

ANÁLISIS DE SENTENCIAS EMITIDAS DURANTE EL AÑO 2012

TRABAJO PRESENTADO POR:
ANA MARÍA MARTÍNEZ HERRERA

DIRECTOR:
HERNANDO ROZO

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA
NOVIEMBRE DE 2017

INTRODUCCIÓN

El análisis implica un proceso de lectura de las sentencias y de la normatividad que en cada una de ellas se menciona, esto con la finalidad de conocer al detalle los motivos de las demandas y los argumentos de las partes que en ellas intervienen. Es importante conocer los argumentos y sustentos en los que se basan los demandantes y demandados porque pone en contexto a quién intenta interpretar la sentencia y la decisión de la Sala.

Dentro de las sentencias analizadas, se evidencia que las demandas han sido interpuestas tanto por sociedades como por personas naturales que han sentido violados sus derechos de alguna manera y en todos los casos el demandado fue una entidad Estatal.

El análisis jurídico que a continuación se muestra, contiene los problemas jurídicos identificados en cada una de las sentencias, las conclusiones de la sala y el tipo de problema jurídico.

TABLA DE CONTENIDO

18598.....	4
16723.....	19
17191.....	35
17414.....	50
18245.....	72
18510.....	84
17515 y 17441.....	98
17543.....	109
17616.....	127
17442.....	140

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	18598	Fecha:	06-12-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Martha Teresa Briceño De Valencia		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Es jurídicamente viable que el Departamento de Antioquia solicite nulidad sobre liquidación de revisión emitida por Departamento de Atlántico para defender su derecho al debido proceso, habiendo declarado y pagado la contribución porcentual sobre las unidades entregadas?

TESIS

No, las normas que rigen al impuesto al consumo, aplican también a la participación porcentual, lo anterior basado en el Artículo 52 de la Ley 788 de 2002, que indica que el impuesto al consumo de licores y la participación se asemejan en cuanto a la forma como deben ser liquidados, y, en especial, en el momento de su causación; así como también el Artículo 59 de la misma Ley, indica que los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, son aplicables a los impuestos administrados por las Entidades Territoriales.

Ubicación Pág.(s):	5	7	10	12	18	19	21					
-------------------------------	----------	----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 788 de 2002.	Ley 223 de 1995.	Ley 14 de 1983.	Sentencia del 28 de enero de 2010.	Sentencia del 3 de diciembre de 2009.
------------------	------------------	-----------------	------------------------------------	---------------------------------------

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	3	18	19								
-------------------------------	----------	----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - Desarrollo normativo. En el monopolio de licores destilados, tanto la Ley 14 de 1983 como la Ley 788 de 2002 dispusieron que los departamentos podían optar por ejercer dicho monopolio y obtener una participación porcentual en la venta de los productos o gravar dichas actividades con el impuesto al consumo y recaudar el tributo liquidado a las tarifas previstas en la ley / **PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - No es viable percibir la participación y el impuesto al consumo de licores al mismo tiempo, pues son excluyentes / PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - A partir de la Ley 788 de 2002 se asemeja al impuesto al consumo de licores en cuanto a la forma en que se liquidan y, en especial, en el momento de su causación**

“La Ley 14 de 1983, que se expidió en vigencia de la Constitución Política de 1886, dispuso que la producción, introducción y venta de licores destilados constituía monopolio de arbitrio rentístico para los departamentos y facultó a las asambleas departamentales para regular el monopolio o gravar con el impuesto al consumo dichas actividades, según conviniera. Para la introducción y venta de licores destilados, sobre los cuales se ejerciera el monopolio, se requería de autorización por parte del departamento, y, para obtener el permiso, las firmas productoras, introductoras o importadoras debían celebrar con la entidad territorial un convenio previo, en el que se fijara la participación porcentual que ésta percibiría por la venta de los productos, la cual no estaría sujeta a los límites tarifarios previstos en la ley. Respecto del impuesto al consumo, la Ley 14 de 1983 estableció las tarifas y autorizó a las asambleas departamentales para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo del impuesto. Así, bajo la Ley 14 de 1983, los departamentos podían optar por ejercer el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados y obtener una participación porcentual en la venta de los productos o gravar dichas actividades con el impuesto al consumo y recaudar el tributo que se liquidaría a las tarifas previstas en la ley. En todo caso, no podían percibir la participación porcentual y el impuesto al consumo de licores al mismo tiempo, pues son excluyentes. Ahora bien, la Constitución Política de 1991, en el inciso 3° del artículo 336, estableció que la organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarían sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental. El Congreso de la República, mediante las Leyes 223 de 1995 y 788 de 2002, reguló el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, y la participación. La Ley 223 de 2005 señaló los elementos del impuesto al consumo de licores. En el artículo 202 precisó que el hecho generador estaría constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos, y, en el artículo 204 aclaró que el gravamen se causaría, para el caso de los productos nacionales, *“en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo”*. Posteriormente, la Ley 788 de 2002 se refirió tanto al impuesto al consumo de licores como a la participación. Al igual que la Ley 14 de 1983, el artículo 51 de la Ley 788 de 2002 dispuso que en el monopolio de licores destilados, los departamentos tuvieran la posibilidad de aplicar a los licores una participación, en lugar del impuesto al consumo. El inciso primero del artículo 49 la Ley 788 de 2002 consagró que la base gravable del impuesto al consumo de licores estaría constituida por el número de grados alcohólicos del producto y que esa misma base gravable se aplicaría para la liquidación de la participación. El artículo 51 de la Ley precisó que la tarifa de la participación no sería inferior al impuesto al consumo, que dicha tarifa sería fijada por las asambleas departamentales y que incorporaría el IVA cedido a los departamentos. Por su parte, el artículo 52 ib. ordenó a los productores facturar, liquidar y recaudar el impuesto al consumo o la participación, según el caso, al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos. Como se puede observar, a partir de la Ley 788 de 2002, el impuesto al consumo de licores y la participación se asemejan en cuanto a la forma como deben ser liquidados, y, en especial, en el momento de su causación”.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA DE 1991 - ARTICULO 336, INCISO 3 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 61, ARTICULO 63, ARTICULO 65 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 202, ARTICULO 204 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 49, ARTICULO 51, ARTICULO 52

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Causación. El momento de su causación es idéntico al del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado / **PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - Causación.** El momento de su causación es el mismo del impuesto al consumo de licores y del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado / **PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - Causación.** Las tornaguías de movilización permiten determinar su causación, es decir, el momento en que los productos se entregan en

fábrica o planta para luego ser movilizados hacia otros departamentos con fines de distribución, venta o permuta

“La Ley 223 de 1995 también reguló el impuesto al consumo de cigarrillos. El artículo 209 dispuso que, al igual que el impuesto al consumo de licores, el impuesto al consumo de cigarrillos se causaría *“en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo”*. En sentencia del 3 de diciembre de 2009, exp. 16527, la Sala concluyó que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se causa en el momento en que el producto se entrega en fábrica o planta con fines de consumo y que tales fines se presumen con la sola entrega, pues los productos se elaboran para ser distribuidos, vendidos o permutados. Adicionalmente, la Sala advirtió que *“si una planta o fábrica entrega el producto hacia la jurisdicción de otro departamento, este, como sujeto activo del tributo, tiene derecho a cobrar el impuesto al consumo, puesto que la movilización de ese producto tiene por destino proveer el mercado de la jurisdicción territorial de ese departamento”*. Posteriormente, en sentencia del 28 de enero de 2010, exp. 16198, la Sala reiteró la posición que adoptó en la sentencia del 3 de diciembre de 2009, y agregó que *“el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo”*. También precisó que *“resultaba ajustado a la ley, que el Departamento tomara como base del impuesto, el producto despachado en fábrica, según las tornaguías”*, pues estas son concebidas como el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, sin las cuales los productos no pueden ser retirados de la fábrica o planta. La interpretación planteada en los fallos descritos sobre la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado resulta aplicable al impuesto al consumo de licores, puesto que el momento de causación de ambos impuestos es idéntico y, en esa medida, se extienden también a la participación, teniendo en cuenta que el artículo 52 de la Ley 788 de 2002 estableció que el momento de causación del impuesto al consumo de licores y de la participación sería el mismo. En el presente caso, el demandado modificó la declaración de la participación en el consumo de licores que la actora presentó por la primera quincena de junio de 2005, debido a que las tornaguías de movilización revelaban que el número de productos que salieron de la fábrica o planta de la sociedad hacia el departamento del Atlántico era superior a las unidades sobre las que se calculó la participación. Al respecto, la demandante alegó que liquidó la participación sobre las unidades que vendió y entregó en el periodo, y que las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades que se vendieron y entregaron en fábrica en quincenas anteriores, pero que se movilizaron durante la primera quincena de junio de 2005. De acuerdo con la jurisprudencia mencionada, las tornaguías de movilización permiten determinar la causación de la participación, es decir, el momento en que los productos se entregan en fábrica o planta para luego ser movilizados hacia otros departamentos con fines de distribución, venta o permuta. Por tanto, la Sala considera que la liquidación de la participación que el departamento del Atlántico efectuó en los actos acusados, basada en las tornaguías de movilización, es correcta”.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 209 / DECRETO 3071 DE 1997 - ARTICULO 2 - ARTICULO 3 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 52

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., seis (6) de diciembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 08001-23-31-000-2009-90541-01(18598)

Actor: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA - FABRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA

Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLANTICO

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 11 de agosto de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 3 de septiembre de 1996, los departamentos del Atlántico y Antioquia suscribieron un convenio de intercambio de licores que permitía a la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA¹ introducir, distribuir y comercializar los licores destilados por ésta en jurisdicción del departamento del Atlántico. Este contrato fue prorrogado el 2 de agosto de 2007.

En contraprestación, el demandado recibiría una participación que se liquidaría como lo indican los artículos 51 y 52 de la Ley 788 de 2002 y la Ordenanza 11 de 2003 del departamento del Atlántico. Con tal fin, la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA presentó la declaración del impuesto al consumo de licores y/o participación en licores correspondiente a la primera quincena de junio de 2005.

Con fundamento en los artículos 710, 711, 712 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario Nacional y del Estatuto Tributario Departamental, previo requerimiento especial², la Secretaría de Hacienda del departamento del Atlántico expidió la Liquidación de Revisión 7-1009-0214P del 1° de octubre de 2007, con la que modificó la declaración privada de la demandante de la primera quincena de junio de 2005, para aumentar la participación en \$64.233.686 e imponer sanción por inexactitud por \$102.773.898³.

La sociedad interpuso recurso de reconsideración⁴, sobre el cual la Administración se pronunció en la Resolución 5-1740-214P-05 del 5 de noviembre de 2008, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión⁵.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA solicitó la nulidad de la Liquidación de Revisión 7-1009-0214P del 1° de octubre de 2007 y de la Resolución 5-1740-214P-05 del 5 de noviembre de 2008, proferidas por la Secretaría de Hacienda del Atlántico.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que (i) se declare que no está obligada a pagar suma alguna por concepto de mayor impuesto a cargo y sanción por inexactitud; (ii) se ordene el reintegro de los valores pagados, junto con los intereses de mora correspondientes, y (iii) se condene en costas a el departamento demandado.

En subsidio, la demandante solicitó que se anularan los actos demandados en cuanto impusieron sanción por inexactitud por cuanto existió diferencia de criterio sobre el derecho aplicable.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 204 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 647 del Estatuto Tributario.

En el concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

1. Naturaleza jurídica de la participación

¹ A través de DISCURRAMBA S.A.

² Folios 55 a 60.

³ Folios 77 a 81.

⁴ Folios 82 a 100.

⁵ Folios 102 a 109.

Con fundamento en el Decreto Legislativo 41 de 1905, el Acto Legislativo 3 de 1910 y la Ley 4 de 1913, y las Ordenanzas 0398 de 1983 y 030 de 2001, el Gobernador de Antioquia expidió el Decreto 2405 del 17 de diciembre de 2001, modificado por el Decreto 638 de 2002, en el que precisó que el Departamento podía celebrar convenios para regular el monopolio sobre la producción, introducción, distribución y comercialización de licores destilados. La explotación del monopolio en el departamento de Antioquia se realiza a través de la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia.

Mediante las Ordenanzas 041 de 2002 y 11 de 2003, y el Decreto Ordenanza 0823 de 2003, el departamento del Atlántico permitió la celebración de acuerdos con otros departamentos para permitir la circulación de licores destilados y adoptó el sistema de participación porcentual. Esta relación contractual genera una participación sobre las ventas realizadas, entendida como una contraprestación dineraria a favor de la jurisdicción que permite el acceso y distribución del licor.

Posteriormente, la Ley 788 de 2002 ratificó que los departamentos podían optar por el impuesto al consumo de licores o la participación. Sin embargo, el procedimiento tributario nacional rige solo para el impuesto al consumo, no para la participación, ya que esta no es un tributo.

El impuesto al consumo es un impuesto directo regulado por la Constitución, la ley y los reglamentos. Los elementos de la obligación tributaria no están presentes en la participación, ya que esta surge por el ejercicio de la autonomía territorial para establecer el monopolio de licores destilados.

Conforme con la Ley 14 de 1983, cuando se ejerce la participación, el departamento recibe un valor porcentual derivado de los convenios que se celebran. En ausencia de la participación, se aplica el régimen impositivo, que es el previsto para el impuesto al consumo de licores. Así, los conflictos en el régimen impositivo se resuelven según el procedimiento tributario, pero si se trata de la participación, las controversias se dirimen bajo los lineamientos de la Ley 80 de 1983.

2. Violación del artículo 29 de la Constitución Política

Los recursos derivados de la participación son ingresos patrimoniales, dado que provienen de monopolios fiscales que, como explicó la Corte Constitucional en sentencia C-256 de 1998, tienen el carácter de arbitrio rentístico y propenden por el interés público y social.

Según la doctrina, las rentas que se obtienen por el impuesto al consumo son tributarias, mientras que los ingresos que percibe la entidad territorial por la participación son patrimoniales. En igual sentido, el artículo 10 de la Ordenanza 41 de 2002 del departamento del Atlántico catalogó las participaciones como ingresos corrientes no tributarios y, el artículo 16 aclaró que la participación es el valor o la proporción que se obtiene por la explotación de una actividad monopolística que un tercero realiza.

De conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los procedimientos previstos en el Estatuto Tributario Nacional se aplican para la determinación de los impuestos administrados por los departamentos. Así, el procedimiento tributario no puede aplicarse a los ingresos públicos no tributarios, entre ellos, a la participación que recauda el departamento del Atlántico y que se genera dentro de una relación contractual.

Las obligaciones que se discuten en los actos acusados son de naturaleza contractual, pues en estos se cuestionan las unidades y las tarifas causadas en la participación, que debían aplicarse por el convenio de intercambio y el contrato de distribución de licores que celebraron los departamentos de Atlántico y Antioquia.

El departamento demandado no podía definir el monto de la obligación a cargo de la actora de forma unilateral, toda vez que en los contratos o convenios interadministrativos no se permiten las cláusulas exorbitantes y es el juez administrativo quien debe dirimir los conflictos surgidos con ocasión de dichos contratos.

3. Violación del artículo 204 de la Ley 223 de 1995

El departamento del Atlántico modificó la declaración privada de la demandante, porque advirtió inconsistencias en las unidades que causaron la participación y en la tarifa que utilizó.

Según el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, el Concepto 035333-06 de 2006 de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda, y la sentencia del 22 de junio de 2000 de la Sección Primera del Consejo de Estado, el impuesto al consumo de licores nacionales se causa al momento en que el productor los entrega en planta o fábrica, no con el despacho de la mercancía. De este modo, al restringir la entrega a la aprehensión material y al despacho de la mercancía, la Administración vulneró el precepto en comentario.

De los artículos 906 y 923 del Código de Comercio, y 741 y 754 del Código Civil, se infiere que la entrega y el despacho no son sinónimos, y que el despacho es una de las formas de la entrega, luego, no es cierto que únicamente el despacho genere la participación porcentual.

En el concepto ya mencionado, la Dirección de Apoyo Fiscal también aclaró que la entrega no necesariamente tiene que coincidir con el despacho y la tornaguía. Por ende, las tornaguías no demuestran el momento en que se produce la entrega del producto; simplemente son la prueba de la movilización o despacho de los licores.

Para el departamento demandado, las unidades que causaron la participación fueron superiores a las que se declararon. A esta conclusión se llegó luego de verificar los despachos, no las entregas.

El artículo 209 de la Ley 223 de 1995 no exige que la entrega de los bienes se haga en la jurisdicción de destino, sino que dicha entrega se practique en cualquiera de sus manifestaciones.

La demandante es la productora de los licores y para comercializarlos los entrega en la sede fabril o planta, desde donde los comercializadores pueden iniciar la distribución hacia otros departamentos. Por lo anterior, la obligación de declarar y pagar el impuesto se genera al momento de la entrega al comercializador, y si esto es así, no es posible que el impuesto se cause de nuevo cuando la mercancía se introduzca en el departamento de destino, porque el pago sería doble.

Las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades movilizadas en la primera quincena de junio de 2005, que habían sido vendidas y entregadas en fábrica en la primera y segunda quincena de mayo de 2005. Además, si los licores despachados eran inferiores a aquellos declarados y liquidados, el demandado debió devolver el saldo a favor que se genera por los productos que no aparecen relacionados en la tornaguía de la primera quincena de junio de 2005.

Con base en los artículos 175 y 178 del Código de Procedimiento Civil, 57 del Código Contencioso Administrativo, y 742 y 743 del Estatuto Tributario, el demandado debió decretar la prueba solicitada, con la que se pretendía que el Gerente de la Sucursal Barranquilla de DISCURRAMBA S.A. rindiera testimonio sobre los hechos que se investigaban.

4. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

La participación no es un tributo, motivo por el cual no procede la sanción por inexactitud. En gracia de discusión, la demandante no omitió ingresos o impuestos generados, ni incluyó costos, deducciones, retenciones o anticipos inexistentes, tampoco utilizó datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Por el contrario, declaró y pagó el valor que correspondía.

La interpretación de la actora frente a la norma que establece la causación del impuesto al consumo coincide con la posición que sobre el tema adoptó la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda. De modo que existe diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente sobre el derecho aplicable.

Para que proceda la sanción, es necesario que se haya causado un perjuicio al Estado, derivado de la acción u omisión del contribuyente con el propósito de evadir impuestos, ya que la responsabilidad objetiva está proscrita. En este caso, no se generó perjuicio alguno al departamento demandado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El departamento del Atlántico solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

En desarrollo de los artículos 124 del Decreto 1222 de 1986 y 63 de la Ley 14 de 1983, el departamento de Atlántico suscribió con el departamento de Antioquia el convenio de intercambio que permitía a éste introducir y distribuir licores en jurisdicción de aquél. El distribuidor, que en este caso es el departamento de Antioquia, no es un tercero, pues está vinculado a la ejecución del convenio.

Las asambleas departamentales están facultadas para regular el monopolio de licores, bajo los parámetros de la Constitución y la ley. Entonces, las normas sustanciales y procedimentales que rigen para el impuesto al consumo, se aplican también para la participación.

Con fundamento en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, el artículo 71 del Estatuto Tributario Departamental dispuso que el régimen procedimental y sancionatorio del Estatuto Tributario Nacional se aplicara al monopolio. Para determinar el gravamen a cargo de la actora, el departamento del Atlántico siguió el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario.

Así, el departamento demandado no vulneró el debido proceso de la demandante; por el contrario, siguió la legislación aplicable al caso y permitió la defensa en cada etapa procesal.

De acuerdo con el artículo 52 de la Ley 788 de 2002, el impuesto al consumo y la participación se liquidan al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados. Por consiguiente, la declaración y pago se efectúan en los plazos que fijan la ley o las ordenanzas, pero dependen de la fecha en que ocurra dicha entrega.

El departamento demandado utiliza el término *impuesto al consumo y/o de la participación* porque ambas rentas se causan al momento de la entrega de los productos y tienen el mismo sistema de control.

Los artículos 204 y 213 de la Ley 223 de 1995 y 52 de la Ley 788 de 2002 indican que la participación se causa al momento de la entrega de la mercancía en fábrica. La entrega es concebida como el acto físico de aprehensión, no como tradición. Luego, la causación del impuesto al consumo no depende de la facturación, ni de la “puesta en disposición del distribuidor”.

De conformidad con los artículos 2° y 5° del Decreto 3071 de 1997, los productos no pueden ser retirados de la fábrica o planta si no están respaldados en tornaguías y, una vez éstas sean expedidas, se deben movilizar a más tardar dentro del día siguiente hábil hacia el departamento de destino.

Las tornaguías no determinan la causación del impuesto pero permiten confirmarla e impiden que los productos se trasladen a entidades territoriales que no son sujetos activos del gravamen. Por ello, no es cierto que el departamento demandado modificó la causación de la participación y, tampoco, que la movilización quede al arbitrio del propietario.

En el departamento del Atlántico, la Fábrica de Licores de Antioquia figura como productor, no como distribuidor, y no cuenta con bodegas registradas.

En la declaración de la primera quincena de junio de 2005, la actora no reportó el total de los productos despachados, sino los facturados en el periodo, como lo reconoció la demandante en el recurso de reconsideración.

La sanción por inexactitud es procedente, pues no existe la diferencia de criterios que alega la actora. La ley, la jurisprudencia y la doctrina son claras al indicar que la participación se causa al momento del despacho o entrega en fábrica o en planta de los productos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Los artículos 121 y 123 del Decreto 1222 de 1986, 51 de la Ley 788 de 2002 y 221 de la Ley 223 de 1995, permiten a los departamentos regular el monopolio de la producción, introducción y venta de licores destilados y cobrar una participación sobre el precio de venta. Si el monopolio no resulta conveniente, pueden gravar esas actividades con el impuesto al consumo.

En desarrollo del monopolio, los departamentos pueden celebrar contratos de intercambio y otro tipo de convenios con terceros para agilizar la comercialización de los licores, por mandato del artículo 123 ibídem.

El artículo 221 de la Ley 223 de 1995 ordenó a los departamentos aplicar las normas del Estatuto Tributario Nacional en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos que estos administran.

De acuerdo con los preceptos en mención, que el departamento del Atlántico suscriba contratos para la explotación del monopolio de licores o celebre acuerdos bilaterales para autorizar la circulación de licores destilados, no impide a la entidad territorial fiscalizar, liquidar y recaudar la participación. Por tal razón, no se configura la falta de competencia que alega la actora.

La demandante sostuvo que las unidades en controversia se movilizaron en la primera quincena de junio de 2005, pero que la declaración se presentó en la segunda quincena de mayo de 2005, porque se vendieron y entregaron en fábrica, en dicha quincena. Sin embargo, no aportó la declaración a que alude; luego, resulta innecesario analizar si esto afecta la validez de los actos demandados.

La actora no aclaró cómo el testimonio que solicitó a la Secretaría de Hacienda demostraría la legalidad de la declaración privada, lo cual impide determinar si el rechazo de la prueba realmente imposibilitaba que controvirtiera la liquidación de revisión.

La sanción por inexactitud es procedente, toda vez que la actora no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos acusados. La modificación a la declaración privada se produjo porque la sociedad no incluyó ciertas unidades que movilizó y despachó en el periodo respectivo, y si bien adujo que las unidades se declararon en la segunda quincena de mayo de 2005, no demostró ese hecho.

No se configuró ninguna de las causales que establece el artículo 151 del Código Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998, en concordancia con los artículos 73 y 74 del Código de Procedimiento Civil. Por tanto, no hay lugar a la condena en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia con los argumentos que a continuación se sintetizan:

1. Violación del debido proceso

El departamento de Atlántico desconoció los artículos 29 de la Constitución Política, y 6 y 187 del Código de Procedimiento Civil, porque no valoró las pruebas aportadas.

No obstante que las decisiones judiciales deben fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso, las copias de las declaraciones de la primera y segunda quincena de mayo y de la primera quincena de junio de 2005, de las tornaguías de movilización y de las facturas de venta que las soportan, así como la relación de las unidades declaradas frente a las despachadas, que se anexaron a la demanda y a los alegatos de conclusión, no fueron analizadas. Con ello, en instancia judicial, se impidió a la demandante ejercer el derecho de contradicción.

El Tribunal debió analizar los cargos propuestos en la demanda y fundamentar su decisión en los medios de prueba que obran en el expediente, no simplemente descartar la valoración probatoria.

2. Nulidad de los actos demandados por violación del artículo 204 de la Ley 223 de 1995

Según el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, la participación porcentual en el consumo de licores se causa en el momento de la entrega de los productos en fábrica. Así lo entendió el departamento demandado en la liquidación de revisión y la Dirección de Apoyo Fiscal en el Concepto 035333-06 del 20 de diciembre de 2006. Aun cuando la norma es clara, el departamento de Atlántico pretende dar un significado diferente a la entrega y ligarla al despacho de la mercancía.

El artículo 52 de la Ley 788 de 2002 precisó que los productores facturarían, liquidarían y recaudarían la participación al momento de la entrega en fábrica de los productos, sin mencionar el despacho. Luego, no es cierto que la participación se cause con el despacho. Incluso, el artículo 2° del Decreto 1150 de 2002 aclaró que los reenvíos de productos se declararían en el departamento de destino, con la base gravable y la tarifa que regía para el momento en que se causó la participación.

La demandante declara y paga el gravamen por los productos que despacha; lo que sucede es que el despacho se realiza en diferentes momentos. Esta actuación sólo puede reprocharse cuando se habla de elusión, pero ello no ocurre en este caso.

La “entrega en fábrica” es la misma entrega de los contratos de compraventa, conforme con los artículos 741 y 754 del Código Civil y 906 y 923 del Código de Comercio. Además, el artículo 924 ibídem dispone que el plazo de la entrega es de 24 horas, siguientes al perfeccionamiento del contrato.

Las tornaguías prueban la movilización o el despacho de los licores, no demuestran el momento en que se produce la entrega, como explicó la Dirección de Apoyo Fiscal en el concepto ya mencionado.

Para el departamento de Antioquia, la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES es el productor que ejerce el monopolio rentístico y que entrega los productos a los comercializadores en la fábrica o planta. Es por ello que la obligación de declarar y pagar la participación surge con la entrega, de los productos al comercializador, que se realice según las normas mercantiles. Si la demandante declaró y liquidó la participación al momento de la entrega, no se causa de nuevo la participación cuando la mercancía llega al departamento de destino, pues ya se cumplió la obligación formal.

Las tornaguías de movilización no son los documentos idóneos para que el departamento demandado ejerza las facultades de fiscalización, toda vez que pueden presentarse situaciones que impidan la entrega de la mercancía. Por otra parte, como la entrega envuelve distintos hechos que pueden ocurrir antes del despacho, las tornaguías no prueban en qué momento se verificó la entrega.

Para liquidar el tributo a cargo de la demandante, la Administración se basó en los productos despachados, no en los entregados. La actuación descrita desconoce la ley y genera un agravio injustificado a la actora, quien pagó el impuesto que correspondía en la segunda quincena de mayo de 2005.

3. Pago efectivo de la participación

En la “segunda quincena de mayo de 2005” se causó, declaró, facturó y pagó la participación por un total de 18.018 unidades que no se movilizaron. Igual ocurrió en la “primera quincena de junio de 2005”, en la que se causó, declaró, facturó y pagó la participación por 130.016 unidades adicionales que tampoco fueron movilizadas. Si se suman las

unidades de la “segunda quincena de mayo” con las unidades de la “primera quincena de junio de 2005”, el resultado, esto es, 148.034, son las unidades que se movilizaron en la “segunda quincena de junio de 2005”.

Las unidades que según la Administración fueron movilizadas y no declaradas en la “primera quincena de junio de 2005”, ya habían sido vendidas y entregadas en fábrica a su propietario. En el periodo en que ello ocurrió se facturó, liquidó y pagó la participación. Así, las diferencias encontradas se generaron por la interpretación equivocada de la norma que regula la participación.

Si se aceptara la liquidación de la participación efectuada por el departamento del Atlántico, existiría un enriquecimiento sin causa para éste y un detrimento patrimonial para la demandante, que afectaría los proyectos de salud, educación e inversión social que se realizan con los recursos provenientes del monopolio rentístico de licores destilados.

Dado que el departamento demandado incrementó la participación de la primera quincena de junio de 2005, debió devolver el mayor valor que se pagó en la primera quincena de mayo de 2005.

La Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca archivó la investigación que inició contra la actora por la segunda quincena de agosto de 2006, en razón a que entendió que la participación se causa al momento de la entrega en fábrica y que la prueba de dicho momento depende del título en que se efectúe dicha entrega.

4. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

La sanción por inexactitud no procede por cuanto las unidades a que alude la Administración se entregaron y declararon en periodos anteriores, de acuerdo con la ley. Además, no se cumplen los requisitos que exige el artículo 647 del Estatuto Tributario para la imposición de dicha sanción.

Los actos demandados desconocieron la norma en comentario, ya que la sanción por inexactitud no se configura cuando la controversia tiene que ver con la interpretación de las normas, siempre que las cifras declaradas sean completas y verdaderas.

La discusión que se planteó en el proceso se refiere al momento de la causación de la participación y el criterio de la demandante encuentra respaldo en el concepto que emitió la Dirección de Apoyo Fiscal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** y el **demandado** no alegaron de conclusión.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si son nulos los actos por los cuales el DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO modificó la liquidación de la participación que la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA efectuó por la primera quincena de junio de 2005.

En concreto, precisa si las pruebas oportunamente allegadas al proceso demuestran que la liquidación de la participación que efectuó la demandante es correcta o, por el contrario, que el valor declarado es inferior al que legalmente correspondía y, por ello, es acreedora a la sanción por inexactitud, como concluyó el departamento del Atlántico en los actos demandados.

Para resolver se considera:

La Ley 14 de 1983, que se expidió en vigencia de la Constitución Política de 1886, dispuso que la producción, introducción y venta de licores destilados constituía monopolio de arbitrio rentístico para los departamentos y facultó a las asambleas departamentales para regular el monopolio o gravar con el impuesto al consumo dichas actividades, según conviniera⁶.

Para la introducción y venta de licores destilados, sobre los cuales se ejerciera el monopolio, se requería de autorización por parte del departamento, y, para obtener el permiso, las firmas productoras, introductoras o importadoras debían celebrar con la entidad territorial un convenio previo⁷, en el que se fijara la participación porcentual que ésta percibiría por la venta de los productos, la cual no estaría sujeta a los límites tarifarios previstos en la ley⁸.

Respecto del impuesto al consumo, la Ley 14 de 1983 estableció las tarifas y autorizó a las asambleas departamentales para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo del impuesto⁹.

Así, bajo la Ley 14 de 1983, los departamentos podían optar por ejercer el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados y obtener una participación porcentual en la venta de los productos o gravar dichas actividades con el impuesto al consumo y recaudar el tributo que se liquidaría a las tarifas previstas en la ley. En todo caso, no podían percibir la participación porcentual y el impuesto al consumo de licores al mismo tiempo, pues son excluyentes¹⁰.

Ahora bien, la Constitución Política de 1991, en el inciso 3° del artículo 336, estableció que la organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarían sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental.

El Congreso de la República, mediante las Leyes 223 de 1995 y 788 de 2002, reguló el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, y la participación.

La Ley 223 de 2005 señaló los elementos del impuesto al consumo de licores. En el artículo 202 precisó que el hecho generador estaría constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos, y, en el artículo 204 aclaró que el gravamen se causaría, para el caso de los productos nacionales, *“en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo”*.

⁶ LEY 14 DE 1983. Artículo 61. *“La producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolios de los departamentos como arbitrio rentístico en los términos del artículo 31 de la Constitución Política de Colombia. En consecuencia, las Asambleas Departamentales regularán el monopolio o gravarán esas industrias y actividades, si el monopolio no conviene, conforme a lo dispuesto en esta Ley.*

Las Intendencias y Comisarías cobrarán el impuesto de consumo que determina esta Ley para los licores, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros.”

⁷ De acuerdo con el artículo 63 ibídem, los departamentos, en desarrollo del monopolio, podían celebrar contratos de intercambio y todo tipo de convenio que permitiera agilizar el comercio de los licores.

⁸ Ibídem. Artículo 63. *En desarrollo del monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados, los departamentos podrán celebrar contratos de intercambio con personas de derecho público o de derecho privado y todo tipo de convenio que, dentro de las normas de contratación vigentes, permita agilizar el comercio de estos productos.*

Para la introducción y venta de licores destilados, nacionales o extranjeros, sobre los cuales el Departamento ejerza el monopolio, será necesario obtener previamente su permiso, que solo lo otorgará una vez se celebren los convenios económicos con las firmas productoras, introductoras o importadoras en los cuales se establezca la participación porcentual del departamento en el precio de venta del producto, sin sujeción a los límites tarifarios establecidos en esta Ley.”

⁹ Ibid. Artículo 65. *“Los impuestos de consumo cuyas tarifas se determinan en el artículo 66 de esta Ley, serán pagados a los departamentos, intendencias y comisarías por los productores o introductores según el caso.*

Las Asambleas Departamentales y los Consejos Intendenciales y Comisariales expedirán las normas pertinentes para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo del gravamen de consumo y aquellas que sean necesarias para asegurar su pago, impedir su evasión y eliminar el contrabando de los productos de que trata esta Ley.

En todo caso, el pago del impuesto de consumo contemplado en esta Ley, es requisito para que el producto pueda ser vendido o distribuido.”

¹⁰ Sentencia del 28 de junio de 2010, Exp. 14858.

Posteriormente, la Ley 788 de 2002 se refirió tanto al impuesto al consumo de licores como a la participación. Al igual que la Ley 14 de 1983, el artículo 51 de la Ley 788 de 2002¹¹ dispuso que en el monopolio de licores destilados, los departamentos tuvieran la posibilidad de aplicar a los licores una participación, en lugar el impuesto al consumo.

El inciso primero del artículo 49 la Ley 788 de 2002¹² consagró que la base gravable del impuesto al consumo de licores estaría constituida por el número de grados alcoholimétricos del producto y que esa misma base gravable se aplicaría para la liquidación de la participación.

El artículo 51 de la Ley¹³ precisó que la tarifa de la participación no sería inferior al impuesto al consumo, que dicha tarifa sería fijada por las asambleas departamentales y que incorporaría el IVA cedido a los departamentos. Por su parte, el artículo 52 ib. ordenó a los productores facturar, liquidar y recaudar el impuesto al consumo o la participación, según el caso, al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos¹⁴.

Como se puede observar, a partir de la Ley 788 de 2002, el impuesto al consumo de licores y la participación se asemejan en cuanto a la forma como deben ser liquidados, y, en especial, en el momento de su causación.

La Ley 223 de 1995 también reguló el impuesto al consumo de cigarrillos. El artículo 209 dispuso que, al igual que el impuesto al consumo de licores, el impuesto al consumo de cigarrillos se causaría *“en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo”*.

En sentencia del 3 de diciembre de 2009, exp. 16527, la Sala concluyó que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se causa en el momento en que el producto se entrega en fábrica o planta con fines de consumo y que tales fines se presumen con la sola entrega, pues los productos se elaboran para ser distribuidos, vendidos o permutados. Adicionalmente, la Sala advirtió que *“si una planta o fábrica entrega el producto hacia la jurisdicción de otro departamento, este, como sujeto activo del tributo, tiene derecho a cobrar el impuesto al consumo, puesto que la movilización de ese producto tiene por destino proveer el mercado de la jurisdicción territorial de ese departamento”*.

Posteriormente, en sentencia del 28 de enero de 2010, exp. 16198, la Sala reiteró la posición que adoptó en la sentencia del 3 de diciembre de 2009, y agregó que *“el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo”*. También precisó que *“resultaba ajustado a la ley, que el Departamento tomara como base del impuesto, el producto despachado en fábrica, según las tornaguías”*, pues estas son concebidas como el certificado que

¹¹ Ibídem. Artículo 51. *“Participación. Los departamentos podrán, dentro del ejercicio del monopolio de licores destilados, en lugar del Impuesto al Consumo, aplicar a los licores una participación. Esta participación se establecerá por grado alcoholimétrico y en ningún caso tendrá una tarifa inferior al impuesto.*

La tarifa de la participación será fijada por la Asamblea Departamental, será única para todos los de <sic> productos, y aplicará en su jurisdicción tanto a los productos nacionales como extranjeros, incluidos los que produzca la entidad territorial. Dentro de la tarifa de la participación se deberá incorporar el IVA cedido, discriminando su valor.”

¹² LEY 788 DE 2002. Artículo 49. *“Base Gravable. La base gravable está constituida por el número de grados alcoholimétricos que contenga el producto.*

Esta base gravable aplicará igualmente para la liquidación de la participación, respecto de los productos sobre los cuales los departamentos estén ejerciendo el monopolio rentístico de licores destilados.”

¹³ Ibídem. Artículo 51. *“Participación. Los departamentos podrán, dentro del ejercicio del monopolio de licores destilados, en lugar del Impuesto al Consumo, aplicar a los licores una participación. Esta participación se establecerá por grado alcoholimétrico y en ningún caso tendrá una tarifa inferior al impuesto.*

La tarifa de la participación será fijada por la Asamblea Departamental, será única para todos los de <sic> productos, y aplicará en su jurisdicción tanto a los productos nacionales como extranjeros, incluidos los que produzca la entidad territorial.

Dentro de la tarifa de la participación se deberá incorporar el IVA cedido, discriminando su valor.”

¹⁴ Ib. Artículo 52. *“Liquidación y recaudo por parte de los productores. Para efectos de liquidación y recaudo, los productores facturarán, liquidarán y recaudarán al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos el valor del impuesto al consumo o la participación, según el caso.*

Los productores declararán y pagarán el impuesto o la participación, en los períodos y dentro de los plazos establecidos en la ley o en las ordenanzas, según el caso.”

autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo¹⁵, sin las cuales los productos no pueden ser retirados de la fábrica o planta¹⁶.

La interpretación planteada en los fallos descritos sobre la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado resulta aplicable al impuesto al consumo de licores, puesto que el momento de causación de ambos impuestos es idéntico¹⁷ y, en esa medida, se extienden también a la participación, teniendo en cuenta que el artículo 52 de la Ley 788 de 2002 estableció que el momento de causación del impuesto al consumo de licores y de la participación sería el mismo.

En el presente caso, el demandado modificó la declaración de la participación en el consumo de licores que la actora presentó por la primera quincena de junio de 2005, debido a que las tornaguías de movilización revelaban que el número de productos que salieron de la fábrica o planta de la sociedad hacia el departamento del Atlántico era superior a las unidades sobre las que se calculó la participación.

Al respecto, la demandante alegó que liquidó la participación sobre las unidades que vendió y entregó en el periodo, y que las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades que se vendieron y entregaron en fábrica en quincenas anteriores, pero que se movilizaron durante la primera quincena de junio de 2005.

De acuerdo con la jurisprudencia mencionada, las tornaguías de movilización permiten determinar la causación de la participación, es decir, el momento en que los productos se entregan en fábrica o planta para luego ser movilizados hacia otros departamentos con fines de distribución, venta o permuta. Por tanto, la Sala considera que la liquidación de la participación que el departamento del Atlántico efectuó en los actos acusados, basada en las tornaguías de movilización, es correcta.

Además, la demandante no logró demostrar que las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades entregadas en fábrica en otros periodos. En efecto, la actora adjuntó a la demanda copia de las declaraciones y constancias de pago de la participación y del componente de IVA de la primera¹⁸ y segunda¹⁹ quincena de junio de 2005, y la relación del “movimiento de licores” de los meses mayo²⁰ y junio²¹ de 2005. Estas pruebas solo demuestran el número de unidades, el valor de la participación y del componente de IVA que declaró y pagó en cada periodo, nada más. No contienen dato alguno que permita concluir a ciencia cierta que la entrega de los productos que allí se describen se produjo en momento distinto al de la fecha de expedición de las tornaguías de movilización.

Con ocasión de los alegatos de conclusión de primera instancia y del recurso de apelación, la demandante allegó copia de ciertas facturas, tornaguías y declaraciones de la participación. Sin embargo, estas pruebas no pueden ser valoradas²², porque no fueron solicitadas e incorporadas al proceso con la demanda, que es la oportunidad que la ley

¹⁵ DECRETO 3071 DE 1997. Artículo 3°.

¹⁶ *Ibíd*em, artículo 2°.

¹⁷ Sentencia del 28 de junio de 2010, exp. 14858, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁸ Folios 50 a 53.

¹⁹ Folios 47 a 49.

²⁰ Folios 44 y 45.

²¹ Folio 46.

²² CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL. Artículo 183. “Para que sean apreciadas por el juez las pruebas deberán solicitarse, practicarse e incorporarse al proceso dentro de los términos y oportunidades señalados para ello en este código. (...)”

Si se trata de prueba documental o anticipada, también se apreciarán las que se acompañen a los escritos de demanda o de excepciones o a sus respectivas contestaciones, o a aquellos en que se promuevan incidentes o se les dé respuesta. El juez resolverá expresamente sobre la admisión de dichas pruebas, cuando decida la solicitud de las que pidan las partes en el proceso o incidente. (...)”

procesal señala para el efecto²³, tal y como se explicó en el auto que negó la práctica de pruebas en segunda instancia, proferido el 28 de febrero de 2011²⁴.

Por último, el artículo 284 del Estatuto Tributario del departamento del Atlántico establece lo siguiente:

“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, 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. (...)

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”.

Según la norma trascrita, constituye inexactitud sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en las declaraciones tributarias, de los cuales se derive un menor impuesto a cargo.

En el *sub-lite*, la demandante no declaró la totalidad de las unidades de licores que entregó en fábrica para su movilización al departamento del Atlántico, de modo que utilizó datos equivocados o incompletos de los cuales derivó un menor impuesto a cargo y, por tanto, procede la sanción por inexactitud.

De otra parte, la Sala advierte que no se presentan diferencias de criterio entre el contribuyente y la Administración. Por el contrario, se evidencia que las normas que regulan la materia son claras y que aunque la Sala coincide con la demandante en cuanto a que la participación en el consumo de licores se causa al momento de la entrega en fábrica, la actora no demostró que dicha entrega se hubiera practicado antes de la expedición de las tornaguías, razón más que suficiente para confirmar la sanción por inexactitud.

En este orden de ideas, la Sala concluye que los actos acusados se ajustan a derecho y, por ello, confirmará la sentencia impugnada.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

²³ CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Artículo 137. **“Contenido de la demanda.** Toda demanda ante la jurisdicción administrativa deberá dirigirse al tribunal competente y contendrá:

1. La designación de las partes y de sus representantes.

2. Lo que se demanda.

3. Los hechos u omisiones que sirvan de fundamento de la acción.

4. Los fundamentos de derecho de las pretensiones. Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación.

5. La petición de pruebas que el demandante pretende hacer valer.

6. La estimación razonada de la cuantía, cuando sea necesaria para determinar la competencia”.

²⁴ Folios 438 a 440

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

WILLIAM GIRALDO GIRALDO CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	16723	Fecha:	31-05-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)	CONCEPTO 018050 DE 2006 (1 de marzo) DIAN – (No Anulado)	Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Es jurídicamente legal que los intereses generados por la reserva de estabilización constituyen un ingreso gravado en cabeza de las sociedades administradoras de pensiones y cesantías?

TESIS

Sí, la Sala observa la normatividad que crea, define el alcance y obligación de las sociedades que hacen parte de la seguridad social, así como también revisa la Sentencia C-711 de 2001 donde se determina que los recursos de la seguridad social tienen condición de parafiscales; concluye: que la reserva de estabilización no puede considerarse parafiscal por cuanto no proviene de los recursos de los afiliados.

Ubicación Pág.(s):	9	11	18	21	24							
-------------------------------	----------	-----------	-----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículo 28 del Estatuto Tributario.	Decreto 721 de 1994.	Decreto 187 de 1975.	Sentencia C-086 de 2002.	Concepto 8755 de febrero 17 de 2005.
--------------------------------------	----------------------	----------------------	--------------------------	--------------------------------------

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	5	9	10	14								
-------------------------------	----------	----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

SEGURIDAD SOCIAL – Es un servicios público de carácter obligatoria / SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL – Objetivo. Regímenes que lo conforman / SOCIEDADES ADMINISTRADORAS DE FONDOS DE PENSIONES Y CESANTÍAS – Objeto social. Características

Antes de iniciar el correspondiente análisis, es conveniente precisar que según el artículo 48 de la Constitución Política, la Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se presta bajo la dirección, coordinación y control del Estado, con sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad y sus recursos no podrán destinarse ni utilizarse para fines diferentes a ella. El sistema general de pensiones tiene como objetivo asegurar a la población el cubrimiento de los riesgos o contingencias derivados de la vejez, la invalidez y la muerte por medio del reconocimiento de pensiones y prestaciones determinadas por la ley. Este sistema busca también la ampliación de la cobertura a segmentos de la población no cubiertos por el sistema anterior. Está compuesto por dos regímenes solidarios, excluyentes, pero que coexisten: El régimen solidario de prima media con prestación definida y el régimen de ahorro individual con solidaridad. El régimen solidario de prima media con prestación definida es aquel mediante el cual los afiliados o sus beneficiarios obtienen una pensión de vejez, de invalidez o de sobrevivientes, o una indemnización, previamente definidas. El régimen de ahorro individual con solidaridad es aquel mediante el cual los afiliados tendrán derecho a una pensión de vejez a la edad que escojan, siempre y cuando el capital acumulado en su cuenta de ahorro individual les permita obtener una pensión mensual superior al 110% del salario mínimo legal mensual vigente a la fecha de expedición de la Ley 100 de 1993. Las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías son sociedades de servicios financieros vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, constituidas con el objeto social exclusivo de administrar Fondos de Pensiones Obligatorios, Fondos de Cesantías y Fondos de Pensiones Voluntarias y están encargadas de administrar y gestionar en forma eficiente los fondos mencionados

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 48

NORMA DEMANDA: CONCEPTO 018050 DE 2006 (1 de marzo) DIAN – (No Anulado)

RESERVA DE ESTABILIZACION DE RENDIMIENTOS – Rentabilidad mínima de los fondos. Constitución / IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Grava los rendimientos generados por la reserva de estabilización, que se conforma con recursos propios de la entidad administradora / RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL – Lo constituyen los aportes de los afiliados y tienen el carácter de parafiscal / RECURSOS DE LA RESERVA DE ESTABILIZACION DE RENDIMIENTOS - Son recursos de propiedad de las Sociedades Administradoras de los Fondos de Pensiones y Cesantías. Están gravados con el impuesto sobre la renta / APORTES OBLIGATORIOS PARA PENSION – Son parafiscales y no pueden ser gravados / RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL – Enunciación taxativa de los que no están gravados con ningún tributo

Reserva de Estabilización de Rendimientos: establecida en el artículo 1° del Decreto 721 de 1994, con el fin de garantizar el cumplimiento de la rentabilidad mínima de los Fondos que administran. La reserva de estabilización de rendimientos de cada fondo se constituye con recursos propios de la Sociedad Administradora del Fondo de Pensiones y Cesantías y representa el 1% del valor de cada fondo que administra. En caso de incumplimiento de la garantía de rentabilidad mínima, los recursos necesarios para cubrirlas se obtendrán de dicha reserva. El Decreto 721 del 6 de abril de 1994 fija como monto mínimo de la reserva de estabilización de rendimientos, que deben mantener este tipo de sociedades, el uno por ciento (1%) del valor del respectivo fondo, y se conformará con recursos propios de cada entidad administradora, representadas en unidades del fondo respecto del cual se constituyen. Los recursos del sistema general de la seguridad social provienen de una contribución obligatoria que deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores, con un fin específico: que el trabajador obtenga una pensión, después del cumplimiento de los requisitos establecidos por el legislador. Lo anterior significa que tales recursos no pertenecen ni a la Nación, ni a los entes territoriales, ni a las entidades administradoras, ni al

empleador. Es claro entonces, que en el caso de los Fondos de Pensiones, los recursos que tienen estatus constitucional de parafiscales son los provenientes de las cotizaciones de los afiliados, pues es respecto de éstos que se cumplen las características antes mencionadas de obligatoriedad, singularidad y destinación sectorial, como quiera que se trata de aportes obligatorios, afectos a un determinado grupo: el de los futuros pensionados, quienes mensualmente cotizan lo señalado por la ley para garantizar su pensión por vejez, invalidez o muerte y están destinados a lograr este fin. No sucede lo mismo con los recursos que constituyen la reserva de estabilización de los Fondos de Pensiones, puesto que, como antes se vio, son recursos (utilidad con fin específico) de propiedad de las Sociedades Administradoras de los Fondos de Pensiones y Cesantías, por lo que puede afirmarse que los rendimientos que producen, por efectos de la inversión que de ellos hagan las Administradoras, también son de su propiedad. De acuerdo con lo anterior están exentos de impuestos, tasas y contribuciones del orden nacional los recursos de: i) los Fondos de Pensiones del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad; ii) los fondos de reparto del régimen de prima media con prestación definida; iii) los fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de bonos pensionales; iv) el fondo de solidaridad pensional; v) los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987; y vi) las reservas matemáticas de los seguros de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivientes, junto con sus rendimientos

FUENTE FORMAL: DECRETO 841 DE 1998

NORMA DEMANDA: CONCEPTO 018050 DE 2006 (1 de marzo) DIAN – (No Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C; treinta y uno (31) de mayo de dos mil doce (2012).

Radicación numero: 11001-03-27-000-2007-00036-00(16723)

Actor: JESUS ORLANDO CORREDOR ALEJO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Decide la Sala la acción pública de nulidad simple instaurada por el abogado Jesús Orlando Corredor Alejo contra el Concepto 018050 del 1 de marzo de 2006 proferido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, relacionado con el tratamiento que deben darle las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías a los rendimientos generados por la reserva de estabilización.

LA DEMANDA

El abogado Jesús Orlando Corredor Alejo solicita la nulidad del Concepto de la DIAN No. 018050 del 1° de marzo de 2006²⁵, que expresa:

“Concepto 018050 del 1° de marzo de 2006

²⁵ Folios 1 al 10

Problema jurídico:

¿QUÉ TRATAMIENTO RESPECTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEBE DARLE LA SOCIEDAD ADMINISTRADORA DEL FONDO DE PENSIONES Y CESANTÍAS, A LOS RENDIMIENTOS GENERADOS POR LA RESERVA DE ESTABILIZACIÓN?

Tesis jurídica:

LOS RENDIMIENTOS GENERADOS POR LA RESERVA DE ESTABILIZACIÓN, CONSTITUYEN INGRESO EN CABEZA DE LA SOCIEDAD ADMINISTRADORA DEL FONDO DE PENSIONES Y CESANTÍAS Y DEPENDIENDO DE LA FORMA QUE HAYA ADOPTADO, RECIBEN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO QUE CORRESPONDE A LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS O A LAS INSTITUCIONES SOLIDARIAS.

Interpretación jurídica

Mediante el escrito de la referencia manifiesta, que tiene conocimiento que la División de Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales emitió el Concepto N° 006252 del 8 de febrero de 2005, relacionado con el régimen aplicable a los rendimientos generados por la reserva de estabilización por parte de las Sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías, en el que indicó, que los rendimientos generados por la reserva de estabilización, que se conforma con recursos propios de la entidad administradora, constituyen ingreso en cabeza de ésta sujeto a retención en la fuente.

Pero que existe criterio distinto que considera, que los aumentos de valor de las unidades en que está representada la reserva, no constituyen ingreso por carecer de exigibilidad, realización y no producir un enriquecimiento, por que el artículo 101 de la Ley 100 1993 estableció que las Sociedades Administradoras, con el fin de garantizar a sus afiliados una rentabilidad mínima, deberán responder con sus propios recursos, afectando inicialmente la reserva de estabilización de rendimientos. Reserva cuyo monto, de acuerdo con el artículo 1º del Decreto Reglamentario 721 de 1994, fue fijado en el 1% del respectivo fondo, se conforma con recurso propios de cada Sociedad Administradora y está representada en unidades del fondo respectivo.

Y al estar la reserva representada en unidades del fondo, es por naturaleza movable, es decir, sube y baja de acuerdo con el comportamiento de las tasas de valoración del mercado financiero, lo que permite en parte concluir, la no causación ni realización del ingreso, en la medida en que los ingresos no son "materializables" sino hasta el momento en que se retiren efectivamente del fondo, lo que se da cuando la dinámica de retiros por pagos de mesadas pensionales generen excesos; situación que no se presenta con los fondos de cesantías en cuanto que, por la naturaleza del mismo y el comportamiento histórico de retiros indican que en el año se retiran aproximadamente el 90% del recaudo, por lo que las administradoras de los fondos de cesantías deben gravar con el impuesto de renta, tanto los rendimientos de la reserva obtenidos en el fondo de cesantías, como el exceso del 1% en el Fondo de pensiones obligatorias. No sucede lo mismo con los rendimientos obtenidos hasta el 1% en pensiones obligatorias como lo señala inicialmente.

Señala, que en apoyo al criterio anterior se manifiesta, que atendiendo la definición de ingreso y los requisitos que lo caracterizan como son el de realización, el de potencialidad de producir enriquecimiento y la disponibilidad del mismo como elemento de la tributación, respecto de los rendimientos de la reserva de estabilización no se configuran, por cuanto, para que un ingreso deba ser declarado debe tener la potencialidad de aumentar el patrimonio neto de la entidad en el momento de su percepción. Que la falta de enriquecimiento se predica por doble vía: por un lado, cuando hay reposición patrimonial (tal como sucede con las indemnizaciones de daño); y, por el otro, cuando hay indisponibilidad de la partida.

Que la indisponibilidad de las partidas, como elemento de la tributación nacional, ha sido reconocida doctrinariamente por la DIAN y como la reserva de estabilización participa de la anterior característica por estar afecta a la garantía de la rentabilidad del fondo, la Administradora no puede disponer de las

unidades en que está representada; y es por lo anterior que la ley 100 de 1993 en su artículo 9º indica que los recursos del sistema de seguridad social no se podrán destinar ni utilizar para fines diferentes a éste; y que igualmente en el literal m) del artículo 13 de la misma Ley 100 se señala, que una de las características del Sistema General de Pensiones es que sus recursos están destinados exclusivamente a dicho sistema, por lo que la reserva de estabilización entran a él y por tanto quedan destinados exclusivamente a servir de garantes para la rentabilidad mínima de los fondos.

Y como quiera que no hay realización porque la Sociedad Administradora nunca tiene el derecho a exigir el pago de los rendimientos imputables a la reserva, carecen de realización y por el solo hecho de que potencialmente la Administradora pueda retirar los excesos (cuando la reserva está por encima del 1%), no es razón para determinar que los rendimientos que se vayan originando deban entenderse realizados por la Administradora. Tampoco hay enriquecimiento porque la Administradora carece de disponibilidad de la reserva, razón por la cual los crecimientos de valor de las unidades en que se representa, no generan un beneficio del cual pueda aprovecharse. Y habrá realización únicamente cuando la Administradora retire los rendimientos por superar el monto de la reserva del 1% exigido como mínimo por la Ley.

Al respecto se considera:

Sea primero indicar, que en efecto, los aspectos o características fundamentales que implican la noción de ingreso para efectos impositivos, se concretan en que deben corresponder a ingresos ordinarios y/o extraordinarios, que se hayan realizado en el respectivo año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio y que no estén exceptuados expresamente como constitutivos de renta. Y para que el ingreso llegue a constituir renta, además de ser susceptible de capitalizarse, es necesario que se haya realizado, es decir que se haya recibido efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cualquier otro modo legal de extinción de las obligaciones.

Existen sin embargo formas especiales de realización del ingreso en las cuales no es necesario que el pago se haya efectuado para que se entienda realizado; tal es el caso, entre otros, de los ingresos de contribuyentes que lleven contabilidad de causación, salvo en los negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.

El artículo 28 del Estatuto Tributario relativo a la causación del ingreso prescribe, que se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. Y de acuerdo con el artículo 17 del Decreto 187 de 1975 y para efectos de lo previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio cuando es susceptible de capitalización, aún cuando ésta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio gravable. Por tanto en este contexto es cierto que no son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente

Ahora bien, si se aplican las disposiciones precedentes respecto de los rendimientos generados por la reserva de estabilización que se conforma con recursos propios de la entidad administradora, por corresponder a ingresos ordinarios del respectivo periodo gravable susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio, en la medida en que se hayan causado, al no estar exceptuados expresamente como no constitutivos de renta, configuran ingreso según la acepción impositiva.

Es principio general implícito en nuestro régimen impositivo, que salvo para aquellos que expresamente se consagran tratamientos exceptivos -los mayores valores producto de sistemas especiales de valoración de inversiones y los ingresos relativos a los no constitutivos de renta ni ganancia ocasional o a las rentas exentas-, ningún ingreso puede capitalizarse sin que se haya sometido a imposición en el periodo de su percepción, por lo que no hay duda que respecto de todo lo que quede reflejado como incremento

patrimonial del respectivo periodo, y entre ello lo correspondiente a la diferencia positiva entre valor presente y valor futuro de las unidades en que está representada la reserva de estabilización, se configuran los requisitos de realización y enriquecimiento exigidos para que configuren ingreso desde el punto de vista fiscal. Mas aún, cuando por su realización se da efectivamente el incremento neto del patrimonio, en cuanto que la disposición legal que prevé la noción de ingreso, simplemente exige como requisito la vocación de capitalizable, así el incremento patrimonial no se haya dado efectivamente al fin del ejercicio gravable.

No cabe duda de que las unidades del respectivo fondo en que está representada la inversión obligatoria de la reserva de estabilización de rendimientos, son propiedad de la Sociedad Administradora y de contera parte de su patrimonio, pues así lo señala expresamente el artículo 4° del Decreto 721 de 1994, por el cual se dictan normas en materia de reservas de estabilización de rendimientos:

"Artículo 4 Para efectos del cumplimiento de lo previsto en el presente Decreto, se tomará en consideración el valor total de cada uno de los fondos de pensiones y del fondo de cesantía al cierre de cada mes calendario. Para estos efectos se descontarán las unidades de propiedad de la respectiva administradora.

En el caso en el cual el valor de la suma de las unidades de propiedad de la administradora en cada fondo sea inferior al valor de la reserva requerida, las administradoras deberán adquirir dentro de los cinco (5) primeros días del mes inmediatamente siguiente las unidades necesarias para cubrir el defecto. Lo anterior sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.
..." (Subrayado fuera de texto).

La anterior conclusión es ratificada por el artículo 6° del Decreto 1592 de 1994, al decir:

Cuando la rentabilidad acumulada efectiva anual obtenida por el Fondo de Pensiones durante el período de cálculo correspondiente sea inferior a la rentabilidad mínima obligatoria, las sociedades administradoras deberán responder con sus propios recursos, afectando en primer término la reserva de estabilización de rendimientos, aportando la diferencia entre el valor del fondo al momento de la medición y el valor que éste debería tener para alcanzar la rentabilidad mínima. (Subrayado fuera de texto).

A la luz de estas disposiciones no resulta coherente, la afirmación en el sentido, de que de los aumentos de valor de las unidades del fondo en que esta representada la reserva, solamente constituye ingreso gravable con el impuesto sobre la renta el exceso del uno por ciento (1%) y no los rendimientos obtenidos hasta el uno por ciento (1%) en el Fondo de Pensiones Obligatorias.

En cuanto al presupuesto de exigibilidad debe decirse, que si el rendimiento se materializa en el mayor valor de las unidades en que está representado el activo patrimonial correspondiente a la reserva de estabilización del fondo, en la medida en que está incorporado al activo porque hace parte del mismo, es claro que fiscalmente se verifica este requisito en cabeza de la sociedad administradora beneficiaria del rendimiento. Si ello no fuera así, no se reflejaría su efecto al final del periodo en el patrimonio de la sociedad que percibe el rendimiento. Y no por el hecho de la movilidad del activo que los genera puede dejarse de aplicar el tratamiento fiscal que exigen las normas a esa clase de ingresos.

Respecto de la mención que se hace de la disposición del artículo 100 del Decreto 2649 de 1993 en aras de su aplicación con efectos fiscales, debe precisarse que no se advierte conflicto frente a esta disposición porque los rendimientos generados por la reserva de estabilización que se conforma con recursos propios de la entidad administradora deben registrarse como ingreso sobre el supuesto de su causación en el periodo correspondiente, ya que incrementan las utilidades del ejercicio y, por ende, tienen la virtud de incrementar el patrimonio de la sociedad administradora.

Es por lo anterior que mediante el concepto N° 006252/05 se manifestó, que los rendimientos generados por la reserva de estabilización, que se conforma con recursos propios de la entidad administradora, constituyen ingreso en cabeza de ésta y dependiendo de la forma que haya adoptado, reciben el tratamiento tributario que corresponde a las sociedades anónimas o a las instituciones solidarias (artículo 91, ley 100 de 1993 y artículo 2° decreto ley 1063 de 1991).

En cuanto a la ausencia de la facultad de disposición de los ingresos que esgrime como elemento fundamental del criterio de no realización del ingreso fiscal, tal posición comporta un contrasentido en la medida en que al estar incorporados en las unidades en que está representada la reserva de estabilización y ésta a la vez por hacer parte del patrimonio, es forzoso concluir que, respecto de los rendimientos relativos a las unidades en que está representada la reserva para efectos fiscales se configura la noción de ingreso.

Por lo expuesto, este Despacho confirma en su integridad el Concepto N° 006252 del 8 de febrero de 2005”.

El demandante consideró que el concepto antes anotado violó los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario.

Sobre el concepto de violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

Precisó el accionante que los rendimientos generados por la reserva de estabilización no reúnen los requisitos previstos en los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario, para que sean considerados como ingresos constitutivos de renta; dicha reserva y sus rendimientos se encuentran afectos al cumplimiento de una disposición legal para el cumplimiento del propósito de garantizar a los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad una rentabilidad mínima en el manejo de sus aportes y de sus rendimientos.

Requisitos de los ingresos para que sean constitutivos de renta.

Señaló que, según el artículo 26 del Estatuto Tributario, son tres los requisitos que se deben verificar para establecer si una partida debe integrarse dentro del proceso ordinario de depuración de la renta: i) *la realización*; ii) *que el ingreso sea susceptible de producir un incremento neto en el patrimonio*; y iii) *que no haya sido expresamente exceptuado*.

Indicó que el ordenamiento tributario define de manera expresa, en los artículos 27 y 28, la realización de los ingresos y la causación. Para los sujetos no obligados a llevar contabilidad el ingreso se realiza cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie en forma que equivalga legalmente a un pago, mientras que para los obligados a llevarla tienen el deber de denunciar los ingresos causados, es decir, todos aquellos sobre los cuales ha nacido el derecho a exigir su pago. Por tanto, si respecto de una partida no ha nacido el derecho a exigir el pago, no hay causación y, consecuentemente, no hay realización, ni ingreso base de la renta líquida.

Agregó que, conforme con el artículo 1494 del Código Civil, una obligación nace cuando se consolidan los extremos del convenio o de la disposición legal de la cual se deriva; así las obligaciones pueden ser puras y simples, condicionales, modales o sujetas a plazo. La obligación pura y simple es aquella cuyo vínculo existe y produce efectos desde el mismo momento en que ocurren los actos o hechos de donde emana la obligación; lo que significa que, en materia tributaria, en las obligaciones puras y simples el ingreso se realiza en el instante mismo en que ocurre el hecho o acto que sirve de fuente a la obligación, mientras que en las obligaciones condicionales, modales y sujetas a plazos, el derecho a exigir el pago surge solamente cuando ocurre la condición, el modo o se cumple el plazo.

De lo expuesto surge que un elemento fundamental para la realización del ingreso es la disponibilidad del recurso; la no disponibilidad puede provenir de disposición legal como ocurre con la reserva de estabilización de rendimientos, lo que impide el nacimiento del derecho a exigir el pago y conduce a que no haya realización del ingreso.

La reserva de estabilización y sus rendimientos están legalmente vinculados al cumplimiento de una condición suspensiva como es la de garantizar la rentabilidad mínima de los rendimientos y mantener un porcentaje de nivelación dentro del fondo, lo que hace que ni la reserva ni sus rendimientos puedan ser exigidos por parte de la sociedad administradora, porque dependen del hecho futuro e incierto cual es el logro de la rentabilidad mínima ordenada por la ley.

En consecuencia, respecto de la reserva de estabilización y sus rendimientos, el derecho de la sociedad administradora a exigir el pago nace sólo cuando se cumple la condición señalada por la ley, esto es, la obtención de los rendimientos mínimos garantizados a favor de los afiliados al fondo y el mantenimiento de un nivel de reserva equivalente al 1% del valor del fondo.

Como soporte de sus afirmaciones transcribe apartes del Concepto de la DIAN 8755 del 17 de febrero de 2005, en el que se precisa que cuando se trata de aportes obligatorios, el afiliado carece de facultad de goce y disposición de los recursos del Sistema General de Pensiones, al igual que sus rendimientos, por lo que no forman parte del patrimonio bruto del contribuyente.

Indicó que el artículo 60 de la Ley 100 de 1993 señaló las características del régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, dentro de las que se destaca que las entidades administradoras deberán garantizar una rentabilidad mínima del fondo de pensiones que administran y, acorde con ésta, el artículo 101 señala que en aquellos casos en los cuales no se alcance la rentabilidad mínima, las sociedades administradoras deberán responder con sus propios recursos, afectando inicialmente la reserva de estabilización de rendimientos que se defina para estas sociedades.

Refirió que el inciso segundo del artículo 111 de la misma ley consagra una multa para las Sociedades Administradoras de los Fondos de Pensiones cuando el monto de la reserva de estabilización sea menor al mínimo establecido, de lo que concluye que la reserva de estabilización es un mecanismo para garantizar la rentabilidad mínima de los Fondos de Pensiones y para proteger a los afiliados de posibles contingencias del mercado financiero.

Afirmó que, de acuerdo con el Decreto 721 del 6 de abril de 1994, norma reglamentaria de la Ley 100 de 1993, dicha reserva se conformará con recursos propios de la entidad administradora y estará representada en unidades del fondo respectivo, y que cuando sea necesario afectarla para garantizar el cumplimiento de la rentabilidad mínima, la Administradora deberá restablecerla.

Advirtió que la Ley 100, en su artículo 9°, determina que los recursos del sistema de seguridad social no se podrán destinar ni utilizar para fines diferentes a éste, disposición acorde con lo señalado por el artículo 48 Constitucional.

Explicó que la reserva se constituye mediante la compra de unidades del fondo y permanece representada en unidades del mismo, que crecen y decrecen de la misma manera en que lo hace el valor de las unidades de los afiliados; que la conformación con recursos propios significa que es obligación de la Administradora disponer de recursos de su tesorería para entregarlos al fondo para cumplir el fin de adquirir unidades del mismo monto para que el de la reserva equivalga siempre al 1% del valor del Fondo.

Precisó que la sociedad administradora carece de facultad para exigirle al fondo obligatorio el pago de los rendimientos derivados de la reserva de estabilización; que, en ausencia de realización, tampoco hay capitalización y, por ende, tampoco se produce un incremento neto del patrimonio.

Manifestó que el aparte del Concepto en que se precisa que los rendimientos generados por la reserva de estabilización constituyen ingreso en cabeza de la Sociedad Administradora del Fondo de Pensiones y Cesantías y dependiendo de la forma que haya adoptado, reciben el tratamiento tributario que corresponde a las sociedades anónimas o a las instituciones solidarias, resulta violatorio de las normas señaladas porque los rendimientos generados por la reserva de estabilización de rendimientos tienen una finalidad legal.

Manifestó que es contrario a los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario, considerar, como lo hace la DIAN en el concepto que se demanda, que el aumento de valor de las unidades del fondo representa un aumento patrimonial para la sociedad administradora y por ende, produce realización del ingreso, lo que no puede suceder cuando el recurso no está disponible para el sujeto porque sobre él pesa una condición que suspende el derecho a exigirlo.

Agregó que el concepto parte de la premisa errada de que el aumento de valor de las unidades del fondo debe ser declarado por la sociedad administradora como mayor valor del activo patrimonial y que ese aumento patrimonial conduce inexorablemente al cumplimiento del requisito de exigibilidad.

Expone que aunque es cierto que la reserva de estabilización de rendimientos se constituye con recursos propios de la sociedad administradora, el concepto pierde de vista que el artículo 261 del Estatuto Tributario señala que el patrimonio de los contribuyentes está constituido por el total de bienes y derechos apreciables en dinero, en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de la renta.

En la demanda se pidió la suspensión provisional del acto demandado, exponiendo los mismos argumentos presentados para sustentar el concepto de violación de las normas. Mediante auto del 11 de diciembre de 2007, esta Sección negó la medida cautelar solicitada porque no era evidente la violación de los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opone a las pretensiones de la demanda²⁶; para el efecto, manifiesta lo siguiente, en relación con el cargo planteado:

Elaboró, en primer lugar, una reseña general de la Ley de Seguridad Social que, al regular los Fondos de Pensiones del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, dispone que sean administrados por las sociedades administradoras de fondos de pensiones facultadas.

Anotó que las administradoras, según la Ley 45 de 1990, deben constituirse bajo la forma de sociedades anónimas o instituciones solidarias y disponer de un patrimonio igual al 50% del exigido para la constitución de una corporación financiera.

Que los fondos de pensiones están conformados por el conjunto de cuentas individuales de ahorro pensional; por los planes alternativos de capitalización o de pensiones y por los intereses, dividendos o cualquier otro ingreso generado por los activos que los integren y constituyen patrimonios autónomos propiedad de los afiliados; que sus recursos se destinarán única y exclusivamente a la inversión en valores de adecuada rentabilidad, seguridad y liquidez, en las condiciones y con las limitaciones señaladas en el Decreto 2049 de 2001.

Indicó que las administradoras y aseguradoras deben constituir garantías para responder por el correcto manejo de las inversiones de los recursos administrados, en desarrollo de los planes de capitalización y pensiones, y deben garantizar a sus afiliados una rentabilidad mínima y cuando ésta no se alcance, deben responder con sus propios recursos, afectando en primer lugar la reserva de estabilización de rendimientos, que se define.

El hecho de que los rendimientos recaigan sobre dineros que forman parte de la reserva constituida como garantía de los recursos que a título de pensiones y cesantías manejan las administradoras, no desnaturaliza el carácter de ingreso; por el contrario todo rendimiento que produzcan las inversiones autorizadas por la Superintendencia Financiera es ingreso para todos los efectos tributarios y por consiguiente capitalizable.

Agregó que la realización está ligada a la causación; que, en cuanto a la capitalización del ingreso, el artículo 17 del Decreto 187 de 1975, reglamentario de la disposición hoy compilada en el artículo 26 del Estatuto Tributario, establece que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio cuando es susceptible de capitalización,

²⁶ Folios 58 a 67

aún cuando ésta no se haya realizado efectivamente al final del ejercicio, lo que resta credibilidad al argumento del demandante sobre la imposibilidad de considerar como ingreso las sumas que perciban las administradoras de los Fondos de Pensión y Cesantías, como resultado de la colocación de los valores de la reserva de estabilización.

Al no existir excepción alguna respecto de estos ingresos y siendo susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, aunque éstos no se hayan realizado o causado, los rendimientos así obtenidos son de propiedad de la administradora del fondo, de acuerdo con la ley y, como tales, sujetos a tributación.

Confirma lo anterior el artículo 39 del Estatuto Tributario que indica que las utilidades que los fondos mutuos de inversión, los fondos de inversión y los fondos de valores distribuyan o abonen en cuenta a sus afiliados, no constituyen renta ni ganancia ocasional en la parte que corresponda al componente inflacionario de los rendimientos financieros recibidos por el fondo, cuando éstos provengan de entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera que tengan por objeto propio intermediar en el mercado de recursos financieros.

Concluyó que de esa disposición se deriva la inequívoca calificación de ingreso de los rendimientos generados por la reserva de estabilización.

Aseguró que los rendimientos que forman parte de la reserva de estabilización no se pueden exigir porque son propiedad de la administradora y no de terceros y es ella quien los puede utilizar una vez tenga asegurado el porcentaje de protección exigido por la ley; que no tiene sustento afirmar que estas entidades no perciben utilidades dadas las proporciones de los dineros que administran pues en la práctica, aún en períodos de *pre-liquidación* superan el porcentaje exigido como reserva.

Indicó, frente a la disponibilidad de los rendimientos, que el fondo constituido por las administradoras es una cuenta del patrimonio de ésta y que es claro que la disponibilidad no puede recaer sobre el tope máximo señalado en la ley para la reserva pero que los rendimientos que sobrepasen aquél no tienen restricción de ninguna naturaleza.

Advirtió que no es cierto que los recursos de la reserva de estabilización pertenecen al sistema de seguridad social, pues el artículo 3° del Decreto 721 de 1994, dispone que las reservas de estabilización de rendimientos se conformarán con recursos de cada entidad administradora y están representadas en unidades del fondo respecto del cual se constituyen.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Tanto el **demandante** como la **demandada** reiteraron los argumentos expuestos de la demanda y en la contestación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación rindió concepto²⁷ en el que solicitó acoger las súplicas de la demanda.

Después de referirse al marco del sistema de seguridad social transcribió apartes de la Sentencia C-086 de 2002, de la Corte Constitucional, que define el régimen de ahorro individual con solidaridad como un sistema de ayuda mutua entre las personas, en el que las pensiones se financian con el ahorro proveniente de las contribuciones hechas por los trabajadores, que en su conjunto forman un capital autónomo que es administrado por los fondos privados de pensiones.

Seguidamente aludió al artículo 90 de la Ley 100 de 1993 que establece que los fondos de pensiones del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad serán administrados por las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones,

²⁷ Folios 101 a 110

la que deben garantizar una rentabilidad mínima a sus afiliados y que, en caso de no alcanzarle, las sociedades administradoras deben responder con sus propios recursos, afectando inicialmente la reserva de estabilización de rendimientos.

Indicó que el artículo 1° del Decreto 721 de 1994 dispuso que las Sociedades Administradoras deben mantener una reserva de estabilización de rendimientos del uno por ciento (1%) del valor del fondo que administren, reserva que debe conformarse con recursos propios de cada entidad administradora, las cuales estarán representadas en unidades del fondo de que se trate.

Que, de conformidad con el artículo 9° de la Ley 100 de 1993, los recursos de las instituciones de la seguridad social no podrán destinarse para fines diferentes a ella, por lo que se asume que la prohibición recae sobre los recursos pertenecientes a las instituciones de la seguridad social.

Considera que como el artículo 59 ibídem, en la definición del régimen de ahorro individual con solidaridad, involucra como pertenecientes a dicho régimen, entre otras, a las entidades a través de las cuales se administran los recursos privados y públicos destinados a pensiones y prestaciones que deban pagarse a sus afiliados, resulta claro, que si bien es cierto los recursos con los cuales se conforma la reserva de estabilización son privados, por pertenecer a la administradora del fondo de pensiones, también lo es, que los mismos se encuentran destinados al cumplimiento de una exigencia legal contenida en el artículo 1° del Decreto 721 de 1994, para el cumplimiento de sus funciones.

Transcribe apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-824 de 2004, que analizó los postulados que orientan la naturaleza parafiscal de los recursos que hacen parte del Sistema de Seguridad Social y expuso que independientemente de que provengan de los aportes de los afiliados o que hagan parte de aquellos que permiten su funcionamiento; no pueden destinarse a fines distintos y menos al pago de impuestos por no hacer parte del presupuesto nacional.

Insistió en que el artículo 48 Superior y el 9° de la Ley 100 de 1993 consagran una prohibición en relación con la utilización y destinación de los recursos de las instituciones de la seguridad social, es decir, aquellos afectos al cumplimiento del objeto que cada una de éstas cumplen, sin que pueda inferirse que los recursos a los que alude deban tener un origen determinado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del Concepto Tributario 018050 del 1° de marzo de 2006, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que establece que los rendimientos generados por la reserva de estabilización constituyen ingreso en cabeza de la Sociedad Administradora del Fondo de Pensiones y Cesantías, y dependiendo de la forma que haya adoptado, reciben el tratamiento tributario que corresponde a las sociedades anónimas o a las instituciones solidarias.

Las razones de la ilegalidad alegadas se concretan en afirmar que el concepto vulnera los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario, porque dichos rendimientos no constituyen un ingreso por no reunir las características de realización y capitalización y no producen un incremento del patrimonio.

Antes de iniciar el correspondiente análisis, es conveniente precisar que según el artículo 48 de la Constitución Política, la Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se presta bajo la dirección, coordinación y control del Estado, con sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad y sus recursos no podrán destinarse ni utilizarse para fines diferentes a ella.

El Sistema de Seguridad Social Integral fue creado por la Ley 100 de 1993, con el objeto de garantizar los derechos irrenunciables de la persona y de la comunidad a obtener una calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten.

El Sistema de Seguridad Social Integral está conformado por cuatro sistemas, a saber:

- 1.- Sistema general de pensiones.
- 2.- Sistema general de seguridad social en salud.
- 3.- Sistema general de riesgos profesionales.
- 4.- Servicios sociales complementarios.

El sistema general de pensiones tiene como objetivo asegurar a la población el cubrimiento de los riesgos o contingencias derivados de la vejez, la invalidez y la muerte por medio del reconocimiento de pensiones y prestaciones determinadas por la ley. Este sistema busca también la ampliación de la cobertura a segmentos de la población no cubiertos por el sistema anterior.

Está compuesto por dos regímenes solidarios, excluyentes, pero que coexisten: El régimen solidario de prima media con prestación definida y el régimen de ahorro individual con solidaridad.

El régimen solidario de prima media con prestación definida es aquel mediante el cual los afiliados o sus beneficiarios obtienen una pensión de vejez, de invalidez o de sobrevivientes, o una indemnización, previamente definidas.

El régimen de ahorro individual con solidaridad es aquel mediante el cual los afiliados tendrán derecho a una pensión de vejez a la edad que escojan, siempre y cuando el capital acumulado en su cuenta de ahorro individual les permita obtener una pensión mensual superior al 110% del salario mínimo legal mensual vigente a la fecha de expedición de la Ley 100 de 1993²⁸.

Lo anterior, de conformidad con lo previsto en el artículo 59 de la citada Ley 100, disposición a través de la cual se establece que el régimen de ahorro individual con solidaridad es el conjunto de entidades, normas y procedimientos, mediante los cuales se administran los recursos privados y públicos destinados a pagar las pensiones y prestaciones que deban reconocerse a sus afiliados.

En el régimen de ahorro individual con solidaridad, se constituye una cuenta individual en la cual se abona el valor de las cotizaciones obligatorias y voluntarias más los rendimientos financieros que genere la cuenta individual. En este régimen, una parte de los aportes se capitaliza en la cuenta individual de ahorro pensional de cada afiliado y otra se destina al pago de primas de seguros para atender las pensiones de invalidez y de sobrevivientes; a la asesoría para la contratación de la renta vitalicia; a financiar el Fondo de Solidaridad Pensional o cubrir el costo de administración del Régimen.

El conjunto de las cuentas individuales de ahorro pensional compone un patrimonio autónomo propiedad de los afiliados, denominado fondo de pensiones, el cual es independiente del patrimonio de la entidad administradora. La administración de los recursos de los afiliados a los Fondos de Pensiones y de Cesantías está a cargo de las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones.

Las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías son sociedades de servicios financieros vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, constituidas con el objeto social exclusivo de administrar Fondos de Pensiones Obligatorios, Fondos de Cesantías y Fondos de Pensiones Voluntarias y están encargadas de administrar y gestionar en forma eficiente los fondos mencionados²⁹.

Características³⁰:

- Las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías deberán garantizar a sus afiliados una rentabilidad mínima determinada.
- Son vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia; con su patrimonio protegen el pago de dicha rentabilidad.

²⁸ Artículo 64 de la Ley 100 de 1993

²⁹ Artículo 90 de la Ley 100 de 1993

³⁰ Artículo 91 de la Ley 100 de 1993

- Deben constituir garantías para responder por el manejo de las inversiones de los recursos.
- Se constituyen bajo la forma de sociedades anónimas, o de instituciones solidarias.
- Deben disponer de un patrimonio igual al cincuenta por ciento (50%) exigido para la constitución de una corporación financiera.
- Cuentan con la garantía del Fondo de Garantía de Instituciones Financieras.

Reserva de Estabilización de Rendimientos: establecida en el artículo 1° del Decreto 721 de 1994, con el fin de garantizar el cumplimiento de la rentabilidad mínima de los Fondos que administran.

La reserva de estabilización de rendimientos de cada fondo se constituye con recursos propios de la Sociedad Administradora del Fondo de Pensiones y Cesantías y representa el 1% del valor de cada fondo que administra. En caso de incumplimiento de la garantía de rentabilidad mínima, los recursos necesarios para cubrirlas se obtendrán de dicha reserva.³¹

El Decreto 721 del 6 de abril de 1994 fija como monto mínimo de la reserva de estabilización de rendimientos, que deben mantener este tipo de sociedades, el uno por ciento (1%) del valor del respectivo fondo, y se conformará con recursos propios de cada entidad administradora, representadas en unidades del fondo respecto del cual se constituyen³².

La DIAN, en el Concepto demandado, indicó que las unidades del respectivo fondo, en que está representada la inversión obligatoria de la reserva de estabilización de rendimientos, son de propiedad de la sociedad administradora y hacen parte de su patrimonio, y que los rendimientos generados por la reserva de estabilización, que se conforma con recursos propios de la entidad administradora, constituyen ingreso en cabeza de ésta.

El demandante, en su intervención, afirmó que el hecho de que los recursos que hacen parte de la reserva de estabilización pertenezcan a la sociedad administradora del fondo, no es suficiente razón para que se les trate como ingreso constitutivo de renta, en principio, por no cumplir con las condiciones exigidas en los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario, en materia de depuración de la renta, esto es, la realización y causación del ingreso. Además, porque dichos recursos cumplen una función legal, que las releva de cualquier gravamen.

Sobre el particular, la Sala precisa:

El artículo 9° de la Ley 100 de 1993 dispone que “No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”.

En este contexto, es necesario determinar si los recursos de la reserva de estabilización de rendimientos que deben constituir las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías hacen parte de la seguridad social.

³¹ **ARTICULO 1o.** Las sociedades que administren fondos de pensiones deben mantener una reserva de estabilización de rendimientos respecto de cada fondo que administren, destinada a garantizar el cumplimiento de la rentabilidad mínima exigida por la ley para los mismos.

El monto mínimo de la reserva de estabilización de rendimientos que deberán mantener las sociedades que administren fondos de pensiones será del uno por ciento (1%) del valor del respectivo fondo. Sin embargo la reserva no podrá ser inferior a la suma mensual a abonar para estar cumpliendo permanentemente con la rentabilidad mínima provisional que para cada período vaya calculando la Superintendencia Bancaria de conformidad con lo previsto sobre el particular por el Gobierno Nacional.

³² **ARTICULO 3o.** Las reservas de estabilización de rendimientos se conformarán con recursos propios de cada entidad administradora y estarán representadas en unidades del fondo respecto del cual se constituyen. La Superintendencia Bancaria impartirá las instrucciones que considere pertinentes sobre el particular.

El artículo 48 de la Constitución Política consagra el sistema de seguridad social como un servicio público, de carácter obligatorio, que debe prestarse bajo la dirección, coordinación y control del Estado, sujeto a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. En este contexto, la Ley 100 de 1993 define la seguridad social como “el conjunto de instituciones, normas y procedimientos, de que dispone la persona y la comunidad para gozar de una calidad de vida y en general las que afectan la salud y la capacidad económica, de los habitantes del territorio nacional”.

La Ley 100 de 1993 creó el Sistema de Seguridad Social Integral (SSSI), como el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos, conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente ley.

El Sistema de Seguridad Social Integral ordenará las instituciones y los recursos necesarios para alcanzar los siguientes objetivos:

1. Garantizar las prestaciones económicas y de salud a quienes tienen una relación laboral o capacidad económica suficiente para afiliarse al sistema.
2. Garantizar la prestación de los servicios sociales complementarios en los términos de la Ley 100.
3. Garantizar la ampliación de cobertura hasta lograr que toda la población acceda al sistema, mediante mecanismos que en desarrollo del principio constitucional de solidaridad, permitan que sectores sin la capacidad económica suficiente accedan al sistema y al otorgamiento de las prestaciones en forma integral.

El Sistema General de Seguridad Social en Salud garantiza el servicio de salud a los trabajadores, a un nuevo sector subsidiado y la posibilidad para todos los trabajadores de elegir la entidad prestadora de salud.

El Sistema General de Pensiones asegura a la población el cubrimiento de los riesgos o contingencias derivados de la vejez, la [invalidez](#) y la muerte, por medio del reconocimiento de pensiones y prestaciones determinadas por la ley.

El Sistema de Riesgos Profesionales regula la atención de los eventos derivados de los riesgos ocupacionales de manera independiente de los eventos por enfermedad general.

Los Servicios sociales complementarios son aquellos mediante los cuales se presta auxilios a los ancianos indigentes y tiene como objetivo apoyar a quienes estén en estas condiciones económicas.

Los recursos del sistema general de la seguridad social provienen de una contribución obligatoria que deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores, con un fin específico: que el trabajador obtenga una pensión, después del cumplimiento de los requisitos establecidos por el legislador.

Lo anterior significa que tales recursos no pertenecen ni a la Nación, ni a los entes territoriales, ni a las entidades administradoras, ni al empleador.

La Corte Constitucional, en Sentencia C-711 de 2001, señaló que los recursos de la seguridad social tienen la condición de parafiscales por tener los siguientes elementos:

- Obligatoriedad: El recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto, el Estado tiene poder coercitivo para garantizar su cumplimiento.
- Singularidad: En oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico.
- Destinación sectorial: los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se reinvierten en beneficio exclusivo del sector o sectores.

Es claro entonces, que en el caso de los Fondos de Pensiones, los recursos que tienen estatus constitucional de parafiscales son los provenientes de las cotizaciones de los afiliados, pues es respecto de éstos que se cumplen las características antes mencionadas de obligatoriedad, singularidad y destinación sectorial, como quiera que se trata de aportes obligatorios, afectos a un determinado grupo: el de los futuros pensionados, quienes mensualmente cotizan lo señalado por la ley para garantizar su pensión por vejez, invalidez o muerte y están destinados a lograr este fin.

No sucede lo mismo con los recursos que constituyen la reserva de estabilización de los Fondos de Pensiones, puesto que, como antes se vio, son recursos (utilidad con fin específico) de propiedad de las Sociedades Administradoras de los Fondos de Pensiones y Cesantías, por lo que puede afirmarse que los rendimientos que producen, por efectos de la inversión que de ellos hagan las Administradoras, también son de su propiedad.

El artículo 135 de la Ley 100 de 1993 dispone que los recursos de los Fondos de Pensiones del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, los recursos de los Fondos de Reparto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, los recursos de los Fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de los bonos pensionales y los recursos del Fondo de Solidaridad Pensional, gozan de exención de toda clase de impuestos del orden nacional.

Lo anterior significa que los aportes obligatorios para pensión tienen naturaleza parafiscal y, en consecuencia, no pueden ser gravados con ningún impuesto.

El artículo antes mencionado fue reglamentado por el 4° del Decreto 841 de 1998, que dispone en el mismo sentido, lo siguiente:

"Artículo 4º. Exención de impuestos. De conformidad con el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, gozarán de exención de impuestos, tasas y contribuciones del orden nacional, los recursos de los Fondos de Pensiones del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, de los fondos de reparto del régimen de prima media con prestación definida, de los fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de bonos pensionales, del fondo de solidaridad pensional, de los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, y las reservas matemáticas de los seguros de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivientes, así como sus rendimientos.

(...)

Parágrafo 1º. Las sociedades administradoras de los fondos de pensiones y cesantías, las sociedades administradoras de fondos de pensiones, las sociedades fiduciarias y las compañías de seguros continuarán sometidas al régimen previsto en el Estatuto Tributario y demás normas concordantes, en lo que se refiere a retención en la fuente.

(...)"

De acuerdo con lo anterior están exentos de impuestos, tasas y contribuciones del orden nacional los recursos de: i) los Fondos de Pensiones del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad; ii) los fondos de reparto del régimen de prima media con prestación definida; iii) los fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de bonos pensionales; iv) el fondo de solidaridad pensional; v) los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987; y vi) las reservas matemáticas de los seguros de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivientes, junto con sus rendimientos

Advierte la Sala que el legislador fue expreso en señalar cuales recursos de los Fondos de Pensiones estaban exceptuados de toda clase de impuestos; así pues, y de acuerdo con el principio de legalidad en materia de impuestos, según el cual, las exenciones son de interpretación restrictiva y se centran en las exclusivamente señaladas por la ley, no es posible derivar beneficios o tratamientos especiales a otra clase de recursos no previstos en la misma ley.

Bajo el criterio expuesto, la exención se aplica solo para los recursos a los que se refiere el Decreto 841 de 1998, por ser los afectos al Sistema General de Pensiones ya que, como antes se anotó, los recursos de la reserva de estabilización de rendimientos son de propiedad de las Sociedades Administradoras debido a que se conforman con recursos propios de ellas y, por consiguiente, los rendimientos generados por dicha reserva, contrario a lo afirmado por el accionante, se consideran ingresos ordinarios gravables del respectivo año, en la medida que no fueron excluidos por el legislador.

El Concepto de la DIAN 8755 del 17 de febrero de 2005, a que se alude en la demanda, no es pertinente en este caso en que se trata de recursos propios de la Sociedad Administradora del Fondo de Pensiones, pues en aquel se precisa que el afiliado carece de facultad de goce y disposición de los recursos sobre los aportes obligatorios que efectúa y que hacen parte de los recursos del Sistema General de Pensiones, por lo que no forman parte de su patrimonio bruto.

Así lo admite el propio accionante en las aseveraciones de la demanda, que en la página 8 se subrayaron, en las que afirma que la reserva está conformada con recursos propios de la entidad administradora.

Por otro lado, el demandante considera que existe violación de los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario porque al no haber realización del ingreso tampoco hay capitalización ni se produce incremento neto en el patrimonio, lo que impide que los rendimientos generados por la reserva de estabilización se puedan gravar.

Advierte la Sala que para constituir dicha reserva, la Sociedad Administradora del Fondo de Pensiones y Cesantías parte de los ingresos obtenidos, los que al ser depurados producen una utilidad, de la cual una porción se destina a conformar la reserva de estabilización de rendimientos a que se refiere el artículo 3° del Decreto 721 del 6 de abril de 1994.

Por lo tanto, si la reserva se constituye con las utilidades obtenidas por las Sociedad Administradora del Fondo de Pensiones y Cesantías, después de efectuar la depuración de la renta, esto es, después de analizar los conceptos que constituyen ingresos considerando su realización y causación, no es cierto que el concepto demandado viole los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario puesto que tal análisis ya fue realizado.

Se analizan tangencialmente los artículos referidos en razón de la naturaleza del ingreso, pues las reservas son utilidades apropiadas para garantizar el cumplimiento de la rentabilidad mínima de los Fondos que administran, que ya han sido consideradas como ingreso y por la definición legal de constituir la reserva con la destinación específica antes descrita.

Así las cosas, la decisión de la Sala está fundamentada, como antes se precisó, en que los rendimientos de la reserva de estabilización sean o no destinados a los recursos del Sistema General de Pensiones porque no se obtuvo el rendimiento mínimo determinado legalmente.

Las anteriores razones son suficientes para concluir que el Concepto 018050 del 1° de marzo de 2006 expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no contradice las normas superiores en que se fundamenta la tesis jurídica propuesta, por lo cual se negarán las súplicas de la demanda.

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

FALLA

1. DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la Sección 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.	17191	Fecha:	26-07-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)	Concepto No. 087042 del 25 de octubre de 2007	Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	

		De:	
Ponente:	William Giraldo Giraldo		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Están sujetas al gravamen a los movimientos financieros las operaciones de giro efectuadas a través de los recursos de un sobregiro bancario?

TESIS

Sí, la Sala observa que la Ley 633 de 2000, plantea que el gravamen al movimiento financiero se genera cada vez que se dispongan de recursos desde las cuentas de ahorro y corriente y que dentro de las exenciones se encuentra el desembolso de créditos pero no la destinación de los fondos obtenidos de dichos desembolsos.

Ubicación Pág.(s):	13	14	19	22								
---------------------------	-----------	-----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 788 de 2002.	Ley 633 de 2000.	Artículo 871 numeral 11 del Estatuto Tributario.	Artículo 10 del Decreto 449 de 2003.	Sentencia C-114 de 2006.
Circular Básica Jurídica 007 de 2006 de la Superintendencia Financiera.				

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	18	3	7	8	16	19						
---------------------------	-----------	----------	----------	----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

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: 11001-03-27-000-2008-00020-00(17191)

Actor: LUCY CRUZ DE QUIÑONES

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

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

i) DEMANDA

La mencionada ciudadana demandó la nulidad parcial del concepto No. 087042 del 25 de octubre de 2007, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyo texto es el siguiente:

“OFICIO 87042

25 de octubre de 2007

TEMA: GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS

DESCRIPTORES: SOBREGIROS BANCARIOS/ CANCELACIÓN DEPÓSITOS A TERMINO.

(...)

SEGUNDA: *Teniendo en cuenta que en el caso de los sobregiros en cuenta corriente no hay unos recursos depositados de los que se pueda disponer ¿Se causa el GMF sobre el valor de los giros o retiros de cuenta corriente, cuando se hacen en descubierto?*

RESPUESTA: *Es de tener en cuenta que el desembolso del sobregiro por parte de la entidad de crédito mediante abono en la cuenta corriente del beneficiario en la misma entidad en cuanto se considera como un desembolso de crédito, se encuentra exento del Gravamen a los Movimientos Financieros, pero no los giros o retiros que haga el beneficiario de la cuenta corriente cuando se hacen en descubierto, los cuales se encuentran gravados con dicho tributo por existir una disposición de recursos que comporta un hecho generador del gravamen aludido.*

TERCERA: *¿Se entiende como una sola operación el depósito de recursos en una cuenta corriente que presenta sobregiro y el cruce de dichos depósitos contra el sobregiro acumulado? o por el contrario, ¿se entiende que el depósito de recursos en una cuenta corriente que presenta sobregiro es una primera operación y que el cruce de dichos depósitos contra el sobregiro acumulado que presenta esa cuenta corriente es otra operación, siendo que esta última constituiría una forma de disposición de los recursos previamente depositados mediante la primera operación y en consecuencia, se presentaría el hecho generador del GMF?*

RESPUESTA: *No comporta una sola operación el depósito de recursos en una cuenta corriente que presenta sobregiro y el cruce de dichos depósitos contra el sobregiro acumulado, por cuanto dicho cruce que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro, constituye un hecho generador del gravamen a los movimientos financieros diferente del depósito.* (El subrayado no es del texto)

Estimó como violados los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política; 871 inciso 5º y 879 numeral 11 del Estatuto Tributario y 3º y 10º del Decreto Reglamentario 449 de 2003. En desarrollo del concepto de violación formuló los siguientes cargos:

Restricción del alcance de la exención al gravamen a los movimientos financieros (artículos 879 numeral 11 del Estatuto Tributario y 10 del Decreto 449 de 2003).

El gravamen a los movimientos financieros – en adelante GMF, grava la disposición de recursos en las cuentas corrientes, de ahorro, de depósito y carteras colectivas, realizada por los usuarios de estas cuentas, y también los débitos en cuentas contables por parte de las instituciones financieras de forma que se materialice un pago, transferencia o cesión a un tercero, o un retiro del sistema financiero.

Para incentivar ciertas operaciones que tienen relación con el crecimiento económico o para reconocer la ausencia o disminución de la capacidad contributiva, el artículo 879 del E.T consagró una serie de operaciones exentas del gravamen a los movimientos financieros, entre las cuales está la siguiente: *“11. Los desembolsos de crédito mediante abono en la cuenta o mediante la expedición de cheques que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente.”*

El sobregiro es una modalidad de crédito, siendo una de sus características que no existe un abono previo en la cuenta del beneficiario, luego el desembolso es uno solo y siempre se materializa en cabeza del beneficiario o del tercero a quien éste indique. Por lo tanto, no se compadece con la operación de sobregiro afirmar, como lo hace la DIAN, que si el banco le gira al cuentacorrentista, hay desembolso exento del GMF, pero cuando el beneficiario gasta o gira se causa el tributo, puesto que resultaría inane la exención.

El concepto de la DIAN se equivocó en desmedro de la Ley y del reglamento cuando afirmó que la disposición del sobregiro siempre causa el gravamen, toda vez que el desembolso del crédito en la modalidad de sobregiro coincide con la disposición en cheque o en abono en cuenta, que deben entenderse exentos porque forman parte de una misma operación de crédito.

El Decreto Reglamentario 449 de 2003 también se violó, porque en su artículo 10º dispone que la exención aplica cuando el establecimiento de crédito efectúe el desembolso al comercializador de bienes o servicios financiados con el producto del crédito. Es decir, si *“aún en los créditos ordinarios, normalmente acostumbrados, con abono en cuenta de los beneficiarios, se permite que los pagos al proveedor estén cubiertos como una sola operación, con mayor razón debe aplicarse lo mismo para el sobregiro que tenga como objetivo el pago de proveedores”*

El Consejo de Estado³³, al declarar la nulidad del Oficio No. 70106 de 2004 aclaró que el numeral 11 del artículo 879 del E.T *“no señala de manera específica cuál debe ser el destino del crédito, de manera que independientemente del uso que el beneficiario del préstamo le de a los recursos, procede la exención, si se cumplen los presupuestos enunciados.”*

En conclusión, el concepto demandado reconoce el carácter del crédito a los sobregiros y acepta que su otorgamiento es automático, por lo que establece que su desembolso está exento del GMF, pero viola la ley cuando señala sin ningún matiz, que: *“la disposición del sobregiro por el cuentacorrentista está gravada cuando este crédito, precisamente, se materializa con el hecho de librar cheques sin provisión suficiente de fondos, previa autorización de un cupo de sobregiro. Evitar el doble paso de abono previo y disposición y pago a un tercero es una de las características del sobregiro, que queda amparada por la exención, ya que la exención alcanza a los proveedores, operación que se encuentra regulada expresamente como exenta en los artículos 879 numeral 11 del E.T. y 11 del Decreto Reglamentario No. 449 de 2003 y 1º del Decreto 707 de 2001, razón por la cual es procedente anularlo”.*

SE CREA UN NUEVO HECHO GENERADOR EN EL GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS POR DEPÓSITOS. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 871 INCISO 5º DEL E.T POR APLICACIÓN INDEBIDA.

³³ Sentencia del 13 de marzo de 2008, exp. 15312, C.P. Dr. Juan ángel Palacio Hincapié

La parte demandante indicó *“Esta acusación se concreta a lo dispuesto en el concepto para la etapa de consignación con el fin de cubrir el sobregiro, ya que consignar no es un hecho gravado con el tributo.”*. También dijo que el fin de este tributo es mantener los recursos en el sistema financiero, razón por la cual resultaría contradictorio desalentar la consignación o el abono en cuenta del sistema financiero.

El traslado de una cuenta de ahorros a una cuenta corriente del mismo titular, en el mismo establecimiento bancario, no está gravado con el GMF, toda vez que esta operación no implica disposición. Tampoco se genera el GMF si se consigna en efectivo a la cuenta sobregirada para cubrir el crédito, porque los depósitos son ajenos al hecho gravado por este tributo.

Igualmente, las consignaciones no están gravadas con GMF, puesto que lo que este tributo grava es la disposición, retiro, traslado o cesión de recursos, así como la cancelación o retiro de depósitos, y movimientos contables de naturaleza débito. Sin embargo, el concepto acusado parcialmente señaló: *“No comporta una sola operación el depósito de recursos en una cuenta corriente que presenta sobregiro y el cruce de dichos depósitos contra el sobregiro acumulado, por cuanto dicho cruce que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro, constituye un hecho generador del gravamen a los movimientos financieros diferente del depósito.”*

Teniendo en cuenta que quien cubre el sobregiro es el mismo cuentacorrentista – deudor, y que la consignación no constituye hecho generador del GMF, resulta equivocada la distinción fundada en el destino final del depósito, que es el cruce o compensación de saldos positivos contra los negativos de la misma cuenta corriente.

El movimiento financiero es uno solo: *“depositar en la cuenta corriente con saldos al descubierto, y los efectos jurídicos subyacentes son los de liberación de la obligación de pagar el mutuo temporal autorizado por la entidad financiera. La obligación se extingue y los intereses cesan, pero no existe un paso adicional, que traslade esos dineros al banco, puesto que éste, con los intereses y sin entrega de dineros a su cuenta, cubre la obligación dineraria que surgió por el desembolso a los terceros girados, como si siempre hubieran existido recursos en la cuenta.”*

Tampoco es legal invocar como hecho generador del GMF los débitos a las cuentas contables del banco, porque el inciso 3º del Decreto Reglamentario No. 449 de 2003, dispone que los débitos a cuentas contables *“para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero por parte de los agentes retenedores del impuesto causan el gravamen a los movimientos financieros GMF, salvo cuando el movimiento contable se origine en la disposición de recursos de cuentas corrientes, de ahorro o de depósito, caso en el cual se considera una sola operación”*

Los movimientos en cuentas contables se definen legalmente como aquellos que configuran pago de obligaciones o traslado de bienes, recursos o derechos, y solo se gravan cuando no se vinculen a las cuentas corrientes o de ahorro, con el fin de evitar la doble tributación sobre una misma operación.

El sobregiro, aunque jurídicamente es un crédito, se refleja directamente en la cuenta corriente como abono o consignación, lo que enerva cualquier posibilidad de acudir a la normativa del GMF sobre los débitos que se efectúen a cuentas contables.

En la operación de cubrimiento del sobregiro, el beneficiario del crédito hace un traslado de la cuenta de ahorros a la corriente, que implica una disposición sobre la primera que está exenta del GMF, o puede depositar recursos propios en efectivo (operación no gravada) o recibir depósitos en efectivo (no gravado) o transferencia de terceros (operación gravada en cabeza de quien realiza el pago, no del beneficiario). Por lo tanto, se descarta que se cause el GMF cuando en realidad se trata de un abono a su cuenta corriente, que temporalmente había sido respaldada por el crédito y ahora se neutraliza.

Concluyó sosteniendo que: *“cuando las entidades financieras (agentes retenedores) realizan un débito de las cuentas contables en que manejan sus recursos propios se genera el gravamen. Sin embargo, al cubrir el sobregiro, se produce un movimiento en una cuenta del usuario que puede o no tener contabilidad, y si la tiene no se maneja en el banco sino en la privacidad de su domicilio, luego no se trata de las cuentas gravadas. Además el movimiento de cobertura de un*

sobregiro se encuentra atado a una cuenta corriente, operación que no genera el gravamen por débito. Así mismo, para el banco se da un movimiento contable crédito que no está gravado por ser el banco quien recibe los recursos. Por las razones expuestas se corrobora la violación de la Ley y el reglamento al sostener que el giro de cheques o abonos a un tercero proveedor es gravado, así como con la tesis de que la extinción de la obligación de restitución es gravada sin ley que lo establezca, al separar un solo movimiento financiero, que es el abono en cuenta, del cuentacorrentista sobregirado.”

SE VIOLA EL ARTÍCULO 3º DEL DECRETO REGLAMENTARIO 449 DE 2003, AL NO APLICAR LA DEFINICIÓN REGLAMENTARIA DE UNIDAD DE OPERACIÓN AL DEPÓSITO PARA COBERTURA DEL SOBREGIRO.

Para la aplicación de las exenciones de que trata el artículo 879 del E.T. se considera como una sola operación los movimientos contables que se efectúen para registrar la realización de una transacción que sea objeto del beneficio. En consecuencia, ese artículo resulta vulnerado con la interpretación efectuada por el concepto acusado, porque fracciona cada una de las etapas del traslado o abono, para derivar un gravamen que no está consagrado en la normativa.

En resumen, el concepto acusado desacata la unidad de operación que se presenta en la consignación para cubrir un sobregiro, vinculado a un movimiento de la cuenta corriente que pudo estar previamente gravado o exento, según si existió provisión de recursos de otro banco, o de otra persona, o exento según si existió provisión de recursos de otro banco, o de otra persona, o exento si se trató de traslado de cuentas o de consignaciones en efectivo en la misma cuenta sobregirada.

Además, se violaron indirectamente los artículos 338 y 150 numeral 12 de la C.P. que atribuyen al legislador competencia exclusiva y excluyente para formular los hechos gravados de los tributos.

II) OPOSICIÓN

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

La Ley 633 de 2000 adicionó el Estatuto Tributario con el siguiente Libro: "LIBRO SEXTO GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS", normativa que contempla todos los elementos del tributo como son: hecho generador, tarifa, causación, base gravable, sujetos pasivos, agentes de retención, exenciones del tributo y otros aspectos generales.

En la exposición de motivos de la Ley 633 de 2000 se indicó que el GMF se genera cada vez que se disponga de recursos existentes en los depósitos de cuentas corrientes o de ahorros, es decir, por cada una de las transacciones que se realicen por parte de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman.

La Ley 788 de 2002 replanteó el hecho generador del GMF, haciéndolo mas preciso, de tal forma que se cumpla con el presupuesto legal del gravamen, cual es la generación de un impuesto por la disposición de recursos que haga el sujeto pasivo de su dinero, independientemente de la forma como sean manejados por el sector financiero.

A pesar de que la parte actora en el escrito de demanda presenta tres cargos, la demanda se concreta en la interpretación de la DIAN, según la cual, una vez el cuentacorrentista disponga de los abonos nace el hecho generador del impuesto, interpretación que a juicio de la demandante desconoce la dinámica de la cuenta corriente, y definiría, vía concepto, nuevos hechos gravados.

Al respecto, señaló que el numeral 11 del artículo 879 del E.T., al referirse a la exención del GMF, alude exclusivamente al desembolso del crédito mediante abono a la cuenta o por razón de la expedición de cheques que realicen los establecimientos de crédito. No alude a la disposición del sobregiro mediante retiros o traslados de la cuenta, precisamente porque se trata de una exención que conlleva una interpretación restringida, y no sistemática.

No hay razón para considerar que el concepto demandado creó un hecho generador nuevo para el GMF, toda vez que en éste se plasmó la interpretación que se hiciera de la norma respetando las exenciones consagradas en la ley.

El sobregiro, entonces, entendido como la provisión de recursos a diferentes cuentacorrentistas, no se encuentra gravado conforme con el numeral 11 del artículo 879 del E.T., pero la disposición o utilización de los recursos provenientes del mismo, se debe entender como otra operación. Por lo tanto, la disposición de recursos para el pago a proveedores de bienes o servicios de los clientes del banco, independientemente de la procedencia de tales recursos, se encuentra gravada.

III) INTERVENCIÓN DE TERCEROS

El ciudadano John Tairo Romero Becerra como parte impugnadora en el proceso dijo:

El objeto de la Ley 788 de 2002 de crear mecanismos para prevenir operaciones elusivas o evasivas quedó de manifiesto en el proyecto de ley presentado por el Gobierno, en el que se señaló que las modificaciones al GMF tiene como finalidad *“mejorar el recaudo por ese concepto y de cerrar las brechas de elusión tributaria que se han identificado.”*, propósito bajo el cual deben analizarse los cargos de la demanda.

Adujo que el concepto demandado se refiere al sobregiro bancario cubierto con traslado de recursos de otra cuenta, que puede analizarse en tres momentos, así:

1. sobregiro en cuenta corriente para realizar pagos

El GMF, en la operación de sobregiro, en principio no se causa, cuando se enmarca en el presupuesto consagrado en el numeral 11 del artículo 879 del E.T., reglamentado por el artículo 10º del Decreto 449 de 2003.

Del análisis de esa normativa se colige que los desembolsos de crédito para que sean exentos del GMF deben efectuarse: i) mediante el abono en cuenta, que para el caso de sobregiros no se presenta; ii) por la expedición de cheques, siendo necesario que el otorgante del crédito imponga la leyenda *“para abono en cuenta del primer beneficiario”*.

2. Traslado para cobertura del sobregiro de recursos depositados en cuentas diferentes en el mismo banco y a nombre del mismo titular

Los traslados entre cuentas del mismo titular y entidad financiera son una operación exenta del GMF, de conformidad con lo dispuesto en los numerales 2 y 14 del artículo 879 del E.T.

3. Cruce de recursos o compensación

El traslado de recursos de otra cuenta corriente o de ahorro a la cuenta sobregirada, o el depósito en efectivo a la misma, genera un crédito a la cuenta corriente por el valor trasladado o consignado y luego un débito con el fin de cubrir la cuenta por cobrar del banco y cancelar la respectiva obligación.

El reconocimiento del ingreso a la cuenta (crédito) y la salida o disposición de recursos para realizar el pago (débito), se da aunque el sistema informático o contable de la entidad bancaria esté parametrizado de tal forma que automáticamente y de manera inmediata, estos recursos compensen la obligación del cuentacorrentista.

Cuando se debita la cuenta corriente del cliente por el monto adeudado se produce el hecho generador del impuesto, transacciones financieras mediante las cuales se dispone de recursos de la cuenta para el pago de obligaciones.

Contablemente, la operación implica, de una parte, el débito a la cuenta corriente por el valor adeudado y el crédito correlativo a la cuenta por cobrar a nombre del cliente por igual valor, y por otra parte, la restitución del cupo del crédito asignado al cliente mediante la afectación de las cuentas contingentes.

Se da un cruce de cuentas del banco con el cliente: el banco tiene un derecho representado en la cuenta por cobrar (cartera: por el valor del sobregiro) y una obligación con el cliente representado en una cuenta por pagar (cuenta corriente: por el valor trasladado).

Como el GMF se causa por la disposición de recursos, la parte de la operación “cruce de recursos o compensación” es la que genera el impuesto como lo sostiene la Doctrina Oficial de la DIAN en el concepto demandado.

Otra posibilidad para que el cliente pague el sobregiro es que consigne la suma adeudada directamente a la cuenta sobregirada. En este caso, cuando ingresan los recursos a la cuenta por el depósito, no se causa el GMF, sin embargo, como inmediatamente el banco realiza el débito automático con el fin de cancelar la cuenta por pagar que surgió por el desembolso del crédito, se genera el impuesto y el responsable debe practicar la retención.

IV) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

LA DIAN presentó escrito de alegatos de conclusión reiterando que el GMF se genera en cada transacción hecha al descubierto, y no puede equipararse con el préstamo que hace el banco al cuentacorrentista que adquiere la calidad de deudor.

Citó sentencias de esta Sección³⁴ y concluyó que el desembolso de dineros que estén en la cuenta corriente del banco está exento cuando se trasladan a la cuenta del destinatario, pero no cuando el destinatario pretende darle uso a dichos dineros efectuando diversos movimientos.

Insistió en que la exención pretendida por la demandante, en cuanto al depósito de recursos en cuenta corriente sobregirada, no está consagrada dentro de las exenciones de que trata el artículo 879 del E.T.

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda, y agregó que la DIAN en la contestación de la demanda no se pronunció sobre el cargo de “SE CREA UN NUEVO HECHO GENERADOR EN EL GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 871 INCISO 5º DEL E.T POR APLICACIÓN INDEBIDA”.

Además, se refirió al escrito de la parte impugnadora así:

La exigencia del pago del sobregiro y los intereses, que le son accesorios, con débitos automáticos de las consignaciones del cuentacorrentista, es tan sólo una característica del contrato de cuenta corriente con sobregiro, pero no constituye una razón jurídica para afirmar que este hecho está gravado con el impuesto en estudio, separándolo de la consignación misma en efectivo o con traslados de cuentas en el mismo banco.

No es exacto el interviniente al indicar que “*el traslado de recursos de otra cuenta corriente o de ahorros a la cuenta sobregirada o el depósito en efectivo a la misma genera un crédito a la cuenta corriente por el valor trasladado o consignado y luego un débito con el fin de cubrir la cuenta por cobrar del Banco y cancelar la respectiva obligación.*”, toda vez que el traslado de recursos está cancelando directamente el descubierto del titular de la cuenta corriente, que se encuentra con saldo débito cuando por su propia naturaleza debería demostrar un saldo crédito.

Pese a las razones que presentó el impugnador para demostrar que son varias las cuentas del banco que se afectan al tiempo de conceder o de cancelar el sobregiro, la contabilización explicada no resulta de interés porque: *(i) en el caso de asignación de sobregiros en cuenta corriente, al cliente no se le asignan dos cuentas, tiene una cuenta corriente de la cual es titular en virtud del contrato de apertura de cuenta suscrito previamente. Normalmente un usuario tiene una sola cuenta corriente en un banco y varios productos financieros; (ii) el compromiso de disponibilidad de recursos del sobregiro conlleva el de reembolso de los recursos; y (iii) la norma es clara en cuanto grava solo los débitos de cuentas contables del agente de retención que impliquen un pago de éste a terceros, hipótesis normativa que no ofrece respaldo al concepto que se ataca por ilegal y por extralimitar las previsiones de la ley que dice interpretar.*

³⁴ Sentencias del 4 de Septiembre de 2003, exp. 13320 y del 28 de junio de 2007, exp.15582.

El Ministerio Público solicitó desestimar las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

No es de recibo el cargo de violación del numeral 11 del artículo 879 del ET y del artículo 10 del Decreto Reglamentario 449 de 2003, toda vez que la DIAN conceptuó que el sobregiro es un crédito y que su desembolso no constituye hecho gravable del GMF.

Asunto diferente es que el titular disponga de los recursos del sobregiro y proceda a girarlos o a retirarlos de la cuenta corriente, pues este movimiento no está exento del GMF.

En cuanto a la creación de un nuevo hecho generador por depósitos y la consecuente violación del artículo 871 del ET, señaló que en ningún momento el acto demandado grava los depósitos en cuenta corriente sino el cruce que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro.

Sobre la violación del artículo 3º del Decreto Reglamentario 449 de 2003, por considerar que la DIAN no aplicó la definición de unidad de operación al depósito para cobertura de sobregiro, conceptuó que esta norma consagra tres situaciones que no corresponden a la de *“depósito con la de cruce para pagar el crédito del sobregiro”*.

V) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la sala decidir sobre la nulidad parcial del concepto 087042 del 25 de octubre de 2007, mediante el cual la DIAN consideró que: (i) Los giros o retiros que haga el beneficiario de la cuenta corriente cuando se hacen en descubierto se encuentran gravados con el GMF por existir una disposición de recursos que comporta un hecho generador del gravamen aludido y (ii) El depósito de recursos en una cuenta corriente que presenta sobregiro y el cruce de dichos depósitos contra el sobregiro acumulado, no comporta una sola operación, por cuanto dicho cruce, que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro, constituye un hecho generador del gravamen a los movimientos financieros diferente del depósito.

Restricción del alcance de la exención al gravamen a los movimientos financieros (artículos 879 numeral 11 del Estatuto Tributario y 10 del Decreto 449 de 2003).

La parte demandante afirmó que el concepto de la DIAN se equivoca cuando afirma que la disposición del sobregiro siempre causa el gravamen, porque resulta inane la exención contemplada en el artículo 879 numeral 11 del E.T.

La Ley 633 de 2000 adicionó el artículo 879 E.T., con el siguiente numeral:

“EXENCIONES DEL GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: (...)

11. Los desembolsos de crédito mediante abono en la cuenta o mediante expedición de cheques, que realicen los establecimientos de crédito”. (...)

El 27 de diciembre de 2002 fue promulgada la Ley 788, cuyo artículo 48 modificó los numerales 5 y 10 del artículo 879 E.T. y adicionó tres numerales nuevos y el párrafo 2º, y dejó incólume el contenido del numeral 11 que trata de la exención sobre los desembolsos de créditos, adicionado posteriormente por la Ley 1111 de 2006, con el siguiente texto final:

“Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: 11- Los desembolsos de crédito mediante abono a la cuenta o mediante expedición de cheques que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente”.

Con antelación a la expedición de la Ley 1111 de 2006, el 27 de febrero de 2003, el Ejecutivo, en uso de la potestad reglamentaria conferida por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, profirió el Decreto 449, con el objeto de fijar los parámetros para dar cumplida ejecución a lo estipulado en la Ley en materia del gravamen a los movimientos financieros.

Es así como en el artículo 10° reglamentó lo relativo a la exención de los “Desembolsos de Crédito”, mediante el siguiente texto:

“Para efectos de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, se entenderá como abono en cuenta todos aquellos desembolsos de créditos que realicen los establecimientos de crédito, las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria en cuenta corriente, de ahorros o en cuenta de Depósito en el Banco de la República, o aquellos que se realicen mediante cheque sobre el cual el otorgante del crédito imponga la leyenda ‘para abono en cuenta del primer beneficiario’”

Para la procedencia de la exención será requisito abonar efectivamente el producto del crédito en una de las cuentas mencionadas en el inciso anterior que pertenezca al beneficiario del mismo.

Esta exención cubre igualmente los desembolsos de crédito mediante operaciones de descuento y redescuento, así como los pagos que efectúen las entidades intermediarias a las de descuento.

*También procede la exención indicada en el inciso primero del presente artículo cuando el establecimiento de crédito o la entidad vigilada por la Superintendencia de la Economía Solidaria, efectúe el desembolso **al comercializador de los bienes o servicios financiados con el producto del crédito**. En este evento serán requisitos obligatorios:*

*a) Que el beneficiario del préstamo autorice por escrito al otorgante del crédito para efectuar el desembolso **al comercializador de los bienes y servicios**;*

*b) Que el desembolso del crédito se efectúe mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros **del comercializador de bienes y servicios**. Si el desembolso del crédito se realiza mediante cheque, el otorgante del crédito deberá imponer sobre el mismo la leyenda ‘para abono en cuenta del primer beneficiario’;*

c) Que el otorgante del crédito conserve los documentos en los que conste el destinatario de los recursos del crédito, la utilización de los mismos y la autorización indicada en el literal a), para efectos del control por parte de las autoridades competentes.

PAR.—Cualquier traslado, abono o movimiento contable que no corresponda al desembolso efectivo de recursos del crédito tal como se indica en el presente artículo estará sujeto al gravamen”.³⁵

De acuerdo con estas disposiciones, la exención opera en los siguientes términos:

1. Que se trate de un desembolso de crédito otorgado por establecimientos de crédito, cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente.

2. Que el desembolso se efectúe mediante abono en cuenta corriente, de ahorros o en cuenta de depósito en el Banco de la República.

3. O que el desembolso se efectúe mediante expedición de cheque sobre el cual el otorgante del crédito imponga la leyenda “para abono en cuenta del primer beneficiario”.

Según el reglamento, el desembolso del crédito puede darse en cuenta del beneficiario del crédito o en cuenta de un tercero, siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

a) Que el beneficiario del préstamo autorice por escrito al otorgante del crédito para efectuar el desembolso;

b) Que el desembolso del crédito se efectúe mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros del tercero. Si el desembolso del crédito se realiza mediante cheque, el otorgante del crédito deberá imponer sobre el mismo la leyenda “para abono en cuenta del primer beneficiario”;

c) Que el otorgante del crédito conserve los documentos en los que conste el destinatario de los recursos del crédito, la utilización de los mismos y la autorización indicada en el literal a), para efectos del control por parte de las autoridades competentes.

³⁵ Los apartes resaltados fueron declarados nulos en sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 30 de mayo de 2011, C.P. Dra. Marta Teresa Briceño de Valencia, exp. 17699.

En relación al sobregiro, el numeral 2.6 del Capítulo Primero, Título Tercero de la Circular Básica Jurídica 007 de 2006 de la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera) señala lo siguiente:

“2.6 Sobregiro en cuenta corriente

En razón de la mecánica misma de la gestión bancaria, la cuenta que se abre al depositante de dinero se limita al monto de los depósitos, de manera tal que la obligación del Banco cesa para con el cuenta correntista y éste no puede exigir nada de aquel, en cuanto se haya extinguido el depósito a través de los giros hechos por medio del instrumento denominado cheque. Esto explica también que cuando un cheque es visado por el Banco sobre el cual se gira, la certificación equivale a aceptación.

*Es claro, en consecuencia, que el cuentacorrentista a quien se permite girar más de lo que ha depositado es, frente al Banco, deudor en razón de un préstamo que éste le hace, puesto que se repite, el banco no está legalmente obligado a pagar si no hay provisión por parte del girador; con lo cual se pone de presente, además, que el banco por la **concesión del sobregiro**, no puede cobrar comisión, esto es, remuneración por un servicio hecho al girador, sino intereses, o sea la remuneración normal que corresponde al préstamo de dinero.*

***Analizado el sobregiro como un préstamo que hace el Banco al cuenta correntista** resulta evidente que le son aplicables las normas referentes al mutuo comercial contenidas en el Código de Comercio, aunque el cuentacorrentista no sea comerciante y particularmente el artículo 125 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero de acuerdo con el cual, ‘Cuando el banco pague cheques por valor superior al saldo de la cuenta corriente, el excedente será exigible a partir del día siguiente al otorgamiento del descubierto, salvo pacto en contrario.*

“El crédito así concedido ganará intereses en los términos previstos en el artículo 884 del Código de Comercio.

Por otra parte, si el Banco quiere devengar intereses tanto remuneratorios como moratorios por estos préstamos, distintos de los legales, ha de estipularlo por escrito, so pena de no poder cobrar en juicio sino aquéllos (artículo 884 del Código de Comercio).

En consecuencia, es claro que los establecimientos bancarios pueden señalar plazo para el pago de los sobregiros que concedan de conformidad con lo establecido en el artículo 125 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, así como estipular, con el cuenta correntista los intereses remuneratorios, así como los moratorios que correrán en su favor por razón de la demora. Una y otra estipulación han de constar por escrito, pero no es necesario hacerlo así cada vez, ya que surgiendo esta obligación de la ejecución misma del contrato de depósito convenido con el Banco puede válidamente insertarse en el formulario que a este efecto firma el correntista en escrito separado”.

Partiendo de que el sobregiro se constituye en un crédito, se debe precisar que la exención en comento se refiere de manera específica a los **desembolsos de crédito** mediante abono a la cuenta o mediante expedición de cheques que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente.

Ahora, acudiendo al método histórico de interpretación normativa, que consulte la voluntad real del Legislador, se encuentra que en la exposición de motivos de la Ley 633 de 2000 en relación con las exenciones al GMF se dijo:

*“El GMF se genera cada vez que se disponga de recursos existentes en los depósitos de cuentas corrientes o de ahorros, es decir por cada una de las transacciones que se realicen por parte de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman. La base gravable está constituida por la totalidad de la transacción, **y se plantean las exenciones en forma taxativa**, excluyendo del impuesto todas las transacciones atinentes a la operación misma del sector financiero, y al manejo de recursos del presupuesto de la nación y de los entes territoriales.”³⁶*

³⁶ Cita extraída de la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 13 de marzo de 2008, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, exp. 15312.

De este criterio hermenéutico se sigue la taxatividad de las exenciones al GMF, razón por la cual la interpretación mas acorde para este caso es la meramente literal, que nos indica que cuando la norma se refiere al desembolso³⁷ del crédito, debe entenderse que solo se refirió a la entrega de los recursos por parte de la entidad crediticia al beneficiario del crédito, sin incluir la disposición de éstos (giros o retiros) que haga el beneficiario de la cuenta corriente.

Además, es importante precisar que en materia de beneficios tributarios, la interpretación de la ley es restrictiva, lo que impide extender el beneficio a operaciones que no están expresamente señaladas en la ley.

Así las cosas, el concepto acusado no restringió el alcance de la exención contemplada en el artículo 879 del E.T. numeral 11 y su reglamentario el artículo 10º del Decreto 449 de 2003.

SE CREA UN NUEVO HECHO GENERADOR EN EL GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS POR DEPÓSITOS. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 871 INCISO 5º DEL E.T POR APLICACIÓN INDEBIDA.

El artículo 871 del E.T., vigente para la fecha de la expedición del acto acusado, en relación con el hecho generador del GMF, disponía:

ARTICULO 871. HECHO GENERADOR DEL GMF. *El hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia.*

En el caso de cheques girados con cargo a los recursos de una cuenta de ahorro perteneciente a un cliente, por un establecimiento de crédito no bancario o por un establecimiento bancario especializado en cartera hipotecaria que no utilice el mecanismo de captación de recursos mediante la cuenta corriente, se considerará que constituyen una sola operación el retiro en virtud del cual se expide el cheque y el pago del mismo.

También constituyen hecho generador del impuesto:

El traslado o cesión a cualquier título de los recursos o derechos sobre carteras colectivas, entre diferentes copropietarios de los mismos, así como el retiro de estos derechos por parte del beneficiario o fideicomitente, inclusive cuando dichos traslados o retiros no estén vinculados directamente a un movimiento de una cuenta corriente, de ahorros o de depósito. En aquellos casos en que sí estén vinculados a débitos de alguna de dichas cuentas, toda la operación se considerará como un solo hecho generador.

La disposición de recursos a través de los denominados contratos o convenios de recaudo o similares que suscriban las entidades financieras con sus clientes en los cuales no exista disposición de recursos de una cuenta corriente, de ahorros o de depósito.

Los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro genero, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero.

Para efectos de la aplicación de este artículo, se entiende por carteras colectivas los fondos de valores, los fondos de inversión, los fondos comunes ordinarios, los fondos comunes especiales, los fondos de pensiones, los fondos de cesantía y, en general, cualquier ente o conjunto de bienes administrado por una sociedad legalmente habilitada

³⁷ Desembolso. (De desembolsar).1. m. Entrega de una porción de dinero efectivo y al contado. (www.rae.es)

para el efecto, que carecen de personalidad jurídica y pertenecen a varias personas, que serán sus copropietarios en partes alícuotas.

PARÁGRAFO. *Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, así como los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, incluidos los realizados sobre, carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como 'saldos positivos de tarjetas de crédito' y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta.*

PARÁGRAFO 2o. *El movimiento contable y el abono en cuenta corriente o de ahorros que se realice en las operaciones cambiarias se considera una sola operación hasta el pago al titular de la operación de cambio, para lo cual los intermediarios cambiarios deberán identificar la cuenta corriente o de ahorros mediante la cual dispongan de los recursos. El gravamen a los movimientos financieros se causa a cargo del beneficiario de la operación cambiaria cuando el pago sea en efectivo, en cheque al que no se le haya puesto la restricción de "para consignar en cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario", o cuando el beneficiario de la operación cambiaria disponga de los recursos mediante mecanismos tales como débito a cuenta corriente, de ahorros o contable.*

La Corte Constitucional, en sentencia C-114 de 2006, consideró que la modificación introducida por la Ley 788 de 2002 al artículo 871 E.T. replanteó el hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros, porque incluyó operaciones no previstas en la Ley 663 de 2000 y amplió los sujetos pasivos y los agentes retenedores. Al efecto, la Corte sostuvo:

"(...) En el proyecto de ley presentado por el gobierno a la consideración del Congreso de la República, en relación con el Gravamen a los Movimientos Financieros, no solamente se ampliaba el espectro de los hechos generadores, los sujetos pasivos y los agentes retenedores, sino que, además, se modificaba el parágrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario, para desplazar el núcleo de la definición de lo que para efectos del gravamen debía considerarse como transacción financiera, desde la "operación de retiro de efectivo" hacia la expresión genérica "disposición de recursos", que comprende no sólo el retiro en efectivo, sino, también, de manera más amplia y entre otros conceptos, "...los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título ...".³⁸

Posteriormente, en la ponencia para primer debate en las comisiones conjuntas de Senado y Cámara se expresó que "[e]n el artículo sobre el hecho generador del gravamen a los movimientos financieros se efectúan algunos ajustes en su redacción, para precisar que constituyen hecho generador del impuesto los pagos propios o de terceros que realicen los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta corriente, de ahorros o depósito,

³⁸ El Parágrafo del artículo 671 del Estatuto Tributario, tal como se estableció por la Ley 633 del 2000 era del siguiente tenor: "Parágrafo. Para los efectos del presente artículo, se entiende por transacción financiera toda operación de retiro en efectivo, mediante cheque, con talonario, con tarjeta débito, a través de cajero electrónico, mediante puntos de pago, notas débito o mediante cualquier otra modalidad que implique la disposición de recursos de cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, en cualquier tipo de denominación, incluidos los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como "saldos positivos de tarjetas de crédito" y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante abono en cuenta." (Subraya la Sala) A su vez, en el proyecto de ley sometido a la consideración del Congreso, el mencionado parágrafo quedaba de la siguiente manera: "Parágrafo. Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, así como los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título, incluidos los realizados sobre carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta."

cuando tales pagos no estén vinculados a un movimiento de otra cuenta corriente, de ahorro o depósito.” Se agregó en la ponencia que “[d]e la misma forma, en el párrafo se precisa que se entienden por transacción financiera los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título.”

La Corte concluyó que el Gravamen a los Movimientos Financieros está vinculado a la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito y, en general, a los **movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones** o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título.

Ahora, la Sala precisa que la parte demandante indicó *“Esta acusación se concreta a lo dispuesto en el concepto para la etapa de consignación con el fin de cubrir el sobregiro, ya que consignar no es un hecho gravado con el tributo.”*. También dijo que el fin de este tributo es mantener los recursos en el sistema financiero, razón por la cual resultaría contradictorio desalentar la consignación o el abono en cuenta del sistema financiero.

El aparte acusado del concepto señaló: *“No comporta una sola operación el depósito de recursos en una cuenta corriente que presenta sobregiro y el cruce de dichos depósitos contra el sobregiro acumulado, por cuanto dicho cruce que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro, constituye un hecho generador del gravamen a los movimientos financieros diferente del depósito.”*

Es decir, que el concepto se refirió a que el cruce que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro constituye hecho generador del gravamen a los movimientos financieros, no indicó que la consignación de recursos para cubrir el sobregiro configure ese hecho generador.

En este orden de ideas, se debe recabar en que uno de los hechos generadores del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras mediante las cuales se disponga de los recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, y que según lo dispuesto en el párrafo del artículo 871 del E.T., se entiende por transacción financiera los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones. Por lo tanto, el concepto demandado no creó un nuevo hecho generador al GMF al definir el cruce que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro como uno de los presupuestos con los que éste se configura, y tampoco existe aplicación indebida del inciso 5º del artículo 871 del E.T. toda vez que, como ya se dijo, la operación está gravada según lo dispuesto en el párrafo de esa misma disposición.

SE VIOLA EL ARTÍCULO 3º DEL DECRETO REGLAMENTARIO 449 DE 2003, AL NO APLICAR LA DEFINICIÓN REGLAMENTARIA DE UNIDAD DE OPERACIÓN AL DEPÓSITO PARA COBERTURA DEL SOBREGIRO.

El artículo 3º del Decreto Reglamentario 449 de 2003, norma que se considera violada, es del siguiente tenor:

Débitos a cuentas contables. Los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero por parte de los agentes retenedores del impuesto, causan el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), salvo cuando el movimiento contable se origine en la disposición de recursos de cuentas corrientes, de ahorros o de depósito, caso en el cual se considerará una sola operación.

Para efectos de la aplicación de las exenciones de que trata el artículo 879 del Estatuto Tributario, también se consideran una sola operación los movimientos contables que se efectúen para registrar la realización de una transacción que sea objeto del beneficio.

El mismo tratamiento se aplicará al traslado de utilidades que el Banco de la República realice a la Dirección General del Tesoro Nacional de conformidad con el artículo 27 de la Ley 21 de 1932 y a la disposición de recursos de cuentas corrientes o de ahorros para la compra y venta de títulos de deuda pública que se realice entre las tesorerías de las entidades públicas y la Dirección General del Tesoro, para lo cual deberá identificarse la cuenta a través de la cual se disponga de los recursos.

El traslado a la Dirección General del Tesoro Nacional del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) por parte de los nuevos agentes de retención no causa el tributo.

El movimiento contable y el abono en cuenta que se realicen en las operaciones cambiarias se consideran una sola operación hasta el pago al titular de la operación de cambio, para lo cual el intermediario financiero deberá identificar la cuenta mediante la que se disponga de los recursos. El Gravamen a los Movimientos Financieros se causa cuando el beneficiario de la operación cambiaria disponga de los recursos mediante mecanismos tales como débito a cuenta corriente, de ahorros o contable, en los términos del artículo 871 del Estatuto Tributario.

Adujo la parte demandante que para la aplicación de las exenciones de que trata el artículo 879 del E.T. se considera como una sola operación, los movimientos contables que se efectúen para registrar la realización de una transacción que sea objeto del beneficio.

La Sala precisa que, al desarrollar el cargo anterior, se sostuvo que el concepto parcialmente acusado no dijo que la consignación de recursos para cubrir el sobregiro configure el hecho generador al GMF. Se aclaró que el hecho generador del GMF es el cruce que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro.

En este orden de ideas, debe indicarse que, para dar aplicación al inciso 2º del artículo 3º del Decreto Reglamentario 449 de 2003, debe partirse del reconocimiento de una exención y, según se precisó, el cruce que hace la entidad financiera para cubrir el sobregiro constituye hecho generador del gravamen a los movimientos financieros, conforme con lo dispuesto en el parágrafo del artículo 871 del E.T, por lo tanto, no resulta vulnerada dicha norma reglamentaria por falta de aplicación.

Por lo anterior, tampoco se violaron indirectamente los artículos 338 y 150 numeral 12 que atribuyen al legislador competencia exclusiva y excluyente para establecer los hechos gravados de los tributos.

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

SE DENIEGAN las pretensiones de la demanda.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17414	Fecha:	31-05-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Barcenás		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Las inversiones extranjeras hechas a través de la adquisición de derechos fiduciarios en la etapa previa a la constitución de una empresa, constituyen una inversión directa que deba ser registrada por el Banco de la República?

TESIS

Si, constituye una inversión directa y debe ser registrada, cuando el inversionista extranjero adquiera derechos fiduciarios en la etapa previa a la constitución de una empresa y no de una sociedad.

Ubicación Pág.(s):	19	22	25	29								
-------------------------------	-----------	-----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículos 371 y 372 de la Constitución Política.	Artículo 59 de la Ley 31 de 1992.	Artículo 15 de la Ley 9ª de 1991.	Decreto 1844 de 2003.	Decreto 2080 de 2000.
Artículos 25 y 1226 del Código de Comercio.	CONPES 3079 de 2000.			

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	6	7	10	11	14							
-------------------------------	----------	----------	-----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

ACTO ADMINISTRATIVO GENERAL DEROGADO – Sobre el procede el control de legalidad. Reiteración

Estando en trámite el proceso judicial, el acto demandado fue derogado. Sin embargo, según la posición que ha venido reiterando la Sala, la derogatoria del acto administrativo de contenido general, no impide que se examine la legalidad del acto por los eventuales “*efectos*” que pudo causar la norma o regla mientras estuvo en vigor. En efecto, esta Corporación ha sostenido reiteradamente que la derogatoria de un acto administrativo de carácter general surte efectos hacia el futuro, pero que si el acto administrativo produjo efectos mientras estuvo vigente, es posible que las situaciones de carácter particular y concreto que se hayan realizado no estén consolidadas.

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR REGLAMENTARIA EXTERNA DCIN-83 DE 2007 (22 de junio), BANCO DE LA REPUBLICA - LITERAL A), NUMERAL 1º, DEL PUNTO 7.2.3. (No anulada)

ACTO ADMINISTRATIVO – Causales de nulidad / FALTA DE APLICACION DE UNA NORMA – Alcance / APLICACION INDEBIDA – Alcance / INTERPRETACION ERRONEA – Alcance

Las causales de nulidad previstas en el artículo 84 C.C.A. se diseñaron a partir de los elementos del acto administrativo: la competencia, la forma y el procedimiento, el motivo y la motivación, el contenido u objeto. Entendidos desde el punto de vista negativo los elementos del acto administrativo configuran las causales de nulidad: La incompetencia del funcionario o la autoridad; la expedición irregular —que incluye la falta de

motivación—, la falsa motivación, la desviación de poder y la violación de la ley que, a su vez, ocurre por inaplicación, indebida aplicación e interpretación errónea. Ahora bien, la falta de aplicación de una norma ocurre ya porque el funcionario (o la autoridad) ignora su existencia o porque, aunque conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, no la aplica para proferir el acto administrativo. También sucede esa forma de violación cuando la administración acepta la existencia ineficaz de la norma en el mundo jurídico, pues no acepta su validez en el tiempo o en el espacio. La aplicación indebida, por su parte, se presenta cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o aplican, a pesar de no ser los pertinentes para proferir el acto administrativo. Y, finalmente, la interpretación errónea se configura cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero la administración los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, los aplica y expide el acto administrativo. Es decir, ocurre cuando el funcionario (o la autoridad) le asigna a la norma o normas un sentido o alcance que no le corresponde.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 84

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR REGLAMENTARIA EXTERNA DCIN-83 DE 2007 (22 de junio), BANCO DE LA REPUBLICA - LITERAL A), NUMERAL 1°, DEL PUNTO 7.2.3. (No anulada)

BANCO DE LA REPUBLICA – Funciones. Autoridad cambiaria. Es competente para reglamentar el registro de las inversiones internacionales / REGIMEN DE CAMBIOS INTERNACIONALES – Es regulado por el Congreso, el Gobierno Nacional y la Junta Directiva del Banco de la República / INVERSIONES DE CAPITAL EXTERIOR - Son operaciones de cambio internacional sujetas la régimen de cambios. Su registro el corresponde al Banco de la República / INVERSIONES DE PORTAFOLIO – Concepto / INVERSION DIRECTA – Generalidades. Deben registrarse en el Banco de la República conforme al procedimiento establecido por éste / INVERSIONES EXTRANJERAS EN DERECHOS FIDUCIARIOS

La Constitución Política le confió al Banco de la República la función de banca central. Le reconoció autonomía administrativa, patrimonial y técnica, y le confirió la competencia para regular, entre otros, el régimen de cambios internacionales. Las disposiciones que se refieren a estas materias se encuentran, principalmente, en los artículos 150 [numerales 19, literal b), y 22], 371 y 372. Y el artículo 372 ib. le otorga a la Junta Directiva del Banco de la República el carácter de autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, conforme con las funciones que le asigne la ley. Según esa misma norma, al congreso también le corresponde dictar la ley que determine las funciones del Banco de la República y las normas con sujeción a las que el gobierno expedirá los estatutos del banco. En ese contexto, la responsabilidad para fijar el régimen de cambios internacionales está a cargo de tres autoridades: El Congreso de la República, que expide la ley marco sobre el régimen de cambios internacionales. El Gobierno Nacional, que debe dictar el decreto que desarrolla la ley marco y “señalar el régimen de cambios internacionales, en concordancia de las funciones que la Constitución consagra para la junta directiva del Banco de la República”. Y la Junta Directiva del Banco de la República, que regula los cambios internacionales, con sujeción a la política económica general. Luego, mediante la Resolución Externa 8 del 5 de mayo 2000, la Junta Directiva del Banco de la República compendió el régimen de cambios internacionales. En lo que interesa, los artículos 30 a 37 incluyeron las inversiones de capital del exterior como operaciones sujetas al régimen cambiario, cuyo registro corresponde al Banco de la República, de acuerdo con la reglamentación que la misma entidad debe expedir. El artículo 3° ib., por su parte, prevé que son inversiones de capital la inversión portafolio y la inversión directa. La inversión de portafolio incluye la inversión en acciones, bonos obligatoriamente convertibles en acciones y otros valores inscritos en el registro nacional de valores, de acuerdo con lo establecido el título III, capítulo tercero del Decreto 2080 de 2000. En lo que interesa para resolver el caso concreto, se considera inversión directa la adquisición de derechos en patrimonios autónomos, constituidos mediante contrato de fiducia mercantil, bien sea como medio para desarrollar una empresa o para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén inscritas en el registro nacional de valores e intermediarios. Las inversiones de capital extranjero, según el artículo 8° del Decreto 2080 de 2000, deben registrarse en el Banco de la República, “de acuerdo con el procedimiento que establezca dicha entidad” (se destaca). Para el caso de las inversiones extranjeras en derechos fiduciarios, el literal c), ordinal 4°, del artículo 8°

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 150 NUMERAL 19 LITERAL B) / CONSTITUCION POLITICA - ARTÍCULO 150 NUMERAL 22 / CONSTITUCION POLITICA - ARTÍCULO 371 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 372 / CIRCULAR EXTERNA 8 DE 2000

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR REGLAMENTARIA EXTERNA DCIN-83 DE 2007 (22 de junio), BANCO DE LA REPUBLICA - LITERAL A), NUMERAL 1°, DEL PUNTO 7.2.3. (No anulada)

EMPRESA – Definición / SOCIEDAD – Concepto / REGISTRO DE ADQUISICION DE DERECHOS FIDUCIARIOS – No se puede limitar a la constitución de sociedades sino que debe comprender la constitución de empresas. Procede para la constitución de empresas. Interpretación de la norma demandada / INVERSION EXTRANJERA – Las competencias en su regulación del Gobierno y del Banco de la República no son excluyentes

Para la Sala, en efecto, la norma parcialmente demandada desconoce que la empresa, según el artículo 25 C. Co., es toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Actividad que se realiza, generalmente, por medio de establecimientos de comercio. Mientras que el artículo 98 ib. Define la sociedad como el contrato en el que dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social. La norma parcialmente demandada no podía limitar el registro de la adquisición de derechos fiduciarios —como modalidad de inversión extranjera— a los casos en que se utilizara como medio previo para constituir una sociedad, pues lo cierto es que el régimen de inversiones extranjeras (Decreto 2080 de 2000) aludía expresamente a que ese tipo de inversiones debían utilizarse como medio previo para la constitución de una empresa. Sin duda, el acto demandado modificó las condiciones para la adquisición de derechos fiduciarios por parte de inversionistas extranjeros. Esto es, el Banco de la República interpretó erróneamente el ordinal ii) del literal a) del artículo 3° del Decreto 2080 de 2000 y expidió una regla de registro que limitaba las inversiones de esa naturaleza. En otras palabras, aunque la modalidad de inversión siguiera siendo la misma (la adquisición de derechos fiduciarios), la regla de registro limitaba la inversión extranjera, en cuanto a que disponía que se registraba siempre que se utilizara como medio previo para constituir una sociedad, no una empresa. En materia de inversiones extranjeras, se insiste, las competencias del banco y del gobierno no son excluyentes, pues se ejercen de manera armónica y concurrente para regular el régimen de cambios internacionales. En lo concerniente a las inversiones extranjeras, sin embargo, la función de registro que cumple el Banco de la República debe sujetarse al Decreto 2080 de 2000. El Banco de la República, entonces, estaba en la obligación de registrar la adquisición de derechos fiduciarios por parte de inversionistas extranjeros, siempre que se acreditara que tales derechos se adquirieron como medio para desarrollar una empresa, pues esa era la única condición prevista por la norma vigente al momento en que se expidió el acto parcialmente demandado (el ordinal ii) del literal a) del artículo 3° del Decreto 2080 de 2000). En esas condiciones sería del caso declarar la nulidad de la norma parcialmente demandada. Empero, sólo para efectos de que la norma sobre el registro de ese tipo de inversión tenga efectos prácticos y para preservar la coherencia de los demás supuestos que prevé la norma se declarara ajustada a derecho la expresión demandada, siempre que se entienda así: “La inversión extranjera directa de que trata el artículo 3, literal a), ordinal ii) del Decreto 2080 de 2000, solo podrá ser sujeta de registro cuando se utilice como mecanismo transitorio previo a la constitución de una empresa o para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén registradas en el Registro Nacional de Valores y Emisores”.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 25 / DECRETO 2080 DE 2000

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR REGLAMENTARIA EXTERNA DCIN-83 DE 2007 (22 de junio), BANCO DE LA REPUBLICA - LITERAL A), NUMERAL 1°, DEL PUNTO 7.2.3. (No anulada)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil doce (2012).

Radicación número: 11001-03-27-000-2008-00038-00(17414)

Actor: EMILIO WILLS CERVANTES

Demandado: BANCO DE LA REPUBLICA

FALLO

La Sala decide la acción de simple nulidad instaurada por el abogado Emilio Wills Cervantes contra el literal a), numeral 1°, del punto 7.2.3. del manual de cambios internacionales, establecido por la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del 22 de junio de 2007, proferida por el Banco de la República.

ANTECEDENTES

1. La demanda y las pretensiones

En ejercicio de la acción de simple nulidad, el demandante formuló las siguientes pretensiones:

*“Mediante la presente demanda se pretende la declaratoria de nulidad de la frase que dice ‘**solo podrá ser sujeta de registro cuando se utilice como mecanismo transitorio previo a la constitución de una sociedad o**’ contenida en el primer inciso, literal a, numeral 1, del punto 7.2.3. del ‘Manual de Cambios Internacionales’ contenido en la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del Banco de la República, denominada ‘Asunto 10: Procedimiento aplicable a las operaciones de cambio’, según modificación de 22 de junio de 2007 (hoja 10-47).*

A continuación se transcribe el texto del numeral del cual forma parte la frase acusada, la cual se subraya y resalta:

‘(...)

7. Inversiones internacionales

(...)

7.2 Registro de las inversiones de capital del exterior en Colombia (...)

7.2.3 Registro con demostración del cumplimiento de los requisitos de inversión (Formulario No. 11) (...)

(...)

1. Patrimonios autónomos e inmuebles

‘El término para solicitar el registro es de tres (3) meses contados a partir de la fecha de la declaración de cambio por Inversiones Internacionales (Formulario No. 4).

‘Al Formulario No. 11 ‘registro de Inversiones Internacionales’, se deberán anexar los siguientes documentos:

a. Patrimonios autónomos:

*‘La inversión extranjera directa de que trata el artículo 3, literal a), ordinal ii) del Decreto 2080 de 2000, **solo podrá ser sujeta de registro cuando se utilice como mecanismo transitorio previo a la constitución de una sociedad o** para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén registradas en el Registro Nacional de Valores y Emisores.*

'No podrá utilizarse este mecanismo para ningún otro fin incluida la inversión de capital del exterior de portafolio.

'Para el efecto, se deberá adjuntar certificado emitido por el representante legal de la entidad fiduciaria en el que conste que la adquisición de derechos en patrimonios autónomos es para el fin previsto en este literal.'

2. Las normas presuntamente violadas y el concepto de violación

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 150 (numeral 19), 333, 372;
- Ley 9ª de 1991: artículo 15;
- Ley 31 de 1992: artículo 59;
- Decreto 2080 de 2000: artículo 3º, y
- Código de Comercio: artículos 25 y 1226.

El concepto de violación se puede resumir así:

El demandante dijo que el aparte del acto acusado desconocía las normas invocadas porque mientras el Gobierno Nacional ha permitido la inversión extranjera en derechos fiduciarios *"como medio para desarrollar una empresa"*, el Banco de la República exige que la inversión en derechos fiduciarios *"se utilice como mecanismo previo a la constitución de una sociedad"*.

Para demostrar la violación explicó que la función de regulación del régimen de cambios es compartida entre el Congreso de la República, el Gobierno Nacional y el Banco de la República. Que, en efecto, el numeral 19 del artículo 150 C.P. prevé que el congreso tiene la facultad de dictar normas generales (leyes marco) que debe observar el Gobierno Nacional al momento de regular el régimen de cambios internacionales.

Que, por igual, el artículo 371 ib. establece que las funciones del Banco de la República —entre otras, la de regular el régimen de cambios internacionales— deben cumplirse en *"coordinación con la política económica general"* y *"conforme a las funciones que le asigne la ley"*

Respecto de la violación del artículo 333 ib., adujo que el acto acusado, con el pretexto de fijar el procedimiento para efectuar el registro de las inversiones internacionales, restringió la modalidad de inversión que dice reglamentar.

Que el acto demandado desconocía las normas constitucionales mencionadas porque es a la ley a la que le corresponde determinar los requisitos para el ejercicio de las actividades económicas de los particulares. Y que, en materia de inversiones extranjeras, la función del Banco de la República es simplemente operativa, mas no regulatoria.

Que también se desconocieron los artículos 15 de la Ley 9ª de 1991 y 59 de la Ley 31 de 1992 porque al Gobierno Nacional, no al Banco de la República, le compete fijar el régimen de inversión extranjera. Que, de hecho, el gobierno, para ese efecto, expidió el Decreto 2080 de 2000 y que en el artículo 1º dispuso que todas *"las disposiciones en materia de inversiones internacionales deberán ceñirse"* a lo previsto en dicho decreto.

Que, adicionalmente, el numeral 2º del literal a) del artículo 3º del mismo decreto calificaba como inversión extranjera directa la adquisición de derechos en patrimonios autónomos constituidos mediante contrato de fiducia mercantil. Que esa misma norma señaló que la inversión extranjera comprende, según la finalidad, dos modalidades: **i)** la inversión como medio para desarrollar una empresa y **ii)** la inversión para la compra, venta y administración de participaciones en empresas no registradas en el registro nacional de valores.

Que la expresión “bien sea” que trae el artículo mencionado *“equivale a decir que comprende tanto una modalidad como la otra; cualquiera de ellas son de inversión extranjera”*. Es decir, que mientras el decreto reglamentario prevé la inversión en derechos fiduciarios *“como medio para desarrollar una empresa”*, el acto demandado restringe la inversión a *“cuando se utilice como mecanismo transitorio, previo a la constitución de una sociedad”*.

Que, en efecto, desarrollar una empresa implicaba la realización de actividades dirigidas a la formación, crecimiento o progreso, actividades que, además, requerían de permanencia en el tiempo, pues así lo prevé el artículo 25 C. Co. Que las empresas no pueden constituirse con vocación de temporalidad, como lo prevé la circular demandada, pues eso sería tanto como restringir la inversión extranjera. Esto es, que sólo podrían invertir en patrimonios autónomos con el propósito de constituir una sociedad y que quedarían por fuera los inversionistas *“que deseen tener derechos fiduciarios en Colombia, no de manera transitoria sino indefinida, y quienes no deseen constituir una sociedad en Colombia, como bien lo estableció el artículo 3 del Decreto 2080.”*

Que el acto demandado también desconoció el artículo 1226 C. Co., que, al definir el contrato de fiducia, no establece que sea necesario constituir una sociedad para efectos de celebrarlo. Que, por tanto, la circular demandada desconoció que es posible que una empresa *“se desarrolle a través de una fiducia mercantil, de manera permanente o estable, por ser un contrato de tracto sucesivo, sin que pueda exigir una transitoriedad diferente al término de 20 años que puede tener todo negocio fiduciario”*.

Que, por ende, la norma demandada no podía exigir al inversionista extranjero asociarse con otro, si es bien sabido que en el contrato de fiducia no existe *animus societatis*. En este punto, el actor precisó que: *“No tendría sentido la modalidad de inversión extranjera directa en derechos fiduciarios si se exige constituir una sociedad, pues ésta es otra modalidad ya contemplada en el numeral i) del literal a) del artículo 3 del decreto 2080 de 2000. En virtud del efecto útil de las normas, no se puede entender que el Decreto 2080, al autorizar la inversión en derechos fiduciarios, quiso exigir la constitución de una sociedad, pues esa otra modalidad de inversión extranjera ya se encuentra prevista”*.

En cuanto a la violación del artículo 15 de la Ley 9ª de 1991, adujo que, bajo el principio de igualdad de trato, no es posible que los inversionistas extranjeros sólo pudieran realizar inversiones transitorias y como mecanismo previo para constituir una sociedad, mientras que los inversionistas nacionales pudieran tener inversiones en derechos fiduciarios temporales. Que ese trato resultaba discriminatorio e infundado.

Por último, en la demanda se pidió la suspensión provisional del acto demandado y, para el efecto, se expusieron similares argumentos a los propuestos en el concepto de violación. Mediante auto del 3 de diciembre de 2008, esta Sección negó la medida cautelar, básicamente, porque no era evidente la violación del artículo 3º, literal a), ordinal ii), del Decreto 2080 de 2000.

3. Contestación de la demanda

El Banco de la República, mediante apoderado, contestó oponiéndose a las pretensiones de la demanda.

Dijo que la Constitución Política consagró una participación tripartita para la expedición del régimen cambiario, así:

- a) El Congreso de la República, conforme con el literal b), numeral 19 del artículo 150, debe dictar normas generales y señalar los objetivos y criterios a los que debe sujetarse el Gobierno Nacional en materia de cambios internacionales. Por igual, al congreso le compete expedir las leyes relacionadas con las funciones del Banco de la República, en los términos del numeral 22 del mismo artículo.
- b) El Gobierno Nacional, a su turno, debe señalar, conforme con las pautas generales que prevé la ley marco, el régimen cambiario.
- c) El Banco de la República, por su parte, en los términos del artículo 371 ib., tiene a cargo, entre otras, las funciones de regulación de los cambios internacionales, conforme con la política económica general.

Señaló que, de acuerdo con el marco normativo de la Constitución Política, la Ley 9ª de 1991 y la Ley 31 de 1992, el Banco de la República sí tenía la competencia para proferir la circular reglamentaria externa DCIN-83 y establecer

los procedimientos de registro de la inversión extranjera originada en la adquisición de derechos fiduciarios. Que, de hecho, los artículos 3° y 8° del Decreto 2080 de 2000 determinaron que al Banco de la República le correspondía hacer el registro de la inversión extranjera, en los términos de ese decreto.

Que, en los casos de inversión extranjera en patrimonios autónomos, el Banco de la República no sólo debía registrar la inversión, sino valorarla *“con el propósito de no otorgarlo (el registro) a las operaciones que se realicen en contravención de lo dispuesto en el régimen de inversión extranjera como lo sostiene el parágrafo 5° del artículo 8 del Decreto 2080 de 2000”*.

- En cuanto a los artículos 3° del Decreto 2080 de 2000, 25 y 1226 del C. Co., adujo que no se violaron, por cuanto el Banco de la República sí tiene competencia para interpretar las normas relacionadas con la inversión extranjera directa *“en cuanto le corresponde su aplicación mediante el registro por las siguientes razones:”*

a) Que el Gobierno Nacional, en los numerales 1 y 2 del literal a) del artículo 3° del Decreto 2080 de 2000, diferenció las inversiones en fiducia y las que se derivan de la adquisición de participaciones, acciones, cuotas sociales, aportes representativos del capital de una empresa o bonos obligatoriamente convertibles.

Que, de acuerdo con esa distinción, el Banco de la República entendió que: **(i)** las inversiones extranjeras destinadas a la adquisición de acciones inscritas en el registro público de valores, *“con amino especulativo (sic) se realizan a través de la inversión extranjera de portafolio regulada de menare (sic) en el Capítulo III (sic) del Decreto 2080 de 2000 relativo a ‘Régimen General de Inversión de Capital del Exterior de Portafolio’; (ii)* la adquisición de acciones, participaciones u cuotas sociales con ánimo de permanencia ya sea de valores inscritos o no en el registro nacional de valores constituyen inversión extranjera, y **(iii)**, de manera excepcional, se permite la adquisición de derechos en patrimonios autónomos constituidos mediante contrato de fiducia mercantil para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén registradas en el registro nacional de valores o como medio previo para desarrollar una empresa.

Que las inversiones en acciones, participaciones u cuotas sociales estaban expresamente reguladas en las normas sobre inversión extranjera y que, por tanto, la utilización del contrato de fiducia debe entenderse como un mecanismo especial de inversión extranjera.

Que, además, para el debido entendimiento de ese mecanismo, era necesario acudir a la exposición de motivos del Consejo Nacional de Política Económica y Social (en adelante CONPES) para la expedición del Decreto 1844 de 2003. En este punto, la autoridad demandada precisó que:

“ ... de acuerdo con el Documento CONPES 3221 de 21 de abril de 2003 el Gobierno Nacional sostuvo claramente que la adquisición de derechos en patrimonios autónomos es un mecanismo temporal que tiene como objetivo utilizar la fiducia mercantil para administrar los recursos durante la etapa anterior a la constitución de una empresa mercantil, es decir la fiducia no es un fin en si mismo sino un medio para la constitución de una empresa.

La norma es tan clara que solo autoriza una excepción a ésta regla, es decir, que sólo está autorizada la fiducia como mecanismo permanente cuando la adquisición de derechos en patrimonios autónomos constituidos mediante contrato de fiducia mercantil sea para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no están inscritas en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios. Tratándose de otras operaciones no definidas por el gobierno nacional (explotación de proyectos empresariales) no está permitida la inversión en derechos fiduciarios como mecanismo de inversión extranjera directa de carácter permanente.

De acuerdo con lo expuesto el Banco de la República siguiendo los lineamientos gubernamentales ha establecido que la expresión ‘medio para desarrollar una empresa’ implica un mecanismos temporal es decir se debe utilizar la

*fiducia mercantil para administrar los recursos durante la etapa anterior a la constitución de la empresa receptora de la inversión*³⁹.” (subrayado del texto original).

b) Que la interpretación de las normas de registro de inversión extranjera en patrimonios autónomos es restrictiva, pues el Banco de la República simplemente cumple con la función de control.

Que, contra lo dicho por el actor, no es cierto que el Banco de la República hubiese interpretado arbitrariamente el artículo 3° del Decreto 2080 de 2000 ni que hubiese desconocido los conceptos de empresa y de fiducia mercantil. Que, todo lo contrario, el Banco de la República tuvo en cuenta los criterios fijados por el Gobierno Nacional en el documento CONPES mencionado.

c) Que el Banco de la República, como entidad encargada del registro de inversión extranjera, de acuerdo con el numeral 19, literal b) del artículo 150 C.P., tiene la autoridad para interpretar, habida cuenta de que participa en *“la formulación de recomendaciones presentadas por el Gobierno Nacional”*.

La autoridad demandada citó apartes del documento CONPES 3079 de 2000 y concluyó que el Banco de la República recomendó al CONPES la expedición de las normas del Decreto 2080 de 2000, en el que se plasmó la política económica pertinente en materia de inversión extranjera.

d) Que no es cierto que *“el Banco de la República mediante la Circular Reglamentaria Externa de Cambios Internacionales – DCIN 83 en el Boletín Banco de la República No. 28 (jun.25/007) [CRE DCIN-83 jun.22/2007] el aparte de patrimonios autónomos (7.2.3. num 1 literal a.), desconociera el Decreto 2080 de 2000 o hiciera una interpretación arbitraria de su contenido.”*

Adujo que, según las normas civiles y mercantiles, la adquisición de derechos fiduciarios por extranjeros es una operación de comercio válida. Que el acto demandado simplemente dijo que la inversión se registraba en los casos en que se utilizaba como mecanismo transitorio previo a la constitución de una sociedad.

- En cuanto a la violación del principio de igualdad previsto en los artículos 15 de la Ley 9ª de 1991 y 3° del Decreto 2080 de 2000, dijo que no puede existir trato igual porque las dos situaciones son jurídicamente distintas. Que, en efecto, las operaciones de los inversionistas nacionales no se registran ante el Banco de la República, mientras que las de los inversionistas internacionales sí requieren de registro. Que, precisamente, bajo el principio de igualdad de trato, el Banco de la República *“no puede ejercer un control a la inversión extranjera directa, ni prever modalidades de inversión (como directa o de portafolio) ni clases de inversión dentro de las distintas modalidades (inversión en acciones, fiduciaria, inmuebles, actos o contratos etc...) ni sectores prohibidos a la inversión extranjera en los términos ordenados por la ley 9 de 1991 y el Decreto 2080 de 2000 como quiera que ello violaría (sic) principios de igualdad previstos en las normas transcritas, lo cual es contra evidente de acuerdo con las facultades previstas para el Gobierno Nacional en la Ley 9 de 1991 y para el Banco de la República en el Decreto 2080 de 2000.”*

- En cuanto a la violación del artículo 333 C.P., manifestó que el actor no cumplió con la carga de demostrar (de manera clara, cierta, específica y suficiente) en qué consiste la violación de dicha norma. Que, en efecto, al demandante le correspondía identificar de qué manera concreta el acto acusado desconocía los principios de libertad económica y de libertad de empresa. Que, en todo caso, el registro de inversiones extranjeras en Colombia no violaba tales principios, pues la Ley 9ª de 1991 y el Decreto 2080 de 2000 permitían la inversión extranjera, siempre que cumpliera ciertas exigencias.

³⁹ El caso más común es cuando se establece de forma temporal un patrimonio autónomo con recurso de capital del exterior cuyo objeto es la participación en procesos de licitaciones. La fiduciaria tiene, con fundamento en el contrato de fiducia, la obligación de participar en la licitación para la adjudicación del contrato. En el momento en que éste se adjudica, se cumple el objeto de la fiducia y ésta se cancela. Si el inversionista es el adjudicatario de la licitación, posteriormente constituirá una empresa receptora de la inversión.

Citó, por último, apartes de la sentencia del 23 de agosto de 2002 de esta Sección en la que se habría concluido que el Banco de la República estaba facultado para precisar el contenido de las regulaciones del registro de inversión extranjera⁴⁰.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones porque, de acogerse la interpretación del demandante, se desconocerían las normas que regulan la inversión extranjera.

4. Alegatos de conclusión

El demandante, en general, reiteró los argumentos de la demanda, esto es, insistió en que el artículo 3° del Decreto 2080 de 2000 permitía la inversión extranjera en derechos fiduciarios *“como medio para desarrollar empresa”*, mientras que la norma demandada agregó que dicha inversión se admite únicamente *“cuando se utilice como mecanismo transitorio previo a la constitución de una sociedad”*. Que, por tanto, el Banco de la República no podía modificar la definición, ni las condiciones de la inversión extranjera, ni exigir requisitos no previstos en la norma superior, pues claramente invadiría la competencia del Gobierno Nacional.

Dijo, además, que la autoridad demandada no desvirtuó ninguno de los cargos formulados contra el aparte de la circular demandada y que, por ende, debía prosperar la pretensión de nulidad.

El actor agregó lo siguiente:

- Que la función de regulación cambiaria se asignó a la Junta Directiva del Banco de la República, no a otra dependencia de la entidad. Que el acto acusado fue expedido por el Departamento de Cambios Internacionales, dependencia que cumple *“funciones operativas y carente de potestad reglamentaria en materia cambiaria, pues ella está reservada por la Constitución a la JUNTA DIRECTIVA y no puede ningún otro funcionario o dependencia del Banco emular o utilizar tan excepcional investidura.”*

- Que, contra lo dicho por el Banco de la República, *“el registro es una función que se debe cumplir de conformidad con la ley y las normas que regulan la materia; y en cuanto a las facultades de regulación, ellas se contraen al ‘procedimiento’, es decir, todo lo que atañe a la forma como se debe efectuar el registro de la inversión, que es un trámite administrativo y comprende aspectos como los documentos que se deben anexar, la dependencia ante la cual se debe tramitar el registro, el señalamiento de los formularios que se deben diligenciar, la forma de actualización y corrección del registro y otros aspectos de procedimiento, sin incluir los elementos sustantivos, atinentes a registrar una inversión que equivale al derecho a realizarla”* (destacado del texto). Que, en consecuencia, la autoridad demandada no podía asumir funciones de regulación para modificar los requisitos o las condiciones para la inversión ni determinar cuáles inversiones extranjeras se pueden registrar y cuáles no.

- Que la sentencia del 23 de agosto de 2002 (dictada por esta Sección en el expediente N° 12311) no era aplicable para resolver el caso concreto porque en esa sentencia sí se examinó un aspecto de procedimiento —relacionado con la oportunidad de realizar el registro de la inversión—, pero que la presente controversia estaba relacionada con la modificación de un aspecto sustancial.

- Que los documentos CONPES a que aludió el Banco de la República carecían de contenido o fuerza normativa, pues simplemente establecían recomendaciones. Que, además, tales documentos (en especial, el documento CONPES 3221 de 21 de abril de 2003) antes que respaldar los argumentos de defensa del demandado determinaban que la voluntad del Gobierno Nacional, al adoptar el artículo 3° del Decreto 2080 de 2000, era establecer un régimen legal flexible y atractivo para las inversiones extranjeras.

La autoridad demandada replicó los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.

El Ministerio Público rindió concepto y pidió que se negaran las pretensiones de la demanda. En síntesis, expuso lo siguiente:

⁴⁰ Expediente N° 12311, M.P. Ligia López. Demandante: Aura María Espinosa de Vargas, demandado: Banco de la República.

Que el régimen legal de inversión extranjera permite la inversión directa en patrimonios autónomos, constituidos como medio para desarrollar una empresa o para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén inscritas en el registro nacional de valores e intermediarios.

Que el CONPES, de manera previa a la expedición del Decreto 1844 de 2003, dijo que ese tipo de inversiones podía realizarse de dos maneras: **a)** como medio para desarrollar una empresa, esto es, se utiliza para administrar recursos en la etapa previa a la constitución de la empresa. **b)** como mecanismo permanente, para adquirir derechos fiduciarios, cuya finalidad sea administrar y enajenar participaciones de empresas que no estuvieran inscritas en el registro nacional de valores e intermediarios.

Que, siendo así, la reglamentación que hizo el Banco de la República no desbordaba “*la política (económica) adoptada por el CONPES en el documento 3221 del 21 de abril de 2003, que a su vez fue plasmada en el decreto 1844 de 2 de julio de 2003, modificadorio del Decreto 2080 de 2000.*”

Que, conforme con los artículos 371 y 372 de la Constitución Política, y 8° del Decreto 2080 de 2000, el Banco de la República es la autoridad cambiaria, encargada de registrar las inversiones extranjeras, de acuerdo con el procedimiento que el propio banco fija. Que, en consecuencia, la autoridad demandada estaba facultada para proferir el acto administrativo cuestionado.

En cuanto a la violación de los artículos 25 y 1226 del C. Co., dijo que “*las interpretaciones que realiza el accionante no se concretan al aspecto de la fiducia como instrumentos para la inversión, y desarrollo de las empresas, sino que hace análisis del mismo como negocio jurídico, pretendiendo explicar que el acto demandado limita su accionar*”.

Que, en consecuencia, contra lo dicho por el demandante, el acto acusado no infringió el decreto 2080 de 2000, pues no fijó reglas contradictorias ni desconoció los derechos a la libertad económica y a la libertad de empresa.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la pretensión de nulidad parcial de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del 22 de junio de 2007, proferida por el Banco de la República.

La frase demandada está prevista en el inciso 1°, literal a) del numeral 1° del punto 7.2.3. y en lo pertinente dice: “**solo se podrá registrar la inversión en derechos fiduciarios cuando se utilice como mecanismo transitorio previo a la constitución de una sociedad** o para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén registradas en el Registro Nacional de Valores y Emisores”.

1. Cuestión preliminar

Estando en trámite el proceso judicial, el acto demandado fue derogado. Sin embargo, según la posición que ha venido reiterando la Sala, la derogatoria del acto administrativo de contenido general, no impide que se examine la legalidad del acto por los eventuales “*efectos*” que pudo causar la norma o regla mientras estuvo en vigor⁴¹.

⁴¹ El ponente de la sentencia es de la tesis de que es improcedente el control de legalidad que recae sobre los actos administrativos derogados porque si bien tuvieron vigencia y pudieron causar algún efecto particular y concreto ora a favor ora en contra de alguien, lo cierto es que sería el juez del caso concreto o del proceso judicial el que involucre la aplicación de la norma demandada el encargado de definir si la norma contenía o no contenía disposiciones ilegales o inconstitucionales. Es decir, que si alguien se considera afectado por la aplicación en concreto de la norma derogada bien podría demandar oportunamente lo pertinente.

Por igual, el ponente es de la idea de que la expedición de normas generales, por el solo hecho de estar en el ordenamiento jurídico, causan un efecto general, efecto que no permite suponer que, por ese solo hecho, causan un efecto particular y concreto, puesto que esto dependerá de cada situación. El fundamento de la tesis no es otro que la aplicación de la figura de la pérdida de fuerza ejecutoria, que alude al fenómeno jurídico en el que desaparecen los fundamentos de hecho y de derecho del acto administrativo.

La pérdida de ejecutoria del acto administrativo impide un pronunciamiento judicial del fondo, por sustracción de materia. A juicio del ponente, esa es la tesis que debería adoptarse. Esta vez, por efectos prácticos, la ponencia se elaboró con fundamento en la posición de la mayoría.

En efecto, esta Corporación⁴² ha sostenido reiteradamente que la derogatoria de un acto administrativo de carácter general surte efectos hacia el futuro, pero que si el acto administrativo produjo efectos mientras estuvo vigente, es posible que las situaciones de carácter particular y concreto que se hayan realizado no estén consolidadas.

Por eso la razón del presente control de legalidad.

2. Cuestión de fondo

Los actos administrativos gozan de presunción de legalidad. Corresponde, por tanto, al interesado tipificar con precisión la causal y proponer el concepto de violación en el que funda la pretensión de nulidad.

Las causales de nulidad previstas en el artículo 84 C.C.A. se diseñaron a partir de los elementos del acto administrativo: la competencia, la forma y el procedimiento, el motivo y la motivación, el contenido u objeto. Entendidos desde el punto de vista negativo los elementos del acto administrativo configuran las causales de nulidad: La incompetencia del funcionario o la autoridad; la expedición irregular —que incluye la falta de motivación—, la falsa motivación, la desviación de poder y la violación de la ley que, a su vez, ocurre por inaplicación, indebida aplicación e interpretación errónea.

Ahora bien, la falta de aplicación de una norma ocurre ya porque el funcionario (o la autoridad) ignora su existencia o porque, aunque conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, no la aplica para proferir el acto administrativo. También sucede esa forma de violación cuando la administración acepta la existencia ineficaz de la norma en el mundo jurídico, pues no acepta su validez en el tiempo o en el espacio. La aplicación indebida, por su parte, se presenta cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o aplican, a pesar de no ser los pertinentes para proferir el acto administrativo. Y, finalmente, la interpretación errónea se configura cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero la administración los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, los aplica y expide el acto administrativo. Es decir, ocurre cuando el funcionario (o la autoridad) le asigna a la norma o normas un sentido o alcance que no le corresponde.

En el caso concreto, aunque el demandante no identificó claramente las causales de nulidad, la argumentación del concepto de violación está dirigida a demostrar **(i)** la violación directa —en la modalidad de interpretación errónea— del Decreto 2080 de 2000 en que habría incurrido el Banco de la República al regular el registro de las inversiones extranjeras, relacionadas con la adquisición de derechos en patrimonios autónomos, constituidos mediante contratos de fiducia mercantil. Y derivado del mismo argumento, **(ii)** el actor alude a la falta de competencia del Banco de la República para restringir el registro de ese tipo de inversiones extranjeras.

⁴² Ver, entre muchas otras, la sentencia de la Sala Plena del 14 de enero de 1991, expediente S-157, M.P. Carlos Gustavo Arrieta Padilla, en la que se concluyó:

"... no es posible confundir la vigencia de una disposición con la legalidad de la misma, como ocurriría si se mantiene la posición que sostiene que sería inoperante y superfluo pronunciarse en los eventos en que la misma administración ha revocado su acto, así éste sea de carácter general e impersonal. Pues, contrario a lo que se había afirmado, opina la Sala que la derogatoria de una norma no restablece per se el orden jurídico supuestamente vulnerado, sino apenas acaba con la vigencia de la norma en cuestión. Porque resulta que un acto administrativo, aún si ha sido derogado, sigue amparado por el principio de legalidad que le protege, y que sólo se pierde ante pronunciamiento anulatorio del juez competente; de donde se desprende que lo que efectivamente restablece el orden vulnerado no es la derogatoria del acto, sino la decisión del juez que lo anula, o lo declara ajustado a derecho, ello, además, se ve confirmado por los efectos que se suceden en cada evento. La derogatoria surte efecto hacia el futuro, sin afectar lo ocurrido durante la vigencia de la norma y sin restablecer el orden violado; la anulación lo hace ab initio, restableciéndose por tal razón el imperio de la legalidad".

Y por ello mismo es necesario el pronunciamiento sobre actos administrativos de carácter general, impugnados en ejercicio de la acción pública de nulidad, pues su derogatoria expresa o tácita no impide la proyección en el tiempo y el espacio de los efectos que haya generado, ni de la presunción de legalidad que los cubre, la cual se extiende también a los actos de contenido particular que hayan sido expedidos en desarrollo de ella y durante su vigencia. De lo contrario, el juzgamiento de tales actos particulares, por la jurisdicción contenciosa resultaría imposible, pues tendría que hacerse, entre otros, a la luz de una norma, la disposición derogada, cuya legalidad no podía controvertirse por el hecho de no tener vigencia en el tiempo".

Esta posición ha sido reiterada, entre otras, en las sentencias del 2 de febrero de 2001, exp. 10474, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 22 de junio de 2001, exp. 10164, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

En efecto, el actor adujo que el aparte acusado debía anularse porque el Banco de la República interpretó erróneamente el numeral ii) del literal a) del artículo 3° del Decreto 2080 de 2000, modificado, a su vez, por el artículo 1° del Decreto 1844 de 2003. De contera, dice que se interpretaron erradamente los artículos 25⁴³ y 1226⁴⁴ C. Co. porque en el acto parcialmente acusado el Banco de la República no podía decir que sólo estaban sujetas a registro las inversiones extranjeras en derechos fiduciarios que se utilicen como medio previo y transitorio a la constitución de una **sociedad**, cuando el régimen de inversiones extranjeras no alude a sociedad, sino al concepto de empresa.

Para examinar el cargo propuesto por el demandante, la Sala se ocupará de las competencias en materia cambiaria y, específicamente, en materia de inversiones extranjeras. Seguidamente, examinará el caso concreto para determinar si el Banco de la República interpretó de manera errónea las normas antes mencionadas.

2.1 Marco normativo general de las facultades del Gobierno Nacional y de la Junta Directiva del Banco de la República en materia cambiaria. En especial, las facultades de establecer el régimen de inversiones de capital exterior. Generalidades

La Constitución Política le confió al Banco de la República la función de banca central. le reconoció autonomía administrativa, patrimonial y técnica, y le confirió la competencia para regular, entre otros, el régimen de cambios

⁴³ ARTÍCULO 25.- EMPRESA – CONCEPTO. Se entenderá por empresa toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio.

⁴⁴ ARTÍCULO 1226.- CONCEPTO DE LA FIDUCIA MERCANTIL. La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

Una persona puede ser al mismo tiempo fiduciante y beneficiario.

Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias, especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios

internacionales. Las disposiciones que se refieren a estas materias se encuentran, principalmente, en los artículos 150 [numerales 19, literal b) ⁴⁵, y 22⁴⁶], 371⁴⁷ y 372⁴⁸.

En efecto, el literal b) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución prevé que al Congreso de la República le corresponde, por medio de una ley marco, señalar los objetivos y criterios a los que debe sujetarse el Gobierno Nacional al momento de señalar el régimen de cambios internacionales. Al congreso, según el numeral 22 ib., también le compete expedir las leyes relacionadas con el Banco de la República y las funciones que cumpla la junta directiva.

En el artículo 371 ib., a su turno, le asigna al Banco de la República, entre otras, la función de regular los cambios internacionales, función que, según esa misma norma, ejercerá en coordinación con la política económica general.

Y el artículo 372 ib. le otorga a la Junta Directiva del Banco de la República el carácter de autoridad monetaria, **cambiaria** y crediticia, conforme con las funciones que le asigne la ley. Según esa misma norma, al congreso también le corresponde dictar la ley que determine las funciones del Banco de la República y las normas con sujeción a las que el gobierno expedirá los estatutos del banco.

⁴⁵ Artículo 150. - Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...)

19. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: (...)

b) Regular el comercio exterior y señalar el régimen de cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República.

⁴⁶ Artículo 150. - Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...)

19. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: (...)

b) Regular el comercio exterior y señalar el régimen de cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República.

(...)

22 Expedir las leyes relacionadas con el banco de la República y con las funciones que le compete a la junta directiva.

⁴⁷ Artículo 371. El Banco de la República ejercerá las funciones de banca central. Estará organizado como persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, patrimonial y técnica, sujeto a un régimen legal propio.

Serán funciones básicas del Banco de la República: regular la moneda, los cambios internacionales y el crédito; emitir la moneda legal; administrar las reservas internacionales; ser prestamista de última instancia y banquero de los establecimientos de crédito; y servir como agente fiscal del gobierno. Todas ellas se ejercerán en coordinación con la política económica general.

El Banco rendirá al Congreso informe sobre la ejecución de las políticas a su cargo y sobre los demás asuntos que se le soliciten.

⁴⁸ Artículo 372. - La Junta Directiva del Banco de la República será la autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, conforme a las funciones que le asigne la ley. Tendrá a su cargo la dirección y ejecución de las funciones del Banco y estará conformada por siete miembros, entre ellos el Ministro de Hacienda, quien la presidirá. El Gerente del Banco será elegido por la junta directiva y será miembro de ella. Los cinco miembros restantes, de dedicación exclusiva, serán nombrados por el Presidente de la República para períodos prorrogables de cuatro años, reemplazados dos de ellos, cada cuatro años. Los miembros de la junta directiva representarán exclusivamente el interés de la Nación.

La Corte Constitucional al referirse a las competencias en materia cambiaria⁴⁹, en especial, al pronunciarse sobre las leyes marco, dijo⁵⁰:

“5.1 Leyes marco en materia cambiaria: Por lo que concierne al problema jurídico que plantea a la Corte la presente demanda, es necesario decir que la técnica de las leyes generales o leyes marco fue expresamente prevista por el constituyente para la regulación del régimen de cambios internacionales (régimen cambiario) (C.P. Art.150 numeral 19, literal). Sin embargo, en lo que concierne al régimen cambiario, las leyes marco tienen connotaciones especiales, puesto que aquí la potestad regulatoria no se comparte únicamente entre el legislativo y el ejecutivo, sino que también involucra facultades de esta naturaleza, constitucionalmente reconocidas al Banco de la República. Por esta razón, el literal b) del numeral 19 del artículo 150 superior indica que al Congreso de la República le corresponde ‘dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para... señalar el régimen de cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República’. Por su parte, el artículo 371 de la Carta indica que será función del Banco de la ‘regular los cambios internacionales’. (sic)

Nótese cómo en materia cambiaria las facultades legislativas generales coexisten con las reguladoras del ejecutivo, que deben ejercerse ‘en concordancia’ con las funciones también regulatorias asignadas en la materia al Banco emisor. En efecto, en armonía con lo prescrito en el artículo 150 superior, el canon 371 *ibídem* asigna a este Banco la función básica de regular ‘los cambios internacionales’, ... ‘en coordinación con la política económica general’.

Así pues, dado que las facultades legislativas del Congreso de la República en materia cambiaria deben ejercerse exclusivamente para la expedición de leyes marco, en ejercicio de las mismas no puede ‘sustituir a dicho ente en el ejercicio concreto de sus atribuciones como autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, o dictar disposiciones específicamente destinadas a regular casos concretos, ya que al actuar de esa manera el legislador abandona su función propia —la de expedir normas generales y abstractas a las cuales debe sujetarse el Banco— y asume la de un órgano distinto al cual la Carta Política ha querido confiar la decisión en las aludidas materias de dirección económica.’⁵¹

Sobre esta competencia regulatoria tripartita en materia de régimen cambiario, ya la jurisprudencia había explicado lo siguiente.

‘8. La Constitución Política de 1991 estableció dos principios sobre la regulación de los cambios internacionales: en primer lugar, conservó la figura de la ley marco a la cual denomina ley general (C.P. arts. 150, numeral 19, literal b) y, en segundo lugar, asignó simultáneamente a la Junta Directiva del Banco de la República la calidad de autoridad cambiaria, conforme a las funciones que le asigne la ley (C.P., arts. 371 y 372).⁵² Es necesario indicar que si bien el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución de 1991 no le asigna expresamente al Presidente de la República la función de señalar el régimen cambiario, esta función está contemplada en el artículo 150, numeral 19, literal b) de la Carta.

‘De esta manera, la Constitución de 1991 distribuyó las funciones que deben cumplir las tres autoridades encargadas ahora de la regulación cambiaria, como se observa en las disposiciones que se citan en seguida:

⁴⁹ Conviene recordar que el régimen de inversión de capitales hace parte de la regulación cambiaria.

⁵⁰ Sentencia C -140 de 2007. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

⁵¹ Sentencia C-489 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo

⁵² Para la expedición del régimen cambiario la Constitución de 1991 consagró una participación tripartita: el Congreso, el Gobierno y la Junta Directiva del Banco de la República. Sobre este asunto ver, por ejemplo, la sentencia C-564 de 2000, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

‘De conformidad con el literal b) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución, corresponde al Congreso de la República por medio de las también llamadas ‘ley marco’, ‘dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: (...) b) Regular el comercio exterior y señalar el cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República’. Igualmente le compete, mediante ley ordinaria, ‘Determinar la moneda legal, la convertibilidad y el alcance de su poder liberatorio, y arreglar el sistema de pesas y medidas’ (C.P., art. 150-13), y ‘Expedir las leyes relacionadas con el Banco de la República y con las funciones que compete desempeñar a su Junta Directiva’ (C.P., art. 150-22). En el artículo 371 le asigna al Banco de la República, entre otras, las funciones de regulación de la moneda, de los cambios internacionales y del crédito, la emisión de la moneda legal y la administración de las reservas internacionales, las cuales ejercerá en coordinación con la política económica general. Así mismo, en el artículo 372 le otorga a la Junta Directiva del Banco de la República el carácter de autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, conforme a las funciones que le asigne la ley; señala también este artículo que el Congreso dictará la ley a la cual deberá ceñirse el Banco de la República para el ejercicio de sus funciones y las normas con sujeción a las cuales el Gobierno expedirá los estatutos del Banco en los que se determinen, entre otros aspectos, las reglas para la constitución de reservas, entre ellas las de estabilización cambiaria y monetaria, y el destino de los excedentes de sus utilidades.’⁵³”

En ese contexto, la responsabilidad para fijar el régimen de cambios internacionales está a cargo de tres autoridades: El Congreso de la República, que expide la ley marco sobre el régimen de cambios internacionales. El Gobierno Nacional, que debe dictar el decreto que desarrolla la ley marco y **“señalar el régimen de cambios internacionales, en concordancia de las funciones que la Constitución consagra para la junta directiva del Banco de la República”**. Y la Junta Directiva del Banco de la República, que **regula los cambios internacionales**, con sujeción a la política económica general.

Ahora bien, la Ley 9ª del 17 de enero de 1991⁵⁴, marco en materia de cambios internacionales, estableció el ámbito de competencia de la regulación cambiaria y definió las operaciones sujetas a dicho régimen. Precisamente, el artículo 15 de esa ley dice que el **régimen general de la inversión de capitales del exterior** (que es el que interesa) y de las inversiones colombianas en el exterior será fijado por el Gobierno Nacional y que, en desarrollo de esa función, el gobierno debe señalar las modalidades, la destinación, la forma de aprobación y las condiciones generales de tales inversiones.

Luego, en cumplimiento del numeral 22 del artículo 150 C.P., el congreso expidió la Ley 31 de 1992⁵⁵. El artículo 16, literal h), de esa ley determinó que a la Junta Directiva del Banco de la República le corresponde ejercer las funciones

⁵³ Sentencia C-781 de 2001, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁵⁴ Esa ley se profirió antes de que entrara en vigencia la Constitución de 1991. Sin embargo, se mantuvo vigente y, en los términos del artículo 150, numeral 19, literal b), se acogió como la ley marco en materia de cambios internacionales.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-781 de 2001, al referirse a la Ley 9ª de 1991 dijo:

“7. La Ley 9ª de 1991 fue la primera ley marco en materia de cambios internacionales, aprobada en desarrollo del artículo 76 numeral 22 de la Constitución anterior. A pesar de la existencia desde 1968 de los preceptos constitucionales, la regulación cambiaria la ejerció la Junta Monetaria hasta 1991, en aplicación del decreto 444 de 1967 y por ausencia de la ley marco que desarrollara esta materia.

8. La Constitución Política de 1991 estableció dos principios sobre la regulación de los cambios internacionales: en primer lugar, conservó la figura de la ley marco a la cual denomina ley general (C.P. arts. 150, numeral 19, literal b) y, en segundo lugar, asignó simultáneamente a la Junta Directiva del Banco de la República la calidad de autoridad cambiaria, conforme a las funciones que le asigne la ley (C.P., arts. 371 y 372).⁵⁴ Es necesario indicar que si bien el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución de 1991 no le asigna expresamente al Presidente de la República la función de señalar el régimen cambiario, esta función está contemplada en el artículo 150, numeral 19, literal b) de la Carta.”

⁵⁵ Por la cual se dictan las normas a las que deberá sujetarse el Banco de la República para el ejercicio de sus funciones, el Gobierno para señalar el régimen de cambio internacional, para la expedición de los Estatutos del Banco y para el ejercicio de las funciones de inspección, vigilancia y control del mismo, se determinan las entidades a las cuales pasarán los Fondos de Fomento que administra el Banco y se dictan otras disposiciones.

de regulación cambiaria previstas en los artículos 3° (parágrafo 1°) 5° a 13, 16, 22, 27, 28 y 31 de la Ley 9ª de 1991. Con todo, el parágrafo 1° del artículo 16 establece que: *“Las funciones previstas en este artículo se ejercerán por la Junta Directiva del Banco de la República sin perjuicio de las atribuidas por la Constitución y la ley al Gobierno Nacional.”* Y el artículo 59 de esa ley transfirió al Gobierno Nacional las funciones que antes estaban atribuidas a la junta monetaria y le otorgó, entre otras, las funciones relacionadas con el régimen de inversiones extranjeras.

El Gobierno Nacional, por medio del Decreto 1735 del 2 de septiembre 1993, —en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial de las que le confirió el artículo 59 de la Ley 31 de 1992, y conforme con los principios previstos en la Ley 9ª de 1991— desarrolló la ley marco y señaló el régimen de cambios internacionales. En lo pertinente, esa norma señaló que las inversiones de capital del exterior son operaciones de cambio internacional.

La Junta Directiva del Banco de la República, por su parte, por medio de la Resolución Externa 21 del 2 de septiembre de 1993, —en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial de las que le confieren los artículos 371 y 372 C.P., 16, literales h) e i), de la Ley 31 de 1992 y en concordancia con el Decreto 1735 de 1993— reguló el régimen de cambios internacionales⁵⁶.

Luego, mediante la Resolución Externa 8 del 5 de mayo 2000, la Junta Directiva del Banco de la República compendió el régimen de cambios internacionales. En lo que interesa, los artículos 30 a 37 incluyeron las inversiones de capital del exterior como operaciones sujetas al régimen cambiario, cuyo registro corresponde al Banco de la República, de acuerdo con la reglamentación que la misma entidad debe expedir.

Ahora bien, el Gobierno Nacional —en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial de las que le confieren los artículos 189, numeral 11, C.P., 15 de la Ley 9ª de 1991 y 59 de la Ley 31 de 1992 y oído el concepto del CONPES— dictó el Decreto 2080 de 2000, que consagra el estatuto de inversiones internacionales.

2.2 Conclusiones generales frente a la regulación del régimen cambiario

Del anterior repaso normativo, la Sala extrae las siguientes conclusiones:

2.2.1 Según la Constitución, la regulación del régimen de cambios internacionales corresponde de manera concurrente al Congreso de la República, al Gobierno Nacional y a la Junta Directiva del Banco de la República, así:

a) Al congreso, le corresponde expedir la ley marco en la que se definen los objetivos y criterios para que el gobierno señale el régimen de cambios internacionales. La regulación de los cambios internacionales está hoy prevista en la Ley 9ª de 1991.

b) El gobierno expide la norma que desarrolla la ley marco y **señala el régimen de cambios internacionales, en concordancia con las funciones que cumple la junta directiva del Banco de la República.** Para el efecto, el gobierno expidió el Decreto 1735 de 1993, que señala el régimen de cambios internacionales.

c) La Junta Directiva del Banco de la República regula el régimen cambiario, con sujeción a la política económica general. La potestad de regulación está prevista hoy en la Resolución Externa 8 de 2000 y las modificaciones posteriores.

2.2.2. La regulación de las inversiones extranjeras —como una modalidad de operación de cambio— corresponde al Gobierno Nacional. Esa regulación está hoy prevista en el Decreto 2080 de 2000 y las modificaciones que después se han incluido.

⁵⁶ El Decreto 4800 del diciembre de 2010 (publicado en el Diario Oficial en el Diario Oficial 47.937 de la misma fecha) se incluyeron ciertas modificaciones al Decreto 2080 de 2000. La Sala no hará ninguna mención a las modificaciones incluidas por el Decreto 4800 porque son posteriores a la demanda que da lugar a la demanda que da lugar a esta sentencia.

2.2.3. Al Banco de la República le corresponde llevar el registro de las inversiones extranjeras. Tanto la Resolución Externa 8 de 2000 como el Decreto 2080 de 2000 prevén que la función de registro se debe cumplir conforme con las reglas que fije el propio Banco de la República. El Banco de la República, por medio de circulares externas, fija las reglas que orientan el registro de las inversiones exteriores.

2.3 Caso concreto

En el *sub lite*, se repite, el actor alegó que el Banco de la República interpretó de manera errónea los artículos 3° del Decreto 2080 de 2000, 25 y 1226 del C. Co. De esa interpretación el actor pretende derivar la falta de competencia del Banco de la República para dictar el acto acusado.

Para el efecto, la Sala se referirá al alcance del Decreto 2080 de 2000 y lo confrontará con el acto parcialmente demandado.

Como quedó visto, el Gobierno Nacional, por medio del Decreto 2080 de 2000, expidió el régimen general de inversiones de capital exterior en Colombia. El artículo 1°⁵⁷ de ese decreto prevé que la inversión extranjera en Colombia es la inversión de capital del exterior en el territorio colombiano, incluidas las zonas francas, por parte de personas no residentes, y las inversiones realizadas en el extranjero, por un residente en el país⁵⁸.

El artículo 3°⁵⁹ ib., por su parte, prevé que son inversiones de capital la inversión portafolio y la inversión directa. La inversión de portafolio incluye la inversión en acciones, bonos obligatoriamente convertibles en acciones y otros

⁵⁷ ARTÍCULO 1o. RÉGIMEN DE INVERSIONES INTERNACIONALES. El presente decreto constituye el Régimen de Inversiones Internacionales del país y regula en su integridad el régimen de inversiones de capital del exterior en el país y el régimen de las inversiones colombianas en el exterior.

Todas las disposiciones en materia de inversiones internacionales deberán ceñirse a las prescripciones contenidas en este decreto, sin perjuicio de lo pactado en los tratados o convenios internacionales vigentes.

En consecuencia, se consideran como inversiones internacionales sujetas al presente decreto:

- a) Las inversiones de capital del exterior en territorio colombiano incluidas las zonas francas colombianas, por parte de personas no residentes en Colombia, y
- b) Las inversiones realizadas por un residente del país en el extranjero o en zona franca colombiana.

Se entiende por residente lo establecido en el artículo 2° del Decreto 1735 de 1993 y los demás que lo modifiquen o adicionen.

⁵⁸ En los términos del artículo 2° del Decreto 1735 de 1993, “**se consideran residentes** todas las personas naturales que habitan en el territorio nacional. Así mismo se consideran residentes las entidades de derecho público, las personas jurídicas, incluidas las entidades sin ánimo de lucro, que tengan domicilio en Colombia y las sucursales establecidas en el país de sociedades extranjeras.

Se consideran como no residentes las personas naturales que no habitan dentro del territorio nacional, y las personas jurídicas, incluidas las entidades sin ánimo de lucro que no tengan domicilio dentro del territorio nacional. Tampoco se consideran residentes los extranjeros cuya permanencia en el territorio nacional no exceda de seis meses continuos o discontinuos en un período de doce meses.” (Se destaca).

⁵⁹ La norma vigente al momento en que se expidió el acto aquí acusado disponía:

“ARTÍCULO 3o. DEFINICIONES SOBRE INVERSIONES DE CAPITAL DEL EXTERIOR. Son inversiones de capital del exterior la inversión directa y la inversión de portafolio.

a) Se considera inversión directa:

- i) La adquisición de participaciones, acciones, cuotas sociales, aportes representativos del capital de una empresa o bonos obligatoriamente convertibles en acciones,

valores inscritos en el registro nacional de valores, de acuerdo con lo establecido el título III, capítulo tercero del Decreto 2080 de 2000.

En lo que interesa para resolver el caso concreto, se considera inversión directa la adquisición de derechos en patrimonios autónomos, constituidos mediante contrato de fiducia mercantil, bien sea como medio para desarrollar una empresa o para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén inscritas en el registro nacional de valores e intermediarios.

Las inversiones de capital extranjero, según el artículo 8° del Decreto 2080 de 2000, deben registrarse en el Banco de la República, ***“de acuerdo con el procedimiento que establezca dicha entidad”*** (se destaca). Para el caso de las inversiones extranjeras en derechos fiduciarios, el literal c), ordinal 4°, del artículo 8° prevé que:

“c) Las inversiones directas en otras modalidades distintas de las señaladas en los literales anteriores se registrarán una vez que se presente la solicitud correspondiente y se acredite el cumplimiento de los requisitos señalados en este decreto y en la reglamentación del Banco de la República. La solicitud deberá presentarse dentro de un plazo de tres (3) meses contados a partir de:

(...)

iv) La fecha de presentación de la declaración de cambio correspondiente a su canalización a través del mercado cambiario en el caso de inversiones en divisas destinadas a:

La adquisición de derechos en patrimonios autónomos constituidos mediante contrato de fiducia mercantil de que trata el presente decreto.”

Para cumplir con la función de registro, el Banco de la República expide actos administrativos de contenido general y abstracto que definen la reglamentación a que deben sujetarse los inversionistas extranjeros. Para el efecto, expide circulares reglamentarias externas que definen la forma en que deben registrarse tales inversiones.

ii) <Ordinal modificado por el artículo 1 del Decreto 1844 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> *La adquisición de derechos en patrimonios autónomos constituidos mediante contrato de fiducia mercantil bien sea como medio para desarrollar una empresa o para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén registradas en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.*

iii) *la adquisición de inmuebles, así como títulos de participación emitidos como resultado de un proceso de titularización inmobiliaria de un inmueble o de proyectos de construcción o a través de fondos inmobiliarios previstos en las normas legales pertinentes, ya sea por medio de oferta pública o privada,*

iv) *los aportes que realice el inversionista mediante actos o contratos, tales como los de colaboración, concesión, servicios de administración, licencia o aquellos que impliquen transferencia de tecnología, cuando ello no represente una participación en una sociedad y las rentas que genere la inversión para su titular dependan de las utilidades de la empresa;*

v) <Ordinal adicionado por el artículo 2 del Decreto 1844 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> *Inversiones suplementarias al capital asignado de las sucursales.*

b) *Se considera inversión de portafolio la inversión en acciones, bonos obligatoriamente convertibles en acciones y otros valores inscritos en el registro nacional de valores, de acuerdo con lo establecido en el título III, capítulo III de este decreto.*

PARÁGRAFO 1o. *No constituyen inversión extranjera los créditos y operaciones que impliquen endeudamiento. Constituye infracción cambiaria la realización por residentes en el país de operaciones de endeudamiento externo con divisas que hayan sido declaradas como inversión extranjera.*

PARÁGRAFO 2o. *Para efectos del presente decreto se entiende por empresa lo previsto en el artículo 25 del Código de Comercio, así como las entidades sin ánimo de lucro y las entidades de naturaleza cooperativa.*

PARÁGRAFO 3o. *<Parágrafo adicionado por el artículo 3 del Decreto 1844 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Las empresas a que hace referencia el ordinal ii) del literal a) del presente artículo podrán inscribirse posteriormente en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, de acuerdo con las disposiciones correspondientes. En el evento en que las empresas en donde haya invertido el patrimonio autónomo se inscriban en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, aquel deberá comenzar a ser administrado como un fondo de capital extranjero y dar cumplimiento a lo dispuesto en el Capítulo III del título III del Decreto 2080 de 2000.”*

Siendo así, el Banco de la República sí tiene competencia para reglamentar el registro de las inversiones internacionales. En todo caso, el ejercicio de dicha competencia debe sujetarse a la Constitución y al régimen general de inversiones de capital del exterior, que fijó el Gobierno Nacional en el Decreto 2080 de 2000 y en las modificaciones que se han venido introduciendo.

Se repite, las inversiones extranjeras derivadas de la adquisición de derechos fiduciarios está prevista en el ordinal ii) del literal a) del artículo 3° del Decreto 2080 de 2000, que es la norma cuya interpretación errónea invocó el actor. Ese ordinal fue modificado por el artículo 1° del Decreto 1844 de 2003 y la modificación, en su momento, fue sugerida al CONPES por el Departamento de Planeación Nacional, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el propio Banco de la República. El CONPES, según el Decreto 2348 de 1993⁶⁰ —que finalmente fue derogado por el artículo 4° del Decreto 1801 de 2007⁶¹—, debía formular recomendaciones al gobierno, antes de que se reformara el régimen de inversiones internacionales.

En efecto, el CONPES, en el documento 3221 de 2003, dejó plasmada la recomendación al Gobierno Nacional, en el siguiente sentido:

“La actual legislación sobre inversiones internacionales establece como definición de inversión extranjera la adquisición de derechos en patrimonios autónomos constituidos mediante contrato de fiducia mercantil como medio para desarrollar una empresa. Esta disposición tiene como objetivo permitir a los inversionistas extranjeros utilizar la fiducia para administrar los recursos durante la etapa anterior a la constitución de la empresa receptora de la inversión⁶².

Teniendo en cuenta que los inversionistas extranjeros que deseen adquirir, administrar y enajenar participaciones de empresas que no están inscritas en el Registro nacional de Valores e Intermediarios, no cuenta con un mecanismo flexible para hacerlo; este documento propone ampliar la definición de inversión de capital exterior y permitir la utilización de forma permanente de los servicios fiduciarios mercantiles para desarrollar este tipo de inversión. Específicamente se trata de la posibilidad de utilizar los contratos de fiducia mercantil para canalizar recursos de capital del exterior a Colombia y como un mecanismo de administración de recursos en forma permanente.”

⁶⁰ Los artículos 1° y 2° de ese decreto disponían:

ARTÍCULO 1o. El régimen general de inversión de capitales del exterior en el país, de las inversiones colombianas en el exterior y las reformas al régimen de inversiones internacionales, se fijará mediante Decreto suscrito por el Director del Departamento Nacional de Planeación, los ministros y directores de departamento administrativo correspondientes, dependiendo de la naturaleza de la disposición adoptada, previo estudio y recomendaciones que sobre el particular efectúe el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes.

ARTÍCULO 2o. Para los efectos previstos en el artículo anterior, el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes, contará con la asesoría y recomendaciones del Departamento Nacional de Planeación de acuerdo con las funciones asignadas por la Ley y en especial por el Decreto 2167 de 1992.

⁶¹ El Decreto 1801 de 2007 modificó el Régimen General de Inversiones de Capital del exterior en Colombia. El artículo 4° derogó expresamente el Decreto 2348 de 1993.

⁶² El caso más común es cuando se establece de forma temporal un patrimonio autónomo con recurso de capital del exterior cuyo objeto es la participación en procesos de licitaciones. La fiduciaria tiene, con fundamento en el contrato de fiducia, la obligación de participar en la licitación para la adjudicación del contrato. En el momento en que éste se adjudica, se cumple el objeto de la fiducia y ésta se cancela. Si el inversionista es el adjudicatario de la licitación, posteriormente constituirá una empresa receptora de la inversión.

Como se ve, la regla prevista el ordinal ii) del literal a) del artículo 3° del Decreto 2080 de 2000 buscaba permitir la adquisición de derechos fiduciarios durante la etapa previa a la constitución de la empresa. Esto es, la finalidad de la norma estaba dirigida a que los inversionistas extranjeros utilizaran la fiducia mercantil para administrar los recursos durante la etapa anterior **a la constitución de la empresa receptora de la inversión**. Finalmente, la recomendación fue incorporada por el Decreto 1844 de 2003.

En el aparte parcialmente demandado, sin embargo, el Banco de la República disponía que la inversión extranjera derivada de la adquisición de derechos fiduciarios **“solo podrá ser sujeta de registro cuando se utilice como mecanismo transitorio previo a la constitución de una sociedad”**. Esto es, mientras que el régimen general de inversiones extranjeras dispone que la adquisición de derechos fiduciarios por parte de inversionistas extranjeros se registrará ante el Banco de la República cuando sea un medio previo a la constitución de una **empresa**, la norma parcialmente demandada condiciona el registro al hecho de que se utilice como medio previo a la constitución de una **sociedad**.

Para la Sala, en efecto, la norma parcialmente demandada desconoce que la empresa, según el artículo 25 C. Co., es toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Actividad que se realiza, generalmente, por medio de establecimientos de comercio. Mientras que el artículo 98 ib.⁶³ define la sociedad como el contrato en el que dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.

La norma parcialmente demandada no podía limitar el registro de la adquisición de derechos fiduciarios —como modalidad de inversión extranjera— a los casos en que se utilizara como medio previo para constituir una **sociedad**, pues lo cierto es que el régimen de inversiones extranjeras (Decreto 2080 de 2000) aludía expresamente a que ese tipo de inversiones debían utilizarse como medio previo para la constitución de una **empresa**.

Sin duda, el acto demandado modificó las condiciones para la adquisición de derechos fiduciarios por parte de inversionistas extranjeros. Esto es, el Banco de la República interpretó erróneamente el ordinal ii) del literal a) del artículo 3° del Decreto 2080 de 2000 y expidió una regla de registro que limitaba las inversiones de esa naturaleza.

En otras palabras, aunque la modalidad de inversión siguiera siendo la misma (la adquisición de derechos fiduciarios), la regla de registro limitaba la inversión extranjera, en cuanto a que disponía que se registraba siempre que se utilizara como medio previo para constituir una sociedad, no una empresa.

En materia de inversiones extranjeras, se insiste, las competencias del banco y del gobierno no son excluyentes, pues se ejercen de manera armónica y concurrente para regular el régimen de cambios internacionales. En lo concerniente a las inversiones extranjeras, sin embargo, la función de registro que cumple el Banco de la República debe sujetarse al Decreto 2080 de 2000.

El Banco de la República, entonces, estaba en la obligación de registrar la adquisición de derechos fiduciarios por parte de inversionistas extranjeros, siempre que se acreditara que tales derechos se adquirieron como medio para desarrollar una **empresa**, pues esa era la única condición prevista por la norma vigente al momento en que se expidió el acto parcialmente demandado (el ordinal ii) del literal a) del artículo 3° del Decreto 2080 de 2000).

⁶³ “ARTÍCULO 98. Por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.

La sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados.”

Por igual, es ilustrativa la definición del contrato de sociedad que trae el DRAE: Pacto o convenio, oral o escrito, entre partes que se obligan sobre materia o cosa determinada, y a cuyo cumplimiento pueden ser compelidas.

En esas condiciones sería del caso declarar la nulidad de la norma parcialmente demandada. Empero, sólo para efectos de que la norma sobre el registro de ese tipo de inversión tenga efectos prácticos y para preservar la coherencia de los demás supuestos que prevé la norma se declarara ajustada a derecho la expresión demandada, siempre que se entienda así: “*La inversión extranjera directa de que trata el artículo 3, literal a), ordinal ii) del Decreto 2080 de 2000, solo podrá ser sujeta de registro cuando se utilice como mecanismo transitorio previo a la constitución de una empresa o para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén registradas en el Registro Nacional de Valores y Emisores.*”

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

DECLÁRASE AJUSTADA A DERECHO la expresión demandada —prevista en el literal a), numeral 1°, del punto 7.2.3. del manual de cambios internacionales, establecido por la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del 22 de junio de 2007—, siempre que se entienda así: “*La inversión extranjera directa de que trata el artículo 3, literal a), ordinal ii) del Decreto 2080 de 2000, solo podrá ser sujeta de registro cuando se utilice como mecanismo transitorio previo a la constitución de una empresa o para la compra, venta y administración de participaciones en empresas que no estén registradas en el Registro Nacional de Valores y Emisores.*”

Cópiese, notifíquese y 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 Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	18245	Fecha:	26-01-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	William Giraldo Giraldo		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Es jurídicamente viable que el Ministerio de Comercio Industria y Turismo niegue la inscripción a la demandante, como Sociedad de Comercialización Internacional?

TESIS

Sí, la demandante (C.I. Itochu Colombia S.A.) no cumple con la calificación de sociedad mixta y por tanto no puede acceder a la inscripción como sociedad comercializadora internacional; y que el hecho que el Ministerio de Comercio Industria y Turismo no haya realizado una publicación oficial de su interpretación jurídica, no se considera la violación de ningún derecho.

Ubicación Pág.(s):	3	4	8	12	13							
---------------------------	----------	----------	----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 67 de 1979.	Decreto 2080 de 2000.	Decreto 1740 de 1994.	Decisión 291 de 1991.	
-----------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	--

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	1	2	6									
---------------------------	----------	----------	----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

EXPORTACIONES – Requisitos para obtener incentivos / SOCIEDADES NACIONALES O MIXTAS – Pueden obtener incentivos especial cuando comercializan productos colombianos al exterior

Se observa que la Ley 67 de 1979 estableció las normas generales a las que debe sujetarse el Gobierno Nacional para fomentar las exportaciones mediante las sociedades de comercialización internacional. La norma indicó que el Gobierno Nacional podrá otorgar incentivos especiales a las sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización de productos colombianos en el exterior. Que para disfrutar de estos incentivos especiales, además de los requisitos generales fijados por el Código de Comercio y demás normas comunes sobre la materia, las sociedades de comercialización internacional deberán satisfacer las condiciones específicas que sobre su constitución, funcionamiento y régimen de inspección y vigilancia establezca el Gobierno Nacional.

FUENTE FORMAL: LEY 67 DE 1979

SOCIEDAD DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL – Requisitos para obtener el registro ante el Ministerio de Comercio Industria y Turismo. No lo es una sociedad extranjera / SOCIEDAD NACIONAL O MIXTA – No existe concepto en la Ley 67 de 1979 y el Decreto 1740 de 1994, se aplica el artículo 13 del Decreto 2080 del 2000 que remite a las definiciones contenidas en la Decisión 291 de 1991 del Acuerdo de Cartagena / VACIO NORMATIVO – Aplicación de leyes que traten el asunto que no está reglado en la materia en estudio / ACUERDO DE CARTAGENA – Tiene aplicación en nuestro ordenamiento jurídico / BENEFICIO DE EXPORTACION – No tiene aplicación en sociedades que no son nacionales o mixtas

De lo anterior se observa que para obtener la inscripción en el registro del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como una sociedad de comercialización internacional para el año 2003, se debían cumplir los siguientes requisitos: Ser una sociedad nacional o mixta. Tener como objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas. Tratarse de una persona jurídica constituida en alguna de las formas establecidas en el Código de Comercio. Presentación de estudios de mercado que incorporen su plan exportador, de conformidad con lo que establezca el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Manifestación del representante legal de la persona jurídica sobre la inexistencia de sanciones tributarias, aduaneras, cambiarias o de comercio exterior, durante los cinco años anteriores a la presentación de la solicitud. En cuanto al primer requisito, es preciso aclarar lo que se entiende por sociedad nacional, dado que para la actora, este término se debe establecer conforme a la definición que trae el artículo 469 del Código de Comercio, mientras que para la demandada, se debe tener en cuenta la que dispone la Decisión 291 de 1991, por remisión que ordena el Decreto 2080 de 2000. Sin embargo, al verificarse la Ley 67 de 1979 y el Decreto 1740 de 1994, se encuentra que no existe, para el caso específico de las sociedades de comercialización internacional, una norma que defina el término de sociedades nacionales y mixtas, contenido en dichas disposiciones legales. La Sala observa que sobre estos conceptos, el artículo 13 del Decreto 2080 del 2000 remite a las definiciones contenidas en la Decisión 291 de 1991 del Acuerdo de Cartagena. En consecuencia, se debe entender por sociedad nacional y mixta las que se encuentren comprendidas en las definiciones que trae la Decisión 291 de 1991 del Acuerdo de Cartagena por remisión del Decreto 2080 de 2000. Además, la Decisión 291 de 1991, al proferirse en el marco del Acuerdo de Cartagena, es de plena aplicación en nuestro ordenamiento. Así las cosas, teniendo en cuenta la definición contemplada en la Decisión 291 de 1991, se observa que en los antecedentes administrativos obra el formulario de solicitud de inscripción en el registro de sociedades de comercialización internacional, en el que C.I. Itochu Colombia S.A. manifestó que tiene un 99% de capital extranjero, por ende, no puede ser considerada ni como una sociedad nacional ni tampoco como mixta, siendo procedente el rechazo de la inscripción solicitada.

FUENTE FORMAL: LEY 153 DE 1887 – ARTICULO 8 / DECISION 291 DE 1991

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

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

Radicación número: 11001-03-24-000-2004-00258-01(18245)

Actor: C.I. ITOCHU COLOMBIA S.A.

Demandado: MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO

FALLO

Se decide, en única instancia⁶⁴, la demanda que, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, interpuso la sociedad C.I. Itochu Colombia S.A.

I) ANTECEDENTES

El 24 de octubre de 2003, la compañía C.I. Itochu Colombia S.A. solicitó la inscripción como “*sociedad de comercialización Internacional*” ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo – Grupo de Zonas Francas y Comercializadoras Internacionales.

Mediante comunicación No. 2-2003-052955 del 6 de noviembre de 2003, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo negó la solicitud de inscripción.

Frente al anterior acto administrativo, la sociedad interpuso el recurso de reposición y en subsidio el de apelación, que fueron resueltos mediante la Resolución No. 00003 del 15 de enero de 2004, y la Resolución No. 0059 del 19 de febrero de 2004, respectivamente, confirmando el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, C.I. Itochu Colombia S.A., solicitó:

“Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos respectivamente por la “Subdirectora de Instrumentos de Promoción de Exportaciones” y por el “Director de Comercio Exterior” del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo:

a. El acto calendarado el 6 de noviembre de 2003 (No. de radicación 2-2003-052955 y No. de referencia 1- 2003-056179), a través del cual la Subdirectora de Instrumentos de Promoción de Exportaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se abstuvo de registrar a C.I. ITOCHU COLOMBIA S.A. como “Sociedad Comercializadora Internacional”.

b. La Resolución No. 00003 del 15 de enero de 2004, por medio de la cual esa misma servidora resolvió un recurso de reposición interpuesto por C.I. ITOCHU COLOMBIA S.A. contra el acto indicado en el punto anterior.

⁶⁴ De conformidad con el artículo 128 del Código Contencioso Administrativo, corresponde al Consejo de Estado conocer en única instancia, los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho que carezcan de cuantía, en los cuales se controviertan actos administrativos expedidos por autoridades del orden nacional.

Según el Acuerdo 58 de 1999, Reglamento del Consejo de Estado, le corresponde conocer a la Sección Cuarta de aquellos negocios relacionados con actos expedidos por el Ministerio de Comercio Exterior, hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (art.13).

c. La Resolución No. 0059 del 19 de febrero de 2004 por medio de la cual se resolvió un recurso de apelación interpuesto subsidiariamente por C.I. ITOCHU COLOMBIA S.A. contra el acto administrativo indicado en el punto a. y se declaró agotada la vía gubernativa”

Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad derivada de la anterior pretensión, se ordene a la NACIÓN representada por el MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO, registrar a C.I. Itochu Colombia S.A. como “Sociedad Comercializadora Internacional”, restableciéndosele así a ésta sus derechos constitucionales y legales conculcados por medio de los actos administrativos aquí demandados.”

Como normas violadas y concepto de la violación dijo:

Violación del artículo 1º del Decreto 093 de 2003.

Sostuvo que de conformidad con el artículo 1º del Decreto 93 de 2003, en concordancia con el artículo 1º del Decreto 1740 de 1994 y de la Ley 67 de 1979, las sociedades de comercialización internacional son aquellas de naturaleza nacional o mixta, que tengan por objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, con inscripción vigente en el registro de Comercializadoras Internacionales del Ministerio de Comercio Exterior hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Manifestó que para obtener la calidad de sociedad comercializadora internacional, además de tener un objeto social específico, debe tratarse de una sociedad nacional o mixta, conceptos éstos cuya determinación debe efectuarse con base en criterios o elementos de juicio normativos que sean compatibles con el artículo 1º del Decreto 93 de 2003.

Señaló que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo aplicó conceptos ajenos que no son compatibles con la referida norma, dado que tuvo en cuenta disposiciones relativas a la inversión extranjera, y no las normas reguladoras del estímulo a las exportaciones.

Artículo 469 del Código de Comercio.

Adujo que de conformidad con el artículo 469 del Código de Comercio, las sociedades extranjeras son aquellas constituidas conforme a la ley de otro país y con domicilio principal en el exterior, por tanto, son nacionales las constituidas bajo la ley colombiana y con domicilio principal en el país.

Que la anterior se constituye en la regla general para determinar la nacionalidad de una sociedad, cuyos elementos estructurales son la ley de constitución y el domicilio principal de la sociedad.

Señaló que el Ministerio, para determinar si era una sociedad nacional o extranjera, debió aplicar el artículo 469 del Código de Comercio (regla general) y no el artículo 1º de la Decisión 291 de 1991, máxime cuando la legislación distingue entre sociedad (art. 98 Código de Comercio) y empresa (art. 25 Código de Comercio), siendo la primera una persona jurídica, un sujeto de derechos y obligaciones, y la segunda, tan sólo una actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración, custodia de bienes o prestación de servicios, y agregó, que la anterior precisión se debe tener en cuenta cuando se restringen o limitan derechos constitucionales, evento en el que los criterios y definiciones legales deben aplicarse con mayor rigor y taxatividad.

Artículo 1º de la Decisión 291 de 1991, expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Indicó que el artículo 1º de la Decisión 291 de 1991, interpretado y aplicado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, define como empresa nacional la constituida en el país receptor y cuyo capital pertenezca en más del 80% a inversionistas nacionales, siempre que, a juicio del organismo nacional competente, esa proporción se refleje en la dirección técnica, financiera, administrativa y comercial de la empresa.

Que, respecto de la sociedad extranjera, señaló que es aquella constituida o establecida en el país receptor y cuyo capital perteneciente a inversionistas nacionales sea inferior al 51%, o cuando siendo superior, a juicio del

organismo nacional competente, ese porcentaje no se refleje en la dirección técnica, financiera, administrativa y comercial de la empresa.

Que el fundamento normativo para negar la inscripción de la sociedad es la citada norma supracional, que se aplica con base en el Concepto Jurídico No. OJ 1214 del 12 de agosto de 2003, emitido por la Oficina Jurídica del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, según el cual, el significado del término “*empresa nacional*” es el contenido en la Decisión 291 de 1991. Este criterio es utilizado para la obtención del registro de las comercializadoras internacionales, pues el artículo 13 del Decreto 2080 de 2000 faculta a esta entidad para calificar a una empresa como nacional, mixta o extranjera.

Estimó que la Decisión 291 de 1991 determina la nacionalidad de una sociedad, con base en un criterio diametralmente opuesto al establecido por el artículo 469 del Código de Comercio, además, que lo establecido en la norma andina sólo es aplicable en las disposiciones sobre inversiones extranjeras.

Artículo 8º de la Ley 153 de 1887

Indicó que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo desconoce los alcances del artículo 8º de la Ley 153 de 1887 al aplicar una norma que no regula un caso semejante al incentivo de las exportaciones de bienes colombianos, y a pesar de que existe ley exactamente aplicable al presente caso, como es el artículo 469 de Código de Comercio.

Artículo 13 del Decreto 2080 de 2000

Señaló que resulta contrario a derecho aplicar analógicamente o de manera extensiva el artículo 13 del Decreto 2080 de 2000, para definir el concepto de sociedad nacional, que ya se encuentra definido por sustracción de materia en el artículo 469 del Código de Comercio, norma esta que por genérica, si armoniza dentro del contexto correspondiente al régimen de sociedades de comercialización internacional.

Artículo 83 de la Constitución Política.

Adujo que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo sólo vino aplicar el artículo 1º de la Decisión 291 de 1991, a partir de la emisión del referido concepto jurídico, es decir, unos días antes de que la sociedad solicitara la inscripción como comercializadora internacional.

Manifestó que la referida entidad no ha hecho pública esta interpretación, mediante la expedición de un acto administrativo de carácter general, como es el caso de una circular externa, y tampoco la ha dado a conocer en su página web.

Que la Decisión 291 de 1991 en esta materia no se venía aplicando, y por el contrario, se han registrado sociedades como comercializadoras internacionales sin importar la nacionalidad de sus asociados.

Consideró que la actuación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se traduce en: “*una alteración sensible de situaciones en cuya durabilidad podían legítimamente confiar los afectados*”, y en una violación a los derechos a la igualdad y a la seguridad jurídica, como resultado de la aplicación abrupta de la Decisión 291 de 1991.

Artículo 13 de la Constitución Política.

Afirmó que el cambio de interpretación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, no obedece a la protección de un interés público específico, sino a un intento por colmar un aparente vacío o laguna normativa, en razón de la ausencia de tipificación expresa del concepto de sociedad nacional.

Sostuvo que la nacionalidad de los accionistas de una sociedad anónima en nada afecta positiva o negativamente las exportaciones de un país, por lo cual, el fomento de las mismas tampoco puede servir de pretexto para el cambio de interpretación.

Advirtió que los actos acusados establecen una diferenciación injustificada entre sociedades con capital mayoritariamente extranjero y aquellas con capital nacional, ambas constituidas conforme a la ley colombiana y con domicilio en el país, desconociendo que, deben ser consideradas como nacionales, desde la óptica del artículo 469 del Código de Comercio.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Manifestó que el Gobierno Nacional, al proferir la normativa que regula el registro de las sociedades de comercialización internacional, tuvo como móviles, entre otros, considerar las exportaciones como motor de crecimiento de la economía y promover el empleo, adoptando estrategias para incrementar la diversificación de la oferta exportable, y creando instrumentos de fomento de las exportaciones.

Señaló que el Decreto 1740 de 1994, modificado por el artículo 10 del Decreto 93 de 2003, define a las sociedades de comercialización internacional, como sociedades nacionales y mixtas, y agregó, que a su vez, esas denominaciones se encuentran definidas en la Decisión 291 de 1991, norma de carácter supranacional y de estricto cumplimiento para el país.

Adujo que conforme con la Decisión 291 de 1991, la definición de una sociedad parte de la *“conformación del capital de la empresa, en otros términos, si el capital de la empresa supera el 80% de los inversionistas extranjeros, ésta dejara de denominarse nacional y podría definirse como mixta”*.

Indicó que se debe considerar como inversionista nacional, aquella persona natural o jurídica y el Estado mismo, así como otras personas jurídicas definidas en la legislación civil.

Manifestó que en virtud de los Decretos 2080 de 2000, 093 y 210 de 2003, se deben seguir ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, diferentes procesos de inscripción, que en últimas confluyen para la obtención de la calificación que se pretende, bien sea que se solicite el registro como sociedades de comercialización internacional o que las mismas sean calificadas como empresa nacional o mixta.

Precisó que las empresas que pretendan ser calificadas como nacionales o mixtas deben presentar la correspondiente solicitud ante la entidad, con el cumplimiento de los requisitos que para el efecto exijan las normas pertinentes, y de esta manera, en ejercicio de las facultades otorgadas por el Decreto 210 de 2003, proceda a inscribir al peticionario como sociedad de comercialización internacional o calificarla como empresa nacional o mixta, para que pueda ser objeto de los beneficios que la ley le otorga en cada caso.

Consideró, que desde el punto de vista de la hermenéutica jurídica, cuando coexistan normas que regulan la ritualidad o forma de un proceso, necesariamente, se deberá aplicar y prevalecerá la norma posterior, en ese sentido, si bien es cierto que el Decreto 1740 de 1994 exigía algunos requisitos que debían cumplirse por las sociedades para ser registradas como comercializadoras internacionales, al momento de proferirse el Decreto 93 de 2003, se establecieron otras exigencias que los administrados debían cumplir para obtener tal registro.

Que las diferencias entre una y otra norma se concretan en que mientras el Decreto 1740 de 1994 exigía que se tratara de una persona jurídica constituida en alguna de las forma establecidas en el Código de Comercio, el Decreto 93 de 2003 de manera expresa señaló que debían ser nacionales o mixtas.

Señaló que, al emitir el concepto jurídico, que sirvió de sustento jurídico de los actos acusados, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo le dio aplicación estricta al artículo 1º del Decreto 93 de 2003, pues en el se exige que la sociedad debe ser nacional o mixta, y ésta calidad es la que otorga el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, cuando procede a darle tal calificación. De esta manera, en la solicitud se debe precisar que cumple con los requisitos para ser definida como tal, ya que de no poseerse, la inscripción no sería procedente dentro del Registro de Comercializadoras.

Adujo que los actos demandados no infringieron el artículo 469 del Código de Comercio, toda vez que se aplicaron las normas concretas que regulan la materia, esto es, el Decreto 1740 de 1994 modificado por el Decreto 93 de 2003 y la Decisión 291 de 1991, las cuales se aplican preferentemente a las de carácter general.

Indicó que no se vulneró el artículo 8º de la Ley 153 de 1887, dado que los actos demandados no aplicaron la analogía, sino que dieron aplicación a normas concretas que regulan la inscripción en el Registro de Comercializadoras Internacionales.

Alegó que no se desconoce el principio de buena fe, en razón que está demostrado que el administrado no cumplió con los requisitos exigidos en las normas para obtener el registro solicitado.

Afirmó que no se vulneró el principio de igualdad, toda vez que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, tiene facultades legales para adecuar las nuevas exigencias a los registros, y respecto de aquellos que no procedan, puede aplicar las sanciones respectivas.

IV) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la demanda, agregando lo siguiente:

Que ante la renuencia del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, para responder el requerimiento emitido por la Corporación, referido al contenido de la página Web del Ministerio que buscaba establecer que dentro de los requisitos para acceder al registro como sociedades comercializadoras internacionales no se incluía el de tratarse de sociedades nacionales o mixtas según el régimen andino, se debe tener como probado los hechos que se pretendían acreditar con dicha prueba.

Además, quedó demostrada la violación al derecho a la igualdad al indicarse en el documento expedido por la DIAN (fls. 181 y 182), que sí se han concedido registro como comercializadoras internacionales a sociedades con mas del 51% de capital extranjero.

La demandada no presentó alegatos de conclusión.

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

Señaló que el Decreto 93 de 2003 no determina los conceptos de “*sociedades nacionales o mixtas*” para los efectos de la inscripción de la sociedades de comercialización internacional, por lo que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, acudió al artículo 13 del Decreto 2080 de 2000, que establece el régimen general de inversiones de capital del exterior de Colombia y de capital colombiano en el exterior, esto es, una norma ajena a la regulación de aquellas sociedades, que a su vez, remite a la definición de “*empresa nacional, mixta o extranjera*”, por lo que efectivamente y contrario a lo manifestado por el Director de Comercio Exterior, en la Resolución No. 59 del 19 de febrero de 2004, se acudió a la analogía para suplir los vacíos del Decreto 93 de 2003.

Manifestó que la aplicación de la analogía no es un ejercicio arbitrario del operador jurídico, y supone la existencia de tres elementos: i) la ausencia de norma exactamente aplicable, ii) que el caso previsto por la norma sea similar o semejante al asunto carente de norma o previsión el legislador, c) que exista la misma razón, motivo o fundamento para aplicar al caso previsto en el precepto normativo.

Consideró, que frente a los dos primeros requisitos, es evidente que no existe una norma exactamente aplicable al caso en cuestión, esto es, dentro del trámite de inscripción de una sociedad de comercialización internacional no se han definido los conceptos de sociedad nacional, extranjera o mixta.

Aclaró que si bien el Código de Comercio regula lo que debe entenderse por sociedad extranjera y por oposición las que no encajan en dicha definición, serán sociedades nacionales, esta normativa debe ceder a la de carácter

supranacional y expedida en la búsqueda de la integración económica, que hace necesaria la existencia de una regulación uniforme (Decisión 291 de 2000).

Indicó que la Decisión 291 de 2000 establece lo que debe entenderse por empresa nacional, mixta y extranjera, para efectos del régimen que ella establece, conceptos de los cuales adolece el Decreto 93 de 2003, y que son básicos para la aplicación del régimen que establece este decreto, por lo que el caso previsto por la norma es similar y semejante al asunto carente de norma o previsión por el legislador.

Que respecto del tercer requisito, es evidente que el artículo 13 del Decreto 2080 de 2000 y la Decisión 291 de 2000 guardan una íntima relación con aquella que se pretende suplir, pues las mismas establecen reglas para el flujo de bienes y servicios del país al extranjero y viceversa.

Sostuvo que los actos administrativos fueron expedidos atendiendo las normas que les sirven de fundamento, sin violación al principio de igualdad frente a los inversionistas extranjeros, pues las sociedades de comercialización internacional y los beneficios de tal calificación, están diseñados para promover y fomentar las exportaciones de productos nacionales en el exterior, por parte de empresarios colombianos, propósito que sería truncado, en el presente caso, si a tal calificación y a sus beneficios accediera una sociedad, como la demandante, que pese a estar constituida por las leyes colombianas y tener su domicilio en este país, está integrada en un 99.92% por empresas extranjeras y en el 0.08% por su apoderado judicial en el presente proceso.

El despacho, mediante providencia del 29 de septiembre de 2011, ordenó notificar a la **U.A.E DIAN** el auto que ordenó correr traslado para alegar de conclusión, teniendo en cuenta que desde la expedición del Decreto 4271 de 2005, ésta asumió la representación ante las autoridades judiciales en los procesos relacionados con las sociedades de comercialización internacional.

Dicha entidad, dentro del término establecido para el efecto, señaló que:

Los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho conforme lo expuso el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en el escrito de contestación de la demanda.

Que el artículo 1º del Decreto 1740 de 1999, modificado por el Decreto 93 de 2003, establece los presupuestos legales para obtener la calidad de sociedad comercializadora internacional, indicando que debe tratarse de sociedades nacionales o mixtas, que tengan por objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, y que se encuentre vigente su inscripción en el registro de comercializadoras internacionales ante la entidad competente de administrar y controlar dichas sociedades.

Indicó que la norma en la que se fundamentó el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para abstenerse de registrar a la sociedad CI Itochu Colombia S.A., como sociedad comercializadora, esto es, el artículo 1º de la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, fue tenido en cuenta en virtud de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 13 del Decreto 2080 de 2000.

Manifestó que como el 99% del capital de la sociedad demandante es extranjero, es claro que no podía ser inscrita en el registro de sociedades de comercializadoras internacionales.

Precisó que para la época de la expedición de los actos demandados esos eran los lineamientos establecidos por el Ministerio de Comercio Industria y Turismo a efectos de determinar la naturaleza de nacional o extranjera de una sociedad, independientemente de que posteriormente los mismos hayan variado.

V) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sala a pronunciarse sobre la legalidad del Oficio No. 2-2003-052955 del 6 de noviembre de 2003 y de las Resoluciones Nos. 0003 del 15 de enero de 2004 y 0059 del 19 de febrero de 2004, proferidas por el Ministerio de

Comercio, Industria y Turismo, que se abstuvieron de registrar a la actora como una sociedad comercializadora internacional.

Para efectos de establecer la procedencia de la inscripción solicitada por la actora en el año 2003 en el registro de sociedades de comercialización internacional del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, corresponde a la Sala establecer si C.I Itochu Colombia S.A. tenía la calidad de una sociedad nacional o mixta, de conformidad con la normativa aplicable en la materia.

En el formulario de solicitud de inscripción de la sociedad CI Itochu Colombia S.A. como una sociedad de comercialización internacional, se indicó la siguiente composición accionaria:

“CONSTITUCIÓN DE LA EMPRESA

SOCIOS Y PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN:

ITOCHU CORPORATION TOKIO 94.88 %
GUSTAVO CUBEROS G. 0.08 %
ITOCHU U.K.P.L.C. (LONDRES) 1.68 %
ITOCHU ARGENTINA S.A. 1.68 %
CINTIMEX OF PANAMA S.A. 1.68% “

Así las cosas, se observa que la Ley 67 de 1979 estableció las normas generales a las que debe sujetarse el Gobierno Nacional para fomentar las exportaciones mediante las sociedades de comercialización internacional.

La norma indicó que el Gobierno Nacional podrá otorgar incentivos especiales a las **sociedades nacionales o mixtas** que tengan por objeto la comercialización de productos colombianos en el exterior⁶⁵.

Que para disfrutar de estos incentivos especiales, además de los requisitos generales fijados por el Código de Comercio y demás normas comunes sobre la materia, las sociedades de comercialización internacional deberán satisfacer las condiciones específicas que sobre su constitución, funcionamiento y régimen de inspección y vigilancia establezca el Gobierno Nacional⁶⁶.

En ejercicio de dicha previsión legal, mediante el Decreto 1740 de 1994 se dictaron normas relativas a las sociedades de comercialización internacional:

ARTICULO 1o. *<Artículo modificado por el artículo 1 del Decreto 93 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Las Sociedades de Comercialización Internacional son aquellas sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, con inscripción vigente en el Registro de Comercializadoras Internacionales del Ministerio de Comercio Exterior.*

Dichas sociedades, podrán contemplar entre sus actividades, la importación de bienes o insumos para abastecer el mercado interno o para la fabricación de productos exportables.

Para la inscripción de las Sociedades de Comercialización Internacional en el correspondiente registro del Ministerio de Comercio Exterior, dicha entidad deberá verificar que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se trate de una persona jurídica constituida en alguna de las formas establecidas en el Código de Comercio;*
- b) Que tengan por objeto principal la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas;*

⁶⁵ Artículo 1°.

⁶⁶ Artículo 2°.

c) *Presentación de estudios de mercado que incorporen su plan exportador, de acuerdo con la metodología que establezca el Ministerio de Comercio Exterior;*

d) *Manifestación del representante legal de la persona jurídica en el sentido de que ni ella ni sus representantes han sido sancionados por infracciones tributarias, aduaneras, cambiarias o de comercio exterior, durante los cinco (5) años anteriores a la presentación de la solicitud.*

PARÁGRAFO. *Las Sociedades de Comercialización Internacional inscritas ante el Ministerio de Comercio Exterior, tendrán la obligación de utilizar en su razón social la expresión "Sociedad de Comercialización Internacional" o la sigla "C.I".*

De lo anterior se observa que para obtener la inscripción en el registro del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como una sociedad de comercialización internacional para el año 2003, se debían cumplir los siguientes requisitos:

- Ser una sociedad nacional o mixta.
- Tener como objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas.
- Tratarse de una persona jurídica constituida en alguna de las formas establecidas en el Código de Comercio.
- Presentación de estudios de mercado que incorporen su plan exportador, de conformidad con lo que establezca el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.
- Manifestación del representante legal de la persona jurídica sobre la inexistencia de sanciones tributarias, aduaneras, cambiarias o de comercio exterior, durante los cinco años anteriores a la presentación de la solicitud.

En cuanto al primer requisito, es preciso aclarar lo que se entiende por sociedad nacional, dado que para la actora, este término se debe establecer conforme a la definición que trae el artículo 469 del Código de Comercio, mientras que para la demandada, se debe tener en cuenta la que dispone la Decisión 291 de 1991, por remisión que ordena el Decreto 2080 de 2000.

Estas normas son del siguiente tenor:

Código de Comercio:

ARTÍCULO 469. <DEFINICIÓN DE SOCIEDAD EXTRANJERA>. *Son extranjeras las sociedades constituidas conforme a la ley de otro país y con domicilio principal en el exterior.*

Decreto 2080 de 2000, por el cual se expide el Régimen General de Inversiones de Capital del Exterior en Colombia y de capital colombiano en el exterior:

ARTICULO 13. AMBITO SUBREGIONAL. *El Ministerio de Comercio Exterior, previa solicitud del interesado, certificará como de inversionistas nacionales, las inversiones de origen subregional cuyos titulares sean inversionistas nacionales de Países Miembros del Acuerdo de Cartagena, siempre que se acredite el carácter de inversionista nacional en el país de origen, mediante certificación expedida por el organismo nacional competente de dicho país.*

Los términos inversionista nacional, subregional, extranjero, empresa nacional, mixta y extranjera y empresa multinacional andina, tendrán el significado que establecen las decisiones 291 y 292 del Acuerdo de Cartagena o las decisiones que las modifiquen, sustituyan o omplementen.

PARAGRAFO 1o. Para los efectos de la calificación de la empresa como nacional, mixta o extranjera, el organismo competente será el Ministerio de Comercio Exterior.

(...)

DECISION 291 DE 1991:

Artículo 1.- Para los efectos del presente Régimen se entiende por:

(...)

Empresa Nacional: *la constituida en el país receptor y cuyo capital pertenezca en más del ochenta por ciento a inversionistas nacionales, siempre que, a juicio del organismo nacional competente, esa proporción se refleje en la dirección técnica, financiera, administrativa y comercial de la empresa.*

Empresa Mixta: *la constituida en el país receptor y cuyo capital pertenezca a inversionistas nacionales en una proporción que fluctúe entre el cincuenta y uno por ciento y el ochenta por ciento, siempre que a juicio del organismo nacional competente, esa proporción se refleje en la dirección técnica, financiera, administrativa y comercial de la empresa.*

Asimismo, se considerarán empresas mixtas aquellas en las que participe el Estado, entes paraestatales o empresas del Estado del país receptor, en un porcentaje no inferior al treinta por ciento del capital social y siempre que a juicio del organismo nacional competente, el Estado, ente paraestatal o empresa del Estado, tenga capacidad determinante en las decisiones de la empresa.

(...)

Empresa Extranjera: *la constituida o establecida en el país receptor y cuyo capital perteneciente a inversionistas nacionales sea inferior al cincuenta y uno por ciento, o cuando siendo superior, a juicio del organismo nacional competente, ese porcentaje no se refleje en la dirección técnica, financiera, administrativa y comercial de la empresa.*

Para establecer la normativa aplicable en el caso de estudio, se debe atender a la finalidad que tuvo el legislador cuando creó el incentivo a las empresas de comercialización internacional mediante la Ley 67 de 1979 que, como se observó, está dirigido a incrementar las ventas al exterior de productos colombianos y, además, a promover la constitución de empresas nacionales y mixtas para que sean ellas las que desarrollen dicha actividad.

Sin embargo, al verificarse la Ley 67 de 1979 y el Decreto 1740 de 1994, se encuentra que no existe, para el caso específico de las sociedades de comercialización internacional, una norma que defina el término de *sociedades nacionales* y mixtas, contenido en dichas disposiciones legales.

La Sala observa que sobre estos conceptos, el artículo 13 del Decreto 2080 del 2000 remite a las definiciones contenidas en la Decisión 291 de 1991 del Acuerdo de Cartagena.

El Decreto 2080 *ibídem*, regula el régimen general de inversiones de capital del exterior en Colombia y del capital colombiano en el exterior, y cuando la Ley 67 de 1979 y el Decreto 1740 de 1994 se refieren a sociedades nacionales y mixtas está imponiendo un análisis del capital de las mismas, es decir, que se trata de temáticas similares, que permite que se de aplicación al artículo 8º de la Ley 153 de 1887, según el cual “*Cuando no haya ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos ó materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho*”

Así mismo, el artículo 469 del Código de Comercio no puede aplicarse al caso en análisis para definir qué se entiende por sociedad nacional o mixta, puesto que éste establece la definición de sociedad extranjera, por lo que no puede el intérprete entrar a determinar un contenido que no consagra, aunado a que, como se mencionó, existe en nuestro ordenamiento la definición legal que se echa de menos.

En cuanto a que la Decisión 291 de 1991 se refiere al término “empresa” y no “sociedad”, es de señalar que de la lectura de la referida norma se encuentra que ésta se refiere al ente comercial y no a la actividad que desarrolla como pretende hacerlo ver el demandante.

En consecuencia, se debe entender por sociedad nacional y mixta las que se encuentren comprendidas en las definiciones que trae la Decisión 291 de 1991 del Acuerdo de Cartagena por remisión del Decreto 2080 de 2000. Además, la Decisión 291 de 1991, al proferirse en el marco del Acuerdo de Cartagena, es de plena aplicación en nuestro ordenamiento. Sobre este tema se pronunció la Corte Constitucional en la sentencia C-137 de 1996 en los siguientes términos:

“Como es sabido, el concepto de supranacionalidad - dentro del que se inscribe el Acuerdo de Cartagena - implica que los países miembros de una organización de esta índole se desprendan de determinadas atribuciones que, a través de un tratado internacional, son asumidas por el organismo supranacional que adquiere la competencia de regular de manera uniforme para todos los países miembros sobre las precisas materias que le han sido transferidas, con miras a lograr procesos de integración económica de carácter subregional. Las normas supranacionales despliegan efectos especiales y directos sobre los ordenamientos internos de los países miembros del tratado de integración, que no se derivan del común de las normas de derecho internacional. Por una parte, esta legislación tiene un efecto directo sobre los derechos nacionales, lo cual permite a las personas solicitar directamente a sus jueces nacionales la aplicación de la norma supranacional cuando ésta regule algún asunto sometido a su conocimiento. En segundo lugar, la legislación expedida por el organismo supranacional goza de un efecto de prevalencia sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y, por lo tanto, en caso de conflicto, la norma supranacional desplaza (que no deroga) - dentro del efecto conocido como preemption - a la norma nacional”.

Por lo anterior, la Sala considera que el Ministerio, con la expedición de los actos acusados, no violó el artículo 1º del Decreto 93 de 2003, por indebida aplicación, de los artículos 8º de la Ley 153 de 1887 y 1º de la Decisión 291 de 1991 expedida por el Acuerdo de Cartagena.

Tampoco existió un trato discriminatorio frente a las empresas extranjeras, toda vez que los beneficios tributarios son creados por el legislador atendiendo una política fiscal y están orientados por las conveniencias de la economía, actividad estatal, y demás circunstancias socio-económicas que ameritan el establecimiento de dichas medidas.

Ahora bien, en cuanto a que la interpretación adoptada por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo debió ser publicitada, se tiene que ésta se deriva del estudio de las normas legales que regulan la materia, y cuya ignorancia no sirve de excusa, y tampoco puede derivarse un derecho cuando no se demuestra que se está en el presupuesto normativo que lo otorga.

Así las cosas, teniendo en cuenta la definición contemplada en la Decisión 291 de 1991, se observa que en los antecedentes administrativos obra el formulario de solicitud de inscripción en el registro de sociedades de comercialización internacional, en el que C.I. Itochu Colombia S.A. manifestó que tiene un 99% de capital extranjero⁶⁷, por ende, no puede ser considerada ni como una sociedad nacional ni tampoco como mixta, siendo procedente el rechazo de la inscripción solicitada.

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

FALLA

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Reconócese personería para actuar a la doctora Elvira Sierra Palacios como apoderada de la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales.

⁶⁷ Fl 80 c.p.

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.

Página de firmas

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	18510	Fecha:	14-03-2012
Concepto No.		Consejo de Estado	Sección cuarta

(Si se trata de doctrina)		Tribunal		
		Otro		
		De:		
Ponente:	Carmen Teresa Ortíz de Rodríguez			

PROBLEMA JURÍDICO

¿Es jurídicamente viable que la DIAN indique que las universidades estatales están sujetas al impuesto de timbre, por cuanto no son entidades autónomas y no descentralizadas del Estado?

TESIS

No, la Sala en observancia de sentencia del 16 de diciembre de 2008, precisó que la intención de la normatividad era exonerar a todas las entidades públicas y que al no encontrarse las universidades estatales de forma taxativa en el artículo 533 del estatuto tributario, no implicaba que estuvieran obligadas al pago del impuesto, lo anterior debido a que son entidades públicas sin importar que no fueran descentralizadas, l.

Ubicación Pág.(s):	1	3	4	6	8	12	15	16				
--------------------	---	---	---	---	---	----	----	----	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículo 57 de la Ley 30 de 1992.	Artículos 515, 532 y 533 del Estatuto Tributario.	Sentencia del 16 de diciembre del 2008, expediente 16297.	Sentencia C-220 de 1997.	Sentencia C-299 de 1994.
Sentencia C-517 de 1992.				

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	2	3	9	10								
--------------------	---	---	---	----	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

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

Radicación número: 11001-03-24-000-2007-00249-00(18510)

Actor: UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

De acuerdo con la competencia otorgada por los artículos 128 del Código Contencioso Administrativo (No. 1), y 13 del Acuerdo 58 de 1999, reformado por el artículo 1º del Acuerdo 55 de 2003, y en virtud de la remisión dispuesta por Auto del 27 de julio del 2010 (fl. 145), que esta Sala encuentra ajustada a derecho, se provee sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el Concepto 054296 del 29 de junio del 2006, mediante el cual la Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, respondió la consulta radicada bajo el número 41813 del 04 de mayo del mismo año, relacionada con la exención de impuesto de timbre para entes universitarios autónomos, en el siguiente sentido:

“El artículo 532 del Estatuto Tributario señala en su primer inciso como regla general, que las entidades de derecho público se encuentran exentas del pago del impuesto de timbre nacional, pero a renglón seguido el artículo 533 del citado Estatuto Tributario define qué se entiende por entidades de Derecho Público:

“Para los fines tributarios de este libro, son entidades de Derecho Público, la Nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías, los distritos municipales, los municipios y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta”. (subrayado fuera de texto).

Bajo estos presupuestos jurídicos y teniendo en cuenta que la exención consagrada en el artículo 532 del ordenamiento tributario se debe a la calidad de los otorgantes, en este caso a las entidades de derecho público, es necesario precisar la naturaleza jurídica de los entes autónomos universitarios.

Al respecto se pronunció la Sala de Consulta y Servicio Civil del Honorable Consejo de Estado, al resolver una consulta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante Concepto Nro. 1587, del 21 de octubre de 2004 (C.P. doctor Flavio Augusto Rodríguez Arce), en el cual, luego de analizar los artículos 69, 113 y 210 de la Constitución Política, 57, 58, 59 de la Ley 30 de 1992, 38, 39, 40 y 68 de la Ley 489 de 1998, sostuvo:

“...Naturaleza jurídica de los entes universitarios autónomos.

Con fundamento en el anterior marco normativo se puede establecer que los entes universitarios son órganos independientes, con libertad jurídica de acción y de gestión, libres de intromisiones por parte de otras ramas o entidades del poder público —aun cuando con limitaciones—, con autonomía constitucional y capacidad para autorregularse, autogestionar, autocontrolarse, autodeterminarse administrativamente en el desarrollo de sus actividades, particularmente para asumir la elaboración y aprobación de sus presupuestos y administrar sus propios bienes y recursos, características todas estas que, como se verá, no están presentes en su totalidad en las entidades descentralizadas del orden nacional.

Sobre el particular la Corte Constitucional ha establecido que las entidades universitarias son entes especiales titulares de autonomía constitucionalmente reconocida (...) en cuyo desarrollo ostentan potestades en virtud de las cuales pueden organizarse, estructural y funcionalmente, autorregularse y autocontrolarse, delimitando, como lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corte, el ámbito para el desarrollo de sus actividades”—Sent T-889/2003-.

Como se advierte, los entes universitarios son órganos autónomos e independientes, regulados por un régimen especial —cuyos aspectos más relevantes están resaltados en el art. 57 del L... 30— que como tales no están adscritos ni sujetos a la suprema dirección de algún órgano de la administración o de cualquiera de las ramas del poder público, sin perjuicio de estar vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo que se refiere a las políticas y planeación del sector educativo —ibíd.—.

Si bien es cierto los entes universitarios autónomos comparten varias de las características de las entidades descentralizadas del orden nacional, tales como personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio independiente —L 30/92. art. 57—, no es menos cierto que difieren en otras: como no estar sujetas al control de tutela, el proceso de creación —arts. 210 de la Carta. 58 y 59 de la L 30—, la configuración del régimen laboral, amén que, por no pertenecer a la rama ejecutiva del poder público, sino constituir órganos autónomos e independientes por mandato constitucional, no resulta dable asignarles el carácter de entidades descentralizadas, concepto que está restringido a personas jurídicas que integran la rama ejecutiva del poder público.

En relación con este punto, la Corte Constitucional ha precisado que los entes universitarios autónomos —sin perjuicio de pertenecer a la administración pública— no conforman ninguna de las ramas del poder ni pueden formar parte de la administración nacional y por ende no están sujetos a control de tutela por parte del ejecutivo.

En efecto, en Sentencia C-220 de 1997 la Corte señaló que "las universidades oficiales,... "son órganos autónomos del Estado, que por su naturaleza y funciones no integran ninguna de las ramas del poder público y que por lo tanto no admiten ser categorizadas como uno de ellos, mucho menos como establecimientos públicos, pues ello implicaría someterlas a la tutela e injerencia del poder ejecutivo, del cual quiso de manera expresa preservarlas el constituyente".

No sobra advertir, que esta especial naturaleza de las universidades estatales está reconocida por el artículo 57 de la Ley 30 de 1992 al disponer que ellas deben organizarse como entes universitarios autónomos, ...Por lo tanto, su organización tiene un régimen particular y especial, y por ello, tales organismos están vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo referente a las políticas y la planeación del sector educativo ...Vinculación de las universidades estatales a dicho ministerio que no significa que este ejerza sobre ellas un control de tutela que, según se explicó, resulta a todas luces incompatible con su condición de entes autónomos, sino que dichos establecimientos deben estar sujetos a su orientación y coordinación en lo que se refiere a las políticas y la planeación del sector educativo, dado que de todas formas estos establecimientos oficiales de educación superior son órganos del Estado que están en el deber de articular su actividad con las demás instituciones públicas. Así lo reconoció la Corte en la citada Sentencia C-220 de 1997 al expresar que "la vinculación al Ministerio de Educación, esto es al poder ejecutivo, es únicamente para efectos de coordinar y planear el desarrollo de políticas en el sector educativo".

Con fundamento en la Sentencia C-299 de 1994 de la Corte Constitucional hay quienes consideran que los entes universitarios pueden asimilarse a entidades descentralizadas del orden nacional...

En relación con esta sentencia es preciso señalar que en ella se destaca, ante todo, que los entes universitarios tienen diferencias con los organismos descentralizados por servicios; que la ley quiso establecer un nuevo modelo de organismo; y que se desecha toda injerencia del ejecutivo en sus asuntos administrativos y académicos. Del párrafo resaltado de la sentencia transcrita, según el cual "el diseño institucional precedente permite entrever la consagración de una figura especial dentro del sistema de la descentralización administrativa por servicios o funcional, denominado ente universitario autónomo", y al cual se le asignan unas características especiales que acentúan su autonomía, que cualitativamente lo hacen diferente de los demás organismos descentralizados por servicios hasta ahora reconocidos por la doctrina y la legislación nacionales", no puede derivarse que los entes universitarios autónomos puedan ser

considerados como entidades descentralizadas del orden nacional, para los efectos previstos en el artículo 8° de la Ley 185 de 1995, por varias razones:

A juicio de la Sala para determinar la naturaleza de los entes autónomos universitarios no resulta válido encasillarlos directamente como entidades administrativas descentralizadas del orden nacional, por cuanto: a) el artículo 113 —inc. 2°— distingue claramente los órganos que integran las ramas del poder público de los "autónomos e independientes", b) conforme al artículo 38 de la Ley 489 —expedida con posterioridad a la sentencia— la rama ejecutiva en el orden nacional está integrada por organismos y entidades del sector central y del sector descentralizado, discriminando los que hacen parte de ambos y advirtiendo en el literal g) del numeral 2° que también hacen parte de este último "las demás entidades administrativas nacionales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley, para que formen parte de la rama ejecutiva del poder público", c) la sentencia en cita alude de manera genérica al sistema de la descentralización administrativa y no a la categoría específica de entidades descentralizadas del orden nacional, d) por tanto, el entendimiento que resulta válido del fallo frente a la normatividad, es considerar que los entes universitarios hacen parte de la administración pública no porque pertenezcan a "los organismos que conforman la rama ejecutiva del poder público" sino por integrar "los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano"—art. 39 ibíd.—, e) la Ley 489 clarificó la naturaleza jurídica especial de los entes universitarios autónomos que no encajan dentro del concepto de entidades descentralizadas del orden nacional —art. 40—, f) Las transcripciones hechas de la jurisprudencia reciente de la Corte Constitucional reafirman que los entes universitarios autónomos no hacen parte de ninguna de las ramas del poder público y por tanto, no conforma la rama ejecutiva, que es aquella a la cual pertenecen las entidades descentralizadas del orden nacional.

En Sentencia C-517 de 1992 la Corte Constitucional hizo importantes precisiones acerca de estos conceptos y señaló enfáticamente que tienen "sentidos multívocos que corresponde al intérprete de las normas desentrañar y precisar en cada caso". No desconoce la Sala que dada la interrelación entre los conceptos, la autonomía es el resultado de una amplia descentralización y esta a su vez tiene un claro contenido autonómico; sin embargo, no por ello puede predicarse que desde la perspectiva legal todos los órganos autónomos sean entidades descentralizadas... De esta forma, conforme a la ley, todo ente descentralizado goza de autonomía en ciertas materias, mas no todo órgano autónomo pertenece al sector descentralizado de la administración. ..."(subrayado fuera de texto).

Por otra parte el artículo 94 de la Ley 30 de 1992, por la cual se organiza el servicio público de la educación superior, expresamente establece:

"Artículo 94. *Para su validez los contratos que celebren las universidades estatales u oficiales. además del cumplimiento de los requisitos propios de la contratación ente particulares, estarán sujetos a los requisitos de aprobación y registro presupuestal, a la sujeción de los pagos según la suficiencia de las respectivas apropiaciones, publicación en el Diario Oficial y pago del impuesto de timbre nacional cuando a este haya lugar."* (subrayado fuera de texto).

Este Despacho se pronunció respecto al alcance de dicho precepto, mediante el Oficio Nro. 019176 del 3 de marzo de 2006, cuya fotocopia anexamos para su ilustración.

Así las cosas, los entes universitarios autónomos, titulares de autonomía constitucionalmente reconocida, dada su especial naturaleza jurídica, si bien integran la administración pública, no hacen parte de las ramas del poder público y por tanto, no conforman la rama ejecutiva, que es aquella a la cual pertenecen las entidades descentralizadas, en consecuencia a la luz del artículo 533 del Estatuto Tributario, no se encuentran exentos del pago del impuesto de timbre."

ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

La Universidad de Antioquia fue creada por la Ley 71 de 1878, como establecimiento público del orden departamental, integrado a la rama ejecutiva. A partir de la Ley 30 de 1992, se organizó como ente universitario autónomo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 de la C. P., con régimen especial, y vinculado al Ministerio de Educación Nacional en lo referido a las políticas y planeación del sector educativo, con personería jurídica, autonomía académica, financiera, administrativa y presupuestal.

Como entidades de derecho público en los términos del artículo 533 del E. T., las universidades estatales estarían exentas del pago del impuesto de timbre nacional, de acuerdo con los artículos 515 y 532 ibídem. Contrario a ello, el Concepto demandado señaló que aunque los entes universitarios integran la administración pública, no conforman la rama ejecutiva a la que pertenecen las entidades descentralizadas y, por lo mismo, no son beneficiarios de la exención.

La conclusión del criterio oficial señalado se basó en pronunciamientos inaplicables, como el Concepto No. 1587 del 21 de octubre del 2004, que emitió la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado frente a la consulta relacionada con la naturaleza descentralizada de los entes universitarios autónomos para la aplicación del parágrafo 1º del artículo 8º de la Ley 185 de 1995; y la sentencia C-220 de 1997, en la que se indicó que las disposiciones de control presupuestal para los establecimientos públicos nacionales no se aplicaban a las universidades estatales, porque el régimen de las mismas es el consagrado en la Ley 30 de 1992 y las disposiciones del Estatuto Orgánico del Presupuesto que no contravinieren su autonomía. Ninguno de dichos pronunciamientos refieren específicamente al impuesto de timbre, ni de ellos puede inferirse razonablemente que los entes universitarios autónomos sean sujetos pasivos del mismo, dado que ello implicaría que el factor determinante para imponer dicho tributo fuera su grado de autonomía.

La Administración estima que las universidades públicas no están exentas del impuesto de timbre, porque como entes administrativos autónomos que son, no hacen parte de la rama ejecutiva. Ese criterio abstrae las razones teleológicas y finalísticas de las exenciones establecidas para el impuesto de timbre, y de las entidades exceptuadas del mismo, pasando por alto que dichas excepciones sólo pretendieron someter al impuesto a las entidades públicas que ejercieran actividad industrial o comercial (sociedades de economía mixta y empresas industriales y comerciales del Estado), so pretexto de acentuar y constitucionalizar un rasgo de autonomía.

Ninguna disposición incluye a las universidades estatales como sujetos pasivos del impuesto de timbre; por el contrario, se insiste, de los artículos 32 de la Ley 6ª de 1992, que modificó el texto original del artículo 515 del E. T., 162 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el artículo 532 del E. T., y 533 de éste último cuerpo legal, todas las entidades públicas, como las universidades constitutivas de establecimientos públicos, están exentas del referido tributo; y la profundización de su autonomía por mandato constitucional no puede interpretarse como un cambio en la voluntad legislativa y/o constituyente para afectarlas con el gravamen.

La visión cronológica e integral de las normas anteriores corroboran la afirmación de que el concepto cuya nulidad se demanda viola el ordenamiento superior, porque éste prevé una exención general de impuesto de timbre para todas las entidades de derecho público independientemente de si pertenecen o no a las clásicas ramas del mismo, o si frente a ellas gozan de autonomía.

Así y en concreto, el acto acusado viola el artículo 515 del E. T., al exigir el impuesto de timbre nacional a personas que el legislador excluyó como sujetos pasivos del mismo; el artículo 532, al considerar que las universidades como entes autónomos no hacen parte de ninguna de las ramas del poder público ni, por ende, están cobijadas por la exención que allí se consagra; y el artículo 533, al interpretar que se promulgó cuando los centros universitarios eran establecimientos públicos y que esa condición ahora cambió, cuando la mención que dicha norma respecto de las entidades públicas exentas del tributo es meramente enunciativa e incluye a cualquier sujeto de esa naturaleza, contrario a la taxatividad que emplea para señalar a las entidades públicas no exentas.

Así mismo y dado que las normas anteriores desarrollan los artículos 150 (Nos. 1 y 12) y 338 de la C.P., el concepto demandado transgrede tales normas constitucionales, porque, de una parte, desconoce el principio democrático

según el cual no hay tributo sin representación popular, y, con éste, que sólo el legislador puede crear tributos, determinar sus elementos esenciales y establecer exenciones a los mismos; y, de otro lado, pasa por alto que la profundización de la autonomía universitaria no cambia la voluntad legislativa de considerar entidades de derecho público a las universidades estatales, ni convierte a éstas en sujetos pasivos del impuesto de timbre.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

La autonomía universitaria bajo régimen especial ha sido establecida por los artículos 57 de la Ley 30 de 1992 y 40 de la Ley 489 de 1998, y reconocida por sentencias como la T-889 del 2003.

La sentencia C-220 de 1997 profundizó sobre la diferencia de los entes universitarios y los establecimientos públicos, precisando que las primeras no podían supeditarse a la rama ejecutiva por ser ajenas a las interferencias del poder político. Por su parte, la sentencia C-926 del 2005 examinó la autonomía presupuestal de los entes universitarios.

En virtud de la autonomía universitaria las universidades públicas se transformaron de tal forma que ya no hacen parte de ninguna de las ramas del poder público, así sus recursos provengan del presupuesto nacional; por lo mismo, aquéllas no pueden beneficiarse con exenciones previstas para las ramas del poder público nacional o seccional, como la del impuesto de timbre, así sean instituciones públicas independientes y especiales.

El concepto acusado alude a sentencias de la Corte Constitucional que reafirman la exclusión de los entes universitarios autónomos de las ramas del poder público y su ajenidad a la conformación de la rama ejecutiva a la que pertenecen las entidades descentralizadas del orden nacional. En especial, la sentencia C-517 de 1992 precisa que si bien todo ente descentralizado goza de autonomía en ciertas materias, no todo órgano autónomo pertenece al sector descentralizado de la Administración.

Por su parte, el artículo 94 de la Ley 30 de 1992 dispuso que la validez de los contratos celebrados por las universidades estatales u oficiales se sujetaba, entre otros requisitos, al pago del impuesto de timbre nacional, cuando al mismo hubiere lugar.

La ley, entonces, no exonera a las universidades del impuesto de timbre nacional. Las exenciones son objetivas en cuanto sólo proceden respecto de actos y contratos señalados en la ley y muy especialmente los señalados en el artículo 30 del E. T., salvo los casos en que expresamente tomen en consideración a la persona.

Aunque el artículo 533 del E. T. sólo excluye de la exención a las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta, fue explícito en señalar como beneficiarios de la exención a los organismos o dependencias de las ramas del poder público nacional o seccional, de las que no hacen parte los entes universitarios autónomos, como organismos que, en sí mismos, no integran la Administración ni se encuentran supeditados a la rama ejecutiva.

Diferente es el caso del Banco de la República que, siendo un organismo autónomo, de naturaleza especial y sujeto a un régimen legal propio, la Ley 30 de 1992 lo exoneró directamente de los impuestos de timbre y renta y complementarios, en tanto que sujetó a los entes universitarios autónomos al primero de dichos gravámenes, respecto de los actos que realizaran. Sólo hasta la Ley 1111 del 2006 dichos entes fueron exonerados del referido tributo, con su expresa inclusión en el artículo 533 del E. T., bajo la consideración de ser entidades de derecho público para fines tributarios; por tanto, con antelación a dicha ley, las universidades públicas estaban obligadas a pagar el impuesto de timbre.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante no alegó de conclusión.

La demandada, por su parte, reiteró los argumentos de su escrito de contestación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó que en el sub lite se declare la operancia de la cosa juzgada, porque la sentencia del 16 de diciembre del 2008, proferida por la Sección Cuarta dentro del expediente No. 11001032700020060005200, anuló el concepto demandado, surtiendo efectos erga omnes que imposibilitan realizar un nuevo pronunciamiento judicial sobre las disposiciones contenidas en aquél, en cuanto fueron retiradas del ordenamiento jurídico.

En este sentido, pide que la presente providencia se esté a lo decidido en el fallo mencionado.

Encontrándose el proceso para fallo, la Sección Primera de esta Corporación, ante quien se presentó la demanda y se surtió todo el trámite de la instancia, remitió el expediente a esta Sección por relacionarse con un juicio de legalidad sobre un acto administrativo de carácter tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala examinar la legalidad del Concepto 054296 del 29 de junio del 2006, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en cuanto interpreta que los entes universitarios autónomos no se encuentran exonerados del impuesto de timbre nacional, en los términos del artículo 532 del E. T.

En los términos de la demanda, el Concepto acusado desconoce que dichos entes siempre han estado exentos del impuesto señalado, por tratarse de entidades de derecho público originalmente creadas bajo la forma de establecimientos públicos, independientemente de la autonomía y el régimen especial que les reconoció la Ley 30 de 1992.

Así mismo, el libelo predica que, en virtud de la reserva de ley tributaria prevista en el artículo 338 de la Constitución Política, no puede interpretarse que las excepciones legalmente previstas para la exención tributaria del impuesto de timbre se extienden a empresas distintas de las que señala el Estatuto Tributario, a saber: empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta que ejercen las mismas actividades.

A contrario sensu, la Dirección de Impuestos entiende que hasta antes de la Ley 1111 del 2006 las universidades públicas debían tributar por concepto de impuesto de timbre, porque la Ley 30 de 1992 las transformó en entes plenamente autónomos e independientes, no adscritos ni sujetos a la suprema dirección de órganos administrativos ni de ninguna de las ramas del poder público ni, menos aún, pertenecientes al sector descentralizado de la rama ejecutiva. Y, expresamente, a través del artículo 94, las obligó a pagar el impuesto de timbre nacional respecto de los contratos que celebraran.

Bajo tales argumentos competiría a la Sala establecer si la exención de impuesto de timbre prevista por el legislador tributario, hasta antes de la modificación introducida por el artículo 61 de la Ley 1111 del 2006, cobijaba a las universidades públicas organizadas como entes autónomos bajo la forma prevista en el artículo 28 de la Ley 30 de 1992; de acuerdo con el siguiente marco legal que invoca el libelista:

***“Art. 515.** Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos.*

Así mismo es contribuyente aquel a cuyo favor se expida, otorgue o extienda el documento

Art. 532. Las entidades de derecho público están exentas del pago del impuesto de timbre nacional.

Cuando en una actuación o en un documento intervengan entidades exentas y personas no exentas, las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la excepción se deba a la naturaleza del acto o documento y no a la calidad de sus otorgantes.

Cuando la entidad exenta sea otorgante, emisora o giradora del documento, la persona o entidad no exenta en cuyo favor se otorgue el documento, estará obligada al pago del impuesto en la proporción establecida en el inciso anterior.

Art. 533. *Para los fines tributarios de este Libro, son entidades de derecho público, la Nación, los Departamentos, las Intendencias, las Comisarías, los Distritos Municipales, los Municipios y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta.*⁶⁸

El problema jurídico así planteado fue examinado por esta Sección en sentencia del 16 de diciembre del 2008, dentro del expediente No. 16297, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en el contexto de las normas violadas que allí se invocaron⁶⁹.

A partir de la interpretación teleológica o finalista de los artículos 532 y 533 del E. T., dicha providencia consideró que la finalidad de tales normas era exonerar del impuesto de timbre a las entidades públicas en general, y que esa naturaleza la ostentaban igualmente los entes universitarios autónomos, como organismos que integran la estructura del funcionamiento estatal para el cumplimiento de los cometidos señalados por la Constitución Política.

Bajo esa perspectiva, precisó que el hecho de que el mencionado artículo 533 no hubiera referido expresamente a las universidades oficiales como entidades descentralizadas integrantes de la rama ejecutiva, no las hacía perder la condición de organismos del sector público ni las obligaba, por ende, a pagar el impuesto señalado.

En el mismo sentido, aclaró que las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta se excluyeron de la exención porque, a pesar de pertenecer a la rama ejecutiva y al control del órgano administrativo al que se encontraran adscritas, sus ingresos provenían de una actividad mercantil que las distinguía del grupo de entes públicos para los cuales se previó la exención, es decir, los que se sostenían del rubro presupuestal, condición ajena a los entes universitarios autónomos.

De acuerdo con ello, se concluyó que dichos entes universitarios como entidades públicas que son, independientemente de que fueran o no descentralizadas, se encuentran exentos del pago del impuesto de timbre a la luz del artículo 532 del E. T., como posteriormente lo ratificó el artículo 61 de la Ley 1111 del 2006; y, en consecuencia, se anuló el Concepto 054296 del 29 de junio del 2006.

Los siguientes apartes ilustran la síntesis anterior:

“... el problema jurídico a dilucidar recae en establecer si los “entes universitarios autónomos” ostentan el carácter de entidades públicas exentas del Impuesto de Timbre.

La Sala observa que la actual Constitución Política reguló el principio de la autonomía universitaria en el artículo 69 así:

(...)

⁶⁸ Esta norma fue modificada por el artículo 61 de la Ley 1111 del 2006, en el siguiente sentido: Para los fines tributarios de este Libro, son entidades de derecho público la Nación, los Departamentos, los Distritos Municipales, los Municipios, **los entes universitarios autónomos** y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta.

⁶⁹ Además de los artículos 532 y 533 del E. T. y 113 de la C. P., en el proceso 16297 se invocó la violación de los artículos 69 constitucional; 57 y 64 de la Ley 30 de 1992.

En la norma transcrita se evidencia que el constituyente otorgó a los entes universitarios autonomía e independencia, para que a través de la Ley se estableciera un régimen especial para las universidades del Estado.

El legislador en cumplimiento del mandato superior expidió la Ley 30 de 1992 “por la cual se organiza el servicio público de educación superior”, en donde previó en los artículos 28 y 57 aquellos aspectos que reflejan la autonomía universitaria en los siguientes términos:

(...)

La Corte Constitucional en la Sentencia C- 220 de 1997 se pronunció acerca del alcance de la autonomía universitaria consagrada en la Carta Política [art. 69], en donde resaltó que son órganos autónomos del Estado, dada su naturaleza y funciones, que no integran ninguna de las ramas del poder público. ...

De todas maneras la Alta Corporación Constitucional ha reconocido en la providencia en comentario⁷⁰, que la autodeterminación de los entes universitarios oficiales se traduce en la ausencia de injerencia de los poderes públicos, en concreto el ejecutivo, sin que les reste el **carácter de organismos de derecho público** “sujetos a un régimen legal propio, lo que quiere decir que exigen por parte del legislador un tratamiento especial, que les permita efectivamente ejercer esa prerrogativa, sin que ello implique “...exonerarlas de todo punto de contacto con el Estado”⁷¹, o no admitir el control fiscal que sobre ellas debe ejercer la Contraloría General de la República, en cuanto se nutren de recursos públicos...”.

Ahora bien, en la disposición legal [art. 57 de la Ley 30/92] se menciona que las universidades estatales u oficiales están vinculadas al Ministerio de Educación Nacional en lo que se refiere a las políticas y planeación del sector educativo, en donde la jurisprudencia constitucional⁷² ha dejado en claro que es únicamente para efectos de coordinar y planear el desarrollo de directrices educativas, y no como organismos supeditados al poder ejecutivo, de manera que deben actuar con independencia del mismo, sin estar sujetas a un control de tutela como el concebido para los establecimientos públicos, concepto que por sí mismo niega la autonomía.

(...)

... la diferencia de los entes universitarios autónomos de los demás entidades descentralizadas, radica en la autonomía que la Constitución (art. 69) les reconoce de manera expresa.

En materia del Impuesto de Timbre por ser un gravamen meramente documental, su carácter es instantáneo, y se origina con el otorgamiento o aceptación de contratos o documentos donde consten obligaciones económicas.

Es así como el artículo 519⁷³ del Estatuto Tributario reza:

⁷⁰ Sentencia C-220/97

⁷¹ Corte Constitucional, Sentencia C-050 de 1994, M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara

⁷² Corte Constitucional, Sentencias C-368, C-475, C-506 y C-746, todas de 1999 y C- 560/2000.

⁷³ El artículo 72 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006, modificó el artículo 519 del Estatuto Tributario así:

ARTICULO 72. Modifícase el inciso primero y adiciónase un Parágrafo al artículo 519 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

“Artículo 519. Base gravable en el impuesto de timbre nacional. El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a seis mil (6.000) Unidades de Valor Tributario - UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a treinta mil (30.000) Unidades de Valor Tributario -UVT.

Parágrafo 2. La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera:

(...)

Conforme a lo dispuesto en la disposición legal mencionada, los presupuestos previstos en la Ley como generadores del impuesto de timbre, están constituidos por el otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión y la aceptación de la oferta mercantil cuando se haga en documento separado.

La Sala⁷⁴ ha considerado que el hecho gravable o regla de gravabilidad del impuesto recae en aquellos actos contractuales en donde conste la constitución, existencia, modificación, prórroga, cesión o extinción de una obligación, manifestado en forma externa mediante el otorgamiento, giro, aceptación o suscripción del respectivo instrumento, por lo que la ocurrencia está ligada a su expresión escrita.

No obstante, el legislador tributario en consideración a la calidad que ostenta una de las partes que interviene en el otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos privados contentivos de obligaciones que superan la cuantía prevista en la ley para la generación del tributo, plasmó en el artículo 532 del Estatuto Tributario que “Las entidades de Derecho Público están exentas del pago del impuesto de timbre nacional”.

De tal manera, que la misma disposición prevé que si en un documento o actuación intervienen entidades exentas y personas no exentas, las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la excepción se deba a la naturaleza del acto o documento y no a la calidad de sus otorgantes.

Ahora bien, el artículo 533 ib. antes de la modificación introducida por el artículo 61 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006⁷⁵, definía como **entidades de derecho público** a “la Nación, los Departamentos, las Intendencias, las Comisarías, los Distritos Municipales, los Municipios y **los organismos o dependencias de las Ramas del Poder Público, Central o Seccional**, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta (Modificado por la Constitución Política de Colombia de 1991, artículos 286 y 309). (Negrilla fuera de texto)

Para la DIAN en el concepto demandado los entes universitarios autónomos si bien son titulares de autonomía constitucionalmente reconocida, no hacen parte de las ramas del poder público, en particular, la ejecutiva, que es a la que pertenecen las entidades descentralizadas, y por ende, de conformidad con la norma citada no se encuentran exentas del pago del impuesto de timbre.

Al respecto, la Sala observa que **la exención de impuesto de timbre está concebida para las entidades de derecho público [art. 532 del E.T.], en consideración a que cumplen funciones específicas del Estado, en donde su presupuesto se nutre de recursos provenientes de ingresos originados en los tributos, razones que tuvo en cuenta el precepto legal para excluirlas del pago del gravamen en las transacciones documentales que realicen.**

En cambio, las empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta al desarrollar actividades productivas y mercantiles, constituyen la **excepción** a la exención del impuesto de timbre.

- Al uno por ciento (1%) en el año 2008
- Al medio por ciento (0.5%) en el año 2009
- Al cero por ciento (0%) a partir del año 2010"

⁷⁴ Sentencias de agosto 27 de 1997, expediente 8420, M.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo y de julio 14 de 2000, expediente 9822, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

⁷⁵ El artículo 61 de la Ley 1111 de 2006 reza: Modifícase el artículo 533 del Estatuto Tributario, el cual queda así: “Artículo 533. Qué se entiende por entidades de derecho público. Para los fines tributarios de este Libro, son entidades de derecho público la Nación, los Departamentos, los Distritos Municipales, los Municipios, los entes universitarios autónomos y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta.

Pues bien, la Sala al igual que lo apreció el Ministerio Público advierte que para la época en que se expidió el acto cuestionado [Concepto 054296 de junio 29 de 2006], el texto recopilado en el artículo 532 del Estatuto Tributario [Decreto 624 de marzo 30 de 1989] correspondía al artículo 27 de la Ley 2 de 1976, es decir, en vigencia de la Constitución Nacional de 1986, en donde las universidades eran establecimientos públicos adscritos al Ministerio de Educación Nacional [Decretos 1050/68, art. 5° y 80 de 1980], de tal forma que eran parte integrante de la rama ejecutiva, y por ende de la exención del impuesto de timbre.

La situación se modificó con el actual marco constitucional en donde se estableció [art. 69] la garantía a la autonomía universitaria, para que pudieran darse sus directivas y regirse por sus propios estatutos, de acuerdo con el régimen especial que previera la Ley para las universidades del Estado, por lo cual se despojaban del control de tutela que ejercía el ejecutivo sobre ellas, con el fin de garantizar la independencia académica en la educación superior, sin ningún tipo de injerencia del poder público.

Lo anterior hizo que dejaran de pertenecer a la rama ejecutiva y por supuesto no hicieran parte de las demás [legislativa y judicial], al convertirse en organismos autónomos que cumplen funciones estatales de trascendental importancia para la nación, sin perder la calidad de entidades públicas, como lo sostuvo la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el concepto⁷⁶ que sirvió de base a la doctrina de la DIAN demandada, en donde una vez estudiada la posición jurisprudencial de la Corte Constitucional a la que se hizo referencia en acápites anteriores, sostuvo que “los entes universitarios **hacen parte de la administración pública** no porque pertenezcan a los “organismos que conforman la rama ejecutiva del poder público” sino por integrar “**los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano**”. (Negrilla fuera de texto)

De suerte que en el caso en estudio, debe el juzgador en su labor interpretativa elegir el método de interpretación que resulte admisible o válido con el sentido y coherencia de la norma interpretada, es decir, con el alcance y finalidad perseguida por los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario.

Es por ello que al acudir a los métodos de interpretación⁷⁷, entre ellos, el teleológico o finalista, que consiste en identificar el fin de la norma, o sea buscar el objetivo que perseguía el legislador al momento de dictarla, se colige que fue básicamente exonerar del pago del Impuesto de Timbre a las “**entidades públicas**”, de ahí que al adecuar los preceptos legales mencionados [arts. 532 y 533 ib.] a la Constitución actual, se infiere que los “**entes universitarios autónomos**” son organismos que hacen parte de la estructura de funcionamiento estatal, de **naturaleza pública** para el cumplimiento de los cometidos señalados por la Carta Política, y en esa medida **exentos del gravamen**.

Y es que la tesis jurídica del concepto demandado se cimentó en que los entes universitarios no son entidades descentralizadas del poder ejecutivo, lo que las obligaba a cancelar timbre, conclusión que no se desprende de la lectura del artículo 533 del Ordenamiento Fiscal, toda vez que la norma hace una relación de las entidades de derecho público para efectos de la aplicación de la exención del impuesto de timbre, que incluye los entes descentralizados por hacer parte de la rama ejecutiva, para finalmente excluir del beneficio fiscal a las empresas industriales y comerciales del estado y a las sociedades de economía mixta, sin que se deduzca que la ausencia de calidad de entidad descentralizada de las universidades oficiales las avoque al pago del tributo,

⁷⁶ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto 1587 de octubre 21 de 2004. C.P. Dr. Flavio Augusto Rodríguez Arce.

⁷⁷ Los métodos de interpretación son básicamente el lingüístico o gramatical, que consiste en atribuirle a los enunciados normativos el significado que usualmente se le da a las palabras, bien en el lenguaje común, técnico o científico, según de lo que se trate; lógico, por aplicación de métodos de razonamientos formal, entre estos la reducción al absurdo, es decir, de las interpretaciones posibles se descartan las que conduzcan a una decisión absurda; sistemático, de acuerdo con el cual los enunciados deben interpretarse en su contexto y no de manera aislada; teleológico o finalista, que consiste en identificar el fin de la norma, que puede ser subjetivo, cuando se busca el fin que perseguía el legislador al momento de dictarla u objetivo cuando se especula sobre el fin que éste le atribuiría a la disposición si la hubiera dictado en el momento en que el juez la aplica, y consecuencialista, según el cual de entre las interpretaciones posibles debe elegirse la que permita la obtención de mejores fines. [Consejo de Estado. Sentencia de agosto 13 de 2002, Sala Plena. expediente REVPI-004. M. P. Dr. Ricardo Hoyos Duque.]

pues por ese hecho no pierde la condición de organismos o entes que pertenecen al sector público, como la misma actuación demandada lo reconoce dentro de la respectiva interpretación jurídica.

En efecto, al acudir a la definición de entidad descentralizada contemplada en el artículo 68⁷⁸ de la Ley 489 de 1998 se encuentran “las empresas industriales y comerciales del estado y las sociedades de economía mixta” que a pesar de pertenecer a la rama ejecutiva, sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual estén adscritas, como el Estado actúa en el tráfico de bienes y servicios como un particular (actividades productivas y mercantiles), se salen de la finalidad legislativa dirigida a entes públicos que se sostienen del rubro presupuestal, sin que los “entes universitarios autónomos” sean asimilables a este tipo de instituciones para enmarcarlas en la excepción de la exención.

De manera que “los entes universitarios autónomos” sin ser entidades descentralizadas, la Sala reitera que son “entidades públicas” que de acuerdo con el artículo 532 del Ordenamiento Tributario están exentas del pago del impuesto de timbre.

Tan es así que el legislador en aras de finiquitar cualquier tipo de discusión sobre el tema, en la última reforma tributaria [art. 61 de la Ley 1111 de 2006] expresamente los incluyó en el artículo 533 ib, aún cuando con anterioridad se encontraban inmersas en la norma mencionada como entes de orden público.

Por ello, en los antecedentes legislativos que dieron origen a la Ley 1111 de 2006, se precisa la modificación del artículo 533 ib. con la disposición aprobada en primer debate (art. 61), “sobre eliminación del impuesto de timbre para entes autónomos universitarios de **naturaleza pública**”.

En atención a todo lo dicho, la Sala encuentra que la posición doctrinal contenida en el concepto 054296 de junio 29 de 2006 se aparta de los parámetros legales, razón por la cual se declarará su nulidad.”

Sin duda alguna, la decisión anulatoria que contiene la sentencia traída a colación se extiende a la litis planteada en este proceso y traza el derrotero jurídico para definirlo, toda vez que su causa y objeto son idénticos a los de la acción que dicha providencia dirimió en el sentido de anular el acto administrativo demandado.

Siendo ello así, corresponde a la Sala estarse a lo resuelto en el fallo referido por evidente existencia de cosa juzgada respecto de la pretensión de nulidad que aquí se ventila, y en tal sentido impartirá la orden respectiva.

En efecto, la Sala ha precisado que⁷⁹, en términos generales, el fenómeno de la cosa juzgada opera cuando mediante decisión de fondo, debidamente ejecutoriada, la jurisdicción ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la causa petendi juzgada en proceso posterior.

Como tal, dicha figura jurídica impide que se expidan pronunciamientos futuros sobre el mismo asunto, dada su previa definición o juzgamiento a través de providencias en firme, en clara salvaguarda de la seguridad jurídica.

El artículo 175 del Código Contencioso Administrativo reguló este efecto de las decisiones judiciales en firme proferidas en los procesos de que conoce esta jurisdicción, en los siguientes términos:

“La sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada erga omnes.

⁷⁸ El artículo 68 de la Ley 489 de 1998 enumera las entidades descentralizadas así: “los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas...”

⁷⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de marzo del 2011, exp. 18330, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortíz.

La que niegue la nulidad pedida producirá cosa juzgada erga omnes pero sólo en relación con la causa petendi juzgada.

La sentencia dictada en procesos relativos a contratos y de reparación directa y cumplimiento, producirá cosa juzgada frente a otro proceso que tenga el mismo objeto y la misma causa y siempre que entre ambos procesos haya identidad jurídica de partes; la proferida en procesos de restablecimiento del derecho aprovechará a quien hubiere intervenido en el proceso y obtenido esta declaración a su favor.

Cuando por sentencia ejecutoriada se declare la nulidad de una ordenanza o de un acuerdo intendencial, comisarial, distrital o municipal, en todo o en parte, quedarán sin efectos en lo pertinente los decretos reglamentarios”

De esta forma quedó consagrada la operancia de la cosa juzgada en las acciones de nulidad simple, nulidad y restablecimiento del derecho, contractuales, de reparación directa y cumplimiento.

Respecto a la primera de ellas, aquí impetrada, no se previeron requisitos especiales de procedencia como sí se hizo en el caso de las acciones de reparación directa, contractuales y de cumplimiento (inc. 3); el legislador tan sólo se refirió al alcance de la figura de acuerdo con el sentido de la sentencia proferida en la acción de nulidad, de modo que, si ésta es anulatoria, aquél será erga omnes con carácter absoluto y oponible a todos, hayan o no intervenido en el proceso; pero si, por el contrario, es denegatoria, el efecto erga omnes se restringe a la causa petendi juzgada.

La sentencia del 16 de diciembre del 2008 encaja en el primero de dichos supuestos, en cuanto anuló el concepto oficial nacional demandado en el sub lite, haciéndolo desaparecer del universo jurídico y, de contera, restándole objeto a cualquier otra acción de nulidad vigente respecto de la validez de ese tipo de pronunciamiento oficial.

La presente sentencia entonces, se sujetará a los parámetros que imponen los efectos erga omnes absolutos del fallo anulatorio señalado.

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. **ESTÉSE A LO RESUELTO** en la sentencia del 16 de diciembre del 2008, proferida por esta Corporación dentro del expediente 16297, que anuló el Concepto 054296 del 29 de junio del 2006, proferido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

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.	17515 y 17441	Fecha:	01-11-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Barcenás		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Son gastos de funcionamiento todos aquellos contabilizados en la cuenta 5 del PUC y deben tomarse como base para la contribución especial a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios?

TESIS

Si, considera la Sala que para el cálculo de la contribución, deben tenerse en cuenta todos los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio público y que de ninguna manera se está aumentando la base

ni se están incluyendo todos los gastos, porque de hecho se están incluyendo excepciones sobre rubros de la cuenta 5 que no tienen que ver con la prestación del servicio.

Ubicación Pág.(s):	4	7	8	10	15	17						
TIPO DE PROBLEMA JURÌDICO												

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÌDICO

FUENTE FORMAL

Artículos 83, 95-9, 209 y 338 de la Constitución Política.	Ley 143 de 1994.	Ley 142 de 1994.	Artículos 145 del Código Contencioso Administrativo.	Artículo 158 del Código de Procedimiento Civil
Resolución número SSPD-20081300016515 de 2008	Resolución 20051300033635 de 2005.			

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	4	7	12	16								
-------------------------------	----------	----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

CONTRIBUCIONES ESPECIALES – Una a favor de las comisiones de regulación y otra a favor de las superintendencias / BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES – Está constituida por gastos de funcionamiento / TARIFA – Límite / GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – Son aquellos asociados a la prestación del servicio regulado

El artículo 85 de la Ley 142 de 1992 “Ley de servicios públicos domiciliarios”, estableció dos contribuciones especiales a cargo de las entidades sometidas a regulación, control y vigilancia de las Comisiones de Regulación y de las Superintendencias: una a favor de las Comisiones de Regulación, con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que prestan, y otra, a favor de las Superintendencias para recuperar los costos de control y vigilancia en que incurren. Conforme con el artículo 85, la base gravable de las contribuciones especiales está constituida por los “gastos de funcionamiento”, asociados al servicio de regulación de la entidad contribuyente, obtenidos en el año anterior al que se hace el cobro. En cuanto a la tarifa, el precepto mencionado dispone que tendrá como límite máximo el 1% del valor establecido para cada ente vigilado como base gravable del tributo. La contribución se calcula a partir de la información reportada en los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, sin que en ningún caso sobrepase el 1% del valor determinado como base impositiva. El precedente de la Corporación al respecto, que en esta oportunidad se reitera, ha sido de que “la intención del Legislador, en relación con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, fue la de limitar la base gravable de la contribución especial a los gastos de funcionamiento, lo que excluye la posibilidad de entender que se refería a

todo lo que involucra el concepto general de “gastos” del Plan de Contabilidad, pues, de lo contrario, como lo afirma el demandante, no tendría ningún sentido que el Legislador hiciera esa precisión.”

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1992 – ARTICULO 85

NOTA DE RELATORIA: Sobre la base gravable de las contribuciones especiales se reitera como precedente jurisprudencial la sentencia de 23 de septiembre de 2010, Rad. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

NORMA DEMANDADA: RESOLUCION SSPD-2008-1300016515 DE 2008 (9 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - ARTÍCULO 1 (No anulado)

CONTRIBUCION ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Base gravable. Calculo. Servicio regulado de la entidad contribuyente del año precedente

Cuando el artículo 1º de la Resolución 20081300016515 de 2008 fijó como base gravable de la contribución especial para el año 2008 los gastos de funcionamiento de la entidad causados en el año 2007, debe entenderse que, en los términos del artículo 85.2 de la Ley 142, se refirió a aquellas erogaciones causadas o pagadas, relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador. Por el contrario, ese concepto no incluye todo lo que comprende el concepto general de “gastos” del Plan de Contabilidad de las Entidades Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios. De allí que la Sala no encuentre violados los principios de solidaridad, coordinación y legalidad previstos en los artículos 95-9, 209 y 338 de la Constitución Política, en la forma propuesta por la parte actora, pues la Superintendencia actuó dentro del ámbito de competencia que la Ley 142 de 1994 le otorgó para fijar la base gravable de la contribución especial a cargo de las entidades sometidas a su vigilancia. No obstante lo anterior, la Sala hará una interpretación en favor del acto y, por seguridad jurídica, negará la pretensión de nulidad de la expresión “de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el año 2007”, contenida en el artículo 1º de la resolución acusada, en el sentido de entender que cuando alude al concepto “gastos de funcionamiento”, se refiere a todos aquellos gastos relacionados con la prestación del servicio público sometido a regulación, por parte de las entidades objeto de vigilancia, control o regulación de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. De acuerdo con la anterior disposición, el cálculo de la contribución de un determinado año toma en cuenta los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado de la entidad contribuyente del año precedente. En este caso, para la contribución del año 2008, el artículo 1º acusado tomó como período de los gastos el año 2007, lo que no representa violación alguna del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Por ello, se negará la pretensión de nulidad de dicho aparte.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338

NORMA DEMANDADA: RESOLUCION SSPD-2008-1300016515 DE 2008 (9 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - ARTÍCULO 1 (No anulado)

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: 11001-03-27-000-2009-00005-00(17515-17441)

Actor: LUCY CRUZ DE QUIÑONEZ Y ASOCIACION NACIONAL DE EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS Y ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS E INHERENTES – ANDESCO

Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad incoada por la abogada Lucy Cruz de Quiñones y la Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios y Actividades Complementarias e Inherentes –ANDESCO-, contra el artículo 1º (parcial) de la Resolución número SSPD-2008-1300016515 del 9 de junio de 2008, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

- LA DEMANDA

La abogada Lucy Cruz de Quiñones, en nombre propio, y el señor Benjamín Estrella Agilaren, en representación de ANDESCO, presentaron las siguientes pretensiones y los cargos que a continuación se resumen:

a. Expediente 17515 (Lucy Cruz de Quiñones)

“Que se declare nulo el aparte resaltado del artículo primero (1º) de la Resolución Número SSPD-20081300016515 de junio 9 de 2008, que dice así:

*“Artículo 1º. Tarifa y base para liquidar la Contribución Especial para la vigencia 2008. Fijar la tarifa de la contribución especial que deben pagar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios las entidades sometidas a su inspección, control y vigilancia por la vigencia 2008, en el 0.6497% **de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2007**, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de información, SUI.*

Para aquellos prestadores de servicios públicos domiciliarios cuya base de liquidación de la contribución especial para la vigencia 2008 sea inferior a \$33.648.189,00 la tarifa será del cero por ciento (0%).

Parágrafo. Para todos los efectos de la presente resolución se entenderá por estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia, los reportados por el ente contribuyente a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a través del Sistema Único de Información, SUI”.

Alegó que la Superintendencia violó los artículos 83, 95-9, 209 y 338 de la Constitución Política; los artículos 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo y, el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

Para la parte actora, el aparte subrayado violó el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, porque modificó la base gravable de la contribución especial al incluir gastos no previstos por el legislador. Precisó que, mientras que en la Ley 142 la base está conformada por los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación por la Superintendencia, el artículo acusado fijó una base más amplia al incluir todos los gastos de funcionamiento causados en el año 2007.

Sostuvo que el artículo acusado violó el principio de buena fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución Política, así como el principio de legalidad desarrollado en los artículos 95-9, 209 y 338 de la Constitución, pues el legislador es el único competente para modificar la base gravable de la contribución especial. Para la parte actora, la Superintendencia no tiene competencia para ampliar discrecionalmente la base gravable de la contribución, so pretexto de un recaudo más equitativo. La competencia de la Superintendencia, agregó, se circunscribe a la aplicación de la tarifa dentro de un rango que va de 0.1 a 1% de los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado.

Adujo la violación de los artículos 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo, por expedición irregular de la norma acusada y por falta de motivación, pues para la parte actora un acto administrativo no está motivado con el simple recuento de las normas. Por el contrario, añadió, la motivación del acto debe sustentar la razonabilidad, proporcionalidad o idoneidad de la medida, en especial cuando se trata de asuntos tributarios.

Afirmó que los “gastos” y los “gastos de funcionamiento asociados al servicio” corresponden a conceptos diferentes, pues, en esencia, el funcionamiento y la relación con el servicio regulado los hacen disímiles. Que el vocablo “gastos” alude al género y la expresión “gastos de funcionamiento” a la especie. Que no debe afirmarse que todo gasto es un gasto de funcionamiento asociado al servicio objeto de regulación, pues, si así fuera, carecería de todo sentido la distinción hecha por el legislador.

Precisó que no es acertado afirmar que las cuentas de Clase 5 “Gastos” incluyen únicamente los gastos de funcionamiento, pues pueden existir gastos registrados en la cuenta que no correspondan a gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado.

b. Expediente 17441 (ANDESCO)

“Por medio de la presente demanda se solicita (...) que se declare la nulidad parcial del artículo 1º de la Resolución No. SSPD-20081300016515 del 9 de junio de 2008 “Por medio de la cual se establece la tarifa de la Contribución Especial para la vigencia 2008”, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, (...)

(...)

La nulidad se solicita respecto del aparte: “de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente”, (...)

ANDESCO estimó violados los artículos 338, 95 (numeral 9º) y 363 de la Constitución Política y, 85.2 de la Ley 142 de 1994.

Para ANDESCO, el artículo acusado varió significativamente la base gravable de la contribución de vigilancia que establece el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, pues incluyó la totalidad de las cuentas 5 “Gastos” del PUC para prestadores de servicios públicos domiciliarios, con excepción de las cuentas 5801 “Intereses”, 5802 “Comisiones” y 5803 “ajuste por diferencia en cambio”, así como el grupo 75 “Costos de producción”.

Estimó que la resolución acusada carece de motivación, pues se limitó a efectuar un recuento de las normas que habilitan a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a expedirla. Resaltó la ausencia de los elementos cuantitativos y cualitativos que fueron tenidos en cuenta para cambiar la base gravable de la contribución.

Sostuvo el desconocimiento del principio de reserva de ley establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, toda vez que la Superintendencia excedió lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 al modificar la base gravable de la contribución especial que allí se señala.

Indicó que la Resolución 20081300016515 del **9 de junio de 2008**, que fijó la tarifa de la contribución especial para el año **2008**, debió regir para la vigencia fiscal siguiente, toda vez que la contribución se tasa hasta el mes de junio del año que se está cobrando.

- COADYUVANCIAS

La sociedad Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP y el abogado Pedro Enrique Sarmiento Pérez coadyuvaron la demanda en los mismos términos de la parte actora.

- SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Mediante providencia del 5 de febrero de 2009, la Sala negó la suspensión provisional del aparte acusado, pedida por la partes. La decisión fue confirmada mediante el auto del 7 de mayo de 2009, con ocasión del recurso de reposición interpuesto por ANDESCO.

- ACUMULACIÓN

En atención a los principios de celeridad y economía procesal, y de conformidad con lo previsto en los artículos 145 del Código Contencioso Administrativo y 158 del Código de Procedimiento Civil, mediante auto del 8 de julio de 2009 se procedió a acumular el expediente 110010327000200800040-00 (17441) con el de número 110010327000200900005-00 (17515), por reunirse los presupuestos exigidos en las citadas normas.

- LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios pidió negar las pretensiones de la demanda, puesto que el aparte acusado se ajustó a la ley y la Constitución Política.

Aclaró que en ningún momento la entidad modificó la base gravable de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, sino que *“la ha aplicado conforme al propósito de la misma norma que la estableció y los lineamientos fijados por la Contaduría General de la Nación, (...)”*

Pidió el reconocimiento de la ineptitud del cargo de violación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, porque la parte actora no explicó la forma en que el acto acusado violó esa disposición.

Dijo que el legislador le asignó a la Superintendencia la facultad discrecional de excluir de la base gravable de la contribución ciertos elementos, con el fin de beneficiar a los contribuyentes.

Indicó que, por eso, la Superintendencia expidió el Plan de Contabilidad aplicable a los prestadores de servicios públicos domiciliarios privados (Resolución 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005), en la que, en el inciso 6º de la descripción de la clase 5 “gastos”, se estableció: *“Para todos los efectos previstos en las leyes 142 y 143 de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen, se entenderá que los gastos de funcionamiento de los entes de los prestadores de servicios públicos domiciliarios a los que las mismas se refieren, corresponden a los contabilizados en las cuentas de la clase 5-gastos-; con las adiciones de las cuentas del grupo 75-costos de producción- y las exclusiones que se hagan en los respectivos actos administrativos que expida la autoridad competente en cada caso.”*

Precisó que, si bien la Superintendencia, hasta el año 2006, venía aplicando algunas exclusiones de la base gravable, esto no quiere decir que éstas fueran indefinidas. Que, por ello, a partir del año 2007 no se excluyeron algunos conceptos de la cuenta 5 “Gastos”, lo que derivó en la inconformidad de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, como es el caso.

Adujo que la Superintendencia amplió la base gravable de la contribución, ya que existe una norma general para todas las entidades sometidas a la vigilancia de la entidad que define y limita el alcance del concepto de gasto de funcionamiento establecido en la Ley 142 de 1994.

Aseveró que la motivación de la resolución acusada es completa, verídica e idónea. Que la Superintendencia contextualizó nítida y válidamente el concepto de gastos de funcionamiento, en atención al contenido del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, para determinar los gastos incurridos por una empresa en el desarrollo del objeto social y de las actividades sometidas a su control.

Dijo que la fijación de un criterio único para calcular la base gravable de la contribución no es ilegal, ya que, por el contrario, lo que se hizo en el aparte acusado fue adecuar una situación para que todos los contribuyentes pagaran bajo los mismos criterios objetivos, en cumplimiento del principio de justicia y equidad.

Puso de presente que el nivel de gastos asociados al servicio sometido a regulación debe estar relacionado con el volumen de operaciones de la empresa vigilada. Que, por lo tanto, es equitativo el hecho de que las empresas con un mayor volumen de operaciones paguen un mayor valor de contribución, en la medida que la Superintendencia destine mayores recursos para su control.

Para la Superintendencia, la parte actora hizo una interpretación errada del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 al desconocer la intención del legislador, así como del alcance del concepto de gasto de funcionamiento. Para la Superintendencia es lógico que los gastos asociados a la prestación de los servicios que no están sometidos al control de la entidad se excluyan de la base gravable de la contribución.

Adujo que la calificación que hizo el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 se relaciona con la prestación de los servicios sometidos a regulación de la Superintendencia y no a la prestación del servicio en sí mismo.

Indicó que el acto acusado aplicó los criterios establecidos en la Ley 142 de 1994, en el sentido de que sólo se consideran como base de la contribución los gastos de funcionamiento asociados a servicios que presten las mismas empresas, pero que no estén sometidos a regulación por parte de la entidad.

Dijo que la interpretación de la parte actora, frente al concepto de gastos de funcionamiento, es contraria a lo regulado por la Contaduría General de la Nación, ya que esta entidad ha sostenido que los gastos de funcionamiento son los que tienen por objeto coadyuvar en el desarrollo de la actividad económica o cometido estatal. Citó apartes de conceptos de la Contaduría y de doctrina judicial de esta Corporación.

Indicó que no se violaron los principios de justicia y equidad, pues el acto acusado fue expedido con el lleno de los requisitos fijados por la Constitución y la ley. Insistió en que la Superintendencia no modificó la base gravable de la contribución especial, sino que el demandante interpretó equivocadamente el concepto “gasto”. Añadió que la Superintendencia está autorizada para excluir ciertos gastos de la base de liquidación de la contribución en la forma como lo hizo en la resolución acusada.

Manifestó que no se violó el artículo 338 de la Constitución Política, porque la vigencia de la contribución especial no se desprende de la resolución acusada sino de la Ley 142 de 1994, que la creó. Al respecto, sostuvo que *“(...) el actor confunde criterios y nociones de los límites en la creación y aplicación de los tributos, en primer término tal y como el mismo demandante afirma se trata de una TASA y las tasas deben ser creadas por la Ley, las ordenanzas y los acuerdos (según lo establecido por la C.P., Art. 338), es absolutamente conocido que la contribución a favor de la SSPD fue creada por la Ley 142 de 1994, la cual entró en vigencia el 11 de julio de 1994, es decir, para el año 2007 la ley que creó esta tasa estaba vigente.”*

- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El abogado **Pedro Enrique Sarmiento Pérez** indicó que el acto acusado extendió la base gravable de la contribución especial al tomar la totalidad de los gastos de funcionamiento del ente objeto de vigilancia, y no con los gastos de funcionamiento asociados al servicio objeto de regulación.

Reiteró que la determinación de la base gravable de la contribución especial está fijada por la ley, y que la Superintendencia no tiene competencia ni facultad alguna para modificarla.

La **Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios** reiteró que el acto acusado no modificó la base gravable de la contribución especial, sino que la fijó conforme con la intención de legislador y de los lineamientos fijados por la Contaduría General de la Nación.

La **Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios y Actividades Complementarias e Inherentes –ANDESCO-** y la abogada **Lucy Cruz De Quiñones** reiteraron los aspectos esgrimidos en la demanda.

Insistieron en que el aparte acusado del artículo 1º de la Resolución SSPD 20081300016515 de 2008 modificó la base gravable de liquidación de la contribución especial, que ya había sido establecida en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

La sociedad **COLOMBIA TELECOMUNICACIONES S.A. ESP** reiteró los argumentos expuestos en el escrito de coadyuvancia de la demanda. Añadió que los conceptos técnicos de la Contaduría General de la Nación, aducidos por la Superintendencia, hacen una interpretación amplia del término “gastos de funcionamiento”, que no se encuentra regulada en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Que al existir un vacío en la ley sobre el alcance de dicho concepto, ni la Superintendencia, ni la Contaduría General, pueden hacer interpretación alguna al respecto.

El **Ministerio Público** pidió acceder a las pretensiones de la demanda. Consideró que los gastos de funcionamiento que conforman la base gravable de la contribución especial deben estar relacionados directa o indirectamente con el servicio prestado, sometido a regulación.

Alegó que el aparte acusado violó los artículos 85.2 de la Ley 142 de 1994 y 338 de la Constitución Política, al cambiar la base gravable de la contribución especial, establecida en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. A su juicio, esto hace más gravosa la situación del contribuyente.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

A la Sala le corresponde decidir sobre la pretensión de nulidad de la expresión “*de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2007*”, contenida en el artículo 1º de la Resolución número SSPD-20081300016515 del 9 de junio de 2008, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Según la parte actora, el artículo acusado amplió la base gravable de la contribución especial creada por la Ley 142 de 1994, pues mientras que la ley establece que la base está conformada por “*el valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación*”, el aparte acusado señaló que la base gravable de la contribución para el año 2008 está conformada por la “*totalidad de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente*”. A su juicio, se violaron el principio de legalidad derivado del artículo 338 de la Constitución Política y el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

A) CONTRIBUCIÓN ESPECIAL. ARTÍCULO 85 DE LA LEY 142 DE 1994

El artículo 85 de la Ley 142 de 1992⁸⁰ “*Ley de servicios públicos domiciliarios*”, estableció dos contribuciones especiales a cargo de las entidades sometidas a regulación, control y vigilancia de las Comisiones de Regulación y de

⁸⁰ **ARTÍCULO 85. CONTRIBUCIONES ESPECIALES.** *Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:*

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

85.2. La superintendencia y las comisiones presupuestarán sus gastos cada año y cobrarán dentro de los límites que enseguida se señalan, solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

las Superintendencias: una a favor de las Comisiones de Regulación, con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que prestan, y otra, a favor de las Superintendencias para recuperar los costos de control y vigilancia en que incurren.

Conforme con el artículo 85, la base gravable de las contribuciones especiales está constituida por los “*gastos de funcionamiento*”, asociados al servicio de regulación de la entidad contribuyente, obtenidos en el año anterior al que se hace el cobro. En cuanto a la tarifa, el precepto mencionado dispone que tendrá como límite máximo el 1% del valor establecido para cada ente vigilado como base gravable del tributo.

La contribución se calcula a partir de la información reportada en los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, sin que en ningún caso sobrepase el 1% del valor determinado como base impositiva.

El precedente de la Corporación al respecto, que en esta oportunidad se reitera, ha sido de que “*la intención del Legislador, en relación con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, fue la de limitar la base gravable de la contribución especial a los gastos de funcionamiento, lo que excluye la posibilidad de entender que se refería a todo lo que involucra el concepto general de “gastos” del Plan de Contabilidad, pues, de lo contrario, como lo afirma el demandante, no tendría ningún sentido que el Legislador hiciera esa precisión.*”

Asimismo, que “[A]l analizar el contenido del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos, se encuentra que al igual que la Clase 5 – Gastos, el catálogo contiene cuentas que no corresponden a la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento, criterio previsto por el legislador como base gravable de la contribución a cargo de los entes prestadores de servicios públicos y comisiones de regulación, ya que algunos de estos rubros no representan erogaciones efectivas de recursos, que es el parámetro adoptado para determinar la base gravable del tributo previsto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas⁸¹ o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.

Lo anterior demuestra que no pueden tenerse en cuenta para la base gravable la totalidad de los gastos mencionados en las cuentas de la Clase 5 – Gastos o del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, porque, se insiste, el legislador solamente se refirió a los de funcionamiento, cuyo alcance ha sido dilucidado por la jurisprudencia reseñada y sin que sea procedente extenderlos a otros gastos que no tengan una relación necesaria e inescindible con los servicios que prestan, pues los elementos que conforman la base gravable están limitados.

De la lectura del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, (...), es claro que la intención del Legislador fue la de limitar la base gravable de la contribución especial a los gastos de funcionamiento, lo que excluye la posibilidad de entender que se refería a todo lo que involucra el concepto general de “gastos” del Plan de Contabilidad, pues, de lo contrario, como lo afirma el demandante, no tendría ningún sentido que el Legislador hiciera esa precisión.”⁸²

⁸¹ El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contenido dentro de las Normas Técnicas Generales establece la “contabilidad de causación o por acumulación” según el cual “los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el período en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia”.

⁸² En la sentencia del 23 de septiembre de 2010, expediente 16874, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, con ocasión del estudio de legalidad de la Resolución N° 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, se declaró la nulidad del inciso 6° de la Descripción 5 Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, que definió el concepto de gastos de funcionamiento para efectos de establecer la tarifa y base gravable de la contribución especial.

D) CASO CONCRETO

Se trata de verificar si el artículo acusado amplió la base gravable de la contribución especial creada por la Ley 142 de 1994, al disponer que la base está conformada por la totalidad de “los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente”, y, si se violaron el principio de legalidad derivado del artículo 338 de la Constitución Política y el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

El texto del aparte acusado es el que se subraya:

Artículo 1º. Tarifa y base para liquidar la Contribución Especial para la vigencia 2008. Fijar la tarifa de la contribución especial que deben pagar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios las entidades sometidas a su inspección, control y vigilancia por la vigencia 2008, en el 0.6497% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2007, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de información, SUI.

El artículo anterior fijó la base y la tarifa de la contribución especial, para el año 2008, a cargo de las entidades sometidas a control de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Según el artículo, la tarifa es del 0.6497% de los “gastos de funcionamiento” de la entidad causados en el año 2007.

De acuerdo con el precedente al que se aludió anteriormente, los gastos de funcionamiento que hacen parte de la base gravable de la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 son aquellos asociados a la prestación del servicio regulado.

De tal manera que, cuando el artículo 1º de la Resolución 20081300016515 de 2008 fijó como base gravable de la contribución especial para el año 2008 los gastos de funcionamiento de la entidad causados en el año 2007, debe entenderse que, en los términos del artículo 85.2 de la Ley 142, se refirió a aquellas erogaciones causadas o pagadas, relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador. Por el contrario, ese concepto no incluye todo lo que comprende el concepto general de “gastos” del Plan de Contabilidad de las Entidades Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios.

De allí que la Sala no encuentre violados los principios de solidaridad, coordinación y legalidad previstos en los artículos 95-9, 209 y 338 de la Constitución Política, en la forma propuesta por la parte actora, pues la Superintendencia actuó dentro del ámbito de competencia que la Ley 142 de 1994 le otorgó para fijar la base gravable de la contribución especial a cargo de las entidades sometidas a su vigilancia.

No obstante lo anterior, la Sala hará una interpretación en favor del acto y, por seguridad jurídica, negará la pretensión de nulidad de la expresión “de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el año 2007”, contenida en el artículo 1º de la resolución acusada, en el sentido de entender que cuando alude al concepto “gastos de funcionamiento”, se refiere a todos aquellos gastos relacionados con la prestación del servicio público sometido a regulación, por parte de las entidades objeto de vigilancia, control o regulación de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

De otra parte, tampoco se advierte que el artículo acusado haya violado los artículos 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo, por expedición irregular de la norma acusada y por falta de motivación, pues, se repite, la Superintendencia no modificó la base gravable de la contribución especial creada por la Ley 142 de 1994. Por el contrario, de la parte motiva de la Resolución 20081300016515 de 2008 se desprende que la Superintendencia de

También puede consultarse las sentencias del 14 de octubre de 2010, expediente 16650, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Servicios Públicos Domiciliarios actuó en ejercicio de las facultades que la ley le otorga, y que, adicionalmente, la base gravable para liquidar la contribución especial para el año 2008 se estableció dentro de los límites fijados en el artículo 85 [numeral 85.2] de la Ley 142 de 1994.

Finalmente, la demandante pretendió la nulidad de la expresión “***causados en el año 2007***”, pues consideró que la tarifa fijada en el artículo 1º de la resolución acusada debió regir para la vigencia fiscal siguiente, toda vez que la contribución se tasa el mes de junio del año que se está cobrando.

Para resolver, se cita el inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que establece:

(...)

*“La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente **en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro**, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.”*

De acuerdo con la anterior disposición, el cálculo de la contribución de un determinado año toma en cuenta los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado de la entidad contribuyente del **año precedente**. En este caso, para la contribución del año 2008, el artículo 1º acusado tomó como período de los gastos el año 2007, lo que no representa violación alguna del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Por ello, se negará la pretensión de nulidad de dicho aparte.

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:

NIÉGASE la pretensión de nulidad del artículo primero de la Resolución número SSPD-2008-1300016515 del 9 de junio de 2008, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el sentido de que la expresión “*gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2007*” debe entenderse como aquellos gastos asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente, conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, causados en el año 2007.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17543	Fecha:	27-09-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Barcenás		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Están sujetos a gravamen al movimiento financieros los desembolsos realizados por las entidades bancarias a proveedores de bienes que después serán destinados a un contrato de leasing financiero?

TESIS

Si, debido a que se constituye como una operación de compraventa y en ningún caso es una operación de crédito que cumple las características especificadas en la normatividad vigente, para acceder a la exención del gravamen al movimiento financiero, particularmente con la que indica: desembolso de crédito a cuenta bancaria o expedición de cheque.

Ubicación Pág.(s):	9	12	13	15	29	30						
-------------------------------	----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL												
Artículos 127-1 y 879, numeral 11 Estatuto Tributario.		Ley 1430 de 2010.		Sentencia 15312 de 2008 del Consejo de Estado.		Artículo 10 del Decreto Reglamentario 449 de 2003.		Artículo 2 del Decreto Reglamentario 913 de 1993.				
Concepto 2007039517-001 de 2007 de la Superintendencia Financiera		Concepto DIAN número 91749 de 2007.		Concepto DIAN 55704 de 2004.								
EXTRACTO												
Ubicación Pág.(s):	4	5	10	17	28							

Analista: Ana María Martínez Herrera

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS – Impuesto del orden nacional. Operaciones que grava. Consagración legal. operaciones exentas / ABONO EN CUENTA - Desembolsos de créditos en cuenta corriente, de ahorros o de depósito en el Banco de la República / LEASING FINANCIERO – Antecedentes normativos. Definición

El Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF- es un impuesto del orden nacional que se aplica a las transacciones financieras realizadas por los usuarios del sistema financiero. Su regulación se encuentra desarrollada en los artículos 870 y siguientes del Estatuto Tributario. La Corte concluyó que el Gravamen a los Movimientos Financieros está vinculado a la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito y, en general, a los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título. El artículo 10 transcrito precisa el significado de la expresión "abono en cuenta", entendida como los desembolsos de créditos en cuenta corriente, de ahorros o de depósito en el Banco de la República, que realicen los establecimientos de crédito y las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria y los que se realicen mediante cheque sobre el que el otorgante del crédito imponga la leyenda "Para abono en cuenta del primer beneficiario ". También señala como requisito de la exención que se abone efectivamente el producto del crédito en una de las cuentas mencionadas que pertenezcan al beneficiario, pero, adicionalmente, incluye los desembolsos de crédito mediante operaciones de descuento y redescuento. Así mismo, estableció como exento el desembolso al comercializador de los bienes o servicios financiados con el crédito conforme con los requisitos señalados en el mismo artículo 10 del Decreto 449. En el año 1979, el Gobierno nacional expidió el Decreto 148 de 1979, mediante el cual autorizó a las corporaciones financieras para adquirir y mantener acciones en compañías de leasing o arrendamiento financiero hasta por un monto que no excediera del 10% del su capital pagado y reserva legal. Luego, mediante el Decreto 2059 de 1981, se sometió a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades a todas las sociedades comerciales cuyo objeto contemplara, como actividad principal, la realización de operaciones de arrendamiento financiero o leasing, independientemente de la clase de sociedad bajo la cual se desarrollarían tales actividades y el monto de su capital y patrimonio. Esta norma estableció una vigilancia objetiva sobre las operaciones de arrendamiento financiero o leasing. De acuerdo con el artículo 2º del Decreto 913, la operación de arrendamiento financiero o leasing financiero es "la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que

recibirá durante un plazo determinado, pactándose con el arrendatario la facultad de ejercer al final del período la opción de compra.”

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 870

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 91746 DE 2007 (5 de noviembre) DIAN – (No Anulado)

CONTRATO DE LEASING – Operaciones que comprende. Contratos que intervienen. Su finalidad es financiar. Es diferente al contrato de mutuo / DESEMBOLSOS DE RECURSOS QUE HACEN LAS COMPAÑÍAS DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL A LOS DISTRIBUIDORES O COMERCIALIZADORES DE BIENES PARA LA ADQUISICION DE BIENES QUE SERAN ENTREGADOS EN LEASING FINANCIERO – No están exentos del GMF. No es una operación financiera

El contrato de leasing o arrendamiento financiero implica las siguientes operaciones: La entrega de un bien para su uso y goce; El establecimiento de un canon periódico, que lleva implícito el precio del derecho a ejercer una opción de compra y, La existencia, a favor del arrendatario, de una opción de compra al terminarse el plazo pactado en el contrato, que podrá ejercer siempre y cuando cumpla la totalidad de las prestaciones a cargo. En este tipo contratos intervienen por lo menos dos partes: una compañía de financiamiento o un banco, propietario del bien objeto del leasing, y un locatario, persona natural o jurídica que recibe la tenencia del mismo para su uso y goce. Adicionalmente, en la operación suele intervenir, sin que sea parte necesaria, el proveedor de los bienes objeto del leasing. Un rasgo sobresaliente de este tipo de contratos es que la compañía de financiamiento comercial actúa como proveedor de fondos para la compra de bienes seleccionados por el arrendatario o locatario, y no asume los riesgos asociados a la propiedad del bien, sino que éstos se trasladan al locatario o arrendatario. Por su parte, el comercializador de bienes actúa como un proveedor de la compañía de financiamiento comercial, quien, en adelante, se convierte en propietario de los activos que adquiere del primero, y que, posteriormente serán entregados al locatario. Ahora bien, no puede perderse de vista que la causa del contrato de leasing financiero es la de financiar, sin que por ello el contrato se convierta en uno de crédito o mutuo. En el caso en examen, el concepto acusado parte de afirmar que el desembolso de recursos que realizan las compañías de financiamiento comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing no está cobijado con la exención del GMF consagrada en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, por no tener la naturaleza de una operación crediticia, sino de un negocio de aprovisionamiento propio de la fase precontractual del contrato de leasing. Para la Sala, por lo expuesto anteriormente, el concepto no acierta en cuanto a que desconoce el carácter financiero de la operación de leasing, pero acierta en cuanto precisa que la disposición de los recursos objeto del contrato de leasing a favor de terceros proveedores no está exenta del GMF.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 91746 DE 2007 (5 de noviembre) DIAN – (No Anulado)

DESEMBOLSOS A COMERCIALIZADORES DE BIENES Y SERVICIOS FINANCIADOS CON CREDITOS – Condiciones para que estén exentos del gravamen a los movimientos financieros / CONTRATO DE LEASING – No reúne las condiciones para ser una operación exenta del GMF. No es una operación de crédito. Con la Ley 1430 de 2010 expresamente estas operaciones están exentas del GMF

En el caso de los desembolsos a comercializadores de bienes y servicios financiados con el producto del crédito, el artículo 10º del Decreto 449 de 2003 fija las condiciones para la procedencia de la exención. De acuerdo con dicho artículo, el producto del crédito debe desembolsarse efectivamente en la cuenta corriente o de ahorros del comercializador, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos: a) Que el beneficiario del préstamo autorice por escrito al otorgante del crédito para efectuar el desembolso al comercializador de los bienes. b) Que el desembolso se haga mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros del comercializador de los bienes y servicios o mediante cheque con la leyenda “para abono en cuenta del primer beneficiario”. c) Que el otorgante del crédito conserve los documentos en los que conste el destinatario de los recursos del crédito, la utilización de los mismos y la autorización dada por el beneficiario del crédito. Ninguna de las anteriores condiciones se presenta en el caso del desembolso de recursos para la adquisición de bienes que van a ser objeto de un contrato de leasing financiero. Si bien el contrato de leasing financiero es considerado una operación indirecta de crédito entre la

compañía de leasing y el locatario (arrendatario), lo cierto es que entre la compañía de leasing y el distribuidor o comercializador de los bienes existe una operación comercial, netamente instrumental, que surge con posterioridad al perfeccionamiento del contrato de leasing. Sólo hasta el año 2010, con la expedición de la Ley 1430, se estableció expresamente la exención de los desembolsos o pagos efectuados por las compañías de financiamiento comercial para el pago a los comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra.

FUENTE FORMAL: DECRETO 449 DE 2003 – ARTICULO 10

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 91746 DE 2007 (5 de noviembre) DIAN – (No Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veintisiete (27) de septiembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00009-00(17543)

Actor: MARIA CRISTINA RAMIREZ LONDOÑO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad incoada por la señora María Cristina Ramírez Londoño, contra el Concepto número 91749 del 8 de noviembre de 2007⁸³, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

A) LA DEMANDA⁸⁴

La señora **María Cristina Ramírez Londoño**, en nombre propio, propuso la siguiente petición:

“1. Decretar la nulidad del Concepto 91749 del 15 (sic) de noviembre de 2007 de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por ser contrario a la ley.”

La demandante citó como violados los artículos 127-1 y 879, numeral 11, del Estatuto Tributario; 2º del Decreto Reglamentario 913 de 1993; 10º del Decreto Reglamentario 449 de 2003; el Concepto DIAN 55704 del 25 de agosto de 2004; el Acta 3 del 4 de abril de 2005, del Comité de Dirección de la DIAN y, el Concepto 2007039517-001 del 30 de agosto de 2007, de la Superintendencia Financiera de Colombia. Para sustentar lo anterior, adujo lo siguiente:

1. El leasing financiero es una operación de crédito

⁸³ Folios 21 a 26.

⁸⁴ La demanda fue corregida mediante escrito del 12 de mayo de 2009, en virtud del auto inadmisorio de la misma del 27 de abril de 2009.

Precisó que el leasing financiero es una operación crediticia que se materializa con la participación de establecimientos de crédito legalmente constituidos y autorizados.

Dijo que la DIAN, en el concepto acusado, interpretó erróneamente, que las únicas operaciones de crédito exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros son las derivadas de los contratos de mutuo, sin tener en cuenta que el numeral 11 del artículo 879 del E.T. no hace esta distinción.

Que malinterpretó el Concepto número 2007039517-001 del 30 de agosto de 2007, en el que la Superintendencia Financiera precisó que el contrato de leasing financiero se celebra con el único propósito de financiar la adquisición de bienes, en la medida en que reúne las siguientes condiciones: i) La transmisión de la propiedad de una cosa del acreedor con contrapartida económica diferida; ii) La pausa o dilación entre el ejercicio del derecho por parte del acreedor y el cumplimiento de la obligación por parte del deudor y, el interés como precio del tiempo que media entre las prestaciones de ambos sujetos de la relación crediticia.

Explicó que el contrato de leasing financiero implica varias operaciones. Que el crédito que otorga la compañía de leasing en contratos de este tipo requiere para su perfeccionamiento los siguientes contratos y regulaciones: i) La suscripción del contrato entre la compañía de leasing y el tomador; ii) El contrato de compraventa entre la compañía de leasing y el proveedor del bien que se adquiere y, iii) La opción irrevocable de compra que se pacta al inicio del contrato y que se hace efectiva a la terminación del mismo.

Afirmó que el desembolso del crédito que se hace al proveedor del bien es parte integral de la actividad de financiamiento mediante un contrato de leasing. Que, por ello, la DIAN no puede considerar esta etapa de manera independiente y sin relación causal con el contrato de leasing financiero.

Aludió a la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 13 de marzo de 2008, expediente 15312.

Concluyó que los contratos de leasing financiero son operaciones de crédito, y que los desembolsos que hace el establecimiento de crédito al comercializador de los bienes objeto del contrato de leasing se encuentran exentos del GMF, en los términos del numeral 11 del artículo 879 del E.T. y del artículo 10º del Decreto Reglamentario 449 de 2003.

2. Reconocimiento contable y tributario del leasing financiero

Sostuvo que el reconocimiento del leasing financiero, como una modalidad de las operaciones de crédito, se armoniza con el tratamiento contable y tributario propio de estas figuras, establecido en el artículo 127 del E.T.

Dijo que el artículo 127-1 ibídem es coherente con la naturaleza de las “operaciones de crédito” que tienen los contratos de leasing financiero, a tal punto que es expresa la disposición al señalar que el arrendatario debe reconocer la adquisición del activo y, a su vez, el nacimiento del pasivo, que se disminuye en la medida en que se van pagando las cuotas o cánones.

3. Ilegitimidad de los recaudos hechos por la DIAN, por concepto de GMF en operaciones de leasing financiero con opción irrevocable de compra

Precisó que si bien la interpretación doctrinal de la ley por parte de la DIAN constituye doctrina oficial, lo cierto es que si un concepto de la DIAN es contrario a la ley, en perjuicio de los contribuyentes, la Administración está obligada a resarcir ese perjuicio.

Indicó que si las operaciones de crédito y los desembolsos por parte de las compañías de financiamiento comercial a un proveedor de bienes adquiridos en la modalidad de leasing financiero están exentos del GMF, el impuesto cobrado constituye un pago de lo no debido y, en consecuencia, deberá ser reintegrado a favor de quien lo pagó.

B) SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Esta Sección, mediante auto del 18 de junio de 2009, negó la solicitud de suspensión provisional del concepto demandado.

C) COADYUVANCIAS

El abogado **Julio Fernando Álvarez** coadyuvó las pretensiones de la demanda. Particularmente, frente al asunto objeto de la litis, alegó que la interpretación que hizo la DIAN en el concepto acusado, en el sentido de que la adquisición de equipos y bienes para entregar en leasing es una operación independiente o separada del contrato de leasing, es errada e ilegal.

Explicó que el contrato de arrendamiento financiero o leasing es un todo prestacional y, por tanto, no puede dividirse como si fuera la acumulación de contratos independientes (mandato de compra, arrendamiento, opción de venta).

El abogado **Edgar Iván León Robayo** coadyuvó la demanda. En concreto, sostuvo que el concepto acusado desconoció el tratamiento jurídico válido que se le debe dar al contrato de leasing, con el propósito de evitar el perfeccionamiento de una exención establecida por la ley a favor de las instituciones financieras que realizan este tipo de operaciones.

Añadió que el concepto acusado desconoció no sólo la naturaleza jurídica del leasing financiero, sino que endilgó la responsabilidad del pago del GMF a las compañías de financiamiento comercial, al indicar que la compra de los bienes que éstas hacen a solicitud de los clientes, para dárselos posteriormente en arriendo, no constituye una operación de crédito.

El abogado **Juan Camilo Serrano Valenzuela** coadyuvó la demanda. En concreto, dijo que a partir del artículo 127-1 del E.T. y de la doctrina de la Superintendencia Financiera, el leasing es una operación de crédito exenta del GMF, en los términos del numeral 11 del artículo 879 del E.T.

C) LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado judicial de la U.A.E. DIAN pidió negar las pretensiones de la demanda.

Sostuvo que el concepto demandado precisó en qué caso procede la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en lo relacionado con los desembolsos de crédito, y aclaró que cualquier traslado o abono contable que no corresponda a esa situación se encuentra gravado con el Gravamen a los Movimientos Financieros. Asimismo, que los desembolsos realizados por las Compañías de Financiamiento Comercial están dirigidos a favor de comerciantes de bienes, que posteriormente serán entregados a terceros, y que no existe un crédito otorgado por parte de la financiera a favor de un tercero.

Dijo que el concepto no desconoce que las compañías de financiamiento comercial realicen operaciones de crédito y que el contrato de leasing sea un contrato atípico compuesto de varias operaciones; pero que lo que no reconoce es que la disposición de recursos para el pago a proveedores de bienes o servicios de los clientes de las entidades financieras, independientemente de la procedencia de tales recursos, esté exenta del GMF.

Aclaró que la adquisición de bienes por parte de la compañía de financiamiento comercial, para ser entregados a terceros mediante contrato de arrendamiento financiero, no constituye un “desembolso de crédito”. Que el objeto de la exención es el desembolso del crédito mediante el abono en cuentas de ahorro, corriente o de depósito del Banco de la República o mediante cheque con la restricción, respecto al abono en cuenta del primer beneficiario, y no la disponibilidad que la entidad financiera haga de sus cuentas para adquirir bienes a favor de terceros.

A partir de la doctrina judicial del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, afirmó que las exenciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial. Que, en tal sentido, la interpretación que expuso en el concepto demandado y su aplicación son de carácter restrictivo

y que, por tanto, la exención a que aludió el concepto sólo comprende las operaciones o transacciones expresamente establecidas por la ley, siempre y cuando cumplan los requisitos para su procedencia.

Finalmente, dijo que no es procedente acceder a la devolución del GMF pagado por los contribuyentes, toda vez que ésta no es una pretensión propia de las acciones de nulidad simple, conforme con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Añadió que mediante la demanda de nulidad simple no se puede perseguir ninguna condena contra el Estado.

D) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandante**, además de reiterar los argumentos de la demanda, puso de presente que no había lugar a pronunciarse sobre si la pretensión de devolución del impuesto pagado es propia de la acción de nulidad, pues mediante escrito del 12 de mayo de 2009 corrigió la demanda en este sentido.

Dijo que en ningún momento se pretende extender, por medio de analogía, la exención consagrada en el numeral 11 del artículo 879 del E.T., sino que, por el contrario, se busca aplicar la noción de “operaciones de crédito” tal como lo señala dicha norma, la que fue restringida sin fundamento legal alguno por la DIAN, al limitar la exención a los contratos de mutuo.

La **U.A.E DIAN** reiteró los argumentos del escrito de contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

Asimismo, dijo que las compañías de financiamiento comercial no realizan una operación de crédito cuando adquieren bienes de un proveedor, para luego destinarlos a un contrato de leasing. Esta operación, agregó, es una actividad comercial de compraventa, en ejercicio de la facultad de disposición de los recursos, para pagar una transacción comercial. Que, por ello, esta actividad es un hecho gravado según el artículo 871 del E.T.

Precisó que las particularidades contables y tributarias, como objeto de financiamiento, se dan a partir de la ejecución del contrato de leasing y entre sus partes, y no antes, en la compra realizada entre el proveedor y la compañía de financiamiento comercial.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la demanda incoada por la señora María Cristina Ramírez Londoño, la Sala debe decidir si el Concepto número 91749 del 8 de noviembre de 2007 de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que a continuación se transcribe, es nulo por violación del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, por errónea interpretación.

Dice el concepto:

*“Doctor
AGUSTIN ESGUERRA RESTREPO
Presidente
Leasing de Occidente S.A.
Carrera 13 No. 26-45 Piso 10, 12 y 15
Bogotá D.C.*

Ref. Consulta radicada bajo el número 54697 de 19/06/2007

Este pronunciamiento se emite dentro del marco de generalidad preceptuado en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la Resolución 1618 de 2006, que prevén la competencia funcional de este Despacho.

Se consulta en el escrito de la referencia si los desembolsos realizados por las Compañías de Financiamiento Comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing se encuentran exentos del GMF, de acuerdo con lo previsto por el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario. (Subrayado de la Sala)

A efecto de lo anterior manifiesta el consultante, que es claro que las Compañías de Financiamiento Comercial son beneficiarias de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, por las operaciones que éstas realizan en cumplimiento de su objeto social, que para efectos del gravamen a los movimientos financieros, se consideran operaciones de crédito.

Sostiene igualmente, que si las operaciones de financiamiento comercial –leasing son operaciones de crédito para los efectos de la exención del GMF, es indispensable que los recursos girados por éstas para el pago de bienes que serán objeto de contratos de financiamiento comercial o leasing a favor de comercializadores de bienes, se encuentren exentos del gravamen.

Para efectos de dar respuesta a las inquietudes planteadas, precisa en primer lugar, hacer referencia al marco normativo que regula el tema en estudio.

Los artículos 871 y 875 del Estatuto Tributario consagran el hecho generador y los sujetos pasivos del gravamen a los movimientos financieros respectivamente.

El artículo 879 del Estatuto Tributario establece algunas exenciones a la sujeción del gravamen, señalando en su numeral 11:

“ART. 879.- Adicionado. L. 633/2000, art 1º. Exenciones del GMF. Se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros:

... 11. Modificado. L. 1111/2006, art. 42. Los desembolsos de crédito mediante abono a la cuenta o mediante expedición de cheques que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario fue reglamentado por el artículo 10 del Decreto 449 de 2003, norma que dispone que para efectos de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario se entienden como abono en cuenta todos los desembolsos de créditos que realicen los establecimientos de crédito.

Esta exención cobija igualmente los desembolsos de crédito mediante operaciones de descuento y redescuento, así como los pagos que efectúen las entidades intermediarias a las de descuento.

También procede la exención indicada en el inciso primero del artículo 10º, del Decreto 449 de 2003 cuando el establecimiento de crédito o la entidad vigilada por Superintendencia (sic) de la Economía Solidaria, efectúe el desembolso al comercializador de los bienes o servicios financiados con el producto del crédito. En este evento constituyen condiciones sine qua non para la procedencia de la exención, que el beneficiario del préstamo autorice por escrito al otorgante del crédito para efectuar el desembolso al comercializador de los bienes y servicios; que el desembolso del crédito se efectúe mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros del comercializador de bienes y servicios y que el otorgante del crédito conserve los documentos en los que conste el destinatario de los recursos del crédito, la utilización de los mismos y la autorización al otorgante del crédito para efectuar el desembolso al comercializador, para efectos del control por parte de las autoridades competentes.

Cualquier traslado, abono o movimiento contable que no corresponda al desembolso efectivo de recursos del crédito tal como se señala en el citado artículo 10 del Decreto 449, estará sujeto al gravamen.

De conformidad con lo previsto en el numeral 1º. del artículo 2º. del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, los establecimientos de crédito comprenden los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las corporaciones de ahorro y vivienda (ahora Bancos Comerciales), las compañías de financiamiento comercial y las cooperativas financieras.

*Las Compañías de Financiamiento Comercial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero tienen autorizadas, entre otras operaciones, las de captar ahorro a través de depósitos a término; otorgar préstamos; comprar y vender títulos representativos de obligaciones emitidas por entidades de derecho público; otorgar financiación mediante la aceptación de letras de cambio; otorgar valores y garantías; efectuar operaciones de compra de cartera o factoring; efectuar, como intermediario del mercado cambiario, operaciones de compra y venta de divisas y **realizar operaciones de leasing.***

De conformidad con las normas mencionadas, son sujetos pasivos del gravamen a los movimientos financieros los usuarios y clientes de las entidades vigiladas por las superintendencias Bancaria, de Valores o de Economía Solidaria; así como las entidades vigiladas por estas mismas superintendencias, incluido el Banco de la República.

Para que proceda la exención prevista en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

- 1. Que se trate de un desembolso de crédito*
- 2. Que el desembolso del crédito se efectúe mediante abono a la cuenta o mediante la expedición de cheques*
- 3. Que el desembolso sea realizado por establecimientos de crédito, por cooperativas con actividad financiera o por cooperativas de ahorro y crédito.*

Con el fin de contar con mayores elementos de juicio para absolver la consulta de la referencia, este Despacho elevó consulta a la Dirección Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia, en lo relacionado con los temas de su competencia. De la respuesta suministrada nos permitimos destacar los siguientes apartes:

En torno al concepto de crédito, término que es imperioso precisar teniendo en cuenta que el primer requisito exigido para que proceda la exención prevista en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, es que se trate de un desembolso del crédito, la Superintendencia Financiera sostiene:

“...Desde el ámbito estrictamente legal, algunos doctrinantes centran la noción en comento en el acto jurídico de concesión de crédito, en la voluntad misma de quien lo otorga. Es así como para Joaquín Garrigues “(...) De esta manera quedan configurados en la esencia jurídica del crédito los siguientes elementos: la transmisión (actual o prometida) de la propiedad es (sic) de una cosa del acreedor al deudor con contrapartida económica diferida, la pausa o dilación ente (sic) el ejercicio del derecho por parte del acreedor y el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, y, por último, el interés como precio del tiempo que media entre las prestaciones de ambos sujetos de la relación crediticia...”

Precisado lo anterior se refiere al contrato de leasing financiero en los términos en que es definido por el artículo 2º del Decreto 913 de 1993, de la siguiente manera:

“Entiéndese por operación de arrendamiento financiero la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto, financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra.

En consecuencia, el bien deberá ser de la compañía arrendadora, derecho de dominio que conservará hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra. Así mismo, debe entenderse que el costo del activo dado en arrendamiento se amortizará durante el término de duración del contrato, generando la respectiva utilidad.”

Afirma la Superintendencia financiera que, como lo precisa la doctrina nacional y extranjera, es característica estructural y la más sobresaliente del contrato de leasing financiero la función de financiación de la empresa, en

la medida en que provee “(...) a los diferentes agentes de la economía recursos para llevar a cabo sus planes de inversión y de consumo.”

A partir de lo expuesto concluye la citada Entidad que “...el contrato de leasing financiero conlleva una operación de financiación en favor del locatario (arrendador) y a cargo de la institución financiera (CFC), que si bien es cierto no se estructura jurídicamente bajo un contrato típico de crédito, como lo es el mutuo, ello en modo alguno desvirtúa la finalidad o función mencionada. En otras palabras, si a la expresión “Crédito” se le da el alcance o significado restrictivo de “contrato de Mutuo”, fuerzas concluir que el leasing financiero no configuraría una operación de tal naturaleza...”

La Superintendencia Financiera de Colombia manifiesta igualmente que “...la disposición de recursos destinados a la adquisición de bienes que serán objeto del contrato de leasing financiero hace parte de la estructura jurídica de financiación que se otorga al arrendatario, aunque, se insiste, no bajo la estructuración de un contrato de mutuo...”, aspecto sobre el cual este Despacho se permite precisar que la exención del gravamen a los movimientos financieros que establece el numeral 11 del artículo 879, como ya se anotó, se consagra únicamente a favor de los desembolsos de crédito en las condiciones y realizados por los sujetos que señala la norma, no a favor de todas las operaciones que comprende la estructura jurídica de financiación de las compañías de financiamiento comercial.

El beneficio consagrado en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario no se puede hacer extensivo a los recursos girados por las compañías de financiamiento comercial a favor de comercializadores de bienes, para el pago de bienes que serán objetos de contratos de financiamiento comercial o leasing toda vez que las exenciones deben estar consagradas de manera expresa en la ley, que por tratarse de excepciones a la regla general deben ser interpretadas y aplicadas de manera restrictiva, por lo que no son susceptibles de ser reconocidas por analogía.

La anterior posición coincide tanto con la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, como con la doctrina vigente que en reiteradas oportunidades ha sostenido que las exenciones son beneficios fiscales de origen legal, consistentes en la exoneración del cumplimiento de obligaciones tributarias y sólo cobijan los sujetos y objeto expresamente señalados por la norma que establece la exención o exclusión, como ocurre con toda norma de carácter exceptivo.

En torno al tema de la amplia potestad de configuración del legislador en el ámbito tributario y las característica que identifican las exenciones, la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C-508 de 6 de julio de 2006, M.P. Dr.: Alvaro Tafur Galvis, expresó:

“...en lo que se refiere concretamente al tema de las exenciones la Corte ha puesto de presente que la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, sino que por el contrario ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos “al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9 de la C.P) (Ver, entre otras las sentencias C-711 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería, C-1060 de 2001 M.P. Lucy Cruz de Quiñonez).

La Corte ha explicado que el Congreso en el ámbito nacional puede empero establecer exenciones tributarias las cuales se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de suerte tal que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley, sin que a éstos les sea dable transferirlas válidamente a otros sujetos pasivos bajo ningún respecto. Igualmente ha destacado que las exenciones corresponden a hechos generadores que en principio estarían total o parcialmente gravados, pero que por razones de política económica, fiscal, social o ambiental, el órgano competente decide sustraerlos total o parcialmente de pago...” (Ver sentencia C-1107 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería).

En este orden de ideas, se reitera que el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario consagra (sic) de manera taxativa una exención del gravamen a los movimientos financieros, a favor de los sujetos y en las condiciones previstas en la citada disposición, beneficio que no se puede extender a los desembolsos realizados por las compañías de financiamiento comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a

terceros mediante contratos de arrendamiento financiero teniendo en cuenta que en derecho tributario la interpretación es restringida, acorde con lo señalado por la H Corte Constitucional.

Si bien las compañías de financiamiento comercial pueden realizar operaciones de crédito, no todas las operaciones que estas compañías lleven a cabo pueden ser catalogadas como operaciones de crédito, este es el caso de los recursos girados por estas para el pago de bienes que serán objeto de contratos de financiamiento comercial o leasing a favor de comercializadores de bienes, operaciones que no constituyen en sí mismas ni contratos de leasing ni operaciones de crédito, dado que los elementos de la relación crediticia, no se evidencian en su totalidad en la operación en cuestión para que pueda ser calificada como tal.

La adquisición de bienes que serán destinados a contratos de leasing constituye un negocio jurídico de aprovisionamiento, propio de la fase precontractual del contrato de financiamiento comercial, pero en manera alguna se le puede atribuir la naturaleza de crédito.

En las condiciones enunciadas es claro que las Compañías de Financiamiento Comercial según lo previsto en el numeral 1º. del artículo 2º. del EOSF están catalogadas como establecimientos de crédito, pero no todas las operaciones que éstas realizan en cumplimiento de su objeto social pueden considerarse desembolsos de crédito como es el caso, insistimos, de los recursos girados para el pago de bienes que serán objeto de contratos de financiamiento comercial o leasing a favor de comercializadores de bienes.

En consecuencia, (Subrayado de la Sala)

(...)”

En el presente caso, la Sala entiende que la inconformidad de la demandante se centró en que el concepto demandado interpretó equivocadamente el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, al concluir que el giro de recursos que hacen las compañías de financiamiento comercial para el pago de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing, no son desembolsos de crédito exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros.

Para resolver el caso, la Sala hará algunas precisiones sobre la naturaleza del Gravamen a los Movimientos Financieros y sobre el leasing financiero, para luego analizar los cargos de la demanda.

El Gravamen a los Movimientos Financieros

El Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF– es un impuesto del orden nacional que se aplica a las transacciones financieras realizadas por los usuarios del sistema financiero. Su regulación se encuentra desarrollada en los artículos 870 y siguientes del Estatuto Tributario.

El artículo 871 del E.T., vigente para la ocurrencia de los hechos, en relación con el hecho generador del GMF, dispone:

ARTICULO 871. HECHO GENERADOR DEL GMF. *El hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia.*

Inciso 2º. *En el caso de cheques girados con cargo a los recursos de una cuenta de ahorro perteneciente a un cliente, por un establecimiento de crédito no bancario o por un establecimiento bancario especializado en cartera hipotecaria que no utilice el mecanismo de captación de recursos mediante la cuenta corriente, se considerará que constituyen una sola operación el retiro en virtud del cual se expide el cheque y el pago del mismo.*

Inciso 3º. *También constituyen hecho generador del impuesto:*

Inciso 4º. El traslado o cesión a cualquier título de los recursos o derechos sobre carteras colectivas, entre diferentes copropietarios de los mismos, así como el retiro de estos derechos por parte del beneficiario o fideicomitente, inclusive cuando dichos traslados o retiros no estén vinculados directamente a un movimiento de una cuenta corriente, de ahorros o de depósito. En aquellos casos en que sí estén vinculados a débitos de alguna de dichas cuentas, toda la operación se considerará como un solo hecho generador.

Inciso 5º. La disposición de recursos a través de los denominados contratos o convenios de recaudo o similares que suscriban las entidades financieras con sus clientes en los cuales no exista disposición de recursos de una cuenta corriente, de ahorros o de depósito.

Inciso 6º. Los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero.

Inciso 7º. Para efectos de la aplicación de este artículo, se entiende por carteras colectivas los fondos de valores, los fondos de inversión, los fondos comunes ordinarios, los fondos comunes especiales, los fondos de pensiones, los fondos de cesantía y, en general, cualquier ente o conjunto de bienes administrado por una sociedad legalmente habilitada para el efecto, que carecen de personalidad jurídica y pertenecen a varias personas, que serán sus copropietarios en partes alícuotas.

PARÁGRAFO. Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, así como los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, incluidos los realizados sobre, carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como 'saldos positivos de tarjetas de crédito' y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta.

PARÁGRAFO 2. El movimiento contable y el abono en cuenta corriente o de ahorros que se realice en las operaciones cambiarias se considera una sola operación hasta el pago al titular de la operación de cambio, para lo cual los intermediarios cambiarios deberán identificar la cuenta corriente o de ahorros mediante la cual dispongan de los recursos. El gravamen a los movimientos financieros se causa a cargo del beneficiario de la operación cambiaria cuando el pago sea en efectivo, en cheque al que no se le haya puesto la restricción de “para consignar en cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario”, o cuando el beneficiario de la operación cambiaria disponga de los recursos mediante mecanismos tales como débito a cuenta corriente, de ahorros o contable.

La Corte Constitucional, con ocasión del estudio de constitucionalidad del artículo 871 E.T., consideró que la modificación introducida por la ley 788 de 2002, replanteó el hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros, para incluir operaciones que no estaban cubiertas en la legislación previa (Ley 663 de 2000), y amplió los sujetos pasivos y los agentes retenedores. Al efecto, la Corte sostuvo:

“(…) En el proyecto de ley presentado por el gobierno a la consideración del Congreso de la República, en relación con el Gravamen a los Movimientos Financieros, no solamente se ampliaba el espectro de los hechos generadores, los sujetos pasivos y los agentes retenedores, sino que, además, se modificaba el parágrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario, para desplazar el núcleo de la definición de lo que para efectos del gravamen debía considerarse como transacción financiera, desde la “operación de retiro de efectivo” hacia la expresión genérica “disposición de recursos”, que comprende no sólo el retiro en efectivo, sino, también, de manera más amplia y

entre otros conceptos, "...los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título ...".⁸⁵

Posteriormente, en la ponencia para primer debate en las comisiones conjuntas de Senado y Cámara se expresó que "[e]n el artículo sobre el hecho generador del gravamen a los movimientos financieros se efectúan algunos ajustes en su redacción, para precisar que constituyen hecho generador del impuesto los pagos propios o de terceros que realicen los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta corriente, de ahorros o depósito, cuando tales pagos no estén vinculados a un movimiento de otra cuenta corriente, de ahorro o depósito." Se agregó en la ponencia que "[d]e la misma forma, en el párrafo se precisa que se entienden por transacción financiera los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título."

Así mismo, la Corte concluyó que el Gravamen a los Movimientos Financieros está vinculado a la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito y, en general, a los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título.

Por su parte, el artículo 879 del mismo estatuto, vigente en el momento en que fue expedido el concepto acusado, señala taxativamente las operaciones que se encuentran exentas del gravamen, así:

Exenciones del GMF. *Se encuentran exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros:*

(...)

11. Los desembolsos de crédito mediante abono a la cuenta o mediante expedición de cheques que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente.

El numeral 11 fue reglamentado por el artículo 10º del Decreto Reglamentario número 449 del 27 de febrero de 2003, que textualmente reza:

Artículo 10º. Desembolsos de crédito. *Para efectos de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, se entenderá como abono en cuenta todos aquellos desembolsos de créditos que realicen los establecimientos de crédito, las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria en cuenta corriente, de ahorros o en cuenta de Depósito en el Banco de la República, o aquellos que se realicen mediante cheque sobre el cual el otorgante del crédito imponga la leyenda 'para abono en cuenta del primer beneficiario'.*

Para la procedencia de la exención será requisito abonar efectivamente el producto del crédito en una de las cuentas mencionadas en el inciso anterior que pertenezca al beneficiario del mismo.

Esta exención cubre igualmente los desembolsos de crédito mediante operaciones de descuento y redescuento, así como los pagos que efectúen las entidades intermediarias a las de descuento.

⁸⁵ El Párrafo del artículo 671 del Estatuto Tributario, tal como se estableció por la Ley 633 del 2000 era del siguiente tenor: "Párrafo. Para los efectos del presente artículo, se entiende por transacción financiera toda operación de retiro en efectivo, mediante cheque, con talonario, con tarjeta débito, a través de cajero electrónico, mediante puntos de pago, notas débito o mediante cualquier otra modalidad que implique la disposición de recursos de cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, en cualquier tipo de denominación, incluidos los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como "saldos positivos de tarjetas de crédito" y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante abono en cuenta." (Subraya la Sala) A su vez, en el proyecto de ley sometido a la consideración del Congreso, el mencionado párrafo quedaba de la siguiente manera: "Párrafo. Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, así como los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título, incluidos los realizados sobre carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta." (Subraya la Sala)

También procede la exención indicada en el inciso primero del presente artículo cuando el establecimiento de crédito o la entidad vigilada por Superintendencia de la Economía Solidaria, efectúe el desembolso ~~al comercializador de los bienes o servicios financiados con el producto del crédito~~. En este evento serán requisitos obligatorios:

a) Que el beneficiario del préstamo autorice por escrito al otorgante del crédito para efectuar el desembolso ~~al comercializador de los bienes y servicios~~;

b) Que el desembolso del crédito se efectúe mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros ~~del comercializador de bienes y servicios~~. Si el desembolso del crédito se realiza mediante cheque, el otorgante del crédito deberá imponer sobre el mismo la leyenda 'para abono en cuenta del primer beneficiario',

c) Que el otorgante del crédito conserve los documentos en los que conste el destinatario de los recursos del crédito, la utilización de los mismos, y la autorización indicada en el literal a), para efectos del control por parte de las autoridades competentes.

PARÁGRAFO. Cualquier traslado, abono o movimiento contable que no corresponda al desembolso efectivo de recursos del crédito tal como se indica en el presente artículo estará sujeto al gravamen.⁸⁶

El artículo 10 transcrito precisa el significado de la expresión "abono en cuenta", entendida como los desembolsos de créditos en cuenta corriente, de ahorros o de depósito en el Banco de la República, que realicen los establecimientos de crédito y las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria y los que se realicen mediante cheque sobre el que el otorgante del crédito imponga la leyenda "Para abono en cuenta del primer beneficiario".

También señala como requisito de la exención que se abone efectivamente el producto del crédito en una de las cuentas mencionadas que pertenezcan al beneficiario, pero, adicionalmente, incluye los desembolsos de crédito mediante operaciones de descuento y redescuento.

Así mismo, estableció como exento el desembolso al comercializador de los bienes o servicios financiados con el crédito conforme con los requisitos señalados en el mismo artículo 10 del Decreto 449.

EL LEASING FINANCIERO. ANTECEDENTES NORMATIVOS

En el año 1979, el Gobierno nacional expidió el Decreto 148 de 1979, mediante el cual autorizó a las corporaciones financieras para adquirir y mantener acciones en compañías de leasing o arrendamiento financiero hasta por un monto que no excediera del 10% del su capital pagado y reserva legal.

Luego, mediante el Decreto 2059 de 1981, se sometió a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades a todas las sociedades comerciales cuyo objeto contemplara, como actividad principal, la realización de operaciones de arrendamiento financiero o leasing, independientemente de la clase de sociedad bajo la cual se desarrollarían tales actividades y el monto de su capital y patrimonio. Esta norma estableció una vigilancia objetiva sobre las operaciones de arrendamiento financiero o leasing.

⁸⁶ Los apartes tachados fueron declarados nulos por esta Sección, mediante la sentencia del 30 de mayo de 2011, expediente 110010327000200900024-00 (17699), Consejero ponente Marta Teresa Briceño de Valencia. En esta oportunidad la Sala estimó que los apartes anulados vulneraban el principio de legalidad tributaria, "pues excede la ley que reglamenta, al agregar por dicha vía calidades al titular de la cuenta a la que se abona el desembolso, que no están de acuerdo con la intención del legislador. Es así como el hecho de que se "incluya" como beneficiario de la exención el desembolso del crédito que se entregue a un "comercializador de bienes o servicios", excluye del beneficio los créditos que se abonen a terceros que no posean tal calidad, lo que contraría abiertamente el espíritu del numeral 11 del artículo 879 E.T. que no establece restricción alguna al respecto."

Posteriormente, mediante el Decreto 2920 de 1982, el Gobierno se limitó a prohibir la captación masiva y habitual de recursos del público por parte de las compañías de arrendamiento financiero. Para el efecto, los Decretos 3227 de 1982 y 1981 de 1988 reglamentaron y definieron el concepto de captación masiva y habitual de recursos del público.

La Ley 74 de 1989 reglamentó la inversión extranjera en el sector financiero, y dispuso que las sociedades de financiamiento comercial dedicadas a la actividad de leasing debían organizarse y funcionar conforme con las disposiciones de la Ley 45 de 1923 o Estatuto Bancario y las demás disposiciones complementarias, y someterse al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera).

En desarrollo de la Ley 74 de 1989, el Gobierno expidió el Decreto Reglamentario 3039 del mismo año, que reguló algunos aspectos fundamentales del contrato de leasing.

En primer lugar, el Decreto 3039 de 1989 dispuso que las sociedades de leasing debían contar con certificado de autorización expedido por la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera), requisito indispensable para poder realizar válidamente las actividades constitutivas de su objeto social. En segundo lugar, dispuso que dichas sociedades debían tener objeto social exclusivo.

Luego, con la expedición de la Ley 35 de 1993, las sociedades de arrendamiento financiero o leasing, que optaron por su conversión en compañías de financiamiento comercial, adquirieron la naturaleza jurídica de establecimientos de crédito.

Posteriormente, el Gobierno Nacional, mediante el Decreto número 913 del 19 de mayo de 1993, tipificó el leasing financiero y estableció la estructura básica para la celebración de este tipo de operaciones.

Mediante la Ley 510 de 1999, el legislador eliminó la diferencia que introdujo la Ley 35 de 1993 entre las compañías de financiamiento comercial especializadas en leasing y compañías de financiamiento comercial tradicionales. De acuerdo con el artículo 16 de la citada ley, se consideran compañías de financiamiento comercial las instituciones que tienen por función principal captar recursos a término, con el objeto primordial de realizar operaciones activas de crédito para facilitar la comercialización de bienes y servicios, y realizar operaciones de arrendamiento financiero.

De acuerdo con el artículo 2º del Decreto 913, la operación de arrendamiento financiero o leasing financiero es *“la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose con el arrendatario la facultad de ejercer al final del período la opción de compra.”*

La Corte Suprema de Justicia ha sostenido que *“el leasing es un negocio jurídico consensual; bilateral - o si se prefiere de prestaciones recíprocas -, en cuanto las dos partes que en él intervienen: la compañía de leasing y el usuario o tomador, se obligan recíprocamente (interdependencia prestacional); de tracto o ejecución sucesiva (negocio de duración), por cuanto las obligaciones principales -y originarias- que de él emanan: para el contratante, conceder el uso y goce de la cosa y para el contratista, pagar el precio, no se agotan en un solo momento, sino que se desenvuelven y desdoblan a medida que transcurre el tiempo (tempus in negotio); oneroso, toda vez que cada una de las partes busca un beneficio económico que, recta vía, se refleja en la obligación asumida por la parte contraria o cocontratante y, finalmente, las más de las veces, merced a la mecánica negocial imperante en la praxis contractual, por adhesión, como quiera que el usuario debe sujetarse, sin posibilidad real de discutirlas, a unas cláusulas previamente establecidas -o fijadas ex ante -, con carácter uniforme por la compañía de leasing (condiciones generales dictadas por la entidad predisponente).”*

El asunto objeto de examen

Según la parte actora, la operación de leasing financiero es una operación de crédito, y, por ende, el giro de recursos que hacen las compañías de financiamiento comercial para el pago de bienes que serán entregados posteriormente

a terceros en virtud de un contrato de leasing financiero, está exento del Gravamen a los Movimientos Financieros, por aplicación del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

En primer lugar, la Sala parte de reafirmar, como lo hacen las partes, que el contrato de leasing financiero es una operación indirecta de crédito a favor del locatario o (arrendatario). Así lo ha interpretado la doctrina de la Superintendencia Financiera y de la Corte Suprema de Justicia⁸⁷, al sostener que *“el contrato de leasing financiero conlleva una operación de financiación en favor del locatario (arrendador) y a cargo de la institución financiera (CFC), que si bien es cierto no se estructura jurídicamente bajo un contrato típico de crédito, como lo es el mutuo, ello en modo alguno desvirtúa la finalidad o función mencionada. En otras palabras, si a la expresión “Crédito” se le da el alcance o significado restrictivo de “contrato de Mutuo”, fuerza concluir que el leasing financiero no configuraría una operación de tal naturaleza. Pero si a dicho término “crédito” le reconocemos su real función económica de “financiación”, efectivamente el leasing financiero, como lo resalta la Corte Suprema de Justicia, permite el acceso indirecto al crédito por conducto, en este caso, de las compañías de financiamiento comercial especializadas en este tipo de negocio.”*⁸⁸

Ahora bien, en lo que respecta a que si los desembolsos de recursos que hacen las compañías de financiamiento comercial a los distribuidores o comercializadores de bienes, para la adquisición de bienes que serán entregados en arrendamiento financiero (leasing financiero), están exentos del GMF conforme con el numeral 11 del artículo 879 del E.T., la Sala considera que no por las siguientes razones:

Como se dijo anteriormente, el contrato de leasing o arrendamiento financiero implica las siguientes operaciones:

- 1- La entrega de un bien para su uso y goce;
- 2- El establecimiento de un canon periódico, que lleva implícito el precio del derecho a ejercer una opción de compra y,
- 3- La existencia, a favor del arrendatario, de una opción de compra al terminarse el plazo pactado en el contrato, que podrá ejercer siempre y cuando cumpla la totalidad de las prestaciones a cargo.

En este tipo contratos intervienen por lo menos dos partes: una compañía de financiamiento o un banco, propietario del bien objeto del leasing, y un locatario, persona natural o jurídica que recibe la tenencia del mismo para su uso y goce. Adicionalmente, en la operación suele intervenir, sin que sea parte necesaria, el proveedor de los bienes objeto del leasing.

Un rasgo sobresaliente de este tipo de contratos es que la compañía de financiamiento comercial actúa como proveedor de fondos para la compra de bienes seleccionados por el arrendatario o locatario, y no asume los riesgos asociados a la propiedad del bien, sino que éstos se trasladan al locatario o arrendatario.

Por su parte, el comercializador de bienes actúa como un proveedor de la compañía de financiamiento comercial, quien, en adelante, se convierte en propietario de los activos que adquiere del primero, y que, posteriormente serán entregados al locatario.

La Corte Suprema de Justicia ha sido enfática en precisar *“que la circunstancia de que el locatario (arrendador) realice una específica indicación o señalamiento a la sociedad de leasing para la compra de los bienes a un determinado productor o proveedor, revela la presencia de diversos intereses en este peculiar negocio jurídico, sin que, por razón de los mismos, en efecto, sus titulares inexorablemente se conviertan en partes del contrato, stricto sensu.”*⁸⁹

⁸⁷ La Corte Suprema ha dicho que *“El ‘leasing’ -anglicismo recientemente incorporado al castellano, según lo realza la última edición del Diccionario de la Lengua Española-, es una operación originaria de los Estados Unidos de Norteamérica, que se remonta a los años siguientes a la Segunda Guerra Mundial, específicamente, a comienzos de la década de los cincuenta, prevalentemente como un novísimo modelo de financiación, muy apropiado para adelantar -o apalancar- procesos de reconversión industrial, en cuanto permitía -y permite- el acceso al crédito y, por contera, a bienes de capital o a equipos necesarios para el crecimiento y expansión económica, sin tener que afectar o comprometer, en grado superlativo, el patrimonio del empresario o, en general, del usuario crediticio y, de paso, obtener algunas ventajas de orden fiscal o tributario”* (Sentencia del 13 de diciembre de 2002, expediente 6462, Magistrado ponente Carlos Ignacio Jaramillo).

⁸⁸ Concepto 2007039517-001 del 30 de agosto de 2007.

⁸⁹ Ídem 6.

Para la Corte, existe una operación comercial en la que participa activamente el proveedor de los bienes, y una operación de financiamiento representada en el contrato de leasing, en la que sólo son partes la compañía de financiamiento comercial y el locatario o arrendatario.

En otras palabras, según la Corte Suprema de Justicia *“en lugar de un negocio plurilateral, lo que existe es una pluralidad de roles: del proveedor (vender el bien), la sociedad de leasing (adquirir y pagar el precio del señalado bien que posteriormente dará para su uso) y el usuario (pagar el canon o retribución mensual), que denotan la presencia de intereses divergentes, propios del contrato bilateral -o de prestaciones recíprocas- y no convergentes, predicables -en sí- del negocio plurilateral, máxime cuando el norte de los intereses del usuario, del proveedor y de la sociedad de leasing no es simétrico y sus prestaciones no se orientan, articulada e irrefragablemente, a la consecución de un fin común a todas ellas, según tiene lugar en el referido contrato plurilateral.”*⁹⁰

Ahora bien, no puede perderse de vista que la causa del contrato de leasing financiero es la de financiar, sin que por ello el contrato se convierta en uno de crédito o mutuo.

En el caso en examen, el concepto acusado parte de afirmar que el desembolso de recursos que realizan las compañías de financiamiento comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing no está cobijado con la exención del GMF consagrada en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, por no tener la naturaleza de una operación crediticia, sino de un negocio de aprovisionamiento propio de la fase precontractual del contrato de leasing.

Para la Sala, por lo expuesto anteriormente, el concepto no acierta en cuanto a que desconoce el carácter financiero de la operación de leasing, pero acierta en cuanto precisa que la disposición de los recursos objeto del contrato de leasing a favor de terceros proveedores no está exenta del GMF, por las siguientes razones:

Según el numeral 11 del artículo 879 del E.T., están exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros los desembolsos de crédito, mediante abono a la cuenta o mediante la expedición de cheques, que realicen los establecimientos de crédito, entre otros.

En el caso de los desembolsos a comercializadores de bienes y servicios financiados con el producto del crédito, el artículo 10º del Decreto 449 de 2003 fija las condiciones para la procedencia de la exención. De acuerdo con dicho artículo, el producto del crédito debe desembolsarse efectivamente en la cuenta corriente o de ahorros del comercializador, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que el beneficiario del préstamo autorice por escrito al otorgante del crédito para efectuar el desembolso al comercializador de los bienes.
- b) Que el desembolso se haga mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros del comercializador de los bienes y servicios o mediante cheque con la leyenda “para abono en cuenta del primer beneficiario”.
- c) Que el otorgante del crédito conserve los documentos en los que conste el destinatario de los recursos del crédito, la utilización de los mismos y la autorización dada por el beneficiario del crédito.

Ninguna de las anteriores condiciones se presenta en el caso del desembolso de recursos para la adquisición de bienes que van a ser objeto de un contrato de leasing financiero. Si bien el contrato de leasing financiero es considerado una operación indirecta de crédito entre la compañía de leasing y el locatario (arrendatario), lo cierto es que entre la compañía de leasing y el distribuidor o comercializador de los bienes existe una operación comercial, netamente instrumental, que surge con posterioridad al perfeccionamiento del contrato de leasing.

En la operación de compra de los bienes objeto del contrato de leasing, no existe un desembolso directo de crédito a favor del comercializador ni de quien posteriormente se verá beneficiado con el contrato de leasing (locatario). Por

⁹⁰ Ídem 6

esta razón, esta operación comercial, entendida como un negocio jurídico de aprovisionamiento en el que hay un desembolso de recursos a favor de un tercero, está gravada con el GMF, como acertadamente lo concluyó el concepto demandado.

Sólo hasta el año 2010, con la expedición de la Ley 1430, se estableció expresamente la exención de los desembolsos o pagos efectuados por las compañías de financiamiento comercial para el pago a los comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra.⁹¹

Finalmente, la parte actora alegó que el mismo artículo 127-1 del Estatuto Tributario reconoce los contratos de leasing financiero como operaciones de crédito.

La Sala reitera que no desconoce la naturaleza crediticia del contrato de leasing financiero, pero insiste en que el concepto acusado se ajustó a lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 10º del Decreto Reglamentario número 449 del 27 de febrero de 2003, porque los desembolsos de recursos realizados por las Compañías de Financiamiento Comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing es un supuesto de hecho que no cumple las condiciones para estar exento del Gravamen a los Movimientos Financieros, hecho que, se reitera, quedó exento a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010 . En consecuencia, se desestiman 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

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda por las razones aducidas en la parte considerativa de esta providencia.

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**

⁹¹ ARTÍCULO 6o. *GMF EN DESEMBOLSOS DE CRÉDITOS*. Modifícase el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario el cual queda así:

"11. Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor, cuando el desembolso se haga a un tercero solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.

Los desembolsos o pagos a terceros por conceptos tales como nómina, servicios, proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones se encuentran sujetos al Gravamen a los Movimientos Financieros, salvo la utilización de las tarjetas de crédito de las cuales sean titulares las personas naturales, las cuales continúan siendo exentas.

También se encuentran exentos los desembolsos efectuados por las compañías de financiamiento o bancos, para el pago a los comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra". (negrilla fuera de texto)



UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
PRIMER CLAUSTRO UNIVERSITARIO DE COLOMBIA

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17616	Fecha:	12-07-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)	CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008	Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Barcenás		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Los intereses de mora causados a partir de devoluciones improcedentes, están sujetos al beneficio de reducción en el pago establecido por la Ley 1175 de 2007?

TESIS

Si, porque la intención de la Ley es sanear la cartera de los contribuyentes y dentro de esa cartera se contemplan las obligaciones por devoluciones improcedentes, porque la norma dice “contribuyentes de impuestos, tasas y contribuciones” y los intereses generados sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial, hacen parte de un impuesto y obligación principal.

Ubicación Pág.(s):	4	5	9	11	15	17						
-------------------------------	----------	----------	----------	-----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 1175 de 2007	Artículo 670 del Estatuto Tributario	Sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004	Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008
------------------	---	---	---

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	5	7	13	15								
-------------------------------	----------	----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

FACILIDADES DE PAGO DE LA LEY 1175 DE 2007 – Requisitos. Finalidad / INTERESES MORATORIOS – Reducción / OBLIGACION PRINCIPAL - Obligación sustancial de pago del tributo

Mediante la Ley 1175 de 2007, el Congreso de la República estableció condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, con el fin de acelerar la obtención de recursos públicos, recuperar el crédito fiscal y buscar el saneamiento de la cartera de las entidades que administran recursos públicos. La Ley 1175 de 2007 estableció los aspectos fundamentales del pago con beneficio, de aquellas obligaciones causadas en el año 2005 y anteriores, por los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones. En concreto, los beneficios son los siguientes: a) Si el contribuyente, sujeto pasivo o responsable paga en efectivo la totalidad de la obligación principal, más intereses y las sanciones actualizadas, antes del 27 de junio de 2008, tendrá derecho a una reducción al 30% del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del pago. b) Si el contribuyente, sujeto pasivo o responsable paga en efectivo toda la obligación correspondiente a impuestos, tasas y contribuciones, antes del 27 de junio de 2008, se le dará facilidad de 3 años para pagar los intereses de mora y las sanciones actualizada Para resultar beneficiado con la reducción de intereses moratorios, según el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175, se exige el pago tanto de la obligación principal como de los intereses y de las sanciones, y para efectos de la facilidad de pago contemplada en el literal b), se requiere únicamente el pago de la obligación principal, habida cuenta de que el beneficio se otorga para facilitar el pago de los intereses y de las sanciones.

FUENTE FORMAL: LEY 1175 DE 2007

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero) DIAN – (Anulada parcialmente)

SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE – Tiene como fin obtener el reintegro del impuesto. Presupuestos. Devolución de la obligación principal / ACTO ADMINISTRATIVO QUE IMPONE LA SANCION POR DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE – Contenido / INTERESES MORATORIOS - Son los que se causan sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial / SANCIONES – Sobre ellas no se calculan intereses moratorios

La Sala considera que la Circular interna 012 de la DIAN sí restringe el beneficio previsto en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 porque, efectivamente, si bien el acto administrativo que impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario no tiene como fin determinar el impuesto, si tiene como fin exigir su reintegro cuando se presentan los siguientes supuestos: (I) cuando el contribuyente le solicita a la autoridad tributaria la devolución o la compensación de saldos a favor liquidados en forma inexacta en el denuncia privado y que, por lo mismo, son improcedentes; y, (II) cuando el contribuyente imputa saldos a favor, también liquidados en forma inexacta en el denuncia privado. Dado que el contribuyente, en la generalidad de los casos, presenta la solicitud de devolución y/o compensación de los saldos a favor antes de que la autoridad tributaria haya verificado la exactitud de la declaración tributaria correspondiente mediante la formulación de la liquidación oficial de revisión, la medida prevista en el artículo 670 del E.T. se instituyó, se reitera, con el fin de que la autoridad tributaria competente pueda exigir el reintegro de lo que devolvió o compensó en exceso. Por eso, esa sanción se puede imponer dentro de los dos años siguientes a la fecha en que la autoridad tributaria notificó la liquidación oficial de revisión, pues es a partir de este momento en el que tal autoridad tendría certeza del monto debido por concepto de la “obligación principal”. Ahora bien, independientemente de que la autoridad tributaria adelante dos actuaciones administrativas: (i) la de determinación del impuesto que termina con

la liquidación oficial de revisión y (ii) la de imposición de sanción por devolución improcedente, la fuente jurídica del mayor impuesto liquidado es la liquidación oficial de revisión o la sentencia judicial que la confirmó o modificó. El acto administrativo que impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente se limita, de un lado, a ordenar el reintegro de las sumas ya devueltas o compensadas de manera indebida, a efectos de cubrir el mayor impuesto y/o las sanciones no declaradas y pagadas a que haya lugar determinadas en la liquidación oficial de revisión, y, de otro, a incrementar, a título de sanción, en un 50% los intereses de mora causados sobre los impuestos debidos. Como esta operación arroja como resultado el monto de dinero que la autoridad tributaria requiere para cubrir el mayor impuesto determinado y/o las sanciones a que haya lugar, entre éstas la sanción de inexactitud, la Sala reitera que cuando la norma alude al pago de los intereses moratorios *correspondientes* debe entenderse que son los que se causan sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial, es decir, que los intereses no se calculan sobre las sanciones, además, porque no lo prevé así el artículo 634 del E.T. De manera que, los intereses correspondientes, que se calculan en la forma antedicha, se incrementan en un 50%, a título, en estricto sentido, de sanción por devolución y/o compensación improcedente, conforme lo ha precisado la Sala

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 634

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero) DIAN – (Anulada parcialmente)

FACILIDAD DE PAGO – Es aplicable a la sanción del incremento del 50 por ciento de los intereses de mora / SANCION - Es inescindible de la obligación principal

La Sala precisa que es razonable exigir el pago del incremento del 50% de los intereses moratorios para acceder al beneficio previsto en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, porque el propósito de esta ley fue recuperar el crédito fiscal mediante estrategias que contribuyeran al saneamiento de la cartera, saneamiento que supone “el manejo de un inventario administrable que represente razonablemente los menores costos para el Estado, lo cual se logra mediante herramientas legales que, a partir de una evaluación de costo-beneficio, permitan disminuir dicho inventario” El incremento del 50% de los intereses de mora que se exige a título de sanción, en estricto sentido, por la devolución improcedente o en exceso de saldos a favor, forma parte del inventario de la cartera que el Estado pretendía sanear. Por tanto, para la Sala es razonable que se exija el pago de la obligación principal como de todas las sanciones inherentes y derivadas de la misma, en la medida que forman parte del inventario de la cartera a recuperar. Por las mismas razones, para la Sala era procedente beneficiar con la facilidad de pago, al tenor del literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, la mentada sanción del incremento del 50% de los intereses de mora, puesto que, se reitera, de una parte, esa sanción es inescindible de la obligación principal y, de otra, forma parte del inventario de la cartera a recuperar.

FUENTE FORMAL: LEY 1175 DE 2007 - LITERAL B) DEL ARTÍCULO 1

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero) DIAN – (Anulada parcialmente)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

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

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00014-00(17616)

Actor: PEDRO SILVIO PULIDO PINTO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad incoada por el señor Pedro Silvio Pulido Pinto, contra la Circular Interna número 00012 del 11 de febrero de 2008 (parcial), firmada por el Director de Impuestos, el Subdirector de Cobranzas y el Jefe de la Oficina Jurídica de la U.A.E. DIAN.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

El señor **Pedro Silvio Pulido Pinto**, en nombre propio, elevó la siguiente petición:

(...) a). Se declare la nulidad de la expresión “ni a las devoluciones improcedentes” que se incluyó en el aparte número 6º del criterio No. 1 de la circular interna No. 00012, del 11 de febrero del 2008, emanada del Director de Impuestos de la DIAN (...)

La parte actora citó como violado el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. Dijo que esta ley establece ciertas condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones. Que, en concreto, la ley permite pagar tales tributos con una rebaja del 70% de los intereses de mora causados, sin distinguir la clase de acto administrativo o acto jurídico que origina la obligación.

Explicó que la Circular Interna 000012, cuya nulidad se demanda previó que las condiciones especiales de pago no se aplican a las “devoluciones improcedentes”. Que, en consecuencia, la Circular estipuló una limitación no prevista en la Ley 1175.

Que, en efecto, cuando Ley 1175 alude, en general, a los “impuestos”, en ese vocablo están incluidos, implícitamente, los que se originan a cargo de un contribuyente cuando se presenta una devolución improcedente de impuestos.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Esta Sección, mediante auto del 21 de mayo de 2009, negó la solicitud de suspensión provisional del aparte demandado de la Circular Interna 00012 de 2008 de la DIAN.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado judicial de la U.A.E. DIAN pidió negar las pretensiones de la demanda.

Afirmó que la expresión demandada de la Circular No. 000012 de 2008 se ajusta al artículo 1º de la Ley 1175/07. Que cuando la DIAN impone la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del E.T. no ordena la devolución del impuesto sino el pago de una sanción derivada de una infracción administrativa que se genera cuando el contribuyente solicita de manera improcedente la devolución o compensación de saldos a favor.

Sostuvo que “*las pautas indicadas en la Circular acusada obedecen a que el sistema tributario reviste cierta complejidad en su aplicación, por lo que representa una orientación para los contribuyentes con el fin de que previa diferenciación de los conceptos a los que va dirigida la Ley éstos no incurran en equivocaciones que les generen cargas adicionales por una general interpretación de lo normado en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007.*”

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Ministerio Público** pidió negar la pretensión de la demanda.

Expresó que el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 permite reducir los intereses de mora causados por el no pago de impuestos en un 30% cuando el contribuyente paga en efectivo el total de impuestos, tasas y contribuciones (obligación principal), más los intereses y las sanciones actualizadas por cada concepto y período.

Para el representante del Ministerio Público, la expresión: “*ni las devoluciones improcedentes*”, contenida en la circular acusada, no excede la Ley 1175 de 2007 porque, a su juicio, la sanción por devolución improcedente no es un hecho generador de tributo alguno.

Dijo que el artículo 670 E.T. establece la sanción por solicitar la devolución o compensación improcedente de un saldo a favor rechazado o modificado por la Administración, más no una sanción propia del impuesto de renta ni su determinación oficial.

Transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-075 del 3 de febrero de 2004, en relación con la sanción del artículo 670 E.T.

Concluyó que “*dada la naturaleza de la sanción por devolución improcedente, (...) la expresión demandada se ajusta a la ley y no es violatoria del artículo 1º de la Ley 1175, en la medida en que no excede el precepto legal al aclarar que las devoluciones improcedentes no gozan del beneficio fiscal en comento; beneficio que de acuerdo con la citada normatividad cubre los intereses moratorios de los impuestos, tasas y contribuciones, así como las sanciones e intereses actualizados, por cada uno de los anteriores conceptos, más no a las sanciones independientes como (...) la contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario.*”

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la demanda incoada por el señor Pedro Silvio Pulido Pinto, a la Sala le corresponde decidir si el aparte subrayado de la Circular Interna número 00012 de 2008 dictada por el Director de Impuestos de la DIAN, que a continuación se transcribe, violó el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007.

“CIRCULAR INTERNA No. 00012

PARA: *Directores Regionales, Administradores de Impuestos, Administradores de Aduanas, Administradores de Impuestos y Aduanas, Jefes de División de Cobranzas, Jefes de División de Recaudación y Cobranzas, Coordinadores y Funcionarios del Área de Cobranzas.*

DE: *Director de Impuestos*

ASUNTO: ***CRITERIOS A TENER EN CUENTA PARA LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES CONSAGRADAS EN EL ART. 1º DE LA LEY 1175 DE 2007.***

Con el fin de brindar orientación sobre el alcance de las condiciones especiales de pago consagradas en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 y garantizar la eficacia de estas disposiciones, se señalan a continuación algunos criterios para su aplicación por parte de la administración tributaria:

1. Obligaciones objeto de las condiciones especiales de pago

Las condiciones especiales previstas en la Ley 1175 de 2007 se aplican únicamente a las obligaciones pendientes de pago por concepto de impuestos, tasas y contribuciones de los periodos gravables 2005 y anteriores. En el caso de los tributos administrados por la DIAN se incluye, para efectos de estas condiciones, el impuesto de renta del año gravable 2005, el impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2005 y la retención en la fuente del periodo 12 de 2005. Las condiciones especiales de pago previstas en la citada Ley se aplican igualmente a las obligaciones aduaneras contenidas en liquidaciones oficiales, proferidas respecto de operaciones efectuadas en el año 2005 y anteriores, y a los Bonos para la Seguridad y Bonos de solidaridad para la Paz de que tratan la Ley 345 de 1996 y la Ley 487 de 1998, respectivamente.

Las obligaciones correspondientes a declaraciones tributarias de los periodos gravables 2005 y anteriores que no hayan sido presentadas podrán ser objeto de las condiciones especiales previstas en la Ley 1175, siempre y cuando el contribuyente o responsable, dentro del plazo señalado para acogerse a ellas, presente la respectiva declaración y cumpla la totalidad de los requisitos. Igualmente podrán ser objeto de las condiciones especiales previstas en la citada Ley las obligaciones a cargo de los deudores solidarios vinculados mediante mandamiento de pago.

Son objeto de las condiciones especiales previstas en la Ley 1175 de 2007 las obligaciones incluidas en facilidades de pago, otorgadas de conformidad con las reglas generales del Estatuto Tributario o en desarrollo de procesos de conciliación y terminación por mutuo acuerdo. También son objeto de estos beneficios las obligaciones incluidas en facilidades de pago otorgadas con fundamento en la Ley 1066 de 2006, que el 27 de diciembre de 2007 estuvieren al día en el pago de las respectivas cuotas.

De conformidad con lo dispuesto en el parágrafo del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, no son objeto de los beneficios de las obligaciones incluidas en facilidades de pago otorgadas con fundamento en la Ley 1066 de 2006, que el 27 de diciembre de 2007 estuvieren incumplidas. Para el efecto, no se requiere haber proferido resolución de incumplimiento de la respectiva facilidad.

Las obligaciones que hagan parte de un acuerdo de reestructuración, celebrado en los términos de la Ley 550 de 1999, pueden ser objeto de las condiciones especiales de pago previstas en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. En este caso, la disminución de intereses se aplica sobre los intereses causados hasta el inicio de la negociación y no cubre los intereses generados durante el plazo del acuerdo que se hubieren negociado a una tasa distinta a la del interés moratorio vigente.

*Las condiciones especiales de pago no se aplican a las deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, a las sanciones independientes, **ni a las devoluciones improcedentes.***

2. Plazo para acogerse a las condiciones especiales de pago

El plazo para acogerse a las condiciones especiales de pago contempladas en la Ley 1175 de 2007 vence el día 27 de junio de 2008. Para evitar contratiempos de última hora en la radicación de documentos, es conveniente advertir a los contribuyentes sobre el horario de atención al público en las respectivas administraciones.

3. Requisitos

Para acceder a la reducción del 70% de los intereses de mora, consagrada en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, el deudor deberá cancelar, dentro del plazo arriba señalado, el valor total del impuesto, las sanciones actualizadas y el 30% de los intereses moratorios, por cada concepto y periodo.

Para acceder al otorgamiento de la facilidad para el pago de los intereses moratorios y las sanciones, en los términos del literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, se debe cancelar, dentro del plazo arriba señalado, el valor total del impuesto por cada concepto y periodo y radicar ante la Administración, dentro del mismo plazo, solicitud de facilidad de pago con garantía, con el lleno de los requisitos y anexos indicados en la Orden Administrativa No. 004 de 2007.

4. Mecanismos de pago

Para efecto de los beneficios contemplados en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 los pagos deben realizarse mediante recibos oficiales de manera separada por cada impuesto y periodo, en efectivo, en cheque de gerencia o cheque girado sobre la misma plaza de la oficina que lo recibe, con tarjeta débito, con tarjeta crédito, mediante transferencias electrónicas o abonos en cuenta, mediante documentos especiales como títulos, bonos o certificados autorizados por la ley, o mediante la aplicación de títulos de depósito judicial. No dan derecho a los beneficios las compensaciones de saldos a favor, las daciones en pago, las adjudicaciones, ni los cruces de cuentas.

5. Facilidades de pago

Para efectos del otorgamiento de facilidades de pago, en los términos de lo dispuesto en el literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, no se requiere incorporar todas las obligaciones pendientes de pago en la facilidad. Tampoco es indispensable que el deudor efectúe el pago de una cuota inicial para obtener la facilidad pues, en virtud de la ley, el deudor accede al beneficio del plazo hasta por 3 años únicamente con el pago del total de la obligación principal y la presentación de garantía.

En todos los casos en que se otorgue la facilidad de pago contemplada en la norma deberá aportarse garantía que cubra suficientemente el valor de la deuda, independientemente de que el plazo solicitado sea inferior a un año. La solicitud de facilidad de pago, junto con los anexos y documentos que soporten la garantía ofrecida, deberá radicarse a más tardar el 27 de junio de 2008. El término para expedir la resolución de facilidad de pago es el contemplado en la Orden Administrativa No 004 de 2007.

El incumplimiento de los requisitos señalados para el otorgamiento de la facilidad de pago da lugar a la pérdida del beneficio, caso en el cual los pagos efectuados por el contribuyente se reimputarán de acuerdo a la regla del artículo 804 del Estatuto Tributario.

(...)”

La parte actora alegó que la circular demandada es nula porque excluyó a las devoluciones improcedentes del beneficio previsto en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, restricción que esa ley no estableció.

Explicó que cuando Ley 1175 de 2007 alude, en general, a los “impuestos”, en ese vocablo están incluidos, implícitamente, los que se originan a cargo de un contribuyente cuando se configura la devolución improcedente de impuestos.

La Sala considera que la parte actora tiene la razón y, por tanto, la Circular 012 es nula en cuanto dispuso que las devoluciones improcedentes no se benefician de la Ley 1175 de 2007, por las siguientes razones:

Mediante la Ley 1175 de 2007, el Congreso de la República estableció condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, con el fin de acelerar la obtención de recursos públicos, recuperar el crédito fiscal y buscar el saneamiento de la cartera de las entidades que administran recursos públicos⁹². El artículo 1º de la citada ley dispone:

“ARTÍCULO 1o. CONDICIONES ESPECIALES PARA EL PAGO DE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES.

Dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables, de los impuestos, tasas y contribuciones, administrados por las entidades con facultades para recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los periodos gravables 2005 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente con relación a las obligaciones causadas durante dichos periodos gravables, las siguientes condiciones especiales de pago:

*a) Pago en efectivo del total de la obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas, por cada concepto y período, con **reducción al treinta por ciento (30%) del valor de los intereses de mora** causados hasta la fecha del correspondiente pago. Para tal efecto, el pago deberá realizarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley.*

Las obligaciones que hayan sido objeto de una facilidad de pago se podrán cancelar en las condiciones aquí establecidas, sin perjuicio de la aplicación de las normas vigentes al momento del otorgamiento de la respectiva facilidad, para las obligaciones que no sean canceladas;

b) Pago en efectivo dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley del total de la obligación principal, por cada concepto y período, imputable a impuestos, tasas y contribuciones, y facilidad de pago con

⁹² Exposición de motivos del proyecto de ley. Gaceta del Congreso número 204 del 24 de mayo de 2007.

garantía y hasta por tres (3) años para el pago de los intereses de mora y las sanciones actualizadas. En este caso los requisitos para el otorgamiento de la facilidad deberán aportarse dentro del mismo término señalado para el pago de la obligación principal. La liquidación de las obligaciones establecida en la facilidad de pago presta mérito ejecutivo en los términos del numeral 3 del artículo 828 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO. *No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7o de la Ley 1066 de 2006, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos.”*

La Ley 1175 de 2007 estableció los aspectos fundamentales del pago con beneficio, de aquellas obligaciones causadas en el año 2005 y anteriores, por los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones. En concreto, los beneficios son los siguientes:

- a) Si el contribuyente, sujeto pasivo o responsable paga en efectivo la totalidad de la obligación principal, más intereses y las sanciones actualizadas, antes del 27 de junio de 2008, tendrá derecho a una reducción al 30% del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del pago.
- b) Si el contribuyente, sujeto pasivo o responsable paga en efectivo toda la obligación correspondiente a impuestos, tasas y contribuciones, antes del 27 de junio de 2008, se le dará facilidad de 3 años para pagar los intereses de mora y las sanciones actualizadas.

Para resultar beneficiado con la reducción de intereses moratorios, según el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175, se exige el pago tanto de la **obligación principal como de los intereses y de las sanciones**, y para efectos de la facilidad de pago contemplada en el literal b), se requiere **únicamente el pago de la obligación principal**, habida cuenta de que el beneficio se otorga para facilitar el pago de los intereses y de las sanciones.

Cuando la norma alude a “**obligación principal**” se refiere a la obligación sustancial de pago del tributo (Impuestos, tasas, contribuciones) derivada de la relación jurídica-tributaria trabada entre el contribuyente y la Administración⁹³. Esta obligación se encuentra definida en el artículo 1º del Estatuto Tributario, que dice: “*La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.*”

⁹³ Según César Albiñana, la relación jurídico-tributaria consiste en “*vínculo jurídico establecido por ley, en virtud del cual un sujeto (deudor) ha de pagar una cantidad (cuota) a otro sujeto (acreedor), que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto de hecho previsto en la propia ley.*” (Sistema tributario español y comparado, segunda edición, Madrid, Editorial Tecnos, 1992, pág. 124.

Así lo dijo la Sala⁹⁴, y ahora lo reitera, en la sentencia del 27 de octubre de 2011 que, si bien declaró ajustado a derecho el Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008⁹⁵, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la U.A.E DIAN, que se remitió a lo dicho en la Circular Interna No. 012, dicho pronunciamiento obedeció a lo siguiente.

⁹⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., veintisiete (27) de octubre de dos mil once (2011). Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00021-01(17660). Actor: CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. “En la exposición de motivos que dio origen a esta disposición, se dijo: “*La recuperación del crédito fiscal, como propósito fundamental de la administración tributaria, debe adelantarse con base en estrategias que contribuyan al saneamiento de la cartera y que estimulen el recaudo.*”

El saneamiento de la cartera de las entidades que administran recursos públicos supone, en aplicación del principio constitucional de eficiencia que rige en materia tributaria, el manejo de un inventario administrable que represente razonablemente los menores costos para el Estado, lo cual se logra mediante herramientas legales que, a partir de una evaluación de costo- beneficio, permitan disminuir dicho inventario. El incremento en los recaudos está asociado a la implementación de medidas que estimulan el pronto pago, acelerando la obtención de los recursos públicos y permitiendo un uso oportuno de los mismos.

(...)

En tal sentido, se introducen condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, encaminadas a lograr los objetivos planteados, con un carácter transitorio⁹⁴.

De esta manera el legislador sustentó la creación de estas condiciones especiales como una medida para acelerar la obtención de los recursos públicos, que estimulaban a los deudores de los impuestos, tasas y contribuciones a realizar su pago. Esto en aplicación del principio de eficiencia que rige el sistema tributario y con la finalidad de lograr el saneamiento de la cartera de las entidades que administran los recursos públicos.

Para la Sala es claro que, desde el inicio del trámite legislativo, la finalidad de la norma fue la de establecer condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, pues así se indicó en la exposición de motivos y quedó plasmado, de manera expresa, en el texto de la norma, cuando señaló “**CONDICIONES ESPECIALES PARA EL PAGO DE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES.**”. Así, desde una interpretación literal e histórica de la norma, las sanciones no están comprendidas dentro de las obligaciones susceptibles del beneficio en mención.

En esa medida, la norma en cuestión estableció, en forma directa, los aspectos fundamentales del pago con beneficio, entre ellos, los conceptos objeto del mismo, los cuales deben corresponder a aquellas obligaciones causadas en el año 2005 y anteriores, por los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones. Es decir, que se trató de aquella obligación originada en un hecho generador dentro de determinada vigencia gravable y que conllevó el pago del tributo.

Así, para resultar beneficiado con la reducción de intereses moratorios dispuesta en el literal a) del artículo 1º de la ley 1175 de 2009, la norma exige el pago de una **obligación principal, además del pago de los intereses y sanciones respectivos**, y para efectos de la facilidad de pago contemplada en el literal b), requiere **únicamente el pago de la obligación principal**.

Con fundamento en lo anterior, es preciso aclarar que la expresión “*obligación principal*”, utilizada en la disposición estudiada, no puede interpretarse de manera general, para entender cualquier deber que surja entre el contribuyente y el fisco, sino que, teniendo en cuenta el contexto en que fue utilizada, ésta hace referencia a la denominada “*obligación tributaria sustancial*”, definida en el artículo 1º del Estatuto Tributario:

“La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.

En ese sentido, la obligación tributaria sustancial deriva de una relación jurídica obligacional *ex lege*, esto es, un vínculo jurídico que emana de la ley, una vez se cumplan los presupuestos (elementos de la obligación) establecidos en ella, que tiene por objeto el pago del tributo.

Cabe aclarar que las sanciones tributarias no hacen parte de este tipo de obligaciones, por cuanto aquellas son la consecuencia o la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley. Surgen como una herramienta correctiva, que solo existe en la medida en que se incumplan las obligaciones tributarias.

Si bien las sanciones tributarias generan una obligación a favor del fisco, ésta no es la clase de obligación a que se refiere la norma que, como se observó, trata de aquellas que corresponden al pago de los impuestos, tasas y contribuciones.”

⁹⁵ El concepto de la DIAN dice que: “*Las condiciones especiales de pago no se aplican a las deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, a las sanciones independientes, ni a las devoluciones improcedentes, conforme se precisó en la Circular Interna 0012 de febrero 11 de 2008*”.

En la sentencia del 27 de octubre de 2011, la Sala dijo expresamente que no emitiría pronunciamiento alguno sobre el contenido de la circular porque no era el acto demandado, pero declaró ajustado a derecho ese concepto, porque la demanda se limitó a afirmar que un concepto no puede prohibir la aplicación del derecho regulado en la ley 1175 de 2007 “cuando el pago se refiera a deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, sanciones independientes y devoluciones improcedentes, *por cuanto vulneraría una norma superior.*”

También se negó la nulidad porque el demandante, en ese proceso, interpretó, de manera errónea, que de ese concepto se infería que se causaban intereses moratorios sobre sanciones, lo que, a su juicio, era ilegal, por violar el principio *non bis in ídem*. En la sentencia se precisó lo siguiente: *“De otra parte, respecto a que se violó, con la expedición del concepto antes citado, el principio del non bis in ídem, en tanto que se está aplicando una sanción moratoria sobre otra sanción, es pertinente precisar que el hecho de que el concepto demandado haya establecido que no procedía la aplicación del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 respecto de las sanciones e intereses, sanciones independientes y devoluciones improcedentes, no implica que esté admitiendo que sobre las sanciones se puedan generar intereses moratorios, basta con la lectura del mismo para llegar a esta conclusión.”*

También se alegó que el Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008 era nulo, porque *“la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario consiste en intereses moratorios, aumentados estos últimos en un 50%”*. La Sala precisó que era cierto lo afirmado, pero también precisó que *“(…) el hecho de que se tome el valor de la obligación principal, esto es, las sumas devueltas en exceso por concepto de impuestos, como un parámetro para tasarla, no desnaturaliza su condición de sanción.”*

En esta oportunidad, la Sala reitera que, en efecto, el artículo 670 del E.T. regula una sanción legal⁹⁶ en el sentido del “castigo” o la pena que se le impone al contribuyente de: (i) “reintegrar lo devuelto indebidamente”, por haber solicitado en devolución un saldo a favor al que no tenía derecho, (ii) pagar los intereses correspondientes, y (iii) pagar un incremento del 50% de los intereses, a título de multa, propiamente dicha. Y, por tanto, precisa que la sanción por devolución improcedente es inescindible de la obligación tributaria principal, puesto que la orden de reintegro tiene como finalidad que se satisfaga el pago de la obligación principal (impuesto) y/o de la obligación secundaria (sanciones) determinadas oficial o judicialmente

Ahora bien, la presente demanda, a diferencia de la que se planteó contra el Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008, cuestionó el hecho de que no se permita a los contribuyentes acogerse al beneficio de la Ley 1175 de 2007 cuando se impone la sanción por devolución improcedente, en la medida en que esta sanción lleva implícita la devolución de los “impuestos” a que alude, en general, el artículo 1º de la citada ley, la parte actora cuestionó la Circular por restringir el beneficio.

La Sala considera que la Circular interna 012 de la DIAN sí restringe el beneficio previsto en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 porque, efectivamente, si bien el acto administrativo que impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario no tiene como fin determinar el impuesto, si tiene como fin exigir su reintegro cuando se presentan los siguientes supuestos: (I) cuando el contribuyente le solicita a la autoridad tributaria la devolución o la compensación de saldos a favor liquidados en forma inexacta en el denuncia privado y que, por lo mismo, son improcedentes; y, (II) cuando el contribuyente imputa saldos a favor, también liquidados en forma inexacta en el denuncia privado.

Dado que el contribuyente, en la generalidad de los casos, presenta la solicitud de devolución y/o compensación de los saldos a favor antes de que la autoridad tributaria haya verificado la exactitud de la declaración tributaria correspondiente mediante la formulación de la liquidación oficial de revisión, la medida prevista en el artículo 670 del E.T. se instituyó, se reitera, con el fin de que la autoridad tributaria competente pueda exigir el reintegro de lo que devolvió o compensó en exceso. Por eso, esa sanción se puede imponer dentro de los dos años siguientes a la fecha en que la autoridad tributaria notificó la liquidación oficial de revisión, pues es a partir de este momento en el que tal autoridad tendría certeza del monto debido por concepto de la “obligación principal”.

⁹⁶ Código Civil. Artículo 60. La sanción legal no es sólo la pena sino también la recompensa; es el bien o el mal que se deriva como consecuencia del cumplimiento de sus mandatos o de la transgresión de sus prohibiciones.

Ahora bien, independientemente de que la autoridad tributaria adelante dos actuaciones administrativas: (i) la de determinación del impuesto que termina con la liquidación oficial de revisión y (ii) la de imposición de sanción por devolución improcedente⁹⁷, la fuente jurídica del mayor impuesto liquidado es la liquidación oficial de revisión o la sentencia judicial que la confirmó o modificó. El acto administrativo que impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente se limita, de un lado, a ordenar el reintegro de las sumas ya devueltas o compensadas de manera indebida, a efectos de cubrir el mayor impuesto y/o las sanciones no declaradas y pagadas a que haya lugar determinadas en la liquidación oficial de revisión, y, de otro, a incrementar, a título de sanción, en un 50% los intereses de mora causados sobre los impuestos debidos.

Sobre el particular, la Corte Constitucional, en sentencia 075 de 2004, precisó que *“(...) la actuación que se adelanta para efectos de la devolución de los saldos solicitados por el contribuyente o responsable del impuesto es anterior al proceso de determinación del tributo e independiente de éste. Se trata de una actuación previa, ágil, en la que se parte de la presunción de veracidad de las informaciones contenidas en la declaración tributaria y en la que se promueve la rápida devolución de los saldos a favor con la finalidad de no perjudicar al contribuyente o responsable con la prolongación de la retención de unas sumas que exceden el impuesto a su cargo. No obstante, la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones.”* (negrilla fuera de texto)

De manera que, cuando el artículo 670 E.T. alude al reintegro de las sumas devueltas o compensadas de manera improcedente se refiere a la cifra que resulte de restar al saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión o en liquidación formulada en sentencia judicial, según sea el caso, el saldo a favor pedido en devolución y/ o compensación.

Como esta operación arroja como resultado el monto de dinero que la autoridad tributaria requiere para cubrir el mayor impuesto determinado y/o las sanciones a que haya lugar, entre éstas la sanción de inexactitud, la Sala reitera⁹⁸ que cuando la norma alude al pago de los intereses moratorios *correspondientes* debe entenderse que son los que se causan sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial, es decir, que los intereses no se calculan sobre las sanciones, además, porque no lo prevé así el artículo 634 del E.T. De manera que, los intereses correspondientes, que se calculan en la forma antedicha, se incrementan en un 50%, a título, en estricto sentido, de sanción por devolución y/o compensación improcedente, conforme lo ha precisado la Sala⁹⁹.

⁹⁷ La doctrina judicial de la sección ha dicho que uno es el proceso de determinación y discusión del tributo, y otro, de características muy diferentes, aunque se inicie como consecuencia del primero, el proceso sancionatorio por devolución improcedente. Tanto es así, que no siempre que se profiera una liquidación de revisión para sustituir una declaración tributaria con saldo a favor que haya sido imputado, compensado o solicitado en devolución, se inicia en forma automática el proceso sancionatorio aludido, por cuanto éste requiere agotar un procedimiento separado que culmina con la notificación de una resolución independiente. (Entre otras la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 31 de julio de 2009, Rad. 16955, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia)

⁹⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011). Radicación: 250002327000200500073-01. No Interno: 17909. Demandante: INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACIÓN. Demandado: U.A.E. DIAN.

⁹⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2002-91637-01(16445). Actor: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Demandado: FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.: “Por eso, la norma establece que si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o

En el mismo sentido, la Corte Constitucional, mediante sentencia 075 de 2004 precisó que *“Si la administración de impuestos, en el proceso de determinación del tributo, establece que no se genera un saldo a favor del contribuyente y que no hay lugar a devolución alguna, tiene el derecho de ordenar el reintegro de lo devuelto con los intereses moratorios correspondientes pues la inexistencia de un saldo a favor implica **un mayor impuesto a cargo y como esta suma no se pagó oportunamente, se generan aquellos. Además, hay lugar a una sanción en tanto el contribuyente fue inexacto en su declaración de impuestos y generó un saldo y una devolución a los que no había lugar.**”* (negrilla fuera de texto).

Precisado que en la sanción por devolución improcedente está involucrada la orden de reintegro del impuesto determinado en la liquidación oficial o en la sentencia judicial, no era dable que la DIAN prohibiera acceder al beneficio previsto en la Ley 1175 de 2007 cuando se impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente, pues tal restricción implica que también se restrinja el derecho que tiene el contribuyente al que se le formuló la liquidación oficial que dio lugar a esa sanción.

En consecuencia, para la Sala, el correcto entendimiento de la Ley 1175 de 2011 en los casos en que la DIAN formuló liquidación oficial de revisión e impuso la sanción por devolución improcedente era el siguiente:

Los contribuyentes que antes del 27 de junio de 2008 hubieren: (i) reintegrado las sumas devueltas o compensadas en exceso para satisfacer el pago **total**¹⁰⁰ de la obligación principal y de las sanciones determinadas en la liquidación oficial, y (ii) pagado los intereses moratorios que correspondan, más el incremento de tales intereses en un cincuenta por ciento (50%), podían acogerse al beneficio previsto en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. Es decir, tales contribuyentes, tenían derecho a una reducción al 30% del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del pago.

Valga precisar que el incremento del 50% se debía calcular sin tener en cuenta el descuento a que alude el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007.

En el mismo sentido, los contribuyentes que antes del 27 de junio de 2008 hubieren (i) reintegrado las sumas devueltas o compensadas en exceso para satisfacer el pago total de la obligación principal determinado en la liquidación oficial de revisión, podían acogerse al beneficio previsto en el literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. Es decir, tales contribuyentes tenían derecho a que se les otorgara una facilidad de pago de 3 años para el pago de los intereses de mora y las sanciones actualizadas (las determinadas en la liquidación oficial y el incremento del 50% de los intereses de mora que se liquida a título de sanción por devolución improcedente).

La Sala precisa que es razonable exigir el pago del incremento del 50% de los intereses moratorios para acceder al beneficio previsto en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, porque el propósito de esta ley fue recuperar el crédito fiscal mediante estrategias que contribuyeran al saneamiento de la cartera,¹⁰¹ saneamiento que supone *“el manejo de un inventario administrable que represente razonablemente los menores costos para el Estado, lo cual se logra mediante herramientas legales que, a partir de una evaluación de costo-beneficio, permitan disminuir dicho inventario”*¹⁰²

El incremento del 50% de los intereses de mora que se exige a título de sanción, en estricto sentido, por la devolución improcedente o en exceso de saldos a favor, forma parte del inventario de la cartera que el Estado pretendía sanear.

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%). **Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por devolución improcedente,** que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.” (resaltados fuera de texto).

¹⁰⁰ Incluyendo el pago del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial y que no se satisface con el reintegro de lo devuelto de manera improcedente.

¹⁰¹ Exposición de motivos de la Ley 1175 de 2007 tomada de la sentencia del 27 de octubre de 2011. Expediente 17660. C.P. William Giraldo Giraldo

¹⁰² idem

Por tanto, para la Sala es razonable que se exija el pago de la obligación principal como de todas las sanciones inherentes y derivadas de la misma, en la medida que forman parte del inventario de la cartera a recuperar.

Por las mismas razones, para la Sala era procedente beneficiar con la facilidad de pago, al tenor del literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, la mentada sanción del incremento del 50% de los intereses de mora, puesto que, se reitera, de una parte, esa sanción es inescindible de la obligación principal y, de otra, forma parte del inventario de la cartera a recuperar.

Conforme con lo expuesto, para la Sala, el texto demandado de la Circular Interna No. 00012 de la DIAN violó el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, pues limitó el beneficio allí previsto.

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

DECRÉTASE la nulidad de la expresión “*devoluciones improcedentes*” contenida en la Circular Interna No. 0012 de la U.A.E. DIAN.

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

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	17442	Fecha:	12-03-2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	Sección cuarta
		Tribunal	
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortíz de Rodríguez		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Puede la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales exigir como requisito para declarar zonas francas permanentes y permanentes especiales, certificación que acredite que el proyecto está conforme con las exigencias ambientales?

TESIS

Si, debido a las actividades que se desarrollan en las zonas francas, se hace necesario garantizar que la construcción de la misma no atenta contra las normas ambientales, lo anterior, porque es un derecho constitucional gozar de un ambiente sano y es responsabilidad del Estado tomar las medidas necesarias para garantizar su cumplimiento (principio de precaución). La exigencia de la certificación no es un requisito adicional a los ya establecidos, ésta ya estaba prevista en los decretos que rigen el tema, así que se hace necesario contar con ella.

Ubicación	9	11	12	14								
Pág.(s):												

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretación de la norma.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Artículos 4, 6 y 84 de la Constitución Política.	Artículo 1 de la Ley 962 de 2005.	Artículo 5 y 31 de la Ley 99 de 1993.	Decreto 1220 del 21 de abril de 2005.	Decreto 2685 de 1999.
Resolución 5532 del 24 de junio de 2008.	Sentencia C-703 de 2010.	Sentencia T-195 de 1999.	Sentencia C-243 de 1997	

EXTRACTO

Ubicación Pág.(s):	4	6	7	8								
---------------------------	----------	----------	----------	----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Ana María Martínez Herrera

ZONAS FRANCAS – Área geográfica donde se desarrollan procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales / ZONAS FRANCAS PERMANENTES – En ella se ubican solamente usuarios industriales y o comerciales y o de servicios / ZONA FRANCA TRANSITORIO – Lugar donde se hacen ferias o exposiciones, congresos y seminarios de carácter internacional

Antes de iniciar el correspondiente análisis, es conveniente precisar que las zonas francas son áreas geográficas delimitadas dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales. En las zonas francas se pueden desarrollar, entre otras, actividades relacionadas con el sector productivo, de alto impacto en la región; logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, envase, etiquetado o clasificación; telecomunicaciones, sistemas de tecnología de la información para captura, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos y organización, gestión u operación de base de datos; investigación científica y tecnológica; asistencia médica, odontológica y en general en salud; turismo; reparación, limpieza o pruebas de calidad de bienes; soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos, naves, aeronaves o maquinaria; y, auditoria, administración, corretaje, consultoría o similares. Algunas de las anteriores actividades pueden tener en mayor o menor grado un impacto sobre el medio ambiente de la región en donde se pretende obtener la autorización de construcción y funcionamiento de la zona franca. Las zonas francas permanente y permanente especial, son únicamente áreas geográficas en las que se ubican los usuarios industriales y/o comerciales y/o de servicios; mientras las permanentes pueden contar con varios usuarios en la permanente especial sólo una empresa puede desarrollar su actividad industrial o de servicio, en el área determinada por la misma. La zona franca transitoria, por su parte, corresponde a lugares donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter internacional, que revisten importancia para la economía del país.

NORMA DEMANDADA: RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-2, LITERAL F) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-3, LITERAL G) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN – ARTICULO 59-8, LITERAL I) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-16, LITERAL C (No anulado)

AMBIENTE SANO – Derecho de consagración constitucional / PRINCIPIOS DE PRECAUCION Y PREVENCION – Alcance en materia de derecho de medio ambiente

La Constitución Política consagra el derecho de todas las personas a gozar de un ambiente sano y la obligación, a cargo del Estado, de proteger las riquezas naturales y culturales de la Nación. Así mismo garantiza la participación de los particulares en las decisiones que puedan afectarlas, pues figura dentro de los deberes de las personas y de

los ciudadanos proteger los recursos naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano. A los principios de prevención y de precaución que rigen en materia ambiental, se refirió la Corte Constitucional en la sentencia C-703 de 2010. Precisó la Corte que estos principios, que guían el derecho ambiental, persiguen, como propósito último, el dotar a las respectivas autoridades de instrumentos para actuar ante la afectación, el daño, el riesgo o el peligro que enfrenta el medio ambiente, que lo comprometen gravemente, al igual que a los derechos con él relacionados. Tratándose de daños o de riesgos, en los que es posible conocer las consecuencias derivadas del desarrollo de determinado proyecto, obra o actividad, de modo que la autoridad competente pueda adoptar decisiones antes de que el riesgo o el daño se produzcan, con el fin de reducir sus repercusiones o de evitarlas, opera el principio de prevención que se materializa en mecanismos jurídicos tales como la evaluación del impacto ambiental o el trámite y expedición de autorizaciones previas, cuyo presupuesto es la posibilidad de conocer con antelación el daño ambiental y de obrar, de conformidad con ese conocimiento anticipado, a favor del medio ambiente.

FUENTE FORMAL: CONTITUCION NACIONAL – ARTICULO 79

NORMA DEMANDADA: RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-2, LITERAL F) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-3, LITERAL G) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN – ARTICULO 59-8, LITERAL I) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-16, LITERAL C (No anulado)

ZONA FRANCA PERMANENTE Y PERMANENTE ESPECIAL – Requisitos para obtener la declaratoria / CERTIFICACION PARA DECLARAR LA ZONA FRANCA – Es requisito para constituirla. Contenido / ZONA FRANCA PERMANENTE ESPECIAL – Debe aportarse la certificación en la que conste que se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental

Para obtener la declaratoria de existencia de zonas francas permanentes y permanentes especiales, se deben cumplir los requisitos establecidos por el Decreto 2685 de 1999, adicionado por los Decretos 383 de 2007 y 4051 de 2007, según el caso. Los artículos 393-2, 393-3 y 393-4 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 1° del Decreto 383 de 2007, exigían para obtener la declaratoria de existencia de zona franca permanente y permanente especial. Como puede verse claramente en el texto de las disposiciones transcritas, desde el año 2007, con ocasión de los Decretos 383 y 4051, se consagró como requisito para obtener la declaratoria de una zona franca permanente o permanente especial, certificación expedida por la autoridad competente del municipio o distrito en cuya jurisdicción se quiera constituir la zona franca, en la que se manifieste que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y que se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental. Así mismo se debe demostrar que las actividades a desarrollar cuentan con las correspondientes autorizaciones, calidades y acreditaciones necesarias para el desarrollo de la actividad, exigidas por la autoridad competente que regule, controle o vigile la actividad correspondiente según sea el caso. En este orden de ideas, para la declaratoria de una zona franca permanente especial, la persona jurídica que lo pretenda debe, además de acreditar el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 393-2 del Decreto 4051 de 2007, aportar la certificación expedida por la autoridad competente del municipio o distrito en cuya jurisdicción se quiera construir la zona franca, en la que manifieste que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental, tal como lo exigen los numerales 8° del artículo 393-2 y el numeral 9° del artículo 393-3 del Decreto 2685 de 1999 modificado por el Decreto 4051 de 2007. De lo anterior se desprende que en los literales demandados se reproduce exactamente el requisito exigido en los Decretos 383 y 4051 de 2007, relacionados con la certificación expedida por la autoridad ambiental competente en la jurisdicción donde se ubicará la zona franca permanente y permanente especial, en la que se precise que el proyecto se ciñe a las exigencias ambientales correspondientes, con el fin de acreditar que el proyecto está conforme con las normas ambientales. Por lo tanto, es claro que su texto está acorde con la normativa mencionada, sin que se observe violación del artículo 1° de la Ley 962 de 2005, pues no se exigen nuevos requisitos para la declaratoria de la zona franca permanente y permanente especial; simplemente se limita a reiterar los señalados por los decretos que regulan el tema de las zonas francas, por lo que, en consecuencia, tampoco violan el artículo 84 Constitucional. En síntesis, considera la Sala que es de vital importancia contar con la certificación de la autoridad ambiental competente en la que se acredite que la instalación de la zona franca, cuya autorización se solicita, no vulnera el derecho de las personas a gozar de un

ambiente sano ni atenta contra la conservación de los recursos naturales y, en este orden de ideas, es claro que los literales f), g), i) y c) de los artículos 59-2, 59-3, 59-8 y 59-16, respectivamente, de la Resolución 5532 de 2008, demandados, no vulneran las normas mencionadas por el actor.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2685 DE 1999 / DECRETO 383 DE 2007 / DECRETO 4051 DE 2007

NORMA DEMANDADA: RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-2, LITERAL F) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-3, LITERAL G) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-8, LITERAL I) (No anulado) / RESOLUCION 5532 DE 2008 (24 de junio) DIAN - ARTICULO 59-16, LITERAL C) (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

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

Radicación número: 11001-03-27-000-2008-00041-00(17442)

Actor: HELBERT GUERRERO FAJARDO Y FELIPE MATEUS RAMIREZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala la acción pública de nulidad instaurada por los ciudadanos Helbert Guerrero Fajardo y Felipe Mateus Ramírez, contra los artículos 59-2, literal f); 59-3, literal g); 59-8, literal i); 59-16, literal c) de la Resolución 5532 del 24 de junio de 2008, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, relacionada con las zonas francas.

ANTECEDENTES

La demanda

Los ciudadanos Helbert Guerrero Fajardo y Felipe Mateus Ramírez solicitan la nulidad de los literales que se subrayan de los artículos 59-2, 59-3, 59-8, 59-16, de la Resolución 5532 del 24 de junio de 2008, que expresan:

***“RESOLUCION No. 5532 DE 2008
(24 de Junio de 2008)***

Por la cual se modifica parcialmente y se adiciona la Resolución 4240 de 2000

EL DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

En ejercicio de las facultades legales conferidas en el literal i) del artículo 19 del decreto 1071 de 1999, el decreto 2685 de 1999, sus modificaciones y adiciones

RESUELVE

(...)

Artículo 59-2. Solicitud de la declaratoria de zonas francas permanentes. La solicitud de declaratoria de la zona franca permanente deberá ser presentada ante la Subdirección de Comercio Exterior o la dependencia que haga sus veces, por la persona jurídica que pretenda ser autorizada como usuario operador, acompañada del plan maestro de desarrollo general de la zona franca permanente aprobado y del concepto favorable emitido por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, cumpliendo los requisitos señalados en los artículos 393-1 y 393-2 del decreto 2685 de 1999.

Para tal efecto, además deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

(...)

f) Para acreditar que el proyecto está conforme con lo exigido por la autoridad ambiental se deberá allegar certificación expedida por la autoridad ambiental competente en la jurisdicción donde se ubicará la zona franca permanente en la que se determine que el proyecto se ajusta a las exigencias ambientales correspondientes;

(...)

Artículo 59-3. Solicitud de la declaratoria de zonas francas permanentes especiales. La solicitud de declaratoria de la zona franca permanente especial deberá ser presentada ante la Subdirección de Comercio Exterior o la dependencia que haga sus veces, por la persona jurídica que pretenda ser reconocida como usuario industrial de la misma, acompañada del plan maestro de desarrollo general de la zona permanente especial aprobado y del concepto favorable emitido por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, cumpliendo los requisitos del área para esta clase de zonas francas y los requisitos señalados en el artículo 393-3 del decreto 2685 de 1999.

Para tal efecto, deberá tenerse en cuenta lo siguiente: que deberá ser certificado por revisor fiscal.

(...)

g) Para acreditar que el proyecto está conforme con lo exigido por la autoridad ambiental se deberá allegar certificación expedida por la autoridad ambiental competente en la jurisdicción donde se ubicará la zona franca permanente especial en la que se determine que el proyecto se ajusta a las exigencias ambientales correspondientes.

(...)

Artículo 59-8. Solicitud de declaratoria de existencia de zonas francas permanentes especiales por sociedades que ya están desarrollando las actividades propias que el proyecto planea promover. La solicitud de declaratoria de existencia de zonas francas permanentes especiales por sociedades que están desarrollando las actividades propias que el proyecto planea promover deberá ser presentada ante la Subdirección de Comercio Exterior o la dependencia que haga sus veces, por la persona jurídica que pretenda ser reconocida como usuario industrial, acompañada del plan maestro de desarrollo general de la zona franca permanente especial aprobado y del concepto favorable emitido por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 393-4 del decreto 2685 de 1999.

Para tal efecto, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

(...)

i) Para acreditar que el proyecto está conforme con lo exigido por la autoridad ambiental se deberá allegar certificación expedida por la autoridad ambiental competente en la jurisdicción donde se ubicará la zona franca permanente especial en la que se determine que el proyecto se ajusta a las exigencias ambientales correspondientes;

(...)

Artículo 59-16. Solicitud de ampliación del área declarada como zona franca. Para la ampliación del área declarada como zona franca se deberá presentar ante la Subdirección de Comercio Exterior de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o la dependencia que haga sus veces, solicitud suscrita por el representante legal del usuario operador, en la cual se justifique la ampliación del área conforme con lo previsto en los artículos 393-9 y 393-10 del decreto 2685 de 1999, acreditándose además el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 393-11 del decreto 2685 de 1999.

Para tal efecto, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

(...)

c. Para acreditar que el proyecto de ampliación está conforme con lo exigido por la autoridad ambiental se deberá allegar certificación expedida por la autoridad ambiental competente en la jurisdicción donde se ampliará la zona franca, en la que se determine que el proyecto se ajusta a las exigencias ambientales correspondientes.

(...)”

Los demandantes indican como normas vulneradas los artículos 4°, 6° y 84 de la Constitución Política; 5° y 31 de la Ley 99 de 1993; y 1° de la Ley 962 de 2005.

El concepto de violación se puede resumir así¹⁰³:

De conformidad con las normas mencionadas, las autoridades públicas no pueden establecer ni exigir permisos, licencias o requisitos adicionales para el ejercicio de una actividad que ha sido reglamentada de manera general.

Los numerales 9 y 12 del artículo 31 de la Ley 99 de 1993 establecen como funciones de las Corporaciones Autónomas Regionales la evaluación, control y seguimiento ambiental de los usos del agua, el suelo, el aire y demás recursos naturales renovables; esas funciones comprenden la expedición de las respectivas licencias ambientales, permisos, concesiones, autorizaciones y salvoconductos requeridos por la ley para el uso, aprovechamiento o movilización de los recursos naturales renovables o para el desarrollo de actividades que afecten o puedan afectar el medio ambiente.

El numeral 15 del artículo 5 de la Ley 99 de 1993 señala como funciones del Ministerio de Medio Ambiente la de evaluar los estudios ambientales y expedir, negar o suspender la licencia ambiental correspondiente, en los casos que se señalan en el artículo VIII (sic) de la mencionada ley.

Que, por tanto, no existe, como función del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y de las autoridades ambientales regionales, norma que ordene la expedición de certificaciones que determinen que un proyecto se ajusta a las exigencias ambientales correspondientes.

Señalan que al revisar el Decreto 1220 del 21 de abril de 2005, por el cual se reglamenta el Título VIII de la Ley 99 de 1993 sobre licencias ambientales, encuentran que en los artículos 7°, 8° y 9° se enumeran de manera taxativa los

¹⁰³ Folios 1 a 6

proyectos, obras y actividades que están sujetos al requisito de licencia ambiental; que dentro de esa lista no aparecen las zonas francas, por lo tanto, estos proyectos no requieren del trámite de licencia ambiental.

Se refieren al artículo 3° del Decreto 1220 del 21 de abril de 2005, que establece que la licencia ambiental llevará implícitos todos los permisos, autorizaciones y/o concesiones para el uso, aprovechamiento y/o afectación de los recursos naturales renovables, que sean necesarios para el desarrollo y operación del proyecto, obra o actividad.

Que en consecuencia, la certificación solicitada por la DIAN como requisito para la declaratoria de zonas francas viola el artículo 84 de la Constitución Política, por solicitar un requerimiento no definido en la reglamentación respectiva; que, por lo tanto, se debe aplicar el artículo 4° constitucional que consagra que la Constitución es norma de normas y que en caso de incompatibilidad entre ella y otra norma jurídica, se aplican las disposiciones constitucionales.

Precisan que el requisito exigido por la DIAN va en contra de los principios rectores de la política de racionalización, estandarización y automatización de trámites, que buscan evitar exigencias injustificadas en las relaciones de los particulares con la Administración Pública, en especial el de reserva legal de permisos, licencias o requisitos establecidos en el artículo 1° de la Ley 962 de 2005, en el que se establece que para el ejercicio de las actividades, derechos o cumplimiento de obligaciones, únicamente podrán exigirse las autorizaciones, requisitos o permisos que estén previstos taxativamente en la ley o se encuentren autorizados expresamente por ésta. En tales casos las autoridades no podrán exigir certificaciones, conceptos o constancias.

Reiteran que, conforme con lo expuesto, el requisito solicitado por la DIAN, relacionado con la certificación de la autoridad ambiental competente en la jurisdicción donde se ubicará la zona franca, viola los artículos 4° y 84 de la Constitución Política, y las Leyes 99 de 1993 y 962 de 2005; que además, la expedición de certificaciones de este tipo podría originar que los funcionarios públicos incurrieran en violación del artículo 6° de la Constitución, por extralimitación en el ejercicio de funciones no establecidas por la normativa ambiental vigente.

Por último, transcriben apartes de las sentencias T-195 de 1999 del Consejo de Estado y de la C-243 de 1997 de la Corte Constitucional, que tratan el tema de los requisitos adicionales a los previstos en las normas existentes.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opone a las pretensiones de la demanda¹⁰⁴; para el efecto manifiesta lo siguiente, en relación con el cargo planteado en la demanda:

Precisó que los apartes de la Resolución 5532 del 24 de junio de 2008, objeto de demanda, solo reglamentan, entre otros, los numerales 3° y 4° del artículo 393 del Decreto 383 de 2007, proferido por el Gobierno Nacional en uso de las facultades conferidas por el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política y las Leyes 1004 de 2005 y 6ª de 1971.

Que los artículos 393-2, 393-3 y 393-4 del Decreto 2685 de 1999 adicionado por el mencionado Decreto, señalan los requisitos para obtener la declaratoria de existencia de las zonas francas permanente y permanente especial, entre los que se exige la certificación expedida por la autoridad competente del municipio o distrito en cuya jurisdicción se quiera construir la zona franca, en la que se debe manifestar que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y que se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental.

Además, se debe demostrar que las actividades a desarrollar cuentan con las correspondientes autorizaciones, calidades y acreditaciones, necesarias para el desarrollo de la actividad, exigidos por la autoridad competente.

Aseveró que los literales de los artículos demandados siguen los lineamientos del Decreto 383 de 2007.

¹⁰⁴ Folios 190 a 196

Afirmó que aun cuando el artículo 1° de la Ley 962 de 2005 señala que no se podrá solicitar la presentación de documentos de competencia de otras autoridades, el artículo 59 de la misma ley, faculta al Ministerio de Comercio Industria y Turismo para coordinar con las entidades correspondientes la consolidación de información sobre vistos buenos previos y autorizaciones estatales a las cuales se encuentran sometidas las importaciones y exportaciones, sin perjuicio de las facultades que le corresponden a cada una de las autoridades en el ámbito propio de su competencia.

Agregó que si bien la ley pudo no señalar como función del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y de las autoridades ambientales regionales la expedición de este tipo de certificaciones, esto no es óbice para que con fundamento en el principio de coordinación que atañe a todas las entidades del sector público, se cumpla la función que también emana del artículo 209 de la Constitución Política.

Que en ese contexto, mal puede derivarse transgresión de las normas superiores, porque lo que se trata es de impedir la violación a los derechos colectivos del ambiente, ya que según el inciso 2° del artículo 79 de la Constitución Política, es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

Manifestó que es inexplicable que los demandantes, conociendo el contenido del artículo 3° del Decreto 1220 de 2005, en el cual se establece que la licencia ambiental llevará implícita todos los permisos, autorizaciones y/o concesiones para el uso, aprovechamiento y/o afectación de los recursos naturales renovables necesarios para el desarrollo y operación de un proyecto, obra o actividad, afirmen que no es factible exigir una certificación que para el caso daría certeza sobre la existencia de un pronunciamiento por parte de las dependencias a cargo del control ambiental.

Que según el artículo 1° de la Ley 1004, la zona franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y servicios, o actividades comerciales, bajo una normativa especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior; que, además, el numeral 3° del artículo 2° distingue como una de las finalidades el desarrollo de procesos industriales de alta productividad y competitividad, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia y buenas prácticas ambientales, lo que significa que son áreas susceptibles de alto impacto ambiental por lo que se requiere definición previa, sobre aptitud, por parte de las autoridades competentes.

Consideró que siendo el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales el facultado para declarar la existencia de las zonas francas permanentes y permanentes especiales, las exigencias que realice la DIAN, con apoyo en el Decreto 2685 de 1999 y sus modificaciones, no se enmarcan en los parámetros de tramitología, señalados en las normas de prohibición.

Explicó que no es un trámite innecesario, pues no busca imponer medidas preventivas o sanciones por violación a normas de carácter ambiental expedidas por el Ministerio del Medio Ambiente, sino confirmar que las entidades correspondientes se han pronunciado sobre la viabilidad de las actividades a desarrollar, de manera que no afecten la protección del medio ambiente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

Los **demandantes** no intervinieron en esta etapa procesal.

La **entidad demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda¹⁰⁵.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

¹⁰⁵ Folios 213 a 216

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación rindió concepto en el que solicitó negar las pretensiones de la demanda¹⁰⁶.

Precisó que de conformidad con el Decreto 383 de 2007, para la declaratoria de existencia de una zona franca y la autorización de sus usuarios, la DIAN debía tener en cuenta los fines establecidos en el artículo 2° de la Ley 1004 de 2005, así como el impacto que pudiera generarse en la región, (artículo 392-1), para lo cual se previó, entre otros, el concepto de la Comisión Intersectorial, sobre la viabilidad de la solicitud de dicha declaratoria.

Que, además, se debía acreditar la certificación de la autoridad competente del municipio o distrito en cuya jurisdicción se quiera construir la zona franca, en la que se manifieste que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental (numeral 7° del artículo 393-2 del Estatuto Aduanero).

Anotó que la Resolución 5532 de 2008, que se demanda, modificó, entre otros, el Título IV de la Resolución 4240 de 2000 relativo al procedimiento para la declaratoria de existencia de zonas francas permanentes y permanentes especiales, al cual pertenecen las normas cuyos literales se demandan, acordes con los artículos 393-2 y siguientes del Decreto 383 de 2007.

Indicó que los literales f), g), i) y c) cuestionados, imponen en común como requisito para la declaratoria de zonas francas, allegar la certificación de la autoridad ambiental competente en la jurisdicción de la zona, para acreditar que el proyecto cumple las exigencias ambientales, en idéntico sentido que lo hace el numeral 7° del artículo 393-2 del Decreto 383 de 2007.

Que en materia ambiental, el artículo 49 de la Ley 99 de 1993 exige la licencia ambiental para la ejecución de obras, el establecimiento de industrias o el desarrollo de cualquier actividad que, de acuerdo con la ley y los reglamentos, pueda producir deterioro grave a los recursos naturales renovables o al medio ambiente o introducir modificaciones considerables o notorias al paisaje.

Explicó que el artículo 50 define la licencia ambiental como la autorización que otorga la autoridad ambiental competente para la ejecución de una obra o actividad, sujeta al cumplimiento por el beneficiario de la licencia de los requisitos que la misma establezca en relación con la prevención, mitigación, corrección, compensación y manejo de los efectos ambientales de la obra o actividad autorizada y que los artículos 51, 52 y 53 disponen que tales licencias serán otorgadas por el Ministerio del Medio Ambiente, las Corporaciones Autónomas Regionales y algunos municipios y distritos, de conformidad con lo previsto en la Ley 99 de 1993, así como precisó los casos en que el ministerio o las corporaciones deben otorgar las licencias.

Expresó que la Ley 1004 de 2005 que definió la zona franca, dispone en el artículo 4° que para la reglamentación sobre el asunto, el Gobierno Nacional debía determinar lo relativo a la autorización y funcionamiento de zonas francas permanentes o transitorias.

Precisó que, de acuerdo con lo anterior, el requisito previsto en el Decreto 383 de 2007 es posterior a la exigencia de la licencia ambiental establecida para los proyectos, obras o actividades relacionadas con los artículos 7°, 8° y 9° del Decreto 1220 de 2005 como sujetos a licencia ambiental y por ello dicha certificación no podía estar contenida en estas disposiciones.

Indicó que la certificación exigida persigue establecer que la zona franca se desarrolle conforme con las exigencias ambientales, por el impacto que pueda generar en una determinada región, por cuanto no se trata solamente de la ocupación de un terreno mínimo de 20 hectáreas sino de la construcción de la infraestructura y edificaciones necesarias para tal fin, lo cual introduce modificaciones considerables al paisaje en los términos del artículo 49 de la Ley 99 de 1993.

¹⁰⁶ Folios 219 a 222

Que, en su criterio, las normas demandadas están acordes con los principios ambientales, entre otros el relacionado con la tarea conjunta y coordinada entre el Estado y el sector privado para proteger el medio ambiente, en acatamiento del numeral 8° del artículo 95 Constitucional; que además, el sustento legal de la certificación lo constituye el Decreto 383 de 2007, de lo que se desprende que la resolución demandada no hizo más que reiterar el requisito de la certificación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los artículos 59-2, literal f); 59-3, literal g); 59-8, literal i); 59-16, literal c) de la Resolución 5532 del 24 de junio de 2008 proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que establecen como requisito para la declaratoria de zonas francas permanente y permanente especial una certificación expedida por la autoridad ambiental, en la que se acredite que el proyecto está conforme con las exigencias ambientales.

Las razones de la ilegalidad se concretan en afirmar que los artículos demandados vulneran los artículos 4°, 6° y 84 de la Constitución Política, 5° y 31 de la Ley 99 de 1993 y 1° de la Ley 962 de 2005; por cuanto el Ministerio del Medio Ambiente no tiene como función certificar si el desarrollo de un proyecto de zona franca cumple con las exigencias ambientales y que no es una obra supeditada a licencia ambiental, razón por la cual no debe exigirse.

Antes de iniciar el correspondiente análisis, es conveniente precisar que las zonas francas son áreas geográficas delimitadas dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales.

En las zonas francas se pueden desarrollar, entre otras, actividades relacionadas con el sector productivo, de alto impacto en la región; logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, envase, etiquetado o clasificación; telecomunicaciones, sistemas de tecnología de la información para captura, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos y organización, gestión u operación de base de datos; investigación científica y tecnológica; asistencia médica, odontológica y en general en salud; turismo; reparación, limpieza o pruebas de calidad de bienes; soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos, naves, aeronaves o maquinaria; y, auditoría, administración, corretaje, consultoría o similares.

Algunas de las anteriores actividades pueden tener en mayor o menor grado un impacto sobre el medio ambiente de la región en donde se pretende obtener la autorización de construcción y funcionamiento de la zona franca.

Las zonas francas permanente y permanente especial, son únicamente áreas geográficas en las que se ubican los usuarios industriales y/o comerciales y/o de servicios; mientras las permanentes pueden contar con varios usuarios en la permanente especial sólo una empresa puede desarrollar su actividad industrial o de servicio, en el área determinada por la misma. La zona franca transitoria, por su parte, corresponde a lugares donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter internacional, que revisten importancia para la economía del país.

La Constitución Política consagra el derecho de todas las personas a gozar de un ambiente sano y la obligación, a cargo del Estado, de proteger las riquezas naturales y culturales de la Nación. Así mismo garantiza la participación de los particulares en las decisiones que puedan afectarlas, pues figura dentro de los deberes de las personas y de los ciudadanos proteger los recursos naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano.

Así quedó establecido en el artículo 79 de la Carta:

"Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo.

Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de esos fines".

En aras de dar cumplimiento a las disposiciones constitucionales, el legislador expidió la Ley 99 de 1993 en la cual se consagra, entre otros, el principio de precaución en la legislación del medio ambiente:

"Artículo 1. Principios Generales. La política ambiental seguirá los siguientes principios generales:

(...)

6. La formulación de las políticas ambientales tendrá en cuenta el resultado del proceso de investigación científica. No obstante, las autoridades ambientales y los particulares darán aplicación al principio de precaución conforme al cual, cuando exista peligro de daño grave e irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces para impedir la degradación del medio ambiente.

(...)"

Así mismo, en el artículo 5º, numeral 25, de la misma ley se precisa:

"Artículo 5. Funciones del Ministerio: Corresponde al Ministerio del Medio Ambiente:

"(...)

2) Regular las condiciones generales para el saneamiento del medio ambiente, y el uso, manejo, aprovechamiento, conservación, restauración y recuperación de los recursos naturales, a fin de impedir, reprimir, eliminar o mitigar el impacto de actividades contaminantes, deteriorantes o destructivas del entorno o del patrimonio natural;

(...)

25) Establecer los límites máximos permisibles de emisión, descarga; transporte o depósito de sustancias, productos, compuestos o cualquier otra materia que pueda afectar el medio ambiente o los recursos naturales renovables; del mismo modo, prohibir, restringir o regular la fabricación, distribución, uso, disposición o vertimiento de sustancias causantes de degradación ambiental. Los límites máximos se establecerán con base en estudios técnicos, sin perjuicio del principio de precaución;

(...)"

A los principios de prevención y de precaución que rigen en materia ambiental, se refirió la Corte Constitucional en la sentencia C-703 de 2010.

Precisó la Corte que estos principios, que guían el derecho ambiental, persiguen, como propósito último, el dotar a las respectivas autoridades de instrumentos para actuar ante la afectación, el daño, el riesgo o el peligro que enfrenta el medio ambiente, que lo comprometen gravemente, al igual que a los derechos con él relacionados.

Tratándose de daños o de riesgos, en los que es posible conocer las consecuencias derivadas del desarrollo de determinado proyecto, obra o actividad, de modo que la autoridad competente pueda adoptar decisiones antes de que el riesgo o el daño se produzcan, con el fin de reducir sus repercusiones o de evitarlas, opera el principio de prevención que se materializa en mecanismos jurídicos tales como la evaluación del impacto ambiental o el trámite y expedición de autorizaciones previas, cuyo presupuesto es la posibilidad de conocer con antelación el daño ambiental y de obrar, de conformidad con ese conocimiento anticipado, a favor del medio ambiente.

El principio de precaución o tutela se aplica en los casos en que ese previo conocimiento no está presente, pues tratándose de éste, el riesgo o la magnitud del daño producido o que puede sobrevenir no son conocidos con anticipación, porque no hay manera de establecer, a mediano o largo plazo, los efectos de una acción, lo cual tiene su

causa en los límites del conocimiento científico que no permiten adquirir la certeza acerca de las precisas consecuencias de alguna situación o actividad, aunque se sepa que los efectos son nocivos.

Acorde con lo anterior, para obtener la declaratoria de existencia de zonas francas permanentes y permanentes especiales, se deben cumplir los requisitos establecidos por el Decreto 2685 de 1999, adicionado por los Decretos 383 de 2007 y 4051 de 2007, según el caso.

Los artículos 393-2, 393-3 y 393-4 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 1° del Decreto 383 de 2007, exigían para obtener la declaratoria de existencia de zona franca permanente y permanente especial, lo siguiente:

“Artículo 393-2. Requisitos para obtener la declaratoria de existencia de una Zona Franca Permanente. Para obtener la declaratoria de existencia de una Zona Franca Permanente se deberá acreditar, además de los requisitos previstos en los literales b), d), e), f) y h) del artículo 76 del presente Decreto, los siguientes:

(...)

7. Certificación expedida por la autoridad competente del municipio o distrito en cuya jurisdicción se quiera construir la Zona Franca, en la que se manifieste que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental.

(...)

Artículo 393-3. Requisitos especiales para solicitar la declaratoria de existencia de una Zona Franca Permanente Especial. Cuando se pretenda la declaratoria de existencia de una Zona Franca Permanente Especial por tratarse de proyectos de alto impacto económico y social para el país, la persona jurídica que aspire a tal declaratoria, deberá cumplir además con los siguientes requisitos especiales:

(...)

4. Acreditar que las actividades a desarrollar cuentan con las correspondientes autorizaciones, calidades y acreditaciones necesarios para el desarrollo de la actividad exigidos por la autoridad competente que regule, controle o vigile la actividad correspondiente según sea el caso, así como las acreditaciones especiales que requieran dichas entidades a efectos de otorgar su visto bueno para desarrollarse como Usuario Industrial de Zona Franca.

Artículo 393-4. Conceptos de otras entidades. Antes de declarar la existencia de una Zona Franca, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitará concepto al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, al Departamento Nacional de Planeación y cuando lo considere procedente, a otras entidades para otorgar la Declaratoria de existencia de la Zona Franca. En estos casos las entidades dispondrán de quince (15) días calendario contados a partir de la fecha del recibo de la solicitud, para emitir concepto. Si dentro de este plazo las entidades se pronuncian favorablemente o no se pronuncian, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales continuará con el trámite.

(...)”

Por su parte, el Decreto 4051 del 23 de octubre de 2007 modificó, entre otros, los artículos 393-2 y 393-3 del Decreto 2685 de 1999, adicionados por el Decreto 383 de 2007, así:

Artículo 393-2. Requisitos para obtener la declaratoria de existencia de una Zona Franca Permanente. Para obtener la declaratoria de existencia de una Zona Franca Permanente, quien pretenda ser Usuario Operador de la misma, deberá acreditar los siguientes requisitos:

(...)

8. Anexar certificación expedida por la autoridad competente en cuya jurisdicción se pretenda obtener la declaratoria de existencia de la Zona Franca Permanente en la que se declare que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y que se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental;

(...)”

Artículo 393-3. Requisitos para la declaratoria de existencia de una Zona Franca Permanente Especial y reconocimiento del Usuario Industrial. Para obtener la declaratoria de existencia de una Zona Franca Permanente Especial, quien pretenda ser Usuario Industrial de la misma, deberá acreditar los siguientes requisitos:

(...)

9. Anexar certificación expedida por la autoridad competente en cuya jurisdicción se pretenda obtener la declaratoria de existencia de la Zona Franca Permanente Especial, en la que se manifieste que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental;

(...)”

Como puede verse claramente en el texto de las disposiciones transcritas, desde el año 2007, con ocasión de los Decretos 383 y 4051, se consagró como requisito para obtener la declaratoria de una zona franca permanente o permanente especial, certificación expedida por la autoridad competente del municipio o distrito en cuya jurisdicción se quiera constituir la zona franca, en la que se manifieste que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y que se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental.

Así mismo se debe demostrar que las actividades a desarrollar cuentan con las correspondientes autorizaciones, calidades y acreditaciones necesarias para el desarrollo de la actividad, exigidas por la autoridad competente que regule, controle o vigile la actividad correspondiente según sea el caso.

En este orden de ideas, para la declaratoria de una zona franca permanente especial, la persona jurídica que lo pretenda debe, además de acreditar el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 393-2 del Decreto 4051 de 2007, aportar la certificación expedida por la autoridad competente del municipio o distrito en cuya jurisdicción se quiera construir la zona franca, en la que manifieste que el proyecto está acorde con el plan de desarrollo municipal o distrital y se encuentra conforme con lo exigido por la autoridad ambiental, tal como lo exigen los numerales 8° del artículo 393-2 y el numeral 9° del artículo 393-3 del Decreto 2685 de 1999 modificado por el Decreto 4051 de 2007.

Los literales f), g), i) y c) de los artículos 59-2, 59-3, 59-8 y 59-16, respectivamente, de la Resolución 5532 de 2008 establecen:

“Para acreditar que el proyecto está conforme con lo exigido por la autoridad ambiental se deberá allegar certificación expedida por la autoridad ambiental competente en la jurisdicción donde se ubicará la zona franca (...) en la que se determine que el proyecto se ajusta a las exigencias ambientales correspondientes”

De lo anterior se desprende que en los literales demandados se reproduce exactamente el requisito exigido en los Decretos 383 y 4051 de 2007, relacionados con la certificación expedida por la autoridad ambiental competente en la jurisdicción donde se ubicará la zona franca permanente y permanente especial, en la que se precise que el

proyecto se ciñe a las exigencias ambientales correspondientes, con el fin de acreditar que el proyecto está conforme con las normas ambientales.

Por lo tanto, es claro que su texto está acorde con la normativa mencionada, sin que se observe violación del artículo 1° de la Ley 962 de 2005, pues no se exigen nuevos requisitos para la declaratoria de la zona franca permanente y permanente especial; simplemente se limita a reiterar los señalados por los decretos que regulan el tema de las zonas francas, por lo que, en consecuencia, tampoco violan el artículo 84 Constitucional.

En síntesis, considera la Sala que es de vital importancia contar con la certificación de la autoridad ambiental competente en la que se acredite que la instalación de la zona franca, cuya autorización se solicita, no vulnera el derecho de las personas a gozar de un ambiente sano ni atenta contra la conservación de los recursos naturales y, en este orden de ideas, es claro que los literales f), g), i) y c) de los artículos 59-2, 59-3, 59-8 y 59-16, respectivamente, de la Resolución 5532 de 2008, demandados, no vulneran las normas mencionadas por el actor.

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. DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ