a juicio del Tribunal fue procedente la sanción impuesta por los actos acusados de conformidad con lo establecido por el artículo 107 ibídem.

De otra parte, consideró el a quo que el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, no señala que deba demostrarse que la Entidad financiera obtuvo beneficios económicos de las transacciones que se realizaron por el lavado de dólares, sino que contempla la obligación de adoptar las medidas de control tendientes a evitar que a través de las operaciones financieras sean utilizadas como mecanismos para el ocultamiento, manejo, inversión o aprovechamiento de actividades delictivas, así como el deber de informar de dichas irregularidades a las autoridades investigativas, obligaciones que fueron incumplidas por el actor, que por no haber desvirtuado los cargos endilgados por la Superintendencia Bancaria, lo hicieron merecedor de la sanción impuesta.

Finalmente despachó desfavorablemente el cargo referente a la violación del artículo 29 de la Constitución Política y falsa motivación, al señalar que existe norma expresa que contempla la obligación por parte de la Entidad financiera, como es el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y de otra parte existe norma expresa que regula la sanción a imponer por el incumplimiento de dicha obligación.

Luego de transcribir parte de lo que la doctrina ha observado sobre falsa motivación, consideró el Tribunal que el actor no podía manifestar inexistencia de conducta como falta de motivos para la expedición de los actos acusados, pues estaba demostrada la falta de control por parte del Banco de las operaciones de sus ahorradores, incumpliendo con su omisión la obligación señalada en el artículo 102 tantas veces citado.

APELACION

Inconforme con la decisión de primera instancia el apoderado judicial del Banco del Estado interpuso recurso de apelación mediante el cual insistió en la ilegalidad de las Resoluciones que le impusieron la sanción demandada.

Controvirtió en primer lugar las consideraciones que llevaron al Tribunal a concluir que las entidades financieras tenían una carga adicional no prevista en la ley y en virtud de la cual tales entidades se convertirían en Fiscalía o Cuerpo Técnico de Policía Judicial, pues señaló que era obligación del Banco realizar un estudio económico de sus ahorradores y tomar las medidas de control tendientes a evitar el manejo, inversión o aprovechamiento de bienes provenientes de actividades delictivas, convirtiendo la obligación consagrada en el numeral 1º del artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero en una de resultado, cuando se trata de una obligación de medios.

Consideró que el actor había cumplido con su obligación de diseñar los mecanismos de control eficientes, como se demostraba con las pruebas obrantes en el proceso; y que correspondía al Estado determinar la proveniencia ilícita de los fondos en dado caso.

De otra parte señaló que de acuerdo con los numerales 2 y 3 de la misma disposición, los destinatarios de la obligación allí prevista eran los representantes legales, los directores, administradores y funcionarios, por lo tanto la represión debía hacerse en cabeza de ellos, pues la ley ha establecido la posibilidad de que sean sujetos de sanción, como es el artículo 209 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

Criticó el argumento del Tribunal de que no bastaba que el Banco tomara las medidas de prevención, sino que era necesario que tomara otros mecanismos de control, sin advertir cuáles y sin precisar por qué las medidas tomadas no eran suficientes, además sin hacer ninguna valoración respecto de las pruebas testimoniales recaudadas y sin tener en cuenta que los medios adoptados por el Banco no fueron en ningún momento glosados ni criticados por la demandada.

Insistió en que la sanción impuesta es ilegal en la medida en que los hechos que la originaron lo fueron por una conducta aislada e individual del Gerente de la

ciudad de Cali, quien violó los instructivos y mecanismos diseñados por el Banco para evitar el lavado de dinero, sin que se pueda entender comprometida la responsabilidad de la Institución bancaria y que no obstante así lo aceptó el Tribunal, decidió mantener la sanción en cabeza del actor.

Con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero señaló que la Superintendencia Bancaria nunca objetó o glosó los mecanismos de prevención diseñados por el Banco, confundiendo el Tribunal la no aplicación de los mecanismos con el hecho de que efectivamente en un caso se dé el lavado, reiterando que la obligación es de resultado y no de medios, sin tener en cuenta que el hecho de que se dé el lavado no equivale a que los mecanismos no se aplicaron.

De otra parte alegó que si bien la demanda se sustentó en que la motivación fue falsa en cuanto a la contravención como en cuanto a la multa, el Tribunal despachó indebidamente este cargo al considerar que ella se había sustentado en que no existía un teórico respaldo normativo para imponer la multa, por lo que consideró que no habían sido valorados los cargos planteados en los puntos séptimo, noveno y décimo, remitiéndose en consecuencia a lo expuesto en la demanda.

Adicionalmente se refirió a la falta de apreciación de las pruebas obrantes en los antecedentes administrativos y a las recaudadas en vía contenciosa, que demostraban que la Entidad demandada nunca requirió al actor para que corrigiera o mejorara los sistemas y mecanismos para prevenir el lavado de activos, al punto que la Superintendencia Bancaria sólo menciona en su respuesta la multa institucional objeto de este proceso y dos sanciones del año 1997, esas sí dirigidas contra el violador de la ley: el Gerente de la respectiva Oficina.

En cuanto a otro oficio solicitado en la demanda señaló que con él se demostraba que la demandada nunca había exigido al Banco la remoción de algunos de los funcionarios de la ciudad de Cali implicados en los hechos que originaron la sanción discutida y que sólo hasta 1997 la Superintendencia ha comprendido que la actuación de los agentes no necesariamente hace responsable al ente, cuando aquéllos obran por fuera de sus directrices.

En relación con los testimonios recaudados en vía contenciosa de personas que participaron en la labor implementada por el Banco, enunció los de los señores Hazel Aleydy Moreno, Orlando Delvasto Forero, Martha Cilia Nieto, José Gustavo Aristizabal y Luis Carlos Reyes Pardo, mediante los cuales se revelaron los procesos de selección de los funcionarios de la oficina de Cali, en el que participó la Asociación Bancaria, los cursos y capacitaciones anuales de los procedimientos y estructura para el manejo del tema del lavado de activos, los programas de

información sobre el riesgo y el procedimiento en caso de dudas, los seminarios e informativos dando a conocer las principales características de las operaciones sospechosas y la manera de proceder en dado caso, que si por los años 1993 y 1994, no se dieron reportes, ello recayó sobre el Gerente de la Oficina de Cali, al haber omitido el informe de acuerdo a los controles exigidos por el Banco.

De todo lo anterior concluyó que se encontraba plenamente demostrado que el Banco del Estado adoptó enérgicas medidas de control para evitar que fuera utilizado como instrumento para el manejo, ocultamiento o aprovechamiento de dineros provenientes de actividades ilícitas, mecanismos que fueron conocidos por la Superintendencia Bancaria sin haberlos glosado y que los hechos que generaron la preocupación de la demandada pueden considerarse aislados y accidentales, que no corresponden a una manera de ser ni a un estilo administrativo del Banco.

Encontró reprochable la conducta asumida por la Superintendencia Bancaria al remitir de manera cercenada y selectiva los antecedentes administrativos, pues no enviaron todos los documentos y anexos, particularmente los que demostraban los programas y mecanismos de prevención adoptados por el Banco.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandada. En primer lugar señaló que la actividad financiera era calificada por la propia Constitución Política como de interés público, por lo tanto

las entidades financieras debían adoptar las medidas imperativas y de forzoso cumplimiento, necesarias para proporcionar confianza en los usuarios, objetivo cuyo control es una obligación por parte de la Superintendencia Bancaria, de conformidad con el artículo 325 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, sustituido por el Decreto 2359 de 1993.

En el caso concretó manifestó que las medidas de control adoptadas por el Banco del Estado debían ser apropiadas y suficientes como lo exigía el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero para evitar de esta forma ser utilizado como instrumento de posible lavado de activos, sin conformarse con expedir circulares o instructivos dirigidos a sus funcionarios, como ya lo había considerado el Tribunal de Cundinamarca en un caso similar.

Señaló que el desconocimiento de dicha obligación por parte del Banco era tan evidente, que estaba demostrado que en el caso de varios de sus ahorradores se presentaron las irregularidades entre las cantidades transadas en el momento de apertura y la fecha en que fueron saldadas, debiendo llamar la atención del Banco y por lo tanto hacer las denuncias que le obliga el literal d) del artículo 102.

Reiteró que de acuerdo a lo establecido en el numeral 3º de la misma disposición, la obligación allí consagrada debía ser efectiva, pues el fin era lograr la exigencia

que el Estado ha depositado en sus vigiladas por conducto de la Superintendencia Bancaria.

Sobre el particular, consideró que si el artículo 102 citado iba dirigido a regular la actividad de las vigiladas como primeros destinatarios, su incumplimiento ocasionaba para ellos las sanciones de ley, teniendo la carga de velar porque sus funcionarios se ciñeran a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, no siendo viable tener como destinatarios a los representantes legales, directores o administradores y sin que pueda implicar que no se pueda iniciar investigación en contra de ellos mismos, pues la responsabilidad institucional no excluye la posible responsabilidad personal, que tiene expresa regulación en el artículo 209 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

Se refirió al punto alegado por el actor de que la demandada nunca requirió al Banco para que corrigiera alguna deficiencia o para que mejorara los sistemas o mecanismos adoptados, siendo que lo pertinente era probar que el Banco del Estado había implementado reglas y procedimientos para hacer “efectivos” sus propios instructivos, con el consecuente seguimiento para establecer su eficacia al interior de dicha Institución y así desvirtuar el cargo aducido por la Superintendencia Bancaria, pues lo que se censuró al demandante no fue la ausencia de instructivos, sino su falta de suficiencia y efectividad práctica.

Al respecto consideró que no existió adecuación entre el hecho, los descargos y las pruebas solicitadas, con fundamento en lo establecido en el artículo 178 del Código de Procedimiento Civil, para concluir que las pruebas tantas veces mencionadas por el actor no fueron idóneas para desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados ni restarle validez jurídica que le asiste al fallo de primera instancia.

La parte actora. Insistió en el alcance tergiversado que dio el Tribunal al artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero considerando que el deber que en él se consagra es el de tomar las medidas tendientes a evitar que en sus operaciones sean utilizadas las entidades financieras para el ocultamiento, manejo, inversión o aprovechamiento de dineros frente a las actividades delictivas, obligación que es más amplia e ilimitada.

Reiteró el desconocimiento por parte del Tribunal de lo que declararon los testigos y con lo que se demostraba que el Banco adelantó un proceso de selección de los funcionarios, un proceso de capacitación del personal, que desarrolló el “*Tesouro sobre el lavado de activos*”, que la Junta Directiva adoptó un Código de Ética y que estaba establecido un procedimiento para que en caso de duda se pusiera en conocimiento del Gerente Regional o del Vicepresidente Bancario o en últimas del Secretario General del Banco.

Consideró inaceptable el argumento del Tribunal en el sentido de aceptar que el Banco sí tomó las medidas de control, pero que presentaron un defecto: no fueron prácticas, pues la ley no exige que dichas medidas sean prácticas, sino que sean adecuadas, suficientes y oportunas, cualidades que en este caso tienen todos los mecanismos de control adoptados por el actor.

Finalmente señaló que no correspondía al Banco demostrar que los actos irregulares fueron cometidos por sus funcionarios, pues la individualización de los empleados desleales y la participación que cada uno de ellos tuvo en los negocios que dieron lugar a la imposición de la multa que fue hecha por la misma Superintendencia Bancaria, por lo tanto no era lógico que el Banco se viera en la necesidad de probarle a la Superintendencia lo que ella por sí misma había probado.

MINISTERIO PUBLICO

Representado por la Procuraduría Octava Delegada ante el Consejo de Estado, se pronunció en forma favorable al recurso de apelación, solicitó que se revoque la sentencia apelada y en su lugar se acceda a las pretensiones del demandante.

Consideró que la obligación contenida en el artículo 102, numeral 2º, literal d) del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero de reportar en forma inmediata a la

Fiscalía General de la Nación, cualquier información relevante, sobre el manejo de fondos cuya cuantía o características no guarden relación con la actividad económica de sus clientes o sobre transacciones de sus usuarios que por su número, por las cantidades transadas o por las características particulares de las mismas, puedan conducir razonablemente a sospechar que los mismos están usando a la Entidad para transferir, manejar, aprovechar o invertir dineros o recursos provenientes de actividades delictivas, era una obligación vaga e imprecisa y por lo tanto dificultaba que pudiera ser debidamente cumplida.

En efecto a su juicio, la ley no decía cuál era la cuantía o cuáles eran las características del manejo de fondos como para establecer la falta de relación entre las operaciones que efectúan los clientes y la actividad económica de ellos, en consecuencia la sancionada no podía establecer con precisión si las consignaciones y depósitos realizados por los señores Guzmán, Palacios, Castillo, Cabarcos y Arias, guardaban o no relación con la actividad económica de éstos ni presumir o sospechar que los dineros provenían de actividades delictivas.

Consideró que los actos acusados no explicaban por qué consideraron que las actividades económicas de los señores mencionados y su situación patrimonial, no guardaron relación con las altas sumas que manejaron, ni aclaraban por qué estimaron que cada una de las consignaciones estaba conformada por “*altas*

sumas” de dinero, constituyendo una violación al artículo 29 de la Carta y la disposición del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero mencionada.

Señaló que en el caso de los señores Guzmán y Palacios, que se dedicaban, según los actos acusados a la compra y venta de verduras al por mayor y al detal, y del señor Arias que era comerciante de San Andresito, eran actividades que generaban grandes ingresos y utilidades y por lo tanto podría concluirse que las consignaciones efectuadas por ellos sí guardaban relación con la actividad comercial y que el monto de cada una de esas consignaciones correspondían a las operaciones normales propias de dichas actividades.

Que en el caso de los otros clientes de los que se desconocían las características de sus actividades comerciales, no podía afirmarse que no existe relación entre el monto de sus consignaciones y sus actividades.

De lo anterior concluyó que existiendo relación entre las actividades de los clientes y sus consignaciones, no podía haber ninguna “*información relevante*” que obligatoriamente debiera ser comunicada a la Fiscalía General de la Nación, por lo tanto, consideró que el Banco no había incumplido sus obligaciones legales que la Superintendencia Bancaria no había demostrado las afirmaciones con las que pretendió justificar la imposición de la sanción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deja constancia que mediante auto de diciembre 3 de 1999 se aceptó el impedimento del Consejero Dr. Daniel Manrique Guzmán; existiendo quórum para decidir no es necesario el sorteo de Conjuez en aplicación al inciso 4° del artículo 54 de la Ley 270 de 1996.

El debate en la presente instancia se concreta en determinar la legalidad o ilegalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Superintendencia Bancaria impuso una sanción al Banco del Estado en cuantía de \$20'000.000 por el incumplimiento a las normas especiales para la prevención de actividades delictivas, concretamente lo dispuesto por los artículos 102 a 106 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, en concordancia con las Circulares Externas 075 de 1992, 15 y 19 de 1993 de la Superintendencia Bancaria.

De las investigaciones adelantadas por la Superintendencia Bancaria se levantó el respectivo informe que obra a folio 216 del cuaderno de antecedentes en el que consta el estudio realizado sobre diversas cuentas de varios clientes *“que por su actividad y movimientos en cuenta debieron haberse reportado”*.

Luego de efectuar una relación de las operaciones registradas y las cantidades transadas entre el momento de la apertura y la fecha en que fueron saldadas las

respectivas cuentas, los funcionarios que adelantaron la investigación llegaron a la conclusión de que las transacciones efectuadas por los mencionados clientes debieron ser reportadas inmediatamente a las autoridades competentes, *“pues teniendo en cuenta la actividad económica y la base patrimonial del señor, no guardan relación con las altas sumas por las cuales se efectuaron las operaciones, tanto en consignaciones como en giros, debieron haber llamado la atención del Banco”*.

En el mencionado informe, observa la Sala que en uno de los casos y a manera de ejemplo, el cliente Edison Guzmán García, tenían ingresos mensuales, certificados por Contador Público y por su actividad de compra y venta de verduras al por mayor y al detal, de \$1'200.000, una base patrimonial de \$37'000.000 y en el movimiento de la cuenta corriente en el período comprendido entre abril de 1994 y febrero de 1995, se registraron depósitos y otros créditos por valor de \$7.862'421.000 y cheques girados y otros débitos por valor de \$7.116'609.000.

Pues bien, las normas cuyo quebrantamiento endilgan los actos acusados corresponden a los artículos 102 a 106 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, que disponen lo siguiente:

“ART. 102.—Régimen general. 1. Obligación y control a actividades delictivas. Las instituciones sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria estarán obligadas a adoptar medidas de control apropiadas y suficientes, orientadas a evitar que en la realización de sus operaciones puedan ser utilizadas como instrumento para el ocultamiento, manejo, inversión o aprovechamiento en cualquier forma de dinero u otros bienes provenientes de actividades delictivas, o para dar apariencia de legalidad a las actividades delictivas o a las transacciones y fondos vinculados con las mismas.

2. Mecanismos de control. Para los efectos del numeral anterior, esas instituciones deberán adoptar mecanismos y reglas de conducta que deberán observar sus representantes legales, directores, administradores y funcionarios, con los siguientes propósitos:

a) Conocer adecuadamente la actividad económica que desarrollan sus clientes, su magnitud, las características básicas de las transacciones en que se involucran corrientemente y, en particular, la de quienes efectúan cualquier tipo de depósitos a la vista, a término o de ahorro, o entregan bienes en fiducia o encargo fiduciario; o los depositan en cajillas de seguridad;

b) Establecer la frecuencia, volumen y características de las transacciones financieras de sus usuarios;

c) Establecer que el volumen y movimientos de fondos de sus clientes guarde relación con la actividad económica de los mismos;

d) Reportar de forma inmediata y suficiente a la Fiscalía General de la Nación, o a los cuerpos especiales de policía judicial que ésta designe, cualquier información relevante sobre manejo de fondos cuya cuantía o características no guarden relación con la actividad económica de sus clientes, o sobre transacciones de sus usuarios que por su número, por las cantidades transadas o por las características particulares de las mismas, puedan conducir razonablemente a sospechar que los mismos están usando a la entidad para transferir, manejar, aprovechar o invertir dineros o recursos provenientes de actividades delictivas, y (Resalta la Sala)

e) Los demás que señale el Gobierno Nacional.

3. Adopción de procedimientos. Para efectos de implantar los mecanismos de control a que se refiere el numeral anterior, las entidades vigiladas deberán diseñar y poner en práctica procedimientos

específicos, y designar funcionarios responsables de verificar el adecuado cumplimiento de dichos procedimientos.

Los mecanismos de control y auditoría que adopten las instituciones deberán ser informados a la Superintendencia Bancaria a más tardar el 30 de diciembre de 1992.

Este organismo podrá en cualquier tiempo formular observaciones a las instituciones cuando juzgue que los mecanismos adoptados no son suficientes para los propósitos indicados en el numeral segundo del presente artículo, a fin de que éstas introduzcan los ajustes correspondientes. Cualquier modificación a los mecanismos adoptados deberá ser informada a la Superintendencia Bancaria para evaluar su adecuación a los propósitos anotados.

4. Alcance y cobertura del control. Los mecanismos de control y auditoría de que trata este artículo podrán versar exclusivamente sobre las transacciones, operaciones o saldos cuyas cuantías sean superiores a las que se fijen como razonables y suficientes. Tales cuantías se establecerán en el mecanismo que adopte cada entidad atendiendo al tipo de negocios que realiza, amplitud de su red, los procedimientos de selección de clientes, el mercadeo de sus productos, capacidad operativa y nivel de desarrollo tecnológico.”

“ART. 103.—Control de las transacciones en efectivo. 1. Transacciones sujetas a control. Toda institución financiera deberá dejar constancia, en formulario especialmente diseñado al efecto, de la información relativa a las transacciones en efectivo que realice, en moneda legal o extranjera cuyo valor sea superior a las cuantías que periódicamente señale la Superintendencia Bancaria.

Estos formularios deberán contener por lo menos:

a) Modificado. L. 365/97, art. 24 La identidad, la firma y la dirección de la persona que físicamente realice la transacción. Cuando el registro se lleve en forma electrónica, no se requerirá la firma;

b) La identidad y la dirección de la persona en nombre de la cual se realice la transacción;

c) La identidad del beneficiario o destinatario de la transacción, si la hubiere;

- d) *La identidad de la cuenta afectada por la transacción, si existiere;*
- e) *El tipo de transacción de que se trata (depósitos, retiros, cobro de cheques, compra de cheques o certificados, cheques de cajero u órdenes de pago, transferencias, etc.);*
- f) *La identificación de la institución financiera en la que se realizó la transacción, y*
- g) *La fecha, el lugar, la hora y el monto de la transacción.*

Las transacciones múltiples en efectivo, tanto en moneda legal como extranjera que en su conjunto superen cierto monto, serán consideradas como una transacción única si son realizadas por o en beneficio de determinada persona durante el día o en cualquier otro plazo que fije la Superintendencia Bancaria.

Las transacciones realizadas entre instituciones financieras sujetas a control y vigilancia, no requerirán de registro especial.

2. Control de múltiples transacciones en efectivo. Cuando el giro ordinario de los negocios de un cliente determinado implique la realización corriente de numerosas transacciones en efectivo, la entidad financiera respectiva podrá llevar un registro de transacciones en efectivo en lugar del formulario individual al que se refiere el numeral anterior, en el cual se anotará, por lo menos, toda la información que debe consignarse en dicho formulario, salvo por lo previsto en el numeral 1º de la letra a) de la presente disposición. Las entidades financieras que decidan llevar dichos registros deberán informar mensualmente a la Superintendencia Bancaria las personas que sean objeto de este procedimiento.

ART. 104.—Modificado. L. 365/97, art. 25. Información periódica. Toda institución financiera deberá informar periódicamente a la Superintendencia Bancaria el número de transacciones en efectivo a las que se refiere el artículo anterior y su localización geográfica, conforme a las instrucciones que para el efecto imparta ese organismo.

ART. 105.—Reserva sobre la información reportada. Sin perjuicio de la obligación de reportar de forma inmediata y suficiente a la Fiscalía General de la Nación o a los cuerpos especiales de policía judicial que ésta designe la información a que se refiere la letra d) del numeral 2º del artículo 102, las instituciones financieras sólo estarán obligadas a

suministrar información obtenida en desarrollo de los mecanismos previstos en los artículos anteriores cuando así lo soliciten los directores regionales o seccionales de la Fiscalía General de la Nación, quienes podrán ordenarlo durante las indagaciones previas o en la etapa de instrucción, directamente o por conducto de las entidades que cumplen funciones de policía judicial, exclusivamente para efectos de investigaciones de delitos cuya realización les competa.

Las autoridades que tengan conocimiento de las informaciones y documentos a que se refieren los artículos anteriores deberán mantener reserva sobre los mismos.

Las entidades y sus funcionarios no podrán dar a conocer a las personas que hayan efectuado o intenten efectuar operaciones sospechosas, que han comunicado a la Fiscalía General de la Nación información sobre las mismas, y deberán guardar reserva sobre dicha información.

ART. 106.—Modificación de normas sobre control. Con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el numeral 1º del artículo 102 y numeral 1º del artículo 103 del presente estatuto, el Gobierno Nacional podrá modificar las disposiciones de este capítulo relacionadas con los requisitos y procedimientos que deben adoptar con tal propósito las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria.”

Basta la lectura de las anteriores normas para entender que la obligación de “adoptar medidas de control apropiadas y suficientes, orientadas a evitar... ser utilizadas como instrumento para el ocultamiento, manejo, inversión o aprovechamiento en cualquier forma de dinero y otros bienes provenientes de actividades delictivas...” fue puesta en cabeza de las “instituciones sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria”.

Considera la Sala importante destacar que es la misma norma la que dispone que dichas medidas deben ser apropiadas y suficientes, por lo tanto la Entidad financiera debe realizar todos los esfuerzos y adoptar las medidas necesarias para verificar el cumplimiento por parte de las personas encargadas de desarrollar los mecanismos dispuestos por el ente. Sólo así se considera que se satisfacen las exigencias mínimas para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 102 transcrito.

En efecto no debe esperar la Entidad financiera los requerimientos por parte de las autoridades judiciales sino que debe actuar de forma oficiosa poniendo a disposición del fin perseguido, todos los medios de control necesarios para cooperar en forma activa con la política trazada por el Estado en el caso de la prevención de actividades ilícitas.

Ha dicho la Entidad sancionada a través de todo el debate que la actuación de la Superintendencia Bancaria debe dirigirse contra los funcionarios y empleados del Banco de la Oficina de Cali por cuanto la contravención se debió a hechos aislados de personas inescrupulosas que alejándose del compromiso adquirido con la Institución, participaron por acción o por omisión en la materialización de los hechos y que el Banco se ha preocupado porque *“cada Circular, cada Manual o cada Instructivo emitido por la Dirección General del BANCO se someta a lectura, análisis y comprensión de todos los funcionarios del BANCO, en las cuales debe*

constar que estos Manuales e Instructivos fueron leídos y comprendidos por los funcionarios encargados de su estricta observancia". (folio 10 del cuaderno de antecedentes).

Sobre el particular, considera la Sala que la responsabilidad de tipo personal que pueda recaer sobre los funcionarios directamente implicados en la comisión de la contravención, no exime de la responsabilidad institucional del Banco, pues la disposición contenida en las normas analizadas está dirigida en primer lugar a la institución vigilada, por lo tanto es ella la que debe cerciorarse de que sus representantes legales, directores, administradores y funcionarios, han observado las reglas de conducta adoptadas.

En efecto, independientemente de la gran responsabilidad que ha delegado el Banco en sus gerentes y subgerentes de oficina, en relación con la evaluación de los aspectos concernientes a la vinculación de clientes, no cesa la responsabilidad de la Institución como tal ni la exime de las obligaciones legales que tiene para con la política del Estado en la prevención de las actividades delictivas, por lo tanto se requiere de una oportuna y diligente actuación por parte de ella, para así cumplir con el propósito de las normas que la contienen.

Adicionalmente, si bien se observa que el Banco actor fue diligente en la elaboración de manuales e instructivos y como afirma, se preocupó por la lectura y

comprensión de los mismos por parte de las personas obligadas a cumplirlos, no ocurre lo mismo en relación con la preocupación que ha debido tener en el sentido de verificar que dichos instructivos y manuales se pusieron en práctica, es decir, se cumplieron por las personas encargadas de ejecutarlos, por lo tanto no es suficiente que los funcionarios y empleados los “*lean y comprendan*” sino que efectivamente los pongan en práctica y para ello debe la Entidad financiera dirigir un control permanente.

Contrario a lo afirmado por el Banco en la respuesta al requerimiento, estima la Sala que si bien la Institución pudo haber no sabido o aceptado los hechos que ocurrieron en su interior, sí se expuso a que se le utilizara como intermediario para la transferencia y depósito de recursos provenientes de actividades delictivas, pues debido a su negligencia y falta de cuidado y a su omisión en el control y verificación de las instrucciones impartidas por él mismo, fue lo que ocasionó la contravención que se sanciona.

En efecto, a juicio de la Sala, la adopción de dichos mecanismos y medidas imponen la necesidad de implementar un adecuado y oportuno control que facilite a la Entidad la detección ágil de las operaciones inusuales y de verificar que sus representantes legales han observado las reglas de conducta adoptadas por ella, ello se considera, impide además que funcionarios operativos y empleados del

Banco puedan patrocinar o realizar actividades contravencionales que comprometan la responsabilidad de la Institución.

Fue precisamente la falta de control por parte del Banco respecto de su Oficina en Cali, el motivo por el cual no se adelantaron las gestiones pertinentes para dar aviso a las autoridades judiciales y policiales competentes de los hechos relevantes encontrados en el manejo de las mencionadas cuentas y que podían presumirse como la utilización de instrumentos en el lavado de activos.

En efecto, con la disposición contenida en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero se pretende es evitar que la institución financiera sea utilizada como instrumento para el aprovechamiento en cualquier forma de dinero u otros bienes provenientes de actividades delictivas, consagrando ciertas obligaciones dentro de las cuales se impone la de dar aviso a la Fiscalía y demás unidades investigativas de policía, sobre hechos que pudieran considerarse como lavado de activos, y ésta fue la conducta que no asumió la actora y que se sanciona en los actos acusados.

Bajo esta consideración no puede entenderse que se le esté variando la naturaleza de la obligación que tienen las entidades financieras dentro de la política estatal de prevención del lavado de activos, obligación que no obstante es de medio, su labor es fundamental, teniendo en cuenta su vulnerabilidad de ser

utilizada en dichas actividades delictivas, por lo tanto debe ser diligente en la verificación del cumplimiento de los mecanismos de control adoptados por la misma.

Ahora bien, discute el Banco actor en el recurso de apelación que se decide, que el Tribunal no tuvo en cuenta los testimonios recibidos en la vía contenciosa y que demostraban la diligencia de la Institución en la selección de los funcionarios de la Oficina de Cali, en los cursos y capacitaciones de los procedimientos y estructura para el manejo del tema del lavado de activos, en la divulgación de los programas e información sobre el riesgo y el procedimiento en caso de dudas, entre otros aspectos, sin embargo, considera la Sala, que ellos no logran desvirtuar los cargos formulados por la Superintendencia Bancaria sobre la no inmediata información a las autoridades competentes de los hechos ocurridos en la mencionada Oficina, no solamente por la acción de sus funcionarios, sino por la falta de control por parte de la Principal, circunstancia que la hace responsable de la sanción impuesta.

Se repite, la obligación de controlar se hace aún más relevante de acuerdo a la especial responsabilidad que implica el allanamiento a la política trazada por el Estado en cuanto a la prevención de dichas actividades delictivas, por lo tanto, la implementación de mecanismos de control efectivos para la prevención del lavado de activos implica, para la Sala, hacer una cobertura de las operaciones

realizadas en todas sus oficinas y mediante los cuales se pueda tener un parámetro que indique transacciones sospechosas de sus clientes.

En este orden de ideas, comparte la Sala la decisión del Tribunal de denegar las pretensiones del Banco actor, por considerar que la sanción impuesta a él estaba ajustada a derecho, en consecuencia se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente no se comparte el concepto emitido por el Ministerio Público en el que considera que se debe revocar la sentencia y en su lugar accederse a las pretensiones de la demanda, pues a su juicio, la obligación impartida por el artículo 102 numeral 2º literal d) del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, es vaga e imprecisa y ello dificulta que pudiera ser debidamente cumplida.

Sobre el particular, considera la Sala que el hecho de que la mencionada disposición no haya establecido un parámetro de cuantía sobre la cual se deba sospechar de la realización de actividades delictivas, ello ha sido objeto de análisis y estudio tanto por parte de las autoridades como por parte de las instituciones financieras que han dado precisas instrucciones al respecto y que permiten que las personas que tienen relación directa con el manejo de dichas cuentas, puedan conducirlos razonablemente a sospechar que las mismas están siendo utilizadas para transferir o invertir dineros o recursos provenientes de actividades delictivas.

Contrario a lo considerado por el Ministerio Público, la Sala observa, como lo observó la Superintendencia Bancaria que ha debido llamar la atención del Banco que un cliente con unos ingresos certificados de \$1'200.000 tuviera transacciones bancarias en menos de un año por valor de \$7.800'000.000 aproximadamente, pues respecto de él, sí son altas sumas de dinero que pueden llevar a sospechar razonablemente un presunto lavado de activos y que ameritan el informe a las autoridades judiciales.

A juicio de la Sala, el hecho de sospechar respecto de una determinada transacción no significa que se dé por realizada una actividad ilícita pues eso sólo puede establecerlo la autoridad judicial competente, por lo tanto la obligación que se impone a las Entidades financieras, es que reporten *“cualquier información relevante sobre manejo de fondos”*, obligación que está en capacidad de cumplir la Institución, quien a través de sus empleados, tiene un conocimiento especial del cliente y puede determinar en cada caso si la transacción resulta desproporcionada en relación con sus ingresos y su patrimonio.

En este orden de ideas, no encuentra la Sala motivo alguno que amerite revocar el fallo apelado, pues los actos acusados se ajustaron íntegramente al ordenamiento jurídico que debían acatar, por lo que forzosamente deberá confirmarse la sentencia de primera instancia.

En mérito a 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 :

1º CONFIRMASE la sentencia apelada.

2º RECONOCESE PERSONERIA a la Dra. CLAUDIA DENISSE FLECHAS HERNANDEZ para representar a la Superintendencia Bancaria.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y DEVUELVA AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CUMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

JULIO E. CORREA RESTREPO

GERMAN AYALA MANTILLA

DELIO GOMEZ LEYVA
RAUL GIRALDO LONDOÑO
-Secretario-

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

Santafé de Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de marzo de dos mil (2000).

Radicación número: 11001- 03 - 2 7- 000 – 1998 – 0126 – 00 - 9262

Actor: ALVARO PARRA GOMEZ Y MARIA CONSTANZA GONZALEZ PAZ

Referencia: ACCION DE NULIDAD

Al haber sido negado el proyecto presentado por el señor Consejero GERMAN AYALA MANTILLA, con la intervención de Conjuez, se procede a dictar sentencia en el proceso de la referencia.

Los ciudadanos **ALVARO PARRA GOMEZ y MARIA CONSTANZA GONZALEZ** en ejercicio de la acción pública prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demandan la declaratoria de nulidad parcial de la Circular N° 124 de julio 29 de 1997 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y de la “*nota*” al renglón 69 de la Cartilla de Instrucciones para la Declaración de Renta y Complementarios de Personales Naturales y Sucesiones líquidas-año gravable 1997.

LOS ACTOS ACUSADOS

Son actos acusados, la Circular 124 de julio 29 de 1997 de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales y la Cartilla de Instrucciones para la declaración de renta y complementarios de Personas Naturales año gravable 1997, en los apartes que se subrayan:

“CIRCULAR N° 124 de julio 29 de 1997

“La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en uso de las facultades consagradas en el artículo 13 del Decreto 2117 de 1992, precisa el alcance y la vigencia de los cambios introducidos en materia de los impuestos administrados por esta entidad mediante la Ley 383 del 10 de julio de 1997, por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.

“VIGENCIA DE LA LEY

“El artículo 74 de la Ley 383 de 1997, señala que regirá a partir de la fecha de su publicación, la que se efectuó en el Diario Oficial Número 43083 del 14 de julio del presente año. Sin embargo como consecuencia de lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 338 de la Constitución Política y de lo señalado expresamente por el legislador, algunas normas estarán a regir en una fecha diferente.

En consideración a lo anterior, sus disposiciones entrarán a regir como se señala a continuación:

(...)

“6.- DISPOSICIONES MEDIANTE LAS CUALES SE INTERPRETA CON AUTORIDAD LA LEY:

“El artículo 14 del Código Civil en concordancia con el artículo 58 del C.R.P. y M. dispone que las leyes que se limitan a declarar el sentido

de otras leyes, se entenderán incorporadas en estas, siendo obligatorios sus preceptos desde el momento en que haya entrado en vigencia la norma interpretada o aclarada. Por lo tanto, la voluntad del legislador dada a conocer por la ley interpretativa, debe tenerse como existente desde entonces.

“Dentro del texto de la ley se encuentran bajo interpretación con autoridad las siguientes disposiciones:

“ARTÍCULO 23.- Beneficios Fiscales concurrentes

“De conformidad con la competencia atribuida al Congreso de la República, en el numeral 1° del artículo 150 de la Constitución Política para interpretar las leyes por vía de autoridad, se señala que a partir de la vigencia de la Ley, un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente, entendiéndose como tales las deducciones autorizadas por la ley que no tengan relación de causalidad con la actividad productora de la renta y los descuentos tributarios.

“Es así que, en el caso de efectuarse donaciones a las Universidades aprobadas por el ICFES, el contribuyente podrá optar por tratar las sumas donadas como deducción conforme con el artículo 125 y siguientes del Estatuto Tributario, o como descuento tributario en los términos del Artículo 249 del mismo ordenamiento. Si el contribuyente utiliza los dos beneficios perderá el mayor, sin perjuicio de la aplicación de la sanción por inexactitud a que haya lugar”

“CARTILLA DE INSTRUCCIONES”

“DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS PERSONAS NATURALES Y SUCESIONES LIQUIDAS año gravable 1997.

“REGLON N° 69 OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS (L.B.) (....)

Nota: Recuerde que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente. Por tanto las donaciones que se hayan solicitado como deducción, no pueden solicitarse como descuento tributario (Art. 23 Ley 383/97)”

DEMANDA

Previo al señalamiento de los cargos, la demanda indica como antecedentes de las disposiciones acusadas, los siguientes hechos:

Hasta el año 1992 las donaciones tenían el tratamiento fiscal de descuento tributario, conforme lo previsto en los artículos 249 a 252 del Estatuto Tributario.

La Ley 6ª de 1992 eliminó el descuento tributario por donaciones y lo convirtió en deducción, derogando los artículos 249 a 252 y adicionando el Estatuto Tributario con los artículos 125-1 y 125-3.

La Ley 223 de 1995 estableció el descuento tributario para las donaciones a universidades públicas o privadas, aprobadas por el ICFES que sean entidades sin ánimo de lucro.

Durante el trámite de la Ley 344 de 1996 de racionalización del gasto público, el Gobierno propuso la limitación del doble beneficio, norma que fue retirada por el Congreso por inconveniente.

El Decreto 150 de 21 de enero de 1997 expedido por el Presidente de la República en desarrollo de las facultades concedidas en el Decreto 80 de enero

13 de 1997 que declaró el estado de emergencia económica, estableció que la solicitud de beneficio múltiple ocasionaría la pérdida de todos los solicitados. Estos decretos fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional.

La Ley 383 de 1997 estableció la limitación de los beneficios tributarios concurrentes, refiriéndose implícitamente en su artículo 23 a las donaciones a universidades.

Como disposiciones infringidas se señalan los artículos 363 y 338 de la Constitución Política y 23 de la Ley 383 de 1997. Los cargos de violación se concretan en los siguientes términos:

El artículo 23 de la Ley 383 de 1997 consagra una limitación para los beneficios tributarios concurrentes y establece una sanción para quien los solicite, limitación que se refiere al impuesto de renta. Como esta ley entró a regir el 14 de julio de 1997, la citada disposición sólo es aplicable a partir del año gravable 1998.

Los actos administrativos acusados pretenden aplicar la citada disposición al año gravable de 1997, esto es en forma retroactiva, incurriendo así en violación del mismo artículo 23 de la Ley 383 de 1997 y de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política y el debido proceso que consagra el artículo 29 de la misma Carta Política.

Del principio de irretroactividad

Acusan los actores que la Circular 124 de 1997 pretende aplicar la limitación contenida en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 desde la vigencia de una supuesta ley interpretada para concluir que en caso de efectuarse donaciones a las universidades aprobadas por el ICFES, el contribuyente podrá optar por tratar las sumas donadas como deducción o como descuento tributario, cuando la Constitución Política prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes tributarias.

De las reglas de aplicación de normas que regulan impuesto de período.

Señalan que la limitación contenida en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 se refiere a un impuesto de período y según la jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional que interpreta el alcance artículo 338 de la Constitución Política se aplica al período fiscal que comience después de la vigencia de la ley.

Violación de lo expresado por la ley

Afirman que si bien existe una inconsistencia en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 al utilizar las expresiones “*interpretétese con autoridad*” y “*a partir de la vigencia de la presente ley*”, es claro que el legislador es expreso “*al señalar que*

el artículo regirá a partir de la vigencia de la ley y no antes como lo pretende la DIAN” y por ello no sólo se viola la voluntad del legislador que expidió la citada ley, sino del legislador de legislaturas anteriores, pues la historia demuestra que su voluntad no fue entonces la de querer incluir una limitación como la consagrada en la citada disposición.

Según lo expresado en las ponencias para debates en la discusión de la Ley 223 de 1995, puede apreciarse que el legislador quería incentivar mas las donaciones a las universidades, sin embargo no lo hizo al expedir la Ley 223 de 1995.

Con ocasión de la expedición de la Ley 344 de 1996, de racionalización del gasto público, el legislador rechazó propuestas gubernamentales que proponían la limitación de beneficio, como puede apreciarse en las ponencias respectivas, según las cuales el artículo 3° del proyecto inicial que disponía que para *“los efectos del artículo 87 de la Ley 223 de 1995, cuando los contribuyentes soliciten el descuento tributario allí previsto no podrán solicitar la deducción tributaria contemplada en el artículo 125 del Estatuto Tributario”*, fue retirado del texto definitivo de la ley.

Así las cosas sostienen que debe respetarse la autonomía del legislador de 1995 y 1996, cuando no quiso limitar los beneficios que el legislador de 1997 limitó, tal como se señaló en la sentencia de abril 17 de 1998, Expediente 8331 Consejero

Ponente doctor Germán Ayala Mantilla, por lo que se considera válido dentro de una política fiscal mantener vigentes los dos beneficios tributarios sin restricción alguna, siempre y cuando no se vulneren mandatos constitucionales.

En relación con la Ley 383 de 1997, según las ponencias y el proyecto de ley es clara la voluntad del legislador de “*establecer*” la limitación a la concurrencia de beneficios fiscales, tal como puede verificarse en los antecedentes a su expedición.

Violación al debido proceso

El artículo 23 de la Ley 383 de 1995 establece que la utilización de beneficios múltiples ocasionará la pérdida del mayor beneficio y establece una sanción que consiste en el desconocimiento del mayor beneficio y se considera inexactitud sancionable.

Así las cosas, a juicio de los demandantes, la aplicación inmediata y retroactiva de la citada disposición llevaría a la posibilidad de imponer sanciones retroactivamente, violando el derecho al debido proceso que consagra el artículo 29 de la Constitución Política.

Improcedencia de la norma interpretativa

Aducen que aún cuando en el texto del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 se utiliza la expresión “*interpretétese (sic) con autoridad*” el criterio de considerarla una norma interpretativa, es equivocado, pues según la naturaleza de las leyes interpretativas ésta no surge de una frase sino de los elementos que la convierten en norma interpretativa.

Según el artículo 14 del Código Civil las normas interpretativas son las que se limitan, a declarar el sentido de otras leyes, de donde surgen dos elementos, las normas interpretativas no son leyes que establezcan una nueva situación, solamente aclaran el alcance de otras normas y es necesario que exista una ley que se aclare.

Afirma que el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 no es una ley interpretativa porque no se limita a declarar el sentido de otra ley, sino que establece una limitación a la procedencia de beneficios y además establece una sanción, con lo cual queda desvirtuado que se trate de una norma de interpretación, tal como se explicó en el artículo 26 del proyecto que finalmente se convirtió en el artículo 23. Y que en su texto original según la Gaceta del Congreso dice: “Establécese una limitación respecto a los beneficios fiscales concurrentes, acerca de que un hecho económico no puede generar más de una beneficio tributario”.

El artículo 23 de la Ley 383 de 1997 establece una sanción al señalar que la utilización de beneficios múltiples ocasiona la pérdida del mayor beneficio ya que existen muchas alternativas para sancionar esta conducta, como la pérdida del menor valor, o la pérdida de todos los beneficios solicitados o una sanción pecuniaria como la multa, luego se deduce que la citada norma no es interpretativa.

OPOSICION

La apoderada de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público al contestar la demanda expresa, en síntesis, las siguientes consideraciones de oposición:

Señala que los impugnantes basan su demanda, en la presunción de que el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 no es una norma interpretativa, olvidando que ella no ha sido objeto de demanda de inconstitucionalidad ante la autoridad competente.

Considera que si se analizan las anotaciones hechas en los actos demandados, es fácil concluir que no se trata de una interpretación errónea del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, sino de una simple aplicación de la norma, pues de igual forma sin los actos acusados los contribuyentes tendrían que obedecer lo señalado en la

ley a partir de su vigencia, ya que las connotaciones propias de la interpretación con autoridad las hizo el legislador.

Aduce que la norma interpretada ya existente, son los artículos 125 y ss. del Estatuto Tributario y el artículo 249 del mismo Estatuto que se entienden incorporados a la ley que interpreta, de modo que la prohibición de los beneficios concurrentes es plenamente aplicable al año gravable 1997. Además la nota al renglón 69 de la Cartilla de Instrucciones es una orientación oficial que advierte sobre la prohibición contenida en la ley.

Advierte que los actos acusados no están hablando de la imposición de sanciones por conductas anteriores a la vigencia de la ley, sino simplemente utilizando una sanción preexistente para castigar el uso de dos beneficios preexistentes.

Argumenta que los elementos de la norma interpretativa se cumplen en el caso del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, puesto que para el caso concreto, coexistían las donaciones a universidades y los descuentos como beneficios tributarios, razón que llevó al legislador a utilizar la figura de “*interpretación con autoridad*”, para aclarar el alcance de los beneficios tributarios existentes.

Con cita de los antecedentes de la Ley 383 de 1997, señala que la inadecuada utilización de los beneficios fiscales por parte de los contribuyentes trae como consecuencia la afectación de la base gravable, por lo que la medida propuesta corresponde al criterio sobre evasión y elusión fiscal interpretada por la Corte Constitucional en la sentencia C-405-93 Magistrado Ponente doctor Eduardo Cifuentes Rincón.

Concluye, que no existe violación al principio de irretroactividad de la ley tributaria, porque en virtud de la “*interpretación con autoridad*” el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, debe ser aplicado bajo el principio de la retrospectividad de las leyes interpretativas, que al fundirse con las interpretadas tiene vigencia desde el término de la segunda.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La apoderada judicial de la Nación, reitera en esta oportunidad los argumentos propuestos en la contestación de la demanda, y reafirma que los apartes demandados constituyen una simple aplicación de lo ordenado en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

La parte actora, ratifica que la Administración, pretende aplicar la norma en el mismo ejercicio de su promulgación, lo que constituye violación del artículo 338 de

la Carga, e insiste en que el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 no declara el sentido de una norma preexistente, sino que por el contrario, fija una consecuencia por la utilización de múltiples beneficios.

EL MINISTERIO PUBLICO

Representado en esta oportunidad por la Procuradora Octava Delegada ante la Corporación, solicita se nieguen las súplicas de la demanda por considerar que los actos acusados no son violatorios de los artículos 363 y 383 de la Constitución Política ya que las disposiciones en ellos contenidas no se refieren a la vigencia de la Ley 383 de 1997, ni señalan la fecha a partir de la cual se debe aplicar el artículo 23, o que deba aplicarse a partir de 1997 y si lo indicara, debe decirse que tal disposición no crea ninguna contribución menos de aquella en que la “base” sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, por lo que no se viola el artículo 338 de la Carta.

Señala que tampoco existe violación al artículo 29 C.P. en tanto el acto acusado no contenía reglas sobre el debido proceso, ni actuaciones administrativas o judiciales.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los siguientes actos administrativos: Circular 124 de julio 29 de 1997 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en cuanto precisa:

“Es así que en el caso de efectuarse donaciones a las Universidades aprobadas por el ICFES, el contribuyente podrá optar por tratar las sumas donadas como deducción conforme con el artículo 125 y siguientes del Estatuto Tributario, o como descuento tributario en los términos del artículo 249 del mismo ordenamiento. Si el contribuyente utiliza los dos beneficios perderá el mayor, sin perjuicio de la aplicación de la sanción por inexactitud a que haya lugar”.

Cartilla de Instrucciones para la Declaración de Renta y Complementarios de Personas Naturales y Sucesiones Ilíquidas - año gravable 1997 respecto de lo indicado en la Nota al renglón 69 “*otros descuentos tributarios*” que dice:

“NOTA: Recuerde que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente. Por tanto las donaciones que se hayan solicitado como deducción, no pueden solicitarse como descuento tributario (artículo 23 Ley 383/97)”.

Según los cargos formulados en la demanda, con los actos acusados la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pretende aplicar al impuesto de renta año gravable de 1997, la limitación a los beneficios tributarios concurrentes establecida

en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997; con lo que incurre en violación al principio constitucional de irretroactividad de las leyes tributarias; la vigencia de la ley tratándose de impuestos de período y el debido proceso que prohíbe imponer sanciones retroactivamente, principios consagrados en los artículos 338, 363 y 29 de la Constitución Política.

Así mismo consideran los demandantes, equivocado el criterio de “*norma interpretativa*” que se atribuye a la citada disposición, porque ella no se limita a declarar el sentido de otra ley, sino que establece una limitación a la procedencia de los beneficios y una sanción, es decir regula una nueva situación no prevista en leyes anteriores, con lo cual se desvirtúa su naturaleza de la ley interpretativa.

Para el examen de los cargos formulados debe definirse en primer término, sobre la naturaleza de norma interpretativa del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, que niegan los demandantes, pues es precisamente el criterio en que se sustentan los actos demandados para considerar que su aplicación es pertinente a partir de la vigencia fiscal de 1997.

Reza la citada disposición:

“ARTICULO 23.- Beneficios fiscales concurrentes: Interpretase con autoridad a partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho

económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente.

“La utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar.

“Para efectos de este artículo, se considera que únicamente son beneficios tributarios concurrentes los siguientes:

a) Las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación directa de causalidad con la renta;

b) Los descuentos tributarios.”

A la fecha de entrada en vigencia de la Ley 383, 14 de julio de 1997, conforme a su promulgación en el Diario Oficial N° 43083, entre las donaciones sin relación de causalidad autorizadas por la ley, estaban las previstas en el artículo 125 del Estatuto Tributario así:

“Artículo 125. Deducciones por donaciones.- Los contribuyentes del impuesto de renta que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas, durante el año o período gravable , a:

1. Las entidades señaladas en el artículo 22, y

2. Las asociaciones, corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y ecológica, la ecología y protección ambiental, o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general (numeral modificado Ley 223/95, art. 86).

“El valor a deducir por este concepto en ningún caso podrá ser superior al treinta por ciento (30%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación”.

En cuanto a los descuentos tributarios, el artículo 249 del mismo Estatuto establece:

“Artículo 249. Descuento por Donaciones. A partir de la vigencia de la presente ley, los contribuyentes del impuesto de renta podrán descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, el 60% de las donaciones que hayan efectuado durante el año gravable a las Universidades Públicas o Privadas, aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro.

(...)

“Este descuento no podrá exceder del 30% del impuesto básico de renta y complementarios del respectivo año gravable.

“Parágrafo. Durante los años gravables de 1996 y 1997, los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, el setenta por ciento (70%) de las donaciones que hayan efectuado, en los términos y dentro del límite señalado en este artículo (adicionado Ley 223/95, art. 87).”

En relación con las leyes interpretativas, los artículos 14 del Código Civil y 58 del Código de Régimen Político y Municipal disponen:

LEYES INTERPRETATIVAS

“ART. 14.—Las leyes que se limitan a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas en éstas; pero no afectarán en manera

alguna los efectos de las sentencias ejecutoriadas en el tiempo intermedio”.

C.R.P.M

“ART. 58.—Cuando una ley se limita a declarar el sentido de otra, se entenderá incorporada en ella para todos sus efectos, pero no alterará lo que se haya dispuesto en decisiones ejecutoriadas antes de que entre a regir”.

Según lo previsto en las normas transcritas, se consideran leyes interpretativas aquéllas que se limitan a declarar el sentido de otras leyes; y en cuanto a sus alcances, por ficción legal se supone que la ley interpretativa forma un sólo cuerpo con la ley que interpreta; en otras palabras, se entiende incorporada a la ley interpretada, sin afectar en manera alguna las decisiones ejecutoriadas que se profieran antes de entre a regir. De otra parte, el artículo 25 del Código Civil establece en cabeza del liquidador la facultad de interpretación auténtica o “*con autoridad*” de la ley.

Implica entonces, que el legislador en desarrollo de su función legislativa, puede expedir leyes interpretativas cuando en su criterio, otras preexistentes así lo requieran, y que tal interpretación se entiende incorporada en éstas, respetando en todo caso la seguridad jurídica de los administrados y los límites constitucionales de su autonomía legislativa.

Bajo estos parámetros, no cabe duda sobre la naturaleza de norma interpretativa del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, no sólo porque así lo manifestó expresamente el legislador en la norma, sino porque como quedó expuesto, las deducciones por donaciones a entidades sin ánimo de lucro cuya actividad sea la educación y el descuento tributario por el mismo concepto, son “*beneficios fiscales concurrentes*”, no por disposición de la nueva ley sino porque así estaba previsto en los artículos 125 y ss. y 249 del Estatuto Tributario; de manera que los efectos de su utilización por parte del contribuyente es lo interpretado por el artículo 23 de la citada ley.

Precisada en los anteriores términos la naturaleza de la norma legal en referencia, procede dilucidar la legalidad de los actos acusados, y concretamente si se avienen al artículo 23 de la Ley 383 de 1997 y a los principios constitucionales contenidos en los artículos 338, 363 y 29 de la Carta Política.

El acto acusado, corresponde a apartes de la Circular 0124 del 29 de julio de 1997, expedida como allí se indica, en desarrollo de las facultades consagradas en el artículo 13 del Decreto 2117 de 1992. A través de ella, se “*precisa el alcance y vigencia de los cambios introducidos en materia de los impuestos administrados por esta entidad mediante la Ley 383 del 10 de julio de 1997, por la*

cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”.

En relación con el cargo de violación del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, en lo atinente a su contenido, no se advierte contradicción entre el texto de la Circular y la norma superior, por cuanto estrictamente el aparte acusado, es conclusión de la interpretación de la norma superior que se efectúa al inicio del texto, no demandado, el que a su vez repite lo dicho en la ley.

En efecto, en materia de “*vigencia de la ley*” el numeral 6, de la Circular “*DISPOSICIONES MEDIANTE LAS CUALES SE INTERPRETA CON AUTORIDAD LA LEY*”, se ocupa del artículo 23 de la ley, “*beneficios fiscales concurrentes*”, para indicar que se trata de una norma interpretativa por vía de autoridad y copia prácticamente lo previsto en la ley al señalar que “*a partir de la vigencia de la ley un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el contribuyente.*” y que los beneficios concurrentes son las deducciones sin relación de causalidad y los descuentos tributarios.

A continuación, en forma conclusiva, se expresa lo consignado en el aparte acusado: “*Es así que en el caso de efectuarse donaciones a las Universidades aprobadas por el ICFES, el contribuyente podrá optar por tratar las sumas*

donadas como deducción conforme al artículo 125 y siguientes del Estatuto Tributario, o como descuento tributario en los términos del.....”.

El aparte acusado, contiene una interpretación y aplicación de la norma superior, referida al caso concreto de las donaciones que se efectúen a las universidades, para en forma conclusiva precisar el cumplimiento de la ley, atendiendo a las alternativas existentes en materia de beneficio fiscal derivado de la donación, con la advertencia de las consecuencias sancionatorias derivadas de la inobservancia de la ley, interpretación que surge de la norma superior y que se atempera a su contenido, al no advertirse oposición entre lo que aquélla dice y lo que el acto interpreta.

Igual observación se efectúa en la NOTA al renglón 69 “*Otros descuentos tributarios*”, de la Cartilla de Instrucciones para el diligenciamiento del formulario de declaración de renta personas naturales y sucesiones ilíquidas año gravable 1997 al señalar: “*Recuerde que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente. Por tanto las donaciones que se hayan solicitado con la deducción, no pueden solicitarse como descuento tributario*”.

Ahora bien, el ataque de los actores al acto acusado, como se deduce de los múltiples cargos planteados, se centra en la aplicación del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, para el mismo año en que se inicia su vigencia, ésto es el de 1997, pues consideran, de una parte, improcedente el criterio de norma interpretativa del precepto (aspecto que ya fue dilucidado por la Sala en apartes anteriores) y de la otra, alegan, que por corresponder a una norma referida al impuesto de renta, su observancia es para el año de 1998, en atención al principio de irretroactividad de la ley tributaria, además para preservar el debido proceso.

Los artículos 338 y 363 de la Carta, disponen:

“ART. 338.—En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

.....”

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

“ART. 363.—El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

El artículo 338, en general, se refiere a las reglas para la creación de las contribuciones fiscales y parafiscales y hace referencia los elementos básicos que integran la obligación tributaria. La previsión contenida en el inciso tercero, impide la aplicación inmediata de las leyes reguladoras de tributos de período, ésto es, aquéllos cuya base es el resultado de hechos ocurridos durante un lapso determinado - tal el impuesto sobre la renta -, señalando que no pueden aplicarse sino a partir del período que comienza después de entrar en vigencia la ley.

Por leyes que regulen contribuciones, se ha entendido, en armonía con lo previsto en el primer inciso, aquéllas normas cuyo contenido material regule o afecte alguno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, constituidos por los sujetos activo y pasivo, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas, por lo que si dichas normas se refieren además a tributos de período, rige a plenitud la regla contenida en el inciso final de la norma constitucional, vale decir, sólo pueden aplicarse para el período que comienza después de iniciada su vigencia.

Bajo el marco anterior y con miras a definir la litis, que se centra en la aplicación de la ley en el tiempo, para la Sala resulta claro establecer:

1º. Que el artículo 23 de la Ley 383 de 1977, no estableció ningún impuesto o contribución, ni modificó ninguno de los elementos de la obligación tributaria.

2º. Que como ya se analizó, la disposición comporta el carácter de “*norma interpretativa*”, (arts. 14 y 25 del Código Civil), cuyo objeto es el de precisar los efectos de la utilización por parte de los contribuyentes, de los denominados beneficios concurrentes.

Las anteriores razones, a juicio de la Sala son suficientes para entender que en relación con tal disposición, su aplicación no está condicionada a lo previsto en el inciso 3 del artículo 338 de la Carta, y que en consecuencia es dable aplicarla, en el mismo período gravable de su vigencia, vale decir, para el año de 1997.

Así mismo, la expresión “*a partir de la vigencia de esta ley, interprétase con autoridad*”, significa que la interpretación que el legislador a través de la norma hace, tiene efectos jurídicos precisamente a partir de la vigencia de la nueva ley, (no antes, ésto es, desde la vigencia de la ley interpretada), y que se concreta, en la aclaración que para el futuro un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el contribuyente, precisando así los alcances de las normas preexistentes. De esta manera la propia ley privilegió sobre la observancia común de la norma interpretativa, la preceptiva constitucional.

Así las cosas, ni la norma legal, ni el acto acusado, que se aviene a aquélla, no entraron a regir hacia el pasado para suprimir efectos realizados de un derecho, o formalizados jurídicamente, por lo que mal puede sostenerse que su observancia para el año de 1997, viola el principio de irretroactividad de la ley tributaria consagrado en el artículo 363 en concordancia con el inciso 3 del 338 de la Carta, o el 29 en materia del debido proceso, en relación con las sanciones originadas en la utilización indebida del estímulo fiscal.

Por lo precedente, la preceptiva contenida en el artículo 23 de Ley 383 del 14 de julio de 1997, es aplicable para el período gravable de 1997, en la forma como los actos acusados lo entendieron y previeron su cumplimiento a través de la Cartilla de instrucciones y en la NOTA al renglón 69, relativos al diligenciamiento de los formularios de declaración de renta y complementarios, personas naturales y sucesiones ilíquidas año gravable de 1997.

De esta forma, la mayoría de la Sala no encuentra fundados los motivos de la acusación de ilegalidad contra los actos demandados, debiéndose denegar las pretensiones de la demanda.

En mérito a 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 :

1º. NIEGANSE LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y ARCHIVESE. CUMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

DANIEL MANRIQUE GUZMAN
-Presidente-

GERMAN AYALA MANTILLA

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GOMEZ LEYVA

FABIOLA ZULUAGA DE ZAMUDIO
-Conjuez-

RAUL GIRALDO LONDOÑO
-Secretario-

S A L V A M E N T O S D E V O T O

**EFFECTO RETROACTIVO DE LA LEY - Prohibición en materia tributaria /
IMPUESTO DE RENTA - Impuesto de período / NORMA INTERPRETATIVA -
No puede ser retroactiva**

A mi juicio no es posible pretender la aplicación del citado artículo 23 de la Ley 383/97 al período mencionado sin desconocer, por esa vía, la prohibición del efecto retroactivo de las leyes que regulan contribuciones, consagrada en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política. Finalmente considero que aunque la ley tributaria en cuestión tenga naturaleza interpretativa, no por ello puede entenderse excluida de la citada prohibición constitucional, pues como ya lo expresé, lo regulado por la misma implica la modificación de uno de los elementos esenciales del tributo respecto de un impuesto de período.

NOTA DE RELATORIA: El doctor Germán Ayala Mantilla se adhiere integralmente a este salvamento de voto.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO DEL DOCTOR DANIEL MANRIQUE GUZMAN

REF.: RADICACIÓN **9262**

**ACTOR: ALVARO PARRA GÓMEZ Y MARÍA
CONSTANZA GONZÁLEZ**

PROVIDENCIA APROBADA EN LA SESIÓN DE
FECHA MARZO 24 DE 2000.

CONSEJERO PONENTE DOCTOR JULIO E.
CORREA RESTREPO

RESPECTUOSAMENTE, ME SEPARO DE LA DECISIÓN DE LA MAYORÍA EN CUANTO AL ANALIZAR LOS ACTOS ACUSADOS DEDUCE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 383 DE 1997 AL IMPUESTO DE RENTA CORRESPONDIENTE AL AÑO 1997, CON EL ARGUMENTO QUE LA CITADA NORMA INTERPRETATIVA RIGE “A PARTIR DE SU VIGENCIA”, QUE LO ES EL DE LA PUBLICACIÓN (ART.74) EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS QUE, COMO EL DE RENTA, ES DE PERÍODO.

ESPECÍFICAMENTE LA SENTENCIA DESCONOCE RESPECTO DEL IMPUESTO DE RENTA DEL AÑO 1997 LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS BENEFICIOS FISCALES CONCURRENTES QUE ESTABAN AUTORIZADOS AL ENTRAR A REGIR LA MENCIONADA LEY Y QUE FUERON SUPRIMIDOS POR ELLA.

COMO QUIERA QUE ESTE TRATAMIENTO INCIDE EN EL CÁLCULO DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y EL IMPUESTO A CARGO QUE DEBE LIQUIDAR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL AÑO 1997, A MI JUICIO NO ES POSIBLE PRETENDER LA APLICACIÓN DEL CITADO ARTÍCULO 23 AL PERÍODO MENCIONADO SIN DESCONOCER, POR ESA VÍA, LA PROHIBICIÓN DEL EFECTO RETROACTIVO DE LAS LEYES QUE REGULAN CONTRIBUCIONES, CONSAGRADA EN LOS ARTÍCULOS 338 Y 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

FINALMENTE CONSIDERO QUE AUNQUE LA LEY TRIBUTARIA EN CUESTIÓN TENGA NATURALEZA INTERPRETATIVA, NO POR ELLO PUEDE ENTENDERSE EXCLUIDA DE LA CITADA

PROHIBICIÓN CONSTITUCIONAL, PUES COMO YA LO EXPRESÉ, LO REGULADO POR LA MISMA
IMPLICA LA MODIFICACIÓN DE UNO DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTOS
RESPECTO DE UN IMPUESTO DE PERÍODO.

ATENTAMENTE,

DANIEL MANRIQUE GUZMÁN

FECHA UT SUPRA,

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

**SALVAMENTO DE VOTO
DEL DOCTOR GERMÁN AYALA MANTILLA**

Ref: Expediente N° 9262

**Actor: ALVARO PARRA GÓMEZ Y
MARÍA CONSTANZA GONZÁLEZ PAZ.**

Santafé de Bogotá, D.C., cinco de abril del año dos mil.

Por estar íntegramente de acuerdo con el salvamento de voto del doctor Daniel Manrique Guzmán, con su venia, adhiero al mismo, ya que en relación con los beneficios fiscales concurrentes fue necesario producir una nueva ley dándole efecto retroactivo a esta última y en esta forma se están modificando las bases gravables.

GERMÁN AYALA MANTILLA