

INTRODUCCIÓN

Una sentencia es la declaración del juicio y resolución de un juez, la cual sirve para poner fin a una controversia derivada de un proceso judicial, en cuyo fallo se declara, condena o absuelve. Antes de llegar al dictamen final, se debe surtir toda una serie de recursos administrativos y jurídicos en donde las partes exponen argumentos y allegan pruebas que son puestas a consideración por el administrador de justicia.

El análisis de sentencias sirve como herramienta de estudio, pues permite al lector ver de forma práctica o didáctica, las instancias y recursos de la vía administrativa y principalmente de la vía gubernativa a través de un caso real.

El presente documento muestra el análisis de diez sentencias falladas por la sección cuarta del Consejo de Estado, quien es la entidad encargada de resolver en última instancia las discusiones relacionadas con los impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales.

Dentro de las sentencias abordadas se discuten temas sobre tributos de orden nacional y municipal, como por ejemplo, impuesto de delineación urbana, sobretasa a la gasolina o impuesto de renta entre otros, discusiones que tienen origen principalmente por interpretaciones jurídicas opuestas y por error en la aplicación del procedimiento tributario.

Este trabajo realizado como opción de grado de la Especialización en Auditoría y Administración de la Información Tributaria nos presenta un amplio universo de situaciones al que un profesional de contaduría pública se ve enfrentado; cada caso alecciona sobre aquellos aciertos y errores en que puede incurrir un profesional en el ejercicio de la disciplina.

Tabla de contenido

Expediente 18160.....	374
Expediente 17117.....	37
Expediente 18000	52
Expediente 17859	76
Expediente 18260	93
Expediente 17116.....	124
Expediente 17719.....	144
Expediente 18001.....	167
Expediente 18013.....	180
Expediente 17360.....	196

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	18160	Fecha:	19-07-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Puede la FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE - FEDEPALMA, cobrar la contribución parafiscal destinada al FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS PARA EL PALMISTE, ACEITE DE PALMA Y SUS FRACCIONES, más los intereses moratorios a que haya lugar, a la sociedad GRASAS Y DERIVADOS S.A - GRADESA, por el proceso que esta realizó al aceite crudo para obtener oleína y estearina de palma (Fracciones)?

TESIS

Si, el artículo 6 del decreto 2354 de 1996 modificado por el artículo 2 del decreto 130 de 1998 señala como uno de los hechos generadores de la retención de la cesión de estabilización, la incorporación de los aceites y sus fracciones, por cuenta propia a otros procesos productivos, entendiendo que el uso de la palabra "incorporación" tiene un sentido más amplio que el hecho de mezclar con otros productos. En fallo del Consejo de Estado, se concluye que "se causa el gravamen tanto en el proceso de elaboración de nuevos productos como en el de fraccionamiento"

Ubicación Pág.(s):	2	6	23	26								
---------------------------	----------	----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación jurídica

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículo 30 de la Ley 101 de 1993	Artículo 35 del Código Contencioso Administrativo	Artículo 38 del Código Contencioso Administrativo	Decreto 2354 de 1996	de	Decreto 130 de 1998
-----------------------------------	---	---	----------------------	----	---------------------

EXTRACTO

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

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., diecinueve (19) de julio de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01164-01(18160)

Actor: GRASAS Y DERIVADOS S.A. - GRADESA S.A.

Demandado. FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE - FEDEPALMA

FALLO

Se decide la apelación interpuesta tanto por la parte demandante como por la parte demandada, contra la sentencia del 11 de diciembre de 2009, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos mediante los cuales se certificó una deuda por cesiones de cuotas de estabilización no pagadas.

Dicho fallo dispuso¹:

*“1. **DECLÁRASE** probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, propuesta por la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.*

¹ Folio 361

2. **ANÚLASE** la Certificación de 7 de octubre de 2005 y la Resolución No. 28 de 23 de febrero de 2006, proferidas por la FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE – FEDEPALMA, mediante las cuales certifica que GRADESA adeuda al FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS PARA EL PALMISTE, EL ACEITE DE PALMA Y SUS FRACCIONES, por concepto de capital representado en cesiones no pagadas, correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2003, la suma de \$1.213.026.105.

3. **DECLÁRASE** que la sociedad GRASAS Y DERIVADOS S.A. GRADESA S.A. NIT. 800.148.119-6, no está obligada a pagar suma alguna por los conceptos señalados en los actos que se anulan.

4. **Reconócese** personería a la Doctora ROCÍO DEL PILAR OCHOA SOTO como apoderada de la parte de (sic) la DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido.

5. No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas.

6. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.”

ANTECEDENTES

1. El acto acusado

La FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE – FEDEPALMA expidió la Certificación No. SIN de 7 de octubre de 2005 mediante la cual declaró, entre otras cosas, que Gradesa S.A. adeudaba al Fondo de Estabilización de Precios para el Palmiste, el Aceite de Palma y sus Fracciones² la suma de \$1.213.026.105 por concepto de cesiones no declaradas ni pagadas por

² La ley 138 de 1994 sobre agroindustria de palma de aceite, en su artículo 1º parágrafo contiene las siguientes definiciones: “a) Palma de aceite. La planta palmácea perteneciente al género elaeis del que se conocen principalmente dos (2) especies: E. Guineensis y E. Oleifera; (...)

c) Aceite de palma. El producto que se obtiene de la maceración o extracción del mesocarpio, pulpa o parte blanda del fruto de la palma de aceite, que puede ser crudo, semirrefinado o refinado; sus fracciones son: oleína y estearina de palma;

d) Palmiste. Es la semilla o almendra dura y blanca del fruto de la palma de aceite. Sus fracciones son el aceite y la torta de palmiste.”

incorporación en sus procesos productivos de los mencionados productos, correspondientes a las vigencias de 2002 (enero a diciembre) y 2003 (enero a diciembre). Anunció el cobro de intereses moratorios al momento del pago de acuerdo con el artículo 634 del Estatuto Tributario por remisión expresa del párrafo 2 del artículo 30 de la Ley 101 de 1993 sobre “Desarrollo Agropecuario y Pesquero”. Declaró también la exigibilidad de la mencionada deuda, prestando mérito ejecutivo para su cobro por la vía judicial ordinaria.

2. El recurso en la vía gubernativa

La sociedad GRASAS Y DERIVADOS S.A. - GRADESA S.A. presentó recurso de reposición contra la anterior certificación indicando falsa motivación en cuanto hay una errónea transcripción y aplicación de la norma por parte de la Auditora del Fondo cuyo certificado sirve de base a la certificación demandada y, por ende, violación de la norma a que debía sujetarse (Decreto 2354 de 1996 por el que se creó el Fondo de Estabilización de Precios para los productos en mención, modificado por el Decreto 130 de 1998).

Señaló, igualmente, que no dejó de declarar las cesiones causadas a que estaba obligada pues los kilogramos de aceite de palma y de palmiste crudos a que se refiere la certificación acusada no fueron incorporados a sus procesos productivos como exige el artículo 6 del Decreto 2354 de 1996, sino que, por el contrario, fueron utilizados en un proceso de “... **fraccionamiento, división o segregación...**”³ no gravado expresamente por la norma en mención.

Añade el recurrente que el título ejecutivo no cumple con los requisitos de ley relacionados con la exigibilidad pues no se determinan con claridad los intereses causados sobre el monto de capital de la deuda, ni las fechas desde que se calculan. Viola así el debido proceso y el derecho de defensa.

³ Folio 65

Finaliza planteando la caducidad de la facultad para sancionar, por parte de Fedepalma, con el cobro de intereses moratorios para algunas de las declaraciones mensuales presentadas por Gradesa, pues ellas se presentaron con más de tres años de antelación a la fecha de notificación de la certificación de Fedepalma y, por tanto, por fuera de los términos contemplados en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo. Solicita la revocación total del acto administrativo.

3. La decisión en la vía gubernativa

Fedepalma, mediante Resolución No. 28 de 23 de febrero de 2006 negó el recurso interpuesto y confirmó en todas sus partes el acto recurrido con fundamento en que se dio correcta aplicación al Decreto 2354 de 1996; que la norma contempla como hecho generador del gravamen la incorporación a “procesos productivos” y no a “nuevos productos” siendo el fraccionamiento del aceite crudo “... en sí mismo, un proceso productivo⁴”. Señala que la interpretación contraria daría lugar a la inequitativa exclusión del gravamen para los productores que integran el aceite en procesos industriales complementarios a la extracción sin la incorporación a nuevos productos.

En relación con los intereses moratorios, señala que los documentos base de la certificación y cobro disponen que los intereses se cobrarán según lo dispuesto por el artículo 30 de la Ley 101 de 1993. No hay violación del derecho de defensa.

Finalmente, señala que los intereses no constituyen sanción sino que se aplican por ministerio de la ley, por lo que el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo no se aplica al caso presente.

4. La compensación de cuentas

⁴ Folio 55

Fedepalma aplicó a la deuda así registrada compensaciones de acuerdo con el siguiente cuadro⁵:

Período de Compensación	Vigencia aplicada	Producto	Monto Cesiones	Intereses de mora	Total
30/09/2005 - 14/06/2006	2002	Aceite de palma	\$233.798.624	\$183.675.026	\$417.473.650
""	2003	""	\$318.623.407	\$261.786.474	\$580.409.881
26/07/2005 - 14/06/2006	2002	Aceite de palmiste	\$24.303.542	\$7.162.095	\$31.465.637
""	2003	""	\$32.531.916	\$29.845.617	\$62.377.533
Total			\$609.257.489	\$482.469.212	\$1.091.726.701

Declaró la existencia de un saldo por pagar a cargo de Gradesa S.A. a 14 de junio de 2006, por valor de \$869.524.528 por las vigencias 2002 y 2003, intereses incluidos, sin perjuicio de su actualización al momento del pago.

LA DEMANDA

⁵ Folios 84 y ss.

GRASAS Y DERIVADOS S.A. – GRADESA S.A. presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra Fedepalma por razón de los actos anteriormente mencionados.

Solicitó la nulidad de la Certificación de 7 de octubre de 2005 y de la Resolución 28 por la cual se resolvió el recurso de reposición, ambas expedidas por Fedepalma.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no existe deuda a su cargo por razón de las cesiones indicadas y que, en consecuencia, se ordene reversar las compensaciones liquidadas a favor de GRADESA y aplicadas a la suma incluida en la certificación en mención. Solicitó que se ordene reembolso de dichas sumas por pago en efectivo.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 35 y 38 del Código Contencioso Administrativo, 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998) y 488 del Código de Procedimiento Civil.

Como conceptos de violación expuso:

1. En cuanto al artículo 35 del Código Contencioso Administrativo por falsa motivación.

Dijo que la Auditora del Fondo reprodujo en forma imprecisa el artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998), adaptándolo a su propia interpretación.

Presenta el siguiente cuadro comparativo de la norma y de la reproducción que hace la Auditora del Fondo⁶:

<p>“Artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 modificado por el Decreto 130 de 1998: (Se transcribe solo la parte relacionada la (sic) incorporación en procesos productivos)</p>	<p>Reproducción que el auditor hace dentro del certificado del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 modificado por el Decreto 130 de 1998:</p>
<p>Las retenciones aquí previstas se harán en el momento de efectuarse la venta interna o de exportarse el producto, según sea el caso. <u>Cuando se trate de productores de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones, que incorporen estos productos en otros procesos productivos por cuenta propia dicha incorporación se asimilará a (sic⁷) una venta.</u></p>	<p>‘Los productores que incorporen aceite de palma crudo y aceite de palmiste crudo en otros procesos productivos, por cuenta propia, deberán hacer la retención, cuando haya lugar a ello al momento de utilizar los productos en dichos procesos productivos’...</p>

Sostiene que de dicha interpretación el Fondo pretende aplicar el gravamen a la sola utilización en un proceso del aceite de palma y de palmiste crudo, en tanto que la norma establece dicha obligación cuando se “... incorporen aceite de palma, palmiste o sus fracciones a un proceso productivo...”.

De lo anterior deduce que, al darse un alcance que no corresponde al artículo 6 indicado, se viola el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo por falsa motivación.

⁶ Folio 11

⁷ La norma utiliza la preposición “como” en vez de “a”

Agrega que no estaba obligada a declarar los conceptos glosados por la agremiación administradora del Fondo, pues al haberse utilizado en procesos de fraccionamiento, división o segregación, escapan a la aplicación del referido artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 que exige el gravamen solo respecto de la “incorporación”⁸, siendo además el proceso contrario al exigido por la norma.

2. En cuanto al artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (Modificado por el Decreto 130 de 1998)

Rechazó la afirmación de Fedepalma de que el artículo 6º del Decreto 2354 de 1996 incluye a los productores que de manera integrada no solo extraen el aceite sino que lo incluyen en procesos industriales, pues exigir el gravamen a productores integrados y no solo a productores de palmiste, aceite de palma o de sus fracciones, le otorga un alcance que no tiene y que lleva a la violación de la norma.

Agregó que el artículo 6º en mención regula de forma distinta a los vendedores y a los productores, sin que esto signifique una violación al principio de la equidad tributaria.

Negó que el hecho generador de la cesión incluya el fraccionamiento, limitándose a la incorporación del aceite y sus fracciones en procesos productivos por cuenta propia.

Indicó que la definición en su sentido “natural y obvio”, en los términos del artículo 28 del Código Civil, de la palabra “incorporación”, según la definición del diccionario de la Real Academia de la Lengua, implica la unión de dos cosas para crear un todo, como por ejemplo cuando de la unión de aceite de palma, aceite de palmiste, estabilizantes, soda cáustica, colores y perfumes se crea jabón. Añade que lo sucedido con el proceso que se pretende gravar es el fraccionamiento por lo que no se ha dado el hecho generador de la cesión.

⁸ Folio 13

3. En cuanto al artículo 38 del Código Contencioso Administrativo

Señaló que "... la facultad de Fedepalma de sancionar con intereses moratorios a quienes no transfieran oportunamente los recursos parafiscales, sólo la puede ejercer en ejercicio (sic) de sus funciones administrativas y en consecuencia lo debe hacer conforme al artículo 38 del C.C.A., es decir para que no caduque su acción, dentro de los tres años siguientes a la producción del hecho que ocasiona la sanción, debe haber expedido el acto administrativo donde se imponga la sanción y haberlo notificado"⁹.

Esto determina en su opinión que algunos de los intereses incluidos en la certificación ya hayan caducado, aquellos correspondientes a declaraciones presentadas con más de tres años de anterioridad a la fecha de notificación de la certificación, el 28 de octubre de 2005. Lo anterior determina en su parecer, la nulidad de todo el acto demandado

4. En cuanto al artículo 488 del Código de Procedimiento Civil

No sustenta la demandante este cargo.

TRÁMITE PROCESAL

El Tribunal expidió, el 8 de septiembre de 2006, auto mediante el cual admitió la demanda y ordenó, entre otras cosas, la notificación personal a Fedepalma, a la DIAN y al Ministerio Público.

⁹ Folio 18

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN presentó escrito en el cual solicita al Tribunal se abstenga de tenerla como parte demandada en el proceso dado que el acto expedido por la DIAN, la conformidad con la cesión liquidada por Fedepalma, además de ser un acto de simple trámite, no fue demandado expresamente. Esto determina, en su criterio, la falta de legitimación por pasiva. En apoyo de su planteamiento sostiene que el poder otorgado a la apoderada de Gradesa S.A. no incluye a la DIAN como parte demandada.

La FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE – FEDEPALMA contestó la demanda y se opuso a todas las pretensiones con base en los siguientes argumentos:

1. En cuanto al cargo de violación del artículo 35 del Código Contencioso Administrativo señala que los errores de transcripción de la Auditora no implican la violación por parte del acto impugnado de lo dispuesto en el Decreto 2354 de 1996. Agrega que yerra la sociedad actora al pretender que “... sólo los procedimientos productivos que incorporen aceite crudo como materia prima a otro producto, están cubiertos por la norma”¹⁰.

2. En cuanto al cargo de violación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998) indica que dicha norma ordenó que cuando un mismo agente produce el aceite y lo fracciona para extraer estearina u oleína, tal fraccionamiento sea considerado una venta a fin de evitar que tal operación quedara excluida de la obligación en relación con las cesiones generando una situación injusta que beneficia a las empresas frente a los campesinos quienes son los destinatarios de la protección por parte de la Ley de Desarrollo Agropecuario.

¹⁰ Folio 126 y ss.

3. En cuanto al cargo de violación del artículo 38 del Código Contencioso Administrativo adujo que no hay contradicción entre la norma citada y los actos acusados. Rechaza la asimilación que hace la actora de intereses de mora y sanción para efectos de aplicar la norma en mención.

Guarda silencio en cuanto al cargo de violación del artículo 488 el Código de Procedimiento Civil en cuanto no fue sustentado por la demandante.

EL DICTAMEN PERICIAL

El *a quo* decretó, entre otras pruebas, un dictamen pericial solicitado por la parte demandante con el fin de que un ingeniero químico conceptúe sobre si "... la obtención de las fracciones del aceite de palma y del palmiste corresponde a operaciones de fraccionamiento o si se trata de operaciones de incorporación..."¹¹

El perito conceptuó¹² que "... desde el punto de vista del léxico oficial y técnico... en ningún caso pueden confundirse" los conceptos de fraccionamiento e incorporación "... dentro de los procesos industriales o a escala de laboratorio". Añadió que "... el proceso industrial en el cual se separe la oleína y /o la estearina de la materia prima alimentada al proceso, corresponde a la operación de fraccionamiento...". Concluye que "...Estas definiciones, para los profesionales de la ingeniería química, dejan explícito que en las operaciones de fraccionamiento en ningún caso existe incorporación de nuevas sustancias a la materia prima original".

¹¹ Demanda a folio 22

¹² Folio 107 primer cuaderno despacho comisorio #002

La parte demandada presentó solicitud de aclaración en los siguientes términos:

“1. Solicito que el señor perito explique la diferencia que existe entre incorporar una sustancia o materia prima en la fabricación de un producto más complejo y la incorporación de una determinada sustancia o materia prima en un proceso productivo.

2. Se sirva el señor perito ilustrar al despacho sobre las diferencias y similitudes que existe entre un proceso industrial y proceso productivo”¹³.

En respuesta a la solicitud de aclaración presentada por la parte demandada indicó el perito que:

“... las preguntas que se me formulan corresponde a definiciones de la ingeniería industrial, la cual no es mi especialidad, puesto que soy ingeniero químico, y en su momento en tal calidad expresé mi concepto.

Puedo una vez más manifestar con respecto al punto, previamente sometido a mi análisis, que el proceso por medio del cual la empresa GRADESA obtiene oleína, la estearina, el aceite de palmiste, o la torta de palmiste, llámese proceso productivo, o industrial, constituye un fraccionamiento, es decir la división en partes de un todo y como tal no hay incorporación de ninguna materia nueva”¹⁴

La agremiación demandada presentó objeción por error grave contra la peritación con fundamento en que el perito carece de las herramientas necesarias para responder cuestiones como las que le formuló la demandante en el contexto de lo que se debate: la incorporación de aceites en un proceso productivo y no en un producto más complejo.

¹³ Folio 289 cuaderno principal

¹⁴ Folio 11 segundo cuaderno despacho comisorio #002

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante fallo del 11 de diciembre de 2009, declaró probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, de la DIAN y la nulidad de los actos demandados.

Determinó, igualmente, la no procedencia de las objeciones al dictamen pericial ni de las pretensiones 4 y 5 de la demanda sobre la reversión de las compensaciones hechas por Fedepalma a la sociedad actora y la solicitud del pago en efectivo a Gradesa S.A. de las sumas respectivas.

Fundamentó la decisión de la siguiente manera:

1. Respecto de **la falta de legitimación por pasiva de la DIAN**, señaló que los actos demandados no fueron expedidos por esa entidad y que, además, no se otorgaron facultades a los apoderados para demandarla.
2. En cuanto a **las objeciones al dictamen pericial** indicó que la actuación del perito estuvo ajustada al encargo y que no se advierten errores graves para declararlos.
3. En torno a **la nulidad de los actos acusados**, argumentó que el artículo 6º del Decreto 2354 de 1996 define el hecho generador de las cesiones de cuotas de estabilización como: la **incorporación** del palmiste, el aceite de palma y/o sus fracciones (oleína de palma – estearina de palma y aceite de palmiste – torta de palmiste (sic)), a otros elementos para crear uno nuevo.

Añade que, como quiera que FEDEPALMA está extendiendo el hecho generador al fraccionamiento del aceite de palma, hecho que no se encuentra definido en el artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el artículo 2 del Decreto 130 de 1998) asiste razón a la parte demandante al señalar que en los actos demandados se viola el artículo 6 del Decreto 2354 de 1996.

4. Respecto de **las pretensiones 4 y 5** mediante las cuales la demandante solicita la reversión de las compensaciones hechas por Fedepalma y la devolución en efectivo de las sumas respectivas, señaló, en la parte motiva, que no encuentra probadas las compensaciones liquidadas, por lo que no las decreta.

5. Se relevó del estudio de los demás cargos, dado que accede a las pretensiones de anulación de la demanda.

RECURSOS DE APELACIÓN

1. Apelación de GRADESA S.A.

La sociedad demandante apeló la sentencia del Tribunal respecto de la denegatoria de las pretensiones 4 y 5 relacionadas con las solicitudes de orden de reversión a Fedepalma de la compensación de cuentas aplicada y del pago en efectivo de las sumas a su favor.

Se fundamentó para ello en que la decisión del Tribunal y las conclusiones a que arribó respecto de estas peticiones son el resultado de no haber valorado las pruebas documentales que se acompañaron a la demanda como evidencia del pago por compensación, en particular el Anexo No. 8 a la demanda consistente en carta emitida por Fedepalma el 30 de junio de 2006 obrante en los folios 84 a 87, en la que esta entidad declara haber descontado de las sumas adeudadas a Gradesa

S.A. un total de \$1.091.726.701 por concepto de las cesiones en mención por las vigencias de 2002 y 2003. Concluye que el Tribunal ignoró por completo la prueba.

2. Apelación de FEDEPALMA

Plantea la apelante tres motivos de inconformidad:

Uno de fondo relacionado con la interpretación dada por el Tribunal al artículo 6 del Decreto 2354 de 1996;

El segundo de naturaleza procesal, respecto al "... desconocimiento por parte del fallador de primera instancia de los defectos formales que rodearon la práctica del dictamen pericial en que se basó la sentencia"¹⁵; y

El tercero relacionado con la valoración de las pruebas allegadas al proceso.

a. La interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996.

Al respecto indica que la norma referida es clara en cuanto "... asimila a una primera venta (hecho generador de la obligación de pagar cesiones de estabilización) la incorporación que hace un productor de aceite de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones, en UN PROCESO PRODUCTIVO..."¹⁶

Explica que la norma mencionada, con la modificación introducida por el Decreto 130 de 1998 obedece a la necesidad de mantener la igualdad entre los pequeños productores que venden el aceite extraído sin procesar y otros miembros de la cadena productiva como las grandes industrias, que de manera integrada no sólo producen el fruto sino que lo someten a toda clase de procesos productivos.

¹⁵ Folio 399

¹⁶ Folio 412

b. El dictamen pericial

Afirma que la peritación adoleció de irregularidades en su práctica, en apoyo de lo cual hace una relación de las etapas y actuaciones procesales adelantadas respecto a la producción de este medio probatorio. No presenta argumentación adicional.

c. La valoración de las pruebas

Al respecto señaló que el Tribunal se basó para su decisión en la equivocada conclusión del perito de que INCORPORAR en un proceso productivo, es equivalente a mezclar materias primas o productos para la obtención de otro producto.

Agrega que el *a quo* dejó de lado las pruebas que se allegaron al proceso en relación con la forma INTEGRADA como realiza sus procedimientos GRADESA S.A. lo que le impidió ver el sentido claro de la norma que se comenta.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Reitera en lo esencial la demandante en su alegato de conclusión, los argumentos contenidos en la sustentación del recurso en cuanto a la no valoración por parte del *a quo* de la prueba obrante en el expediente de la compensación de las sumas adeudadas a Gradesa con los montos de las cesiones determinadas en la certificación demandada.

Reafirma la demandada en su alegato de conclusión los planteamientos esbozados en el recurso de apelación en torno a la interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996, a la improcedencia del dictamen pericial y respecto a la valoración probatoria por parte del *a quo*.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría Sexta Delegada conceptuó a favor de la revocatoria de la sentencia apelada y, en su lugar, la denegación de las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes planteamientos:

En cuanto a la interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 manifiesta que de esta norma no se desprende que el proceso productivo al que se incorporen los productos deba tratarse de una mezcla como lo afirma el *a quo*, ni que implique la incorporación de todos los productos al tiempo, como lo ha sostenido la demandante. Por tal razón, se acoge el reparo que hace FEDEPALMA en este sentido.

En cuanto al dictamen pericial señala que éste no cumple con las características ordenadas por el artículo 237 del Código de Procedimiento Civil consistentes en que sea claro, preciso y detallado y debidamente fundamentado, pues se limitó el perito a hacer una interpretación de las norma con definiciones tomadas del Diccionario de la Real Academia y el Diccionario de Términos Técnicos y Científicos de McGraw Hill.

En relación con los faltantes encontrados por la auditora acorde con el acta de verificación 2004-08 obrante en los folios 177 y siguientes, fundamento de la actuación posterior de Fedepalma que dio lugar al presente proceso, señala que "... la diferencia establecida por la auditora, objeto de la certificación demandada, no fue justificada por GRADESA S.A., en las instancias administrativas (auditoria del Fondo y DIAN); por tal razón no hay razón (sic) alguna para declarar la nulidad de la certificación de deuda emitida por FEDEPALMA teniendo en cuenta que su legalidad no ha sido desvirtuada"¹⁷.

¹⁷ Folio 450

Por lo anterior, sostiene que el debate entre los términos de “Incorporación” y “Fraccionamiento” no es definitivo para tomar la decisión, pues la sociedad demandante debió justificar el faltante en inventarios con los nuevos productos generados por el fraccionamiento (fracciones), los cuales tienen el mismo tratamiento fiscal que el aceite de palma y el palmiste.

Respecto a la caducidad de la sanción planteada por la sociedad actora en los términos del artículo 38 del Código Contencioso Administrativo, sostiene que no procede pues, en su parecer, mientras no se cumpla con el pago, la mora existe y ella es la que ocasiona el cobro de los intereses moratorios en los términos definidos en el artículo 634 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se observa, en primer lugar, que dado que el fallo ha sido recurrido por ambas partes, corresponde al fallador de segunda instancia un conocimiento pleno del mismo con facultades para resolver sin limitaciones y para revocarlo si a ello hubiere lugar, aún en lo desfavorable para cualquiera de los apelantes, de acuerdo con el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil aplicable por remisión expresa del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo.

El asunto de fondo planteado por la demandada en la apelación y que sirvió de base al *a quo* para su decisión de anulación, es el referente a la interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996. Este deberá estudiarse en primera instancia antes de abordar los demás temas sustantivos y el relacionado con el análisis probatorio.

Si se encuentra de recibo dicha interpretación y por ende se halla ajustada a derecho la anulación de los actos demandados, deberá decidirse en esta instancia sobre la procedencia de la reversión de la compensación de cuentas hecha por Fedepalma y el pago en efectivo de las sumas a que diere lugar dicha reversión, puntos objeto de apelación por parte de la entidad demandante. Si no se acepta tal

interpretación, no procedería la consideración de este punto pues la anulación sería improcedente y no daría lugar a reversión alguna ni a sumas a favor de la demandante a pagar en efectivo.

El primer lugar analizará la Sala el valor probatorio del dictamen pericial y su objeción desfavorablemente decidida.

1. El dictamen pericial

La prueba pericial decretada por el Tribunal buscaba determinar "... si la obtención de las fracciones del aceite de palma y del palmiste corresponde a operaciones de fraccionamiento o si se trata de incorporación"¹⁸ según la petición de pruebas contenida en el libelo de la demanda.

Observa la Sala que la solicitud parte del supuesto de la característica antinómica de los conceptos de fraccionamiento e incorporación y, por ende, de la posibilidad de su comparación.

No obstante, se halla que la expresión "incorporen" del inciso 2 del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996, como se verá más adelante, no sólo corresponde a una "incorporación material" de productos o sus derivados, que sea equivalente a la materialidad de fraccionar los productos en sus derivados.

Así, este aspecto no fáctico sino de análisis jurídico, no puede ser demostrado ni contradicho por el dictamen del ingeniero químico, profesional que debe limitarse a los hechos, por lo que, el Tribunal debió, en primer lugar, aclarar el alcance esperado de la peritación para, posteriormente, en el momento procesal pertinente, efectuar un análisis diferenciado de las posibles acepciones de la expresión "incorporar" y su sentido dentro del texto legal en mención, de modo que sólo si éste

¹⁸ Folio 22

fuera un sentido material equiparable en cuanto a tal materialidad al del fraccionamiento, tendría plena pertinencia el dictamen.

Este es, precisamente, uno de los argumentos que aduce la parte demandada, tanto para solicitar la aclaración¹⁹ como para objetar el dictamen²⁰, los cuales, sin embargo, no constituyen error grave suficiente para invalidarlo a la luz del artículo 238 del Código de Procedimiento Civil. Constituyen más bien razones para desestimar su pertinencia de acuerdo con el artículo 178 ib. y, por tanto, pudieron haber sido aducidas como fundamento del recurso ordinario de súplica del artículo 183 del Código Contencioso Administrativo, el cual no se interpuso.

Dado que no es esta la oportunidad procesal para proponer la pertinencia del peritaje, encuentra la Sala que no es procedente la petición y, por tanto, es apropiada la decisión del *a quo*, aunque por diferentes motivos, de no declarar demostrado el error grave de la prueba.

No prospera el cargo.

2. La interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 según la redacción introducida por el artículo 2 del Decreto 130 de 1998

Dispone la norma en mención:

“ARTÍCULO 2o. El artículo 6o del Decreto 2354 de 1996, quedará así:

Artículo 6o. Retención y pago de las cesiones de estabilización. Cuando la cesión de estabilización deba ser pagada por el productor, vendedor o exportador de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones, estos mismos sujetos de la contribución parafiscal actuarán como agentes retenedores.

¹⁹ Folio 289

²⁰ Folio 303

Las retenciones aquí previstas se harán en el momento de efectuarse la venta

interna o de exportarse el producto, según sea el caso. Cuando se trate de productores de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones, que incorporen estos productos en otros procesos productivos por cuenta propia, dicha incorporación se asimilará como una venta.

En los contratos de maquila o de procesamiento agroindustriales similares, las personas naturales o jurídicas que encargan la maquila o los contratos de procesamiento agroindustriales similares, se consideran productores.

El retenedor contabilizará las cesiones de estabilización en forma separada de sus propios recursos y las declarará mensualmente al Fondo de Estabilización de Precios para el palmiste, el aceite de palma y sus fracciones, dentro de la primera quincena del mes calendario siguiente al de la retención.

PARÁGRAFO 1o. El plazo para el pago de las cesiones de estabilización por parte de los retenedores al Fondo de Estabilización de Precios para el palmiste, el aceite de palma y sus fracciones, podrá ser hasta de dos (2) meses calendario siguientes al de la retención. Este plazo deberá guardar relación con los términos establecidos para el pago de las compensaciones de estabilización que realizará dicho Fondo a los productores, vendedores o exportadores de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones.

PARÁGRAFO 2o. Los retenedores que presenten en forma extemporánea la declaración parafiscal contemplada en el presente artículo, deberán liquidar y pagar la sanción establecida para el efecto en el Estatuto Tributario para el impuesto de renta y complementarios. De igual forma, los retenedores de las cesiones de estabilización que no cancelen oportunamente dichas cesiones al

Fondo, pagarán intereses de mora a la tasa establecida por el Estatuto Tributario para el impuesto de renta y complementarios.”

Sostiene la sociedad actora que el inciso segundo de dicho artículo implica la exclusión del hecho generador de la cesión, de los procesos que, si bien los utilizan, no **incorporan** el aceite de palma, el palmiste o sus fracciones física o químicamente y como partes integrantes, en otros productos.

Por su parte, aduce la agremiación demandada que la incorporación a que se refiere el inciso estudiado hace relación a la utilización, en un proceso productivo (en el sentido de incluir en un proceso en cualquier condición), del aceite de palma, el de palmiste o sus fracciones.

La interpretación de la demandante es restrictiva, limitada a las características físicas de la expresión incorporación (y su verbo incorporar) y coincidente con la primera acepción dada por el diccionario de la Real Academia de la Lengua así: “*tr. Agregar, unir algo a otra cosa para que haga un todo con ella*”.

La interpretación de la demandada, es más general, y aunque no contemplada en el diccionario de la Real Academia, suele tener sentido en el contexto en que se aplica y es de uso común en el área empresarial y que podría ser reemplazada por los verbos “incluir” o “involucrar” en alguna de sus acepciones de uso común.

Dado que existe, en verdad, una divergencia de opiniones en cuanto a cuál de los dos anteriores es el verdadero significado de la forma verbal “incorporen” dentro del contexto de la norma en mención y dado que de dicho significado depende la decisión que se dé al caso en controversia, ha de acudirse a las normas de hermenéutica consagradas en forma obligatoria en nuestra legislación.

Ordena el artículo 28 del Código Civil, aducido por la parte demandante, que: “*Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.*”

Como no hay una definición legal del verbo que se comenta, mucho menos para el caso del hecho generador de las cesiones de estabilización que nos ocupa, aquél ha de entenderse entonces “... en su sentido natural y obvio, según el uso general...”.

Ahora, si bien una de las fuentes para determinar dicho “uso natural y obvio, según el uso general” es el diccionario de la Real Academia de la Lengua, éste no es ni puede ser la única fuente, pues así lo indica la propia academia en la presentación del diccionario²¹:

“1. CARACTERÍSTICAS DEL DICCIONARIO

(...) Al tratarse de un diccionario general de lengua, **no puede registrar todo el léxico del español**, sino que, por fuerza, debe contentarse con acoger una selección de nuestro código verbal. Esta selección, en algunos casos, será lo más completa que los medios a nuestro alcance permitan -especialmente en lo que se refiere al léxico de la lengua culta y común de nuestros días-, mientras que en otros aspectos -dialectalismos españoles, americanos y filipinos, **tecnicismos**, vulgarismos y coloquialismos, arcaísmos, etc.- se limitará a incorporar una representación de los usos más extendidos o característicos.” (resaltado fuera del texto)

Y, efectivamente, encontramos que en múltiples textos y artículos empresariales, económicos y administrativos dentro del sector latinoamericano, se usa la palabra “incorporar” en un sentido diverso y más general que el contenido en el diccionario de la Real Academia, muy similar al invocado por la parte demandada, por ejemplo:

“Por todo ello, tal como apuntaba en el título de este artículo no podemos olvidar la necesidad de **incorporar** la amortización en el coste productivo. Si no **incorporamos** el coste de amortización el resultado que determinemos **incorporará** un error que puede llevar a la descapitalización de la Compañía”²². (resaltado nuestro)

Igualmente el título de un artículo de PMFarma sobre marketing farmacéutico:

“La aventura de **incorporar** nuevas tecnologías en campañas de marketing directo”²³. (resaltado fuera del texto)

²¹ Véase vínculo “advertencias para el uso de este diccionario” en la página web del diccionario de la Real Academia www.buscon.rae.es

²² Artículo “El ciclo de producción. Necesidad de incorporar la amortización ” publicado por el consultor empresarial Raimon Serrahima en su página <http://raimon.serrahima.com/el-ciclo-de-produccion-necesidad-de-incorporar-la-amortizacion/>

²³ <http://www.pmfarma.es/articulos/422-sms-llamadas-automatizadas-y-email.-la-aventura-de-incorporar-nuevas-tecnologias-en-campanas-de-marketing-directo.html>

También el título de un artículo sobre el sector de frutas²⁴:

“Presidente de FEDEFRUTA llama a **incorporar** la inocuidad como eje central en la producción frutícola”. (resaltado nuestro)

Y, por último, mencionamos un artículo en el que utiliza el verbo “incorporar” referido directamente al “proceso productivo empresarial” cuyo solo título es altamente ilustrativo:

“Técnicas para **incorporar** el Sistema De Costo Estimado Al Proceso Productivo De La Empresa Industrial” ²⁵ (resaltado nuestro)

Ahora, dado que existen varias fuentes para la determinación del “uso natural y obvio, según el uso general” del verbo “incorporen”, que conducen a conclusiones opuestas sobre la decisión que nos ocupa, se debe determinar cuál es la más acorde con el espíritu de la norma que se estudia, con base en la regla hermenéutica del artículo 27 del Código Civil que a la letra dice:

“INTERPRETACION GRAMATICAL. Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, **recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma** o en la historia fidedigna de su establecimiento.” (resaltado nuestro)

En concordancia con el artículo 32 ib. que dice:

“CRITERIOS SUBSIDIARIOS DE INTERPRETACION En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación anteriores, **se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.**” (negrillas nuestras)

Encuentra la Sala que el Decreto 2354 de 1996 en su artículo 5 establece el hecho generador de la cesión al referirse a los tres mecanismos de estabilización de

²⁴ <http://www.fedefruta.cl/?area=Noticias&id=1070>

²⁵ <http://www.buenastareas.com/ensayos/T%C3%A9cnicas-Para-Incorporar-El-Sistema-De/438133.html>

precios utilizados por el Fondo, a saber: compensaciones en favor de los productores, vendedores o exportadores, cesiones a su cargo y operaciones de cobertura.

Dice el numeral 2 de la norma en mención:

“2.- Cesiones a cargo de los productores, vendedores o exportadores; Ocurre cuando el precio del mercado internacional del Palmiste o del Aceite de Palma o de sus Fracciones, para el día en que se registre la operación en el Fondo, sea superior al precio de referencia o al límite superior de una franja de precios de referencia. En este evento, el productor, vendedor o exportador de tales productos, pagará al Fondo una cesión de estabilización, equivalente a un porcentaje de la diferencia entre ambos precios, fijada en cada caso por el Comité Directivo del Fondo, con el voto favorable del Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural o su delegado.”

Dos cosas relevantes a nuestro estudio se concluyen de la norma en mención: la finalidad principal de la medida es la estabilización de precios, lógicamente con el fin de proteger al productor nacional que vende el aceite de palma, el palmiste o sus fracciones, de las fluctuaciones de los precios y de sus efectos a veces devastadores, en su estructura de ingresos; y, el destinatario de la medida es el productor, vendedor o exportador de palmiste, aceite de palma o de sus fracciones.

Se concilia esta afirmación con el propósito establecido en la propia Ley 101 de 1993 sobre Desarrollo Agropecuario y Pesquero, cuyo desarrollo lo hace para el sector de palma de aceite el Decreto que se comenta 2354 de 1996:

Dice la Ley:

“ARTICULO 1º. Propósito de esta Ley. Esta Ley desarrolla los artículos 64, 65 y 66 de la Constitución Nacional. En tal virtud se fundamenta en los siguientes propósitos que deben ser considerados en la interpretación de sus disposiciones, **con miras a proteger el desarrollo de las actividades agropecuarias y pesqueras, y promover el mejoramiento del ingreso y calidad de vida de los productores rurales:**

(...)

10. Establecer los Fondos de Estabilización de Precios de Productos Agropecuarios y Pesqueros.” (resaltado fuera del texto)

En este orden de ideas, surge la pregunta de ¿por qué querría el Decreto 2354 de 1996 según la modificación del Decreto 130 de 1998, fijar el gravamen para el productor que vende o exporta el aceite de palma y el palmiste, o sus fracciones pero no cuando él mismo realiza el fraccionamiento hasta por el monto de tales fracciones?

La respuesta, en criterio de la Sala y a la luz de la finalidad expuesta, es que no quiere la norma hacer tal diferenciación. En efecto, la observación cuidadosa del artículo 6 que se analiza, nos muestra que esta norma no está estableciendo ni modificando el hecho generador de la cesión, el cual quedó claramente determinado en el artículo 5, involucrando a productores, vendedores y exportadores, sino que consagra aspectos complementarios para el cumplimiento de la obligación tributaria principal de la siguiente manera:

El inciso primero establece la obligación de retener y los sujetos de la contribución parafiscal quiénes actúan como auto-retenedores.

El inciso segundo señala el momento en que se debe hacer la retención. No está cambiando, ni para ampliar ni para restringir, el hecho generador ni los sujetos pasivos de la obligación.

El inciso tercero indica quiénes se asimilan a productores para los efectos de esta obligación, en los contratos de maquila o similares.

El inciso cuarto establece los aspectos: temporal, de declaración mensual, y contable, de registro separado de sus propios recursos.

En particular, el inciso segundo, que es el que está en discusión, señala que la auto-retención se practica al momento de la venta interna o de la exportación. La segunda parte de este inciso, por su parte, se limita a aclarar que cuando el productor

“incorpora estos productos en otros procesos productivos”, esta incorporación se asimila a una venta, para los efectos de practicarse la retención en ese momento, de acuerdo con la indicación de la parte primera del mismo inciso.

Ahora bien, el productor que fracciona el aceite de palma y/o el palmiste no deja de ser sujeto pasivo del gravamen por el hecho del fraccionamiento respecto de las fracciones, tampoco por la elaboración de nuevos productos con los productos inicialmente indicados, es decir, no deja de serlo por la actividad industrial posterior a la producción de aceite de palma o del palmiste o de sus fracciones, cualquiera que esta sea.

Debido precisamente a ello, el Decreto 130 de 1998 precisó el momento para la práctica de la retención, a fin de que este mecanismo de recaudación pudiera ser realizado satisfactoriamente aún en las circunstancias mencionadas, en que no hay una venta interna ni una exportación.

No está estableciendo la norma en mención una exención a favor de los productores que fraccionen el aceite de palma y/o el palmiste, la cual no tendría ninguna explicación a la luz de la finalidad mencionada, sino solamente está aclarando cuándo se practica la retención en un proceso (sea fraccionamiento o nueva producción) ya de por sí gravado con la cesión.

Decir lo contrario es dar a la norma que establece el momento de practicar la retención en caso de realización de procesos productivos ulteriores a la producción inicial en que no haya venta interna ni exportación, un alcance que no le corresponde para derivar de allí la existencia de un beneficio tributario que no tiene ninguna explicación a la luz del “espíritu general de la legislación” en la materia según se vio.

El espíritu general de la legislación en la materia se desprende básicamente de la Constitución Política la cual establece el objetivo de brindar garantías para la mejora

del ingreso y de la calidad de vida del campesino, razón por la cual da prioridad al desarrollo integral de las actividades agropecuarias y agroindustriales²⁶.

Las Leyes 101 de 1993 sobre Desarrollo Agropecuario y Pesquero, 138 de 1994 sobre Fomento de la Agroindustria de Palma de Aceite, y los Decretos 2354 de 1996 y 130 de 1998 sobre el Fondo de Estabilización de Precios son normas que desarrollan aquéllos principios.

En conclusión, para la Sala se causa el gravamen tanto en el proceso de elaboración de nuevos productos como en el de fraccionamiento, para lo cual el inciso 2 del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998) establece que el momento de la retención, por asimilarse a una venta, es el de la incorporación del palmiste, aceite de palma o sus fracciones en el correspondiente proceso productivo, es decir, en su involucramiento en aquél, cualquiera que él sea, y no únicamente en aquéllos procesos que impliquen su adición física o química a un nuevo producto.

Es todo lo que el inciso segundo que se comenta indica, el momento en que se debe practicar la retención en estos casos en que no hay de momento, venta interna ni exportación. No está excluyendo algunas modalidades (el fraccionamiento) del “proceso productivo” de la aplicación del gravamen. Se insiste, ello sería inequitativo para quienes no fraccionan sino que venden directamente o incorporan en procesos productivos que generan nuevos productos.

Tal discriminación, se repite, no tendría sentido alguno desde el punto de vista de la política tributaria referida a la contribución especial de que nos ocupamos, además de que se estaría generando un beneficio por la venta de una fracción sujeta a similares alteraciones de precios, que también deben estar cubiertos por el Fondo habida cuenta de su finalidad de estabilización de precios, no solo del aceite de palma y el palmiste sino también de sus derivados fraccionados.

²⁶ Constitución Política, artículos 64, 65 y 66

3. La caducidad de las sanciones contemplada en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo

Estima la Sala, de acuerdo con el Ministerio Público, que puesto que la mora existe hasta tanto no se haya pagado el valor adeudado, no se ha presentado la caducidad referida en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo²⁷ y éstos se siguen causando en los términos del artículo 634 del Estatuto Tributario que señala: “Los contribuyentes...., que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago”.

Por último estima la Sala pertinente referirse al planteamiento del señor Agente del Ministerio Público en cuanto a que la decisión judicial no debe depender de la interpretación que se dé a los términos de incorporación y fraccionamiento, pues basta con aducir que Gradesa S.A. no justificó ante el Fondo ni la DIAN la diferencia entre los movimientos de inventario y las cantidades declaradas para entender no desvirtuada la legalidad del acto administrativo que fijó la deuda (certificación de Fedepalma).

Al respecto se observa que, precisamente, de ello es de lo que se trata el presente debate jurisdiccional, pues, según la documentación que reposa en autos, la explicación aducida por la sociedad productora es precisamente que los faltantes son cantidades sobre las cuales no existía la obligación de declarar “... en la medida en que no fueron utilizados en proceso alguno de producción que incluyera la **incorporación** del aceite de palma y de palmiste, sino que fueron utilizados en un proceso de **fraccionamiento, división o segregación**, proceso que no se encuentra gravado expresamente por el Decreto 2354 de 1996 (modificado por el

²⁷ “Artículo 38. Salvo disposición especial en contrario, la facultad que tienen las autoridades administrativas para imponer sanciones caduca a los tres (3) años de producido el acto que pueda ocasionarlas ”

Decreto 130 de 1998) y es además precisamente todo lo contrario a su incorporación”²⁸.

De modo que la justificación dada por la actora a los faltantes y que gira en torno a la interpretación de la norma en mención, es aquélla que precisamente rechazó el Fondo administrador de la contribución y que dio lugar al presente debate y que, en razón a que es uno de los puntos esbozados expresamente en la demanda, fue tema indispensable a ser considerado por el juzgador en la primera instancia y lo es en esta segunda instancia, como quiera que es motivo de argumentación en el recurso presentado por la demandada.

En conclusión, se observa que en el presente caso hubo un faltante no declarado por Gradesa S.A. por las vigencias de 2002 y 2003 por valor de \$1.213.026.105, correspondiente a la incorporación en procesos productivos por cuenta propia de 8.818.550 kgs. de aceite de palma crudo y 376.536 kgs. de aceite de palmiste crudo, sobre los cuales recaía la obligación de pagar la cesión para la estabilización de precios contemplada en el Decreto 2354 de 1996, sin que obste para ello el que la incorporación al proceso productivo no implicó la elaboración de nuevos productos.

De otra parte, el efecto que las anteriores consideraciones tiene en el análisis del dictamen pericial es que el alcance de éste es limitado y no puede negar ni corroborar el sentido de la expresión “incorporen” contenida en el texto que se estudia, pues es un análisis del texto legal que escapa al ámbito de especialidad del perito designado, haciendo innecesaria por irrelevante, su consideración.

Las anteriores razones determinan que al encontrarse procedente la liquidación de las cesiones a cargo de Gradesa S.A. en los términos señalados anteriormente, no era procedente la revocación de los actos administrativos que determinaban la correspondiente deuda, debidamente liquidada por Fedepalma, por lo que no le asiste la razón al *a quo* al hacerlo así lo cual determina la revocación de su decisión

²⁸ Recurso de reposición contra la certificación de Fedepalma, folio 65

y, en su lugar, la denegación de las pretensiones de la demanda, lo cual así se declarará.

Lo dicho exime a esta Corporación de entrar en consideraciones relacionadas con la reversibilidad de las compensaciones realizadas por Fedepalma y la forma de su pago, argumentos planteados por la sociedad demandante para la hipótesis de la revocatoria de los actos acusados en los términos concedidos por el fallador de primera instancia y que aquí se desestiman.

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCANSE los numerales 2º y 3º de la parte resolutive de la sentencia del 11 de diciembre de 2009 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos demandados y que la actora no está obligada a pagar los conceptos que por tales actos se cobran, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad GRADESA S.A. contra FEDEPALMA. En su lugar se dispone:

SEGUNDO: DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17117	Fecha:	23-02-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Se violó el derecho fundamental al debido proceso de contradicción y de defensa del demandante, por falta o indebida notificación del acto proferido por el IDU en donde aumenta el valor de la contribución de valorización inicial, antes de desenglobe, y en consecuencia el acto carece de título ejecutivo?

TESIS

No, por cuanto el IDU envió a la dirección de la sociedad que aparece en el certificado de Cámara y Comercio sin tener respuesta por parte de la persona requerida, por tanto se notificó por edicto dando cumplimiento a la ley. El actor no interpuso ningún recurso contra el acto que aumento el valor de la contribución de modo que esta adquirió firmeza y merito ejecutivo. En si misma constituyen título ejecutivo las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

Ubicación	1	2	5	6	10								
Pág.(s):													

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Cumplimiento de debido proceso

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículo 162 del Decreto Ley de 1421 de 1993	Artículo 66. Ley 383 de 1997	Artículo 5 de la Ley 1066 de 2006	Artículo 43, 44 y 73 Código Contencioso Administrativo	565 y 566. Estatuto Tributario Nacional	Artículo 1 y 76. Acuerdo 7 de 1987	Acuerdo 25 de 1995	Resolución 2500 del 30 de julio de 1997
--	------------------------------	-----------------------------------	--	---	------------------------------------	--------------------	---

EXTRACTO

Ubicación	1	2	3	8									
Pág.(s):													

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRIGUEZ

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

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01368-01(17117)

Actor: CASA ANGEL LIMITADA. PANANGEL EN LIQUIDACION

Demandado: INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante CASA ÁNGEL LIMITADA – PANÁNGEL – EN LIQUIDACIÓN, contra la sentencia de 7 de febrero de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRASE no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa.

SEGUNDO. DECLÁRASE parcialmente probada la excepción de ineptitud de la demanda.

TERCERO. NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.
.....”

• ANTECEDENTES

El Instituto de Desarrollo Urbano, IDU, expidió la Resolución 2500 del 30 de julio de 1997, mediante la cual fijó las Contribuciones de Valorización decretadas por el Acuerdo 25 de 1995, fijando el gravamen correspondiente para el predio MONTEPERLA de propiedad de la sociedad CASA ÁNGEL LIMITADA – PANÁNGEL – EN LIQUIDACIÓN (en adelante PANÁNGEL) en \$26.981.569 (Resolución 2500, numeral 233849).

El día 25 de noviembre de 1997, el señor Luis Bernardo Ángel de León, actuando en nombre propio, solicitó al IDU el desenglobe del inmueble denominado LOTE SEGOVIA, con Cédula Catastral N° SB 21902, que formaba parte de la misma asignación catastral del referido MONTEPERLA.

El 17 de septiembre de 2002, el IDU profirió la Resolución N° 7966, en la cual dispuso desenglobar los predios y, adicionalmente, reliquidar los gravámenes fijados en la Resolución 2500 del 30 de julio de 1997 sobre los inmuebles desenglobados. Fue así como el IDU

determinó oficialmente, en dos numerales separados, el gravamen del predio MONTEPERLA y procedió a reliquidar las contribuciones de la siguiente forma:

- Numeral 233846, por \$ 166.870.808
- Numeral 4033460, por \$85.612.080

La mencionada Resolución 7966 de 2002 fue notificada a la sociedad CASA ANGEL LTDA –PANANGEL- EN LIQUIDACIÓN, por edicto desfijado el día 18 de octubre de 2002; contra esta resolución no se formuló recurso alguno, adquiriendo, por tanto, fuerza ejecutoria.

El día 13 de enero de 2003, la sociedad PANANGEL solicitó la revocatoria directa de la Resolución 7966 de 2002, invocando la ilegalidad en la determinación de las nuevas contribuciones al considerar que con anterioridad se había fijado una contribución menor, lo cual constituye un derecho particular y concreto de la contribuyente que, en aplicación de lo previsto en el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, no podía ser revocado sin la aquiescencia del particular afectado con la decisión.

Ante la falta de pronunciamiento expreso de la entidad oficial sobre la petición de revocatoria, la sociedad PANANGEL interpuso una acción de tutela, en virtud de la cual el Juzgado 32 Civil del Circuito conminó a la entidad a resolver la petición, hecho que ocurrió el día 5 de mayo de 2004 por medio de la Resolución N° 5791, en la que el IDU rechazó la solicitud de revocatoria directa interpuesta.

Al no encontrar satisfecha la obligación tributaria, el IDU adelantó los procesos de cobro coactivo identificados bajo los N°s 16103/03 y 16107/04, para cobrar las contribuciones fijadas, y profirió los respectivos mandamientos de pago, que fueron notificados el día 5 de abril de 2006.

La sociedad propuso excepciones en contra, las cuales fueron desestimadas mediante auto del 4 de mayo de 2006, contra el que se presentó el correspondiente recurso de reposición que fue resuelto el 5 de julio del mismo año, confirmando la providencia impugnada y ordenando seguir el procedimiento de cobro coactivo.

•
• LA DEMANDA

La sociedad considera vulnerados los artículos 29 y 58 de la Constitución Política; 565 y 566 del Estatuto Tributario Nacional y 14, 43, 44 y 73 del Código Contencioso Administrativo.

Como pretensiones de la demanda, solicita que se declare la nulidad de la operación administrativa proferida dentro de los procesos 16103/03 y 16107/04, conformada por cada uno de los mandamientos de pago por valor de \$85'612.080 y \$166'870.808, respectivamente, la providencia de fecha 4 de mayo de 2006, que declaró no probadas las excepciones propuestas y la resolución del 5 de julio de 2006, que confirmó la anterior.

Argumenta que hay falta de título ejecutivo porque el IDU no notificó la Resolución N° 7966 de 2002, acto con base en el que esa entidad libró los mandamientos de pago. Que esa resolución, además, fue dictada por petición realizada por el señor Luis B. Ángel, tercero ajeno sin vínculo jurídico con la sociedad y única persona a quien se le notificó.

Dice que, en consecuencia, la citada resolución que asigna, aumenta y determina

los nuevos gravámenes y que sirve como sustento y fundamento de los mandamientos, sólo produjo efectos jurídicos para el señor Luis B. Ángel y que la resolución anterior, la N° 2500 del 30 de julio de 1997, que había determinado inicialmente la contribución, quedó en firme, sin que la decisión allí adoptada pudiera ser revocada sin consentimiento escrito del afectado.

Menciona que fueron desconocidos los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario Nacional, que son las disposiciones que consagran la obligación de notificar por correo o personalmente la actuación administrativa a la dirección informada por el contribuyente a la Administración; a juicio de la actora, el IDU tenía registrada la dirección de la sociedad y ésta no fue tenida en cuenta para la notificación de la resolución mencionada.

Acusa que fueron violados los artículos 43 y 44 del Código Contencioso Administrativo, que prevén la obligación para la Administración de publicar, comunicar y notificar personalmente los actos administrativos; que no habiendo sido notificados los actos que modificaron la situación particular y concreta del demandante, se configura violación al derecho fundamental al debido proceso, de contradicción y de defensa; por ello, considera que en el presente asunto no hay título de cobro.

Recalca que los actos administrativos demandados vulneran los Acuerdos 7 de 1987 y 25 de 1997, en materia de Contribución de Valorización, porque en la época en que se expidieron los actos demandados el predio Monteperla no tenía ninguna estratificación, como fue probado con el Oficio N° 2-2003 -- 07683 del 8 de abril de 2003 de Planeación Distrital.

Cita jurisprudencia de esta Corporación, alusiva a la improcedencia de la rectificación del estrato, uno de los factores de liquidación de la contribución²⁹.

Finalmente, considera que se configura la prescripción de la acción de cobro consagrada en el artículo 817 del Estatuto Tributario Nacional, artículo al que remite el artículo 137 del Decreto Distrital 807 de 1993, teniendo en cuenta que las normas referentes a los procesos de cobro son aplicables en materia de la contribución de valorización. Anota que la contribución verdadera es la establecida en la Resolución N° 2500 de 30 de julio de 1997 que, como antes se dijo, está en firme, por lo que no puede intentarse un procedimiento de cobro con base en ésta pues la acción de cobro está prescrita.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado se opuso a la totalidad de las pretensiones de la demanda. En relación con la acusación sobre la falta de notificación de la Resolución N° 7966 de 2002, expresa que ésta si fue notificada, toda vez que el señor Luis Bernardo Ángel de León, al momento de la presentación de la solicitud de desenglobe de los predios "LOTE SEGOVIA PARTE MONTE PERLA", adjuntó como soporte la certificación expedida por la Cámara de Comercio de Cota, mediante la cual se determinó que era parte de los socios de la Sociedad Casa Ángel Ltda., certificación que lo legitimó para realizar la citada solicitud.

²⁹ Sentencia del 23 de noviembre de 2005, expediente 2005-00500 Club Los Lagartos-IDU

El IDU asevera que si bien es cierto que la actuación administrativa tuvo como efecto el desenglobe del predio MONTEPERLA, que derivó en la fijación de contribuciones en el numeral 233846 por valor de \$166.870.808.00 y el numeral 433460 por valor de \$85.612.080, no es menos cierto que esta actuación fue notificada conforme lo previsto en el artículo 44 del Decreto 01 de 1984, es decir, *"se envió citación al solicitante y a la sociedad Casa Ángel Ltda. en Liquidación (a la dirección registrada en Cámara de Comercio), ... y posteriormente, se notificó la decisión mediante fijación de Edicto, el cual fue fijado el 4 de Octubre de 2002 y desfijado el 18 de Octubre de 2002"*.

Advierte que la Resolución 5791 de 2004, mediante la cual se resolvieron las peticiones de revocatoria directa, se profirió dentro del trámite del cobro coactivo reglado por el Estatuto Tributario de Bogotá y no dentro de la vía gubernativa, la cual no fue agotada como requisito de procedibilidad, con fundamento en la siguiente evidencia fáctica:

La contribución fue asignada por medio de la Resolución 2500 de 30 de julio de 1997 y fue objeto de recursos en la vía gubernativa en el período comprendido entre el 6 y el 13 de agosto de 1997 y no se hizo uso de la instancia especial de consulta prevista en el artículo 76 del Acuerdo 7 de 1987; el término para interponerla venció, entonces, el 25 de septiembre de 1997, razón por la cual el señor Luis Bernardo Ángel de León presentó la solicitud de desenglobe que se tramitó bajo el referido procedimiento de revocatoria directa y no de vía gubernativa, pues era el mecanismo jurídico que tenía a su disposición por haber dejado vencer los términos para ejercer los recursos de la vía gubernativa.

Como consecuencia de la solicitud de revocatoria directa, el IDU profirió la Resolución 7966 de 2002 por medio de la cual se generó la redistribución del gravamen discutido.

La demandada resalta que la parte actora no interpuso los recursos procedentes contra el acto administrativo que procedió a desenglobar los predios y redistribuyó la Contribución de Valorización, y señala que el presupuesto procesal de agotamiento de la vía gubernativa, requisito indispensable para acudir ante la jurisdicción, no puede reemplazarse con la interposición de la revocatoria directa.

Estima que se configura la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda porque aunque las pretensiones se concretan en que se declare la nulidad de la actuación administrativa relacionada con los procesos de cobro coactivo, todos los argumentos de la actora están dirigidos a atacar la determinación y liquidación de la contribución de valorización, contenida en la Resolución 7966 de 2002, acto que quedó en firme por no haber sido recurrido y cuya nulidad no se pide.

Expone que el proceso de cobro coactivo se surtió con el lleno de todos los requisitos previstos en la ley; que los actos fueron proferidos por las autoridades competentes, lo que los cobija de legalidad, y que no se vulneró el derecho de defensa de la sociedad contribuyente.

LA SENTENCIA

Sobre la pretensión de ilegalidad de los actos que sirven de sustento al procedimiento de cobro adelantado, la sentencia explica que el procedimiento administrativo de cobro es un trámite de carácter administrativo en el que se determinan de manera taxativa cuáles son los actos demandables ante la jurisdicción contencioso administrativa, sin que dentro de los mismos figure el mandamiento de pago, por lo que entiende que no resulta procedente el estudio de la legalidad de este acto dentro del proceso, sino de las resoluciones por medio de las cuales se desestimaron las excepciones propuestas y se resolvió negativamente el recurso de reposición interpuesto contra la anterior decisión.

Bajo la anterior observación, el fallador de instancia resolvió la acusación de falta de título, por indebido agotamiento de la vía gubernativa, expresando que dicho agotamiento se produjo con la interposición del recurso de reposición contra los actos que resolvieron las excepciones.

Sobre el cargo de la defensa referido a la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, el Tribunal encontró que, en efecto, la mayoría de los argumentos expuestos por la parte actora están encaminados a demostrar la ilegalidad del procedimiento de determinación de la contribución; indicó que las excepciones, en realidad, constituyen argumentos de fondo orientados a desestimar la legalidad del trámite y los actos expedidos en el proceso de determinación del impuesto.

Sobre la falta de título, explica que en el expediente obran los mandamientos de pago que fueron sustentados en las certificaciones de deuda fiscal, las que constituyen título ejecutivo a la luz del artículo 828 del Estatuto Tributario.

En relación con la presunta deficiencia en la notificación del mismo, observa que la dirección a donde fue enviada la citación para la notificación personal de la Resolución 7966 de 2002, corresponde a la dirección que figura en el registro mercantil, dando por correcta la citación y encontrando ajustado a la legalidad que se hubiera notificado la decisión a través de edicto debido a que no hubo comparecencia para la notificación personal. Por tal motivo, desestimó este segundo cargo.

Sobre el cargo restante de prescripción de la acción de cobro, el Tribunal lo desestimó por cuanto fue formulado en función de la Resolución 2500 de 1997 y no de la Resolución 7966 de 2002, que es el acto de liquidación que sirve de título al mandamiento de pago y al procedimiento de cobro adelantado. Por tanto, consideró que no se configuró la prescripción de la obligación y que la acción de cobro de la administración fue oportuna.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Contra la decisión del Tribunal, el apoderado de la sociedad actora presentó recurso de apelación³⁰. insistió en que no hay título ejecutivo porque la Resolución 7966 del 17 de septiembre de 2002 revocó la Resolución 2500 de 1997, contrariando lo dispuesto en el artículo 73 del C.C.A., por no haber existido consentimiento expreso y escrito del administrado.

Reitera que no existe prueba de que la Resolución 7966 de 2002 se hubiera notificado debidamente y que esta irregularidad impidió que se pudiera impugnar, agotando así la vía gubernativa, sin que pueda afirmarse que adquirió firmeza y que constituye el título ejecutivo de la obligación.

Controvierte la declaratoria parcial de la excepción de inepta demanda, a la que el a quo le dio prosperidad porque la mayoría de los argumentos expuestos por la actora están encaminados a demostrar la ilegalidad del procedimiento de determinación de la contribución; concluye que el Tribunal “la aplica indebidamente” por un error en la interpretación de la prueba correspondiente al envío del citatorio para surtir la notificación personal y concluir que la Resolución 7699 fue bien notificada y adquirió firmeza, surtiendo plenos efectos jurídicos.

Expresa que hubo ostensibles errores de hecho y de derecho en la sentencia recurrida, por no estudiar y analizar en forma seria el cargo relacionado con la indebida expedición del acto que se pretende como título de cobro y por no apreciar la prueba correspondiente a la pretendida notificación de dicho acto, que aunque fue remitido a la dirección del domicilio social de la actora, fue recibido por una persona ajena a la sociedad, negándole el posible efecto legal al mismo.

De lo anterior, concluye que se han vulnerado los derechos de defensa y al debido proceso de la actora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reitera lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

La parte demandada reitera los argumentos expuestos en el escrito de contestación de la demanda y solicita confirmar la sentencia apelada.

El **Ministerio Público** se abstuvo de intervenir en el presente asunto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia del 7 de febrero de 2008, previas las siguientes consideraciones.

³⁰ Folio 164 c.p.

El Tribunal de instancia, al estudiar tanto los cargos como la defensa de la litis, hizo un recuento de las actuaciones adelantadas y observó en síntesis que:

- i) la entidad demandada expidió la Resolución N° 7966 del 17 de septiembre de 2002, por medio de la cual se fijó sobre el predio de la sociedad demandante una contribución de valorización por valor total de \$ 252´482.888;
- ii) la entidad demandada expidió el Oficio N° STJE-NOT-7 del 20 de septiembre de 2002, el cual remitió a la dirección de la sociedad que aparece en el Certificado de la Cámara de Comercio, con el fin de que compareciera a notificarse de la resolución antes mencionada;
- iii) obra el comprobante de correo con nota de “entrega personal” del anterior oficio, fechado el 25 de septiembre de 2002, entregado en la Carrera 11 N° 85 – 25 de Bogotá y en el que aparece sobre él una firma, y
- iv) el edicto fijado el 4 de octubre de 2002 y desfijado el 18 de octubre del mismo año, fue el mecanismo de notificación legal alternativa a la que recurrió la entidad, como consecuencia de que el representante legal de la sociedad no compareció a notificarse personalmente.

Igualmente, la instancia observó que dentro del término de ejecutoria del acto liquidatorio, la sociedad contribuyente no propuso recurso alguno contra la Resolución N° 7966 del 17 de septiembre de 2002, de modo que ésta adquirió firmeza y mérito ejecutivo, el que se hizo efectivo por medio de los mandamientos de pago del 3 de diciembre de 2003 y 9 de febrero de 2004, y que son objeto de la demanda.

Ahora bien, en relación con la sentencia impetrada, la Sala aprecia que al analizar los cargos y los descargos el Tribunal abordó primero el hecho de si se había agotado la vía gubernativa por parte del demandante, respecto de lo cual estimó que así ocurrió cuando fue decidido el recurso de reposición interpuesto contra los actos que no aceptaron las excepciones propuestas contra los mandamientos de pago.

En segunda medida, el *a quo* analizó el descargo de inepta demanda mencionando que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 828 del Estatuto Tributario, constituyen títulos ejecutivos las liquidaciones oficiales ejecutoriadas, que junto con las correspondientes certificaciones de deuda fiscal, en su sentir, eran piezas suficientes para demostrar la manifiesta existencia del título y la deuda. Por tanto, desestimó las acusaciones de la demandante en cuanto a que no conoció de los referidos título y deuda.

En tercer lugar, el juez de primera instancia analizó el argumento de que la demandante no conoció la Resolución N° 7966 del 17 de septiembre de 2002, que es el acto que sirve de título de cobro en la presente causa, al cual no dio crédito al advertir en el expediente el ya referido comprobante de correo entregado en la dirección de la sociedad, de acuerdo con el Certificado de la Cámara de Comercio, con nota de recibido, por lo que desestimó este cargo.

Finalmente, el Tribunal estudió la acusación de prescripción de la acción de cobro que se formuló con fundamento, no en la resolución antes mencionada que sirvió de título (7966 del 17 de septiembre de 2002), sino en la Resolución N° 2500 de 30 de julio de 1997, proferida con anterioridad a aquella y al mencionado desenglobe del predio de mayor extensión del que formaba parte el inmueble del demandante, acusación que igualmente desestimó al advertir que la acción de cobro se hizo con base en la primera resolución, la cual quedó en firme y con plenos efectos el día 21 de octubre de 2002, no estando, por tanto, incurso en el plazo de la prescripción previsto en el artículo 817 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en las anteriores observaciones, procede la Sala a decidir el recurso de apelación.

Teniendo en cuenta que el recurso fue interpuesto por la parte demandante, el recurso debe ser resuelto únicamente en lo que a ella le fue desfavorable y fue apelado.

Naturaleza del cobro coactivo

Previo a abordar los términos del recurso, sea lo primero indicar que el cobro coactivo de obligaciones tributarias viene a ser una subespecie de la jurisdicción coactiva de naturaleza administrativa, la que a su vez resulta ser una fórmula especial del juicio ejecutivo previsto en las normas generales del procedimiento civil. Y desde la perspectiva también administrativa, dicho cobro coactivo corresponde a la autotutela ejecutiva de la autoridad, que le permite hacer exigibles las obligaciones fiscales por sí misma, sin necesidad de acudir a la rama judicial del Estado.³¹

Sin embargo, en materia tributaria, por disponerlo así el artículo 823 y siguientes del Estatuto Tributario, la administración tributaria puede cobrar los créditos fiscales por

³¹Este procedimiento administrativo especial tiene fundamento constitucional en el artículo 189 numeral 20 de la Carta Política, que confiere al Presidente de la República la facultad de velar por la estricta recaudación de las rentas públicas, de acuerdo con la ley. El artículo 65 del Código Contencioso Administrativo (CCA), con fundamento en la teoría de la eficacia de los actos administrativos prevé que “los actos que queden en firme al concluir el procedimiento administrativo [son] suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar de inmediato los actos necesarios para su cumplimiento”. Y en el mismo CCA se establece en el Capítulo V del Título XXVI del Libro II, artículo 252, que “en la tramitación de las apelaciones e incidentes de excepciones en juicios ejecutivos por jurisdicción coactiva se aplicarán las disposiciones relativas al juicio ejecutivo del Código de Procedimiento Civil” (CPC). Precisamente el CPC expresa en su Capítulo VIII, artículo 561 y siguientes, que “las ejecuciones por jurisdicción coactiva para el cobro de créditos fiscales a favor de las entidades públicas se seguirán ante los funcionarios que determine la ley, por los trámites del proceso ejecutivo de mayor o menor y de mínima cuantía, según fuere el caso, en cuanto no se opongan a lo dispuesto en el presente capítulo”.

sí misma y sin necesidad de recurrir a las autoridades judiciales, siguiendo el procedimiento especial establecido en dichas disposiciones.

Este procedimiento especial no ha quedado limitado a las causas tributarias de las obligaciones impositivas a que se refiere el Estatuto Tributario, que son los impuestos nacionales administrados por la Dirección de Impuestos Nacionales, DIAN, sino que ha sido extendido a otros órdenes por disposición del propio legislador.³²

En efecto, en lo que atañe a la Contribución de Valorización, el artículo 1º del Acuerdo 7 de 1987, mediante el cual se adoptó el “Estatuto de Valorización del Distrito Capital de Bogotá”, señaló que *“La contribución de valorización es un gravamen real sobre las propiedades inmuebles, sujeta a registro destinado a la construcción de una obra, plan o conjunto de obras de interés público que se impone a los propietarios o poseedores de aquellos bienes inmuebles que se beneficien con la ejecución de las obras”*.³³

Por tanto, como tributo del orden distrital, y por mandato del artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993, las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento de cobro deben ser aplicadas por las entidades distritales, de conformidad con la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos. Este mandato para el nivel distrital, es dado por el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 que señaló que en los procesos de cobro relacionados con los impuestos administrados por los municipios y distritos deberán aplicarse los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional.

Y finalmente, el artículo 5 de la Ley 1066 de 2006 tiene establecido que las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas, y que en virtud de éstas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y que, para estos efectos, deben aplicar el procedimiento del Estatuto Tributario Nacional.

Lo anterior le permite concluir a la Sala que para el cobro de las obligaciones tributarias de la Contribución de Valorización en el Distrito Capital, deben ser observadas las reglas en materia de cobro coactivo, previstas en los artículos 823 y siguientes del Estatuto Tributario nacional.

³² El Decreto 1421 de 1993 (artículo 162), estatuto legal especial del Distrito Capital de Bogotá, remitió a la aplicación del procedimiento tributario nacional a la gestión y cobro de los tributos distritales, conforme a la naturaleza y a la estructura funcional de estos, aspecto que materializó el Decreto distrital 807 de 1993. Posteriormente, la Ley 383 de 1997 (artículo 66) hizo lo propio en relación con la gestión y cobro de los demás tributos municipales y distritales. Y la Ley 788 de 2002 (artículo 59) ordenó aplicar el procedimiento tributario nacional y la gestión de cobro coactivo en relación con los impuestos del orden departamental.

³³ Sobre la naturaleza de la Contribución de Valorización, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de julio 1998, M. P. Delio Gómez Leyva. Expediente 8658.

Hechos que antecedieron a la acción de cobro

Si bien dentro del proceso administrativo de cobro, por mandato del artículo 829-1 del Estatuto Tributario, sólo pueden aducirse aspectos relacionados con él y resultan inoportunos otros aspectos que han debido ser debatidos en la sede gubernativa sobre los actos que sirven de título, por constituir el principal argumento aducido por la sociedad actora en la demanda y el recurso interpuesto, la Sala repara en algunos de los hechos que antecedieron al cobro.

En la demanda la sociedad actora afirma que, como consecuencia de una mutación sobre la cédula catastral del inmueble de su propiedad, debida al desenglobe realizado sobre el bien respecto de un lote de terreno de mayor extensión del que el suyo formaba parte, se originó la resolución administrativa que determinó una nueva contribución de valorización y que de dicho acto no fue enterado ni notificado, porque la medida administrativa mencionada no fue solicitada por él sino por un tercero.

Igualmente, en los hechos de la demanda la actora señala que su predio, denominado Monte Perla, formó junto con otro de nombre Segovia y de propiedad de un tercero -el señor Luís Bernardo Ángel de León-, parte de una asignación original y de mayor extensión que se identificó con la Cédula Catastral N° SB 21902.

Relata que la entidad demandada, el Instituto de Desarrollo Urbano, IDU, como consecuencia de una petición de desenglobe, mediante la Resolución N° 7966 del 17 de septiembre de 2002, no sólo decidió desenglobar todos los predios relacionados en la mencionada cédula, es decir, tanto el lote Segovia citado como el predio Monte Perla sino que, adicionalmente, procedió a revocar la Resolución N° 2500 del 30 de julio de 1997, por medio de la cual la entidad demandada había fijado originalmente la contribución de valorización decretada por el Acuerdo 25 de 1995 del Concejo del Distrito Capital, a título de “Beneficio Local Zona Eje-1”.

La Sala aprecia que en la mencionada Resolución N° 2500 del 30 de julio de 1997 (numeral 233846) había sido asignada a la sociedad demandante, en relación con el predio mencionado, una contribución de valorización por valor de \$26'981.659 pero que, con la expedición de la Resolución N° 7966 del 17 de septiembre de 2002, el mismo gravamen se fijó en la suma total de \$252'482.888 (numerales 233846 y 4033460 del acto) (folios 110 y ss., cuaderno principal).

Por este motivo la sociedad demandante propuso la excepción de falta de título ejecutivo, porque considera que el IDU no puede revocar de manera directa un acto administrativo que otorgue un derecho subjetivo a favor de un administrado sin contar con su aquiescencia, y porque fue indebidamente notificado. Además propuso la excepción de prescripción de la obligación originalmente cobrada en la Resolución 2500 de 2007.

La entidad demandada, con ocasión de la contestación de la demanda no solo negó las anteriores acusaciones, sino que argumentó la firmeza de la Resolución 7966 de 2002 porque la parte actora no agotó la vía gubernativa. También alegó la ineptitud de la demanda, por apreciar que las acusaciones de la sociedad se refieren a hechos que debieron ser objeto de la discusión de fondo de la obligación en la vía gubernativa, pero no de los actos de cobro (título ejecutivo y mandamiento de pago).

El Tribunal decidió declarar como no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, lo que produce confusión, pues en realidad la parte actora alegó la excepción de falta de título ejecutivo, porque no le notificaron la Resolución 7966 de 2002, y, por las mismas razones adujo que no pudo interponer los recursos en la vía gubernativa.

El IDU no propuso ninguna excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa; el IDU, simplemente insistió en que no debía prosperar la excepción de falta de título ejecutivo porque la Resolución 7966, fundamento de los mandamientos de pago, se encontraba en firme, porque no se interpusieron recursos contra la misma.

Habida cuenta de que el Tribunal falló el cargo bajo la consideración de que sí se había agotado la vía gubernativa contra la resolución que resolvió las excepciones, la Sala aludirá a los argumentos que propuso la parte actora en el recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal, referidos a la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa cuando estudie la excepción de falta de título ejecutivo.

Falta de título ejecutivo

Procede en consecuencia la Sala a dirimir, si se configura la excepción de falta de título.

Como lo expresa el artículo 828, numeral 2, del Estatuto Tributario, constituyen título ejecutivo “las liquidaciones oficiales ejecutoriadas”, y como lo prevé también el artículo 829, numeral 2 del mismo ordenamiento, se entienden ejecutoriados los títulos ejecutivos, “cuando vencido el término para interponer los recursos no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma”.

En el asunto de autos, la Resolución N° 7966 del 17 de septiembre de 2002 es el título ejecutivo de la contribución de valorización, que tiene como consideraciones, entre otros varios aspectos, los siguientes:

- que el Acuerdo 25 de 1995 autorizó el cobro de la contribución de valorización por Beneficio Local para el conjunto de Obras Viales incluidas en el Plan de Desarrollo Formar Ciudad”;

- que mediante los numerales de la Resolución N° 2500 de julio 30 de 1997 se asignó una contribución de valorización por Beneficio Local Zona Eje-1, y que,
- que mediante radicación 101530 de 25 de noviembre de 1997 se solicitó el desenglobe del predio Lote Segovia y Parte Monteperla;

Dicha providencia resolvió en su artículo primero, modificar los numerales 233846 y 4033460 y asignarle al predio Monteperla, de propiedad de Casa Ángel Ltda.- Panangel, el uso 5100 y una contribución de \$166´870.808; así mismo, asignarle al predio Monteperla, de propiedad de Casa Ángel Ltda.- Panangel, el uso 5500 y una contribución de \$85´612.080 (folios 104 a 109, cuaderno principal).

Con el objeto de notificar esta providencia en forma personal, el 20 de septiembre de 2002 el Instituto de Desarrollo Urbano, IDU, envió a la dirección de la sociedad que aparece en el Certificado de la Cámara de Comercio, esto es, a la Carrera 11 N° 85 – 51, el Oficio N° STJE-NOT-3, por medio del cual solicitaba la comparecencia para la diligencia mencionada.

Transcurrido el término anunciado para efectuar la notificación personal sin que la persona requerida se hubiera presentado, la Resolución 7966 de 2002 fue notificada por edicto fijado el 4 de octubre de 2002 y desfijado el 18 de octubre del mismo año.

La sociedad afirma que no se enteró de la citación mencionada y con ocasión de la sustentación del recurso de apelación aduce “falta o indebida notificación del acto” porque en el comprobante de entrega del correo aparece simplemente un nombre sin firma, identificación, ni teléfono de quien la recibió.

La recurrente aportó en la segunda instancia una constancia del administrador del Edificio Guanentá, NIT. 900.092.178-0, sitio en el que operan las oficinas de la sociedad, en la que afirma que después de revisar el registro de propietarios, inquilinos y empleados encargados de la portería, no se encuentra alguna persona que haya residido o trabajado cuyo nombre sea “John Smith”, que es la persona que aparece en el comprobante de correo.

En oficio visible en el folio 202 c.p., el apoderado de la actora pide que el anterior documento sea tenido como prueba en esta instancia. Sin embargo, mediante auto del 27 de noviembre de 2009, este Despacho negó el decreto de dicha prueba documental, porque no se trata de un documento que no hubiera podido aducirse en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito, o por obra de la parte contraria, como lo prevé el numeral 3 del artículo 212 del Código Contencioso Administrativo (folio 205 c.p.).

De conformidad con los artículos 563, 566 y 569 del Estatuto Tributario nacional y 7° del Decreto 807 de 1993, la resolución contentiva de la liquidación de la contribución debía notificarse personalmente o por edicto; en consecuencia, observa la Sala que la administración dio cabal cumplimiento al ordenamiento legal

al enviar la citación a la dirección registrada por la actora en el certificado de la Cámara de Comercio, con el objeto de surtir la notificación personal, lugar donde fue recibida y luego, una vez vencido el término concedido para hacerlo y ante la no comparecencia de la persona citada, proceder a la notificación por edicto.

Por lo tanto, como lo consideró en su oportunidad el Tribunal, aprecia la Sala que el mandamiento de pago sí contiene un título de cobro que es precisamente la Resolución N° 7966 del 17 de septiembre de 2002, título en relación con el cual se surtió la notificación de ley, en los términos de los artículos 563, 566 y 569 del Estatuto Tributario nacional y 7° del Decreto 807 de 1993; se trata de una liquidación oficial o de determinación del gravamen, en relación con la cual no se interpuso recurso alguno.

Ahora bien, en cuanto a que la Resolución 7966 de 2002 no es título ejecutivo porque revocó una situación jurídica particular de la parte actora que había creado la Resolución 2500 de 1997 sin su aquiescencia, la Sala concuerda con el a quo en que ese aspecto atañe a la legalidad de la Resolución 7966 de 2002 que debió ser controvertido mediante los recursos que procedían en su contra; como no se hizo, tiene razón la parte demandada cuando alega su firmeza. Por lo expuesto, no está probada la excepción de falta de título ejecutivo.

Ahora bien, la parte actora también propuso la excepción de prescripción. El Tribunal consideró que tampoco estaba probada esa excepción pero no lo decretó en la parte resolutive del fallo. Por tanto, la Sala adicionará la sentencia para reiterar lo dispuesto por el a quo pero no se pronunciará de fondo sobre las razones que expuso por cuanto no fueron objeto del recurso de apelación. En consecuencia, la Sala modificará, revocará y confirmará, en lo pertinente, la sentencia apelada.

Las anteriores apreciaciones permiten a la Sala desestimar los cargos de apelación.

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:

PRIMERO: CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia del 7 de febrero de 2008 expedida por la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

SEGUNDO: REVÓCASE el numeral segundo y en su lugar se declara no probada la excepción de falta de título ejecutivo.

TERCERO: CONFÍRMASE el numeral tercero pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

RECONÓCESE personería a la Doctora María Mercedes Suá Quiroga, como apoderada de la parte demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase y devuélvanse los antecedentes al Tribunal de origen.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

./.

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	18000	Fecha:	30-08-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Puede la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá sancionar al actor por no declarar la sobretasa al consumo de gasolina en su jurisdicción, siendo que el actor como distribuidor minorista de combustible, cancelo dicha sobretasa al mayorista al momento de la causación de la factura expedida por este?

TESIS

Si, en el caso en que el distribuidor minorista desvíe el consumo de la gasolina a una jurisdicción diferente a la informada al vendedor mayorista quien es el responsable de la declaración y pago. Por lo que la ventas realizadas por el minorista en una jurisdicción diferente a la informada, lo hace responsable de la sobretasa en dicho municipio, por cuanto la naturaleza de la sobretasa es municipal y el hecho generador es el consumo.

Ubicación	4	6	7	11	13	15						
Pág.(s):												

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación jurídica

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículos 6°, 29, 338 y 363. Constitución Política	Leyes 86 de 1989	Ley 310 de 1996	Decreto Ley 1421 de 1993	Artículo 119 de la Ley 488 de 1998	Artículo 85 del Código Contencioso Administrativo	Artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario	Artículo 774 del Código de Comercio	Artículo 1°. Decreto 2653 de 1998	Artículo 123. Decreto 352 de 2002	Concepto 1021 del 31 de marzo de 2004
--	------------------	-----------------	--------------------------	------------------------------------	---	---	-------------------------------------	-----------------------------------	-----------------------------------	---------------------------------------

EXTRACTO

Ubicación	2	3	4	5	6	7	17	18	
Pág.(s):									

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., treinta (30) de agosto de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-0013-01(18000)

Actor: FERNANDO ARTURO RUBIO FANDIÑO

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 10 de septiembre de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección A, que negó las súplicas de la demanda instaurada contra las Resoluciones No. RS-IPC-17-1453 del 21 de julio de 2005 y D.D.I. 061138 del 18 de agosto de 2006, mediante las cuales la Dirección Distrital de Impuestos impuso sanción por no declarar la sobretasa al consumo de gasolina motor al señor Fernando Arturo Rubio Fandiño.

ANTECEDENTES

En desarrollo del Programa Omisos Sobretasa, el Grupo de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos profirió el Emplazamiento para Declarar N° 2004EE100650 del 24 de septiembre de 2004, con el fin de que el actor presentara las declaraciones de de la sobretasa al consumo de la gasolina motor por los meses de diciembre de 2000,

enero, febrero, marzo y mayo a diciembre de 2001; enero a diciembre de 2002 y enero a agosto de 2003.

El 26 de octubre del mismo año, el demandante contestó el emplazamiento manifestando que no estaba obligado a declarar, lo que motivó que el 21 de julio de 2005, el Grupo Interno de Trabajo de Liquidación de la Unidad de Determinación de la citada Subdirección proferiera la Resolución Sanción por no Declarar N° RS-IPC-17-1453, por valor de \$8.416.975.000.

El 22 de septiembre de 2005, presentó recurso de reconsideración contra la resolución citada, el que fue resuelto el 18 de agosto de 2006, con la Resolución N° D.D.I. 061138, que confirmó la actuación administrativa impugnada.

LA DEMANDA

El señor Fernando Arturo Rubio Fandiño, por intermedio de apoderado, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones³⁴:

“ÚNICA.- Declarar la nulidad de la Resolución Sanción por no Declarar la Sobretasa al Consumo de Gasolina Motor N° RS-IPC-17-1453 de julio 21 de 2005 y la Resolución por la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración D.D.I. 061138 de agosto 18 de 2006, proferidas por el Grupo Interno de Trabajo de Liquidación de la Unidad de Determinación Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y por el Grupo de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria, respectivamente y pertenecientes a la Dirección Distrital de Impuestos; y, en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, se declare que mi poderdante no tenía la obligación de declarar la mencionada Sobretasa por meses de diciembre del año 2000, enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2001; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2002 y

³⁴ Folios 2 a 13

enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2003, y, se libere de la sanción impuesta en los actos recurridos”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6°, 29, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 119 de la Ley 488 de 1998.
- Artículo 123 del Decreto 352 de 2002.
- Artículo 1° del Decreto 2653 de 1998.
- Artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.
- Artículo 774 del Código de Comercio.
- Circular 175 de 2001 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para desarrollar el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Violación de los artículos 119 de la Ley 488 de 1998, 123 del Decreto 352 de 2002, 1° del Decreto 2653 de 1998, 617 y 618 del Estatuto Tributario y 774 del Código de Comercio.

Luego de transcribir los artículos 119 de la Ley 488 de 1998 y 123 del Decreto Distrital 352 de 2002, manifestó que son responsables del pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM, los productores, importadores y distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM; los distribuidores minoristas cuando no demuestren el pago de la sobretasa al distribuidor mayorista y los transportadores o expendedores al detal, cuando no justifiquen la procedencia de la gasolina que transporten o expendan.

Señaló que es un distribuidor minorista o expendedor al detal, que probó el pago de la sobretasa al distribuidor mayorista, situación reconocida por la administración distrital; que no se encuentra dentro de la causal contenida en el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998 puesto que ha demostrado que cumplió con la totalidad de las obligaciones como distribuidor minorista ya que pagó la sobretasa y conserva

las facturas que demuestran la procedencia del combustible, las que exhibió a la autoridad distrital, sin que la omisión de informar al mayorista el destino de venta de la gasolina comprada, entrañe la responsabilidad de declarar y pagar el tributo.

Violación de los artículos 6°, 29, 338 y 363 de la Constitución Política y la Circular 175 de 2001 expedida por la DIAN.

Consideró inaplicable el Concepto 1021 del 31 de marzo de 2004, en cuanto estableció una carga adicional a las legalmente previstas, como es la de informar al distribuidor mayorista el cambio de destino del combustible; así mismo, estimó que se vulneraron los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario y 774 del Código de Comercio, al crear un requisito adicional a la factura, esto es, el de indicar el lugar de consumo final del combustible y que, de informarse, no puede constituir un hecho sancionable.

Por lo tanto, al fijar la administración distrital este requisito viola el principio de legalidad del tributo y de las sanciones, pues las normas sancionan al contribuyente siempre y cuando no justifique la procedencia del combustible que enajena o transporta, esto es, que no pueda exhibir las facturas de compra, expedidas por el distribuidor mayorista, en las que se compruebe el pago del tributo.

Por último, señaló que la aplicación de los conceptos no puede ser retroactiva; que los hechos analizados ocurrieron entre diciembre de 2000 y agosto de 2003, período durante el cual no había proferido la administración distrital el Concepto 1021 de 2004, que no puede aplicarse a hechos acaecidos con anterioridad a su promulgación, según lo establece la Circular 175 de 2001 proferida por la DIAN.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, la apoderada de la administración distrital, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones con los siguientes argumentos³⁵:

La sobretasa a la gasolina motor y al ACPM fue autorizada en el Distrito Capital de Bogotá por el Decreto Ley 1421 de 1993 y por la Ley 488 de 1998; el 6tributo se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM al distribuidor minorista o al consumidor final y en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio uso.

Así mismo, precisó que el hecho generador está constituido por el consumo, en cada entidad territorial, de gasolina motor extra o corriente y de ACPM, sean nacionales o importados.

Están obligados a declarar y pagar mensualmente la sobretasa los responsables distribuidores mayoristas, productores e importadores, transportadores y expendedores al detal y los distribuidores minoristas; además deben informar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la distribución del combustible discriminado mensualmente por entidad territorial, tipo de combustible y cantidad del mismo.

Teniendo en cuenta que lo que genera el impuesto es el consumo en cada jurisdicción territorial, es preciso que al momento de la causación se determine el territorio en el cual se va a consumir el producto.

Cuando el distribuidor mayorista factura un producto con destino a un determinado municipio y el minorista cambia el destino del combustible, sin informarle, éste último adquiere la calidad de responsable del pago del tributo, sin perjuicio de que en su momento dicha sobretasa ya hubiese sido cancelada por el distribuidor mayorista, debiendo declararla y pagarla a la entidad territorial correspondiente.

³⁵ Folios 37 a 49

De conformidad con lo expuesto, uno es el momento en el cual ocurre la causación del tributo (enajenación del mayorista al minorista) y otro el instante en que se da el hecho generador (consumo en el municipio respectivo). Cuando el mayorista enajena la gasolina, simplemente declara la sobretasa a la jurisdicción a la cual fue informado el envío de la gasolina para su consumo; sin embargo, si el distribuidor minorista modifica el lugar del consumo final, se desconfigura parcialmente el tributo pues los lugares de ocurrencia de la causación y el hecho generador, consumo final, son diferentes.

Cuando el demandante, compró el combustible a las sociedades Exxon Mobil de Colombia S.A., Shell de Colombia S.A., Terpel de la Sabana y Green Oll de Colombia, les informó que éste sería distribuido en municipios diferentes al Distrito Capital, por lo que aquellos declararon y pagaron la sobretasa a dichos municipios, lugar de consumo; sin embargo el actor cambió el destino de consumo de la gasolina a la ciudad de Bogotá.

En relación con el Concepto 1021 del 31 de marzo de 2004, proferido por la Subdirección Jurídico Tributaria, expresó que lo que en él se hizo fue precisar una situación irregular prevista en el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998, que al presentarse genera la responsabilidad del distribuidor minorista y no, imponer nuevos deberes a los responsables de la sobretasa a la gasolina.

En cuanto a la violación de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario y 774 del Código de Comercio, precisó que en el momento de la enajenación del combustible por parte del distribuidor mayorista, productor o importador al minorista o consumidor final, se expide la factura con el fin de ejercer los respectivos controles fiscales, administrativos y policivos.

Destacó que, además de la factura, el responsable debe llevar los correspondientes registros y las guías de transporte para movilizar el combustible de las plantas de

abastecimiento a las estaciones de servicio por lo que deben contener el destino final de la gasolina.

Dijo que en toda la actuación administrativa sancionatoria se garantizó el debido proceso, por lo que no puede decirse que la administración distrital quebrantó el ordenamiento constitucional y legal y la irretroactividad de las normas tributarias, pues se dio aplicación a la Ley 488 de 1998 y no al concepto mencionado, que sólo se utilizó para hacer un juicioso análisis del tema de la sobretasa a la gasolina.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 10 de septiembre de 2009, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección B, negó las súplicas de la demanda³⁶.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Se refirió, en primer lugar, a la naturaleza de la sobretasa a la gasolina como tributo territorial y a los responsables del mismo.

Seguidamente aludió las Leyes 86 de 1989 y 310 de 1996 que sustentan el cobro en el Distrito Capital de Bogotá, así como al Acuerdo 21 de 1995 y al Decreto Ley 1421 de 1993, que rigen lo relacionado con la tarifa.

Refirió que la administración distrital exigió al actor el pago de dicho tributo en virtud de que el compró combustible a los mayoristas Exxon Mobil de Colombia S.A., Shell Colombia S.A., Terpel de la Sabana y Green Oil de Colombia Ltda. en municipios diferentes a Bogotá pero lo distribuyó en estaciones de servicios del Distrito Capital, generando el desvío en el pago de la sobretasa.

³⁶ Folios 245 a 260

Transcribió apartes de la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 24 de abril de 2008, Exp. 2006-0816, de los que extrajo que lo que genera el tributo es el consumo de gasolina en determinado territorio y que se causa en el momento de la enajenación del combustible en determinada jurisdicción territorial.

Los responsables de declarar y pagar la sobretasa son los distribuidores mayoristas y los productores e importadores, quienes al momento de enajenar el producto tienen la obligación de establecer en qué territorio va a ser comercializado, lo cual debe constar en la respectiva factura, pues debe indicar el destino final del mismo, de acuerdo con la información suministrada por el comprador o distribuidor minorista y la guía de transporte, en la que también consta este requisito.

Afirmó, con fundamento en lo anterior, que es obligación de los mencionados responsables, declarar y pagar la sobretasa dentro del término y periodicidad establecida en la ley, a favor de la entidad territorial a la que se facturó y destinó el producto; si el distribuidor minorista, sin informar al mayorista, cambia el destino del combustible, se convierte en responsable directo de la sobretasa, de conformidad con lo establecido en los artículos 119 de la Ley 488 de 1998 y 1° del Decreto 2653 de 1998.

Si al momento de hacer una revisión, la entidad territorial encuentra que el producto vendido está amparado con una factura de compra en la que consta que el destino final era otra entidad territorial, puede decirse que lo que el distribuidor minorista o expendedor al detal vende allí no tiene soporte y que, en consecuencia, éste se convierte en responsable de la sobretasa, independientemente de que, en su momento ya hubiese sido cancelada al distribuidor mayorista, pues así lo establece la ley como sanción.

Precisó que, según lo afirmó la entidad demandada y no fue controvertido por el accionante, éste le informó a los mayoristas que la gasolina motor adquirida iba a ser distribuida en municipios diferentes a Bogotá, por lo que tales empresas

declararon y pagaron la sobretasa en dichos municipios, en los que tendría lugar el consumo.

En la visita adelantada en el año 2003, la administración distrital estableció que el combustible comprado a las sociedades antes mencionadas fue comercializado en las estaciones de servicio Esso Santa Ana (Carrera 7 N° 10- 06 sur), Mobil Santa Ana (Calle 11 sur N° 7-13), Mobil Santa Helena (Carrera 7 N° 8-13 sur) y Texaco Carbonell (Calle 71 A sur Carrera 82), de la ciudad de Bogotá, afirmación que no fue desvirtuada por el actor, lo que lo hace responsable de la declaración y pago de la sobretasa.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el demandante interpuso recurso de apelación en el que solicitó que se revocara la sentencia impugnada y, en su lugar, se accediera a las súplicas de la demanda³⁷.

Afirmó que es un distribuidor minorista y como tal, su responsabilidad se limita al pago de la sobretasa al mayorista, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 113 a 120 del Decreto Distrital 400 de 1999 y 121 a 128 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Expresó que se le sancionó porque no justificó la procedencia de la gasolina. Que según el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998 son los transportadores y expendedores al detal los que deben justificarla debidamente, exhibiendo la factura comercial expedida por el mayorista.

Que, no obstante, presentó todas y cada una de las facturas que soportan la adquisición del combustible, por lo que tampoco podría asignársele la

³⁷ Folios 273 a 283

responsabilidad del tributo y que la afirmación de que “si la factura tiene un destino diferente al municipio en donde se enajenó el combustible no se estaría cumpliendo con el requisito de justificar la procedencia de la gasolina”, equivale a consagrar un requisito que las normas citadas no contemplan y que agregó el Concepto 1021 de 2004, lo que conlleva la ilegalidad de las resoluciones demandadas.

El *aquo* extiende al distribuidor minorista la responsabilidad del distribuidor mayorista, de declarar y pagar la sobretasa, no obstante que su responsabilidad se contrae a cancelar el tributo a los distribuidores mayoristas, como lo estipula el parágrafo 1° del artículo 127 del Decreto Distrital 352 de 2002 y que la sanción por el incumplimiento en el pago oportuno es el pago de intereses moratorios.

Resaltó que la sanción por no declarar es aplicable a los obligados a hacerlo concluyó que el *a-quo* confunde los términos responsables y declarantes, pese a que éstos últimos son sólo los distribuidores mayoristas, productores e importadores.

Afirmó que los cargos relacionados con la violación de los artículos 6°, 29 y 363 de la Constitución Política y la Circular 175 de 2001, propuestos en la demanda, no fueron analizados en esa instancia, por lo que solicitó un pronunciamiento al respecto.

SUSPENSIÓN DEL PROCESO

El recurrente solicitó la suspensión del proceso por prejudicialidad. La medida fue negada por la Sala en auto de fecha 10 de abril de 2012.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación³⁸.

La entidad demandada reiteró lo señalado en la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se declare la nulidad de los actos administrativos demandados³⁹.

Indicó que, conforme con el artículo 119 de la Ley 488 de 1998, el expendedor al detal sólo es responsable directo de la sobretasa cuando no justifica debidamente la procedencia de la gasolina que expende; que el distribuidor minorista justificó la procedencia de la gasolina, en la medida en que exhibió las facturas expedidas por el distribuidor mayorista, de acuerdo con lo afirmado por la misma administración distrital en la resolución sancionatoria.

Dijo que el actor no estaba obligado a presentar la declaración por la sobretasa del combustible en el Distrito Capital por los períodos cuestionados, razón por la cual no procede la imposición de la sanción por no declarar, pues no es una obligación a su cargo.

Manifestó que, para el distribuidor mayorista, la sobretasa se causa cuando enajena la gasolina al distribuidor minorista, quien en ese momento se la debe pagar e informar el destino final del producto; el distribuidor mayorista debe declarar y pagar

³⁸ Folios 288 a 243

³⁹ Folios 361 a 364 del cuaderno principal

la sobretasa donde realmente tiene lugar el consumo, por ser este el hecho generador.

No es posible afirmar que la obligación de declarar y pagar la sobretasa dependa simplemente de que el distribuidor minorista haya indicado determinado lugar, si en realidad, para efectos del consumo, el combustible quedó en una jurisdicción territorial diferente a la indicada, como sucedió en el presente caso en el que en las remisiones de entrega final figuraban las direcciones de las estaciones de servicio de Bogotá, lo que evidencia que el destino del combustible era de conocimiento del mayorista, por lo que ha debido declarar y pagar la sobretasa en Bogotá.

Reiteró que, según el artículo 119 de la Ley 488 de 1998, la obligación del distribuidor minorista era solamente la de pagar la sobretasa al mayorista, pago que no se ha cuestionado; que, además, la ley no impone al minorista la sanción por no declarar, frente a la omisión de informar al mayorista el cambio de destino del combustible, por tal razón, la imposición de la referida sanción resulta violatoria del debido proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales el Distrito Capital, impuso al señor Fernando Arturo Rubio Fandiño, sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina correspondiente a los meses de diciembre de 2000, enero, febrero, marzo y mayo a diciembre de 2001; enero a diciembre de 2002 y enero a agosto de 2003.

Controvierte el demandante, ahora apelante, la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda por cuanto consideró que el demandante era responsable de declarar y pagar la sobretasa a la gasolina por el hecho de haber

cambiado el destino del combustible sin informar al mayorista, situación que no justifica debidamente la procedencia del producto porque el destino final era otra entidad territorial.

La sobretasa a la gasolina tiene su origen en el artículo 5° de la Ley 86 de 1989 que facultó a los municipios, incluido el Distrito Capital de Bogotá, para cobrar una sobretasa al consumo de la gasolina motor hasta del 20% de su precio al público; mediante el artículo 156 del Decreto Ley 1421 de 1993, Estatuto Orgánico de Bogotá, se autorizó al Concejo de Bogotá para imponer la referida sobretasa y la Ley 488 de 1998 desarrolló los elementos del tributo.

Teniendo en cuenta que en este proceso se analiza la actuación administrativa que atañe a períodos gravables de los años 2000 a 2003, a los que son aplicables las disposiciones de la Ley 488 de 1998 y del Decreto 352 de 2002 que compiló la normativa sustantiva tributaria vigente y que, en esencia, son iguales, la Sala considera pertinente traer las disposiciones referenciadas:

Estableció la Ley 488 de 1998 lo siguiente:

“Artículo 117. Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM. Autorízase a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, en las condiciones establecidas en la presente ley. Créase como contribución nacional la sobretasa al ACPM. La sobretasa al ACPM será del seis por ciento (6%). Será cobrada por la Nación y distribuida en un cincuenta por ciento (50%) para el mantenimiento de la red vial nacional y otro cincuenta por ciento (50%) para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de la red vial. La base gravable, el hecho generador, la declaración, el pago, la causación y los otros aspectos técnicos serán iguales a los de la sobretasa de la gasolina”.

Artículo 118. Hecho generador. Está constituido por el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, en la jurisdicción de cada municipio, distrito y departamento.

Para la sobretasa al ACPM, el hecho generador está constituido por el consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción de cada departamento o en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá.

No generan la sobretasa las exportaciones de gasolina motor extra y corriente o de ACPM.

Artículo 119. *Responsables. Son responsables de la sobretasa, los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso.*

Artículo 120. *Causación. La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final.*

Igualmente se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio consumo.

Artículo 121. *Base gravable. Está constituida por el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.*

Parágrafo. *Derogado por el art. 69, ley 863 de 2003. El valor de referencia será único para cada tipo de producto.*

Artículo 122. *Tarifa municipal y distrital. El Concejo municipal o distrital, dentro de los noventa (90) días siguientes a la vigencia de esta Ley, fijará la tarifa de la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente aplicable en su jurisdicción, la cual no podrá ser inferior al catorce por ciento (14%) ni superior al quince por ciento (15%).*

Artículo 123. *Tarifa departamental. La Asamblea Departamental, fijará la tarifa de la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente aplicable en su jurisdicción, la cual no podrá ser inferior al cuatro por ciento (4%) ni superior al cinco por ciento (5%).*

Parágrafo. *Para los fines de este artículo, el departamento de Cundinamarca no incluye al Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.*

La tarifa aplicable a la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, podrá continuar siendo hasta del veinte por ciento (20%).

Artículo 124. *Declaración y pago. Los responsables mayoristas cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las*

entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los quince (15) primeros días calendario del mes siguiente al de causación.

La declaración se presentará en los formularios que para el efecto diseñe u homologue el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección de Apoyo Fiscal y en ella se deberá distinguir el monto de la sobretasa según el tipo de combustible, que corresponde a cada uno de los entes territoriales, a la Nación y al Fondo de Compensación.

Parágrafo 1o.- Los distribuidores minoristas deberán cancelar la sobretasa a la gasolina motor corriente o extra y al ACPM al responsable mayorista, dentro de los siete (7) primeros días calendario del mes siguiente al de la causación.

Parágrafo 2o.- Para el caso de las ventas de gasolina o ACPM que no se efectúen directamente a las estaciones de servicio, la sobretasa se pagará en el momento de la causación. En todo caso se especificará al distribuidor mayorista el destino final del producto para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva.

(...)"

Dispuso el Decreto 352 de 2002:

“Artículo 121. Autorización legal.

La sobretasa a la gasolina motor y al ACPM en el Distrito Capital de Bogotá, está autorizada por los artículos 156 del Decreto Ley 1421 de 1993 y 117 de la Ley 488 de 1998, y fue adoptada en el Distrito Capital mediante los acuerdos 21 de 1995 y 26 de 1998.

Artículo 122. Hecho generador.

Está constituido por el consumo de gasolina motor extra o corriente nacional o importada, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

Para la sobretasa al ACPM el hecho generador está constituido por el consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

No generarán sobretasa las exportaciones de gasolina motor extra y corriente o de ACPM.

Parágrafo. Para todos los efectos de la presente ley se entiende ACPM, el aceite combustible para motor, el diesel marino o fluvial, el marine diesel, el gas oil, intersol, diesel número 2, electrocombustible o cualquier destilado medio y/o aceites vinculantes, que por sus propiedades físico químicas al

igual que por sus desempeños en motores de altas revoluciones, puedan ser usados como combustible automotor. Se exceptúan aquellos utilizados para generación eléctrica en Zonas No interconectadas, el turbocombustible de aviación y las mezclas del tipo IFO utilizadas para el funcionamiento de grandes naves marítimas.

Los combustibles utilizados en actividades de pesca y/o cabotaje en las costas colombianas y en las actividades marítimas desarrolladas por la Armada Nacional, propias del cuerpo de guardacostas, contempladas en el Decreto 1874 de 1979, estarán exentos de sobretasa. Para el control de esta operación se establecerán cupos estrictos de consumo y su manejo será objeto de reglamentación por el Gobierno.

Igualmente, para todos los efectos de esta ley, se entiende por gasolina, la gasolina corriente, la gasolina extra, la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo, que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina. Se exceptúan las gasolinas del tipo 100/130 utilizadas en aeronaves.

Artículo 123. Responsables.

Son responsables de la sobretasa, los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso.

Artículo 124. Causación.

La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final.

Igualmente se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio consumo.

Artículo 125. Base gravable.

Está constituida por el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.

Parágrafo. *El valor de referencia será único para cada tipo de producto.*

Artículo 126. Sujeto activo.

El sujeto activo de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM es el Distrito Capital de Bogotá, a quien le corresponde, a través de la Dirección Distrital de Impuestos, la administración, recaudo, determinación, discusión,

devolución y cobro de la misma. Para tal fin se aplicarán los procedimientos y sanciones establecidos en el Estatuto Tributario Nacional.

Artículo 127. Declaración y pago.

Los responsables cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los dieciocho (18) primeros días calendario del mes siguiente al de causación. Además de las obligaciones de declaración y pago, los responsables de la sobretasa informarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Apoyo Fiscal, la distribución del combustible, discriminado mensualmente por entidad territorial, tipo de combustible y cantidad del mismo.

Los responsables deberán cumplir con la obligación de declarar en aquellas entidades territoriales donde tengan operación, aún cuando dentro del período gravable no se hayan realizado operaciones gravadas.

Parágrafo primero. *Los distribuidores minoristas deberán cancelar la sobretasa a la gasolina motor corriente o extra y al ACPM al responsable mayorista, dentro de los siete (7) primeros días calendario del mes siguiente al de la causación.*

Parágrafo segundo. *Para el caso de las ventas de gasolina o ACPM que no se efectúen directamente a las estaciones de servicio, la sobretasa se pagará en el momento de la causación. En todo caso se especificará al distribuidor mayorista el destino final del producto para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva.*

(...)”.

Según la normativa transcrita los responsables del tributo en estudio son, en primer lugar, los distribuidores mayoristas y los productores e importadores de gasolina motor extra y corriente y del ACPM; así mismo, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y son responsables del pago de la sobretasa a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, los distribuidores minoristas.

La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador, enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final o cuando éstos retiran el bien para su propio

consumo. El distribuidor minorista debe informar al distribuidor mayorista el destino final del producto que adquiere, para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva.

El legislador previó ese momento de causación porque a partir de allí se sabe en qué lugar se va a consumir el combustible, de acuerdo con el despacho que se haga de la gasolina y el destino que tenga. Por eso, es obligación del distribuidor minorista especificar al distribuidor mayorista el destino final del producto, porque es en esa jurisdicción donde se realizará el hecho generador⁴⁰.

El hecho generador lo constituye el consumo de gasolina motor extra o corriente o ACPM, nacional o importado en el Distrito Capital de Bogotá.

El caso concreto:

La administración distrital sancionó al actor por no haber declarado y pagado la sobretasa a la gasolina, teniendo en cuenta que compró combustible a los distribuidores mayoristas Exxon Mobil de Colombia S.A. Shell Colombia S.A., Terpel de la Sabana y Green Oil de Colombia Ltda., en municipios diferentes al Distrito Capital y lo distribuyó en estaciones de servicio ubicadas en la ciudad de Bogotá.

De acuerdo con los actos administrativos demandados, en la visita adelantada por los funcionarios del Grupo Interno de Trabajo de Fiscalización, una vez revisadas las facturas de venta de los mayoristas y las remisiones de entrega y descargue del combustible, establecieron que el demandante lo compró informando como destino municipios diferentes a la ciudad de Bogotá pero que fue comercializado en las estaciones de servicio antes anotadas, afirmación que no fue controvertida por el accionante.

⁴⁰ Consejo de Estado – Sección Cuarta. Sentencia del 7 de abril de 2011, Exp. 17780, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De conformidad con las normas antes relacionadas, es importante precisar que es obligación del distribuidor minorista informar al mayorista el lugar donde se va distribuir y consumir el combustible, con el fin de que este último pague la sobretasa a la entidad territorial donde en realidad se consumió.

En cuanto a la afirmación del actor, referida a que pagó la sobretasa al distribuidor mayorista por las vigencias fiscales 2000, 2001, 2002 y 2003, advierte la Sala que es un hecho no debatido; lo que se cuestiona es el no haber informado al distribuidor mayorista el cambio de destino de la gasolina, con el fin de que éste realizara los pagos por dicho concepto a la entidad territorial donde se distribuyó finalmente el combustible, es decir, el lugar donde ocurrió el hecho generador que es el consumo del mismo; el no haberlo hecho así ocasiona que el pago de la sobretasa se desvíe, ya que el mayorista paga a un municipio diferente del lugar donde la gasolina o el ACPM se consumieron, esto es, donde se dio el hecho generador.

La consecuencia de esta irregularidad es que la responsabilidad de la declaración y pago de la sobretasa, indebidamente cancelada al ente territorial al que no correspondía, se traslade al distribuidor minorista para que éste cumpla tales obligaciones en el municipio en el que realmente se realizó el hecho generador.

La omisión en que incurrió lo convierte en responsable de la obligación de declarar, por lo que, en esa calidad de responsable, queda cobijado también por los procedimientos y sanciones que a ellos aplican, lo que lo hace acreedor a la sanción impuesta en la Resolución N° RS-IPC-17-1453 del 21 de julio de 2005 y confirmada por la Resolución N° D.D.I.061138 del 18 de agosto de 2006, cuya nulidad debe denegarse.

La Sala tuvo ocasión de pronunciarse al respecto, al resolver la demanda de uno de los distribuidores mayoristas que vendió combustible al actor, en la sentencia 17780 de 2011⁴¹, proceso en el cual estaban involucrados periodos gravables que hacen

⁴¹ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

parte del presente, como son los meses de agosto a diciembre de 2002 y enero a agosto de 2003.

Dijo la Sala en esa oportunidad:

“(...) En efecto, de acuerdo con la factura que relacionó el Tribunal como ejemplo y las demás facturas que obran en los antecedentes, se evidencia que el destino del combustible era el municipio de Soacha, es decir, que el distribuidor minorista le informó al mayorista, la actora, que el destino era otro municipio diferente de Bogotá. Lo anterior significa que en el momento de la causación, el distribuidor mayorista, responsable de la declaración y pago del tributo, debía cumplir su obligación en el municipio de Soacha y no en Bogotá.

(...) Por esta razón, para la Sala, la sociedad demandante, como responsable por la declaración de la sobretasa, declaró y consignó el valor correspondiente al tributo en la jurisdicción donde se iba a consumir el combustible, lo cual, está de acuerdo con las normas mencionadas. La Sala considera que el Distrito no puede responsabilizar a la sociedad demandante por una actuación posterior de un tercero, que por lo demás, también es responsable por el pago del tributo.

En efecto, la Ley 488 de 1998 y el Decreto Distrital 352 de 2002 establecen una serie de responsabilidades a diferentes sujetos que participan según el momento del proceso de venta, distribución y consumo de la gasolina motor y del ACPM. (...) de manera que si quien participa en la causación del tributo cumple con su responsabilidad, como en este caso el distribuidor mayorista, no puede la Administración endilgarle una responsabilidad no sólo por un hecho posterior, sino que depende exclusivamente de un tercero, en este caso el distribuidor minorista, que cambió de destino de consumo del combustible y no le informó ese hecho al responsable de la declaración y pago del impuesto dentro de una determinada jurisdicción.

(...)”

No prospera el cargo.

Finalmente, observa la Sala que efectivamente el Tribunal no se pronunció sobre la alegada violación de los artículos 6°, 29 y 363 de la Constitución Política, relacionada con que la administración distrital fundamentó los actos administrativos demandados en el Concepto 1021 de 2004, es decir, en un acto posterior a la

ocurrencia de los hechos, en el que, además, se extralimitó la facultad legal de creación de los tributos, lo que no puede hacerse a través de un concepto.

Sobre este asunto es necesario precisar que, contrario a lo afirmado por el actor, los actos administrativos sancionatorios se fundamentaron en las Leyes 488 de 1998, 681 de 2001 y 812 de 2003 y en los Decretos 400 de 1999, 2653 de 1998, 807 de 1993, 1521 de 1998, 1505 de 2002 y el 352 de 2002⁴².

El artículo 119 de la Ley 488 de 1998 dispone que son responsables de la sobretasa los distribuidores mayoristas, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan; por su parte, el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998 establece que no se justifica debidamente la procedencia de la gasolina motor o del ACPM, cuando no se exhiba la factura comercial expedida por el distribuidor mayorista, el productor, o el importador, o los correspondientes documentos aduaneros.

Esta circunstancia es la que se presenta cuando el distribuidor minorista, como es el caso del actor, no informa al mayorista el cambio de destino del combustible puesto que en la factura que está en su poder consta otro destino, el que inicialmente le informó, lo que significa que el combustible destinado a otras jurisdicciones territoriales no está respaldado en factura en la que conste tal hecho.

Lo explicado evidencia que los actos administrativos no fueron proferidos con base en el Concepto 1021 de 2004, sino en lo consagrado en las normas vigentes y aplicables a los hechos que se discuten y que la referencia al concepto mencionado se hizo para ratificar el hecho generador y el momento de causación de la sobretasa, así como el traslado de la responsabilidad de declarar y pagar el tributo al

⁴² Folios 14, 15, 24 y 25

distribuidor minorista, por el hecho de no haber informado al distribuidor mayorista el cambio del destino final del combustible.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, los actos administrativos que sancionaron al actor por no declarar la sobretasa a la gasolina se ajusta a derecho, razón por la cual, la Sala confirmará la decisión del Tribunal que negó las súplicas de la demanda.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección A, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por el señor Fernando Arturo Rubio Fandiño contra la Dirección Distrital de Impuestos - Secretaría de Hacienda de Bogotá.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente (E)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Ausente com permiso

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17859	Fecha:	19 de abril de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Puede la Secretaría de Hacienda de Bogotá incluir dentro del presupuesto de obra o construcción, (base del cálculo del impuesto de delineación urbana), de una estación de gasolina; costos que no se encuentren taxativamente destinados a excavación y preparación de terrenos y construcción de la edificación?

TESIS

Si, la infraestructura que requiere este tipo de obras como los tanques de almacenamiento, la instalación de bombas, entre otros, se adhieren o incorporan a su infraestructura, no son ajenos a esta y están destinados al uso y beneficio del inmueble final, adicionalmente “Los Concejos Municipales y el Distrito Especial de Bogotá, pueden crear los siguientes impuestos, organizar su cobro y darles el destino que juzguen más conveniente para atender a los servicios municipales” artículo 233 del Decreto Ley 1333 de 1986.

Ubicación Pág.(s):	2	4	5	9	15								
---------------------------	----------	----------	----------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación jurídica.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículo 1º, literal g) de la Ley 97 de 1913	Artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993	Decreto Ley 1333 de 1986, artículo 233, literal b)	Artículo 4º del Decreto Ley 4299 de 2005	Artículo 653 y 654 del Código Civil	Artículo 9º del Acuerdo 28 de 1995	Resolución 1291 de 1993. Departamento Administrativo de Planeación Distrital
--	---	--	--	-------------------------------------	------------------------------------	--

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	2	4	5	10								
---------------------------	----------	----------	----------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de abril de dos mil doce (2012).

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00030-01(17859)

Actor: CARLOS FELIPE AROCA LARA

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA - DIRECCION
DISTRITAL DE IMPUESTOS**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada del Distrito Capital-Secretaría de Hacienda de Bogotá contra la sentencia del 30 de octubre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que falló lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD del Concepto 2007EE2353 422 de 2007 proferido por la SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En firme esta providencia, ARCHÍVESE el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. LA DEMANDA

El señor Carlos Felipe Aroca Lara, en nombre propio, elevó la siguiente pretensión:

“(…) solicito al Honorable Tribunal declarar la nulidad de la totalidad del Concepto No. 2007EE2353 422 11-01-2007 de fecha enero 11 de dos mil siete (2007), concepto en el que se concluye que los estudios, planos, surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible y otros elementos que se utilizan para poner en funcionamiento una estación de servicio de suministro de gasolina y gas

natural, hacen parte de la base gravable del impuesto de delimitación urbana en el Distrito Capital.”

El demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1º, 95 numeral 9º, 150 numeral 12, 287 numeral 2º, 313 numeral 4º y 338 de la Constitución Política;
- Artículo 1º, literal g) de la Ley 97 de 1913;
- Decreto Ley 1333 de 1986, artículo 233, literal b)
- Artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993 y,
- Artículo 1º de la Resolución número 1291 de 1993 del Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

Para sustentar lo anterior, propuso los siguientes cargos de violación:

PRIMER CARGO. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 1º, LITERAL G), DE LA LEY 97 DE 1913; 233, LITERAL B), DEL DECRETO LEY 1333 DE 1986 Y, 158 DEL DECRETO LEY 1421 DE 1993

El demandante sostuvo que el concepto acusado incluye dentro de la base gravable del impuesto de delimitación urbana, algunos costos y gastos que no hacen parte de la construcción de una edificación, sino del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Dijo que conforme con la Resolución 1291 de 1993, expedida por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital, el presupuesto de la obra de construcción para liquidar el impuesto de delimitación urbana será el que resulte de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Indicó que la base gravable del impuesto de delimitación urbana, conforme con lo dispuesto en el Decreto Ley 1421 de 1993 y en la anterior resolución, es el presupuesto de obra de la construcción, que se encuentra conformado con los costos estimados para la excavación y preparación de los terrenos, así como para la construcción de la edificación.

Aseveró que lo anterior fue recogido en la Ley 97 de 1913 (art. 1º, lit. g) y en el Decreto Ley 1333 de 1986 (art. 233, lit. b).

Afirmó que las normas que crearon el impuesto de delimitación urbana autorizaron a la autoridad de planeación para gravar con el impuesto las obras civiles de construcción de edificios y de refacción de los existentes.

Aludió a la doctrina de esta Corporación, que, en un caso similar, anuló ciertos actos administrativos que pretendían gravar con el impuesto algunos elementos que no hacían parte de la construcción de una edificación. (Sección Cuarta, sentencia del 15 de marzo de 1996, expediente 7481, Consejera ponente Consuelo Sarria Olcos).

Finalmente, reiteró que el concepto demandado es nulo, en la medida en que incluyó dentro de la base gravable del impuesto de delimitación urbana elementos que no hacen parte de la edificación, como son los planos, los estudios de la obra, el software, las bombas, los surtidores, los compresores, las subestaciones eléctricas, los tubos de aireación, los dispensadores, las mangueras, etc.

SEGUNDO CARGO. VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA DESARROLLADO EN LOS ARTÍCULOS 1º, NUMERAL 150; 287, NUMERAL 3º; 313, NUMERAL 4º Y, 338 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 158 DEL DECRETO LEY 1421 DE 1993 Y EL ARTÍCULO 1º DE LA RESOLUCIÓN 1291 DE 1993, EXPEDIDA POR EL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE PLANEACIÓN DISTRITAL

El demandante afirmó que el concepto demandado reconoció que la base gravable del impuesto de delimitación urbana es el presupuesto de obra señalado en la Resolución número 1291 de 1993, pero, expresamente, señaló que algunos elementos que no hacen parte de dicho presupuesto de obra “*deben ser sumados*” al presupuesto, con lo que se amplía ilegalmente la base gravable del impuesto.

Manifestó que el concepto hizo una interpretación ilegal de las normas en que dijo sustentarse, en el sentido de que incluyó elementos muebles e intangibles dentro de la base gravable del impuesto de delimitación urbana.

Con lo anterior, agregó, se violó el principio de legalidad tributaria, en la medida en que la Dirección Distrital de Impuestos usurpó funciones que por virtud del Decreto Ley 1421 de 1993 fueron otorgadas al Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

TERCER CARGO. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 95, NUMERAL 9º, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y DEL ARTÍCULO 158 DEL DECRETO LEY 1421 DE 1993

La parte actora sostuvo que el concepto acusado contradice el artículo 158 del Decreto 1421 de 1993, que señala que solamente la autoridad distrital de planeación

fijará la composición del presupuesto de obra o construcción, que a su vez constituye la base gravable del impuesto de delimitación urbana en Bogotá.

Afirmó que no es acertada la interpretación de la Dirección Distrital de Impuestos en el sentido de que la Resolución 1291 de 1993 fijó taxativamente ciertos elementos que se deben excluir de la base gravable del impuesto, omitiendo lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 1º de dicha resolución.

Agregó que el concepto amplió la base gravable del impuesto con el fin de que los contribuyentes tributen sobre una base superior a la que legalmente están obligados, lo que viola el principio de justicia tributaria previsto en el artículo 95, numeral 9º, de la Constitución Política.

1.2. LA PETICIÓN DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante auto del 10 de mayo de 2007, negó la solicitud de suspensión provisional del concepto demandado.

1.3. LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado judicial del Distrito Capital-Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá contestó la demanda en los siguientes términos:

Pidió negar las pretensiones de la demanda.

Dijo que la respuesta emanada de la Subdirección Jurídico Tributaria, bajo el oficio número 2007EE2353, no es un acto administrativo que sea susceptible de ser demandado ante esta jurisdicción, toda vez que en él no se crean situaciones jurídicas de carácter particular y concreto, ni de carácter general. Transcribió apartes de doctrina judicial de esta Corporación y de la Corte Constitucional.

Añadió que esta comunicación se limitó a dar alcance a lo que la Resolución número 1291 de 1993, expedida por el DAPD, dijo sobre que la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos, constituyen presupuesto de la obra de construcción.

Después de hacer un recuento sobre la normativa del impuesto de delimitación urbana, indicó que de acuerdo con el artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993, el presupuesto de obra es el cómputo anticipado del costo de una obra, que debe ser similar al valor ejecutado de la obra, *“sin que resulte aceptable pensar que éste valor sea cualquier cifra, en detrimento de la estabilidad financiera y económica de la empresa que realiza la construcción y por supuesto de la Administración Tributaria correspondiente.”*

Transcribió la definición de costos y gastos del Decreto Nacional 2649 de 1993 (arts. 39 y 40).

Reiteró que el oficio demandado interpretó la Resolución 1291/93, y que de ninguna manera, con lo dicho en el oficio, se amplió la base gravable del impuesto de delimitación urbana. Que, por el contrario, en el oficio se aludió al presupuesto de obra, el cual contiene un listado no taxativo sino indicativo de lo que conforma dicho presupuesto.

Dijo que el oficio demandado no contiene una decisión de la Administración, capaz de producir efectos jurídicos, porque mal *“puede la Dirección Distrital de Impuestos abrogarse (sic) una facultad que no le corresponde y que es propia del Concejo Distrital.”*

1.4. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda y declaró la nulidad del acto demandado, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Estimó que el oficio demandado sí era susceptible de ser demandado ante esta jurisdicción, porque conforme con el artículo 84 del C.C.A., mediante tales actuaciones, la Administración toma decisiones que afectan a los administrados en sus derechos sustantivos o procedimentales. Que al ser decisiones de obligatoria aplicación por parte de los funcionarios públicos, constituyen verdaderos actos administrativos que no pueden ser excluidos de control de legalidad.

Después de aludir a la normativa aplicable al impuesto de delimitación urbana, dedujo que la base gravable para liquidar el impuesto en el Distrito Capital está conformada por el monto total de la obra o construcción; el que, de acuerdo con el artículo 158 del D.L. 1421/93, reglamentado por la R. 1291/93, está compuesto por la mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos, para la excavación, preparación de terrenos y construcción de edificaciones.

Definió los conceptos de construcción, excavación y preparación de terrenos, para luego concluir que los costos estimados del presupuesto de obra están dirigidos directamente al proceso de construcción de edificaciones o edificios, entendidos estos como el conjunto de cimientos, estructuras, muros, paredes, tabiques, suelos, techos y cubiertas, cualquiera que sea su uso, sin importar el tipo de material utilizados en la obra.

Sostuvo que, en virtud de lo anterior, no podía dársele el alcance de edificio a bienes muebles y tangibles utilizados para la adecuación de la construcción a su fin comercial.

Finalmente, concluyó que la base gravable del impuesto comprende los costos de construcción de una edificación o edificio, y no otros diferentes como lo interpretó la

Secretaría de Hacienda en el concepto acusado. Aludió a la sentencia de esta Corporación del día 15 de marzo de 1996, expediente 7481, Consejera ponente Consuelo Sarria Olcos.

1.5. EL RECURSO DE APELACIÓN

El **Distrito Capital - Secretaría de Hacienda Distrital** interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal. Las razones de su inconformidad se concretan así:

Dijo que de acuerdo con el artículo 1º de la Resolución 1291/93, los costos directos que integran el presupuesto de obra son el costo estimado de mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arriendo de equipo y otros que tengan estrecha relación con la obra propiamente dicha. Y, los costos indirectos son aquellos necesarios para la ejecución de la obra, que repercuten en el presupuesto, pero que por disposición de la Resolución 1291 de 1993 no hacen parte del presupuesto de obra para efectos del impuesto de delimitación urbana: adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Sostuvo que la Resolución 1291 enuncia los elementos que se deben tener en cuenta para establecer el presupuesto de obra, pues al referirse a otros costos que tengan estrecha relación con la obra propiamente dicha, se refiere a todos los demás costos que escapan de la enunciación que allí se hace.

Indicó que el artículo 653 del Código Civil clasifica los bienes en corporales e incorporales. Que los corporales, conforme con el artículo 654 del mismo ordenamiento, se clasifican en bienes muebles y bienes inmuebles. Que los bienes inmuebles se clasifican en inmuebles por naturaleza, inmuebles por adherencia o por accesión, inmueble por destinación e inmueble por el objeto sobre el que recae el derecho.

Afirmó que los materiales de un edificio, mientras permanezcan incorporados material y permanentemente a él son inmuebles por adherencia.

Estimó que los tanques, bombas, torres de aireación, tuberías de combustibles, dispensadores y demás elementos necesarios para el buen funcionamiento de una estación de suministro de gasolina, son elementos inherentes a la construcción de estaciones de servicio, que ante su ausencia, se perdería la esencia del servicio que prestan. Para la apelante, estos elementos adquieren la calidad de inmuebles por accesión, por adherencia a la tierra con el carácter de permanencia, quedando en virtud de esta incorporación como parte de un todo que no puede dividirse sin detrimento del edificio. Que, por esta razón, estos elementos deben hacer parte del presupuesto de la obra, ya que no son

ajenos y forman parte de la estructura construida.

También dijo que tales elementos se reputan inmuebles por destinación, porque están destinados al uso o beneficio de un inmueble, aunque pueden separarse sin detrimento.

Finalmente, reiteró que el oficio demandado no es un acto administrativo susceptible de ser controvertido en esta jurisdicción, según lo ha dicho la doctrina judicial de esta Corporación y de la Corte Constitucional.

1.6. LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada del **Distrito Capital - Secretaría de Hacienda Distrital** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

La **parte actora** reiteró los argumentos de la demanda.

1.7. Concepto del Ministerio Público.

Solicitó la confirmación de la sentencia apelada. Afirmó que los conceptos de “inmuebles por adhesión” e “inmuebles por destinación”, a los que recurrió la recurrente, son conceptos que obedecen a figuras creadas por el Código Civil para resolver asuntos relacionados con el dominio, la posesión, el uso y el goce de bienes; asuntos que son ajenos al tema que se discute.

No encontró acertado el hecho de que el concepto de “edificio” permita tomar como construcción los elementos que incluyó el Distrito en el acto demandado, para definir el presupuesto de la obra de construcción y la base gravable del impuesto de delineación urbana.

Sostuvo que la definición del hecho generador señalada en el artículo 9º del Acuerdo 28 de 1995, permite concluir que el impuesto se dirige a la construcción o edificación, y que, como tal, dentro del presupuesto de obra se podrá incluir todos los materiales que queden dentro de la estructura respecto de la que se concede la licencia, más no de los equipos o elementos que se monten para realizar determinada actividad.

Retomó para el caso la sentencia de esta Corporación del 15 de marzo de 1996, citada por el Tribunal.

En cuanto a la afirmación de que el acto acusado no es susceptible de ser demandado, afirmó que la entidad recurrente no aportó argumentos diferentes a los expuestos en la contestación de la demanda, que permitan desvirtuar los fundamentos que hizo el Tribunal.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la accionante, corresponde a la Sala decidir sobre la pretensión de nulidad del siguiente concepto emitido por la Secretaría de Hacienda del Distrito de Bogotá:

“Bogotá D.C., 11 de enero de 2007

(...)

TEMA: *Impuesto de delimitación urbana*

SUBTEMA: *Presupuesto de obra*

Apreciado señor:

De conformidad con los literales b y c del artículo 50 del Decreto Distrital 545 del 2006, compete a este Despacho la interpretación de manera general y abstracta de las normas Tributarias Distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos.

CONSULTA:

*Se consulta sobre los conceptos de presupuesto de obra o construcción de estaciones de suministro de gasolina y gas natural, concretamente si hacen o no parte del presupuesto de obra **los surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible, estudios y planos.***

RESPUESTA:

Antes de absolver su inquietud, hay que indicar que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, es competencia de esta Subdirección la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, en virtud de los literales b y c del artículo 30 del Decreto Distrital 545 de diciembre 29 de 2006.

Recordemos que el hecho generador del impuesto de delimitación urbano (sic) se encuentra previsto en el artículo 71 del Decreto Distrital 352 de 2002⁴³ que prevé:

*“(...) **Hecho Generador.** El hecho generador del impuesto de delimitación urbana es la expedición de la licencia para la construcción, ampliación,*

⁴³ “Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital”

modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Bogotá (...).”

A su turno el artículo 75 del Decreto Distrital 352 de 2002 establece:

*“(...) Base gravable. La base gravable del impuesto de delimitación urbana **es el monto total del presupuesto de obra o construcción.***

La entidad distrital de planeación fijará mediante normas de carácter general el método que se debe emplear para determinar este presupuesto. (...).”

Mediante Resolución 1291 de 1993 proferido (sic) por el DAPD, se fijó (sic) el método para determinar el presupuesto de la obra que sirve de base para liquidar el impuesto de delimitación urbana, y en su artículo 1º señaló:

El presupuesto de la obra de construcción para liquidar el impuesto de delimitación urbana será el que resulte de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y en general, todos los gastos y costos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Los costos a que se refiere este artículo se deben estimar para excavación y preparación de terrenos y construcción de la edificación.

*De la lectura de la disposición antes transcrita conviene precisar que la descripción que hace la norma de los elementos que se deben tener en cuenta para establecer el presupuesto de obra, constituye una referencia enunciativa estando estos factores descritos en términos genéricos, vale decir mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y en general todos los gastos y costos **diferentes a:** adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos, que no harán parte del presupuesto de obra, porque la norma así lo determina.*

*En tal sentido, podemos inferir que por no estar taxativamente enunciado dentro de los componentes que no hace parte del presupuesto de obra, y por no ser extensible a otros factores como sería los enunciados por usted (**surtidores, tanques, dispensadores, bombas, etc.**), deberán ser sumados como integrantes del presupuesto de obra, para efecto de determinar la base gravable del impuesto de delimitación urbana.”*

Previo a resolver lo anterior, la Sala decidirá si el concepto acusado es un acto administrativo susceptible de ser demandado ante esta jurisdicción; toda vez que el análisis de fondo del caso depende de la conclusión a la que se arribe al respecto.

Conforme con la doctrina de esta Corporación⁴⁴, los conceptos que profiere la Administración en respuesta a consultas que han sido formuladas en relación con las materias a su cargo, por regla general no comprometen su responsabilidad “*ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución*”, en los términos del artículo 25 del C.C.A.⁴⁵ Es decir que, a pesar de ser expedidos unilateralmente en ejercicio de la función administrativa, como es la de atender o satisfacer el derecho de petición, en este caso, la respuesta de la Administración a la petición de consulta, per se, no constituye acto administrativo.

Sin embargo, por excepción, y en virtud de norma o regulación especial que así lo señale, tales conceptos, bajo determinadas circunstancias o presupuestos formales, pueden ser obligatorios o vinculantes para decisiones posteriores de las autoridades sobre la materia respectiva a su cargo. Este es el caso de los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda, que de acuerdo con el literal m) del artículo 31 del Decreto 545 de 2006 son de obligatoria aplicación en todas sus actuaciones. De esa forma, estos conceptos, que se expiden como respuesta a las peticiones sobre la interpretación de las normas tributarias del Distrito, son actos administrativos susceptibles de ser examinados por esta jurisdicción.

Precisado lo anterior, se pasa a resolver el fondo del asunto sometido a consideración de esta Sala.

La violación directa de la ley por interpretación errónea ocurre cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero se los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, se los aplica. Es decir, ocurre cuando se le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

La Sala entiende que la inconformidad del demandante radicó en que el Distrito Capital-Secretaría de Hacienda Distrital interpretó erróneamente los artículos 158 del Decreto Ley 1421 de 1993; 1º literal g) de la Ley 97 de 1913; 233 literal b) del Decreto 1333 de 1986 y 1º de la Resolución DADP 1421 de 1993, en la medida que en el concepto acusado afirmó que dentro de los elementos que se deben tener en cuenta para establecer el presupuesto de obra, para efectos del cálculo de la base gravable del impuesto de delimitación urbana, se incluyen **los surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de**

⁴⁴ Consejo de Estado, Sección Primera. Sentencia del 23 de febrero de 2006. Expediente 110010324000200300048-01. Consejero ponente Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta.

⁴⁵ Art. 25. El derecho de petición incluye el de formular consultas escritas o verbales a las autoridades, en relación con las materias a su cargo, y sin perjuicio de lo que dispongan normas especiales.

Estas consultas deberán tramitarse con economía, celeridad, eficacia e imparcialidad y resolverse en un plazo máximo de treinta (30) días.

Las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

combustible, estudios y planos, en los casos de construcción de estaciones de suministro de gasolina.

La Sala estima que el recurso de apelación prospera por las siguientes razones:

- **El impuesto de delineación urbana**

El literal g) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 señala:

***Artículo 1º.-** El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:*

(...)

g. Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción (sic) de los existentes.

A su vez, el literal b) del artículo 233 del Decreto Ley 1333 de 1986 “Código de Régimen Municipal” estableció que los concejos municipales y el Distrito Especial de Bogotá podían crear el impuesto de delineación, organizar su cobro y fijar su destinación. Dispone la norma:

***Artículo 233º.-** Los Concejos Municipales y el Distrito Especial de Bogotá, pueden crear los siguientes impuestos, organizar su cobro y darles el destino que juzguen más conveniente para atender a los servicios municipales:*

b) Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción de los existentes.

Las normas transcritas aluden a la actividad de construir y refaccionar como hecho generador del impuesto. Construir es “fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública.”⁴⁶ Y refaccionar es “restaurar o reparar, especialmente edificios.”⁴⁷

En cuanto a la base gravable para liquidar el impuesto, el artículo 158 del Decreto 1421 de 1993 señaló que sería *el monto total del presupuesto de la obra o construcción*. Para el efecto, le atribuyó competencia a la entidad distrital de planeación para fijar el método que se debe emplear para determinar el presupuesto.

⁴⁶ DRAE

⁴⁷ DRAE

En desarrollo de la anterior competencia, el Departamento Administrativo de Planeación Distrital expidió la Resolución 1291 del 8 de octubre de 1993, que, en el artículo primero⁴⁸, previó que el presupuesto de la obra de construcción para liquidar el impuesto de delineación urbana sería el que resultara de sumar el **costo estimado de la Mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos para la excavación y preparación de terrenos y construcción de la edificación.** Y, expresamente, excluyó los costos de adquisición de terrenos, los financieros, de impuestos, de derechos por conexión de servicios públicos, de administración y de utilidad e imprevistos.

En el caso en examen, el Distrito Capital recurrió la decisión del Tribunal, en cuanto en ésta se afirmó que la base del impuesto de delineación comprende los costos de construcción de una edificación o edificio, y no otros tales como **tanques, bombas, torres de aireación, tuberías de combustibles, dispensadores y demás elementos necesarios para el funcionamiento de una estación de suministro de gasolina**, ya que tales elementos son ajenos y no forman parte de la estructura construida.

Para el Distrito Capital-Secretaría de Hacienda, los anteriores elementos enunciados, inherentes a la construcción de estaciones de servicio, *“adquieren la calidad de inmuebles por accesión, por la adherencia a la tierra con el carácter de permanencia, quedando en virtud de esta incorporación como parte de un todo que no puede dividirse sin detrimento del edificio, razón por la cual deben hacer parte del presupuesto de la obra, ya que **tales elementos no son ajenos y forman parte de la estructura construida.**”*

Ahora bien, el **presupuesto de obra o construcción**, base gravable del impuesto de delineación urbana, de acuerdo con la Resolución 1291/93, está conformado por el costo estimado de la mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos para la **excavación y preparación de terrenos y construcción de edificaciones**; con exclusión de los costos de adquisición de terrenos, los financieros, de impuestos, de derechos por conexión de servicios públicos, de administración y de utilidad e imprevistos.

Cuando la resolución alude a los costos y gastos para la **excavación y preparación de terrenos**, se refiere a aquellas erogaciones en que se incurre para la realización de actividades de adecuación de un terreno para la ejecución de una obra. Concretamente, estas actividades comprenden la limpieza del suelo y el movimiento de tierras por medios manuales o mecánicos.

⁴⁸**Artículo 1º.**- El presupuesto de la obra de construcción para liquidar el impuesto de delineación urbana será el que resulte de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Los costos a que se refiere este artículo se deben estimar para excavación y preparación de terrenos y construcción de la edificación.

Y cuando la resolución alude a los costos para la **construcción de edificaciones**, se entiende a aquellos gastos inherentes a la fabricación o realización de una obra de arquitectura o ingeniería, o, en general, de cualquier obra, hecha con materiales resistentes, y destinada para la habitación humana o para otros usos.⁴⁹

En ese orden, el presupuesto de obra, base gravable del impuesto de delineación urbana, comprende los gastos estimados por mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y demás para las actividades de adecuación de un terreno (limpieza del suelo y movimiento de tierras), y para la realización de una obra de arquitectura o ingeniería, o, en general, de cualquier obra, hecha con materiales resistentes y destinada para la habitación humana o para **otros usos** en dicho terreno.

- **La base gravable del impuesto de delineación urbana en la construcción de estaciones de servicio de combustible.**

Para el caso de las estaciones de servicio automotriz, el artículo 4º del Decreto Ley 4299 de 2005⁵⁰ las define así:

***Estación de servicio automotriz:** Establecimiento en el cual se almacenan y distribuyen combustibles básicos utilizados para vehículos automotores, los cuales se entregan a partir de equipos fijos (surtidores) que llenan directamente los tanques de combustible.*

Dichos establecimientos pueden incluir facilidades para prestar uno o varios de los siguientes servicios: lubricación, lavado general y/o de motor, cambio y reparación de llantas, alineación y balanceo, servicio de diagnóstico, trabajos menores de mantenimiento automotor, venta de llantas, neumáticos, lubricantes, baterías y accesorios y demás servicios afines.

En las estaciones de servicio automotriz también podrá operar venta de GLP en cilindros portátiles, con destino al servicio público domiciliario, caso en el cual se sujetarán a la reglamentación específica que establezca el Ministerio de Minas y Energía. Asimismo podrán funcionar minimercados, tiendas de comidas rápidas, cajeros automáticos, tiendas de vídeos y otros servicios afines a estos, siempre y cuando se obtengan de las autoridades competentes las autorizaciones correspondientes y se cumplan todas las normas de seguridad para cada uno de los servicios ofrecidos.

Las estaciones de servicio también podrán disponer de instalaciones y equipos para la distribución de gas natural comprimido (GNC) para vehículos automotores, caso en el cual se sujetarán a la reglamentación expedida por el Ministerio de Minas y Energía.

⁴⁹ Diccionario de la Real Academia Española.

⁵⁰ Artículo 4º.

De conformidad con la Guía de Manejo Ambiental para las Estaciones de Servicio de Combustible que expidió el entonces Ministerio del Medio Ambiente en el año 1999⁵¹, junto con el Departamento Administrativo de Medio Ambiente del Distrito Capital, la construcción de una estación de este tipo comprende 4 etapas⁵²: i) La Planeación, ii) la Construcción e instalación, iii) La Operación y iv) El Cierre y el abandono.

- 1) En la etapa de **planeación** se analizan variables que tienen como propósito definir la viabilidad técnica, económica y ambiental para el desarrollo e implementación de la infraestructura de una estación de servicio.
- 2) La etapa de **construcción e instalación** tiene como objetivo la organización de las labores de campo y el cumplimiento de requisitos de orden legal indispensables para la construcción e instalación de una estación de servicio.

Esta etapa comprende, además, la instalación de los tanques de almacenamiento⁵³, de las líneas de conducción, de los sistemas de distribución (dispensadores y/o surtidores), de los sistemas de abastecimiento para agua potable, de los sistemas de manejo de aguas residuales, y la señalización y paisajismo.

- 3) En la etapa de **operación** se llevan a cabo una serie de pruebas y calibraciones para garantizar un correcto funcionamiento de los equipos de la estación de servicio.

⁵¹ Puede consultarse en: <http://www.fendipetroleo.com/newweb/images/stories/pdf/guiaambientalparaEDS.pdf>

⁵² De conformidad con el párrafo 1o. del artículo 1º del Decreto 4299 de 2005: “La refinación, almacenamiento, manejo, transporte y **distribución** de los combustibles líquidos derivados del petróleo son considerados servicios públicos.

Por eso, en los considerandos del citado decreto se precisa que “Que los servicios públicos están sometidos al régimen jurídico que fije la ley, son inherentes a la finalidad social del Estado y es deber de este asegurar la prestación eficiente de los mismos para todos los habitantes del territorio nacional;

(...)

Que en virtud del artículo 212 del Código de Petróleos, el transporte y **distribución** de petróleos y sus derivados constituyen un servicio público, razón por la cual las personas o entidades dedicadas a esas actividades deberán ejercerlos de conformidad con los reglamentos que dicte el Gobierno, en guarda de los intereses generales; (...)

Uno de los aspectos que controla el Gobierno es el impacto ambiental de la construcción de las estaciones, de ahí que sea útil para los efectos de la presente sentencia, tener en cuenta la guía ambiental señalada que describe las etapas que se deben tener en cuenta para, precisamente, mitigar ese impacto ambiental.

⁵³ Que comprende la carga, transporte y descarga de tanques; la inspección y pruebas previas a la instalación de los tanques subterráneos; las excavaciones para tanques subterráneos o superficiales; el anclaje de los tanques; las medidas de deflexión de los tanques (calidad de relleno y su compactación); la instalación de los sistemas de conexión secundaria (construcción de diques o muros de contención, bóvedas, geomembranas y tanques de doble pared); la instalación del sistema de desfogue o venteo del tanque y, la instalación del sistema de llenado (boca de llenado, tubería interna del tanque o tubería de llenado).

- 4) La etapa de **cierre y almacenamiento**, sólo en aquellos casos en que existe un cierre temporal o definitivo de la estación de servicio. En esta etapa se realizan una serie de actividades encaminadas a establecer las tareas de limpieza, las labores de remoción de los componentes de la estación y la restauración final.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que la construcción de una estación de suministro de gasolina o gas vehicular, entonces, no sólo comprende la realización de actividades de adecuación de terreno, sino que, además, en la construcción de su infraestructura necesariamente se requiere la realización de actividades y la instalación de elementos propios de este tipo de ingeniería, como es el caso de los tanques de almacenamiento, la instalación de bombas, torres de aireación, tuberías, dispensadores, sumergibles y demás elementos necesarios. Esto porque, como acertadamente lo consideró el Distrito Capital, en el desarrollo de la obra estos elementos se adhieren o incorporan a su infraestructura, a tal punto que sin ellos no se podría construir la estación de suministro como tal y, mucho menos, prestar el servicio de almacenamiento y distribución de combustibles.

En consecuencia, es ajustada a derecho la interpretación que hizo el concepto acusado de los artículos 158 del Decreto Ley 1421 de 1993; 1º literal g) de la Ley 97 de 1913; 233 literal b) del Decreto 1333 de 1986 y 1º de la Resolución DADP 1421 de 1993, en el sentido de que dentro del presupuesto de obra de la construcción de una estación de suministro de gasolina, que a su vez constituye la base gravable del impuesto de delimitación urbana, se incluyan los costos de los elementos a que hizo referencia el concepto demandado, esto es, **los surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible, estudios y planos.**

Por lo anterior, el recurso de apelación prospera y, en consecuencia, se revocará la sentencia apelada. En su lugar, se negarán 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada por las razones esgrimidas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**
Presidente de la Sala

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**
SALVO VOTO

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	18260	Fecha:	26-07-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	William Giraldo Giraldo		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Puede la dirección de impuestos, desconocer los descuentos tributarios aplicados a las declaraciones de renta de los años 1997 y 1998 proveniente de las inversiones realizadas en los mismos años baja el amparo de la llamada ley Páez y solicitar la devolución de dichos beneficios en la declaración de renta del año 2002?

TESIS

Si, para que el demandante, Dimensional De Distribuciones Ltda. pudiera hacerse al beneficio tributario, la inversión debía cumplir con una permanencia de cinco (5) años con el propósito de generar la producción en un 80% desde la zona afectada, con el fin de generar empleo y obtener la recuperación económica de la zona. El fallo del Consejo de Estado considera que el mero hecho de constituir una empresa en la zona mencionada, adquirir un lote y utilizar la razón social para importar mercancía, no se considera inversión.

Ubicación	3	4	5	8	9	13	18					
Pág.(s):												

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación jurídica

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 218 de 1995	Artículos 40, 41 de la Ley 383 de 1997	Artículos 23 del Decreto 2649 de 1993	Decreto 1264 de 1994	Decreto 2422 de 1996
-----------------	--	---------------------------------------	----------------------	----------------------

EXTRACTO

Ubicación	2	4	12	13								
Pág.(s):												

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

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

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00052-01(18260)

Actor: DIMENSIONAL DE DISTRIBUCIONES LTDA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 11 de marzo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que declaró la nulidad parcial de los actos acusados. La sentencia dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000090 del 24 octubre de 2005 y de la Resolución No. 300662006000027 del 31 de octubre de 2006, proferidas por el Jefe de la División de Liquidación y Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos y Aduanas (SIC).

*SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la liquidación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de la sociedad DIMENSIONAL DE DISTRIBUCIONES LTDA. para el año gravable 2002, corresponde a la inserta en la parte motiva de esta providencia.
(...)”*

I) ANTECEDENTES

El 1º de abril de 2003 la sociedad Dimensional de Distribuciones Ltda. presentó la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2002, corregida

con la declaración presentada el 16 de marzo de 2004, en la que se registró un saldo a pagar de \$28.242.000.

Mediante Requerimiento Especial No. 900001 del 8 de febrero de 2005 la Administración le propuso al contribuyente la modificación de la liquidación privada del año gravable 2002, para que reintegrara el descuento tributario solicitado en las declaraciones de renta correspondiente a los años 1997 y 1998 por el beneficio tributario consagrado en la Ley Páez.

El 24 de octubre de 2005 la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000090, por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2002, en el sentido de determinar como mayor valor del saldo a pagar los descuentos tributarios solicitados por el contribuyente en sus declaraciones de renta de los años gravables 1997 y 1998 por el valor de \$142.840.000 e imponer sanción por inexactitud en la suma de \$230.600.000.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 300662006000027 del 31 de octubre de 2006, que confirmó la decisión recurrida.

1. II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Dimensional de Distribuciones Ltda., solicitó:

“Presento ante el Honorable Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión Renta Sociedades No. 300642005000090 del 24 de octubre de 2005 y la Resolución No.300662006000027 del 31 de octubre de 2006, dictada por el Jefe de la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de Personas Jurídicas de Bogotá.

(...)

En consecuencia se demanda de ese H. Tribunal se determine el valor total del saldo a pagar”

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

Violación de los artículos 565 del Estatuto Tributario, y 45 del Código Contencioso Administrativo

La notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se realizó en forma irregular, toda vez que el edicto se desfijó antes que venciera el término establecido para ello en los artículos 565 del Estatuto Tributario y 45 del Código Contencioso Administrativo.

En efecto, la citación para la práctica de la notificación personal fue introducida por correo el 4 de noviembre de 2006, el cual es un día no hábil para laborar en las oficinas de la DIAN. Que, por lo anterior, el contribuyente tenía para notificarse personalmente desde el 7 hasta el 21 de noviembre de dicho año; no obstante la Administración fijó el edicto desde el 17 de noviembre hasta el 29 de noviembre de 2006, vulnerando los términos legales establecidos en la ley para resolver los recursos.

La Administración con fundamento en el Concepto No. 074147 de 2002 ordenó la desfijación del edicto, para realizar la notificación personal el 29 de noviembre de 2006 cuando los términos exigidos en la ley ya habían precluído.

Violación de los artículos 742, 744, 746 y 769 del Estatuto Tributario, en armonía con el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil

La Administración desconoció el valor probatorio de los documentos que aportó el contribuyente como prueba de las inversiones exigidas en el artículo 40 de Ley 383 de 1997 para obtener el beneficio tributario, los cuales están conformados por la Escritura Pública No. 2695 de 1997, con la cual se constituye la sociedad Industrias Nhitan Ltda., la Escritura Pública 2866 de 1998, en la que consta la inversión que

recibió la mencionada empresa por parte de Dimensional de Distribuciones Ltda., la respuesta presentada al acta de visita en la que se informa que la inversión también se destinó a la adquisición de algunos inventarios, y la certificación del contador público en la que consta el origen y el valor de la inversión.

Los mencionados escritos gozan de presunción de veracidad en razón de que no fueron tachados de falsos en su contenido.

Violación del artículo 40 de la Ley 383 de 1997

La sociedad cumplió con lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, como se demuestra en la Escritura Pública No. 2864 de 1998 en la que consta que Industrias Nhitan Ltda. recibió de su socio Dimensional de Distribuciones Ltda., a título de inversión, la suma de \$270.000.000, la cual fue materializada en el plazo otorgado en la Resolución No.001 de 2000 por la Administración de Impuestos de Popayán.

La totalidad de la inversión efectuada por la sociedad fue destinada por Industrias Nhitan Ltda. a la compra de un lote de terreno, como se prueba con la Escritura Pública 2866 de 1998, y en el año 2001, a la adquisición de maquinarias. Además, se realizaron pagos a profesionales, a la empresa Cafesalud y a la Tesorería Municipal de Santander de Quilichao.

No obstante que Industrias Nhitan Ltda. realizó todos los trámites necesarios establecidos en la Ley 218 de 1995 para acceder al beneficio tributario, ante la negativa de la Corporación Regional del Cauca para otorgarle la licencia ambiental, le fue imposible continuar las construcciones en el predio.

Las anteriores pruebas demuestran que Dimensional de Distribuciones Ltda. conservó la inversión de capital que realizó en el patrimonio de Industrias Nhitan Ltda. por más de 5 años.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

La sociedad no incurrió en los supuestos de que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario, y, por el contrario, los descuentos tributarios solicitados en las declaraciones de renta de los años 1997 y 1998 cumplieron con los requisitos establecidos en la ley.

Las declaraciones tributarias de los años 1997 y 1998, en las que se solicitaron los descuentos amparados en la Ley Páez, se encuentran en firme por haber vencido el término de revisión previsto en el artículo 41 de la Ley 383 de 1997.

En todo caso, el reintegro de los beneficios tributarios no está contemplado como elemento constitutivo de inexactitud en la enumeración taxativa que dispone el artículo 647 del Estatuto Tributario.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La sociedad demandante no tiene derecho al beneficio tributario consagrado en la Ley 218 de 1995, que fue llevado como descuento en las declaraciones de renta, toda vez que al no existir prueba de la realización de las actividades productivas y del incremento sustancial de empleo en la zona afectada, no se encuentra demostrada la materialización de la inversión.

Las escrituras públicas solo prueban la constitución de la empresa Industrias Nhitan Ltda. y la compra del inmueble, pero no la realidad de la inversión, requisito indispensable para acceder al beneficio del descuento tributario, el cual exige que la inversión produzca un enriquecimiento a una sociedad establecida en la zona afectada, por el término mínimo de 5 años.

La demandante acepta el incumplimiento de los anteriores requisitos cuando sostiene que la empresa receptora de la inversión no realizó actividades productivas en la zona afectada porque no se le concedió licencia ambiental. Además se encuentra demostrado que esta autorización fue negada por cuanto la sociedad interesada no atendió los requerimientos hechos por la Corporación Autónoma Regional del Cauca.

La Administración valoró cada uno de los documentos allegados, pero al verificar que no probaban la realidad de la inversión, le solicitó al contribuyente que allegara las pruebas idóneas que demostraran la materialización y permanencia de la misma, y la compra de mercancías.

Si bien la sociedad allegó el recibo de caja No. 003, este documento no está respaldado con los comprobantes internos y externos, como tampoco cumple con los requisitos establecidos en los artículos 23 del Decreto 2649 de 1993 y 744 del Estatuto Tributario. Además, la fecha del comprobante es anterior a la de constitución de la sociedad que lo emite, y no se verifica la persona que recibió el dinero.

Las declaraciones de importación de mercancías allegadas por el contribuyente, demuestran que éstas fueron nacionalizadas en las ciudades de Bogotá D.C. y Buenaventura, pero no demuestran la inversión, la fecha y forma de pago.

En general, no se encuentra acreditado que la compra del bien se hubiere realizado con los aportes entregados por Dimensional de Distribuciones Ltda.

Para obtener el beneficio tributario, la responsabilidad de la sociedad inversionista no se limita a realizar la inversión, sino que debe velar porque los dineros entregados a la receptora sean empleados para adquirir los bienes señalados en la Ley 218 de 1995, en el término legal.

La Administración notificó en debida forma la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, puesto que citó al contribuyente para la práctica de la notificación personal, y debido a que éste no compareció, procedió a notificarlo por edicto, término en el cual se hizo presente el representante legal de la sociedad, y por ello se levantó acta de notificación personal, cumpliéndose con el cometido de poner en conocimiento de la empresa la decisión administrativa.

La sanción por inexactitud es procedente, toda vez que la actuación del contribuyente se encuadra en los supuestos establecidos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, como es que en las declaraciones tributarias efectuó un descuento al que no tenía derecho.

2. IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, mediante providencia del 11 de marzo de 2010, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Cualquier irregularidad que se hubiere presentado en la notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, se subsanó cuando el contribuyente compareció a notificarse del acto administrativo en el término establecido en la ley.

Para la vigencia gravable de 1997 no se encontraba vigente la Ley 383 de 1997, con la cual se estableció que el incumplimiento de las obligaciones de la sociedad receptora de la inversión generaba para el inversionista la pérdida del beneficio

tributario. Por tanto, esta disposición no puede aplicarse a la sociedad para los descuentos solicitados en el año 1997.

Teniendo en cuenta que el predio adquirido con la inversión no pudo construirse y que las maquinarias adquiridas no se utilizaron dado que la empresa Industrias Nhitan Ltda. nunca entró en funcionamiento, es claro que no se materializó la inversión, y por ende, para el año de 1998 los descuentos solicitados no son procedentes.

En el presente caso, se configura una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente en cuanto a lo que se entiende por la materialización de la inversión. Por tanto, se debe levantar la sanción por inexactitud.

3. V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes demandante y demandada impugnaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Parte demandante

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó de manera irregular, toda vez que la sociedad solo tuvo 7 días para notificarse personalmente, y 9 para notificarse por edicto, y no 10 días en cada caso, como lo establece el artículo 565 del Estatuto Tributario. La Administración, con fundamento en el Concepto No. 074147 de 2002, ordenó la desfijación del edicto para realizar la notificación personal, no obstante que los términos exigidos en la ley ya habían precluído.

El artículo 41 de la Ley 383 de 1997 establece que cuando la sociedad receptora de la inversión no hubiere destinado la totalidad de la inversión en la forma y plazos establecidos en el artículo 40 *ibídem*, como es el caso de Industrias Nhitan Ltda., la Administración tiene el término de 3 años para revisar las declaraciones tributarias.

No obran en el expediente las liquidaciones oficiales de revisión de las declaraciones de renta de las vigencias gravables 1997 y 1998. Por tanto, estas liquidaciones privadas se encuentran en firme.

La sociedad conservó la inversión por más de 5 años, hecho que se encuentra probado con las Escrituras Públicas Nos. 2695 de 1997 y 197 de 2004, y en el acta de liquidación de la sociedad, en la cual se indica la inversión de capital de cada socio.

Parte demandada

Antes de la expedición de la Ley 383 de 1997, la Ley 218 de 1995 y el artículo 6º del Decreto 1264 de 1994 establecían como requisito para obtener el beneficio tributario, que el contribuyente inscribiera sus libros contables y demostrara que cumplía con la condición de generar el 80% de la producción en la zona afectada.

A su vez, estas normas otorgaron a la Administración la facultad para desconocer el beneficio tributario cuando verificara que las sociedades creadas eran ficticias o simulaban la realización de operaciones. Por tanto, en ejercicio de dicha potestad podía establecer la realidad de los hechos consignados en las declaraciones tributarias, y la materialización de la inversión.

La inversión no se mantuvo por el término de 5 años, toda vez que la empresa Industrias Nhitan Ltda. nunca entró en operación, y agregó que el contribuyente tampoco aportó certificación del revisor fiscal o del contador público en la que constara que se había realizado una inversión en una nueva empresa, la fecha del

período productivo, el monto de la inversión efectuada y la renta exenta determinada.

El beneficio tributario debía estar sujeto al cumplimiento del fin para el que fue establecido. De esta manera, si las normas buscaban la inversión en la zona afectada por el sismo, con el fin de generar empleo y obtener la recuperación económica, es claro que la sociedad contribuyente no cumplió con este cometido.

En el presente caso no se configura una diferencia de criterios, sino la utilización de formas jurídicas para acceder a beneficios tributarios a los que el contribuyente no tenía derecho. Por tanto, es procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

4. VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la demanda, y en el recurso de apelación interpuesto.

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación interpuesto.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 11 de marzo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial Renta Sociedades No. 300642005000090 del 24 de octubre de 2005, y de la Resolución No. 300662006000027 del 31 de

octubre de 2006, por medio de las cuales se determinó el impuesto sobre la renta a cargo de Dimensional de Distribuciones Ltda. por el año gravable 2002.

En primer lugar la Sala analizará si la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada en debida forma. En el caso que se demuestre la legalidad de dicha notificación, se estudiará si es procedente (i) el reintegro del descuento tributario solicitado por el contribuyente en los años 1997 y 1998, y (ii) la imposición de la sanción por inexactitud.

1. Notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues así se dan a conocer éstas a los administrados, para que puedan ejercer su derecho de defensa; a su vez, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios.

Respecto de la obligación de notificar los actos administrativos, y la forma de hacerlo, los artículos 565 y 732 del Estatuto Tributario, normativa especial, establecen:

“ARTÍCULO 565. Forma de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

ARTICULO 732. TERMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS. La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

De conformidad con lo anterior, el recurso de reconsideración debe resolverse por la Administración dentro del año siguiente a su interposición. La resolución que resuelve este recurso debe notificarse personalmente, o en subsidio por edicto.

La notificación personal se practica por el funcionario de la Administración en la oficina de impuestos respectiva, dentro de los 10 días siguientes a la introducción al correo del aviso de citación⁵⁴. En desarrollo de esta diligencia deberá suministrar un ejemplar del acto administrativo al interesado y levantar un acta en la que conste la respectiva entrega.

La notificación por edicto procede cuando a pesar de habersele enviado al contribuyente la citación a la dirección de ley, para lograr su comparencia, éste no se hace presente para llevar a cabo la notificación personal de los actos que deciden los recursos. Toda vez que no existe una regulación en el Estatuto Tributario sobre el término de fijación del edicto, se debe dar aplicación a las normas generales que regulan el procedimiento administrativo, en aplicación del inciso 2º del artículo 1º del Código Contencioso Administrativo.

En tales condiciones, para regular el vacío normativo existente en la legislación tributaria, en cuanto al término de fijación del edicto, resulta pertinente la aplicación del artículo 45 del Código Contencioso Administrativo que señala que debe hacerse por el término de 10 días

Al respecto se observa que el 23 de diciembre de 2005 el representante legal de la sociedad Dimensional de Distribuciones Ltda., presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000090 del 24 de octubre de 2005⁵⁵. Por tanto, el término para resolverlo vencía el 23 de diciembre de 2006.

⁵⁴ Artículo 565 *ibidem*

⁵⁵ Fls 373-376 c.a.

Consta en el expediente administrativo que el 4 de noviembre de 2006 se introdujo por correo el aviso citatorio para la práctica de la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración⁵⁶, día éste que no era hábil por ser sábado.

A ese respecto, el artículo 62 de la Ley 4ª de 1913 “Código del Régimen Político y Municipal” establece que en los plazos de días que señalen las leyes se entienden suprimidos los feriados y vacantes, a menos que se exprese lo contrario.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el 4 de noviembre de 2006 correspondió a un día no hábil, el término de 10 días para la práctica de la notificación personal comenzaba a correr desde el día hábil siguiente, esto es, el 7 de noviembre (martes), y se cumplió el 21 de noviembre de 2006. Por tanto, el edicto debió fijarse el 22 de noviembre, y no el 17 de noviembre del año en mención como lo efectuó la Administración⁵⁷.

De esta manera, el edicto debió permanecer en un lugar visible durante los 10 días que prevé el artículo 45 del Código Contencioso Administrativo, y desfijarse el 5 de diciembre del 2006 y no el 29 de noviembre de 2006⁵⁸.

De conformidad con lo expuesto, es evidente que la notificación por edicto de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se surtió en la forma establecida por el artículo 45 del Código Contencioso Administrativo. No obstante lo anterior, advierte la Sala que el día 29 de noviembre de 2006 el contribuyente compareció ante las oficinas de la DIAN y se le hizo entrega del acto administrativo demandado⁵⁹.

⁵⁶ Fls 40-41 c.p.

⁵⁷ Fl 381 y 398 vuelto c.a.

⁵⁸ Fl 381 vuelto c.a.

⁵⁹ Fl 383 c.a.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el contribuyente tuvo conocimiento del acto administrativo el 29 de noviembre de 2006 y que el término para resolver el recurso de reconsideración venció el 23 de diciembre de 2006, es claro que este acto se resolvió dentro del término legal y que no se violó el derecho al debido proceso respecto de la parte demandante.

En consecuencia, no procede el cargo.

2. Reintegro del beneficio tributario

La demandante sostiene que en los años 1997 y 1998 realizó inversiones en la sociedad Industrias Nhitan Ltda., las cuales fueron utilizadas en la compra de un lote de terreno en el Municipio de Santander de Quilichao, y en la adquisición de inventarios, respectivamente⁶⁰. Que por lo anterior, cumplió con los requisitos consagrados en la Ley Páez para llevar el valor de las inversiones como descuento tributario.

Para la Administración, el contribuyente no demostró la existencia y materialización de la inversión llevada como descuento tributario en los años 1997 (\$78.840.000) y 1998 (\$64.000.000), bajo el amparo de la Ley Páez. Por tal razón, estos valores deben ser reintegrados como un mayor valor del saldo a pagar en la declaración de renta correspondiente al año en que se hizo el descuento.

Sobre el requisito de materialización de la inversión, esta Sala se ha pronunciado⁶¹ en el sentido de que antes de la vigencia de la Ley 383 de 1997, las normas que regulaban los beneficios tributarios de la Ley Páez (Decreto 1264 de 1994, Ley 218 de 1995 y el Decreto 2422 de 1996), no previeron disposición alguna que sancionara al inversionista con la pérdida de estos beneficios consagrados a su favor, por el

⁶⁰ FI 50-51 c.a.

⁶¹ Sentencias de 21 de octubre de 2010, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 17033; de 26 de octubre de 2009, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas expediente 16665; y de 18 de junio de 2009, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, expediente 15540.

incumplimiento de las obligaciones inherentes a la sociedad receptora. Tampoco estaba previsto término alguno para la materialización de la inversión.

En cuanto a la aplicación de la Ley 383 de 1997⁶², se indicó que en virtud del principio de irretroactividad tributaria⁶³ y en atención a que la norma regula aspectos concernientes al impuesto sobre la renta, ésta solo rige para las inversiones efectuadas a partir del año gravable siguiente a su vigencia, esto es, el año 1998.

De conformidad con lo expuesto, las normas aplicables para determinar la procedencia del beneficio tributario, son las que se encontraban vigentes en la fecha en que el contribuyente realizó la inversión, y que para el año 1997 corresponden a la Ley 218 de 1995 y el Decreto 2422 de 1996.

El artículo 5º de la Ley 218 de 1995, señala:

“ARTÍCULO 5o. *Cuando se efectúen nuevas inversiones por empresas domiciliadas en el país, el monto del desembolso será deducible de la renta del ente inversionista.*

PARÁGRAFO. *Las utilidades líquidas o ganancias ocasionales obtenidas durante un período y las inversiones que una empresa nacional o extranjera realice en los municipios señalados en el artículo 1o. de esta Ley durante los cinco (5) años siguientes a 1994, constituye renta exenta por igual monto al invertido, para el período gravable siguiente.*

En caso de que las nuevas empresas establecidas generen pérdidas, la exención se podrá solicitar en los períodos gravables siguientes hasta completar el ciento por ciento (100%) del monto invertido.

El inversionista podrá optar por aplicar el valor invertido como un menor valor del impuesto por pagar o como renta exenta. En ningún caso podrá aplicarlo simultáneamente a ambos rubros.

El artículo 9º del Decreto 2422 de 1996, dispone:

⁶² Diario Oficial No. 43.083, de 14 de julio de 1997

⁶³ Artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

ARTÍCULO 9o. Se entiende como nueva inversión la colocación de capital, representado en planta y equipo o en inventarios de materias primas para elaboración, realizada durante los cinco (5) años siguientes a 1994, en nuevos proyectos productivos o en ampliaciones significativas que aumenten la capacidad productiva en por lo menos un treinta por ciento (30%) de la existente a 22 de noviembre de 1995, en alguno de los municipios de la zona afectada, cuyo proyecto de ampliación deberá ser aprobado previamente por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva.

Las inversiones en efectivo, títulos valores u otros activos monetarios, sólo se tendrán en cuenta para el otorgamiento de los beneficios previstos en la Ley 218 de 1995, a partir de la fecha en que se conviertan en activos productivos. En ningún caso se aceptará como nueva inversión, la que corresponda al simple traslado o reubicación de empresas o activos.

PARÁGRAFO 1o. Las nuevas inversiones que se realicen en activos fijos productores de renta, en las empresas ubicadas en los municipios de la zona afectada, podrán tratarse como renta exenta o como menor valor del impuesto por pagar, en el periodo gravable siguiente a aquel en el cual se realiza la inversión, cuando se generen utilidades en las nuevas empresas instaladas o en las empresas preexistentes en las que se produzcan ampliaciones significativas. Si las nuevas empresas establecidas generan pérdidas, la exención se podrá solicitar en los períodos gravables siguientes hasta completar el cien por ciento (100%) del monto invertido.

Las nuevas inversiones podrán tratarse como deducción, en el periodo en el cual se realice el desembolso.

PARÁGRAFO 2o. De acuerdo con el artículo 5o de la Ley 218 de 1995, el contribuyente tiene derecho a escoger el mecanismo para gozar de los beneficios tributarios derivados de las inversiones, siempre que estas se realicen en los municipios señalados en el artículo 1o de dicha ley. Para estos fines, los beneficios tributarios consagrados en el artículo que se reglamenta son excluyentes entre sí, y tienen un efecto equivalente.

PARÁGRAFO 3o. Las inversiones que se realicen deben conservarse por un término de cinco (5) años. El contribuyente que no conserve su inversión por el término previsto en este párrafo, deberá reintegrar en el año del incumplimiento los beneficios obtenidos en desarrollo de la Ley 218 de 1995, sin perjuicio de las sanciones consagradas en el "Estatuto Tributario".

PARÁGRAFO 49. Para efectos fiscales no habrá lugar a la deducción por depreciaciones o amortizaciones, respecto de inversiones en activos fijos que hubieren sido solicitadas como deducibles, como renta exenta o como menor valor del impuesto a pagar".

De lo previsto en las citadas normas, puede concluirse que para la viabilidad del beneficio del descuento tributario solicitado por el inversionista en el año de 1997, se requieren tres presupuestos a saber: (i) que la inversión sea real, es decir, que se utilice en la instalación de una nueva empresa ubicada en la zona afectada, o en la ampliación, o adquisición de planta equipo o inventario de materias primas, significativos, para las empresas preexistentes; (ii) que se conserve la inversión por un término mínimo de cinco (5) años, esto es, que el inversionista no retire la inversión antes de cumplirse dicho término, so pena de ser obligado a reintegrar el valor del beneficio tributario obtenido en el año en que ocurra el incumplimiento, y iii) si la nueva inversión se hizo en efectivo, en títulos valores o en otros activos monetarios, el beneficio depende de que se conviertan en activos productivos.

Por lo anterior, y, dado que la demandante debía acatar los presupuestos establecidos en la ley conforme a las disposiciones citadas, la Sala procederá a verificarlos en el expediente.

Con la Resolución No. 16 del 15 de abril de 1998, la Administración de Impuestos de Popayán reconoció como nueva a la empresa Industrias Nhitan Ltda., para efectos de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 218 de 1995⁶⁴, siempre y cuando desarrolle el objeto social y la actividad económica informada⁶⁵.

La empresa Industrias Nhitan Ltda., fue constituida mediante Escritura Pública No.

⁶⁴ **ARTÍCULO 12.** La instalación de nuevas empresas y las ampliaciones significativas en empresas establecidas en la zona afectada por el fenómeno natural a que se refiere esta Ley, podrán ser de carácter nacional, binacional y multinacional (...)

PARÁGRAFO. Para los efectos establecidos en esta Ley, se entiende por instalación de nueva empresa aquel la que se constituya dentro de los cinco (5) años posteriores a la promulgación de la presente Ley, para lo cual el empresario deberá manifestar ante la Administración de Impuestos respectiva, la intención de establecerse en la zona afectada, indicando el capital, lugar de ubicación y demás requisitos que mediante reglamento, establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

⁶⁵ FI 124-125 c.a.

2695 del 23 de diciembre de 1997⁶⁶ con un capital de \$150.000.000, dividido en 150.000 cuotas con valor nominal de \$1.000:

Socio capitalista	No. de cuotas	Valor
<i>Miguel Ángel Poveda Mesa</i>	20.000	20.000.000
<i>Lauroro Selly Sánchez Durán</i>	20.000	20.000.000
Dimensional de Distribuciones Ltda.	110.000	110.000.000
<i>Totales</i>	<i>150.000</i>	<i>\$150.000.000</i>

En este documento no se dejó constancia de que el capital se encontrara suscrito y pagado por los accionistas. Por tanto, no existe certeza de que en el año de 1997 éste fue efectivamente pagado por los socios, entre ellos la sociedad demandante.

Según certificación del Contador Público de la empresa Industrias Nhitan Ltda. del 12 de agosto de 2003, la sociedad Dimensional de Distribuciones Ltda. efectuó en el año de 1997 un inversión por la suma de \$110.000.000⁶⁷. Sin embargo se observa que este certificado fue constituido después de iniciado el proceso de determinación del impuesto, y no contiene ningún detalle sobre la forma en que se hizo la inversión. Tampoco se acompañaron como respaldo a esta certificación documentos que acreditaron que la inversión se hizo, en efectivo, en títulos valores o en otro activo monetario.

Si bien en la Escritura Pública No. 2866 del 31 de diciembre de 1998 se protocolizó el contrato de compraventa por el cual las sociedades Desarrollos Técnicos de Colombia Ltda., Compañía Páez del Cauca S.A., y Páez S.A. le vendieron a la sociedad Industrias Nhitan Ltda. un predio ubicado en el Municipio de Santander de Quilichao por la suma de \$119.000.000⁶⁸, no existe ningún elemento probatorio que ligue este negocio jurídico a la inversión que se dice realizara la demandante, y además un predio que adquiriera una nueva empresa, per se no es un activo productivo.

⁶⁶ FI 134-139 c.a.

⁶⁷ FI 74 c.a.

⁶⁸ FI 126-132 c.a

Aunado a lo anterior, se advierte que en la respuesta al Requerimiento Ordinario No. 300632003000708 del 29 de julio de 2003⁶⁹ el contribuyente indicó que las inversiones del año de 1997 se utilizaron por parte de la sociedad Nhitan Ltda. para la compra del inmueble y el pago de arrendamientos, gastos legales, seguros, servicios, impuestos y diversos⁷⁰. Así mismo, con la respuesta al Requerimiento Especial No. 900001 del 8 de febrero de 2005⁷¹, anexó diversas facturas, todas a cargo de Industrias Nhitan Ltda., por concepto de venta de tiquetes, estudio de suelos bodega El Paraíso, proyecto arquitectónico, anticipo de diseño de las instalaciones eléctricas interiores, proyecto de media tensión, anticipo cálculo estructural, impuesto ordenamiento, diseño instalaciones hidrosanitarias, y seguridad social⁷², lo que no permite acreditar que la nueva inversión si se realizó y dio lugar a la creación de activos productivos.

En el expediente se practicó un dictamen pericial⁷³, en el cual se anexaron diversos documentos, que según el perito demuestran que la sociedad realizó inversiones en la empresa Industrias Nhitan Ltda. Estos documentos corresponden al recibo de caja No. 003 (\$110.000.000), recibo de consignación (41.000.000), cheques del Banco Industrial Colombiano que suman \$41.000.000, la Escritura Pública No.2866 de 1998, y el Libro oficial de contabilidad de la sociedad Dimensional de Distribuciones Ltda.

En el recibo de caja No. 003 del 10 de diciembre de 1997, no se advierte que persona o sociedad recibe de la sociedad Dimensional de Distribuciones Ltda., por concepto de aporte social, la suma de \$110.000.000 pesos⁷⁴.

Es importante señalar que si bien el perito relaciona un recibo de consignación por

⁶⁹ FI 73 c.a.

⁷⁰ FI 142-143 c.a

⁷¹ FI 168-177 c.a.

⁷² FI 260 y 204-214 c.a.

⁷³ Cuaderno anexo

⁷⁴ FI 60 c. dictamen pericial

la suma de \$41.000.000, este no fue anexado con el dictamen pericial, razón por la cual no puede ser valorado probatoriamente.

En cuanto a los cheques del Banco Industrial Colombiano, se observa que el beneficiario es la empresa Industrias Nhitan Ltda. pero fueron fechados el 15 y 31 de diciembre de 1998⁷⁵, respectivamente. Además, no es legible el nombre del girador.

Respecto del libro de inventarios y balance de Dimensional de Distribuciones Ltda⁷⁶ y el libro diario resumido⁷⁷, se encuentra que éstos no están respaldados con los comprobantes que los justifiquen, es decir, no se allegó el comprobante que registre el ingreso a Industrias Nhitan Ltda. de la inversión de la demandante.

Solo en el Acta No. 5 del 31 de diciembre de 1998, protocolizada en la Escritura Pública No. 2864 de la misma fecha y mediante la cual se aprobó el aumento del capital social de la empresa Industrias Nhitan Ltda., se indicó que el capital social se encontraba pagado⁷⁸. No obstante, esta afirmación se realiza en el año de 1998, sin que se tenga certeza de qué aportes se efectuaron en el año de 1997.

En ese sentido, se encuentra que demostrado que no es procedente el descuento tributario solicitado por el contribuyente en el año de 1997, y por ende, es procedente que la Administración lo llevé como un mayor valor a pagar en la declaración de renta del año 2002.

Ahora bien, para establecer la procedencia de los descuentos tributarios declarados en el año de 1998, se deben tener en cuenta las modificaciones que realizó la Ley 383 de 1997:

⁷⁵ Fl 52-59 c. dictamen pericial

⁷⁶ Fl 65-85, y 214-337c. dictamen pericial

⁷⁷ Fl 87-172 y 185-212 c. dictamen pericial

⁷⁸ Artículo 5º del Acta No. 5 del 31 de diciembre de 1998. Fl 85 c.p.

“ARTICULO 39. *Modifica el artículo 5º de la Ley 218 de 1995. Las empresas domiciliadas en el país que realicen durante los cinco años siguientes a 1994, inversiones de capital en efectivo en el patrimonio de las empresas determinadas en el artículo 2º del Decreto 1264 de 1994, podrán optar en el período gravable en el cual efectuó la inversión, por uno de los siguientes beneficios tributarios:*

a) Descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones que haya efectuado en las empresas determinadas en el artículo 2º del Decreto 1264 de 1994;

b) Deducir de la renta el ciento quince por ciento (115%) del valor de las inversiones que haya efectuado en las empresas determinadas en el artículo 2º del Decreto 1264 de 1994.

PARAGRAFO. *Los beneficios aquí previstos son excluyentes. La solicitud concurrente o complementaria de los beneficios basada en el mismo hecho, ocasiona la pérdida de los dos beneficios solicitados, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar”.*

ARTICULO 40. *Las empresas determinadas en el artículo 2º del Decreto 1264 de 1994, receptoras de inversiones, deberán destinar la totalidad de los recursos de capital correspondientes a la inversión recibida, a la adquisición de planta, equipo, inventarios de materias primas y demás activos que se relacionen directamente con el desarrollo del objeto social, dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha en la cual los inversionistas hayan efectuado la inversión de capital.*

Cuando las condiciones técnicas y operativas de la empresa receptora de la inversión requieran la utilización de un término mayor al previsto en el inciso anterior, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente podrá ampliarlo mediante acto motivado, teniendo en cuenta las circunstancias específicas demostradas por la empresa. En ningún caso, dicha ampliación podrá ser superior al período improductivo señalado por el reglamento.

En el evento de que la empresa receptora de la inversión no destine la totalidad de la inversión recibida, en la forma y plazo previstos en el presente artículo, o el inversionista no conserve la inversión de capital que realice en el patrimonio de las empresas determinadas en el artículo 2º del Decreto 1264 de 1994, por lo menos durante cinco años, el inversionista deberá reintegrar en la declaración de renta correspondiente al año gravable en el cual se produzca el incumplimiento del destino de la inversión, el valor de los beneficios tributarios obtenidos en virtud de la Ley 218 de 1995 que corresponde a la parte no invertida, más los intereses moratorios por cada mes o fracción de mes calendario, calculados sobre dicho valor desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar, correspondiente al año gravable en el cual se hizo uso del beneficio, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

PARAGRAFO. Para los efectos previstos en este artículo, el reintegro de los beneficios consistirá en su utilización como renta líquida por recuperación de deducciones, cuando ha sido tratada como deducción y como mayor valor del saldo a pagar o menor valor del saldo a favor, cuando ha sido tratada como descuento tributario”.

Como se observa, la Ley 383 de 1997 estableció nuevos beneficios tributarios, por lo que el inversionista podía optar en el mismo período gravable en el cual efectuó la inversión, por i) el descuento tributario del 40% del valor de las inversiones, o ii) la deducción del 115% del valor de las inversiones.

Además, condicionó la procedencia de estos beneficios tributarios al cumplimiento de las obligaciones inherentes a la sociedad receptora, que consisten en la destinación de la inversión en la forma y plazos previstos en la norma. Y, reiteró que la inversión debía permanecer por el término de 5 años.

Conforme con lo anterior, para acceder al beneficio tributario en el año de 1998 la inversión debía cumplir con los requisitos de realidad, materialización y permanencia.

En el sub examine, se observa que el Acta No. 05 del 31 de diciembre de 1998, protocolizada mediante Escritura Pública No. 2864 del 31 de diciembre de 1998⁷⁹, aprobó el aumento de capital social de la empresa, para lo cual la sociedad Dimensional de Distribuciones Ltda. aceptó cancelar la suma de \$160.000.000. Así mismo en el artículo 5º se indicó:

Artículo 5º. *El capital de la sociedad totalmente pagado es la suma de Trecientos veinte millones de pesos Mcte (\$320.000.000), que se dividen en 320.000 cuotas de un valor nominal de un mil pesos cada una (\$1.000.00) el cual ha sido pagado en efectivo y se encuentra distribuido entre los socios de la siguiente forma:*

Socio	aportes	porcentaje
--------------	----------------	-------------------

⁷⁹ FI 80-83 c.p.

<i>Miguel Ángel Poveda Mesa</i>	25.000.000	7.81%
<i>Lauro Roselly Sánchez Durán</i>	25.000.000	7.81%
<i>Dimensional de Distribuciones Ltda</i>	270.000.000	84.38%
<i>Gran total</i>	150.000.000	100.00%

Si bien esta acta fue elevada a escritura pública, no se encuentra el soporte en el que conste el pago efectivo del aporte social.

Con la certificación del Contador Público de la sociedad Industrias Nhitan Ltda. del 12 de agosto de 2003⁸⁰, no se demuestra que la inversión fue real, toda vez que ésta no fue respaldada con los soportes externos e internos en los que conste el pago de esta inversión, así como tampoco el hecho de su permanencia.

Sostiene el demandante que la realidad de la inversión realizada en el año 1998, y su materialización, se encuentran demostradas con la importación de inventarios que realizó la empresa Industrias Nhitan Ltda. a fin de que fueran utilizados en la zona afectada. Para demostrar dicha afirmación aportó como prueba varias declaraciones de importación a nombre del importador Industrias Nhitan Ltda.⁸¹.

Estima la Sala que las mencionadas declaraciones demuestran la importación de la mercancía, pero no la utilización de esas mercancías para generar activos productivos, o por lo menos para cumplir con el objeto social de la nueva empresa.

Aunado a lo anterior, se advierte que en respuesta al requerimiento ordinario No. 300632003000708⁸² del 29 de julio de 2003, la demandante afirma que las inversiones que efectuó en el año de 1998 se utilizaron por parte de Industrias Nhitan Ltda. para el pago de arrendamientos, gastos legales, seguros, servicios, impuestos, gastos de viaje, contribuciones, afiliaciones, gastos operaciones de administración, libros, suscripciones, periódicos, gastos de representación, elementos de aseo, y cafetería, útiles, papelería, fotocopias, combustibles y

⁸⁰ FI 74 c.a.

⁸¹ FIs 75-122 c.a.

⁸² FI 730 c.a.

lubricantes, taxis, buses, casino y restaurante, parqueaderos, servicio de vigilancia, gastos varios, ajustes por inflación, y gastos operacionales ventas, los cuales ascienden a un total de \$213.661.314⁸³, gastos que no guardan ninguna relación con la creación de activos productivos.

Si bien con la respuesta al Requerimiento Especial No. 900001 del 8 de febrero de 2005⁸⁴, el contribuyente anexó diversas facturas⁸⁵, también lo es que todas están a cargo de la empresa Industrias Nhitan Ltda., que no cumplió el objeto social para el cual fue constituida.

En este punto se reiteran los argumentos expuestos respecto al dictamen pericial y los documentos que fueron allegados con el mismo.

Así las cosas, se advierte que el demandante no demostró la materialización de la supuesta inversión, puesto que en el expediente no existe prueba de que estos bienes adquiridos hubieran sido utilizados por la empresa Industrias Nhitan Ltda. en la zona afectada por la calamidad pública en los Departamentos del Huila y Cauca, máxime cuando en el Acta de Verificación practicada por la DIAN el 18 de julio de 2002, se dejó constancia de que en el predio adquirido por esta sociedad, para su funcionamiento en el Municipio de Santander de Quilichao, no existía construcción, sólo el lote de terreno⁸⁶.

Ahora bien, en cuanto al argumento del demandante, socia mayoritaria de la nueva y fallida empresa, en el que indica que el predio no pudo ser construido por cuanto no fue otorgada licencia ambiental, es de señalar que en el expediente está probada la falta de diligencia de la empresa Industrias Nhitan Ltda. para allegar los documentos que de manera reiterada e insistente desde el año de 1998 al 2002 le solicitó la Corporación Autónoma Regional del Cauca⁸⁷.

⁸³ Fls 142-143 c.a

⁸⁴ Fl 168-177 c.a.

⁸⁵ Fl 204-214 c.a.

⁸⁶ Fl 4-6 c.a.

⁸⁷ Fl 224 y 230 c.a.

Respecto de la aplicación del artículo 41⁸⁸ de la Ley 383 de 1997, encuentra la Sala que no es procedente en el presente caso por cuanto los actos administrativos demandados no tienen por objeto la modificación de las declaraciones de renta de los años 1997 y 1998.

En ese sentido, se encuentra que demostrado que no es procedente el descuento tributario solicitado por el contribuyente en el año de 1998, y por ende, es procedente que la Administración lo llevé como un mayor valor a pagar en la declaración de renta del año 2002.

3. Sanción por inexactitud

Para la demandada se debe declarar la procedencia de la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente incluyó descuentos tributarios improcedentes, conducta que se encuentra tipificada como inexacta en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Según la demandante el reintegro de los beneficios tributarios no está contemplado como hecho constitutivo de inexactitud en el artículo 647 *ibídem*.

Esta norma establece:

ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones,*

⁸⁸ **ARTICULO 41.** Cuando la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales determine que las empresas señaladas en el artículo 2º del Decreto 1264 de 1994, receptoras de inversión, no hayan destinado la totalidad de la inversión recibida, en la forma y plazo previstos en el artículo anterior, el término de revisión de la declaración de renta presentada por el inversionista por el año gravable en el cual se hizo uso del beneficio tributario por concepto de la inversión, será de tres (3) años.

descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO. *<Parágrafo adicionado por el artículo 28 de la Ley 1393 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el parágrafo 1o del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario.*

Como se observa el artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor,

y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que los descuentos tributarios solicitados en la suma de \$78.840.000 y \$64.000.000 cumplían con los requisitos establecidos en Ley 218 de 1995, el Decreto 2422 de 1996 y la Ley 383 de 1997, respectivamente, resulta procedente la imposición de la sanción por la inclusión en las declaraciones tributarias de descuentos inexistentes, que derivaron en un menor saldo a pagar.

Aunado a lo anterior el inciso 2^o⁸⁹ del artículo 11 de la Ley 218 de 1995 y el párrafo 3^o⁹⁰ del artículo 9^o del Decreto 2422 de 1996, normas especiales que regulan los descuentos tributarios solicitados por el contribuyente, establecen que la falta de cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención del beneficio genera su pérdida y reintegro, sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar, por lo que la Administración se encuentra facultada para que además del desconocimiento de estos beneficios pueda imponer la correspondiente sanción por inexactitud.

Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, porque como se observó las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente, entre otras cosas, por la falta de prueba de las inversiones que dieron lugar a los descuentos tributarios.

⁸⁹ Cuando se instituyan empresas, sociedades o establecimientos con el ánimo de usarlas fraudulentamente para obtener los beneficios ordenados por este Decreto; o aparenten estar ubicadas en las áreas afectadas con el fin de evadir el pago de impuestos; **o simulen operaciones para lograr indebidas exenciones, la Administración de Impuestos y Aduanas respectiva desconocerá las rentas exentas solicitadas, los costos y deducciones fingidas e impondrá as sanciones a que haya lugar.**

⁹⁰ **PARÁGRAFO 3o.** Las inversiones que se realicen deben conservarse por un termino de cinco (5) años. El contribuyente que no conserve su inversión por el término previsto en este párrafo, **deberá reintegrar en el año del incumplimiento los beneficios** obtenidos en desarrollo de la Ley 218 de 1995, **sin perjuicio de las sanciones consagradas en el "Estatuto Tributario".**

La Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud:

“En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario⁹¹.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos⁹².

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes⁹³.

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da

⁹¹ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁹² Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

⁹³ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

*una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera*⁹⁴.

*En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales*⁹⁵.

En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas lo haya inducido a apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

En consecuencia, los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho, razón por la cual se revocará la decisión apelada.

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

F A L L A

REVOCAR la sentencia del 11 de marzo de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B". En su lugar:

DENIEGÁNSE las súplicas de la demanda.

RECONÓCESE personería jurídica para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora María Helena Caviedes Camargo, de conformidad con el poder que obra al folio 349 del expediente.

⁹⁴ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

⁹⁵ Sentencia del 5 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp.17306.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17116	Fecha:	01-11-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Es procedente la decisión de la Dirección de impuestos de no aceptar como costo ni deducción en la declaración de renta, la destrucción de inventario y materia prima por obsolescencia según interpretación de INCOLBESTOS S.A?

TESIS

No, aunque para la fecha de la declaración de renta, año 2002 no existiera normas que permitieran deducir gastos por obsolescencia para las empresas que llevaban el costo por el sistema de inventario permanente; la administración no puede desconocer la realidad económica que obliga a los contribuyentes a dar de baja activos, mientras se demuestre plenamente la justificación de los hechos y que estos se ajustan a lo señalado en el artículo 107 del estatuto tributario, es decir, expensa necesaria, proporcionalidad, relación de causalidad.

Ubicación Pág.(s):	2	3	4	5	7	11							
---------------------------	----------	----------	----------	----------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación jurídica

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículos 26, 64, 89, 128, 129 y 713 del Estatuto Tributario	Artículo 107 del Estatuto Tributario	Artículo 14 del Decreto 2650 de 1993
--	--------------------------------------	--------------------------------------

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	2	3	4	11	13								
---------------------------	----------	----------	----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

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

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00070-01(17116)

Actor: INCOLBESTOS S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de enero de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección “A” que resolvió lo siguiente:

“1. Se declara inhibido para hacer un pronunciamiento de fondo respecto del requerimiento especial por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

2. Se niegan las súplicas de la demanda.

3. Se reconoce personería a (...)

En firme el presente proveído (...)”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- INCOLBESTOS S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002 el día 9º de abril de 2003, en la que reportó un saldo a favor de \$820.312.000.⁹⁶
 - El 10 de noviembre de 2003, INCOLBESTOS S.A solicitó la devolución del saldo a favor.
 - Mediante la Resolución 608-1709 del 20 de noviembre de 2003, la DIAN ordenó la devolución del saldo a favor.
-
- El 6 de julio de 2005, la DIAN expidió el requerimiento especial No. 3106320050000095 en el que le propuso modificaciones a la declaración de renta presentada por la demandante.
 - El 13 de marzo de 2004 la DIAN formuló la liquidación oficial de revisión No. 310642006000031. Liquidación que confirmó mediante la Resolución No. 310662006000030 del 28 de noviembre de 2006, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

INCOLBESTOS S.A. mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERO. Que ese Honorable Tribunal mediante el juicio respectivo proceda a declarar la nulidad y por lo tanto a restablecer el derecho de mi representada con

⁹⁶ Declaración identificada con el No. 90000011667563. Folio 123 del cuaderno 3 de los antecedentes administrativos.

respecto a la operación administrativa conformada fundamentalmente por el requerimiento especial No. 31063200500095, la Liquidación de Revisión No. 310642006000031, y la Resolución No. 310662006000030, todos estos actos proferidos por la Administración de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., por medio de la cual la Administración Tributaria fundamentalmente rechaza el valor de \$414.162.000, correspondiente a parte del costo de los activos movibles de la Sociedad.

SEGUNDO. Que como consecuencia de lo anterior, ese Honorable Tribunal restablezca el derecho de mi representada declarando en firme la declaración de renta y liquidación privada de la mencionada Sociedad por el año 2002, en la forma como fue corregida por la Sociedad como consecuencia de la liquidación de revisión”.

La sociedad actora invocó como violados los artículos 26, 64, 89, 128, 129 y 713 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación lo precisó, en síntesis, en los siguientes términos:

Que la DIAN violó los artículos 128 y 129 E.T. por aplicación indebida. Dijo que esas normas regulan la deducción por depreciación de activos fijos y el concepto de obsolescencia. Que, en el caso concreto se discute el derecho a afectar los costos por la obsolescencia de los activos movibles o corrientes.

Que también violó el artículo 64 E.T, por aplicación indebida, porque esa norma regula la disminución del inventario por faltantes de la mercancía y no por la imposibilidad de enajenarlos debido a que se tornaron inutilizables.

Que el artículo 713 E.T. se violó, por interpretación errónea. Adujo que esta norma regula la corrección provocada por la liquidación oficial de revisión, y que esta norma

no impide corregir cuando no haya lugar a la sanción por inexactitud. Que el objetivo que persigue esa norma es que el proceso termine en todo o en parte cuando el contribuyente acepta total o parcialmente las glosas hechas por la autoridad tributaria.

Que en consecuencia, la DIAN también incurrió en falsa motivación porque aplicó disposiciones que nada tienen que ver con los rubros rechazados.

Que, por último, violó los artículos 26 y 89 E.T., normas que permiten depurar la renta con los costos correspondientes, costos, que a su juicio, tienen como límite, únicamente, lo previsto en los artículos 85 a 88-1 E.T. Que ninguna de esas disposiciones limita al contribuyente a llevar como costo la obsolescencia de los activos corrientes. Hizo hincapié en que la DIAN no desconoció la realidad de la obsolescencia.

B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda. Pidió al Tribunal que se inhibiera para emitir sentencia de fondo sobre el requerimiento especial porque era un acto de trámite no pasible de control judicial.

Precisó que la litis se centra en definir si fue legal la decisión de la DIAN de glosar la deducción por destrucción de inventarios y la de no incorporar la declaración de corrección que presentó la demandante el 16 de marzo de 2006.

Sobre la deducción por destrucción de inventarios, explicó que la demandante alegó que se trataba de costos. Que esa apreciación era errada puesto que los costos se asociaban con la adquisición o producción de los activos, como erogaciones imputables de manera directa a los bienes para ponerlos en condiciones de uso o enajenación. Que los costos también eran los costos “resultado” o “costo asociado al momento de enajenación del activo”.

Que el costo de los activos que formaban parte de las existencias se regulaba por los artículos 62, 66 y 67 E.T.

Que como en el presente caso la demandante pretendió excluir del inventario bienes que por obsoletos ya no pueden ser enajenados, el rubro objeto de la glosa no puede ser tratado como costo, sino como deducción.

Que, en esa medida, en los actos administrativos demandados, la DIAN analizó los artículos 128 y 129 E.T. y concluyó que no era procedente la deducción por destrucción de inventario, al amparo de estas disposiciones.

Que, conforme con las pruebas que obran en el expediente, la demandante acreditó la pérdida, pero que esa pérdida no era deducible porque no se cumplían las condiciones previstas en el artículo 64 E.T. Para el efecto, apoyó la decisión en el concepto jurídico de la DIAN No. 035150 de abril 13 de 1999, concepto que aludió a las sentencias del 29 de septiembre y 27 de octubre de 2005, que negaron las pretensiones de nulidad de los conceptos jurídicos 061852 del 24 de septiembre de 2002 y 71050 del 31 de octubre de 2002.

Que por las mismas razones, la DIAN no violó los artículos 26 y 89 E.T.

En cuanto a la decisión de no aceptar la declaración de corrección que la demandante presentó en virtud de la formulación de la liquidación oficial, el apoderado de la DIAN explicó que la demandante aceptó que no tenía derecho a deducir \$27.500.000 por concepto de donaciones y que, por eso, en ese sentido corrigió la declaración. Que esa corrección dio lugar a que el contribuyente pasara de una pérdida líquida de \$224.832.000 a una renta líquida de \$216.830.000. Que, sin embargo, el demandante tributó sobre una renta presuntiva de \$1.503.252.000. Que, en esa medida, no se generó la sanción de inexactitud. Que como no se generó la sanción por inexactitud y el artículo 713 E.T. exige que debe acreditarse el pago de una sanción reducida, por sustracción de materia no era aplicable al caso concreto el artículo 713 E.T. Que, en esa medida, decidió no aceptar la corrección.

C) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca se inhibió para emitir pronunciamiento de fondo sobre el requerimiento especial. Y denegó las pretensiones de la demanda. Fundamentó la decisión en los siguientes argumentos:

Deducción por pérdida de inventarios:

Con fundamento en sentencias de esta Sala, proferidas el 21 de noviembre de 2003 [No. interno 13086] y el 27 de octubre de 2005 [No. Interno 14301], y en el acervo probatorio, el Tribunal consideró que la deducción por pérdida de inventarios era improcedente al tenor del artículo 64 E.T., porque el demandante no dio de baja mercancías de fácil destrucción sino activos movibles dados de baja por obsolescencia.

También precisó que no era procedente reconocer la pérdida como costo al tenor de los artículos 128 y 129 E.T, porque tales normas regulan la deducción por depreciación de activos fijos. Que, en esa medida, estas normas no eran aplicables para la determinación de los costos.

Que tampoco era procedente la deducción a título de costo, porque para determinar el costo de los inventarios, la demandante se regía por el método de inventario permanente, al tenor del párrafo del artículo 62 E.T., método que permite conocer en cualquier momento el valor de la existencia y el costo de lo vendido, pero que no se afecta con las pérdidas, roturas o destrucción de los activos movibles porque esas pérdidas del inventario se cargan al estado de resultado y se constituye una provisión.

Declaración de corrección:

El Tribunal desestimó el cargo “por sustracción de materia”. Dijo que de conformidad con el artículo 713 E.T., los contribuyentes pueden corregir las declaraciones provocadas por el requerimiento especial. Y que, para el efecto, puede aceptar total o parcialmente las modificaciones hechas por la administración. Que la DIAN, cuando profirió la liquidación oficial, ratificó lo que la demandante declaró en la corrección. Que, en consecuencia, debe entenderse que “la administración ratificó la corrección realizada por el contribuyente”.

D) EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso el recurso de apelación e insistió en la violación de los artículos 64, 128 y 129 E.T., por falta de aplicación, en los mismos términos reseñados en el acápite de la demanda.

Concretamente, increpó que la sentencia del Tribunal era incongruente puesto que, a su juicio, negó las pretensiones de la demanda con fundamento en el párrafo del artículo 62 E.T. Que, en consecuencia, le violó el derecho al debido proceso y de defensa. Que, en todo caso, así la DIAN hubiera rechazado el costo con fundamento en el párrafo del artículo 62 E.T., alegó que esta norma no impedía el derecho a afectar el costo por la obsolescencia de activos corrientes.

Insistió en que la DIAN no discutió el hecho probado de que la demandante destruyó por obsolescencia cierta cantidad de inventarios.

E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes reiteraron lo dicho en la demanda, en la contestación a la misma y en el recurso de apelación que presentó la demandante.

El **Ministerio Público** pidió que se confirmara la sentencia porque, a su juicio ninguna norma autoriza el costo o la deducción por la obsolescencia del inventario.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala establecer si son nulas la Liquidación Oficial de Revisión número 310642006000031 del 13 de marzo de 2004 y la Resolución número 310662006000030 del 28 de noviembre de 2006, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, respectivamente, y que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002 que presentó la parte actora.

Concretamente, en los términos del recurso de apelación de la demandante, la litis se centra en dirimir si es procedente, ora como costo ora como deducción, la pérdida por destrucción del inventario que declaró la demandante a título de costo en el denuncia de renta.

La Sala precisa que son hechos relevantes no discutidos en el presente caso, los siguientes:

- INCOLBESTOS S.A. es una empresa que, según el objeto social se dedica a la *“manufactura, producción, fabricación, venta, distribución, importación y exportación de elementos de fricción, bandas y sistemas de frenos, partes y accesorios para vehículos automotores, maquinaria agrícola e industrial, la prestación de servicios, garantías y mantenimiento para los productos vendidos y la utilización industrial de materias primas tales como asbesto y similares (...).”*⁹⁷

- INCOLBESTOS S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003 el día 9º de abril de 2003, en la que reportó un saldo a favor de \$820.312.000.⁹⁸

⁹⁷ Folios 9 y 10 del c.p.

⁹⁸ Declaración identificada con el No. 90000011667563. Folio 123 del cuaderno 3 de los antecedentes administrativos.

En el renglón correspondiente al costo de ventas⁹⁹, la demandante declaró costos por \$50.372.356.000

Según lo precisó la DIAN y no lo controvertió la demandante, en la conciliación contable y fiscal relacionada con este renglón, la demandante registró la partida correspondiente a “Ajustes y reclasificaciones” que afectan la cuenta 612079 “Fabricación partes-piezas y accesorios con un débito de \$414.162.426”¹⁰⁰

- El 6 de julio de 2005, la DIAN expidió el requerimiento especial No. 3106320050000095 en el que le propuso modificaciones a la declaración de renta presentada por la demandante.

Entre las modificaciones propuestas está la concerniente al renglón 33 Costo de Ventas, renglón que fue disminuido en cuantía de \$414.162.426.

Conforme con lo reseñado en el requerimiento especial, la demandante justificó el costo y, para el efecto, aportó el acta de inventarios del 20 de diciembre de 2002 por concepto de destrucción de producto terminado por la suma de \$44.728.217¹⁰¹, y el acta de baja de inventarios del 31 de diciembre de 2002, por destrucción de materia prima por la suma de \$369.434.208.¹⁰²

⁹⁹ Renglón 33 CV costo de ventas.

¹⁰⁰ Folio 262 del cuaderno 3 de antecedentes administrativos.

¹⁰¹ Folios 586 al 592 del cuaderno 2 de los antecedentes administrativos.

¹⁰² Folios 593 al 593 del cuaderno 2 de los antecedentes administrativos.

- El 13 de marzo de 2004, la DIAN formuló la liquidación oficial de revisión No. 310642006000031, que confirmó la glosa propuesta en el requerimiento especial.
- El 16 de mayo de 2006, la demandante interpuso el recurso de reconsideración. A ese recurso anexó la declaración de renta corregida que presentó en el Banco de Bogotá e identificada con el código de barras No. 4157707212489953802001092050548058.

En ese denuncia de corrección se aprecia que la demandante afectó el renglón 47 CX otras deducciones en cuantía de \$27.500.000.¹⁰³ El renglón DT Total Deducciones¹⁰⁴. Y el renglón de renta líquida¹⁰⁵.

- La DIAN confirmó la Liquidación oficial mediante la Resolución No. 310662006000030 del 28 de noviembre de 2006, en virtud del recurso de reconsideración que interpuso INCOLBESTOS S.A.

De la destrucción de inventarios (\$414.162.426)

El artículo 62 del Estatuto Tributario alude al sistema para establecer el costo de los activos movibles enajenados en los siguientes términos:

¹⁰³ El renglón pasó de \$8.708.885.000 a \$8.681.385.000

¹⁰⁴ El renglón pasó de \$26.436.614.000 a \$26.409.114.000

¹⁰⁵ Registró un total de \$197.333.000. Antes había reportado una pérdida líquida de \$224.832.000

“Artículo 62. Sistema para establecer el costo de los activos movibles enajenados. El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. El juego de inventarios.
2. El de inventarios permanentes o continuos,
3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.

PARÁGRAFO. Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por revisor fiscal o contador público, deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Cuando se trate de inventarios en proceso, bastará con mantener un sistema regular y permanente, que permita verificar mensualmente el movimiento y saldo final, por unidades o por grupos homogéneos.

La asignación de los costos indirectos de fabricación podrá igualmente hacerse en forma mensual y por unidades o grupos homogéneos.” (Subrayado fuera de texto)

Conforme con la disposición transcrita, para establecer el costo de los activos enajenados, los contribuyentes obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta, firmada por revisor fiscal o contador público, deben utilizar el sistema de inventarios permanentes o continuos, o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

Cuando se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida, el artículo 64 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos del caso concreto, sólo autorizaba disminuir el inventario final en un 5% del total de las mercancías de fácil destrucción o inventarios percederos. Esa disminución, que afecta el costo de ventas, no estaba prevista para los contribuyentes que llevaban el sistema de inventario permanente.

La Sala, mediante sentencia del 27 de octubre de 2005¹⁰⁶, precisó que el artículo 64 E.T., autorizaba la disminución del inventario final, para los contribuyentes que llevaban el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, “hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras”¹⁰⁷. Que si se demostraba la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, podían aceptarse sumas mayores.

También dijo que era improcedente la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías. Que, por ello, el inciso final del artículo 148 ibídem advertía sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al decir: “No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.”¹⁰⁸

¹⁰⁶ Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

¹⁰⁷ El artículo 64 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 2 de la Ley 1111 de 2006, para reducir del 5% a 3% el porcentaje en el que se permite la disminución por faltantes y aceptar expresamente dicha disminución cuando se utilice el sistema de inventario permanente.

¹⁰⁸ Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, sólo son deducibles: Las *pérdidas fiscales u operacionales* (las que se originan en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando los costos y gastos superan los ingresos percibidos en un período gravable) y las *pérdidas de capital* (las que se originan por la pérdida de bienes -activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor)

Igualmente, en esa oportunidad, la Sala consideró que cuando se tratara de contribuyentes que llevaban, por disposición legal, el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no preveía la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se maneja a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 -estatuto contable), que no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, explicó que “tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad. Además, que el contribuyente demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E. T.)”

La anterior posición fue reforzada en sentencia de 25 de septiembre de 2006, en la que se abordó el estudio sobre la procedencia del costo de ventas por destrucción de inventarios en el caso de los contribuyentes obligados a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes.¹⁰⁹ Allí se hicieron las siguientes consideraciones:

“La Sala considera que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas

¹⁰⁹ Expediente 15032 C. P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados.

En el caso, está demostrado que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia, es decir, que se adoptó en cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, razón por la cual constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de VECOL S.A.

Por tanto, son “expensas” que tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social de la entidad [fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal], de manera que los bienes dados de baja dentro del sistema de inventario permanente, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la entidad en la producción de sus ingresos o renta derivada de tal objeto social, es decir, se involucran en la actividad productora de renta.

En efecto, tratándose de productos para la salud humana, animal y vegetal, su producción, venta y comercialización, está sujeta a controles estatales de gran seriedad para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, controles que se realizan por lo general antes de ser lanzados al mercado y que en consecuencia si no son superados, los bienes deben ser destruidos por disposición legal, de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el de “expensa necesaria”, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la ley, esto es, que tengan relación de causalidad “con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad” [art. 107 E. T.].

Resulta entonces válido que en casos como el presente, cuando el contribuyente debe acatar órdenes de autoridades encargadas de controlar esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad públicas o porque es usual su aplicación en el campo comercial, se vea avocado a destruir parte de su inventario y por ende lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa).

De otra parte, la apertura económica y la suscripción de tratados comerciales con otros países implica el fortalecimiento de medidas fitosanitarias, de salubridad pública o de cualquier otra índole que obligan a los contribuyentes a dar de baja determinados activos movibles (por vencimiento, deterioro, contaminación, etc), merecen reconocimiento fiscal de expensa en el denunciario rentístico, pues de lo que se trata es de impulsar la producción y no de restringir tributariamente los incentivos previstos en la ley”.

En consecuencia, si se demuestran que las expensas son necesarias, proporcionales y que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, como lo precisa el artículo 107 del Estatuto Tributario, procede el reconocimiento de la deducción por destrucción de inventario.

También es relevante resaltar que en las sentencias referidas se ha insistido en que los hechos que dan lugar a la destrucción o a la pérdida deben estar plenamente justificados y probados.

En el caso concreto, la demandante demostró que era una empresa que se dedicaba a la manufactura, producción, fabricación, venta, distribución y exportación de elementos de fricción, bandas y sistemas de frenos, partes y accesorios para vehículos automotores, maquinaria agrícola e industrial.

También demostró que por razones de obsolescencia, que no fueron objeto de cuestionamiento por parte de la DIAN, destruyó bienes terminados y materias primas, tal como se referenció en los hechos relevantes de la litis. La prueba de este hecho son las actas de destrucción que obran en los folios 586 a 597 del cuaderno 2 de antecedentes administrativos.

De manera que, está probada la relación de causalidad que existe entre la pérdida y la actividad productiva de renta de la empresa demandante, y la necesidad de dar de baja los bienes obsoletos.

Adicionalmente, para la Sala, la deducción por pérdida de inventarios en cuantía de \$414.162.426 es proporcional frente a los ingresos brutos que reportó la empresa (\$77.269.791.000)¹¹⁰. En consecuencia, es procedente la deducción.

Prospera el recurso de apelación de la demandante.

Ahora bien, la demandante no dijo nada en el recurso de apelación sobre la decisión que tomó el Tribunal de no aceptar la corrección que la demandante presentó el 16 de mayo de 2006. La decisión se fundamentó en el hecho de que tácitamente la DIAN admitió las correcciones de ese denuncia.

La Sala decide revocar esa decisión dado que la apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante¹¹¹. Y porque, para la Sala la decisión congruente con el argumento que expuso el Tribunal era la de aceptar el denuncia de renta corregido. Además, si bien el artículo 713 del E.T. exige al contribuyente que acepta total o parcialmente las modificaciones propuestas que liquide la sanción por inexactitud reducida, por el hecho de que no se genere esa sanción no puede interpretarse que es improcedente la corrección provocada, si por sustracción de materia es imposible calcular la sanción.

¹¹⁰ Renglón 28 de la declaración de renta.

¹¹¹ De conformidad con el artículo 357 del C.P.C.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia del Tribunal y, en su lugar, declarará en firme la declaración de renta identificada con el código de barras No. 4157707212489953802001092050548058.

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

F A L L A:

PRIMERO: REVÓCASE el numeral segundo de la sentencia del 30 de enero de 2008 que profirió el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección “A” dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Empresa INCOLBESTOS S.A. contra la U.A.E. DIAN, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar,

SEGUNDO: DECLÁRASE la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 310642006000031 y de la Resolución No. 310662006000030 del 28 de noviembre de 2006.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de renta identificada con el código de barras No. 4157707212489953802001092050548058 que la demandante presentó el 16 de mayo de 2006.

CUARTO. RECONÓCESE personería a la abogada Lina Marina Campillo García como apoderada de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder que le fue otorgado.

QUINTO. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

Presidente de la Sala

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

WILLIAM GIRALDO GIRALDO CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

SALVO VOTO

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17719	Fecha:	15-03-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Se ajusta a la norma el cálculo del impuesto de delineación urbana realizado por la administración a través de liquidación oficial de revisión, sobre la liquidación privada presentada por el contribuyente en el año 2004?

TESIS

No, por cuanto el cálculo elaborado por la Secretaria Distrital de Impuestos se basó en los costos reales de ejecución de la obra de construcción, suministrados por el contribuyente en respuesta al requerimiento ordinario, y este, a su vez, lo cálculo sobre costos estimados o presupuesto de la obra. Para el momento de la presentación de la declaración, año 2004, la normatividad no exigía tasar el impuesto sobre el presupuesto definitivo de la obra.

Ubicación Pág.(s):	2	3	6	7								
---------------------------	----------	----------	----------	----------	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación jurídica

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículos 29 y 338 de la Constitución Política	Ley 97 de 1913	Artículo 720 Estatuto Tributario	Artículos 51 y 158 del Decreto Ley 1421 de 1993	Artículos 71, 74 y 75 del Decreto 352 de 2002	Artículo 1 Resolución 1291 de 1993
--	----------------	----------------------------------	---	---	------------------------------------

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	2	3	6	15								
---------------------------	----------	----------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

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

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00072-01(17719)

Actor: JOSE ALBERTO CASTRO HOYOS Y CIA S.C.A. CONSTRUCTORA NACIONAL DE OBRAS CIVILES.

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL – DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por José Alberto Castro Hoyos y CIA. S.C.A. Constructora Nacional de Obras Civiles contra la sentencia del 12 de marzo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, que falló lo siguiente:

“PRIMERO. Decláranse no probadas las excepciones de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa y de inconstitucionalidad.

SEGUNDO. Niéganse las pretensiones de la demanda.

TERCERO. Devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

CUARTO. Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.”

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 27 de febrero de 2004, la parte actora presentó la declaración privada del impuesto de delineación urbana correspondiente a la obra ubicada en la Calle 138 No. 56 – 30 de Bogotá D.C.

- El 4 de julio de 2006, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá profirió el Requerimiento Especial No. 2006EE202668, mediante el cual propuso modificar la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004.

- El 21 de diciembre de 2006, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá profirió la Resolución No. 11762 DDI 083506, mediante la cual se practicó liquidación oficial de revisión a la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004.

- La parte actora acudió *per saltum* ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo mediante el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento de derecho¹¹².

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

José Alberto Castro Hoyos y CIA. S.C.A. Constructora Nacional de Obras Civiles, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“Pretenden (sic) la sociedad actora que el Honorable Tribunal, en sentencia definitiva, se sirva decidir conforme a las siguientes o similares declaraciones:

En NULO el siguiente acto administrativo proferido por la DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS de Bogotá D.C.

La Resolución No. 11762 DDI 083506 de diciembre 21 de 2006, por la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión a la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la sociedad JOSE ALBERTO CASTRO HOYOS Y CIA. S.C.A. CONSTRUCTORA NACIONAL DE OBRAS CIVILES, identificada con el NIT 860.069.879, el 27 de febrero de 2004, por la obra ubicada en la calle 138 No. 56 – 30.

Con fundamento en lo dispuesto en el estatuto tributario, artículo 720 parágrafo, adicionado por la ley 223 de 1995, artículo 283, la sociedad actora prescindió del Recurso de Reconsideración y acude, per saltum, directamente a la jurisdicción contenciosa, caso en el cual es necesario probar que se atendió en debida forma el Requerimiento Especial No. 2006 EE 202668 de julio 4 de 2006, para cuyo efecto se anexa a la demanda copia original de la Respuesta al Requerimiento Especial, radicado bajo el número 2006ER92464 01, en la Secretaría de Hacienda Distrital.

Como consecuencia de la nulidad anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se solicita se declare la firmeza de la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la sociedad JOSE ALBERTO CASTRO HOYOS Y CIA. S.C.A.

¹¹² La parte actora respondió el requerimiento especial con oficio identificado con número de radicación 2006ER92640 01.

CONSTRUCTORA NACIONAL DE OBRAS CIVILES, identificada con NIT 860.069.879 , el 27 de febrero de 2004, por la obra ubicada en la calle 138 No. 56 – 30, presentada para la obtención de la licencia de construcción correspondiente a la obra realizada ubicada en la Calle 138 No. 56 – 30, en Bogotá D.C.”

Invocó como disposiciones violadas los artículos 71, 74 y 75 del Decreto 352 de 2002, 158 del Decreto Ley 1421 de 1993 y 29 y 338 de la Constitución Política.

En síntesis, los cargos de violación propuestos por la parte actora son los siguientes:

1) BASE GRAVABLE

La parte actora dijo que la liquidación de revisión formulada por la Dirección Distrital del Impuestos no se ajustó a los supuestos de hecho y de derecho.

Señaló que la base gravable para determinar el impuesto de delimitación urbana se rige por lo dispuesto en el artículo 75 de Decreto 352 de 2002. Que, la base imponible de este tributo está compuesta por el monto total del presupuesto, determinado según el método fijado por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

Señaló que para el año 2002, el Departamento Administrativo de Planeación Distrital no fijó un método especial que indicara el mecanismo para la elaboración de un presupuesto de obra, pero que, el vocablo *presupuesto* permitía inferir que hacía referencia a una situación futura y que, por tal motivo, no debía coincidir necesariamente con el presupuesto de ejecución de la obra.

Agregó que, no obstante no haber un método definido, el artículo 51 del Decreto 1421 de 1993 prescribía la forma de determinar la base gravable del impuesto y que de esta norma se desprendía que se determinaba por el monto total del presupuesto de obra de construcción.

Dijo que, en cumplimiento de la tarea impuesta por la ley al Departamento Administrativo de Planeación Distrital, esta entidad expidió la Resolución No.1291 de 1993, con la que se fijó el método para determinar el presupuesto de obra que servía de base gravable para liquidar el impuesto.

Que, la base gravable, conforme al método señalado en la resolución citada, es el presupuesto de la obra de construcción, resultante de sumar el costo estimado de la mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los costos y gastos. Luego, este valor se disminuye en aquellos costos y gastos correspondientes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos. Que conforme con este método determinó un presupuesto de obra o construcción de \$3.261.321.000.

Aclaró que, el método exigía sumar el costo estimado de excavación y preparación de terrenos y la construcción de la edificación. Que esos costos se estimaron en \$58.982.000, pero que no existía un renglón ni un código en el formulario para declararlos.

Sostuvo que la Administración omitió cuantificar, de manera separada, los valores de cada uno de los rubros excluidos por la Resolución No. 1291 de 1993, y que, por esta razón, no era posible comparar la supuesta diferencia de \$3.861.152.000 frente al monto bruto de \$7.122.445.000 determinado en el Requerimiento Especial No. 2006EE202668 del 4 de julio de 2006.

Concluyó que la Administración se equivocó en la determinación de la base porque:

- Comparó el presupuesto inicial declarado en febrero de 2004 con el presupuesto ejecutado de agosto de 2006. Que por eso contravino las normas citadas y desconoció la diferencia práctica y semántica existente entre presupuesto de obra y presupuesto obra ejecutado.

- Inaplicó el artículo 75 del Decreto 352 del 2002, el artículo 158 del Decreto 1421 de 1993 y la Resolución 1291 de 1993.

- Olvidó que el presupuesto base del impuesto es el que se elabora antes de iniciar la obra de construcción, precisamente como condición para aprobar la licencia de construcción.

- Que el presupuesto inicial de \$3.261.321.000 fue el que se presentó ante la Secretaría de Vivienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, como requisito para la aprobación de las ventas de los inmuebles a construir y ante la curaduría para la obtención de la licencia de construcción.

2) AUSENCIA DE MOTIVACIÓN Y VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO Y AL DERECHO DE DEFENSA

La parte actora señaló que la Administración determinó la base gravable del impuesto en \$7.122.445.000, erróneamente, con fundamento en el presupuesto ejecutado en el 2006 y sin depurarlo como lo ordena la Resolución No. 1291 de 1993, sin excluir ninguna de las partidas establecidas en esta norma reglamentaria.

Agregó que, el Distrito omitió cuantificar, de manera separada, los valores de cada uno de los rubros que podían excluirse de la base gravable y que, por esa razón, no era posible comparar la supuesta diferencia de \$3.861.125.000. Dijo que por esta omisión, la parte actora no pudo ejercer efectivamente su derecho de defensa.

Que en estas condiciones, con el acto administrativo demandado se puso en condiciones de desventaja a la parte actora, ya que era imposible concebir una obra sin incurrir en gastos.

3) EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA.

La parte actora dijo que, de conformidad con el artículo 71 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de delineación urbana tiene lugar cuando se requiere del otorgamiento de una licencia de construcción, en un predio específico, con el propósito de ampliar, modificar, adecuar y reparar las obras o urbanizar un terreno.

Señaló que lo anterior constituye la prestación de un servicio público, consistente en revisar, confrontar y verificar los documentos, de tal forma que si se reúnen los requisitos de ley, se otorga la licencia de construcción, por la que se paga un monto que se cuantifica sobre el presupuesto de la obra que se pretende desarrollar.

Dijo que la norma equivocadamente creó el gravamen como un impuesto, sujeto a las obligaciones formales de un impuesto con la presentación de una declaración atípica y sin plazos preestablecidos, sometida a fiscalización, que puede terminar con una liquidación oficial, cuyo procedimiento es propio de los impuestos mas no de las tasas.

Concluyó que lo dispuesto en los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002 riñe con el artículo 338 de la C.P., en donde se señala que las tasas constituyen un cobro a título de recuperación de los costos por la recuperación de un servicio.

4) SANCIÓN POR INEXACTITUD.

La parte actora dijo que la Administración liquidó una sanción por inexactitud de \$160.624.000 que no era procedente.

Sostuvo que la sanción por inexactitud opera en aquellos eventos en los que se determine que los datos o factores declarados son falsos, desfigurados, equivocados e incompletos, y no cuando la comprobación es considerada por la Administración como inadecuada e insuficiente.

Que así las cosas, no se configuró inexactitud porque la declaración no contiene datos o factores falsos, desfigurados, equivocados e incompletos, como equivocadamente lo concluyó la Administración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital de Bogotá se opuso a las pretensiones de la parte actora y se pronunció frente a los cargos de nulidad en los siguientes términos:

Contra la acción interpuesta propuso la excepción de inepta demanda por el indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Dijo que en la demanda se propusieron nuevos hechos que no fueron discutidos en la vía gubernativa. Que, de acuerdo con la doctrina judicial de esta Corporación, los

hechos que se debatan en la vía gubernativa son los que imponen el marco de la demanda, razón por la cual no es aceptable la discusión de hechos que solo se exponen ante la jurisdicción.

Señaló que, en la demanda, la parte actora adujo que prescindió del recurso de reconsideración para acudir directamente a la Jurisdicción Administrativa, caso en el cual era necesario probar que atendió en debida forma el requerimiento especial.

Indicó que, con ocasión de la demanda, la parte actora argumentó que la Administración, para calcular la base gravable, no restó los valores señalados en el artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993, pero que este hecho no fue debatido en la vía gubernativa. Que, en consecuencia, no podía afirmar que respondió al requerimiento especial en los términos del artículo 707 del E.T.

Señaló, que el artículo 720 del E.T. establece que la interposición del recurso de reconsideración es una condición necesaria para agotar la vía gubernativa, pero que, sin embargo, se puede prescindir de esta exigencia y acudir directamente a la jurisdicción, siempre y cuando se demuestre que se atendió en debida forma el requerimiento especial.

Indicó que, atender el requerimiento especial en debida forma, según se desprende del artículo 707 del E.T., implica no solo dar respuesta dentro del término de tres meses, por escrito y firmado por quien tenga capacidad legal de hacerlo, sino también objetar las glosas hechas por la Administración.

Dijo que como la parte actora no atendió el requerimiento especial en los términos antes señalados, debió interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión para que la Administración tuviera oportunidad de pronunciarse respecto de los hechos nuevos.

De fondo se opuso a las pretensiones de la demanda así:

1) BASE GRAVABLE Y AUSENCIA DE MOTIVACIÓN.

El Distrito dijo que, de las pruebas allegadas al proceso, pudo establecer que existían contradicciones en las cifras aportadas por el contribuyente y una falta de claridad en cuanto al procedimiento utilizado por la parte actora para determinar el presupuesto de la obra, ya que se limitó a cuantificar las cifras que sumó para determinarlo, sin indicar expresamente los valores que excluyó para su cálculo.

Manifestó que no era cierto que la parte actora hubiera calculado la base gravable como se señaló en la demanda, ni que la Administración no hubiese excluido de la base gravable los valores que, conforme con artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993 podían restarse del presupuesto, ya que el cálculo de la base gravable del impuesto determinada por la Administración se efectuó con los valores reportados por la propia parte actora, sin que le hubiera sido posible restar costos y gastos, en tanto que no los señaló expresamente al contestar los requerimientos de

información. Por lo anterior, dijo que no era acertado sostener que el acto administrativo demandado carecía de motivación.

Dijo que, de conformidad con el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993, reglamentado por la Resolución 1291 de 1993, la base gravable para liquidar el impuesto de delimitación urbana es el presupuesto de obra y que, no obstante sea determinado por el contribuyente, no puede tomarse como base impositiva cualquier cantidad, y que por ello, no era razonable que en el presente caso existiera una diferencia de \$3.861.125.000

Señaló que en el presente caso, la parte actora presentó una declaración en la que indicó como base gravable del impuesto de delimitación urbana la suma de \$3.261.320.000 y, posteriormente, certificó que lo ejecutado en la construcción ascendió a \$7.122.445.000, lo que generó un desfase de \$3.861.125.000, cifra muy superior a la declarada, que no se compadece con el espíritu de la norma, en donde se establece que la base gravable debe ser el presupuesto de la obra.

Dijo que, con fundamento en los valores del costo promedio suministrado por la Cámara Colombiana de la Construcción CAMACOL, estableció que la declaración privada presentada por la parte actora reflejaba, frente al presupuesto calculado por la Administración a partir de indicios, una diferencia \$4.724.307.757. Que no obstante ésta, el presupuesto inicialmente calculado no fue tenido en cuenta sino que se calculó con la información de gastos suministrada por la parte actora.

2) EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA.

El Distrito dijo que las normas de las que se alegó la inconstitucionalidad gozan de la presunción de legalidad, en tanto que la jurisdicción de lo contencioso administrativo no se ha pronunciado al respecto.

Señaló que la Ley 97 de 1913

autorizó al Concejo de Bogotá para crear y reglamentar el impuesto de delimitación en los casos de construcción de edificios nuevos o refacción de los existentes y que, en desarrollo de esa facultad, el Concejo de Bogotá, mediante el acuerdo 20 de 1940, dispuso que para construir edificios y reparar los existentes era necesaria una licencia expedida por la Secretaría de Obras Públicas.

Que luego, mediante los acuerdos 21 de 1976 y 2 de 1979, se radicó en cabeza del Departamento Administrativo de Planeación Distrital la competencia de control y liquidación de este tributo y que, a partir del Decreto Ley 1421 de 1993, la liquidación y declaración fue asignada directamente a los contribuyentes.

Finalmente, dijo que las anteriores normas fueron compiladas en el Decreto 352 de 2002, que de momento se encuentran vigentes y gozan de presunción de legalidad. Que, como se puede observar, el impuesto de delimitación urbana fue creado por la Ley 97 de 1913, desarrollado por el Concejo de Bogotá, por lo cual no riñe con la

Constitución Política y, en consecuencia, no debe aplicarse la excepción de inconstitucionalidad respecto de los artículos 71, 74 y 75 del Decreto 352 de 2002.

De otra parte, manifestó que el Distrito no presta ningún servicio al contribuyente sino que se limita a conceder el permiso para la construcción o refacción de edificaciones. Que, por eso, el impuesto de delineación urbana no es una tasa.

3) VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO Y AL DERECHO DE DEFENSA.

En los mismos términos de la oposición al primer cargo, el Distrito dijo que no existía claridad sobre la forma cómo la parte actora llegó a la cifra que estableció como presupuesto de la obra, ya que se limitó a cuantificar las cifras que sumó para determinarlo, pero que no indicó los valores que restó para llegar a dicha cifra.

Señaló de igual modo que, la base gravable fue determinada con fundamento en la información suministrada por la parte actora, pero que no fue posible restar los costos y gastos ya que no los reportó al contestar los requerimientos de información, de tal forma, que no se configuró una violación al debido proceso.

4) SANCIÓN POR INEXACTITUD

La Administración dijo que el contribuyente utilizó en la declaración del impuesto de delineación urbana una cifra inferior a la del presupuesto de obra, razón por la cual, los datos declarados eran desfigurados y equivocados. Que eso dio como resultado un menor impuesto a pagar, motivo por el cual incurrió en una de las conductas descritas como inexactitud sancionable, en lo términos del artículo 647 del E.T.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró no probada la excepción de inepta demanda y negó las pretensiones de la demanda.

Sobre la excepción de inepta demanda, el Tribunal dijo que el agotamiento de la vía gubernativa fue establecido como uno de los presupuestos sustanciales para ejercer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Que, en materia tributaria, la vía gubernativa se agota también según lo contemplado en el artículo 720 del E.T. aplicable en el Distrito Capital por remisión legal expresa.

Señaló que el citado artículo 720 del E.T. establece el recurso de reconsideración como medio de impugnación, precedente contra las liquidaciones oficiales, entre otros actos definitivos, y que dicho recurso es obligatorio para agotar la vía gubernativa.

Así mismo, que el párrafo del referido artículo estableció que se podía prescindir del recurso y acudir directamente a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, caso

en el cual, según la doctrina judicial del Consejo de Estado, entre otras exigencias, era necesario formular las objeciones correspondientes al requerimiento.

Dijo que, esta exigencia y las demás para agotar la vía gubernativa, se cumplieron en el presente caso, pero que, sin embargo, la Administración señaló que en la demanda se plantearon nuevos hechos, que no fueron discutidos en la vía gubernativa.

Agregó que, de acuerdo con la doctrina judicial del Consejo de Estado, los hechos que se plantean en la vía gubernativa imponen el marco de la demanda ante la jurisdicción y que no es viable aceptar nuevos hechos, aunque sí mejores argumentos de derecho. Dijo que en el presente caso, los argumentos de la parte actora sobre la indebida determinación de la base gravable, no constituyeron nuevos elementos fácticos, como lo señaló el Distrito, ya que desde la etapa administrativa objetó tal circunstancia, por lo que no encontró probada la excepción propuesta.

Sobre la excepción de inconstitucionalidad del impuesto de delineación urbana, el Tribunal dijo que no era procedente estudiar si respecto del Decreto 352 de 2002 se presenta el fenómeno de la inconstitucionalidad por la vulneración del artículo 338 de la Constitución, por cuanto el tributo no fue creado por esta norma sino por la Ley 97 de 1913, en cuyo artículo 1º se autorizó el cobro de este gravamen. Que adicionalmente, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de esta norma mediante sentencia C-035 de 2009.

Sobre los cargos de fondo, el Tribunal hizo las siguientes consideraciones.

Luego de hacer un recuento sobre los antecedentes normativos del impuesto de delineación urbana y de describir los elementos del tributo, de acuerdo con lo establecido en el Acuerdo 352 de 2002, dijo que esa corporación, en otra oportunidad, se pronunció sobre la base gravable del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital.

Manifestó que, en su momento, esa corporación señaló que la base gravable del impuesto es el monto total del presupuesto de obra, para lo cual la entidad de planeación distrital debía fijar, mediante normas de carácter general, el método que se debía emplear para determinar el presupuesto y podía establecer los precios mínimos por metro cuadrado. Que esa norma, por su parte, fue reglamentada por la Resolución 1291 del 8 de octubre de 1993.

Dijo que, de acuerdo con la Resolución 1291 de 1993, la base gravable del impuesto de delineación urbana es el monto total del presupuesto de la obra o construcción, es decir, los costos de mano de obra, de adquisición de materiales, de compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos diferentes a la adquisición de terrenos, costos financieros y de impuestos, derechos de conexión a servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Indicó que, al cotejar los valores señalados por la parte actora en la demanda para determinar la base gravable, evidenció una diferencia con los valores relacionados

en la respuesta al requerimiento de información, que según la parte actora fueron determinados según la Resolución 1291 de 1993.

Sostuvo que, en aplicación de la Resolución 1291 de 1993, en principio, la parte actora sí podía deducir del total del costo estimado de la obra los valores en esa norma referidos, pero que, sin embargo, no estableció ni en sede gubernativa ni en la judicial, cuál era el monto correspondiente a cada uno de ellos, y que sólo se limitó a indicar que la base gravable estaba determinada por los costos de mano de obra, adquisición de materiales, arrendamiento de equipos y otros costos. Que, tampoco explicó la diferencia de los anteriores rubros con los valores certificados en la vía gubernativa por la misma parte actora.

Agregó que lo anterior puso en evidencia que la parte actora incurrió en contradicciones e inconsistencia, pues mientras afirmó que la base gravable estaba conformada por ciertos montos, las pruebas aportadas acreditaron valores distintos, los que fueron tomados por la Administración para liquidar oficialmente el impuesto.

Sobre la sanción por inexactitud, dijo que la parte actora liquidó el impuesto sobre una base gravable que no correspondía a la establecida legalmente. Que por eso generó un menor impuesto a pagar.

EL RECURSO DE APELACIÓN.

La parte actora interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal en los siguientes términos:

En primer lugar, dijo que la sentencia apelada no estudió la inconstitucionalidad de las normas que regulan el impuesto de delimitación urbana, artículos 71 y 74 de Decreto 352 de 2002. Que simplemente argumentó que el impuesto no fue creado por el Decreto 352 de 2002 sino por la Ley 97 de 1913, y que dejó de lado la parte sustancial del debate. Insistió en que la delimitación urbana es una tasa y no un impuesto.

Dijo que la Constitución contempla tres tipos de tributos, a saber, impuestos, tasas y contribuciones. Trajo a colación apartes doctrinarios para definir cada una de estas tipologías.

Agregó que la definición del hecho generador que del tributo hace el artículo 71 del Decreto 352 de 2002 permite identificar el elemento tipificador de la tasa, esto es, la prestación de un servicio, consistente en la expedición de una licencia.

Sostuvo que la finalidad de una tasa es la compra o la adquisición de un producto del monopolio estatal. Que en el caso de la delimitación urbana, es el precio que la administración exige a los constructores y urbanizadores a cambio de la prestación de un servicio público, consistente en la expedición de una licencia.

De otro lado, la parte actora dijo que la sentencia apelada fue proferida en el entendido de que el impuesto de delineación urbana se ajustaba a la Constitución con fundamento en la Sentencia C-035 de 2009 que declaró la exequibilidad del literal b) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986.

Señaló que el Tribunal se limitó a mencionar la referida sentencia pero que omitió interpretar que con este fallo no se configuró el fenómeno de la cosa juzgada respecto de las pretensiones de la presente demanda, referentes a la configuración de una tasa y no de un impuesto.

Así, dijo que el Tribunal incurrió en un error de derecho, por violación de los artículos 174, 178 302, 303 y 304 del C.P.C., en tanto que la sentencia no fue motivada.

En esta instancia, retomó los argumentos expuestos en la demanda para señalar que calculó la base gravable del impuesto según lo establecido en el artículo 75 de Decreto 352 de 2002 y en la Resolución 1291 de 1993.

Insistió en que determinó un presupuesto de \$3.261.321.000 y que ese fue el monto de la base gravable consignado en la declaración presentada el 27 de febrero de 2004. Así mismo, aclaró que excluyó del presupuesto de obra los gastos referidos susceptibles de ser disminuidos conforme lo establece la Resolución 1291 de 1993.

Dijo, que la Administración tomó como base gravable el monto total del presupuesto de obra o construcción, es decir, el presupuesto ejecutado, sin considerar los rubros que debían disminuirse por disposición de la Resolución 1291 de 1993.

Sobre la sanción por inexactitud, manifestó que no era procedente en tanto que en la declaración no se consignaron datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Distrito Capital de Bogotá dijo que en la sentencia C-035 de 2009 se mencionan varias sentencias, entre ellas la C-517 de 2007, mediante la cual la Corte Constitucional señaló que la delineación urbana es un impuesto que grava la propiedad raíz y, que por consiguiente, carecían de fundamentos los argumentos que la parte actora expuso para sostener que se trataba de una tasa, pues con el impuesto de delineación urbana no se está pagando por la prestación de un servicio. De otra parte, señaló que la base gravable para liquidar el impuesto de delineación urbana es el presupuesto de obra, que no concuerda exactamente con los costos reales de la obra en los que se haya incurrido, pero que sí se requiere que dicho presupuesto tenga un valor aproximado frente a los costos ejecutados.

La parte actora no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, la Sala decidirá si se ajusta a derecho la Resolución No. 11762 DDI 083506, mediante la cual, el Distrito Capital de Bogotá practicó la liquidación oficial de revisión de la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004 por la obra ubicada en la Calle 138 No. 56 – 30 de la ciudad de Bogotá D.C.

Concretamente, la Sala decidirá sobre *i)* la excepción de inconstitucionalidad de los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002 *ii)* si la base gravable determinada por la Administración para calcular el impuesto de delimitación se ajusta a la normativa aplicable y, *iii)* si era procedente imponer la sanción por inexactitud.

1) DE LA EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA.

A juicio de la parte actora, los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002 contravienen el artículo 338 de la Constitución, porque con estas normas, equivocadamente, se creó un impuesto cuando en realidad, por las obligaciones que este tributo genera, se configura una tasa. Por tanto, solicitó que en el presente caso, por vía de excepción, se inaplicaran estas disposiciones.

La excepción de inconstitucionalidad es uno de los mecanismos de control establecidos para garantizar la supremacía de la Constitución¹¹³, cuyo fundamento deviene del artículo 4º superior y faculta a todas las autoridades administrativas y judiciales para que, en la resolución de una situación particular y concreta, inapliquen una disposición legal o reglamentaria por ser contraria a la Constitución.¹¹⁴

La Corte Constitucional estableció que para inaplicar las normas contrarias a la Carta Política, se debe verificar que el contenido de la disposición sobre la que se predica la inconstitucionalidad sea evidentemente contrario a la Constitución.¹¹⁵

¹¹³ **Artículo 4.** La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.

Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades.

¹¹⁴ Sentencia C-600 de 1998. MP JOSÉ GREGORIO HERNANDEZ GALINDO.

¹¹⁵ Entre otras providencias ver Sentencia T-522 de 2001 M.P. Manuel José Cepeda y T-150 de 1996 .M.P. Vladimiro Naranjo Mesa. La Corte ha señalado que la excepción se debe aplicar cuando se presenten las siguientes condiciones: *i)* que se constate que la aplicación de las normas administrativas o legales amenaza o impide la protección de los derechos constitucionales, *ii)* que no existe vía alternativa igualmente eficaz para remover el obstáculo en el momento necesario, *iii)* que se deduce claramente de la Constitución la necesidad de garantizar un derecho constitucional, siempre que el obstáculo

De tal manera que, el concepto de incompatibilidad es elemento esencial para que la inaplicación sea procedente, ya que, de no existir, quien está llamado a aplicar la ley no puede argumentar la inconstitucionalidad de la norma para evadir su cumplimiento.

En este sentido, valiéndose del significado del vocablo *incompatibilidad*¹¹⁶, la Corte ha dicho que son incompatibles dos normas que, dada su mutua contradicción, no pueden imperar ni aplicarse al mismo tiempo, razón por la cual una debe ceder ante la otra; en la materia que se estudia, tal concepto corresponde a una oposición tan grave entre la disposición de inferior jerarquía y el ordenamiento constitucional que aquella y éste no puedan regir en forma simultánea. Así las cosas, el antagonismo entre los dos extremos de la proposición ha de ser tan ostensible que salte a la vista del intérprete, haciendo superflua cualquier elaboración jurídica que busque establecer o demostrar que existe.¹¹⁷

Esta Sala, de otra parte ha señalado en idéntico sentido que, si bien debe existir armonía entre los preceptos constitucionales y las normas jurídicas de inferior rango, de no ser así, la Carta Política ordena en forma categórica que se aplique la norma constitucional en aquellos casos en que sea manifiesta, palmaria y flagrante la oposición entre el texto constitucional y la disposición cuya inaplicación se pretende, sin que sea necesaria una elaboración jurídica que busque establecer o demostrar que existe.¹¹⁸

EL CASO CONCRETO.

Las normas de las que se solicita aplicar la excepción de inconstitucionalidad, vigentes al momento de los hechos que suscitan la presente controversia, disponen lo siguiente:

Artículo 71. Hecho generador. El hecho generador del impuesto de delineación urbana es la expedición de la licencia para la construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Bogotá.¹¹⁹

normativo para avanzar en su sea materialización específicamente señalado. Corte Constitucional. Auto N. 035 2009. Referencia: sentencia T-760 de 2008. Seguimiento a la sentencia T-760 de 2008. M.P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA.

¹¹⁶ DRAE. **Incompatibilidad:** repugnancia que tiene una cosa para unirse con otra, o de dos o más personas entre sí.

¹¹⁷ Sentencia No. T-614 de 1992 M.P. JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO.

¹¹⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA. C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Bogotá, D. C. 26 de octubre de 2009. Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01189-01. Número interno: 16718. Actor: FERNANDO ARTURO RUBIO FANDIÑO Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. En esta providencia de cita, a su turno, la Sentencia del 4 de mayo de 2006, Exp. 14576, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

¹¹⁹ Artículo derogado por el artículo 18 del Acuerdo Distrital 352 de 2008.

Artículo 74. Sujeto pasivo. Son sujetos pasivos del impuesto de delimitación urbana los propietarios de los predios en los cuales se realiza el hecho generador del impuesto.

La parte actora estima que los anteriores preceptos legales contravienen el artículo 338 de la Constitución que establece lo siguiente:

ARTICULO 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.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Según la parte actora, las obligaciones que surgen de las normas que regulan el impuesto de delimitación urbana antes transcritas, son las propias de la prestación de un servicio, de tal manera que el gravamen económico que se impone al sujeto pasivo cuando recurre a la expedición de una licencia es una tasa, mediante la cual se recuperan los costos en los que incurre el Estado por su prestación.

De la redacción de artículo 338 de la Constitución se desprende que en el sistema fiscal colombiano se configuran por lo menos tres tipos de tributos¹²⁰, a saber, los impuestos, las tasas y las contribuciones. Sin embargo, constitucionalmente no existen definiciones de cada una de estas categorías, por lo que ha sido la doctrina judicial la que ha determinado los elementos que permiten diferenciarlas. Así, la Corte Constitucional ha conceptualizado sobre los impuestos y las tasas en los siguientes términos:

*“Las condiciones básicas del **impuesto** son: (i) tiene una vocación general, lo cual significa que se cobran sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador; (ii) No guardan una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente; (iii) en cuanto ingresan a las arcas generales del Estado conforme al principio de unidad de caja, este*

¹²⁰ Para la Corte Constitucional, los tributos han sido reconocidos como aquellas prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad (C.P. arts. 95-9, 150-12, 338, 345 y 363). En el caso colombiano, esta Corporación ha señalado que es posible identificar la existencia de por lo menos tres clases de tributos en el actual sistema fiscal, a saber: Los impuestos, las tasas y las contribuciones. Éstos aun cuando son fruto del desenvolvimiento de la potestad impositiva del Estado tienen características propias que los diferencian. Ver sentencia C-228 de 2010. M.P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA.

puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales; (iv) su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; (v) la capacidad económica del contribuyente es un principio de justicia y equidad que debe reflejarse implícitamente en la ley que lo crea, sin que por ello pierda su vocación de carácter generalas.”

(....)

“De la evolución de las nociones jurisprudenciales y doctrinales que se han elaborado alrededor del concepto de **las tasas**, éstas **se pueden definir como aquellos ingresos tributarios** que se establecen en la ley o con fundamento en ella (origen ex lege), **a través de los cuales el ciudadano contribuye a la recuperación total o parcial de los costos en que incurre el Estado, para asegurar la prestación de una actividad pública, la continuidad en un servicio de interés general o la utilización de bienes de dominio público.** Por su propia naturaleza esta erogación económica se impone unilateralmente por el Estado a manera de retribución equitativa de un gasto público, que no obstante ser indispensable para el contribuyente, tan sólo se origina a partir de su solicitud.

En este orden de ideas, se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: (i) La prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) La misma nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, así lo reconoce el artículo 338 Superior al disponer que: “La ley [puede] permitir que las autoridades fijen las tarifas de las [tasas] que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten”; (iv) los valores que se establezcan como obligación tributaria excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o servicio; (v) aun cuando su pago resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento tan sólo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado; (vi) el pago, por regla general, es proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, con las tarifas diferenciales”¹²¹ (El resaltado no hace parte del texto citado).

El Consejo de Estado por su parte, en providencia mediante la que se decidió sobre la nulidad de los artículos 71 del Decreto 352 de 2002, 9º del Acuerdo 28 de 1995 y 61 del Decreto 423 de 1996, referentes al hecho generador del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital de Bogotá, dijo que el hecho imponible de este tributo no está constituido por la expedición de una licencia de construcción sino por el desarrollo de las actividades de construcción y refacción de inmuebles. Al respecto dijo esta corporación:

¹²¹ Corte Constitucional. Sentencia C-228 de 2010. M.P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA.

“La demandante alega que el Distrito Capital interpretó erróneamente el literal g) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 y el artículo 233 del Decreto 1333 de 1986, porque cuando expidió las normas demandadas interpretó que el hecho generador del impuesto de delineación urbana era la licencia de construcción, cuando en realidad lo es, la construcción en sí misma o la refacción de edificaciones.

(...)

Las normas transcritas aluden a la actividad de construir y refaccionar como hecho generador del impuesto. Construir es “fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública.”¹²² Y refaccionar es “restaurar o reparar, especialmente edificios.”¹²³

En ese entendido, acudiendo al método de interpretación gramatical, sería pertinente concluir que el hecho generador del impuesto de delineación urbana no podría ser el hecho de la expedición de una licencia de construcción o de refacción a que aluden las normas demandadas, porque las licencias ni siquiera son objeto de mención en la Ley 97 de 1913 y en el Decreto 1333 de 1986.

(...)

En consecuencia, una interpretación finalista y sistemática de las normas que regulan la autonomía fiscal y de ordenamiento territorial y de los artículos 1º de la Ley 97 de 1913 y del 233 del Decreto Ley 1333 de 1986, permite concluir que constituyen el hecho generador del impuesto de delineación urbana las actividades de construcción y refacción, pero su causación puede tener lugar en oportunidades diferentes al momento en que se realiza el hecho imponible, cuando la autoridad competente así lo determine de manera justificada.”¹²⁴

De acuerdo con los anteriores criterios, el cargo no está llamado a prosperar porque no se advierte una contradicción manifiesta y evidente entre el artículo 338 de la Constitución y los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002, que permita inaplicarlos por vía de excepción, pues, contrario al entendimiento de la parte actora, el hecho generador del impuesto de delineación urbana no es la expedición de una licencia, por lo que, de tajo, se descarta que se trate de la prestación de un servicio.

¹²² DRAE

¹²³ DRAE

¹²⁴ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá, D.C., 30 de mayo de 2011. Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01665-01(17269). Actor: FLOR MARIA TORRES RODRÍGUEZ. Demandado: DISTRITO CAPITAL-ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ.

2) DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA.

El impuesto de delineación urbana fue creado por la Ley 97 de 1913, en cuyo artículo 1º se establece lo siguiente:

Artículo 1º. El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:

(...)

g. Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refección (sic) de los existentes.

(...)

Por su parte, el Decreto Ley 1421 de 1993, por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Bogotá, estableció en su artículo 158:

“ARTÍCULO.- 158. Delineación urbana. **La base gravable para la liquidación del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital será el monto total del presupuesto de la obra o construcción.** La entidad distrital de planeación fijará mediante normas de carácter general el método que se debe emplear para determinar el presupuesto y podrá establecer precios mínimos de costo por metro cuadrado y por estrato. El impuesto será liquidado por el contribuyente.

El Concejo fijará la tarifa entre el uno (1) y el tres por ciento (3%). Hasta tanto el Concejo adopte dicha determinación se aplicará la que resulte de sumar las tarifas vigentes para los impuestos de delineación urbana y ocupación de vías.

Elimínase el impuesto de ocupación de vías”. (El resaltado no hace parte de la norma citada).

Luego, en cumplimiento de lo dispuesto en la anterior disposición, el Departamento Administrativo de Planeación Distrital expidió la Resolución No. 1291 de 1993, que estableció el método para determinar el presupuesto de obra que sirve de base gravable para liquidar el impuesto de delineación urbana, en los siguientes términos:

“Artículo 1º. El presupuesto de la obra de construcción para liquidar el impuesto de delineación urbana será el que resulte de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Los costos a que se refiere este artículo se deben estimar para excavación y preparación de terrenos y construcción de la edificación”.

Finalmente, el Decreto 352 de 2002, por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria que se debe aplicar en el Distrito Capital, señaló en el artículo 75 que la base gravable del tributo es el monto total del presupuesto de obra o construcción.

Esta Sala ha señalado que para el año 2005, periodo en el que se presentaron las declaraciones del impuesto de delineación urbana sobre las que se practicó la liquidación oficial de revisión controvertida en aquella oportunidad, la normativa vigente antes transcrita permitía que el contribuyente determinara la base gravable del impuesto con base en el presupuesto de obra, resultante de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.¹²⁵

En esta misma providencia, la Sala precisó que sólo hasta la expedición de la Resolución No. 574 del 2007, la Secretaría Distrital de Planeación determinó los costos mínimos del metro cuadrado para la declaración y pago del impuesto de delineación urbana. Que, por consiguiente, antes de esta reglamentación, la base gravable del impuesto de delineación urbana se podía determinar de acuerdo con el presupuesto de obra estimado, sin que los contribuyentes estuvieran sujetos a observar costos mínimos por metro cuadrado.

En consecuencia, la Sala consideró que la cuantificación de la base gravable del impuesto de delineación urbana estaba determinada por aquellas erogaciones en que incurriera el contribuyente en la realización de la obra. Que, estos costos no corresponden necesariamente con los costos de la obra una vez ejecutada, por cuanto, al momento de solicitar la licencia de construcción, se pueden estimar ciertos valores que en el desarrollo de la obra podrían variar, ya sea para aumentar o disminuir los gastos inicialmente presupuestados.

EL CASO CONCRETO.

En el presente caso, son relevantes para decidir, los siguientes hechos no discutidos:

1. El 27 de febrero de 2004, la parte actora presentó la declaración privada del impuesto de delineación urbana correspondiente a la obra ubicada en la Calle 138 No. 56 – 30 de Bogotá D.C.¹²⁶, conforme con los siguientes valores relacionados como presupuesto de obra:¹²⁷

¹²⁵ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., 5 de diciembre de 2011. Referencia: 250002327000200800206 0. Número interno: 1795. Actor: ALIANZA FIDUCIARIA S.A. Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ.

¹²⁶ Folio 47 del C.P.

¹²⁷ Folios 7 y 8 del C.P.

1	Costo estimado de mano de obra	\$ 652.264.000
2	Costo estimado de adquisición de materiales	\$ 1.630.660.00
3	Costo estimado de compra de equipos	\$ 0
4	Costo estimado de arrendamiento de equipos	\$ 652.265.000
5	Costo estimado de todos los costos y gastos	\$ 326.132.000
6	TOTAL	\$ 3.261.3210000

2. El 6 de febrero de 2006, el Distrito expidió el Auto de Inspección Tributaria No. 200EE1295, mediante el cual le informó a la parte actora que, una vez verificadas sus bases de datos y de acuerdo con la información suministrada por la Cámara Colombiana de la Construcción CAMACOL, estableció que el presupuesto consignado en la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada el 27 de febrero de 2004 difería del presupuesto calculado con base en los valores de costo promedio establecidos por CAMACOL en los siguientes términos:¹²⁸

Total del presupuesto calculado con base en el costo promedio de CAMACOL	\$ 7.986.050.757
Total del presupuesto declarado por el contribuyente	\$ 3.261.320.000
Diferencia	\$ 4.724.307.757

3. El 23 de febrero de 2006, el Distrito profirió el Requerimiento Ordinario No. 2006EE27218, mediante el cual solicitó a la parte actora información sobre las licencias de construcción que le fueron expedidas durante el periodo comprendido entre el 1º de febrero de 2004 y el 30 de diciembre de 2005.¹²⁹
4. El 10 de marzo de 2006, la parte actora respondió el Requerimiento Ordinario No. 2006EE27218 del 23 de febrero de 2006, mediante el cual remitió la relación de gastos incurridos en el proyecto denominado Almería de San Luis 3-4-5, cuya declaración del impuesto de delimitación urbana fue presentada el 27 de febrero de 2004, en los siguientes términos:¹³⁰

1	Costo estimado de mano de obra	\$ 3.111.145.000
2	Adquisición de materiales	\$ 2.847.935.000
3	Compra y arrendamiento de equipos	\$ 57.644.000
4	Otros	\$ 1.100.721.000

¹²⁸ Folios 3 y 4 del C.A.A.

¹²⁹ Folios 5 a 8 del C.A.A.

¹³⁰ Folios 15 al 40 del C.A.A.

5	Total del presupuesto de construcción	\$ 7.122.445.000
---	---------------------------------------	------------------

5. El 4 de julio de 2006, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá profirió el Requerimiento Especial No. 2006EE202668, mediante el cual propuso modificar la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004 teniendo como presupuesto de obra el siguiente:¹³¹

1	Costo estimado de mano de obra	\$ 3.111.145.000
2	Adquisición de materiales	\$ 2.847.935.000
3	Compra y arrendamiento de equipos	\$ 57.644.000
4	Otros	\$ 1.100.721.000
5	Total del presupuesto de construcción	\$ 7.122.445.000

6. El 21 de diciembre de 2006, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá profirió la Resolución No. 11762 DDI 083506, mediante la cual formuló la liquidación oficial de revisión a la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004, con las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.¹³²

La Sala verifica que las pruebas obrantes en el expediente dan cuenta de que el Distrito inició su actividad fiscalizadora a partir de la diferencia que encontró entre el presupuesto declarado por la parte actora en la liquidación privada presentada del 27 de febrero de 2004 y el presupuesto calculado por la propia Administración con base en el valor del costo promedio de construcción suministrado por la Cámara Colombiana de la Construcción CAMACOL.

De igual manera, la Sala constata que el Distrito, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, determinó la base gravable del impuesto a partir de la relación de gastos en que la parte actora efectivamente incurrió en la ejecución de la obra, según la información por ella misma suministrada al dar respuesta al requerimiento de información.

En consecuencia, para la Sala es claro que el Distrito tomó como base gravable del impuesto de delimitación urbana el valor del costo de la obra una vez ejecutada, cuando, en su lugar, debió tener en cuenta el presupuesto proyectado de la obra, pues según el criterio de esta Sala, la normativa vigente en el año 2004, no exigía tasar el impuesto de delimitación urbana sobre el presupuesto definitivo de la obra ejecutada.¹³³ En consecuencia, si bien es cierto que existe una diferencia significativa entre el presupuesto proyectado y el presupuesto ejecutado, no existe

¹³¹ Folios 93 y 94 del C.A.A.

¹³² Folio 37 del C.P.

¹³³ Op.Cit. Sentencia del 5 de diciembre de 2011.

prueba en el expediente que permita inferir que el presupuesto de la obra proyectada que tuvo en cuenta la parte actora fue subvalorado, como lo insinuó la Administración. Por lo anterior, el cargo propuesto es procedente.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

La parte actora dijo que la Administración liquidó la sanción por inexactitud de \$160.624.000 que no era procedente ya que la declaración no contenía datos o factores falsos, desfigurados, equivocados e incompletos, como equivocadamente lo concluyó la Administración.

Sobre la sanción por inexactitud, es criterio reiterado de la Sala que ésta tiene naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos que consagra el artículo 647¹³⁴ del E.T. para su imposición y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los cuales se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda¹³⁵.

En consecuencia, por cuanto la glosa propuesta por la Administración fue desvirtuada, no es procedente imponer la sanción por inexactitud.

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 12 de marzo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B. En su lugar, **DECLÁRASE** la nulidad de La Resolución No. 11762 DDI 083506 del diciembre 21 de 2006, por la cual se formuló Liquidación Oficial de Revisión a la declaración del impuesto de delineación urbana presentada por la sociedad José Alberto Castro Hoyos y CIA. S.C.A. Constructora Nacional de Obras Civiles, el 27 de febrero de 2004, por la obra ubicada en la calle 138 No. 56 – 30 de la ciudad de Bogotá D.C..

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de declaración del impuesto de delineación urbana presentada por la sociedad José

¹³⁴Artículo 647. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. (...)

¹³⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14016, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Alberto Casto Hoyos y CIA. S.C.A. Constructora Nacional de Obras Civiles, el 27 de febrero de 2004, por la obra ubicada en la calle 138 No. 56 – 30 de la ciudad de Bogotá D.C..

TERCERO: RECONÓCESE personería a la abogada Raquel Rangel Rodríguez como apodera del Distrito Capital de Bogotá.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	18001	Fecha:	13-09-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Es correcto imponer sanción por improcedencia de la devolución de saldo a favor, fundamentada en liquidación oficial de revisión que ha sido demandada por nulidad, sin que se haya resuelto la demanda?

TESIS

Si, el proceso para imponer sanción es independiente del proceso para formular liquidación oficial, una vez haya sentencia ejecutoriada sobre las liquidaciones que generaron la devolución, estas quedaran en firme y la administración podrá iniciar la acción de cobro.

Ubicación	2	6	7									
Pág.(s):												

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación jurídica

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículos 95-10 y 363 Constitución Política.	Artículo 670 Estatuto Tributario.	Artículos 84 del Código Contencioso Administrativo.	Artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.
--	-----------------------------------	---	---

EXTRACTO

Ubicación	2	5	8									
Pág.(s):												

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

•
Bogotá D.C., trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00091-01(18001)

Actor: FILMTEX S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 27 de agosto de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que denegó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2002, FILMTEX S.A. presentó la declaración de renta por el año 2001, en la que declaró un saldo a favor de \$966.226.000, que fue devuelto posteriormente por la DIAN, según la resolución 608-00638 de 12 de junio de 2002.

Luego, la DIAN, mediante liquidación oficial de revisión N° 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004, determinó un menor saldo a favor de Filmtex de \$405.913.000 (Exp. 2005-1946).

El 18 de noviembre de 2005, la División de Fiscalización, en pliego de cargos N° 310632005000031, propuso la sanción por devolución impropcedente del saldo a favor determinado en la declaración de renta del año gravable 2001.

Previo la contestación del pliego de cargos, mediante resolución 310642006000065 de 25 de abril de 2006, la DIAN confirmó en todas sus partes la sanción propuesta.

La DIAN, por resolución N°310662006000026 de 26 de diciembre de 2006, confirmó el acto impugnado, al resolver el recurso de reconsideración.

LA DEMANDA

La Sociedad FILMTEX S.A. solicitó la nulidad de la resolución sanción N° 310642006000065 de 25 de abril de 2006, y su confirmatoria N° 310662006000026 de 26 de diciembre de 2006, que ordenó a la demandante reintegrar parte del saldo a favor devuelto por resolución 608-00638 de 12 de junio de 2002.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 95-10 y 363
- Estatuto Tributario: artículo 670
- Código Contencioso Administrativo: 55, 62 y 64

El concepto de violación lo desarrolló así¹³⁶:

1. Violación del artículo 670 del Estatuto Tributario por interpretación errónea

La actora adujo que se violó el artículo 670 del E.T., porque, a su juicio, para que se imponga la sanción por devolución improcedente es necesario que la liquidación oficial de revisión que desconoce total o parcialmente el saldo a favor devuelto esté en firme. Que, en el caso concreto, la liquidación oficial no estaba en firme, porque fue objeto del recurso de reconsideración.

2. La resolución sanción es nula por no pronunciarse sobre todos los cargos formulados y el cálculo de intereses es incorrecto

La demandante adujo que la DIAN violó el derecho de defensa y el de contradicción previstos en los artículos 84 del Código Contencioso Administrativo

y 29 de la Constitución Política, porque en los actos administrativos demandados omitió pronunciarse sobre la tasación de la sanción y, en concreto, sobre el plazo para calcular los intereses de mora.

Alegó que los intereses de mora no se causan desde la fecha de la resolución que dispuso la devolución o compensación del saldo a favor (Abril de 2002), sino a partir de la fecha de la liquidación oficial de revisión (14 de diciembre de 2004).

¹³⁶ Fls 3 a 8

Solicitó la suspensión prejudicial del proceso, hasta que se resolviera la demanda de nulidad que interpuso contra los actos administrativos que formularon la liquidación oficial.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que según el artículo 670 del Estatuto Tributario, la devolución de saldos a favor de los contribuyentes no constituye un reconocimiento definitivo. Que la DIAN está facultada para modificar el saldo a favor declarado en el denuncia privado mediante la liquidación oficial de revisión. Que, cuando eso ocurre, el demandante debe reintegrar las sumas compensadas o devueltas en exceso, más los intereses correspondientes aumentados en un 50%.

Que la misma norma previó que la sanción se impone dentro del término de dos años contados a partir de la fecha de notificación de la liquidación oficial de revisión.

Para respaldar lo dicho, citó la interpretación que del artículo 670 del Estatuto Tributario hizo la Corte Constitucional en la sentencia C 075 de 2004.

Que la sanción por devolución es válida, así la liquidación oficial esté en discusión en vía administrativa o judicial, pues ese acto administrativo goza de presunción de legalidad y tiene fuerza vinculante, y porque el procedimiento que se sigue para

imponer la sanción es independiente del que se sigue para formular liquidación oficial.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, pues le halló razón a la DIAN en cuanto a que las resoluciones que ordenan la devolución o compensación no implican un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente en la medida en que la DIAN tiene la facultad de modificar el saldo a favor, mediante la liquidación oficial de revisión. Así mismo, porque el procedimiento previsto para ordenar la devolución de saldos a favor es previo e independiente del proceso de determinación del tributo.

Advirtió que aunque la liquidación oficial de revisión 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 y la Resolución 310662005000012 de 21 de junio de 2005 carecen de firmeza, por cuanto la sentencia que declaró la nulidad parcial de esos actos administrativos fue objeto de apelación, era procedente que la DIAN impusiera la sanción por devolución improcedente, puesto que el artículo 670 E.T. concedió el plazo de dos años para imponer dicha sanción, plazo que se cuenta a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Puso de presente que la liquidación oficial de revisión que se le formuló a la demandante disminuyó el saldo a favor que inicialmente había declarado y que, por eso, era acreedora de la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

De manera que, el Tribunal denegó la nulidad de los actos administrativos que impusieron la sanción por devolución improcedente y halló la razón a la DIAN en cuanto a que Filmtex, en virtud de esa sanción, tiene la obligación de reintegrar las sumas que la DIAN devolvió en exceso junto con los intereses moratorios liquidados a la tasa vigente al momento del pago, más el pago del 50% de intereses. También precisó que los intereses de mora se causaron a partir de la devolución del saldo a favor y no a partir de la fecha de notificación de la liquidación oficial que modificó el saldo a favor.

SALVAMENTO DE VOTO

El Magistrado Fabio O. Castiblanco Calixto salvó voto, pues consideró que el a quo debió esperar la decisión definitiva que se tomara en la demanda de nulidad de la liquidación oficial (expediente N° 2005-01946). Estimó que la suerte de ese proceso repercutía en la suerte del ahora analizado.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso el recurso de apelación.

Insistió en que el Tribunal debió suspender prejudicialmente el proceso objeto de análisis, con fundamento en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

Alegó que la sanción por inexactitud impuesta era objeto de pago, pero que no hacía parte de la base para liquidar los intereses moratorios y, por ende, tampoco del incremento del 50% de esos intereses, que se impone a título de sanción.

Solicitó suspender el proceso por prejudicialidad, hasta tanto se falle el proceso de determinación oficial del impuesto de renta del año 2001.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró en su integridad los argumentos de la demanda y la apelación.

La **DIAN** repitió lo expuesto en la contestación de la demanda, y alegó que era improcedente la suspensión del presente proceso por prejudicialidad. Insistió en la independencia del proceso previsto para imponer la sanción y el previsto para formular liquidación oficial.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada. Adujo que la sanción por devolución improcedente se fundamenta en la liquidación oficial de revisión. Y que cuando esa liquidación oficial se demanda en nulidad ante la jurisdicción contencioso administrativo, la Administración no puede iniciar proceso de cobro hasta tanto haya sentencia ejecutoriada que resuelva sobre dicho proceso.

Que, en el caso concreto, los actos demandados no están relacionados con el cobro coactivo sino con la sanción por devolución improcedente, sanción que, a su juicio,

se puede imponer, una vez queden en firme las liquidaciones que generaron la devolución.

Que era procedente la sanción porque la DIAN le devolvió \$966.226.000 a título de saldo a favor siendo que dicho saldo ascendía a tan solo \$407.455.000. Que, por lo tanto, era procedente la sanción equivalente a la diferencia de tales saldos, esto es, \$558.771.000, más los intereses de mora incrementados en un 50%.

En cuanto a la tasación de los intereses de mora, dijo que la Sala debe inhibirse de analizar si en la base para tasarlos debe incluirse la sanción por inexactitud, toda vez que tal argumento no fue propuesto en la demanda.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, le corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos administrativos que impusieron la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario a la sociedad FILMTEX S.A.

La Sala considera que sí son nulos tales actos administrativos, puesto que, como se verá, es un hecho probado que la parte demandante tenía derecho a que se le devolviera el saldo a favor solicitado en cuantía de \$966.226.000 y, por lo tanto, la demandante no incurrió en el hecho tipificado como infracción en el artículo 670 del E.T.

Habida cuenta de que la demandante solicitó la suspensión prejudicial del proceso en tanto se decide la demanda de nulidad de la liquidación oficial de Revisión No. 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 y de la Resolución No. 310662005000012 de 21 de julio de 2005, que la confirmó, proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, la Sala advierte que eso no es necesario puesto que esta Sala ya dictó sentencia dentro del expediente 2005 01946 01 (No. interno 17075), y, por tanto, lo decidido en ese caso se tendrá en cuenta para decidir el presente.

En efecto, para resolver este asunto, es relevante tener en cuenta los siguientes hechos probados y no discutidos.

- El 8 de abril de 2002, FILMTEX S.A. presentó la declaración de renta por el año gravable 2001, en la que declaró un saldo a favor de \$966.226.000, que fue devuelto por Resolución 608-00638 de 12 de junio de 2002.
- La DIAN, mediante Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 determinó un menor saldo a favor de \$405.913.000 frente a la declaración de renta de ese gravable de 2001.
- Mediante sentencia del 6 de diciembre de 2007, dictada dentro del proceso 2005 -1946 (No. interno 17075), el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dispuso declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 y de la Resolución No. 310662005000012 de 21 de julio de 2005 proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

A título de restablecimiento del derecho, el Tribunal aceptó ciertas deducciones discutidas y levantó la sanción por inexactitud. Y dado que el contribuyente liquidó el impuesto por renta presuntiva, el saldo a favor que declaró la demandante en su denuncia de renta no fue modificado. Se confirmó en cuantía de \$966.226.000.

- En virtud del recurso de apelación interpuesto por las partes, esta Sala, mediante sentencia del 10 de marzo de 2011¹³⁷, modificó la decisión del *a quo* en el sentido de aceptar la deducción cuyo rechazo había propuesto la DIAN y confirmado dicho Tribunal¹³⁸. Y, en la medida en que el contribuyente declaró por renta presuntiva, el saldo a favor liquidado en el denuncia privado fue confirmado en \$966.226.000.

La sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario¹³⁹ parte del presupuesto de que al contribuyente se le haya devuelto una suma en exceso por concepto de saldo a favor y, por eso, la sanción consiste en la orden (i) de reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso (ii) de pago de los intereses moratorios que correspondan, esto es, los causados sobre los impuestos debidos, y, (iii) de pago de la sanción propiamente dicha, esto es el incremento de los intereses en un cincuenta por ciento (50%).

¹³⁷ Expediente 2005 -1946 (No. interno 17075)

¹³⁸ Los gastos por mantenimiento del activo.

¹³⁹ **ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.** modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión. (...)"

Dado que en el presente caso el saldo a favor que la demandante declaró en su denuncia de renta privado fue confirmado en la sentencia que dictó esta Sala, el demandante no está obligado a reintegrar ninguna suma, ni a liquidar y pagar intereses moratorios ni el incremento de tales intereses.

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

F A L L A:

PRIMERO. REVÓQUESE la sentencia del 27 de agosto de 2009 dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del contencioso de nulidad que inició en contra de la DIAN la empresa FILMTEX S.A. En su lugar,

SEGUNDO. DECLÁRASE la nulidad de la Resolución sanción N° 310642006000065 de 25 de abril de 2006, y su confirmatoria N° 310662006000026 de 26 de diciembre de 2006.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la demandante no es sujeto responsable de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

CUARTO. RECONÓCESE personería a la abogada LINA MARÍA CAMPILLO GARCÍA como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	18013	Fecha:	26-01-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

PROBLEMA JURÍDICO

¿La Secretaria de Hacienda de Bogotá violó la propiedad privada de su administrado y el debido proceso al embargar la cuenta del demandante para constituir un depósito judicial, que luego fue abonado a la deuda correspondiente a impuesto predial, deuda a la cual la acción de cobro ya había prescrito?

TESIS

No, el embargo es una medida cautelar que busca la efectividad del cobro; y para que opere la prescripción de cobro el contribuyente debe oponerse al mandamiento de pago dentro de los quince días siguientes a la notificación de la orden de pago y no a los 2 años de surtida la notificación, como lo hizo el demandante.

Ubicación Pág.(s):	2	3	5	10									
---------------------------	----------	----------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación jurídica

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículos 29 y 58 Constitución Política	Artículos 7 y 8 Ley 1066 del 2006	Artículos 563, 564, 565, 566, 567, 568, 569, 817, 818, 819 y 826 Estatuto Tributario.	Artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993	Resolución 1131 de 1998
---	-----------------------------------	---	--	-------------------------

EXTRACTO

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

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, Veintiséis (26) de enero de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00093-01(18013)

Actor: CONSTRUCTORA LOS HAYUELOS S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL – SECRETARIA DE HACIENDA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 24 de septiembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Los antecedentes administrativos que dieron lugar a la expedición de los actos aquí acusados se resumen así:

1. El 10 de mayo de 2004, la Subdirección de Impuestos a la Propiedad Privada – Unidad de Cobranzas de la Secretaría de Hacienda de Bogotá libró el mandamiento de pago N° 48515, por valor de \$242'084.000, cuyo título ejecutivo eran las declaraciones privadas del impuesto predial de, entre otros, los bienes inmuebles ubicados, en la ciudad de Bogotá, en la diagonal 22 A N° 78-55 y en la avenida calle 31 N° 82 A -19 de propiedad de la sociedad Constructora Los Hayuelos S.A. En el mandamiento de pago también ordenó la investigación y el embargo de los bienes de la sociedad actora.
2. La demandante no propuso excepciones contra el mandamiento de pago, empero, el 23 de noviembre de 2004, solicitó la nulidad del proceso coactivo porque, al parecer, se notificó indebidamente el mandamiento de pago.
3. Mediante Resolución 2005PEE165342 del 31 de mayo de 2005, la Subdirección de Impuestos a la Propiedad Privada – Unidad de Cobranzas de la Secretaría de

Hacienda de Bogotá negó la nulidad propuesta porque, según dijo, la notificación del mandamiento de pago se hizo conforme con las normas tributarias pertinentes.

4. La administración distrital de Bogotá decretó el embargo y retención de los saldos bancarios de propiedad de la demandante. Producto de ese embargo se constituyeron los títulos de depósito respectivos.
5. Por Resolución DDI060292 del 3 de agosto de 2006, la administración distrital de Bogotá ordenó que los títulos de depósito judicial se “*aplicaran*” a las deudas que tenía la sociedad demandante.
6. El 12 de octubre de 2006, la demandante solicitó a la administración distrital que se declarara la prescripción de la acción de cobro y que se ordene la devolución de los dineros “*embargados y aplicados arbitrariamente*”.
7. Por oficio 2006EE262179 del 25 de octubre de 2006, la administración distrital de Bogotá negó la solicitud de prescripción porque, según dijo, debió proponerse oportunamente como excepción contra el mandamiento de pago. Asimismo, negó la devolución de los dineros embargados.
8. Contra la anterior decisión, el 8 de noviembre de 2006, la sociedad demandante interpuso recurso de reposición y en subsidio de apelación.
9. Los anteriores recursos se desataron y, con oficio 2006EE344805 del 29 de diciembre de 2006, la administración distrital concluyó que eran improcedentes porque el oficio 2006EE262179 de 2006 “*es un acto de trámite que no pone término a ninguna actuación*”. Que, en todo caso, se ofrecía respuesta porque se trataba de una solicitud elevada en ejercicio del derecho de petición.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La sociedad Constructora Los Hayuelos S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, mediante apoderada judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“1- Se declare la nulidad de la Resolución DDI 060292 del 2006 de fecha Agosto 3 de 2006 (sic), mediante la cual subdirección de Impuestos (sic) a la propiedad, ordena aplicar los títulos Judiciales (sic) 400100001439628 de fecha 2006/04/25 por la suma de \$52.008 y 400100001465680 de fecha 2006/04/26 por la suma de \$378.565.000 para un total de \$378.617.008 Trescientos setenta y ocho millones seiscientos diecisiete mil ocho pesos m/cte, a las obligaciones prescritas correspondientes a impuestos prediales por el año gravable de 1999 de los siguientes inmuebles, que fueron de propiedad de mi representada, ubicados en: la Diagonal 22 A # 78 – 55 CHIP AAA 0143YKMS; AC 31 # 82 A – 19 CHIP AAA0148JZWW” (sic)

2- Se declare la nulidad de la decisión contenida en el escrito de fecha Octubre 25 del 2006 # 2006 EE 262179, notificado (sic) el 3 de Noviembre del 2006, mediante el cual la demandada, negó la petición de mi representada de dar aplicación a la ley 1066 del 2006 en el sentido de reconocer la prescripción de las obligaciones arriba anotadas y devolver los dineros arbitrariamente aplicados a obligaciones prescritas.

3- Se declare la nulidad de la respuesta a los recursos de reposición y apelación contenido en el escrito de fecha Diciembre 29 del 2006, número 2006 EE 344805, notificado el 11 de Enero de 2007 y con el cual se agota la vía gubernativa.

4. Se restablezca el derecho de mi representada a que se reconozca la prescripción de la acción de cobro de los Impuestos prediales (sic) por el año gravable de 1999 de los inmuebles ubicados en la diagonal 22 A # 78 – 55 CHIP AAA0143YKMS; AC 31 # 82 A – 19 CHIP AAA0148JZWW (sic)

5- Se restablezca el derecho de mi representada a que le devuelvan los dineros embargados y aplicados arbitrariamente, por la división de Cobranzas (sic) a obligaciones prescritas, por la suma de \$378.617.008 Trescientos setenta y ocho millones seiscientos diecisiete mil ocho pesos m/cte, más sus intereses de conformidad con lo establecido en el artículo 863 E.T.”

NORMAS PRESUNTAMENTE VIOLADAS Y EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN

La parte demandante invocó como vulneradas las siguientes normas:

- Constitución Política: artículos 29 y 58;
- Estatuto Tributario: artículos 563, 564, 565, 566, 567, 568, 569, 817, 818, 819 y 826, y
- Ley 1066 de 2006: artículos 7 y 8;

Para explicar el concepto de violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

“1- Violación al debido proceso-”

“a) Violó (sic) por falta de aplicación de la norma, los artículos 563 a 569 y 826 del E.T. –aplicables a impuestos Distritales por expresa disposición del artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993”

La parte actora alegó que el mandamiento de pago de las obligaciones, correspondientes al impuesto predial del año 1999, se notificó indebidamente porque la citación para que compareciera a notificarse personalmente no se envió a la carrera 14 # 93B-32, oficina 402, de Bogotá, (que era la dirección que informó para notificaciones), sino a la calle 30 # 85-35, torre 3, apartamento 301.

Que, además, el mandamiento de pago se envió por correo a la diagonal 22 # 78-55 de Bogotá, que tampoco correspondía a la que había informado.

Que la administración debió corregir el error y enviar las notificaciones a la dirección correcta, en los términos establecidos en el artículo 567 E.T., pero que como no lo hizo se afectaba la legalidad de los actos administrativos demandados.

Dijo, finalmente, que *“el predio arriba mencionado, para el año 1999, era un lote de terreno que posteriormente se urbanizó y sobre el cual se construyó un edificio de apartamentos, lo que implica que en las declaraciones de predial de cada uno de los apartamentos, era necesario informar la dirección de cada uno de ellos (sic), por tal razón en el predial del año 2004 del apartamento 301 de la Torre 3 se informó dicha dirección ‘calle 30 # 85-35 Torre 3 Apto 301’ (sic) a la cual equivocadamente La demandada (sic) envió la citación, el mandamiento de pago fue enviado a una dirección que ya no existía y completamente diferente a la informada ..., pero que en ningún caso se podía tener como dirección de notificaciones ..., dirección que la demandada conocía perfectamente (sic) por todas las actuaciones realizadas ante dicha entidad entre ellas el RIT (sic), las diferentes declaraciones presentadas, las solicitudes de desenglobe de cada uno de los apartamentos etc (sic)”*.

“b) Igualmente, la demandada, Violó (sic) por falta de aplicación de la norma, los artículos 817,818 y 819 del E.T.”

La actora manifestó que la acción de cobro coactivo prescribió el 6 de julio de julio de 2004, habida cuenta de que el plazo para presentar la declaración del impuesto predial, según la Resolución 1131 del 1998, vencía el 7 de julio de 1999. Que el mandamiento de pago se libró el 10 de mayo de 2004.

Que, sin embargo, el término de prescripción no se interrumpió con la notificación del mandamiento de pago por el aludido error que presentó en la notificación. Que, en consecuencia, se configuró la prescripción de la acción de cobro.

Que, a pesar de que ocurrió la prescripción de la acción de cobro, la administración distrital se negó a decretarla y que, por ende, no sólo desconoció los artículos 817, 818 y 819 E.T., sino que le causó graves perjuicios económicos por los embargos indebidamente decretados.

“c)- Violación del artículo octavo de la ley 1066 del 2006 – Por interpretación errónea”

La sociedad demandante afirmó que la administración interpretó erróneamente el artículo 8° de la Ley 1066 de 2006, en cuanto se negó a decretar la prescripción de cobro con el argumento de que la prescripción debió alegarse como excepción contra el mandamiento de pago. Que, según ese artículo, la administración debía decretar la prescripción de oficio o a petición de parte.

“2- VIOLACIÓN DEL DERECHO CONSTITUCIONAL DE DEFENSA”

La parte actora insistió en que no pudo ejercer el derecho de defensa por causas imputables a la administración porque tanto la citación para notificación como el mandamiento de pago se enviaron a direcciones equivocadas. Que también se vulneró el derecho de defensa porque la administración resolvió desfavorablemente las solicitudes que elevó para que se decretara la prescripción de la acción de cobro.

Que también se vulneró el derecho de defensa porque embargó y retuvo indebidamente dineros para garantizar el pago de obligaciones prescritas.

“B- (sic) VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 58 DE LA C.N. – DERECHO CONSTITUCIONAL A LA PROPIEDAD PRIVADA-”

“1- La demandada violó por falta de aplicación el artículo 58 de la C.N.”

La compañía actora dijo, en concreto, que el embargo y la retención de los dineros le causó graves perjuicios pecuniarios porque la administración “*arbitrariamente*” constituyó títulos de depósitos judiciales, por valor de \$378’617.008, y que luego “*aplicó*” esos valores a las obligaciones que se encontraban prescritas.

“2- Violación del artículo 7 de la Ley 1066 del 2006”

La demandante adujo que la administración distrital violó el artículo 7 de la Ley 1066 de 2006, por falta de aplicación, porque se negó “*a liquidar los intereses a la cuarta parte de la tasa de interés moratorio vigente al momento del pago*”. Para explicar este cargo dijo: “*Es de aclarar que la ley (1066) entró en vigencia el 29 de Julio del 2006 y la resolución de aplicación fue expedida el 3 de Agosto de 2003 es decir en vigencia de la norma para su aplicación, como son el pago total de la obligación y que... no tenía obligaciones correspondientes a vigencias posteriores al 2004*”.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital, mediante apoderado judicial, contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones. Dijo, en resumen, lo siguiente:

Explicó que la notificación del mandamiento se intentó en la calle 30 # 85-38, torre 3, apartamento 301, de la ciudad de Bogotá, que fue a la última dirección registrada por la sociedad demandante en la declaración del impuesto predial presentada el 13 de abril de 2004 e identificada con el adhesivo N° 2004101011644471084. Que, por ende, no fue irregular la notificación del mandamiento de pago, toda vez que se hizo conforme con las normas del Decreto Distrital 807 de 1993 y del Estatuto Tributario Nacional.

En cuanto a la prescripción de la acción de cobro, dijo que el mandamiento de pago se notificó el 30 de junio de 2004 y que, por ende, conforme con los artículos 817 y 818 E.T., la notificación interrumpió el término de prescripción de 5 años.

Por otra parte, en cuanto a la violación de la Ley 1066 de 2006, adujo que la *“aplicación de los títulos de depósito judicial se efectuó con anterioridad a la entrada en vigencia”* de dicha ley y que, por lo tanto, no es posible alegar que se violó una ley que no estaba vigente. Sin embargo, explicó que, en virtud del artículo 804 E.T., surgió para la administración la necesidad *“de replantear en la cuenta corriente la aplicación de los pagos efectuados desde el 1° de enero de 2006, por lo cual se reversarán (sic) los pagos realizados entre el 01 de enero de 2006 y el 31 de julio de 2006, y se reaplican (sic) con la nueva forma de imputación ‘en las mismas proporciones’, conservando las tasas y las formulas (sic) de calculo (sic) de interés establecidas para estas fechas, en aplicación del principio de favorabilidad, con excepción de los pagos que hayan cancelado la totalidad de la deuda, o de los actos administrativos ejecutoriados (situaciones consolidadas) en donde se haya ordenado la compensación de sumas de dinero en cuentas de los contribuyentes de los impuestos distritales, aunque no es el tema de autos”*.

Por último, en cuanto a la violación del derecho a la propiedad privada, manifestó que las medidas cautelares sirven para buscar la efectividad de la obligación a favor de la administración, pero que, *per se*, no causan perjuicios económicos a los contribuyentes, como lo creyó la actora.

LA SENTENCIA APELADA

En la sentencia recurrida, el Tribunal negó las pretensiones de la demanda.

Adujo que los actos demandados eran de simple ejecución de las obligaciones adeudadas por la demandante y que, por ende, en principio, no tendrían control jurisdiccional. Que, sin embargo, *“en aplicación del principio de justicia y en atención a que lo alegado por la accionante es LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO por la ausencia de notificación del Mandamiento de Pago No. 48515 del 10 de mayo de 2004, la cual invocó como excepción contra el mandamiento de pago y le fue negada (sic)”* se debía examinar la legalidad de los actos administrativos acusados.

Después de reseñar los hechos relevantes, concluyó que el 23 de junio de 2004 la demandante tuvo conocimiento de la existencia del mandamiento de pago, fecha en la que no había operado la prescripción de la acción de cobro, toda vez que, de conformidad con la Resolución 1131 de 1998, la obligación de pagar el impuesto predial vencía el 7 de julio de 1999 y que, por ende, la prescripción ocurría el 7 de julio de 2004. Para respaldar dicha conclusión citó apartes del memorial que presentó la demandante, el 23 de noviembre de 2004, que da cuenta de que, el 23 de junio de 2004, conoció de la existencia del mandamiento de pago.

Que, en consecuencia, la demandante, una vez enterada, por conducta concluyente, de la existencia del mandamiento de pago debió proponer las excepciones pertinentes, “*más (sic) no esperar que con la actuación aquí surtida se revieran (sic) las excepciones procedentes o evadir el pago de las deudas a su cargo, más aun cuando los actos en que esta instancia se demandan no son susceptibles de control jurisdiccional, ya que solamente se refieren a la simple ejecución de la obligación, razón por la cual se negarán las pretensiones.*”

EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló y pidió que se revocara la sentencia apelada. En general, reiteró todo lo dicho en la demanda.

Agregó que el *a quo* se equivocó al concluir que se notificó en debida forma el mandamiento de pago. Que, además, la notificación por conducta concluyente a que aludió el Tribunal “*se realizó después de más de dos meses de haberse operado (sic) la figura de la prescripción de la obligación*”.

Que, por último, el tribunal omitió pronunciarse respecto de la violación de los artículos 7 y 8 de la Ley 1066 de 2006.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La autoridad demandada presentó alegatos finales que no tienen nada que ver con los actos administrativos cuya legalidad se discute.

En esta instancia, **la actora** no presentó alegatos finales.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala examinar la legalidad de la Resolución 060296 y de los oficios 2006EE262179 y 2006EE344805, todos del año 2006, expedidos por el Distrito Capital – Secretaría de Hacienda, en el proceso de cobro coactivo seguido contra la sociedad Constructora Los Hayuelos S.A.

Para el efecto, se destacan como relevantes los siguientes hechos:

1. El 10 de mayo de 2004, la Subdirección de Impuestos a la Propiedad Privada – Unidad de Cobranzas de la Secretaría de Hacienda de Bogotá libró el mandamiento de pago N° 48515, por valor de \$242'084.000, cuyo título ejecutivo eran las declaraciones privadas del impuesto predial¹⁴⁰ de, entre otros, los bienes inmuebles ubicados, en la ciudad de Bogotá, en la diagonal 22 A N° 78-55 y en la avenida calle 31 N° 82 A -19 de propiedad de la sociedad Constructora Los

¹⁴⁰ Dichas declaraciones se presentaron sin pago, el 7 de julio de 1999. Folios 35-36 del cuaderno principal.

Hayuelos S.A. En el mandamiento de pago también ordenó la investigación y el embargo de los bienes de la sociedad demandante¹⁴¹.

2. La sociedad actora no propuso excepciones contra el mandamiento de pago, empero, el 23 de noviembre de 2004, solicitó la nulidad del proceso coactivo porque, al parecer, se notificó indebidamente el mandamiento de pago¹⁴².

3. Mediante Resolución 2005PEE165342 del 31 de mayo de 2005, la Subdirección de Impuestos a la Propiedad Privada – Unidad de Cobranzas de la Secretaría de Hacienda de Bogotá negó la nulidad propuesta porque, según dijo, la notificación del mandamiento de pago se hizo conforme con las normas tributarias pertinentes¹⁴³.

4. La administración distrital de Bogotá decretó el embargo y retención de los saldos bancarios de propiedad de la demandante. Producto de ese embargo se constituyeron los siguientes títulos de depósito:

N° DEL TÍTULO DE DEPÓSITO	FECHA	VALOR
400100001439628	2006/04/25	\$52.008
400100001465680	2006/04/26	378'565.000
	TOTAL	\$378'617.008

5. Por Resolución DDI060292 del 3 de agosto de 2006, la administración distrital de Bogotá ordenó¹⁴⁴:

“...aplicar la suma total de TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS DIEZ Y SIETE (sic) OCHO PESOS (\$378.617.008) contenida en los títulos de depósito judicial... a las deudas insolutas por concepto del impuesto predial a cargo del contribuyente CONSTRUCTORA LOS HAYUELOS identificado con NIT 800.082.726, de la forma como se indica a continuación:

CHIP/PLACA	DIRECCIÓN	VIG.	No. STÍCKER FORMULARIO DE PAGO	FECHA	FECHA DE APLICACIÓN DEL PAGO EN CUENTA	TOTAL PAGADO
AAA0143Y KMS	DG 22 A 78 55	199 9	1208002015 3123	2006/05 /22	2006/04/ 26	\$138.505. 000

¹⁴¹ Folios 144-148 c.p.

¹⁴² Folios 131-140 c.p.

¹⁴³ Folios 125-130 c.p.

¹⁴⁴ Folios 122-124 c.p.

AAA0148J ZWW	AC 31 82 A 19	199 9	1208002015 3116	2006/05 /22	2006/04/ 26	\$240.060. 000
AAA0143Y KMS	DG 2 A 78 55	199 9	1208002017 1656	2006/05 /25	2006/04/ 25	\$60.000

(...)"

6. El 12 de octubre de 2006, la demandante solicitó a la administración distrital que se declarara la prescripción de la acción de cobro y que se ordene la devolución de los dineros “*embargados y aplicados arbitrariamente*”, respecto de los siguientes inmuebles¹⁴⁵:

DIRECCIÓN INMUEBLE	CHIP
Diagonal 22 A N° 78-55	AA0143YKMS
AC 31 N° 82 A -19	AAA0148JZWW

7. Por oficio 2006EE262179 del 25 de octubre de 2006, la administración distrital negó la solicitud de prescripción porque, según dijo, debió proponerse oportunamente como excepción contra el mandamiento de pago. Asimismo, negó la devolución de los dineros embargados¹⁴⁶.

8. Contra la anterior decisión, el 8 de noviembre de 2006, la demandante interpuso recurso de reposición y en subsidio de apelación¹⁴⁷.

9. Los anteriores recursos se desataron y, con oficio 2006EE344805 del 29 de diciembre de 2006, la administración distrital concluyó que eran improcedentes porque el oficio 2006EE262179 de 2006 “*es un acto de trámite que no pone término a ninguna actuación*”. Que, en todo caso, se ofrecía respuesta porque se trataba de una solicitud elevada en ejercicio del derecho de petición¹⁴⁸.

Conforme con los hechos relatados, la Sala desatará el recurso de apelación.

¹⁴⁵ Folios 118-121 c.p.

¹⁴⁶ Folios 116-117 c.p.

¹⁴⁷ Folios 108-115 c.p.

¹⁴⁸ Folios 105-107 c.p.

Antes de examinar el caso concreto, es pertinente precisar que el artículo 3° del Decreto 807¹⁴⁹ establece que al Distrito Capital le son aplicables las normas sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro, previstas en el Estatuto Tributario Nacional, según la naturaleza y estructura funcional del tributo.

Por su parte, en materia de notificaciones, que es lo que interesa, el artículo 6° *ibid.*¹⁵⁰ dice que para la notificación de los actos de la administración tributaria se aplicarán los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario Nacional.

Por igual, en cuanto a la prescripción de la acción de cobro, que también importa, el artículo 137¹⁵¹ del decreto antes mencionado remite a lo dispuesto en los artículos 817, 818 y 819 del Estatuto Tributario Nacional.

El artículo 140 *ibídem*¹⁵², por último, prevé que para el cobro de impuestos, retenciones, anticipos, intereses y sanciones la administración distrital deberá

¹⁴⁹ **Artículo 3°.- Norma General de Remisión.** Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito Capital conforme a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos.

En la remisión a las normas del Estatuto Tributario Nacional, se deberá entender Dirección Distrital de Impuestos cuando se haga referencia a: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a sus Administraciones Regionales, Especiales, Locales o Delegadas

¹⁵⁰ **Artículo 6°.- Notificaciones.** Para la notificación de los actos de la administración tributaria distrital serán aplicables los artículos 565, 566, 569, y 570 del Estatuto Tributario Nacional.

¹⁵¹ **Artículo 137°.- Prescripción.** La prescripción de la acción de cobro de las obligaciones relativas a los Impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos se regula por lo señalado en los artículos 817, 818 y 819 del Estatuto Tributario Nacional.

Parágrafo.- Cuando la prescripción de la acción de cobro haya sido reconocida por la oficina de cobranzas o por la jurisdicción contencioso administrativo, la Dirección Distrital de Impuestos cancelará la deuda del estado de cuenta del contribuyente, previa presentación de copia auténtica de la providencia que la decreta.

¹⁵² **Artículo 140°.-Cobro de las Obligaciones Tributarias Distritales.** Para el cobro de las deudas fiscales por concepto de Impuestos, retenciones, anticipos, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección Distrital de Impuestos, deberá seguirse el procedimiento administrativo de cobro que se establece en Título VIII de Libro Quinto del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 849-1 y 849-4 y con excepción de lo señalado en los artículos 824, 825 y 843-2.

Parágrafo 1°.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el presente artículo, los contribuyentes morosos por cualquier concepto, deberán cancelar, además del monto de la obligación, los costos en que incurra la Secretaría de Hacienda Distrital por la contratación de profesionales para hacer efectivo el pago. Tales costos no podrán ser superiores al diez por ciento (10%) del valor total de la deuda en el momento del pago.

Parágrafo 2°.- Lo dispuesto en los artículos 577, 578 y 579 del Acuerdo 6 de 1985, será aplicable en relación con los Impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, sin perjuicio de lo dispuesto en este Decreto.

aplicar las normas del Título VIII del Libro Quinto del Estatuto Tributario Nacional y los artículos 849-1 y 849-4, con excepción de lo señalado en los artículos 824, 825 y 843-2 de ese mismo ordenamiento nacional.

Siendo así, resulta pertinente acudir a las normas del Estatuto Tributario para efectos resolver el recurso sometido a consideración de la Sala.

1. De la indebida notificación del mandamiento de pago

En este punto, se repite, la demandante alegó que fue irregular la notificación del mandamiento de pago N° 48515 de 2004 porque se envió a una dirección, al parecer, diferente a la que registró para notificaciones. La administración, por su parte, dice que la notificación se hizo, el 30 de junio de 2004, mediante publicación en un diario de amplia circulación.

Para la Sala, los hechos relatados dan cuenta de que la notificación irregular del mandamiento de pago fue una cuestión que la sociedad demandante discutió ante la administración y que se resolvió desfavorablemente. En efecto, mediante la Resolución 2005PEE165342 de 2005, la administración distrital negó la nulidad del proceso de cobro, en el entendido de que fue legal la notificación porque se surtió mediante publicación.

Según el artículo 3° de la resolución mencionada, contra esa decisión no procedía ningún recurso y, por tanto, en los términos del artículo 62-1 C.C.A., quedaba agotada la vía gubernativa y abierta la posibilidad para que la sociedad Constructora Los Hayuelos S.A. demandara la negativa de declarar la nulidad propuesta.

Ahora, si bien el acto que decide sobre la nulidad no está en la lista prevista en el artículo 835 E.T., lo cierto es que es un acto administrativo con la virtualidad de afectar la situación particular de la actora, habida cuenta de que se tendría como válida la notificación que censuraba. En consecuencia, era un acto administrativo pasible de control ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo¹⁵³. Empero, en el expediente no hay prueba de que la sociedad actora hubiese cuestionado judicialmente la Resolución 2005PEE165342 de 2005 y, por ende, la decisión quedó en firme. Es decir, la notificación del mandamiento ejecutivo se hizo en legal forma el 30 de junio de 2004, fecha en que, según lo manifestado por el Distrito Capital, se surtió la notificación mediante publicación en el diario La República¹⁵⁴.

¹⁵³ En efecto, esta Sección, por vía de interpretación, ha entendido que en el proceso de cobro coactivo no sólo son enjuiciables los actos administrativos que deciden sobre las excepciones y el que ordene seguir adelante con la ejecución, sino que también pueden demandarse las decisiones que puedan crear, modificar o extinguir un derecho al contribuyente, tales como el acto que decreta embargos, el que remate bienes del ejecutado, el que apruebe la liquidación del crédito, etcétera. Ver, entre muchas otras, la sentencia del 29 de enero de 2004, exp. 12498, M.P. Ligia López Díaz.

¹⁵⁴ La manifestación del Distrito Capital está respaldada con las copias visibles en los folios 141-143 c.p., que dan cuenta de la publicación en el periódico La República.

Todo lo anterior permite concluir que la Sala no puede reabrir la discusión respecto de un acto administrativo que cobró firmeza porque la demandante no lo cuestionó ante esta jurisdicción. En otras palabras, el ordenamiento jurídico concedió a la sociedad Constructora Los Hayuelos S.A. la oportunidad de discutir la legalidad de la resolución mencionada. Empero, como no lo hizo, se entiende que quedó conforme con las decisiones ahí adoptadas y eso trae como consecuencia que se entienda que la notificación del mandamiento de pago se practicó en debida forma.

No prospera el cargo de la apelación.

2. De la prescripción de la acción de cobro

La demandante, a partir del argumento de la indebida notificación del mandamiento de pago, dijo que la acción de cobro estaba prescrita y que, por tanto, la administración no podía embargar la suma de \$378'617.008 ni destinar esa suma para cubrir las obligaciones correspondientes al impuesto predial del año 1999. El Distrito Capital, por su parte, replicó que el mandamiento de pago se notificó mediante publicación el 30 de junio de 2004, esto es, en los 5 años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración, que, según la Resolución 1131 de 1998¹⁵⁵, vencía el 7 de julio de 2004.

En este punto, lo primero que conviene precisar es que, de conformidad con el numeral 6° del artículo 831 E.T, la prescripción de la acción de cobro debe plantearse como excepción contra el mandamiento de pago. De modo que debe alegarse, según el artículo 830 E.T., en los 15 días siguientes a la notificación de la orden de pago, sin perjuicio de que pueda decretarse de oficio por parte de la administración.

En el caso concreto, se presenta una situación especial, pues la demandante con la nulidad propuesta cuestionó, por indebida, la notificación del mandamiento de pago y ante la negativa de la administración en decretarla perdió la oportunidad para proponer la excepción de prescripción de la acción de cobro, pues no logró probar el hecho que a la vez le sirvió de fundamento para sustentar esa excepción.

Con pleno desconocimiento de lo anterior, la parte actora decide alegar la prescripción de la acción de cobro, el 25 de octubre de 2006, esto es, 2 años después de que se surtió la notificación del mandamiento de pago. La prescripción se propuso, específicamente, para cuestionar la oportunidad del embargo decretado en el proceso de cobro coactivo.

¹⁵⁵ "Por la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los Impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales".

Para la Sala, la administración, al resolver la solicitud, ha debido limitarse a rechazar por inoportuna la solicitud de prescripción, pero no debió estudiarla ni tramitar los recursos que contra esa decisión negativa se presentaron. Llama la atención que la administración, aunque alegó que el acto administrativo que resolvió la petición no era de fondo, decidió tramitar los recursos, en el entendido de que se trataba de una respuesta ofrecida a la solicitud formulada en ejercicio del derecho de petición.

Ciertamente, la respuesta de la solicitud de prescripción y la consecuente decisión de los recursos dio lugar a un acto administrativo de contenido particular y concreto que es desfavorable a los intereses de la sociedad demandante, pues la administración distrital de Bogotá no sólo negó la prescripción de la acción de cobro, sino que negó la devolución de los dineros embargados. En efecto, contrario a lo que concluyó el Tribunal de primera instancia, las decisiones adoptadas en los oficios 2006EE262179 y 2006EE344805, ambos de 2006, son auténticos actos administrativos, en cuanto tienen decisiones que afectan los derechos individuales de la sociedad Constructora Los Hayuelos S.A. Por tanto, son pasibles del presente control de legalidad.

Ahora bien, en los términos explicados en el numeral anterior, es evidente que no ha operado la prescripción de la acción de cobro, pues desde el vencimiento del término para presentar la declaración del impuesto predial (7 de julio de 1999)¹⁵⁶ hasta que se notificó el mandamiento de pago (30 de junio de 2004) no habían transcurrido los 5 años a que alude el numeral 1° del artículo 817 E.T.¹⁵⁷. Luego, la administración distrital libró oportunamente el mandamiento de pago. La notificación del mandamiento de pago, además, interrumpió el término de prescripción lo que, según el artículo 818 ib.¹⁵⁸, significa que el término de 5 años volvía correr de nuevo desde el día siguiente a aquel en que se practicó.

¹⁵⁶El artículo 3° de la Resolución 1131 de 1998 dice que: “*Los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado deberán presentar y pagar una declaración por cada predio, por el año gravable 1999, a más tardar el 7 de julio de 1999.*”

¹⁵⁷ **ARTÍCULO 817. TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO.** La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.

(...)

¹⁵⁸ **ARTÍCULO 818. INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN.** El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

La demandante ha planteado razones para demostrar que son nulos los actos administrativos que ordenaron el embargo de los saldos bancarios y la destinación de los dineros embargados para cubrir las deudas correspondientes al impuesto predial del año 1999. De hecho, en el afán de demostrar la prescripción de la acción de cobro, la sociedad demandante pidió la nulidad de la Resolución DDI 060292 de 2006, porque, a su juicio, el Distrito Capital no podía “*aplicar*” los dineros embargados.

Sobre el particular, la Sala debe precisar que la resolución mencionada es de simple trámite y, por tanto, no está sometida al control del juez administrativo. En esa resolución, la administración sólo dispuso que el dinero embargado se destinaba al pago de las deudas fiscales que tenía la actora por concepto del impuesto predial del año 1999. Esto es, simplemente permitió el impulso del proceso de cobro coactivo, empero, ese acto no crea, ni modifica, ni extingue ninguna situación jurídica, simplemente permite que el proceso de cobro avance. En consecuencia, no es un acto sujeto a control judicial, por la vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y, por ende, la Sala se abstiene de hacer algún pronunciamiento.

Por la misma razón, la Sala no puede entrar a examinar el argumento relacionado con la violación del artículo 6° de la Ley 1066 de 2006, por cuanto está dirigido a censurar la forma en que la administración destinó los dineros embargados mediante la Resolución DDI 060292 de 2006.

No prospera, entonces, el cargo de la apelación.

En esas condiciones, se confirmará el fallo apelado, pero por las razones expuestas.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada, pero por las razones expuestas.

RECONÓCESE personería a la abogada Nohora Carlina Garzón García, como apoderada de autoridad demandada.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa.

Cópiese, notifíquese, y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.
La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17360	Fecha:	12-04-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez		

PROBLEMA JURÍDICO

¿La DIAN puede en la liquidación oficial de revisión notificada a PAVCO SA, aplicar el procedimiento contable de participación patrimonial para determinar el valor patrimonial de las inversiones?

TESIS

No, el método de participación patrimonial no tiene incidencia en materia fiscal, por lo tanto no tiene efectos en el cálculo del impuesto de renta, dicho método es un procedimiento contable por el cual la persona jurídica registra en la contabilidad su inversión ordinaria en otra.

Ubicación Pág.(s):	2	3	4	8	9							
TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO												

Interpretación jurídica

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 1111 del 2006	Artículos 27, 272, 345 y 647 del Estatuto Tributario	Artículo 61 del Decreto 2649 de 1993
-------------------	--	--------------------------------------

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	2	3	9									
---------------------------	----------	----------	----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Marliony Sánchez Rico

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

➤ SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

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

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00097 01(17360)

Actor: PAVCO S. A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada contra la sentencia del 22 de mayo del 2008, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta por PAVCO S. A., contra los actos administrativos que modificaron el impuesto sobre la renta a su cargo para el año gravable 2003.

Dicho fallo dispuso:

***“PRIMERO.** Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000153 del 18 de enero del 2007. En consecuencia y como restablecimiento del derecho declárase en firme la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2003”.*

➤

➤ ANTECEDENTES

El 5 de abril del 2004 PAVCO S. A. presentó declaración electrónica del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo por el año gravable 2003, la cual fue corregida por la Declaración No. 9000001594505 del 29 de abril del mismo año, en la que registró un saldo a favor de \$4.493.983.000 que, previa solicitud de devolución, se le reconoció mediante Resolución No. 608-0629 del 26 de mayo del 2004.

El 7 de febrero del 2005 se abrió investigación fiscal, en cuyo desarrollo se profirieron autos de verificación y/o cruce de información y emplazamientos para corregir.

El 11 de abril del 2006 se presentó nueva declaración de corrección, radicada bajo el número 192820300509277.

Con base en el informe final de visita del 4 de mayo de ese año, se profirió Requerimiento Especial No. 310632006000064 de la misma fecha, que propuso rechazar \$543.556.000, de las partidas que integran el valor declarado por concepto de “pérdida por exposición a la inflación”, calculado en \$2.305.974.000. Para el requerimiento el valor que propuso rechazar debe adicionarse a la cuenta PUC “ingreso por corrección monetaria” que el contribuyente registró en \$14.697.351.218, en cuanto ésta incluyó el valor fiscal de la cuenta “inversiones” de \$1.361.104.720, resultante del ajuste por inflación aplicado a la misma por el método de costo fiscal.

Lo anterior porque, en criterio de la Administración, dicho ajuste debió hacerse por el método de participación patrimonial debido a que la contribuyente presentaba inversiones en sociedades subordinadas; con éste método, el valor contable del ajuste por inflación a la cuenta de inversiones se incrementaría a \$1.904.660.789, y, por tanto, generaría la diferencia de los \$543.556.000 que propuso rechazar y adicionar a la cuenta de corrección monetaria.

El 18 de enero del 2007 la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000153, mediante la cual modificó la segunda declaración de corrección (192820300509277 del 11 de abril del 2006), en cuanto tiene que ver con los ajustes integrales por inflación respecto de las acciones y los aportes poseídos por la declarante en empresas subordinadas, pasando de \$1.361.104.720 a \$1.904.660.789.

Así y tomando como base del ajuste el precio de los activos valorados según el método de participación patrimonial y no el costo de adquisición ajustado de los mismos, advirtió la variación del resultado de la cuenta de corrección monetaria de un débito de \$17.003.325.372 a un crédito de \$15.240.907.441, con una diferencia de \$1.762.417.931, que aceptó como gasto deducible en el renglón de “pérdida por exposición a la inflación”, reduciendo los \$2.305.974.000 solicitados por la declarante.

De acuerdo con ello, el acto oficial incrementó el impuesto a cargo sobre operaciones gravadas y su sobretasa en \$1.134.174.000 y \$113.417.000, respectivamente, e impuso una sanción por inexactitud de \$346.858.000, y redujo el saldo a favor a \$3.817.563.000.

Comoquiera que el requerimiento especial fue contestado en tiempo, la contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y demandó directamente la nulidad de la liquidación oficial de revisión, de acuerdo con el parágrafo del artículo 720 del E. T.

LA DEMANDA

PAVCO S. A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000153 del 18 de enero del 2007. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que el método utilizado para valorar sus inversiones en sociedades vinculadas se ajusta a la normativa tributaria vigente; que el debito de la cuenta de corrección monetaria derivada del ajuste que determinó se encuentra igualmente ajustado a derecho, no siendo procedente el mayor ingreso determinado por corrección monetaria y/o el menor valor de la deducción; que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud debido a que entre las partes existe diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable; y que la declaración corrección modificada liquidó correctamente el saldo a su favor.

Estimó como violados los artículos 27, 272, 345 y 647 del Estatuto Tributario. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

El valor de las inversiones en las sociedades se determina por el costo fiscal de las mismas ajustado por inflación, cuando a ello hay lugar, y por sistemas especiales de valoración, cuando las entidades de control lo ordenen expresamente.

La Superintendencia Financiera no ha expedido ninguna norma que exija valorar las inversiones de las entidades sometidas a su supervisión por el método de participación patrimonial. Según esa entidad (Concepto 20023-925 del 17 de mayo del 2002), dicha participación no es un sistema especial de valoración de inversiones sino un procedimiento contable para registrarlas y los métodos de contabilización y valuación son dos aspectos diferentes, propios de la ciencia contable.

Aunque los asuntos contables guardan relación con aspectos fiscales, su tratamiento excede el ámbito de competencia de la DIAN, de modo que ésta no puede abrogarse la facultad de pronunciarse sobre los mismos ni de interpretar lo que la Superintendencia Financiera ha señalado respecto de ellos.

La Superintendencia de Sociedades, por su parte, en Circular Conjunta con la Superintendencia de Valores – hoy Superintendencia Financiera – (Circulares 06 y 011 del 2005), ratificó que el método de participación patrimonial es un procedimiento contable por el cual la persona jurídica o la sucursal de la persona extranjera, registran su inversión en otra constituida en su subordinada o controlada.

Contrario a lo anterior, la Administración sostuvo que la participación constituía un verdadero método de valoración de inversiones, apoyándose en apartes de la Circular Conjunta Supersociedades y Supervalores 009 de 1996 que, en últimas, refieren esa participación como un procedimiento contable para registrar inversiones; y en Conceptos Oficiales de la DIAN (041336 del 19 de mayo de 1997, 002382 del 16 de enero de 1998, 047427 del 20 de mayo de 1999 y 068869 del 2004), en los que se precisa que las entidades de control son las que establecen los sistemas especiales de valoración de inversiones para efectos fiscales.

Las conclusiones de los actos demandados, entonces, parten de la lectura errada de la Circular señalada y, por tanto, no se ajustan a los criterios de las entidades competentes para pronunciarse sobre el tema.

Siendo la participación patrimonial un método de contabilización y no de valoración, PAVCO S. A. debía determinar el valor patrimonial de sus inversiones en subordinadas por su costo fiscal, de acuerdo con el artículo 69 del E. T. (precio de adquisición más reajustes fiscales a 31 de diciembre de 1991, más valor de ajustes por inflación a partir de ese año).

Cuando se prevé un sistema de valoración especial de inversiones para los contribuyentes, el método de participación pierde efectos fiscales por la prevalencia del artículo 27 *ibídem* según el cual, los ingresos por dividendos y participación de utilidades se entienden realizados cuando se abonan en cuenta en calidad de exigibles. Sólo cuando la Asamblea de Accionistas decreta los dividendos de la subordinada, la controlante puede considerar realizado el ingreso correspondiente; esa regla se violaría si para efectos tributarios el valor de las acciones en las empresas subordinadas se determinara por el método de participación patrimonial.

De acuerdo con el artículo 345 del E. T., los contribuyentes obligados a aplicar el sistema de ajustes integrales por inflación deben ajustar su patrimonio líquido al comienzo de cada periodo gravable con base en el PAAG. El valor de ese ajuste debe registrarse como un mayor valor del patrimonio en la cuenta de revalorización del patrimonio, con una contrapartida registrada como débito a la cuenta de corrección monetaria, por el mismo valor.

Dichos contribuyentes deben, en primer lugar, tomar el costo del activo en el último día del año anterior, e incrementarlo con el resultado que se obtenga de multiplicarlo por el PAAG. El mayor valor de esos ajustes se registra como un mayor valor de los activos mediante un débito a la cuenta de cada uno de sus tipos, y su contrapartida se registra como un crédito a la cuenta de corrección monetaria, por el mismo valor.

Cuando la corrección monetaria resultante arroje un saldo crédito, el sistema de ajustes integrales por inflación genera renta gravada; con ello, el valor por concepto de activos no monetarios modificaría el valor nominal de los mismos por efectos de la inflación, y el ajuste débito al patrimonio implica el reconocimiento de la pérdida del poder adquisitivo que experimentan tales activos.

Concluir que el método de participación patrimonial es un sistema de valoración de inversiones conllevaría un mayor ingreso fiscal y un mayor gasto por el mismo valor, produciendo un efecto neutro en la declaración.

No procede la sanción impuesta por inexactitud, porque la demandante determinó el valor de las inversiones en sus sociedades subordinadas de acuerdo con las normas tributarias vigentes.

Además, la conducta sancionable por inexactitud debe ser culposa, y, de acuerdo con los principios justicia y equidad, las situaciones de quienes incumplen deberes tributarios sin culpa, no pueden tratarse de manera igual a la de quienes lo hacen culposamente. Así mismo, las dudas existentes en caso de controversia deben resolverse a favor del administrado, por el principio de buena fe.

Sin perjuicio de lo anterior, existe una diferencia de criterio entre las partes en relación con el derecho aplicable al sistema especial de valoración de inversiones, pues mientras la DIAN utiliza el de participación patrimonial, la contribuyente aplica el de costo fiscal, con base en los pronunciamientos de su organismo de control como autoridad en materia contable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Los sistemas especiales de valoración de inversiones sólo tienen incidencia tributaria en la determinación del valor patrimonial de las mismas y en la base de los ajustes por inflación. El valor resultante de aplicar dichos sistemas especiales no tiene efectos de costo fiscal en el caso de la enajenación de acciones y derechos sociales, pero como el valor patrimonial así obtenido es la base para aplicar los ajustes integrales por inflación, éstos constituyen costo fiscal cuando se enajena la inversión.

De acuerdo con la Circular Conjunta 009 de 1996, de la Superintendencia de Sociedades, y 013 del mismo año, de la Superintendencia de Valores, a partir del 10 de enero de 1994 los entes matrices o controlantes deben contabilizar las inversiones en sus estados financieros por el método de participación patrimonial. A través de ese método ordinario se registra una inversión ordinaria en una sociedad subordinada o controlada, al costo ajustado por inflación, para luego aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de dicha sociedad, subsecuentes a su adquisición y según el porcentaje de participación que tenga en la misma, con contrapartida en el estado de resultados y/o en una cuenta aparte dentro del superávit de capital.

Desde 1996 las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades o de Valores debían ajustar la contabilización de sus inversiones bajo el método de participación patrimonial que produce efectos fiscales de acuerdo con el artículo 272 del E. T

Al tenor de esa norma, el valor patrimonial de las inversiones realizadas por los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones de acuerdo con las disposiciones de su respectivo órgano de control, es el que resulte de aplicar tales sistemas, y ese valor, a su vez, es la base del ajuste por inflación.

Por tanto, el sistema de participación es un verdadero método de valoración de inversiones para la determinación fiscal del valor patrimonial de aquéllas realizadas por los contribuyentes obligados a utilizarlo, es decir, los entes matrices o controlantes de acuerdo con las disposiciones expedidas por los respectivos organismos de control.

Los estados financieros de la demandante señalan que las inversiones temporales y permanentes, excepto en las compañías vinculadas, se registran al costo de adquisición o al valor de mercado más bajo, y que las inversiones en compañías vinculadas se registran por el método de participación patrimonial, lo cual pone de presente que éste es para valorar acciones.

Es procedente la sanción impuesta por inexactitud, toda vez que la contribuyente declaró un mayor saldo a favor y valoró sus inversiones por fuera del ordenamiento tributario vigente, máxime cuando tal proceder proviene del desconocimiento del derecho aplicable en cuanto a los requisitos exigidos para solicitar exclusiones fiscales, y no de la diferencia de criterio que invoca la demandante.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, declaró en firme la declaración de renta del accionante por el año gravable 2003. Tales decisiones las fundamenta como sigue:

El valor patrimonial de las inversiones en otras sociedades puede determinarse por su costo fiscal y por los sistemas especiales de valoración que dispongan las entidades de control, y sobre ese valor se aplican los ajustes por inflación que correspondan.

El cálculo de las inversiones por el sistema de comparación patrimonial depende de que el declarante sea una persona jurídica sujeta a control por parte de un organismo especializado que, además, haya establecido ese sistema como método de valoración especial. Las pérdidas o ganancias resultantes de aplicar el sistema de valoración de inversiones afectado por los ajustes por inflación deben manejarse como deducción o ingreso, respectivamente.

El artículo 61 del Decreto 2649 de 1993 refiere a sistemas especiales de valoración de inversiones aplicables fiscalmente, y el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 a métodos de contabilización aplicables contablemente.

La sociedad actora aplicó el método de participación para contabilizar las inversiones en sus sociedades subordinadas, pero para efectos contables aplicó el sistema de costo fiscal previsto en el inciso primero del artículo 272 del E. T. A contrario sensu, la DIAN estimó que la base fiscal del ajuste por inflación es el precio de los activos valorados de acuerdo con el método de participación patrimonial y no el costo de adquisición.

Según el Concepto No. 02-01-025043 del 2 de mayo del 2002 de la DIAN, el objetivo de la Circular Conjunta 009 de 1996 no es el de imponer un sistema de valoración especial para las inversiones que realiza la matriz o controlante sobre las sociedades subordinadas; a su vez, el Concepto No. 20023-925 del 17 de mayo del 2002 señaló que el método de participación patrimonial es un procedimiento contable que cumple las características propias de un método de contabilización, por cuanto permite establecer la mecánica de los hechos económicos que afectan las inversiones.

Así, la Circular Conjunta no estableció un sistema especial de valoración de inversiones sino un procedimiento contable para registrarlas, de cuya utilización resulta una diferencia registrada en la conciliación de la renta contable y la fiscal, como consecuencia lógica de la no uniformidad existente.

Lo anterior impide exigirle a PAVCO S. A. la aplicación del método de participación patrimonial, entendiéndose que dicha Compañía podía declarar el valor de sus inversiones en subordinadas de acuerdo con el costo fiscal de las mismas, ajustado por inflación conforme con el artículo 272 del E. T., dada la inexistencia de disposiciones que establezcan sistemas especiales de valoración.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló la sentencia del Tribunal. Al efecto, reiteró las razones expuestas en su escrito de contestación y puntualizó:

El rechazo de la pérdida por exposición a la inflación era procedente, porque PAVCO S. A. estaba obligada a utilizar mecanismos especiales de valoración de inversiones.

Aunque los contribuyentes que señala el inciso segundo del artículo 272 del E. T., declaran el valor de sus acciones por el valor que resulta de aplicar los sistemas especiales de valoración de inversiones, ese valor es diferente del costo fiscal que para tal efecto debe determinarse de acuerdo con la regla del artículo 69 ibídem, en concordancia con el No. 3 del artículo 2º del Decreto 2591 de 1993.

Los sistemas de valoración de inversiones, para quienes están obligados a utilizarlos, sólo tienen incidencia tributaria en la determinación del valor patrimonial de las mismas y en la base de los ajustes por inflación. El valor que resulta de aplicar dichos sistemas especiales afecta el costo fiscal en el caso de la enajenación de acciones y derechos sociales, pero como esos sistemas, a su vez, constituyen la base de los ajustes integrales por inflación, se entiende que éstos configuran costo fiscal cuando se enajena la inversión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante insistió en que la participación patrimonial es un método de contabilización para los contribuyentes obligados a realizar ajustes por inflación, y no de valoración de inversiones en entidades subordinadas. Al tiempo, informó que el Concepto 029461 del 25 de marzo del 2008 de la DIAN, revocó los conceptos oficiales con base en los cuales se refutó la conclusión anterior, y aceptó que la participación patrimonial no es un sistema de valoración de inversiones para efectos fiscales, reconociendo una situación jurídica existente con la consiguiente validación del tratamiento tributario que refleja la declaración de renta del 2003.

Según el alegato, la interpretación plasmada en el concepto mencionado en ejercicio de la facultad de unificación doctrinaria, tiene efectos desde que existe la norma que interpreta (art. 272 del E. T.).

La DIAN, a su vez, reiteró los señalamientos de su escrito de contestación y añadió:

La obligatoriedad del método de participación para efectos contables, como sistema especial de valoración de inversiones, hace que produzca efectos fiscales de acuerdo con el artículo 272 del E. T. en cuanto al patrimonio se refiere, debido a que dicha norma acepta ese tipo de métodos para fines patrimoniales.

Sobre ese punto, el acto demandado precisó que el valor patrimonial de las inversiones es el que resulta de aplicar los mecanismos de valoración y que, a su vez, el valor resultante de tal aplicación constituye la base para aplicar los ajustes por inflación.

Finalmente, en todo caso de incompatibilidad entre las disposiciones contables y tributarias, prevalecen éstas últimas.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto favorable a las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo siguiente:

El valor patrimonial de los activos está constituido por su precio de costo, salvo disposiciones especiales, y el costo de los activos fijos enajenados es el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más el valor de los ajustes por inflación o el previsto para los activos fijos.

Las acciones o derechos fiscales en cualquier clase de sociedades deben declararse por su costo fiscal ajustado por inflación, cuando a ello hay lugar; y los sistemas especiales de valoración establecidos por las entidades de control, sólo pueden utilizarse previa regulación de los mismos por parte de las autoridades de control que correspondan.

La Circular 009 de 1996 imparte instrucciones a las entidades sometidas a la inspección, vigilancia y control de las Superintendencias de Sociedades y de

Valores, con el fin de que la información suministrada al público, en general, y al mercado público de valores, en particular, reúna los requisitos de calidad, oportunidad y eficiencia. También les impone la obligación de ajustar la contabilización de sus inversiones bajo el método de participación patrimonial que define, ante todo, como un procedimiento contable de registro de la inversión.

Al tenor del inciso segundo del artículo 272 del E. T., las entidades de control deben expedir disposiciones expresas sobre los sistemas especiales de valoración, para que no quede ninguna duda sobre los mismos; no obstante, de la mencionada circular no se deduce que el método de participación constituya un modo de valoración de inversiones.

La DIAN no se encontraba facultada para expedir disposiciones relacionadas con los sistemas de valoración de inversiones ni para interpretar las disposiciones que al respecto expidió la Superintendencia de Sociedades.

Las Circulares 01 y 03 del 2000 sólo modificaron el numeral 8º de la Circular Conjunta 009, sin aludir a ningún sistema especial de valoración.

Las notas a los estados financieros con corte a 30 de junio del 2002 no reconocen que el método de participación patrimonial sea para valorar inversiones, sólo advierten que éste se aplicó para “registrar” o contabilizar dichas inversiones en las sociedades vinculadas.

Así, no procede el rechazo de la deducción por pérdida en los ajustes por inflación, dado que la Administración no podía aplicar el procedimiento contable de participación patrimonial para determinar el valor patrimonial de las inversiones, sobre cuya base se calcularon tales ajustes.

Por lo anterior, el Ministerio Público solicita que se confirme la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad del acto administrativo por el cual la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la demandante por el año gravable 2003, en el sentido de adicionar ingresos derivados del rechazo parcial de la pérdida declarada por exposición a la inflación, con el consiguiente incremento del impuesto a cargo sobre operaciones gravadas y de su sobretasa, y la reducción del saldo a favor.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si la declarante debió calcular fiscalmente el ajuste por inflación sobre inversiones en las empresas subordinadas Pavco de Occidente S. A., Amanco Ltda y P.V.M. S. A. con base en la participación patrimonial, como mecanismo especial de valoración de inversiones a la luz del artículo 272 del E. T. o en el costo fiscal ajustado, según el artículo 69 ibídem.

Para la DIAN, la base del ajuste tenía que ser el precio de los activos valorados según el método de participación patrimonial y no el costo de adquisición ajustado; ello implica, en su decir, que los ajustes sobre inversiones en cuanto tiene que ver con las acciones y los aportes poseídos en las empresas mencionadas, se incrementen de \$1.361.104.720 a \$1.904.660.789, y que la cuenta de corrección monetaria refleje un débito de \$17.003.325.372 frente a un crédito de \$15.240.907.441, arrojando una diferencia de \$1.762.417.931, representativa de gasto deducible a la luz del Decreto Reglamentario 2075 de 1992, en lugar de los \$2.305.974.000 declarados como pérdida por exposición a la inflación.

La demandante, por su parte, sostiene que el método de la participación patrimonial no es un sistema especial de valoración de inversiones, sino un procedimiento contable para registrarlas; y explica que si bien la tenencia de un activo y su ajuste por inflación genera un ingreso, aquél integra el patrimonio fiscal de cuyo ajuste por inflación resulta un gasto, sin que pueda pretenderse ajustar el activo (ingreso) sin ajustar del patrimonio, de acuerdo con el artículo 345 ejusdem.

Al respecto se observa:

El artículo 272 del E. T. vigente para la época de los hechos, antes de la derogatoria dispuesta por la Ley 1111 del 2006, disponía:

“Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, ajustado por inflación cuando haya lugar a ello.

Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. Este mismo valor constituirá la base para aplicar los ajustes por inflación.

El sistema de ajustes por inflación, mientras estuvo vigente, produjo efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes (artículo 330 del Estatuto Tributario). El artículo 350 ibídem, señala que las partidas contabilizadas como crédito en la cuenta de corrección monetaria, menos los respectivos débitos, constituyen utilidad o pérdida por exposición a la inflación, para efectos del impuesto de renta.

De acuerdo con la disposición anterior, el costo fiscal ajustado por inflación, cuando a ello haya lugar, resulta ser el mecanismo aplicable para declarar las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedad y entidad.

Al tenor del artículo 69 ibídem, el costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos lo constituye el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más el valor de los ajustes anuales del costo de bienes muebles e inmuebles que se consideren activos fijos; el costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles; y el costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.

De ese resultado se restan, cuando fuere del caso, la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable, calculadas sobre el costo histórico o sobre el costo ajustado por inflación, para quienes en su momento se hubieren acogido a la opción establecida en el artículo 132 del E. T., derogado por la Ley 223 de 1995¹⁵⁹.

La norma transcrita también estableció una excepción a la regla general en comentario, para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones según lo regulado por las respectivas entidades de control. En tales casos, el valor patrimonial se determina por la aplicación de esos mecanismos de valoración, y constituye la base de los ajustes por inflación.

Ahora bien, el *“Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”*, dispuso:

“Las inversiones están representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con estos.

Cuando representan activos de fácil enajenación, respecto de los cuales se tiene el propósito de convertirlos en efectivo antes de un año, se denominan inversiones temporales. Las que no cumplen con estas condiciones se denominan inversiones permanentes.

El valor histórico de las inversiones, el cual incluye los costos ocasionados por su adquisición tales como comisiones, honorarios e impuestos, una vez reexpresado como consecuencia de la inflación cuando sea el caso, debe ser ajustado al final del período al valor de realización, mediante provisiones o valorizaciones.

Para este propósito se entiende por valor de realización de las inversiones de renta variable, el promedio de cotización representativa en las bolsas de valores en el último mes y, a falta de este, su valor intrínseco.

¹⁵⁹ A partir del año gravable de 1992 y hasta antes de la derogatoria dispuesta por el artículo 78 de la Ley 1111 del 2006, los contribuyentes sujetos a los ajustes contemplados en el Título V del E. T. debían calcular la depreciación sobre los activos fijos ajustados.

No obstante, las inversiones en subordinadas, respecto de las cuales el ente económico tenga el poder de disponer que en el período siguiente le transfieran sus utilidades o excedentes, deben contabilizarse bajo el método de participación, excepto cuando se adquieran y mantengan exclusivamente con la intención de enajenarlas en un futuro inmediato, en cuyo caso deben contabilizarse bajo el método de costo.

Teniendo en cuenta la naturaleza de la partida y la actividad del ente económico, normas especiales pueden autorizar o exigir que estos activos se reconozcan o valúen a su valor presente.

PARAGRAFO. Cuando la contabilización de una inversión, conforme a este artículo, deba cambiarse de método, los efectos de tal cambio deben reconocerse prospectivamente.

En estos términos el reglamento de contabilidad distingue las provisiones y valorizaciones como formas de ajustar el valor histórico de las inversiones temporales y permanentes en general, previa reexpresión del mismo de acuerdo con la inflación; y presenta al llamado “método de participación” como una forma específica de contabilizar las inversiones en subordinadas siempre que el ente económico pueda disponer de sus utilidades o excedentes en el siguiente periodo, pues en caso de que las adquiera y mantenga con la exclusiva intención de enajenarlas en un futuro inmediato, obliga a utilizar el llamado método de “costo”.

En el contexto de la alzada, corresponde a la Sala establecer si el método de participación patrimonial hace parte de los sistemas especiales que prevé el segundo inciso del artículo 272 del E. T., a la luz de la Circular Conjunta 009 de 1996 de la Superintendencia de Sociedades y la entonces Superintendencia de Valores (Hoy Superintendencia Financiera), la cual señala en lo pertinente:

“ASUNTO: Método de Participación Patrimonial para contabilización de inversiones.

[...]

A partir de los estados financieros correspondientes a 1996, las entidades que se encuentren sometidas a la inspección, vigilancia o control de la Superintendencia de Sociedades o de la Superintendencia de Valores deberán ajustar la contabilización de sus inversiones bajo el método de participación patrimonial, a las siguientes reglas generales:

1. DEFINICIÓN

Se conoce como "método de participación patrimonial" el **procedimiento contable** por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera

registra su inversión ordinaria en otra, que se constituirá en su subordinada o controlada, inicialmente al costo ajustado por inflación, para posteriormente aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de la subordinada subsecuentes a su adquisición, en lo que le corresponda según su porcentaje de participación.

Las contrapartidas de este ajuste en los estados financieros de la matriz o controlante se registran en el estado de resultados y/o en una cuenta aparte dentro del Superávit de Capital.

El método de participación patrimonial deberá utilizarse para la contabilización de cada una de las inversiones, de forma individual.

2. SUJETOS OBLIGADOS

Deberán **contabilizar sus inversiones** en subordinadas o controladas, por el Método de Participación Patrimonial, todos aquellos entes matrices o controlantes. Para efectos de la presente circular, se consideran sociedades subordinadas las filiales o subsidiarias, en los términos establecidos por los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, modificados por los artículos 26 y 27 de la Ley 222 de 1995, y demás normas que los adicionen, modifiquen o sustituyan.

(...)

3. PRESUPUESTOS BÁSICOS DE APLICACIÓN

Se **deben contabilizar** por el método de participación patrimonial, las inversiones permanentes en subordinadas. De acuerdo con los principios básicos de contabilidad de general aceptación, la aplicación técnica del método supone que:

- a.- La matriz o controlante tenga el poder de disponer de los resultados de la subordinada en el período siguiente,
- b.- La matriz o controlante no tenga la intención de enajenar la inversión en el futuro inmediato, y
- c.- La subordinada no tenga ninguna restricción para la distribución de sus utilidades.

4. PERIODICIDAD

Al cierre del ejercicio de la matriz o controlante, o al corte del mes que se esté tomando como base para la preparación de estados financieros extraordinarios de la matriz o controlante, cada una de las subordinadas deberá contabilizar bajo el método de participación las inversiones que posea

en aquellas sociedades que se consideren subordinadas o controladas de su matriz. Lo anterior sin perjuicio de aplicar el método de participación patrimonial en períodos intermedios, siempre y cuando se ajuste a las reglas prescritas en esta Circular.

De esta manera los cambios en las subsidiarias se reflejarán en la matriz o controlante a través de las filiales, para lo cual la matriz o controlante debe impartir las instrucciones pertinentes para que todas sus subordinadas apliquen el método de participación patrimonial y se ajusten a un cronograma que le permita finalmente a la matriz o controlante entregar oportunamente sus estados financieros.

Se entenderán como estados financieros extraordinarios los definidos en el artículo 29 del Decreto 2649 de 1993 y demás normas que lo sustituyan o modifiquen.

(...)

8. AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN

El efecto de la aplicación del método de participación queda reconocido totalmente en el valor de las inversiones en cuestión, al cierre de cada período. Este valor será la base para que, siguiendo las reglas generales, durante el transcurso del período siguiente se continúen realizando los ajustes integrales por inflación con periodicidad mensual.

(...)"

En asunto similar al que aquí se discute, esta Sala se pronunció sobre el alcance de la circular anterior¹⁶⁰, precisando que, de acuerdo con ella, las inversiones permanentes en sociedades subordinadas deben registrarse por el sistema de participación patrimonial, como método contable sin incidencia en materia fiscal, dada la inexistencia de referencia normativa que prevea la trascendencia de sus efectos al impuesto de renta y complementarios. En ese sentido, puntualizó:

“El numeral 13 de la Circular que trata de aspectos fiscales, señala que los ingresos o gastos derivados de la aplicación del método de participación patrimonial deben tratarse fiscalmente de acuerdo con las normas sobre la materia aplicables a cada contribuyente. Es decir, deja a salvo y remite para esos efectos a las normas tributarias que regulen la materia.

En el tema de los ajustes por inflación, también ha sido clara la diferenciación de los campos de aplicación en materia contable y en

¹⁶⁰ Sentencia del 5 de noviembre del 2009, exp. 16864, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia

materia fiscal. De manera que el hecho de que exista una forma de registrar contablemente los activos y estén sometidos a un ajuste por inflación contable, no significa que tal valor sea el que se deba tomar como fiscalmente admitido, cuando las normas tributarias tienen su propio campo de aplicación en cuanto a la valoración de tales activos.”

Retomando la naturaleza contable que predica la Circular Conjunta 009, el Oficio 20023-925 de 17 de mayo de 2002 de la Superintendencia de Valores indicó:

1. La Circular Conjunta 13 de 1996 en el numeral 1, define como método de participación patrimonial, el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, que se constituirá en su subordinada o controlada, inicialmente al costo ajustado por inflación, para posteriormente aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de la subordinada subsecuentes a su adquisición, en lo que corresponda según su porcentaje de participación.

En su esencia, la anterior definición del método de participación patrimonial, fue tomada de la Norma Internacional de Contabilidad No. 28, que lo define así:

"Método de participación, es un método de contabilidad por el cual la inversión se registra inicialmente al costo y se ajusta posteriormente por los cambios subsecuentes a su adquisición en la participación del inversionista en los activos netos de la compañía en que se invierte. El estado de resultados refleja la participación del inversionista en los resultados de las operaciones de la compañía en que se invierte".

2. La Circular Externa 2 de 1998 expedida por la Superintendencia de Valores, señala en el numeral 1.3., Capítulo I, Título Segundo, que las inversiones participativas de controlantes se contabilizan por el Método de Participación Patrimonial, según lo establecido en la Circular Conjunta 13 de 1996, y adicionalmente que esta contabilización, implica su valuación al valor intrínseco.

3. La Circular Externa 11 de 1998, que adicionó y modificó la Circular Externa 2 de 1998, en los numerales 4 y 5 establece los métodos de valuación y la contabilización de la valuación, sin hacer referencia al método de participación patrimonial, por cuanto éste claramente se ha considerado por parte de esta Superintendencia, como un método de contabilización.

Con base en lo manifestado en el numeral 1 del presente oficio, los aspectos básicos de la Circular Conjunta 13 de 1996 sobre método de participación patrimonial para la contabilización de inversiones en subordinadas, se ajustan a las normas internacionales de contabilidad, y establecen claramente que éste es un método contable.

Ahora bien, las normas señaladas en los numerales anteriores expedidas por la Superintendencia de Valores, son concordantes, y en ningún caso inducen a interpretaciones equivocadas o confusión.

En conclusión, el método de participación patrimonial es un procedimiento contable que cumple con las características propias de un método de contabilización, por cuanto su mecánica establece claramente el registro de los hechos económicos que afectan las inversiones.

12. REVELACIONES

En relación con la aplicación del método de participación patrimonial en la contabilización de inversiones en subordinadas, se deber n efectuar, como mínimo, las revelaciones exigidas por los artículos 15, 115 numeral 3o. y 116 numeral 1o. del decreto 2649 de 1993, a través de las notas a los estados financieros básicos individuales.

En el estado de resultados deber presentarse en renglones separados las utilidades o pérdidas producto de la aplicación del método de participación, y en nota a los estados financieros revelar tales situaciones.

(...)

13. ASPECTOS FISCALES

Los ingresos o gastos derivados de la aplicación del método de participación patrimonial se tratan fiscalmente de acuerdo con las normas sobre la materia aplicables a cada contribuyente.

Los impuestos diferidos originados por el uso del método de participación se reconocen con sujeción a lo previsto en los artículos 67 y 78 del decreto 2649 de 1993.

(...)"

En el mismo sentido aparece la Circular Conjunta 011 del 18 de agosto de 2005.

El Oficio 2002-01-059630 de 2 de mayo de 2002, por su parte, señaló que la Circular Conjunta 009 establece reglas generales que se transforman en un procedimiento contable para registrar las inversiones en subordinadas.

Tales apreciaciones técnicas de las Superintendencias, fueron recogidas en el Concepto DIAN 029461 de 25 de marzo de 2008, reiterado por el Concepto 048359 de 16 de junio de 2009. Ciertamente, como lo anotan los alegatos de la demandante, el primero de dichos conceptos revocó los Conceptos 068869 del 12 de octubre de 2004, 041336 del 19 de mayo de 1997, 002382 del 15 de enero de 1998 y 047427

del 20 de mayo de 1999¹⁶¹, para, en su lugar, aceptar que el método de participación patrimonial no es un sistema de valoración de inversiones sino de contabilización de las mismas, de modo que el registro de las inversiones así realizado no tiene incidencia tributaria ni daba lugar a la aplicación del Decreto 2336 de 1995, reglamentario del artículo 272 del E. T., y los dividendos y participaciones recibidos debían someterse a las normas generales sobre la materia.

Bajo la perspectiva doctrinal anterior, deduce la Sala el incumplimiento de las condiciones especiales que se exigen para aplicar la excepción prevista en el inciso segundo del artículo 272 del E. T., en la forma que pretende la Administración, pues, acorde con el criterio que exponen las circulares evocadas y que corresponde a la regulación exigida por dicho aparte normativo, el método de participación patrimonial no es un sistema especial de valoración de inversiones, sino un procedimiento contable para registrarlas, aplicado en forma previa a la consolidación de los estados financieros, al cierre del ejercicio de la matriz o controlante.

Con ese método se ajusta permanentemente el valor de las inversiones de la matriz en las subordinadas a medida de que éstas presentan cambios patrimoniales, y siempre que la inversión se mantenga con vocación de estabilidad.

En consecuencia y para los efectos fiscales de la norma mencionada, PAVCO S. A., como persona jurídica vigilada por la Superintendencia de Sociedades, no estaba obligada a calcular el valor patrimonial de sus inversiones en sociedades subordinadas por el método referido, sino por la regla general prevista en el inciso primero de la misma norma, es decir, por el costo fiscal ajustado por inflación.

Basta lo anterior para confirmar la sentencia apelada, por cuanto los cargos allí analizados desvirtúan la presunción de legalidad del acto demandado.

Adicionalmente, considérese que, al tenor del artículo 345 del E. T., el patrimonio líquido al comienzo de cada período debe ajustarse con base en el PAAG, salvo cuando sea negativo; y como contrapartida debe llevarse un débito a la cuenta de corrección monetaria por igual cuantía; que para efectos comerciales, el patrimonio inicial de cada año debe ajustarse registrándolo como un mayor valor del patrimonio en la cuenta de Revalorización del Patrimonio; y que para ajustar el patrimonio inicial de cada año, dicha cuenta forma parte del patrimonio de los años siguientes,

El valor reflejado en la citada cuenta de revalorización no puede distribuirse como utilidad a los socios o accionistas, hasta tanto se liquide la empresa o se capitalice tal valor de conformidad con el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, en cuyo caso

¹⁶¹ Partiendo de la Circular Conjunta 009 y 13 de 1996, estos conceptos referían el método de participación patrimonial como un sistema de valoración de inversiones aceptable fiscalmente al tenor del artículo 272 del Estatuto Tributario, y utilizable de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control.

debe distribuirse como un ingreso no gravado con el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

Lo anterior implica que el ajuste del patrimonio líquido al comienzo de cada periodo debe tomar el mayor valor contable como valor fiscal. Como el valor de inversiones representado en ese patrimonio líquido es, así mismo, parte del patrimonio líquido al final del año anterior, la Administración no debió limitarse a ajustar por inflación únicamente el mayor valor de los activos constituidos por inversiones del año declarado, sino que también debió ajustar el patrimonio en el que estaban representadas esas inversiones al comienzo del mismo año.

El efecto fiscal de ese segundo ajuste sería la generación de un débito a la cuenta de corrección monetaria, frente a un crédito en la cuenta de revalorización del patrimonio; y ese movimiento débito arroja una pérdida por efecto de ajustes por inflación en inversiones, deducible del impuesto de renta.

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

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia del 22 de mayo del 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de PAVCO S. A., contra LA DIAN.

2. Reconócese personería jurídica para actuar como apoderado de la DIAN al abogado Sebastián Pinilla Mogollón, conforme al poder visible en el folio 177.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS
Presidente

WILIAM GIRALDO GIRALDO CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ