

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL DE SENTENCIAS

**TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR EL TÍTULO DE ESPECIALISTA EN AUDITORIA
Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA**

Presentado Por:

NELSY JOHANNA ATUESTA PORRAS

Director:

HERNANDO ROZO RAMIREZ

**UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORIA Y ADMINISTRACIÓN
DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA
BOGOTÁ- COLOMBIA**

2019

TABLA DE CONTENIDO

	PAG.
Introducción	3
Análisis Jurídico Estructural Expediente N. 18194	4
Ponente Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez	
Sentencia N. 1 Expediente N. 18194	5
Análisis Jurídico Estructural Expediente N. 18047	33
Ponente Hugo Fernando Bastidas Barcenas	
Sentencia N. 2 Expediente N. 18047	34
Análisis Jurídico Estructural Expediente N. 17747	48
Ponente Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez	
Sentencia N. 3 Expediente N. 17747	49
Análisis Jurídico Estructural Expediente N. 18668	65
Ponente Martha Teresa Briceño De Valencia	
Sentencia N. 4 Expediente N. 18668	66
Análisis Jurídico Estructural Expediente N. 18172	81
Ponente Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez	
Sentencia N. 5 Expediente N. 18172	82
Análisis Jurídico Estructural Expediente N. 18249	138
Ponente Martha Teresa Briceño De Valencia	
Sentencia N. 6 Expediente N. 18249	139
Análisis Jurídico Estructural Expediente N. 18224	177
Ponente William Giraldo Giraldo	
Sentencia N. 7 Expediente N. 18224	178
Análisis Jurídico Estructural Expediente N. 18043	199
Ponente Martha Teresa Briceño De Valencia	
Sentencia N. 8 Expediente N. 18043	200

INTRODUCCIÓN

La actualización del banco de datos de derecho tributario con jurisprudencias del consejo de estado, corresponde al análisis de sentencias que exponen casos tributarios, haciendo énfasis en situaciones de problemas jurídico tributarias, como equivocaciones u omisiones en declaraciones de renta, impuesto predial, retenciones en la fuente, impuesto de alumbrado público, facturación entre otras y procesos de conciliación contencioso administrativo, que permitieron aplicar los conceptos y conocimientos contables, con soporte en el estatuto tributario nacional y otras leyes nacionales.

Expediente No.	18194	Fecha:	22 de Marzo de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Concejo de Estado	Sala de lo Contencioso Administrativo
		Tribunal	Sección Cuarta
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez		
PROBLEMA JURÍDICO			

¿Se determinó la inspección tributaria como medio de prueba?

TESIS

Si, la legislación tributaria determinó la inspección tributaria como medio de prueba dentro de las investigaciones fiscales, para verificar existencia, características y demás circunstancias que serían el propósito de establecer la exactitud de las declaraciones.

Ubicación Pàg(s):	2												
--------------------------	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretativo

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 79 de 1988	Decreto 096 de 1996	Decreto 1333 de 1989	Decreto 2880 de 2004	Decreto 468 de 1990
Art. 176 – 178 CCA	Art. 58-1 ETM	Artículo 361 y 416	Art. 647-703-704-779 y 782 ETN	Art. 306 y 307 ETM
Art. 702 a 714 ETN	Art. 82, 137 CCA	ART. 305 CPC	Art. 305 CPC	Art. 78- 720 ETN
Art. 398- 480-481 ETM	Art. 779-720 ETN	Resolucion 1462 9 de Octubre 2006	Acuerdo 050 de 1994	

EXTRACTO

Ubicación Pàg(s):	1	2	3	4	5	7	8						
--------------------------	---	---	---	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--

Analista: Nelsy Johanna Atuesta Porras

SENTENCIA N.1 EXPEDIENTE N. 18194

JURISDICCION DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Objeto / ACTO ADMINISTRATIVO – Definición / PRESUNCION DE LEGALIDAD – Ampara a los actos administrativos / DEMANDAS – Requisitos / SENTENCIA - Efectos

Al tenor del artículo 82 del Código Contencioso Administrativo, la jurisdicción de lo contencioso administrativo está instituida para juzgar las controversias y litigios originados en la actividad de las entidades públicas y de las personas privadas que desempeñen funciones propias de los distintos órganos del Estado. Los actos administrativos, como decisiones unilaterales de la Administración, encaminadas a producir efectos jurídicos, constituyen una de las formas que expresan dicha actividad y son susceptibles de judicialización por parte de esta jurisdicción, a través de las acciones establecidas en los artículos 84 y 85 ibídem, dependiendo de la naturaleza de los mismos (generales o particulares). Sin embargo, tales actos se encuentran amparados por la presunción de legalidad, derivada del sometimiento coercitivo de la actividad administrativa al ordenamiento jurídico, propio de los Estados Sociales de Derecho; por lo mismo, el legislador sujetó su control judicial a una carga procesal de alegación por parte de quien pretenda desvirtuar la presunción. En efecto, al establecer los requisitos de las demandas contra la jurisdicción contencioso administrativa, el artículo 137 (numeral 4º) del Código Contencioso Administrativo, exigió que en la impugnación de actos administrativos se indiquen las normas violadas y se explique el concepto de su violación con ello, demarcó tanto el terreno de defensa para el demandado como el ámbito de análisis del juez y el alcance de su decisión. Por su parte, el inciso segundo del artículo 170 ibídem, circunscribió el efecto erga omnes de la sentencia que niega la nulidad pedida, a la causa petendi juzgada.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 82 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 84 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 85

PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA – Acepciones / FALLO ULTRAPETITA Y EXTRAPETITA – Definición

Las normas anteriores describen el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos acepciones: como armonía entre la parte motiva y la resolutive del fallo (congruencia interna), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y

en la contestación (congruencia externa). El principio así concebido persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda. Igualmente, trae consigo los conceptos de fallo ultra y extrapetita, como decisiones que van más allá de lo pedido, ya sea porque se otorgan cosas adicionales a las solicitadas en la demanda (sentencia ultrapetita), o porque se reconoce algo que no se solicitó (sentencia extrapetita).

ESTATUTO TRIBUTARIO – Aplicación en los entes territoriales. Armonización / ENTES TERRITORIALES – Tienen autonomía legislativa / DISMINUCION DE TERMINOS – No constituye ilegalidad manifiesta a los derecho del contribuyente

Por lo demás y sólo para fines de precisión, si bien es cierto existe disparidad entre los términos que consagran los artículos mencionados (tres meses para responder el requerimiento especial y 2 meses para interponer el recurso de reconsideración), y los que se concedieron a la demandante para los mismos efectos, con fundamento en los artículos 361 y 416 del E. T. M. de Neiva vigente para la época de los hechos discutidos – Decreto 096 de 1996 – (un mes para ambos casos), esa diferencia no constituye ilegalidad manifiesta. Es así, porque el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 facultó a los municipios para disminuir y simplificar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional para la administración, determinación y discusión, entre otros, de los impuestos administrados por los departamentos y municipios, de acuerdo con la naturaleza que tengan. De hecho, al examinar esa facultad frente a la autonomía de las entidades territoriales, la sentencia C-1114 del 2003 señaló que la capacidad de interferencia del legislador en las competencias tributarias reconocidas a dichas entidades no es absoluta, porque no puede vaciar los derechos que les reconoce el constituyente. Y que las facultades de las entidades territoriales tampoco pueden ser ilimitadas. En ese sentido, dijo la Corte Constitucional, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario aplicable en las entidades territoriales, menos aún si con ello se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, optimizando el principio de eficiencia del tributo y potenciando la realización del derecho de participación en las rentas nacionales, propio del principio de autonomía. Así mismo, la posibilidad legal de disminuir sanciones y simplificar los procedimientos de las normas nacionales da cuenta de que la interferencia de estas últimas en el ámbito territorial es razonable y sólo se orienta a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados, eficaces para la administración y susceptibles de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de los departamentos y municipios.

INSPECCION TRIBUTARIA – Medio de prueba autónomo. Finalidad. Permite que se decrete cualquier otro medio de prueba. Estatuto Tributario Municipal de Neiva / PRUEBA CONTABLE – Es una prueba independiente de la inspección tributaria

La legislación tributaria consagró la inspección tributaria como un medio de prueba autónomo dentro de las investigaciones fiscales y que opera tanto de oficio como a solicitud de parte, a través de la cual la Administración constata directamente los hechos que interesan a aquéllas, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que sirvan al propósito de establecer la exactitud de las declaraciones, la existencia de hechos gravables declarados o no, y el cumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes (Art. 480 en concordancia con el 481 del E. T. M. y 779, E. T. N). Bajo tal cometido, el ordenamiento permite que en el desarrollo de la inspección se decrete cualquier medio de prueba autorizado por la ley, previa observancia de los requisitos legalmente previstos para los mismos. Es decir, a través de la inspección la Administración puede realizar toda clase de actuaciones tendientes a establecer hechos que interesan al proceso tributario, mediante la utilización de todos los demás medios de prueba establecidos en la ley. La práctica de la inspección presupone su previo decreto formal mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que deben indicarse los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Para finalizar, el cargo no es comprensible en cuanto a la referencia que hace a la prueba de inspección contable, siendo claro que, a las voces del artículo 782 del E. T. N., aplicable de acuerdo con el artículo 481 del E. T. M., ella es un medio probatorio autónomo e independiente a la inspección tributaria y que, en últimas, los antecedentes administrativos aportados no contienen ningún acto que la haya decretado en la actuación fiscal analizada.

PRINCIPIO DE CONGRUENCIA – Alcance. Garantía del derecho de defensa y audiencia del contribuyente / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Contenido / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Puede contener puntos diferentes de los referidos en el requerimiento sin que haya violación al principio de congruencia

De acuerdo con la disposición anterior, la declaración tributaria y los hechos que motivan el requerimiento especial y su ampliación, constituyen el marco de análisis de la liquidación oficial de revisión, de modo que ésta debe ajustarse a todos ellos, sin desconocer o ir más allá de lo declarado, ni variar los fundamentos de hecho de la propuesta de modificación que haga el requerimiento o su ampliación. Ha dicho la Sala que la correspondencia entre los actos administrativos referidos, asociada a los hechos que motivan la propuesta de

modificación de la liquidación privada y de la efectiva realización de la misma, garantiza los derechos de defensa y audiencia del contribuyente. Examinada esta exigencia legal en el caso concreto, se observa que el supuesto fáctico de la liquidación oficial de revisión coincide con aquél que motivó la modificación propuesta en el requerimiento especial, cual es la improcedencia de la exención al sector cooperativo establecida en el artículo 58-1 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva, por incumplir el requisito de destinación de excedentes en la forma prevista por la legislación cooperativa, de acuerdo con el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, y los Decretos 1333 de 1989 y 468 de 1990. Por último, el cotejo que hace el libelista a folios 17 a 18 no demuestra la transgresión del principio de correspondencia aquí analizado, pues parte de valoraciones probatorias y jurídicas realizadas en el requerimiento especial, que en nada alteran el supuesto de hecho motivante de la investigación fiscal y del fundamento fáctico de la propuesta de modificación de la declaración privada, esto es, se insiste, la inexistencia de requisitos legales para acceder a la exención de industria y comercio prevista en el ordenamiento municipal para Cooperativas y Grupos Precooperativos. Y es que el análisis de la liquidación oficial sobre los argumentos del requerimiento especial no se determina solamente por el texto de dicho acto, sino por las argumentaciones que invoque el requerido para objetarlo, al momento de responderlo. Desde esa perspectiva, la liquidación Oficial puede abordar análisis y comprobaciones distintas a las que haga el requerimiento especial, siempre que unos y otras tengan que ver con aspectos planteados en la respuesta al requerimiento, sin que por ello se afecte la unidad material que debe tener con dicho acto de trámite, en cuanto a los hechos que lo sustentan.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 711

PRECOOPERATIVAS – Manejo de excedentes / EXCEDENTES – requisitos de aplicación en entidades sin ánimo de lucro. Municipio de Neiva / EXENCION AL SECTOR COOPERATIVO – Para su rechazo debe hacerse una valoración no sólo jurídica sino también probatoria

La Ley 79 de 1988 “por la cual se actualiza la Legislación cooperativa”, previó que las cooperativas tienen ejercicios anuales que se cierran el 31 de diciembre de cada año, al término del cual deben cortar sus cuentas y elaborar el balance, el inventario y el estado de resultados. El requisito que la Administración considera incumplido debe analizarse dentro de los parámetros objetivos que describen las normas transcritas, a partir de pruebas documentales que permitan establecer la cierta y oportuna destinación que ellas prevén, a saber: compensación de pérdidas de ejercicios anteriores; creación y mantenimiento de una reserva de protección de aportes sociales, revalorización de los mismos según las alteraciones en su valor real y amortizaciones a los asociados a través de un fondo determinado; aportes al fondo de educación; servicios comunes y de seguridad social; y retorno a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo a título de complemento de las compensaciones otorgadas y los criterios legales para su fijación; sin perjuicio de las reservas y fondos comunes que ordene crear la Asamblea General.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C., veintidós (22) de marzo del dos mil doce (2012)

Radicación número: 41001-23-31-000-2007-00023-01(18194)

Actor: EMPRESA PRECOOPERATIVA P. T. C.

Demandado: MUNICIPIO DE NEIVA

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada contra la sentencia del 30 de noviembre del 2009, por medio de la cual el Tribunal Administrativo del Huila decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra los actos administrativos que liquidaron el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros a cargo de la empresa demandante, para el año gravable 2003.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: Se declara la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros No. 002 del 10 de marzo de 2006 y de la Resolución No. 1462 del 9 de octubre de 2006 que resolvió el recurso de reconsideración correspondiente a los mencionados impuestos municipales de Neiva del periodo gravable 2003 de la Empresa Precooperativa P. T. C.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y como restablecimiento del derecho se deja en firme la declaración de impuestos de industria y comercio, avisos y tableros presentada por la entidad demandante, por el año gravable 2003, con la

acotación de que si la Empresa Precooperativa P. T. C., consignó valor alguno respecto de los actos que aquí se anulan, como se solicita en la demanda, le corresponde al Municipio de Neiva reintegrárselos a la empresa dentro de los treinta días siguientes a la ejecutoria de la presente sentencia (art. 176 CCA), debidamente actualizados (Art. 178 CCA).”

ANTECEDENTES

El 17 de febrero del 2004 la empresa PRECOOPERATIVA P.T.C. declaró impuesto de industria y comercio a favor del Municipio de Neiva, por el año gravable 2003, registrando una exención de \$23.229.994.000, por concepto del beneficio previsto en el artículo 58-1 del Estatuto Tributario Municipal para los grupos precooperativos que destinaran los excedentes del periodo en la forma prevista por la legislación cooperativa.

Para verificar dicha destinación, la Secretaría de Hacienda Municipal practicó inspección tributaria en la que concluyó que la declarante no podía acogerse a la exención del sector cooperativo, porque la distribución de los excedentes que obtuvo en el año 2003 violó la Ley 79 de 1988, el Decreto 1333 de 1989 y el Decreto 468 de 1990.

Por Requerimiento No. 000015 del 3 de noviembre del 2005, se propuso corregir la declaración privada para incluir los mayores valores resultantes de la improcedencia de la exención señalada, y liquidar la sanción derivada de esa corrección.

La Unidad de Planeación Tributaria de la misma Secretaría acogió la propuesta del requerimiento mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 0002 del 10 de marzo del 2006, que modificó la declaración privada en el sentido de desconocer el referido beneficio por incumplimiento de los requisitos previstos para el mismo, sumó su valor como base gravable de la actividad principal que la Precooperativa ejerció en el periodo, y, a partir de ello, determinó un impuesto a cargo de \$80.144.000 y una sanción por inexactitud de \$160.288.000.

Esta decisión fue confirmada por la Resolución No. 1462 de 9 de octubre del mismo año, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra.

LA DEMANDA

LA EMPRESA PRECOOPERATIVA P. T. C. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 002 del 10 de marzo del 2006, y de la Resolución No. 1462 del 9 de octubre del mismo año. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se condene a la Alcaldía de Neiva a pagarle la suma de \$243.432.000, y a indexar las sumas objeto de condena hasta el día de su pago efectivo. Así mismo, pidió que se condenara en costas al demandado.

Estimó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 647, 703, 704, 779 y 782 del Estatuto Tributario Nacional; 306, 307, 358, 359 y 471 (No. 7) del Decreto 096 de 1996 - Estatuto Tributario Municipal; 59 de la Ley 788 del 2002; 19, 54 y 57 de la Ley 79 de 1988, y 35 del Código Contencioso Administrativo, así como el Decreto 1313 de 1989.

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

La determinación oficial cuestionada no respetó las debidas formas del proceso Tributario, porque el acta de la inspección tributaria que se practicó no describe los hechos constatados ni las pruebas valoradas dentro de la misma, ni la fecha en que se cerró la diligencia que, además, es diferente de la inspección contable en cuanto ésta refiere exclusivamente al examen de la contabilidad.

El requerimiento especial que precedió a los actos demandados, es un acto preparatorio que debe estar debidamente motivado, no se fundamentó en el acta de inspección tributaria practicada, sino en el auto que la decretó.

Dicho requerimiento fue vago e impreciso, lo cual impidió conocer su alcance y motivación y transgredió el derecho de defensa y el debido proceso de la demandante. Igualmente, el hecho de que dicho acto señalara que los registros contables y los demás soportes aportados, sin precisar cuáles eran unos y otros, correspondían a gastos de la empresa y no al concepto de solidaridad, niega el propio funcionamiento de la Precooperativa, dado que ella debe pagar servicios públicos y, en general, todos los conceptos relacionados con el giro ordinario de sus negocios.

La vaguedad del requerimiento especial se evidencia en que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial demandada negó la violación del debido proceso, aduciendo, de una parte, que dentro de la actuación administrativa la demandante tuvo la oportunidad de interponer recursos y, de otro lado, que los argumentos de la liquidación oficial de revisión tenían soporte legal.

No existe congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, según el cotejo que se presenta en los folios 17 a 18 del cuaderno No. 1, a pesar de que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración afirme que los actos mencionados

se basaron uniformemente en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 sobre distribución de excedentes.

Los actos demandados son nulos por indebida y errónea aplicación de la ley, en cuanto hacen regir la norma jurídica sobre hechos o situaciones que no previó, y busca hacerle producir efectos distintos a los que le corresponden, ya que niegan la exoneración del impuesto a la demandante por supuesto incumplimiento de los artículos 19, 54 y 57 de la Ley 79 de 1989 y 58 del E. T. M., en lo relacionado con la destinación de los fondos sociales y la distribución de remanentes y/o excedentes.

No obstante, de acuerdo con los Conceptos SES-OJ-0602/2000 y SES-OJ-CONT-0161-02, así como con el Oficio 008317, todos de la Superintendencia del Sector Solidario, el tema de excedentes, su distribución y retorno, tiene vacíos de contenido, de modo que, además de las normas legales, dichos aspectos se regulan por la costumbre existente en relación con el retorno de excedentes, y por normativas internas como la contenida en el Acta No. 07 del 27 de febrero del 2004 de la Asamblea General de Asociados de la Precooperativa demandante.

So pretexto de un criterio auxiliar, la Administración no puede cuestionar el acta mencionada porque ésta contiene la voluntad de los asociados que es la que le da vida a la Precooperativa.

No se tipificó ninguno de los hechos descritos legalmente como constitutivos de inexactitud, pues la falta de normas de procedimiento y la inexistencia de reglamentación del artículo 50 de la Ley 55 de 1985 condujeron a que la contribuyente aplicara su propia interpretación sobre la norma, lo cual constituye una diferencia de criterio exonerante de dicha sanción, a la luz de los artículos 306 y 307 del E. T. M.

Adicionalmente, la demandante retornó los excedentes a todos sus asociados, conforme con la participación de cada uno de ellos en el trabajo, en forma igualitaria para todos sus miembros y manteniendo la equidad propia del sector, y sin violentar el ordenamiento al cual está sujeta, incluyendo las directrices impartidas por la Superintendencia del Sector Solidario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Neiva se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

Los actos demandados fueron expedidos de acuerdo con los procedimientos previstos en las disposiciones tributarias y, muy especialmente, con los señalados en el Código Contencioso Administrativo.

Según la Ley 79 de 1988, la utilización y finalidades de las reservas y fondos sociales deben reglamentarse para conservar la equidad e igualdad. Una de las funciones del Comité de Administración, conforme con lo establecido en el literal b) del artículo 35 de los Estatutos, es la de reglamentar todos los servicios que presta la demandante. Las reformas tributarias de los años 2002 y 2003 condicionaron la obtención total de la exención a que el 20% de los excedentes se destinara a educación formal, de acuerdo con el Decreto 2880 del 2004.

Cuando no se presenta correctamente la declaración debe aplicarse una sanción por inexactitud equivalente al 200% de la diferencia entre la declaración inicial y la declaración propuesta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 307 del Estatuto Tributario Municipal, que goza de presunción de legalidad.

Dicho estatuto contiene normas especiales que reproducen las previstas en el Estatuto Tributario Nacional y que obligan a los contribuyentes y responsables de los tributos municipales de Neiva, con algunas diferencias regulatorias respecto de términos simplificados establecidos al amparo de la facultad que el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 reconoce a los municipios.

La actuación adelantada por la Administración municipal se ajusta a los lineamientos constitucionales y legales vigentes, así como a la jurisprudencia.

Los actos demandados se fundamentaron en diferentes pruebas documentales practicadas en virtud de las facultades delegadas por el auto de inspección tributaria, que se expidió dentro de la investigación adelantada contra el demandante por impuesto de industria y comercio del año gravable 2003. Por tanto, no se violó el debido proceso en la etapa de recaudación de pruebas.

El hecho de que el requerimiento especial no se haya fundamentado en el Acta de Inspección Tributaria sino en el auto que la ordenó, no obsta para que en su sustento se hayan tenido en cuenta todos los documentos solicitados y allegados en el desarrollo de la inspección, con base en los cuales podía concluirse el ejercicio improcedente de la exoneración por incumplir el requisito de la destinación de excedentes.

El requerimiento especial se profirió oportunamente, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 359 del E. T. M., y su anexo constituye por sí mismo un proyecto de liquidación oficial que deja en evidencia los aspectos que dicho requerimiento proponía modificar.

Frente a la respuesta al requerimiento especial, la Administración profundizó el tema con base en nuevos razonamientos que reafirmaron los inicialmente considerados, sin que ellos constituyeran nuevos elementos de prueba susceptibles de respuesta, porque tal alcance sería propio de la ampliación del requerimiento especial. De acuerdo con ello, es improcedente cotejar el acto preparatorio con la liquidación oficial de revisión, pues lo que hace esta última es ahondar y aclarar los aspectos motivantes de la respuesta dada al primero.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y ordenó el consiguiente restablecimiento del derecho, bajo el entendido de que el demandado violó el debido proceso administrativo en cuanto desconoció las normas tributarias nacionales que establecen términos a favor del contribuyente. Al respecto, señala:

Para cuando se inició la actuación administrativa tributaria contra la demandante, regía el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 que ordenó aplicar los procedimientos del Estatuto

Tributario Nacional en el ámbito municipal, y facultó la futura disminución y simplificación del monto de las sanciones.

De acuerdo con ello, el procedimiento de determinación del impuesto que aquí se cuestiona debió regirse por los artículos 702 a 714 del estatuto mencionado. Bajo esa normativa, el plazo para responder el requerimiento especial es de tres meses; no obstante, la Administración Municipal de Neiva sólo concedió un mes a la demandante, por ser ese el término previsto en el artículo 361 del E. T. M.

La misma situación se presenta respecto del plazo para interponer el recurso de reconsideración contra el acto de determinación oficial, pues mientras el artículo 720 del E. T. N. lo establece en dos meses, la liquidación oficial acusada sólo concedió un mes para dicha impugnación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 416 del ordenamiento municipal.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en las razones que a continuación se sintetizan:

El artículo 58 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva exoneró del impuesto de industria y comercio por el término de tres años, a las actividades mercantiles de grupos precooperativos creados a partir de 1994 y con domicilio principal en dicho municipio. Vencido ese término la exención sería del 50% y operaría por tres años más.

Durante el año gravable 2003 la demandante no cumplió los requisitos establecidos para acceder a la exención mencionada, toda vez que los excedentes provenientes de su actividad fueron distribuidos en forma contraria a la legislación cooperativa (Ley 79 de 1988, Decretos 1333 de 1989 y 468 de 1990).

Según esa normativa, los miembros de las cooperativas de trabajo asociado deben ser propietarios o poseedores de los medios de labor y las empresas precooperativas deben organizar directamente las actividades de trabajo de sus asociados. Quienes se benefician con el trabajo de la precooperativa accionante son terceros, lo cual, como tal, transgrede los artículos 5 y 6 del último de los Decretos citados.

La actuación adelantada contra la parte actora se ajustó a los trámites, procedimientos y términos previstos en el Estatuto Tributario Municipal de Neiva, cuyas disposiciones se encuentran acordes con las del Estatuto Tributario Nacional, sin que el libelo desvirtuara ni controvirtiera tal aspecto, pues sus argumentos sólo cuestionaron el rechazo del

beneficio de exención al sector cooperativo. Dado que dicho beneficio fue establecido directamente en el Estatuto Tributario Municipal, sus condiciones y requisitos no pueden examinarse a la luz de las normas nacionales.

El artículo 59 de la Ley 788 del 2002 reconoce la autonomía de los entes territoriales para determinar el monto de los impuestos que se causan a su favor y los términos aplicables en el procedimiento de determinación de los mismos.

De acuerdo con ese procedimiento, la Administración notificó el requerimiento especial antes de que quedara en firme la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2003, y le concedió a la demandante el plazo establecido por el E. T. M. para responderlo, como también el previsto para objetar la liquidación oficial de revisión. Tal actuación no violó el debido proceso ni el derecho de defensa de la declarante, más aún cuando las disposiciones de tal estatuto gozan de presunción de legalidad porque no han sido anuladas ni suspendidas.

Existe inexactitud sancionable a la luz de los artículos 306 y 307 ibídem, porque la declaración privada objeto de la modificación oficial omitió ingresos gravables e incluyó exenciones, descuentos y tratamientos preferenciales inexistentes. Conforme con el ordenamiento municipal, esa sanción equivale al 200% de la diferencia entre el saldo a pagar de la declaración privada y el de la liquidación oficial, comoquiera que, se insiste, el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 faculta a las entidades territoriales para fijar el monto de las sanciones y los términos de aplicación de los procedimientos de determinación y discusión de los tributos que administran, pudiendo disminuirlos y simplificarlos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El actor no alegó no alegó de conclusión.

El demandado presentó texto íntegro del recurso de apelación y mantuvo su referencia. Sin embargo, dado que tal escrito se allegó dentro del término de alegaciones, infiere la Sala que su finalidad era cumplir con las mismas y, en tal sentido, interpreta sus argumentos como alegatos de instancia que reiteran en su totalidad las razones de la alzada.

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Provee la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales el Municipio de Neiva determinó el impuesto de industria y comercio a cargo de la Empresa Precooperativa P. T. C., para el año gravable 2003.

En los términos del recurso de apelación, corresponde analizar si la actuación administrativa de determinación y discusión de dicho tributo violó el debido proceso, en lo que se relaciona con los términos que se le concedieron a la demandante para responder el requerimiento especial que antecedió a la liquidación oficial de revisión acusada, y para interponer el recurso de reconsideración contra la misma, considerando que la contribuyente no cuestionó tales aspectos.

Se trata entonces de establecer si los aspectos considerados por el Tribunal constituían razón jurídica legítima para anular los actos administrativos demandados en el contexto del presente proceso, a partir de los puntos discutidos en la demanda. Al respecto se observa:

Al tenor del artículo 82 del Código Contencioso Administrativo, la jurisdicción de lo contencioso administrativo está instituida para juzgar las controversias y litigios originados en la actividad de las entidades públicas y de las personas privadas que desempeñen funciones propias de los distintos órganos del Estado.

Los actos administrativos, como decisiones unilaterales de la Administración, encaminadas a producir efectos jurídicos, constituyen una de las formas que expresan dicha actividad y son susceptibles de judicialización por parte de esta jurisdicción, a través de las acciones establecidas en los artículos 84 y 85 ibídem, dependiendo de la naturaleza de los mismos (generales o particulares).

Sin embargo, tales actos se encuentran amparados por la presunción de legalidad, derivada del sometimiento coercitivo de la actividad administrativa al ordenamiento jurídico, propio de los Estados Sociales de Derecho; por lo mismo, el legislador sujetó su control judicial a una carga procesal de alegación por parte de quien pretenda desvirtuar la presunción.

En efecto, al establecer los requisitos de las demandas contra la jurisdicción contencioso administrativa, el artículo 137 (numeral 4º) del Código Contencioso Administrativo, exigió que en la impugnación de actos administrativos se indiquen las normas violadas y se explique el concepto de su violación¹; con ello, demarcó tanto el terreno de defensa para el demandado como el ámbito de análisis del juez y el alcance de su decisión. Por su parte,

¹ Mediante [sentencia C-197 de 1999](#) la Corte Constitucional declaró exequible este numeral, bajo la condición de que cuando el juez administrativo advierta la violación de un derecho fundamental constitucional de aplicación inmediata, deberá proceder a su protección, aun cuando el actor en la demanda no hubiere cumplido con el requisito de señalar las normas violadas y el concepto de violación. Igualmente, cuando dicho juez advierte incompatibilidad entre la Constitución y una norma jurídica tiene la obligación de aplicar el art. 4 de la Constitución.

el inciso segundo del artículo 170 ibídem, circunscribió el efecto erga omnes de la sentencia que niega la nulidad pedida, a la causa petendi juzgada.

Tales preceptos imponen limitaciones que le endilgan a esta jurisdicción un carácter rogado, en cuanto administra justicia sólo respecto de lo que lo que le piden quienes ejercen las acciones reservadas a su conocimiento, a partir del ordenamiento legal que le invocan como vulnerado por los actos administrativos, y según los argumentos que justifican tal vulneración.

En esa medida, las acusaciones genéricas en el desarrollo del concepto de violación no satisfacen las exigencias legales del mencionado artículo 137, ni tienen, por ende, la virtud de enervar la presunción de legalidad de los actos administrativos, pues, dado el alcance de ésta, tal efecto requiere razones precisas y concretas en relación con cada norma violada.

No obstante, de acuerdo con la sentencia C-197 de 1999, el juez de la legalidad del acto administrativo sólo puede abordar el análisis más allá del planteamiento rogado del actor, en aquellos casos de flagrante violación de derechos fundamentales de aplicación inmediata o de incompatibilidad manifiesta entre la constitución y una norma jurídica, en el caso de las acciones de simple nulidad, aunque se aparten de las normas que se señalan como vulneradas.

Esta causal genérica de nulidad de actos administrativos, opera por el simple estudio comparativo entre el acto acusado y las normas de superior jerarquía a las que debía ajustarse, del cual se deduzca la violación del ordenamiento jurídico superior, por exceso o por defecto en la aplicación de aquéllas.

Ahora bien, en concordancia con el requisito del numeral 4 del artículo 137 del Código Contencioso Administrativo (indicación de las normas violadas y explicación del concepto de violación), y en orden a que el fallo se profiera dentro del marco de la litis que plantea la demanda, ya que, se repite, al demandante es a quien le corresponde desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos, el artículo 170 ibídem dispuso:

“La sentencia tiene que ser motivada. Debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones...”

Por su parte, el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil señala:

“La sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la Ley.

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.”

Las normas anteriores describen el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos acepciones: como armonía entre la parte motiva y la resolutive del fallo (congruencia interna), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en la contestación (congruencia externa).

El principio así concebido persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda.

Igualmente, trae consigo los conceptos de fallo ultra y extrapetita, como decisiones que van más allá de lo pedido, ya sea porque se otorgan cosas adicionales a las solicitadas en la demanda (sentencia ultrapetita), o porque se reconoce algo que no se solicitó (sentencia extrapetita).

Según el apelante, la parte actora no cuestionó los motivos de ilegalidad considerados por la sentencia impugnada, consistentes en la violación al debido proceso porque para contestar el requerimiento especial que precedió a la liquidación oficial de revisión acusada y para recurrirla en reconsideración, la Administración Municipal concedió al demandante términos inferiores a los establecidos en las normas nacionales.

Sin duda alguna, el planteamiento así enfocado se traduce en el desconocimiento del principio de congruencia externa de la sentencia y el desbordamiento de las limitantes que impone el principio de jurisdicción rogada de cara a la carga argumentativa que implica desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados.

Bajo esas premisas, la conclusión del fallo recurrido sólo podía emerger de un concepto de violación directamente referido a los artículos 707 y 720 del E. T. N., dado que ellos prevén los términos que, en criterio del a quo, fueron desconocidos por el demandado; sin embargo, no se invocó transgresión alguna en relación con ninguno de esos preceptos.

Si bien del artículo 59 de la Ley 788 del 2002 sí se predica violación expresa, ese señalamiento no facultaba per se la ratio decidendi de la sentencia anulatoria ni era suficiente para la misma, toda vez que tal vulneración normativa se enfocó desde la afrenta al debido proceso por aspectos de procedimiento relacionados con el contenido del acta de inspección tributaria practicada dentro de la investigación adelantada contra la demandante y la imprecisión en los fundamentos del requerimiento especial y por la violación del principio de congruencia entre dicho acto y la liquidación oficial de revisión demandada.

Esta simple constatación permite advertir que la violación al debido proceso no se asoció al desconocimiento y/o reducción de los términos legales establecidos en los ya citados artículos 707 y 720 del E. T., y que, por tanto, la nulidad motivada en ese desconocimiento configura un pronunciamiento judicial ultrapetita que conduce a revocar la sentencia recurrida para, en su lugar, realizar el juicio de legalidad de acuerdo con los cargos que presenta el libelo.

Por lo demás y sólo para fines de precisión, si bien es cierto existe disparidad entre los términos que consagran los artículos mencionados (tres meses para responder el requerimiento especial y 2 meses para interponer el recurso de reconsideración), y los que se concedieron a la demandante para los mismos efectos, con fundamento en los artículos 361 y 416 del E. T. M. de Neiva vigente para la época de los hechos discutidos – Decreto 096 de 1996 – (un mes para ambos casos²), esa diferencia no constituye ilegalidad manifiesta.

² **ARTÍCULO 361. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL.** Dentro del mes siguientes a la notificación del requerimiento especial, el contribuyente o declarante deberá formular por escrito sus objeciones, y aportar o solicitar las pruebas que estime conducentes y subsanar las omisiones que permita el régimen tributario municipal.

ARTICULO 416. TERMINO PARA LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO. El contribuyente o declarante podrá hacer uso del recurso de reconsideración, por escrito, dentro del mes siguiente a la notificación del acto de la administración.

Es así, porque el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 facultó a los municipios para disminuir y simplificar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional para la administración, determinación y discusión, entre otros, de los impuestos administrados por los departamentos y municipios, de acuerdo con la naturaleza que tengan.

De hecho, al examinar esa facultad frente a la autonomía de las entidades territoriales, la sentencia C-1114 del 2003 señaló que la capacidad de interferencia del legislador en las competencias tributarias reconocidas a dichas entidades no es absoluta, porque no puede vaciar los derechos que les reconoce el constituyente. Y que las facultades de las entidades territoriales tampoco pueden ser ilimitadas.

En ese sentido, dijo la Corte Constitucional, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario aplicable en las entidades territoriales, menos aún si con ello se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, optimizando el principio de eficiencia del tributo y potenciando la realización del derecho de participación en las rentas nacionales, propio del principio de autonomía.

Así mismo, la posibilidad legal de disminuir sanciones y simplificar los procedimientos de las normas nacionales da cuenta de que la interferencia de estas últimas en el ámbito territorial es razonable y sólo se orienta a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados, eficaces para la administración y susceptibles de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de los departamentos y municipios.

En este orden de ideas, pasa la Sala a realizar el juicio de legalidad instado por la demandante, en el siguiente orden:

DE LA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO EN LA ACTUACIÓN DE DETERMINACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO A CARGO DEL DEMANDANTE POR EL AÑO GRAVABLE 2003

De las presuntas irregularidades en el acta de inspección tributaria

La legislación tributaria consagró la inspección tributaria como un medio de prueba autónomo dentro de las investigaciones fiscales y que opera tanto de oficio como a solicitud de parte, a través de la cual la Administración constata directamente los hechos que interesan a aquéllas, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que sirvan al propósito de establecer la exactitud de las declaraciones, la existencia de hechos gravables declarados o no, y el cumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes (Art. 480 en concordancia con el 481 del E. T. M. y 779, E. T. N).

Bajo tal cometido, el ordenamiento permite que en el desarrollo de la inspección se decrete cualquier medio de prueba autorizado por la ley, previa observancia de los requisitos legalmente previstos para los mismos. Es decir, a través de la inspección la Administración puede realizar toda clase de actuaciones tendientes a establecer hechos que interesan al proceso tributario, mediante la utilización de todos los demás medios de prueba establecidos en la ley.

La práctica de la inspección presupone su previo decreto formal mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que deben indicarse los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

Una vez decretada e iniciada la inspección, corresponde a quienes la realizan levantar y suscribir un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta la diligencia y la fecha de cierre de investigación. Dicha acta hace parte de la actuación administrativa que se derive de la inspección propiamente dicha, y, por lo mismo, no requiere traslado individual, excepto en los casos en que no procede requerimiento especial y/o pliego de cargos (Art. 398 del E. T. M.).

El valor probatorio de la inspección depende del lleno de las formalidades mencionadas y de la precisión y claridad respecto de las verificaciones realizadas en la diligencia que, a su vez, deben estar debidamente soportadas. Los documentos incorporados al acta de inspección hacen parte de una unidad probatoria y como tal deben valorarse.

En el caso concreto se observa que por Auto No. 200502030139, notificado el 20 de mayo del 2005, la Secretaría de Hacienda de Neiva comisionó a los señores Víctor Julio Molina Quintero y Tulia del Socorro Chavarro Sánchez, para practicar inspección tributaria a la empresa Precooperativa P.T.C., con el fin de verificar el cumplimiento de los requisitos relacionados con el beneficio de exoneración del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros al que se acogió, por los periodos gravables 2003 y 2004 (fl. 302).

En la misma fecha se diligencia el formato preimpreso del acta de la diligencia decretada que contiene seis apartes con distinta información: datos generales del contribuyente, análisis contable y tributario, análisis de aspectos de la liquidación privada, documentos de comprobación, documentos anexos y observaciones o conclusiones de los funcionarios.

Los datos que aparecen en el acta se entienden fielmente tomados de la documentación inspeccionada, sin que la demandante haya cuestionado tal aspecto, y esa acta como tal, se insiste, forma parte de la actuación que originó la inspección, constituyendo una formalidad adicional que no suple el objeto específico de la prueba, exclusivamente cumplible con la verificación directa propiamente dicha.

Más allá de ello y dada la inexistencia de reparo sobre el particular, se deduce que el contribuyente atendió y participó en la diligencia de inspección entregando los documentos que le solicitaron los funcionarios comisionados, y conoció su contenido al levantarse el acta correspondiente que, se repite, forma parte de la actuación iniciada, así como al notificársele el requerimiento especial dado que éste tuvo en cuenta las verificaciones documentales que se realizaron en dicha diligencia según se desprende de lo consignado en su anexo explicativo (fl. 243), y el cual, además, presenta la valoración que se le dio a la diligencia y el mérito que se reconoció a la misma.

Es de observar que los apartes 2 y 4 del acta de inspección permiten aceptar la recopilación de material probatorio preciso dentro de la diligencia, del cual debieron extraerse las cifras registradas en el primero de dichos apartes, y la concreta revisión del libro mayor y balance según lo anota el aparte 4, considerando que la dinámica de la inspección permite ordenar y recibir todo lo necesario para efectivizarla. Tal recaudo documental se ratifica con las menciones que sobre el mismo hizo el ya referido anexo explicativo.

Así, la información del requerimiento especial ofreció elementos suficientes para que el demandado se opusiera al medio probatorio decretado al responder dicho acto de trámite, dado que la existencia del mismo descarta automáticamente el traslado individual del acta previsto en el artículo 398 del E. T. M.

Por lo demás, el acta de inspección tributaria contiene la fecha en que los funcionarios comisionados se presentaron en las instalaciones de la demandante para llevar a cabo lo ordenado por el Auto que la decretó, y dado que el libelo no tachó la realización de la diligencia en ese día, ni presenta cuestionamientos concretos de los que pueda deducirse su finalización en fecha diferente, bien puede estimarse que aquélla culminó en ese mismo momento, máxime cuando tampoco existen elementos documentales que desmientan esa apreciación.

Para finalizar, el cargo no es comprensible en cuanto a la referencia que hace a la prueba de inspección contable, siendo claro que, a las voces del artículo 782 del E. T. N., aplicable de acuerdo con el artículo 481 del E. T. M., ella es un medio probatorio autónomo e independiente a la inspección tributaria y que, en últimas, los antecedentes administrativos aportados no contienen ningún acto que la haya decretado en la actuación fiscal analizada.

No existen, pues, irregularidades en el acta de inspección tributaria que invaliden dicho medio probatorio.

De las imprecisiones de contenido en el requerimiento especial

Anota la accionante que el requerimiento especial no se fundamentó en el acta de la inspección tributaria practicada, sino en el Auto que la decretó, y tilda su motivación de vaga, imprecisa y, en tal sentido, transgresora de su derecho de defensa.

Discrepa la Sala de las afirmaciones anteriores comoquiera que, si bien el anexo explicativo del requerimiento especial invoca el Auto que ordenó la inspección tributaria, tal señalamiento se hizo con mero alcance referencial apenas lógico dentro del aparte introductorio de dicho acto administrativo, toda vez que el auto mencionado es ciertamente antecedente inmediato de la propuesta de modificación que contiene el requerimiento.

Ello no indica que el acta de la inspección haya sido ajena al requerimiento especial, pues, de hecho, en el folio 243 se enumeran algunos “hallazgos” logrados dentro de la diligencia de inspección tributaria, en relación con la distribución de los excedentes conforme con la legislación cooperativa, según se lee:

“Que una vez revisada la documentación aportada por la Empresa Precooperativa P.T.C., en atención a la diligencia de inspección Tributaria para verificar la distribución de excedentes conforme a lo establecido en la Legislación Cooperativa, se pudo determinar los siguientes hallazgos:

1. Que en las actas aportadas no existe la aprobación de reglamento alguno para la solidaridad. Por lo que la aplicación de los recursos observados en los registros contables y demás soportes aportados, no corresponden al concepto de solidaridad, sino, a gastos de Empresa, pues se define la solidaridad “como la operación de los esfuerzos individuales hacia el logro del objetivo común, se supone con la participación de todos, estimulando el apoyo mutuo y la solidez de la organización, - del auxilio a personas concretas – para que su distribución se haga con ideas de cooperación y fraternidad”.
2. Que no obstante laborar uno de sus Asociados en el desarrollo del objeto social de la organización a través de un tercero (Cooperativa de Trabajo Asociado INNOVAR), y que los demás asociados no devenguen la correspondiente compensación salarial; **Los asociados de la empresa Precooperativa P.T.C. son partícipes por partes iguales de la distribución de sus excedentes originados en el periodo gravable 2003.”**

Lo anterior, unido a las consideraciones que se hacen en el folio 317 en relación con el Oficio No. 000641 del 29 de septiembre del 2005, y la particular percepción que se expresa en cuanto al desconocimiento de la legislación cooperativa por la inexistencia del concepto de solidaridad en los gastos de la empresa Precooperativa P.T.C. y de la organización directa de actividades de trabajo de los asociados a la misma, permite a la Sala concluir que el requerimiento especial no sólo tuvo en cuenta la inspección tributaria practicada, sino que, además, se enmarcó dentro de una fundamentación apenas aceptable para esa etapa inicial y suficiente para proponer el rechazo de la exención declarada por ausencia de los requisitos legalmente establecidos para ejercerla.

Siendo ello así, carece de sustento el cargo in examine, sin que tampoco se advierta transgresión alguna al derecho de defensa frente a las conclusiones del requerimiento especial, pues la oposición al mismo, como acto preparatorio inicial que puso de presente los puntos objeto de modificación oficial con sus fundamentos, se efectivizó mediante la respuesta al requerimiento especial al tenor del artículo 361 del E. T. M. y, en una segunda etapa, mediante el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial que dicho requerimiento provocó (Art. 415 ibídem).

De la incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión

El artículo 711 del Estatuto Tributario señala:

“La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.”

De acuerdo con la disposición anterior, la declaración tributaria y los hechos que motivan el requerimiento especial y su ampliación, constituyen el marco de análisis de la liquidación oficial de revisión, de modo que ésta debe ajustarse a todos ellos, sin desconocer o ir más allá de lo declarado, ni variar los fundamentos de hecho de la propuesta de modificación que haga el requerimiento o su ampliación.

Ha dicho la Sala que la correspondencia entre los actos administrativos referidos, asociada a los hechos que motivan la propuesta de modificación de la liquidación privada y de la efectiva realización de la misma, garantiza los derechos de defensa y audiencia del contribuyente³.

Examinada esta exigencia legal en el caso concreto, se observa que el supuesto fáctico de la liquidación oficial de revisión coincide con aquél que motivó la modificación propuesta en el requerimiento especial, cual es la improcedencia de la exención al sector cooperativo establecida en el artículo 58-1 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva, por incumplir el requisito de destinación de excedentes en la forma prevista por la legislación cooperativa, de acuerdo con el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, y los Decretos 1333 de 1989 y 468 de 1990.

Lo anterior debido a que los registros contables y los demás documentos soporte entregados por la demandante sólo reflejaban gastos de la empresa, ajenos al concepto de solidaridad, sin que existiera reglamento alguno sobre tal concepto.

Por último, el cotejo que hace el libelista a folios 17 a 18 no demuestra la transgresión del principio de correspondencia aquí analizado, pues parte de valoraciones probatorias y jurídicas realizadas en el requerimiento especial, que en nada alteran el supuesto de hecho motivante de la investigación fiscal y del fundamento fáctico de la propuesta de modificación de la declaración privada, esto es, se insiste, la inexistencia de requisitos

³ Sentencias del 12 de julio de 2007, exp. 15440, C. P. María Inés Ortíz; 8 de julio de 2010, exp. 12741, C. P. Martha Teresa Briceño, y 7 de octubre del 2010, exp. 16635, C. P. Carmen Teresa Ortíz.

legales para acceder a la exención de industria y comercio prevista en el ordenamiento municipal para Cooperativas y Grupos Precooperativos.

Y es que el análisis de la liquidación oficial sobre los argumentos del requerimiento especial no se determina solamente por el texto de dicho acto, sino por las argumentaciones que invoque el requerido para objetarlo, al momento de responderlo.

Desde esa perspectiva, la liquidación Oficial puede abordar análisis y comprobaciones distintas a las que haga el requerimiento especial, siempre que unos y otras tengan que ver con aspectos planteados en la respuesta al requerimiento, sin que por ello se afecte la unidad material que debe tener con dicho acto de trámite, en cuanto a los hechos que lo sustentan.

Es ello lo que ocurre con el análisis del porcentaje que debe destinarse para educación formal en el contexto del Decreto 2880 del 2004, respecto del cual la liquidación oficial de revisión tuvo que pronunciarse por haberlo planteado el requerido para explicar la disminución del porcentaje de los retornos a los asociados, contabilizados en el año 2004.

Según lo anotado, no existe divergencia violatoria del artículo 711 del Estatuto Tributario, lo que conduce a la Sala a considerar el problema jurídico puesto a sus órdenes.

DE LA EXENCIÓN AL SECTOR COOPERATIVO RECHAZADA POR LOS ACTOS DEMANDADOS

El artículo 58 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva, vigente para el momento en que se presentó la declaración modificada por los actos acusados – Decreto 096 de 1996, posteriormente modificado por el Acuerdo 050 del 2009, establecía:

“A partir de la vigencia del Acuerdo 050 de 1994 concédanse los siguientes incentivos al sector cooperativo:

1. Exonerar en el cien por ciento (100%) las actividades mercantiles que realicen los grupos precooperativos que se creen a partir de 1994 con domicilio principal en el municipio de Neiva. El término del beneficio será de tres (3) años. A partir del vencimiento de éste término la exoneración será del cincuenta por ciento (50%) por tres años (3) más.

2. Exonerar en el ochenta por ciento (80%) las actividades mercantiles que realicen las cooperativas que se creen a partir de 1994 con domicilio principal en el Municipio de Neiva. El término del beneficio será de dos (2) años. A partir del vencimiento de éste término la exoneración será del cuarenta por ciento (40%) por dos (2) años más.

3. Exonerar en el cincuenta por ciento (50%) las actividades mercantiles que realicen los grupos precooperativos creados con anterioridad a 1994 en el

Municipio de Neiva. El término del beneficio será de tres (3) años a partir de la vigencia del Acuerdo 050 de 1994.

4. Exonerar en el cuarenta por ciento (40%) las actividades mercantiles que realicen las cooperativas creadas con anterioridad a 1994 con domicilio principal en el Municipio de Neiva. El término del beneficio será de dos (2) años a partir de la vigencia del Acuerdo 050 de 1994.

PARÁGRAFO. Podrán hacer uso de los beneficios de que trata el presente artículo, las cooperativas y grupos precooperativos, siempre que destinen sus excedentes en la forma prevista en la legislación cooperativa.”

De esta manera, el Concejo Municipal de Neiva consagró una exención tributaria respecto del impuesto de industria y comercio para los grupos precooperativos creados a partir del año 1994, siempre que cumplan dos requisitos a saber:

- Que se domicilien en el Municipio de Neiva
- Que hayan destinado sus excedentes en la forma prevista por la legislación cooperativa.

El valor de la exención se ajusta al porcentaje que corresponda aplicar de acuerdo con el término de vigencia de la misma.

La demandante, como empresa Precooperativa constituida por Acta del 7 de febrero del 2001, bajo la forma de persona jurídica sin ánimo de lucro, y domiciliada en el Municipio de Neiva, registró la exención referida por valor de \$23.229.994.000, en la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2003, radicada el 17 de febrero del 2004.

El demandado, sin embargo, rechazó el beneficio declarado por considerar que la contribuyente no destinó sus excedentes de acuerdo con la legislación cooperativa.

Ahora bien, la Ley 79 de 1988 “por la cual se actualiza la Legislación cooperativa”, previó que las cooperativas tienen ejercicios anuales que se cierran el 31 de diciembre de cada año, al término del cual deben cortar sus cuentas y elaborar el balance, el inventario y el estado de resultados. Y respecto de los excedentes resultantes de esos ejercicios previó:

“Artículo 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

1. *Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.*
2. *Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.*
3. *Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.*
4. *Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.”*

Artículo 55. *No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.*

Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.

Artículo 56. *Las cooperativas podrán crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados.*

Igualmente podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo el ejercicio anual.”

En el mismo sentido, el Decreto 1333 de 1989 “por el cual se establece el régimen de constitución, reconocimiento y funcionamiento de las precooperativas”, dispuso en relación con la aplicación de excedentes:

“Si del ejercicio anual resultaren excedentes, éstos se destinarán en primer término, a compensar pérdidas de ejercicios anteriores, y si no las hubiere, se aplicarán de la siguiente forma: Un diez por ciento, como mínimo, para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales y un veinte por ciento, como mínimo, para el fondo de educación.

El remanente podrá aplicarse, en todo o en parte, según lo determinen los estatutos o la junta de asociados, así:

1. *Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.*
2. *Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.*
3. *Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.*

En este caso, un cuarenta por ciento, como mínimo deberá ser acreditado a los aportes sociales individuales, con el objeto de fortalecer la precooperativa.”

A su vez, el Decreto 0468 de 1990, estableció:

“En las cooperativas de trabajo asociado, el excedente del ejercicio económico, en el evento en que éste se produzca, se destinará conforme lo establece y faculta la Ley 79 de 1988 y si la Asamblea determina aplicar parte del mismo como retorno a los asociados, en relación con la participación en el trabajo, éste se efectuará como un complemento de las compensaciones otorgadas y con los criterios adoptados por la ley para la fijación de las mismas.”

El requisito que la Administración considera incumplido debe analizarse dentro de los parámetros objetivos que describen las normas transcritas, a partir de pruebas documentales que permitan establecer la cierta y oportuna destinación que ellas prevén, a saber: compensación de pérdidas de ejercicios anteriores; creación y mantenimiento de una reserva de protección de aportes sociales, revalorización de los mismos según las alteraciones en su valor real y amortizaciones a los asociados a través de un fondo determinado; aportes al fondo de educación; servicios comunes y de seguridad social; y retorno a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo a título de complemento de las compensaciones otorgadas y los criterios legales para su fijación; sin perjuicio de las reservas y fondos comunes que ordene crear la Asamblea General.

En los documentos allegados con tal finalidad se destaca la siguiente información:

- De los excedentes obtenidos en el año gravable 2003, la Precooperativa liquidó apropiaciones legales por \$42.799.480, correspondientes al 50% de aquéllos, distribuidos así:

20% en reserva de protección aportes

20% en el fondo de educación

10% en el Fondo de solidaridad

El 50% restante se retornó a los asociados de acuerdo con su participación en el trabajo.

La distribución anterior fue aprobada unánimemente en Asamblea General Ordinaria celebrada el 27 de febrero del 2004, reportada en el Acta No. 7 (fls. 269 a 270, c. 1).

- Dicho 50% restante se destinó como retorno entre los asociados en partes iguales, según lo constata la nota de contabilidad No. L-004-00000043 del 28 de febrero del 2004 (Fls. 312 a 314, c. 1).

Es de anotar que la legislación cooperativa autorizó el retorno a los asociados en proporción a la participación en el trabajo o a la utilización de los servicios, también llamado por la Superintendencia de Economía Solidaria “retorno cooperativo”, como lo ponen de presente los Oficios SES-OJ-CONT-0161-02 del 16 de agosto del 2002, 008317 del 20 de abril del 2006 y SES-OJ-0602/20900 del 29 de mayo del 2000 (fls. 416 a 425,c. 1) del mencionado órgano de control.

No existen argumentos contundentes que demeriten la verificación precedente, dado que los actos administrativos se limitaron a desconocer la exención con base en argumentos jurídicos generales despojados de ese tipo de análisis probatorio, pues si bien aluden someramente a la existencia de registros contables y soportes sobre gastos con destinación legal distinta a la que exigen las normas transcritas y no incorporados en los antecedentes allegados, omiten identificar el concepto de los mismos.

Y es que si se trata de desconocer el concepto de solidaridad en los gastos que reportan dichos soportes y registros, lo propio era siquiera distinguirlos para a partir de ello hacer el análisis jurídico sobre ese tópico, máxime cuando la legislación cooperativa no establece que los excedentes deban tener esa especial connotación.

Por lo demás, tampoco se encuentra prueba idónea y fehaciente en relación con el beneficio del trabajo de la precooperativa a favor de terceros, que el requerimiento especial menciona a título de “comentario” y que los actos acusados no analizaron, pues las certificaciones sobre prestación de servicios por parte de personal vinculado a la empresa “sertempo – gente activa”, datan del año 2006, posterior al periodo investigado (fls. 107 y 202, c. 1).

En este orden de ideas y sólo por las razones anteriormente señaladas, se confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 30 de noviembre del 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la empresa Preccoperativa P.T.C., contra el Municipio de Neiva.

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

Expediente No.	18047	Fecha:	9 de Febrero de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Concejo de Estado	Sala de lo Contencioso Administrativo
		Tribunal	Sección Cuarta
		Otro	
		De:	
Ponente:	Hugo Fernando Bastidas Barcenas		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Modifica la DIAN el título ejecutivo contra el Señor Ricardo Molano Camacho?

TESIS

Si, Inicialmente la DIAN identificó como título ejecutivo la sentencia del 13 de Marzo de 2003, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, pero luego de las excepciones de la resolución, modificó el título ejecutivo y determinó que era la sentencia del Consejo de Estado del 18 de Octubre de 2006, prosperando la falta de título ejecutivo.

Ubicación Pàg(s):	6												
------------------------------	----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretativo

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Art. 823- 828- 829- 829 40 ETN	Art. 331 CPC	Art. 267 CCA	Art. 176 CCA	Art. 29 CPC
Art. 68 y 79 CCA	Art. 488 CPC	Resolución 80004 del 17 de Julio de 2008	Resolución 2008031000005 del 27 de Febrero de 2008	Resolución 20080311000007 del 22 de Abril de 2008

EXTRACTO

Ubicación Pàg(s):	1	2	3	4	5								
------------------------------	----------	----------	----------	----------	----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Nelsy Johanna Atuesta Porras

SENTENCIA N. 2 EXPEDIENTE N. 18047

SENTENCIAS JUDICIALES EJECUTORIADAS – Son títulos ejecutivos / EJECUTORIA – Las sentencias quedan ejecutoriadas tres días después de notificadas o cuando queda ejecutoriada la providencia que resuelva los recursos interpuestos

El artículo 828 E.T. establece que prestan mérito ejecutivo, entre otros actos y documentos, las sentencias judiciales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la DIAN. En materia de ejecutoria, el artículo 331 C.P.C., aplicable por remisión del artículo 267 C.C.A., prevé que las “providencias (judiciales) quedan ejecutoriadas y son firmes tres días después de notificadas cuando carecen de recursos o han vencido los términos sin haberse interpuesto los recursos que fueren procedentes, o cuando queda ejecutoriada la providencia que resuelva los interpuestos. No obstante, en caso de que se pida aclaración o complementación de una providencia, su firmeza sólo se producirá una vez ejecutoriada la que la resuelva” (se destaca). En el caso concreto, como quedó visto en la relación de hechos probados, el señor Rafael Ricardo Molano Camacho demandó, por vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Liquidación Oficial de Revisión N° 320642001000030 de 2001, que determinó el impuesto de renta del año 1997. La demanda se resolvió, en segunda instancia, por el Consejo de Estado, mediante sentencia del 18 de octubre de 2006. Esa sentencia se notificó mediante edicto que se desfijó el 1° de noviembre de 2006 y las partes no pidieron aclaración ni complementación. Por tanto, la ejecutoria ocurrió el 7 de noviembre de ese mismo año, fecha en que quedó en firme la sentencia que resolvió el recurso de apelación presentado contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 13 de marzo de 2003. No cabe duda, entonces, que el título ejecutivo está conformado por la sentencia de segunda instancia que liquidó el impuesto de renta del año 1997, en cuantía de \$929.690.000. La providencia de esta Corporación tiene una obligación clara, expresa y exigible a cargo del señor Rafael Ricardo Molano Camacho y, por tanto, prestaba mérito ejecutivo, en los términos del artículo 828 E.T., porque había adquirido fuerza ejecutoria.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 331 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 267

FALTA DE TITULO EJECUTIVO – Prospera la excepción cuando no se identifica el título / SENTENCIA EJECUTORIADA – Es el título ejecutivo sin que sea necesaria la liquidación oficial / IDENTIFICACION DEL TITULO – Es un requisito esencial dentro del proceso de cobro coactivo

En el mandamiento de pago, la DIAN debió identificar como título ejecutivo la sentencia de esta Corporación, del 18 de octubre de 2006, y no la del Tribunal Administrativo, del 13 de marzo de 2003. Como no lo hizo, debió declarar probada la excepción de falta de título ejecutivo y terminar el proceso de cobro, pues en el mandamiento de pago no se podía

identificar la obligación clara, expresa y exigible a cargo del actor. La excepción de falta de título ejecutivo, en todo caso, no prospera porque se hubiese tasado en forma indebida el monto de la obligación, como dice la DIAN. La excepción prospera porque no identificó adecuadamente el título. No es cierto, como lo creyó la DIAN, que el título ejecutivo sea complejo y que esté integrado por la liquidación oficial del impuesto de renta y por las sentencias del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y de esta Corporación. Realmente, la obligación clara, expresa y exigible está determinada en la sentencia de esta Corporación del 18 de octubre de 2006, por cuanto se modificó el saldo a pagar que había determinado el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Tampoco es cierto que la indebida identificación del título sea un simple yerro de transcripción, o error procesal, que no afectara la obligación a cargo del actor. Todo lo contrario, ese es un requisito sustancial, en cuanto la administración tributaria debe identificar de manera precisa el documento del que se deriva la obligación reclamada por la vía coactiva.

IRREGULARIDADES EN EL PROCEDIMIENTO – La indebida identificación del título no es un error procesal / CORRECCION DEL TITULO – No procede para identificar correctamente el título / EXCEPCION DE FALTA DE TITULO – Trae como consecuencia la terminación del proceso de cobro coactivo

Como no es un error de tipo procesal, la DIAN no podía hacer uso de la potestad de corrección que le otorga el artículo 849-1 E.T. Dicho artículo dice que la administración tributaria deberá subsanar, en cualquier tiempo y, en todo caso, antes del acto que apruebe el remate, “las irregularidades procesales” que afecten el proceso de cobro. Empero, esa norma no prevé la corrección de errores sustanciales que afectan la obligación. En ese aspecto, la Sala comparte el criterio expuesto por el Ministerio Público. Ahora bien, no era posible que la DIAN declarara parcialmente probada la excepción, subsanara el error y continuara con el proceso de cobro. Forzosamente, la prosperidad de la excepción de título ejecutivo traía como consecuencia la terminación del proceso, pues no había título ejecutivo que sirviera para el cobro. No obstante, si no ocurría la prescripción de la acción de cobro, la DIAN podía iniciar nuevamente el proceso contra el demandante con un nuevo mandamiento de pago en el que se identificara debidamente el título ejecutivo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 849-1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, nueve (9) de febrero de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00159-01(18047)

Actor: RAFAEL RICARDO MOLANO CAMACHO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 21 de octubre de 2009, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO. Se declara probada la excepción de Falta de Título ejecutivo, planteada por la parte demandante contra el Mandamiento de Pago 20070302005249 de 13 de diciembre de 2007.

SEGUNDO. Se declara la nulidad de la Resolución No. 2008031000005 de 27 de febrero de 2008 mediante la cual se declararon parcialmente probadas las excepciones y de la Resolución (sic) No. 20080311000007 de 22 de abril de 2008, por la cual resolvió el recurso de reposición contra la anterior (sic), proferidas por la Administración Local de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho cese (sic) el proceso de cobro coactivo que se adelanta con fundamento en el Mandamiento de Pago No. 20070302005249 de 13 de diciembre de 2007.

CUARTO. No hay condena en costas.”

Los antecedentes administrativos que dieron lugar a la expedición de los actos aquí acusados se resumen así:

1. El 13 de diciembre de 2007, la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá libró el mandamiento de pago N° 20070302005249, por valor de \$1.984.814.000, contra el señor Rafael Ricardo Molano Camacho, cuyo título ejecutivo era cierta sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el 13 de marzo de 2003.
2. Oportunamente, el demandante propuso las excepciones de falta de título ejecutivo y de prescripción de la acción de cobro.
3. Mediante Resolución COD 313 N° 20080313000005 del 27 de febrero de 2008, la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá declaró parcialmente probada la excepción de falta de título ejecutivo, pero denegó la de prescripción de la acción de cobro. En consecuencia, modificó el título ejecutivo *“dejando en claro que el Título a cobrar (sic) es la sentencia del Honorable Consejo de Estado en cuantía de”* \$929.690.000.
4. Contra la decisión anterior, el actor presentó recurso de reposición.
5. Mediante Resolución 20080311000007 del 22 de abril de 2008, la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Personas Naturales resolvió el recurso de reposición y aclaró que el título ejecutivo era complejo y que estaba conformado por *“la Sentencia Ejecutoriada el 07 de Noviembre de 2006 por Valor Total de \$929.690.000”*.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

El señor Rafael Ricardo Molano Camacho, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones⁴:

“PRIMERA: Declarar nula la resolución COD: 313 N°20083131000005 del 27-02-2008, expedida por el Dr. ADERBAL SENEGAL ALEMAN (sic), G.I.T. Coactiva, División de Cobranzas de la DIAN, RESOLUCIÓN QUE FALLA EXCEPCIONES AL MANDAMIENTO DE PAGO (sic)

SEGUNDA: Como consecuencia de lo anterior declarar nula la resolución cod: 311 N°20080311000007 del día 22-04-2008, expedida por el Dr. EFREN HUMBERTO

⁴ El actor adicionó la demanda inicial, en el sentido de precisar los actos administrativos demandados.



VARGAS MARTINEZ (sic) *Jefe División Cobranzas Administración Local de Impuestos Nacionales Personas Naturales de Bogotá D.C. G.I.T. Coactiva División de Cobranzas de la DIAN, RESOLUCIÓN QUE FALLA EXCEPCIONES AL MANDAMIENTO DE PAGO (sic)*

TERCERA: Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare probadas las excepciones (sic) de prescripción de la acción de cobro y la falta de título ejecutivo.

CUARTA: Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se condene a la NACION (sic)- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES a:

- a) Ordenar el levantamiento de las medidas cautelares*
- b) Ordenar dar (sic) por terminado el proceso coactivo, que nos ocupa, seguido contra el señor Rafael Ricardo Molano Camacho e igualmente*
- c) Ordenar su archivo definitivo,*
- d) Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA.”*

NORMAS PRESUNTAMENTE VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

El actor invocó como vulneradas las siguientes normas:

- Constitución Política: artículo 29;
- Código Contencioso Administrativo: artículos 68 y 79;
- Estatuto Tributario: artículos 823 y siguientes, y
- Código de Procedimiento Civil: artículos 488 y siguientes.

Del confuso concepto de violación ofrecido por el demandante, la Sala entiende lo siguiente:

Que en el mandamiento de pago N° 20070302005249 de 2007 se identificó indebidamente el título ejecutivo, pues no estaba conformado por la liquidación oficial del impuesto de renta del año 1997, sino por “*el fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca... (que), entre otras cosas, como tal nunca quedó ejecutoriado*”.

Que se vulneraron las normas invocadas porque con la notificación del mandamiento de pago no se entregó copia del título ejecutivo.

Que la violación se hizo más manifiesta cuando al resolver las excepciones, la DIAN declaró probada únicamente la excepción de falta de título ejecutivo y explicó que el título estaba conformado por la sentencia del Consejo de Estado, por valor de \$929'690.000.

Que la modificación del mandamiento de pago traía como consecuencia la falta de título ejecutivo porque la obligación de la DIAN era identificarlo debidamente.

Que, por otra parte, el recurso de reposición presentado contra el acto administrativo que resolvió las excepciones propuestas no lo resolvió el mismo funcionario, sino el Jefe de la División de Cobranzas de la DIAN. Que, además, al resolverse tal recurso no sólo se negaron las excepciones, sino que se modificó el mandamiento de pago, mediante acto administrativo contra el que no procedía ningún recurso y que eso desconoció el derecho de defensa.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN, mediante apoderada judicial, contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones. Dijo, en resumen, lo siguiente⁵:

Aclaró que, en los términos del artículo 829 E.T., el título ejecutivo complejo estaba conformado por la Liquidación Oficial de Revisión N° 320642001000030 del 21 de junio de 2001, el fallo proferido, el 13 de marzo de 2003, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y la sentencia dictada por el Consejo de Estado, el 18 de octubre de 2006.

Después de referirse a las etapas del proceso de cobro coactivo, dijo que al demandante se le garantizó el derecho de defensa, pues tuvo la oportunidad de cuestionar los actos de la administración. Que, de hecho, el actor propuso las excepciones de falta de título ejecutivo y de prescripción de la acción de cobro, excepciones que se estudiaron por la administración en los actos demandados.

Que las irregularidades que advirtió la administración, en cuanto no se había identificado debidamente el título ejecutivo, podían subsanarse, en virtud de lo previsto por el artículo 849-1 E.T., norma que prevé que las irregularidades procesales que se presenten en el proceso de cobro coactivo pueden subsanarse, antes de que se apruebe el remate de los bienes.

Explicó que la División de Cobranzas de la DIAN, “*en cumplimiento*” del numeral 1° de la Resolución 20080311000007 del 22 de abril de 2008 (que resolvió el recurso de reposición contra el acto administrativo que negó las excepciones) profirió la Resolución 800004 del 14 de julio de 2008, en la que se modificó el mandamiento de pago y que, además, se dio la oportunidad al contribuyente para que presentara nuevamente las

⁵ En idénticos términos se pronunció al contestar la adición a la demanda.

excepciones. Que, sin embargo, el actor no formuló excepciones, sino que presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra las Resoluciones 20080313000005 y 200803111000007, ambas de 2008.

LA SENTENCIA APELADA

En la providencia recurrida, el Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y declaró probada la excepción de falta de título ejecutivo. A título de restablecimiento del derecho, ordenó que finalizara el proceso de cobro coactivo.

Después de hacer un recuento pormenorizado de la actuación administrativa que dio lugar a los actos acusados, aclaró que el título ejecutivo estaba conformado por la sentencia del 18 de octubre de 2006, dictada por el Consejo de Estado y que decidió la legalidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto de renta del año 1997.

Que, por otra parte, no prosperaba la excepción de prescripción de la acción de cobro porque el mandamiento de pago se notificó el 11 de enero de 2008 y la prescripción de la acción de cobro ocurría el 1° de noviembre de 2011, fecha en la que vencía el término de 5 años, contados a partir de la notificación de la sentencia del 18 de octubre de 2006.

En cuanto a la excepción de falta de título ejecutivo, el *a quo* puso de presente que, en un principio, la DIAN identificó como título ejecutivo la sentencia del 13 de marzo de 2003, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Que, luego, en la resolución que decidió las excepciones, la DIAN modificó el título ejecutivo y adujo que era la sentencia del Consejo de Estado del 18 de octubre de 2006. Que, por lo anterior, prosperaba la excepción de falta de título ejecutivo, habida cuenta de que la DIAN, en el mandamiento de pago, debió identificar debidamente el título que servía para iniciar el proceso coactivo, y que, en este caso, estaba conformado por la sentencia definitiva del Consejo de Estado que imponía al señor Molano Camacho la obligación de pagar \$929.690.000, correspondientes al impuesto de renta del año 1997.

Adujo que la DIAN no podía invocar el artículo 849-1 E.T. para subsanar el yerro cometido al identificar el título ejecutivo. Que la facultad que otorga ese artículo es para que la administración corrija irregularidades presentadas en otros actos diferentes al mandamiento de pago. Que la modificación al mandamiento de pago implica la vulneración del debido proceso porque se impide que el contribuyente ejerza una adecuada defensa.

Por último, el Tribunal indicó que la modificación del mandamiento de pago también se produjo con la Resolución 800004 del 17 de julio de 2008, que no era objeto de demanda y, por ende, no hizo ningún pronunciamiento.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló y pidió que se revocara la sentencia de primera instancia. En general, dijo lo mismo de la contestación de la demanda.

Insistió en que el título ejecutivo era complejo y que estaba conformado por la liquidación oficial del impuesto de renta del año 1997, la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y la sentencia de segunda instancia del Consejo de Estado.

Adujo que cometió un “*error mecanográfico*” al identificar el título ejecutivo que sirvió para iniciar el proceso de cobro coactivo en contra del demandante. Que, sin embargo, hizo uso de la facultad que le confiere el artículo 849-1 E.T. y precisó que el título ejecutivo era la sentencia del 18 de octubre de 2006, proferida por esta Corporación.

Que no es cierto que se hubiese vulnerado el debido proceso del señor Molano Camacho porque al expedir la Resolución 800004 de 2008 le brindó la oportunidad de proponer nuevamente excepciones. Que el demandante decidió no proponer excepciones, sino demandar los actos administrativos iniciales que le negaron parcialmente las excepciones contra el mandamiento de pago.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante, en general, replicó los argumentos expuestos en la demanda. Agregó que las razones expuestas por la DIAN, a lo largo de la primera instancia, no desvirtuaban las razones expuestas en la demanda. Que, todo lo contrario, dichas razones confirman que se configuró la excepción de falta de título ejecutivo.

La DIAN insistió en los argumentos propuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

Según lo entendió la autoridad demandada, la razón para que el *a quo* declarara probada la excepción de falta de título ejecutivo es “*es el hecho que en el mandamiento de pago se señaló una suma diferente a la indicada en el fallo de segunda instancia del H. Consejo de Estado*”. Sobre el particular, dijo que la indebida tasación de la deuda fue un aspecto discutido por el actor y que fue decidido por la administración, en el sentido de modificarlo, conforme lo había determinado esta Corporación en la sentencia del 18 de octubre de 2006. Que, en consecuencia, el demandante sí tuvo la oportunidad de cuestionar el valor cobrado coactivamente y que, por ende, de tal hecho no puede derivarse la falta de título ejecutivo.

Aludió, por otra parte, que la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca también tenía una obligación clara, expresa y exigible, excepto en la sanción por inexactitud que fue levantada por esta Corporación. Que, por tanto, no debía prosperar la excepción de falta de título ejecutivo.

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación pidió confirmar la sentencia apelada.

Dijo que la DIAN, al resolver las excepciones propuestas por el actor, modificó el título ejecutivo y que eso dio lugar a un nuevo mandamiento de pago “*que debió ser susceptible de los recursos de ley a favor del contribuyente y de los cuales fue no pudo hacer uso (sic), por que (sic) no le fueron concedidos los traslados para ello*”.

Que tampoco es admisible que el error en la “*indeterminación del título ejecutivo*” se hubiese subsanado con fundamento en el artículo 849-1 E.T., pues esa no es una deficiencia procesal, sino un requisito previo y sustancial y que, por ende, debe identificarse de manera clara e inequívoca.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad de las Resoluciones COD 313 N° 20080313000005 y 20080311000007, ambas de 2008, en las que la DIAN declaró probada parcialmente la excepción de falta de título ejecutivo y negó la de prescripción de la acción de cobro.

En los términos del recurso de apelación, en concreto, hay que determinar si se configuró la excepción de falta de título ejecutivo en el proceso coactivo que inició la DIAN para buscar el pago de las obligaciones correspondientes al impuesto de renta del año 1997. La Sala no se pronunciará respecto de la prescripción de la acción de cobro, por cuanto no es un aspecto discutido ni en la demanda ni por la DIAN en el recurso.

HECHOS PROBADOS

En el expediente se encuentran probados los siguientes hechos, que para la Sala son los relevantes para resolver el recurso de apelación presentado por la DIAN:

1. Mediante sentencia del 13 de marzo de 2003, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión N° 320642001000030 del 21 de junio de 2001, que determinó el impuesto de renta de 1997. Además, a título de restablecimiento del derecho, liquidó el impuesto y estableció un saldo a pagar de \$1.984.973.000⁶.

2. Mediante sentencia del 18 de octubre de 2006, el Consejo de Estado confirmó la sentencia de primera instancia, pero modificó la liquidación del impuesto y estableció como saldo a pagar la suma de \$929.690.000⁷. La sentencia se notificó mediante edicto desfijado el 1° de noviembre de 2006⁸.

3. El 13 de diciembre de 2007, la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá libró el mandamiento de pago N° 20070302005249, por valor de \$1.984.814.000, contra el señor Rafael Ricardo Molano Camacho, cuyo título ejecutivo era la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferida el 13 de marzo de 2003⁹. En dicho mandamiento de pago se hizo la siguiente relación¹⁰:

N°	Tipo de documento	Fecha	Concepto	Año	Período	Impuesto (\$)	Sanción (\$)
900011	FA	31/03/2003	Renta	1997	1	1.125.531.000	859.283.000
Total (\$)						1.984.814.000	

4. Oportunamente, el demandante propuso las excepciones de falta de título ejecutivo y de prescripción de la acción de cobro¹¹.

5. Mediante Resolución COD 313 N° 20080313000005 del 27 de febrero de 2008, la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá declaró parcialmente probada la excepción de falta de título ejecutivo, pero denegó la de prescripción de la acción de cobro. En consecuencia, modificó el título ejecutivo

⁶ Folios 110-144 cuaderno de antecedentes administrativos.

⁷ Folios 146-164 c.a.

⁸ Folio 339 c.a.

⁹ En el mandamiento de pago se alude a que la sentencia es del 31 de marzo, cuando lo cierto es que es del 13 de marzo de 2003.

¹⁰ Folio 11 del cuaderno principal.

¹¹ Folios 14-15 c.p.

“dejando en claro que el Título a cobrar (sic) es la sentencia del Honorable Consejo de Estado en cuantía de” \$929.690.000¹².

6. Contra la decisión anterior, el actor presentó recurso de reposición¹³.

7. Mediante Resolución 20080311000007 del 22 de abril de 2008, la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Personas Naturales resolvió el recurso de reposición y dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. MODIFICAR el Mandamiento de Pago No. 20070302005249 del 13-12-2007 (Artículo 849-1 Estatuto Tributario) Determinando (sic) como Título Ejecutivo Complejo la Sentencia Ejecutoriada el 07 de Noviembre de 2006 por Valor Total de \$929.690.000 (Novecientos veintinueve millones, seiscientos noventa mil pesos) correspondiente al Período Fiscal 1997 por concepto de Impuesto de Renta (sic).

SEGUNDO: PRESERVAR los restantes Acápites de la Resolución N° 20080313000005 del 27-02-2008 que Resolvió las Excepciones al Mandamiento de Pago No. 20070302005249 del 13-12-2007, contra el Contribuyente MOLANO CAMACHO RAFAEL RICARDO, identificado con C.C. No. 3.014.500 (sic).

(...)”

La Sala encuentra probada la excepción de falta de título ejecutivo y, por tanto, confirmará la sentencia apelada, por las razones que pasan a exponerse.

El artículo 828 E.T. establece que prestan mérito ejecutivo, entre otros actos y documentos, las sentencias judiciales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la DIAN¹⁴.

En materia de ejecutoria, el artículo 331 C.P.C., aplicable por remisión del artículo 267 C.C.A., prevé que las “providencias (judiciales) quedan ejecutoriadas y son firmes tres días después de notificadas cuando carecen de recursos o han vencido los términos sin haberse interpuesto los recursos que fueren procedentes, **o cuando queda ejecutoriada la providencia que resuelva los interpuestos**. No obstante, en caso de que se pida aclaración o complementación de una providencia, su firmeza sólo se producirá una vez ejecutoriada la que la resuelva” (se destaca).

En el caso concreto, como quedó visto en la relación de hechos probados, el señor Rafael Ricardo Molano Camacho demandó, por vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Liquidación Oficial de Revisión N° 320642001000030 de 2001, que determinó el impuesto de renta del año 1997¹⁵.

¹² Folios 16-22 c.p.

¹³ Folios 82-84 c.p.

¹⁴ Esa norma es similar a la del artículo 68-2 C.C.A. que dice que prestan mérito ejecutivo las “sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, de una entidad territorial o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero”.

¹⁵ El demandante prescindió del recurso de reconsideración y demandó directamente la liquidación oficial de revisión, en los términos del párrafo del artículo 720 E.T.

La demanda se resolvió, en segunda instancia, por el Consejo de Estado, mediante sentencia del 18 de octubre de 2006. Esa sentencia se notificó mediante edicto que se desfijó el 1° de noviembre de 2006 y las partes no pidieron aclaración ni complementación¹⁶. Por tanto, la ejecutoria ocurrió el 7 de noviembre de ese mismo año, fecha en que quedó en firme la sentencia que resolvió el recurso de apelación presentado contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 13 de marzo de 2003.

No cabe duda, entonces, que el título ejecutivo está conformado por la sentencia de segunda instancia que liquidó el impuesto de renta del año 1997, en cuantía de \$929.690.000. La providencia de esta Corporación tiene una obligación clara, expresa y exigible a cargo del señor Rafael Ricardo Molano Camacho y, por tanto, prestaba mérito ejecutivo, en los términos del artículo 828 E.T., porque había adquirido fuerza ejecutoria.

Siendo así, en el mandamiento de pago, la DIAN debió identificar como título ejecutivo la sentencia de esta Corporación, del 18 de octubre de 2006, y no la del Tribunal Administrativo, del 13 de marzo de 2003¹⁷. Como no lo hizo, debió declarar probada la excepción de falta de título ejecutivo y terminar el proceso de cobro, pues en el mandamiento de pago no se podía identificar la obligación clara, expresa y exigible a cargo del actor. La excepción de falta de título ejecutivo, en todo caso, no prospera porque se hubiese tasado en forma indebida el monto de la obligación, como dice la DIAN. La excepción prospera porque no identificó adecuadamente el título.

No es cierto, como lo creyó la DIAN, que el título ejecutivo sea complejo y que esté integrado por la liquidación oficial del impuesto de renta y por las sentencias del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y de esta Corporación. Realmente, la obligación clara, expresa y exigible está determinada en la sentencia de esta Corporación del 18 de octubre de 2006, por cuanto se modificó el saldo a pagar que había determinado el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Tampoco es cierto que la indebida identificación del título sea un simple yerro de transcripción, o error procesal, que no afectara la obligación a cargo del actor. Todo lo contrario, ese es un requisito sustancial, en cuanto la administración tributaria debe identificar de manera precisa el documento del que se deriva la obligación reclamada por la vía coactiva.

Como no es un error de tipo procesal, la DIAN no podía hacer uso de la potestad de corrección que le otorga el artículo 849-1 E.T.¹⁸ Dicho artículo dice que la administración

¹⁶ La información se verificó en el software de gestión de la rama judicial.

¹⁷ De hecho, aunque el título ejecutivo estuviera conformado por la sentencia del Tribunal, en el mandamiento de pago se indicó como fecha el 31 y no el 13 de marzo.

¹⁸ **ARTÍCULO 849-1. IRREGULARIDADES EN EL PROCEDIMIENTO.** Las irregularidades procesales que se presenten en el procedimiento administrativo de cobro deberán subsanarse en cualquier tiempo, de plano, antes de que se profiera la actuación que aprueba el remate de los bienes.

La irregularidad se considerará saneada cuando a pesar de ella el deudor actúa en el proceso y no la alega, y en todo caso cuando el acto cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa.

tributaria deberá subsanar, en cualquier tiempo y, en todo caso, antes del acto que apruebe el remate, “*las irregularidades procesales*” que afecten el proceso de cobro. Empero, esa norma no prevé la corrección de errores sustanciales que afectan la obligación. En ese aspecto, la Sala comparte el criterio expuesto por el Ministerio Público.

Ahora bien, no era posible que la DIAN declarara parcialmente probada la excepción, subsanara el error y continuara con el proceso de cobro. Forzosamente, la prosperidad de la excepción de título ejecutivo traía como consecuencia la terminación del proceso, pues no había título ejecutivo que sirviera para el cobro. No obstante, si no ocurría la prescripción de la acción de cobro, la DIAN podía iniciar nuevamente el proceso contra el demandante con un nuevo mandamiento de pago en el que se identificara debidamente el título ejecutivo.

Por último, llama la atención que la DIAN alegó que profirió la Resolución 800004 del 17 de julio 2008 en cumplimiento de la Resolución 20080311000007 de 2008 y que, con eso, subsanó el error en la identificación del título ejecutivo porque, además, el actor pudo presentar nuevamente excepciones. Aunque la primera resolución no fue demandada, la Sala debe decir que ese hecho no elimina el vicio que da lugar a que se anulen los actos aquí demandados, pues, se repite, la prosperidad de la excepción de falta de título ejecutivo daba lugar a la terminación del proceso de cobro y no a que se subsanara el error dentro del mismo proceso.

No prospera el recurso de apelación propuesto por la DIAN. Debe, en consecuencia, confirmarse la sentencia apelada.

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

FALLA

1° CONFÍRMASE la sentencia apelada.

2° RECONÓCESE personería al abogado Nairo Alejandro Martínez Rivera, como apoderado de la DIAN.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Expediente No.	17747	Fecha:	22 de Marzo de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Concejo de Estado	Sala de lo Contencioso Administrativo
		Tribunal	Sección Cuarta
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Constituye reconocimiento definitivo las devoluciones o compensaciones declaradas sobre el impuesto de renta y complementarios y sobre las ventas presentadas por los contribuyentes?

TESIS

No, de acuerdo al artículo 670 del Estatuto Tributario se establece que la devolución de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas tiene carácter provisional, por el proceso de determinación que puede iniciarse respecto de dichos saldos y dentro del cual es posible que éstos se modifiquen o rechacen, procediendo así el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan aumentados en un cincuenta por ciento.

Ubicación Pág(s):	1	9											
--------------------------	----------	----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretativo

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Art 670 ET	Art. 170 y 252 CPC	Art. 267 CCA	Art. 742, 743, 744, 745, 746, 786 a 791, 857-1, 859	Art. 21 Decreto 2798 de 1994
Art. 29 CP	Art. 84 CCA	Art. 22 Decreto 825 de 1978		

EXTRACTO

Ubicación Pág(s):	1	3	4	8									
--------------------------	----------	----------	----------	----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Nelsy Johanna Atuesta Porras

SENTENCIA N. 3 EXPEDIENTE N. 17747

PREJUDICIALIDAD – Efectos

La prejudicialidad encuentra sustento en el inciso 2° del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión expresa del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, según el cual el juez decretará la suspensión del proceso cuando la sentencia que deba dictarse en un proceso dependa de lo que deba decidirse en otro proceso civil que verse sobre cuestiones que no sea procedente resolver en el primero, o de un acto administrativo de alcance particular cuya nulidad esté pendiente del resultado del proceso contencioso administrativo. La prejudicialidad genera la suspensión temporal de la competencia del juez en un proceso hasta tanto se decida otro cuya decisión incida en el que se suspende; con esta herramienta se busca que no haya decisiones opuestas o contradictorias.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 170 INCISO 2

**SANCION POR IMPROCEDENCIA EN DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES –
Procede cuando se modifican los saldos a favor / PROCESO SANCIONATORIO – Es independiente del proceso de determinación del tributo / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Se requiere su expedición para que se inicie para proferir el acto sancionatorio**

Del artículo 670 del Estatuto Tributario se establece que la devolución de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas tiene carácter provisional, por el proceso de determinación que puede iniciarse respecto de dichos saldos y dentro del cual es posible que éstos se modifiquen o rechacen, en esas circunstancias procede el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50 por ciento. La norma también señala que cuando el recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria se resuelva desfavorablemente o estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la que se discute la improcedencia de la devolución, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que resuelva negativamente la demanda o recurso. La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como la resolución por improcedencia en las devoluciones, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del tributo, que se surte con la expedición de la liquidación oficial de revisión; que son dos procedimientos distintos e independientes, aun

cuando el orden de reintegro se apoye en el acto de determinación. Aunque la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito para que pueda proferirse la resolución de imposición de la sanción, sí es necesaria su expedición para que el proceso sancionatorio pueda adelantarse. Lo anterior ha sido precisado por la Sala al expresar que no es necesario esperar que se decida la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos de determinación, para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C. veintidós (22) de marzo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 63001-23-31-000-2006-00512-01(17747)

Actor: SISTEMPORA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de marzo de 2009 del Tribunal Administrativo del Quindío¹⁹, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que negó las súplicas de la demanda.

¹⁹ Folios 150 a 158 del cuaderno principal

ANTECEDENTES

La sociedad Sistempora S.A. presentó, el 9 de abril de 2001, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, en la que liquidó un saldo a favor de \$217.308.000, corregida el 27 de septiembre de 2001.

El 22 de mayo de 2001 la demandante solicita a la Administración de Impuestos y Aduanas de Armenia la devolución de la suma de \$217.691.000, la cual fue aprobada mediante Resolución 24 del 1° de junio de 2001.

La DIAN inició investigación de fondo por el programa posterior a las devoluciones y, el 13 de junio de 2003 el Jefe de la División de Liquidación profiere la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 mediante la cual modifica la declaración privada y señala como saldo a pagar la suma de \$707.403.000.

El 19 de agosto de 2003, la sociedad demandante interpone recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 010012004000001 del 7 de julio de 2004, acogiendo parcialmente los argumentos del recurso y fijando el saldo a pagar en la suma de \$621.723.000; esta actuación fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

El 15 de diciembre de 2003 la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas de Armenia profiere la Resolución Sanción por Improcedencia en las Devoluciones No. 900008, en la que ordenó el reintegro de la suma de \$217.308.000 más los intereses moratorios, aumentados en un cincuenta por ciento (50%). Este acto fue notificado el 22 de julio de 2005.

Dentro de la oportunidad legal, el 21 de septiembre de 2005, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue fallado por la División Jurídica a través de la Resolución No. 900003 del 14 de diciembre de 2005, confirmando la resolución sanción.

LA DEMANDA

La sociedad demandante en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones²⁰:

“1. La Nulidad de la Resolución Sanción #900008 de Diciembre 15 de 2003 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, notificada mediante auto de trámite #002 de fecha julio 25 de 2005, por medio del cual se impuso sanción por devolución improcedente y se ordenó el reintegro de la suma devuelta a mi patrocinada por concepto del saldo a favor del impuesto de renta por el año gravable de 2000, así como la Nulidad de la Resolución No. 900003 de diciembre 14 de 2005, notificada personalmente el día 05 de Enero de 2006, emanada del Despacho de la Administradora de Impuestos Nacionales de Armenia, por medio de la cual se confirmó el acto administrativo antes mencionado.

2. Que como consecuencia de dicha Nulidad y para restablecer a la demandante SISTEMPORA S.A. en su derecho, se declare que mi patrocinada no está obligada a pagar suma alguna derivada de la operación administrativa demandada.

(...)”

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 670, 742, 743, 744, 745, 746, 786 a 791, 857-1 y 859 del Estatuto Tributario.
- Artículo 21 del Decreto 2798 de 1994.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 170 y 252 del Código de Procedimiento Civil
- Artículo 22 del Decreto 825 de 1978

²⁰ Folios 2 a 9 del cuaderno principal

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

1°. La prueba contable.

Manifestó la demandante que las retenciones en la fuente practicadas a Sitempora están registradas en los libros de contabilidad, como lo pudo verificar la Administración Tributaria; que los documentos que la conforman le fueron remitidos a aquella con ocasión de la respuesta al pliego de cargos; que se presumen auténticos y deben ser valorados conforme con la ley.

2°. La carga de la prueba.

Indicó que, de acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario, los hechos consignados en las declaraciones tributarias se consideran ciertos, siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija (artículo 22 del Decreto 825 de 1978).

Agregó, con base en el artículo 743 del mismo Estatuto, que la idoneidad de los medios de prueba depende de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias; además, la normativa no exige la comprobación especial de las retenciones en la fuente.

Reiteró que el total de las retenciones correspondientes al año 2000 fueron justificadas mediante certificados expedidos por los agentes retenedores y verificados por la DIAN.

3°. Prejudicialidad.

Precisó que para decidir sobre la legalidad de los actos demandados que imponen sanción por devolución improcedente, es indispensable esperar que la Jurisdicción Contencioso Administrativa decida sobre la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra los actos de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la demanda²¹.

1°. Sobre la prueba contable:

Precisó que en el proceso administrativo tributario que se surtió para la imposición de la sanción, no se controvirtieron los libros de contabilidad de la demandante pues esto corresponde al proceso de determinación, que para el caso terminó con el desconocimiento del saldo a favor y la fijación del saldo a pagar en la suma de \$621.723.000; que el proceso sancionatorio se adelantó con base en la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 del 13 de junio de 2003.

2°. Carga de la prueba.

Reiteró lo expuesto en el cargo anterior y agregó que en la determinación de la sanción por improcedencia de las devoluciones no se parte de las retenciones en la fuente informadas en la declaración tributaria sino de la liquidación oficial de revisión que modificó la misma.

En cuanto a la presunción de veracidad de la declaración privada, transcribe apartes de la sentencia del 16 de noviembre de 1996, de esta Corporación, Expediente 7911, en la que se precisó que cuando en el proceso de determinación de los impuestos se efectúen glosas a la declaración tributaria la presunción de veracidad queda desvirtuada, invirtiéndose la carga de la prueba.

3°. Prejudicialidad.

²¹ Folios 72 a 92 del cuaderno principal

En lo relacionado con la prejudicialidad afirmó que si bien es cierto el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil la establece como una de las formas de suspender un proceso cuando en él incida otro, también lo es que, el proceso sancionatorio se adelantó con base en el artículo 670 del Estatuto Tributario que prevé que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Y, que si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%); así mismo, que esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

En consecuencia, la devolución efectuada mediante la Resolución No. 24 del 1° de junio de 2001 no constituye un reconocimiento definitivo; por lo tanto era procedente iniciar el proceso de revisión a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, que concluyó con el desconocimiento del saldo a favor y la determinación de un saldo a pagar de \$621.723.000; acto que fue demandado ante la jurisdicción contencioso administrativa y se encuentra pendiente de fallo.

Precisó que, de acuerdo con el inciso tercero del artículo 670 del Estatuto Tributario, la Administración cuenta con el término improrrogable de dos (2) años para imponer la sanción por devolución improcedente, los que se cuentan a partir de la fecha de notificación de la liquidación oficial de revisión, que no sería legal esperar que se resuelva una demanda en la vía jurisdiccional para iniciar el proceso sancionatorio ya que de esta forma operaría la caducidad.

Añadió que el párrafo segundo del artículo en cita, de forma clara, precisa y concisa establece que el hecho de encontrarse demandado el acto administrativo que modificó la declaración privada que presentaba el saldo a favor, no impide proferir la sanción por devolución improcedente; que es el cobro el que solo se puede iniciar hasta cuando quede ejecutoriada la decisión que falla en forma negativa la demanda presentada ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Como soporte de sus afirmaciones transcribe algunos apartes de las sentencias 13382 del 4 de abril de 2003; 12940 del 6 de marzo de 2003; 14264 del 10 de octubre de 2004 y 14650 del 23 de noviembre de 2005, todas del Consejo de Estado.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 24 de marzo de 2009²², el Tribunal Administrativo del Quindío, negó las súplicas de la demanda.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Precisó el a-quo, después de hacer un recuento normativo, que para la imposición de la sanción por improcedencia en las devoluciones, la Administración Tributaria cuenta con el término de dos (2) años contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión; el trámite inicia con la notificación del pliego de cargos y posterior a ello, si es procedente, se impone la sanción, que consiste en el reintegro de las sumas devueltas en exceso, más el 150% de los intereses; contra el acto sancionatorio procede el recurso de reconsideración que debe resolverse en el término de un año contado a partir de la fecha de interposición.

Advirtió que en el caso concreto se distinguen dos procedimientos, uno referido al de determinación del impuesto mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 del 13 de junio de 2003 y el otro, el de imposición de la sanción por improcedencia en las devoluciones.

Estos procedimientos son independientes, aunque provienen de un mismo hecho: el rechazo de un saldo a favor presentado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y rechazado en el acto administrativo de revisión. No se requiere de la firmeza de la liquidación oficial para que proceda la imposición de la sanción; sin embargo,

²² Folios 150 a 158 del cuaderno principal

no puede adelantarse el proceso de cobro de la sanción, hasta tanto la liquidación de revisión se encuentre en firme.

Tal afirmación la sustenta con la sentencia 15390 del 9 de noviembre de 2006 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, de la que concluye que a pesar de encontrarse en firme la sanción por improcedencia en las devoluciones, deviene inejecutable si la liquidación oficial de revisión es anulada, debido a que pierde fuerza ejecutoria al desaparecer su fundamento de hecho.

En cuanto a la legalidad de los actos administrativos impugnados, manifestó que el procedimiento sancionatorio adelantado por la DIAN no incurre en violación a las normas constitucionales ni legales pues éste se cumplió con el debido proceso y se garantizó el derecho de defensa a Sistempora S.A.

Finalmente aseveró el a-quo, que no hay lugar a la prejudicialidad (sic) debido a que los actos administrativos sancionatorios demandados son resultado de un procedimiento administrativo distinto al de la liquidación oficial de revisión y, por lo tanto, independiente; en consecuencia, no es posible predicar la ilegalidad de los mismos. Anotó que en la demanda de nulidad y restablecimiento instaurada contra de los actos de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 no se ha proferido sentencia, por lo que la sanción resulta inejecutable.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación²³ en el que solicita revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, acoger las súplicas de la demandada.

Manifestó que la devolución era procedente pues se originó en el saldo a favor de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, la cual no debía modificarse.

²³ Folios 161 a 163 del cuaderno principal

Agregó que desde la demanda insistió en la declaratoria de prejudicialidad, habida cuenta de que si bien es cierto los dos procesos son independientes, el de determinación y el sancionatorio, también lo es que ambos tienen una causa común e inescindibles serán las decisiones jurisdiccionales que se tomen en ellos.

Que es indudable que si el proceso en el que se demandaron los actos de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 es decidido a su favor, el de la sanción por improcedencia en las devoluciones correría la misma suerte; que, por lo tanto, con este fallo el a-quo ha roto esa inescindibilidad al decidir primero la demanda contra la sanción, sin conocer el resultado del proceso de determinación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La entidad demandada²⁴ manifestó que el proceso de determinación del impuesto y el sancionatorio son independientes, aunque provienen de un mismo hecho, el rechazo de un saldo a favor; que no se requiere de la firmeza de la liquidación oficial de revisión para que proceda la determinación de la sanción, pues solo se necesita, de acuerdo con el artículo 670 del Estatuto Tributario, que la Administración compruebe la improcedencia del saldo a favor, posición reiterada por el Consejo de Estado en la sentencia 12940 del 6 de marzo de 2003.

Considera que de lo anterior se desprende que para que proceda la sanción por improcedencia de las devoluciones, no es requisito imprescindible la firmeza de la liquidación oficial de revisión, puesto que la norma no contiene tal exigencia y que los dos procedimientos subsisten simultáneamente, son independientes y diferenciables entre sí y el primero no agota el segundo, es decir, que es perfectamente viable proferir la sanción; en consecuencia, no hay lugar a la prejudicialidad.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

²⁴ Folios 174 a 176 del cuaderno principal

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia impuso a la actora sanción por improcedencia en las devoluciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000.

Controvierte la demandante, ahora apelante, la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda por cuanto consideró que la devolución del saldo a favor generado en la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, por valor de \$217.308.000, era procedente; además, el a-quo profirió sentencia de primera instancia sin esperar el pronunciamiento definitivo de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho presentada contra los actos a través de los cuales la Administración Tributaria rechazó el saldo a favor y determinó un saldo a pagar por valor de \$621.723.000.

Por su parte, para desvirtuar la anterior afirmación, la entidad demandada afirmó que para que proceda la sanción por la improcedencia de las devoluciones, no es requisito la firmeza de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración privada pues la norma no contiene tal exigencia.

Agregó que la controversia, en el caso concreto, se centra en la legalidad de las resoluciones que imponen sanción, sobre lo cual la actora no presenta argumentos en la vía gubernativa ni ante la jurisdicción.

Antes de iniciar el correspondiente análisis, es conveniente precisar que la prejudicialidad encuentra sustento en el inciso 2° del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión expresa del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, según el cual el juez decretará la suspensión del proceso cuando la sentencia que deba dictarse en un proceso dependa de lo que deba decidirse en otro proceso civil que verse sobre cuestiones que no sea procedente resolver en el primero, o de un acto administrativo de alcance particular cuya nulidad esté pendiente del resultado del proceso contencioso administrativo.

De acuerdo con la doctrina, *“Para que pueda hablarse de prejudicialidad se requiere no la simple relación entre dos procesos sino la incidencia definitiva y directa que la decisión que se tome en un proceso tenga sobre la que se adopte en otro, de modo tal que sea condicionante total o parcialmente del sentido del fallo que deba proferirse”*²⁵.

La prejudicialidad genera la suspensión temporal de la competencia del juez en un proceso hasta tanto se decida otro cuya decisión incida en el que se suspende; con esta herramienta se busca que no haya decisiones opuestas o contradictorias.

Al respecto observa la Sala que el proceso 630012331000200400908 01(18172), que se adelantó en relación con el proceso de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2000, concluyó con sentencia del 12 de marzo de 2012²⁶, declarando la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 del 13 de junio de 2003 y de la Resolución No. 010012004000001 del 7 de julio de 2004, y en ella se estableció como saldo a pagar a cargo de Sistempora S.A., la suma de \$128.036.000.

La Sala procede a hacer el estudio de legalidad de los actos demandados, para, en caso de encontrarlos ajustados a derecho, determinar la sanción tomando como referente lo decidido en el fallo antes mencionado.

Señala el artículo 670 del Estatuto Tributario:

“SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.- *Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

²⁵ LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, *Procedimiento Civil Parte General*, Novena edición, Dupré Editores, Bogotá D.C., pág. 977.

²⁶ Consejera Ponente Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

(...)

PARAGRAFO 2o. Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.

(...)"

De la norma transcrita se establece que la devolución de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas tiene carácter provisional, por el proceso de determinación que puede iniciarse respecto de dichos saldos y dentro del cual es posible que éstos se modifiquen o rechacen, en esas circunstancias procede el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%.

La norma también señala que cuando el recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria se resuelva desfavorablemente o estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la que se discute la improcedencia de la devolución, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que resuelva negativamente la demanda o recurso.

La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como la resolución por improcedencia en las devoluciones, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del tributo, que se surte con la expedición de la liquidación oficial de revisión; que son dos procedimientos distintos e independientes, aun cuando la orden de reintegro se apoye en el acto de determinación²⁷.

Aunque la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito para que pueda proferirse la resolución de imposición de la sanción, sí es necesaria su expedición para que el proceso sancionatorio pueda adelantarse.

Lo anterior ha sido precisado por la Sala al expresar que no es necesario esperar que se decida la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos de determinación, para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente:

“(…)

*Finalmente, el parágrafo 2° del mismo artículo 670, establece una sola limitante para que la Administración sancione por devolución improcedente, al ordenar que: “**Cuando el recurso contra la sanción por Devolución Improcedente fuere resuelto desfavorablemente**, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales **no podrá iniciar proceso de cobro, hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso**”.*

Esta norma determina una situación expresa condicionada a que el recurso contra la sanción por devolución improcedente sea resuelto desfavorablemente, hallándose al mismo tiempo pendiente de resolver el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión, en la vía gubernativa o en la contenciosa, hasta que ésta o aquella queden debidamente agotadas, de manera que, no solo es legalmente viable remitir al contribuyente pliego de cargos e imponer la correspondiente sanción sin haber desatado los recursos contra la liquidación que decide sobre el saldo,

²⁷ Sentencias de fechas 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz y de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa R

sino que también es procedente proferir el fallo contra la misma sanción, estando pendiente de resolver la acción dispuesta para impugnar la aludida liquidación oficial, en la jurisdicción competente, con la única limitante de no poder iniciar el proceso de cobro de las sumas adeudadas como consecuencia de la misma, hasta que se decida definitivamente sobre lo demandado en la jurisdicción.

(...)²⁸

En el caso concreto, la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 de junio 13 de 2003, mediante la cual se rechazó el saldo a favor declarado en cuantía de \$217.308.000, independientemente de que se hubiera presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, contra ella, ante la jurisdicción contencioso administrativa, bastaba para que la administración pudiera adelantara el proceso tendiente a imponer la sanción de que se trata, ya que la misma tuvo como fundamento la devolución del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, el cual fue rechazado por la administración tributaria en la liquidación a que antes se hizo referencia.

La liquidación oficial de revisión mencionada y la resolución que la confirmó fueron anuladas parcialmente por el Tribunal Administrativo del Quindío en sentencia del 19 de noviembre de 2009, que fue apelada por las partes. Esta Corporación en sentencia del 12 de marzo de 2012, confirmó la anterior decisión fijando un nuevo saldo a pagar por la suma de \$128.036.000.

En consecuencia, y sin ser necesarias consideraciones adicionales, la Sala estima que a título de la sanción impuesta, es procedente el reintegro de la suma devuelta a Sistempora S.A., en cuantía de \$217.308.000, más los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50%.

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

FALLA

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 24 de marzo de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por SISTEMPORA S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

²⁸ Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17925, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Expediente No.	18668	Fecha:	12 de abril de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Concejo de Estado	Sala de lo Contencioso Administrativo
		Tribunal	Sección Cuarta
		Otro	
		De:	
Ponente:	Martha Teresa Briceño De Valencia		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Tiene competencia la oficina de cobro coactivo de la Subdirección de Impuestos a la propiedad de la Secretaria de Hacienda, para adelantar el secuestre y entrega de un bien?

TESIS

Si, la oficina de cobro es competente para realizar todas las actuaciones procesales tendientes a obtener el pago de las obligaciones a su favor, dentro de las que se encuentra la diligencia de entrega de los bienes embargados y secuestrados.

Ubicación	3	4																	
Pàg(s):																			
TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO																			

Analítico

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 395 de 2010	Art. 44, 212, CCA	Art. 136, 337, 338, 350, 531 y 688 CPC	Art. 2, 13, 29 y 228 CP	Art. 515 CC
Art. 1602, 1603, 1973 CC	Art. 833-1, 835 ETN			

EXTRACTO

Ubicación	1	2	3	4	5	6	7	9											
Pàg(s):																			

Analista: Nelsy Johanna Atuesta Porras

SENTENCIA N. 4 EXPEDIENTE N. 18668

RECURSOS – Finalidad. Principio de acceso a la administración de justicia / RECURSO DE APELACION – Finalidad. Limita la decisión del juez de segunda instancia. Sustentación. Se interpone contra lo que no le es favorable a las partes / APELACION DE SENTENCIAS – procedimiento

Los recursos son instrumentos idóneos y efectivos previstos en la ley para asegurar la recta administración de justicia y la protección de los derechos e intereses de quienes acceden al aparato estatal. La Corte Constitucional ha considerado que este principio hace efectivo el derecho de acceso a la administración de justicia. El Código Contencioso Administrativo, en el artículo 212, regula el trámite del recurso de apelación de las sentencias; y, por disposición del artículo 267 ib., en los aspectos no contemplados en este ordenamiento, son aplicables las normas del Código de Procedimiento Civil. El artículo 350 del C. de P. C. establece que el recurso de apelación tiene como finalidad que el superior estudie la cuestión decidida por el juez de primera instancia y, si halla mérito, la revoque, reforme o confirme; prevé, además, que podrá interponerlo la parte a quien le fue desfavorable, parcial o totalmente, es decir, que quien hace uso de este recurso debe tener interés. Esta disposición distingue dos circunstancias: (i) cuando una de las partes recurre la decisión y (ii) cuando lo hacen las dos, sea porque de manera independiente ambas presentaron el recurso o porque la que no apeló adhirió al que la otra interpuso. Así, tratándose de apelante único la competencia del superior se restringe a lo que fue adverso al recurrente, pero, cuando las dos partes han apelado el superior resolverá sin limitaciones. La norma establece el requisito de la sustentación, esto es, exige que quien interpone el recurso debe manifestar la inconformidad con la decisión que le afecta, so pena de ser declarado desierto. Se observa que, así como la demanda fija el límite del análisis que el juez debe hacer frente a la legalidad del acto cuya nulidad se solicita, el escrito de apelación delimita el estudio que de la sentencia de primer grado debe realizar el *ad quem*. Por tanto, los motivos de inconformidad planteados por el recurrente frente a la parte resolutive del fallo serán los que el superior estudie para revocar, modificar o confirmar la decisión del *a quo* que fue desfavorable al apelante. En consecuencia, como el apelante al “sustentar” el recurso no señaló motivos de inconformidad contra el fallo de primera instancia que permitieran realizar el estudio del asunto decidido y, de manera alguna, desvirtuó las razones esgrimidas por el Tribunal en las que se funda la decisión, pues, por el contrario, la comparte, se concluye que el recurso no tiene vocación de prosperidad, por lo que se confirmará la decisión recurrida.



FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 212 /
CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 350

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

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

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00254-01(18668)

Actor: CESAR ALBERTO PINEDA CARDONA

Demandado: DISTRITO CAPITAL-SECRETARIA DE HACIENDA

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 10 de noviembre de 2010 que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

La Jefe de la Oficina de Cobro de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, mediante Resolución N°DDI 037424 del 7 de julio de 2008²⁹, decretó el desembargo del predio ubicado en la CL 18 A 7 17, con matrícula inmobiliaria 050C288774 de esta ciudad, de propiedad del patrimonio autónomo “Virrey Espeleta”, administrado por la Fiduciaria Tequendama S.A.³⁰, por pago total de la obligación que adeudaba por concepto de impuesto predial unificado. Además, ordenó al secuestre designado entregar el inmueble que tenía bajo su custodia.

El 22 de agosto de 2008, con el fin de cumplir la orden impartida, el secuestre acudió a la Calle 18 7 80, dirección en la que funciona el parqueadero “Park Center International S.A.”. Luego de alinderado el predio, la apoderada del actor de la referencia se opuso a la entrega del bien para lo cual argumentó que él *ostenta la posesión real y material del parqueadero en su condición de arrendatario del señor Luis Mariano Barragán Gamarra, de acuerdo con el contrato de arrendamiento* (que aportó en ese momento); que la entrega debió ser ordenada por la justicia civil ordinaria mediante sentencia. Por esta razón, la diligencia de entrega fue suspendida y la oposición puesta en conocimiento de la Jefe de la Oficina de Cobro para su decisión.

Por Auto N°002 del 26 de agosto de 2008, la funcionaria rechazó de plano la oposición al encontrar que quien figura como arrendador en el contrato de arrendamiento allegado no tenía facultad legal para celebrar el contrato, ni el incidentante acreditó la posesión alegada³¹. Luego, por Auto N°003 del 18 de septiembre de 2008, ordenó al secuestre continuar la entrega del predio.

El 25 de septiembre de 2008 fue reanudada la diligencia suspendida y el auxiliar de la justicia hizo “entrega real, física y material del inmueble totalmente desocupado libre de

²⁹ Fl. 1304 y s.s.. Anexo 7.

³⁰ En el 2005, la Fiduciaria Tequendama S.A. cambió de razón social por Fiduciaria GNB Sudameris S.A. Luego, en el 2009, cambió este nombre por el de Servitrust GNB Sudameris S.A. (Cfr, fl. 51 c.p.).

³¹ Fl. 1645 y s.s. c.a. anexo 9.

bienes muebles, animales, cosas y personas al Dr. Germán Lorenzo Castillo Gómez³² (...)", representante legal de la entidad autorizada por la vocera del Patrimonio Autónomo "Virrey Espeleta" para recibir el bien³³.

El 3 de octubre de 2008, **Cesar Alberto Pineda Cardona**, por intermedio de apoderada, **propuso incidente de nulidad** para que se anularan las diligencias de entrega del inmueble que fue embargado y secuestrado en el proceso de cobro coactivo adelantado por la Oficina de Cobro Coactivo de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, con fundamento en la falta de competencia de la Administración para adelantar la entrega del bien, pues, en su criterio, presentada la oposición, el secuestre debió tramitarla ante la justicia civil ordinaria, porque es a esa jurisdicción a quien le corresponde decidirla y ordenar la entrega.

Dicha solicitud fue rechazada por improcedente, mediante la **Resolución N°DDI 184541 del 20 de octubre de 2008**³⁴.

LA DEMANDA

CÉSAR ALBERTO PINEDA CARDONA, por intermedio de apoderada, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la **Resolución DDI 184541 del 20 de octubre de 2008** que "rechazó por improcedente la solicitud de nulidad impetrada por Graciela Elvira Moreno Díaz, apoderada del señor César Alberto Pineda Cardona y se ordenó notificarse personalmente, con la advertencia de que contra dicho acto administrativo no procedía recurso alguno", proferida en el Proceso de Cobro Coactivo N°15107142; y, en consecuencia, que se ordene "tramitar ante la justicia civil ordinaria (...) la oposición a la entrega del inmueble (...) y se le restablezca el derecho al uso y goce de la posesión material que venía ejerciendo (...) en su condición de arrendatario de dicho inmueble y en el cual venía explotando el servicio de parqueadero público denominado Park Center Internacional de su propiedad". Además, que se condene a la demandada al pago de los perjuicios materiales y de las costas del proceso.

³² Se lee en el Acta de entrega que el señor Germán Castillo Gómez acudió a la diligencia en calidad de Representante Legal de la Constructora AMCO, autorizada a recibir el predio por la Fiduciaria Tequendama S.A. hoy Fiduciaria GNB Sudameris (Cfr. fl. 1772).

³³ Según el Acta correspondiente que obra a folios 1771 del cuaderno de antecedentes (Anexo 9).

³⁴ Fl. 1805 c.a. Anexo 10.

Citó violados los artículos 2º, 13, 29 y 228 de la Constitución Política, 136, 337 y 338 del Código de Procedimiento Civil, 515 del Código de Comercio y 1602 y 1973 del Código Civil. Desarrolló el concepto de la violación, en síntesis, así:

La demandada no tenía competencia para realizar la diligencia de entrega del inmueble embargado y secuestrado, debido a que su facultad cesó en el momento en que obtuvo el pago de los impuestos causados y debidos.

El secuestre debió tramitar la entrega del bien ante la justicia civil ordinaria y a ésta le corresponde resolver la oposición presentada por el demandante en su condición de arrendatario del inmueble materia de la entrega, conforme al artículo 337 del C. de P. C.

Con la actuación acusada, la Administración violó los derechos constitucionales al debido proceso, a la defensa, a la igualdad, la seguridad jurídica y el acceso a la administración de justicia porque pretermitió el procedimiento señalado en el artículo 338 del C. de P. C., razones que, a su juicio, son suficientes para declarar la nulidad del acto que negó de plano la oposición a la entrega del inmueble y ordenar el pago de los perjuicios causados, por daño emergente y lucro cesante, toda vez que la entrega fue arbitraria y caprichosa y desconoce el trámite legal de entrega de bienes por parte de los auxiliares de la justicia.

El contrato de arrendamiento presentado para acreditar “la posesión real y material” que ejerce el actor y la explotación económica del inmueble arrendado tiene el alcance probatorio de los documentos privados, previsto en el artículo 279 ib.; es ley para las partes y su ejecución se dio de buena fe, conforme con los artículos 1602 y 1603 del C.C. Además, fue suscrito para que en el inmueble arrendado funcionara un parqueadero público.

El acto acusado no fue notificado debidamente, pues no se le notificó personalmente al actor ni a su apoderada, ni fue publicado tal como lo disponen los artículos 44 y siguientes del Código Contencioso Administrativo, impidiéndole “interponer los recursos de ley”.

EL IMPUGNANTE

El patrimonio autónomo “Virrey Espeleta”, en su condición de tercero interesado³⁵, impugnó la demanda, para el efecto expuso lo siguiente:

1. El acto acusado no es demandable ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, conforme con el artículo 835 del Estatuto Tributario.

2. Es improcedente la “nulidad procesal” propuesta por el demandante contra las “diligencias de entrega”, pues las decisiones que se toman en los procesos de cobro coactivo no son actos jurisdiccionales. Además, según el artículo 833-1 del E.T., las mismas no son susceptibles de recurso alguno.

3. La demandada es competente para adelantar y tramitar, en su totalidad, el proceso de cobro coactivo. La diligencia de entrega del bien, previamente embargado y secuestrado, hace parte de ese proceso y, por ende, la misma autoridad que decretó las medidas cautelares está facultada para exigir la entrega del bien y decidir las objeciones que se presenten en ese momento.

4. El acto acusado se ajusta a la legalidad, de una parte, porque por disposición de los artículos 688 y 531 del C. de P. C. en la entrega de bienes no hay lugar a oposiciones y, si en gracia de discusión, se aceptara que deben ser atendidas, igual procedía el rechazo de la oposición del actor, pues él no acreditó estar legitimado para hacerlo.

LA CONTESTACIÓN

La Secretaría de Hacienda Distrital, por intermedio de apoderada, contestó la demanda en los siguientes términos:

³⁵ En el auto admisorio de la demanda del 11 de febrero de 2010 (fl. 43 c.p.), se ordenó la notificación personal al representante legal de “la Fiduciaria Tequendama S.A. (hoy Fiduciaria GNB Sudameris S.A.)”, como interesado en las resultas del proceso. Esta entidad en calidad de vocera del patrimonio autónomo denominado “Virrey Espeleta”, por intermedio de apoderado, presentó la impugnación a la demanda (fl. 52).

La Oficina de Cobro es competente para realizar todas las actuaciones procesales tendientes a obtener el pago de las obligaciones a su favor, dentro de las que se encuentra la diligencia de entrega de los bienes embargados y secuestrados, medida cautelar decretada en el proceso de cobro coactivo. Las disposiciones constitucionales, legales y jurisprudenciales otorgan a las entidades públicas facultades para hacer efectivos los créditos mediante la jurisdicción coactiva, sin que deba mediar la intervención de autoridad judicial alguna, salvo lo previsto en la ley.

El contrato de arrendamiento aportado es prueba suficiente para rechazar de plano la oposición, pues este documento permite establecer que quien obra como arrendador no es el propietario del inmueble objeto de entrega, ni el secuestre designado, ni el representante de aquél ni de éste. Además, en el certificado de libertad del bien no existe anotación relacionada con el registro de sentencia judicial de reconocimiento de la posesión, ni con la inscripción de demanda de pertenencia alguna; así, el arrendatario no estaba legitimado para oponerse a la entrega.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, al considerar los siguientes aspectos:

El acto administrativo demandado es susceptible de control de legalidad. Por vía jurisprudencial este control se ha ampliado a actuaciones distintas a las enunciadas en el artículo 835 del Estatuto Tributario, que, como en este caso, constituyen decisiones diferentes a la simple ejecución de la obligación tributaria.

El acto acusado es demandable, pues aunque no se profirió en el trámite del proceso administrativo coactivo, es el resultado de la oposición del demandante a la entrega del inmueble; así, contiene una decisión de fondo frente a la situación planteada por él, tercero incidentante.

En el proceso de cobro adelantado por la Administración Distrital contra el fideicomiso Fiduciaria Tequendama, el actor se opuso a la entrega del inmueble embargado y

secuestrado, pero sin estar legitimado para ello, pues no es el propietario, ni el poseedor del bien, solo el tenedor, como lo demostró con el contrato de arrendamiento que allegó.

El proceso de cobro por jurisdicción coactiva es de naturaleza administrativa más que de carácter judicial, en el cual no media la intervención de los funcionarios judiciales, dado que es la propia administración la que adelanta la ejecución en aras de hacer efectivas las obligaciones previamente definidas a su favor.

La Dirección Distrital de Impuestos es competente para exigir el cobro coactivo de las deudas fiscales a su favor, la cual opera para iniciar y llevar hasta su terminación el respectivo proceso, sin que medie intervención de la jurisdicción ordinaria. Por ende, la Administración podía adelantar las actuaciones y resolver todas las situaciones que se suscitaban en él, puesto que, de lo contrario, se desnaturalizaría este procedimiento.

La terminación del proceso de cobro coactivo se surtió antes del remate del bien y por la causal de pago total de la obligación. Esto no le resta competencia a la Administración para adelantar la entrega del predio sobre el cual había decretado el embargo y secuestro preventivo.

La resolución acusada se ajusta a la normativa, pues la Administración tenía competencia para adoptar la decisión y el demandante no acreditó el derecho pretendido; así, no desvirtuó la presunción de legalidad que ampara el acto administrativo.

RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la parte actora interpuso el recurso oportunamente y al “sustentarlo” argumentó lo siguiente:

Las medidas cautelares decretadas al inicio del proceso coactivo, por diversas circunstancias, fueron inocuas. El embargo y el secuestro del inmueble se llevaron a cabo sin atender la oposición y la nulidad propuestas.

La sentencia de primera instancia “se ajusta a la realidad procesal”; puso en claro que el actor es tenedor y no poseedor del bien; que el acto demandado se ajusta a la legalidad; que la demandada “tenía plenas facultades para llevar a cabo la diligencia de entrega del inmueble y para realizar directamente todas las actuaciones procesales tendientes a obtener el pago de las obligaciones causadas”. Agrega:

“Como en la sentencia referida se puso en claro la posible nulidad que se evidenciaba y se aclaró lo relacionado a la posesión y tenencia alegadas en este asunto, la suscrita apoderada acepta desde ya lo decidido en la sentencia y por lo mismo se aceptará que la jurisdicción coactiva consiste en recaudar en forma rápida, las deudas a favor de las entidades públicas para así poder lograr el cumplimiento de los cometidos estatales y que por consiguiente debe concluirse que en (el) proceso coactivo no media intervención de los funcionarios judiciales, porque es la propia administración, quien adelanta la ejecución para hacer efectivas las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a su favor. En otras palabras, el proceso de jurisdicción coactiva es de naturaleza administrativa, por cuanto su objetivo es hacer efectiva la orden dictada por la Administración, de cobro de una obligación tributaria y por lo mismo en el presente caso debe ordenarse hacer efectiva dicha orden, tal como se ha pedido en la demanda y que hoy vuelvo a reiterar, a favor de mi patrocinado”.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada, por intermedio de apoderada, ratifica los argumentos aducidos en la primera instancia. Luego, hace referencia a la normativa que regula el proceso de jurisdicción coactiva a nivel nacional y distrital para precisar que de conformidad con los artículos 833-1 y 835 del E. T. sólo son demandables las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, aunque la jurisprudencia ha señalado como susceptibles de control de legalidad las decisiones definitivas que creen, modifiquen o extingan una situación jurídica concreta.

Indica que en el proceso de cobro coactivo no es procedente la nulidad por falta de competencia dado que las disposiciones constitucionales, legales y jurisprudenciales otorgan a las entidades públicas facultades para hacer efectivos los créditos a su favor, entre éstas, la entrega de los bienes embargados y secuestrados, sin que sea necesaria la intervención de funcionarios de la jurisdicción ordinaria.

Destaca que el actor se opuso a la diligencia de entrega del bien, pero que dicha oposición fue rechazada de plano porque “no cumplió los presupuestos legales” que le dan derecho a la oposición.

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita que se confirme la sentencia apelada, al encontrar que el apelante no propuso ningún cargo contra el fallo de primera instancia, por el contrario, que acepta lo decidido por el *a quo*.

El apoderado del **Patrimonio Autónomo “Virrey Espeleta”** pide que se confirme la sentencia apelada. Argumenta que en la diligencia de entrega de bienes, previamente embargados y secuestrados, no hay lugar a la oposición conforme con los artículos 688 y 531 del C. de P. C. y que, de ser posible, forzosamente tendría que ser rechazada porque el demandante no cumplía las condiciones del artículo 338 ib; además, que al oponerse alega la calidad de poseedor pero “como prueba de su supuesta posesión presenta un título de tenencia”, esto es, el contrato de arrendamiento.

La parte **demandante** guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte la legalidad de la **Resolución N°DDI 184541 del 20 de octubre de 2008**, acto administrativo que rechazó por improcedente el incidente de nulidad propuesto por el actor contra la diligencia de entrega al deudor del inmueble ubicado en la Calle 18 7 80, dirección en la que funcionaba el parqueadero “Park Center International S.A.”, ordenada por la Resolución N°DDI 037424 del 7 de julio de 2008 y llevada a cabo el 25 de septiembre del mismo año.

El bien inmueble fue objeto de embargo y secuestro en el proceso de cobro coactivo adelantado por la Oficina de Cobro Coactivo de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Secretaría de Hacienda de Bogotá contra el fideicomiso Fiduciaria Tequendama S.A., por las sumas que adeudaba por concepto de impuesto predial

unificado de los inmuebles relacionados en el mandamiento de pago librado en su contra. Este proceso terminó por pago total y se ordenó la entrega del inmueble al ejecutado.

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda al considerar que:

- El acto demandado es susceptible de control de legalidad, toda vez que decide de fondo la situación planteada por el actor, tercero incidentante en un proceso administrativo de cobro coactivo.
- La Administración es competente para iniciar, adelantar y llevar hasta su terminación el proceso de cobro, pues para ello tiene plenas facultades constitucionales y legales.
- La entrega del predio embargado y secuestrado hace parte del proceso de cobro administrativo en el cual no media la intervención de funcionarios judiciales.
- La Oficina que adelantó el proceso es competente para resolver la oposición a la entrega, máxime cuando la misma Administración decretó las medidas cautelares de embargo y secuestro del bien.
- El acto demandado se ajusta a la legalidad, toda vez que fue proferido por el funcionario competente. Además, porque el actor no acreditó la alegada vulneración de los derechos constitucionales citados como infringidos.

La parte demandante en el término legal interpuso el recurso de apelación y al “sustentarlo” dijo expresamente que como en la sentencia recurrida se aclaró la posible nulidad alegada al igual que lo relacionado con la tenencia y posesión del inmueble, “**acepta**” la decisión de primera instancia. Pero al final del escrito solicitó que se ordene “hacer efectiva dicha orden [se refiere a la orden de cobro de una obligación tributaria], tal como se ha pedido en la demanda y que hoy vuelvo a reiterar, a favor de mi patrocinado”.

Ante las evidentes inconsistencias en que incurre la apelante, debe la Sala analizar cuál es el fin de este recurso y la competencia del superior, para establecer si, en este caso, el interpuesto reúne las exigencias legales para su procedibilidad y, de ser así, si se desvirtúan las razones en que se funda la sentencia de primera instancia.

El principio de la doble instancia

Los recursos son instrumentos idóneos y efectivos previstos en la ley para asegurar la recta administración de justicia y la protección de los derechos e intereses de quienes

acceden al aparato estatal. La Corte Constitucional ha considerado que este principio³⁶ hace efectivo el derecho de acceso a la administración de justicia.

El Código Contencioso Administrativo, en el artículo 212, regula el trámite del recurso de apelación de las sentencias; y, por disposición del artículo 267 ib., en los aspectos no contemplados en este ordenamiento, son aplicables las normas del Código de Procedimiento Civil.

El artículo 350 del C. de P. C. establece que el recurso de apelación tiene como finalidad que el superior estudie la cuestión decidida por el juez de primera instancia y, si halla mérito, la revoque, reforme o confirme; prevé, además, que podrá interponerlo la parte a quien le fue desfavorable, parcial o totalmente, es decir, que quien hace uso de este recurso debe tener interés.

El mismo ordenamiento, en el artículo 357, define la competencia del *ad quem* en el sentido de señalar que “la apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al recurrente (...)” y, en consecuencia, el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, con la salvedad allí prevista³⁷.

Esta disposición distingue dos circunstancias: (i) cuando una de las partes recurre la decisión y (ii) cuando lo hacen las dos, sea porque de manera independiente ambas presentaron el recurso o porque la que no apeló adhirió al que la otra interpuso.

Así, tratándose de apelante único la competencia del superior se restringe a lo que fue adverso al recurrente, pero, cuando las dos partes han apelado el superior resolverá sin limitaciones.

³⁶ La doble instancia surgió ante la necesidad de preservar el principio de legalidad y la integridad en la aplicación del derecho ya que asegura la posibilidad de corregir los errores en que pueda incurrir el juez o fallador en la adopción de una decisión judicial o administrativa, y permite enmendar la aplicación indebida que se haga por parte de una autoridad de la Constitución o la ley. Con este propósito, el citado principio, se constituye en una garantía contra la arbitrariedad, y en mecanismo principal, idóneo y eficaz para la corrección de los yerros en que pueda incurrir una autoridad pública. Sentencia C-095/93. M.P. Rodrigo Esbocar Gil.

³⁷ Se refiere a cuando “en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquélla”.

El artículo 212 del C.C.A., modificado por el artículo 67 de la Ley 1395 de 2010, al regular el procedimiento de la apelación de sentencias, dispone:

“el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia se interpondrá y sustentará ante el a quo. Una vez sustentado el recurso, se enviará al superior para su admisión. Si el recurso no es sustentado oportunamente, se declarará desierto por el inferior”.

La norma establece el requisito de la sustentación, esto es, exige que quien interpone el recurso debe manifestar la inconformidad con la decisión que le afecta, so pena de ser declarado desierto.

Se observa que, así como la demanda fija el límite del análisis que el juez debe hacer frente a la legalidad del acto cuya nulidad se solicita³⁸, el escrito de apelación delimita el estudio que de la sentencia de primer grado debe realizar el *ad quem*.

Por tanto, los motivos de inconformidad planteados por el recurrente frente a la parte resolutive del fallo serán los que el superior estudie para revocar, modificar o confirmar la decisión del *a quo* que fue desfavorable al apelante.

En el caso concreto, dentro del término legal³⁹ el demandante interpuso⁴⁰ y “sustentó”⁴¹ el recurso de apelación contra el fallo de primera instancia. El Tribunal mediante auto del

³⁸ Con la salvedad hecha por la Corte Constitucional al analizar la exequibilidad del artículo 137 numeral 4 del Código Contencioso Administrativo, conforme a la cual “... cuando el juez administrativo advierta la violación de un derecho fundamental constitucional de aplicación inmediata, deberá proceder a su protección, aun cuando el actor en la demanda no hubiere cumplido con el requisito tantas veces mencionado, y que cuando dicho juez advierte incompatibilidad entre la Constitución y una norma jurídica deberá aplicar el art. 4 de la Constitución”. Sentencia C-197/99, M.P. Antonio Barrera Carbonell.

³⁹ C.C.A. art. 212, mod. Art. 67, L.1395/10. “(...) El término para interponer y sustentar la apelación será de 10 días, contados a partir de la notificación de la sentencia”.

⁴⁰ Cfr. Fl. 135 c.p.

⁴¹ Cfr. fls 136 a 138 c.p.

21 de enero de 2011 lo concedió⁴² y fue admitido por el despacho de conocimiento el 11 de marzo del mismo año⁴³.

De la lectura del memorial que está en el folio 136 del cuaderno principal, se advierte que el apelante manifiesta: "... por el presente escrito sustento el RECURSO DE APELACIÓN que interpuso contra la sentencia del 10 de noviembre del año en curso (se refiere al 2010) (...)"

En este proceso, el Tribunal negó las pretensiones de la demanda, es decir, que la decisión fue desfavorable al demandante, de lo cual se colige que le asiste interés para recurrir la providencia.

Por otra parte, interpuesto el recurso por el actor, presentado memorial adicional en el que dijo sustentarlo y concedido por el Tribunal al encontrar que se dio cumplimiento a lo previsto en el artículo 67 de la Ley 1395 de 2010, el Despacho de conocimiento le dio el trámite propio de la instancia.

Sin embargo, al momento de proferir el fallo y leer con detenimiento el memorial de sustentación del recurso, se advierte que en él la recurrente, afirma que la sentencia se ajusta a la realidad procesal y señala los aspectos definidos por el juzgador de primera instancia, relacionados con la competencia del funcionario para expedir el acto acusado y los hechos que encontró acreditados para entender que, dicho acto, se ajusta a la legalidad. A su vez, expresamente, quien recurre dice que acepta tal decisión, fundamentalmente porque dejó en claro la supuesta nulidad que él invocó respecto de la diligencia de entrega del inmueble y lo relacionado con la tenencia del mismo.

De estas argumentaciones es evidente que el apelante está de acuerdo con el estudio, análisis e interpretación que realizó el Tribunal de los distintos aspectos que él, el interviniente y la demandada pusieron en su conocimiento y de la conclusión a la que llegó que concretó en la parte resolutive al negar las pretensiones de la demanda. Además, expresamente, el actor aceptó la decisión del *a quo*, pues no expuso razón alguna de inconformidad.

⁴² Cfr. Fl. 140 c.p.

⁴³ Fl. 145 c.p.

De otra parte, la manifestación del recurrente al final de su escrito en el sentido de que, como lo pidió en la demanda, se haga efectiva a su favor “dicha orden”, que no es otra que la orden de cobro de una obligación tributaria por parte de la Administración, no es más que otra inconsistencia del recurso, pues en la demanda no pidió hacer efectiva ninguna orden de cobro. Mucho menos una orden de cobro de la Administración por el pago de tributos constituya una orden a favor del demandante.

En consecuencia, como el apelante al “sustentar” el recurso no señaló motivos de inconformidad contra el fallo de primera instancia que permitieran realizar el estudio del asunto decidido y, de manera alguna, desvirtuó las razones esgrimidas por el Tribunal en las que se funda la decisión, pues, por el contrario, la comparte, se concluye que el recurso no tiene vocación de prosperidad, por lo que se confirmará la decisión recurrida.

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:

Confírmase la sentencia apelada.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada 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

Expediente No.	18172	Fecha:	12 de Marzo de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Concejo de Estado	Sala de lo Contencioso Administrativo
		Tribunal	Sección Cuarta
		Otro	
		De:	
Ponente:	Carmen Teresa Ortiz De Rodriguez		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Constituye el pago de los aportes parafiscales requisito necesario para la deducción de salarios?

TESIS

Si, de acuerdo al artículo 108 del Estatuto Tributario, para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar, a hacer aportes al SENA, al ISS y al ICBF, deben estar paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o periodo gravable.

Ubicación Pág(s):	1	16										
TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO												

Interpretativo

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 50 de 1990	Ley 100 de 1993	Ley 9 de 1979	Ley 21 de 1982	Ley 488 de 1998
Decreto 1433 de 1983	Decreto 433 de 1999	Decreto 187 de 1975	Decreto 24 de 1998	Decreto 2331 de 1998
Decreto 195 de 1999	Art. 29, 83 y 338 CP	Art. 84 CCA	Art. 26, 27, 28, 87-1, 107, 108, 117, 125, 125-1, 125-2, 125-3, 145, 146, 643, 647, 654, 683, 711, 730-4, 742, 743, 745, 746, 750, 771-2, 772, 773, 774 y 777 ET	
Art. 123 Decreto 2649 de 1993	Art. 127, 128, 186, 189 y 348 CST	Art. 72, 74, 79 y 80 del Decreto 187 de 1975	Art. 128, 130 y 186 CST	Art. 17 ley 344 de 1996
Art. 75 ET	Art. 10 y 11 ET	Art. 348 CST	Art. 125-4 ET	Art. 206 ET
Art. 709 y 713 ET	Art. 588 y 589 ET	Art. 48 y 50 CC	Resolución 1016 de 1989	Resolución 010012004000001 Julio 7 de 2004

EXTRACTO

Ubicación Pág(s):	1	2	3	4	5	7	8	16	17	18	19	19
29	32	33	37	38	39	40						

Analista: Nelsy Johanna Atuesta Porras

SENTENCIA N. 5 EXPEDIENTE N. 18172

INGRESO – Causación / REALIZACION DEL INGRESO – Sistema de causación / SISTEMA DE CAUSACION – Obligación de declarar el ingreso en el año gravable en que se realiza / EXPENSAS NECESARIAS – Requisitos / RELACION DE CAUSALIDAD – Nexo entre el gasto y la renta obtenida / NECESIDAD – Concepto / PROPORCIONALIDAD – El gasto debe ser razonable

Para determinar el momento de causación del ingreso se deben tener en cuenta las reglas del sistema de “causación” como quiera que éste es el sistema contable al que están obligadas las sociedades comerciales, y que corresponde al sistema contable que lleva la sociedad actora. De lo anterior se deduce que quien lleva contabilidad por el sistema de causación debe declarar el ingreso en el año gravable en que se realiza, es decir, en el momento en que nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya recibido efectivamente. Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. De conformidad con la disposición señalada, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, ii) tengan relación de causalidad con la renta, iii) sean necesarias y iv) sean proporcionadas. Se entiende por relación de causalidad, el nexos que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir que no es posible producir la renta, si no se incurre en el gasto; por su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable, esto es la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 27 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 28 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

SALARIOS – Son deducibles siempre que se demuestre el pago de parafiscales / PAGOS OCASIONALES Y POR MERA LIBERALIDAD – No constituyen salarios / PAGOS POR AUXILIO DE TRANSPORTE – No hace parte de la base para liquidar aportes. No es salario / PAGOS POR AUXILIO DE TRANSPORTE DE EMPLEADOS EN MISION – Es deducible y no debe acreditarse el pago de aportes parafiscales

En este punto, es pertinente referirse al artículo 108 del Estatuto Tributario que dispone que los salarios son deducibles siempre que se demuestre el pago de los aportes parafiscales; es decir, se impone al contribuyente la obligación del pago de los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F., como requisito para su deducibilidad, para lo

cual deberá demostrar que está a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable. Así mismo, el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, establece que no constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco hacen parte del salario las prestaciones sociales por beneficios o auxilios habituales u ocasionales, acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes lo hayan dispuesto expresamente, sean en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad. El artículo 17 de la Ley 344 de 1996 precisa que por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, se entiende que los pagos respecto de los cuales, empleadores y trabajadores acordaron que no constituyen salario, y los pagos por auxilio de transporte, no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al SENA, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993. En consecuencia, los pagos que se hagan por este concepto no forman parte de la base para calcular los aportes parafiscales y para su deducción no es necesario acreditar el pago de tales aportes; por esta razón, se aceptará la deducción que por este concepto rechazó la Administración Tributaria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 128 / LEY 344 DE 1996 – ARTICULO 17

EMPRESA DE SERVICIOS TEMPORALES – Respecto de los trabajadores en misión tiene el carácter de empleadora / TRABAJADORES EN MISION – Se les aplica el Código Sustantivo del Trabajo / VIATICOS PERMANENTES – Sólo constituye salario la parte de suministrada a manutención y alojamiento / VIATICOS ACCIDENTALES – No constituye salario / VIATICO – Concepto. Implica una relación laboral / PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES – No procede la deducción por viáticos pues ésta no es una relación laboral / GASTOS DEPORTIVOS Y RECREACION – No son deducibles porque no tienen relación con la actividad productora de renta

La empresa de servicios temporales tiene el carácter de empleadora, respecto de sus trabajadores de planta y en misión. Concretamente, para los trabajadores en misión, la Ley 50 de 1990 consagra el derecho al salario, vacaciones, prima de servicios proporcional al tiempo laborado, salud ocupacional acorde con los artículos 76, 78 y 79; adicionalmente remite a las disposiciones del artículo 75 de la Ley 50 de 1990. Es decir, a este tipo de trabajadores se les aplica el Código Sustantivo de Trabajo. Concluye la Sala que los viáticos permanentes constituyen salario en la parte dedicada a suministrar al trabajador manutención y alojamiento, mas no en lo que sólo tenga por finalidad proporcionar los medios de transporte o los gastos de representación. En cuanto a los viáticos accidentales,

señala que en ningún caso constituirán salario. Viáticos, según el Diccionario de la Real Academia, es la prevención, en especie o dinero, de lo necesario para el sustento del que hace un viaje; en consecuencia, el concepto cubre los gastos en que incurre el trabajador por el cumplimiento de sus funciones o de las actividades relacionadas con su trabajo, fuera de su sede habitual. Explica la demandante que los pagos fueron realizados a personas no vinculadas laboralmente a la empresa y que no figuraban en la nómina de sus empleados; por lo tanto, considera la Sala que si los viáticos se predicen frente a relaciones laborales y de acuerdo con la explicación de la actora, tales personas no tienen ese vínculo de subordinación y dependencia con ella, los pagos hechos como viáticos, no son deducibles. Cuando se trata de la prestación de servicios independientes en los que no existe relación laboral, el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien puede corresponder al concepto de [honorarios](#), [comisiones](#) o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado y si requiere desplazarse a diversos lugares, estos gastos de transporte corren por su cuenta y no pueden calificarse como viáticos, los que, como se vio, aluden a una relación laboral. En ese contexto, el pago no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, causalidad, necesidad y proporcionalidad, por cuanto, no beneficia la actividad productora de renta de Sistempora S.A. Conforme con el criterio expuesto al analizar los requisitos que impone el artículo 107 del Estatuto Tributario para la procedencia de las deducciones, los pagos indirectos a que alude la actora no resultan indispensables para obtener la renta en la relación causa – efecto. Para la Sala, si bien contribuyen estos gastos a mejorar el ambiente laboral y a incentivar a los trabajadores para un mejor desarrollo de su función, no son pagos que incidan directamente en la actividad que desarrolla la empresa.

FUENTE FORMAL: LEY 50 DE 1990 – ARTICULO 75 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

DEDUCCION DE INTERESES – Procede cuando tiene relación de causalidad / **GASTOS FINANCIEROS –** Procede su deducibilidad siempre que tengan relación de causalidad / **PAGOS POR SOBREGIROS –** No es deducible por no probarse la relación de causalidad / **DEDUCCION DE SALARIOS –** Para que proceda es requisito que se aporten los paz y salvos por parafiscales / **DESCANSOS REMUNERADOS –** Procede la deducción siempre que el empleador este a paz y salvo por pago de aportes parafiscales / **COMPENSACION DE VACACIONES -** Para que los pagos por este concepto procedan el empleador debe estar a paz y salvo por parafiscales. Forma parte de la base para liquidar aportes parafiscales

Para resolver, la Sala precisa que, según el inciso 2° del artículo 11 del Estatuto Tributario, los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998. De las normas transcritas se establece que para la deducibilidad de los gastos financieros, incluidos los intereses, debe cumplirse con el requisito de causalidad con la actividad productora de renta. La Administración Tributaria determinó que los gastos de financiación no cumplían con el requisito de causalidad por corresponder a pagos por sobregiros bancarios sin justificación y a intereses por préstamos de Cofincafe a familiares y amigos del gerente y subgerente de la empresa. Si bien la disposición en comento se refiere al pago de los aportes

parafiscales, como requisito para la aceptación de la deducción por salarios, en el inciso segundo la adiciona para explicar que la deducción por descansos remunerados procede siempre y cuando el empleador esté a paz y salvo con el pago de los aportes parafiscales. En ese contexto, la Sala considera que el tratamiento fiscal que da la norma para el descanso remunerado se le debe dar también a la compensación monetaria por vacaciones ya que lo que se busca con esa figura es garantizar el derecho fundamental al descanso y, como lo dispone el artículo 108 citado, para que los pagos por este concepto puedan deducirse se requiere realizar el pago de los aportes parafiscales.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 11 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108

GASTOS MEDICOS POR EXAMENES MEDICOS DE INGRESO Y RETIRO DE LOS TRABAJADORES – Es deducible por ser obligatorias para el empleador / DEDUCCION POR DONACION – Requisitos para que procesa / CONTRIBUCION POR ASEO – Registro contable / DEDUCCION POR DEUDAS DE DUDOSO O DIFICIL COBRO - Requisitos para que proceda. Improcedencia por ausencia probatoria / GASTOS DE FINANCIACION – Requisitos de deducibilidad / GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS – Antecedente legislativo. No es deducible del impuesto sobre la renta

En materia de salud ocupacional y para efecto de establecer el estado de salud de los trabajadores al iniciar una labor, desempeñar un cargo o función determinada, es necesario en el desarrollo de la gestión para identificación y control del riesgo, practicar los exámenes médicos ocupacionales de ingreso, periódicos y de retiro, los cuales son a cargo y por cuenta del empleador, conforme al artículo 348 del Código Sustantivo de Trabajo, el literal b) del artículo 30 del Decreto 614 de 1984 y el numeral 1 del artículo 10 de la Resolución 1016 de 1989. De lo anterior se colige que los empleadores deben asumir los costos de los exámenes médicos de ingreso y retiro de sus trabajadores, con el fin de garantizar la seguridad y salud de los mismos y adoptar las medidas de higiene y seguridad indispensables para la protección de la vida, la salud y la moralidad de los trabajadores a su servicio. De acuerdo con lo expuesto tales pagos tienen carácter obligatorio para todos los empleadores y, por lo tanto, es procedente su deducibilidad. Por su parte, el artículo 125-4 del mismo Estatuto, precisa que para el reconocimiento de la deducción se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en la que conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores. Así las cosas, la deducción por donaciones procede para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos por el artículo 125 y 125-4 del Estatuto Tributario. Por su parte, el artículo 125-4 del mismo Estatuto, precisa que para el reconocimiento de la deducción se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en la que conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores. para la procedencia de la deducción por cartera incobrable

se debe demostrar la realidad de la deuda, se debe justificar su descargo y se debe demostrar que la deuda se ha originado en operaciones productoras de renta. Sin embargo, la demandante no demostró ni aportó pruebas para desvirtuar el rechazo de esta deducción; no hay documento que evidencie la existencia de una deuda con más de un año de exigibilidad, con la sociedad Artefacta S.A., de quien dice la actora es la deudora, ni se prueba que la cartera se originó en operaciones productoras de renta. Existe, entonces, disposición expresa que estableció que los gastos de financiación, distintos de la contribución establecida en los Decretos de emergencia económica de 1998, son deducibles. Visto el anterior recuento normativo sobre el gravamen a los movimientos financieros y teniendo de presente que se analiza lo relacionado con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, la Sala observa que las normas aplicables para esa vigencia disponían que la deducibilidad de los impuestos pagados estaba atada a que tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta y que se tratara de gastos distintos de la contribución establecida en los decretos legislativos de la emergencia económica de 1998, es decir, el Gravamen a los Movimientos Financieros o impuesto del 2x1000.

FUENTE FORMAL: CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTICULO 348 / DECRETO 614 DE 1984 – ARTICULO 30 / RESOLUCION 1016 DE 1989 - NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 10 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 125 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 125-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 145 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 146

CORRECCION DE LAS DECLARACIONES – Oportunidad / SANCION POR LIBROS DE CONTABILIDAD – Procedencia

De acuerdo con el contenido de los artículos transcritos, debe el contribuyente, si observa que no incluyó en la declaración tributaria una suma retenida, corregirla, por uno de los dos procedimientos antes anotados, para incluir la retención que considera no fue solicitada; no es en la etapa de determinación y discusión o en la jurisdicción, que se solicita la inclusión de valores dejados de declarar; lo anterior, por la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias. De acuerdo con el artículo 654 del Estatuto Tributario, dentro de los hechos irregulares que dan lugar a la aplicación de la sanción por libros de contabilidad, el literal e) determina como sancionable, el hecho de no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 588 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 589 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 654

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: 63001-23-31-000-2004-00908-01(18172)

Actor: SISTEMPORA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 19 de noviembre de 2009 del Tribunal Administrativo del Quindío⁴⁴, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que dispuso:

***“Primero:** Declarar la nulidad parcial, en cuanto a la sanción por inexactitud prevista en la Liquidación Oficial de Revisión #010642003000013 de junio 13 de 2003 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, y los ordenamientos primero y segundo de la Resolución #010012004000001 de Julio 7 de 2004 proferida por la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, por medio de la cual se modificó el acto administrativo liquidatorio del tributo, por las consideraciones expuestas en esta providencia.*

***Segundo:** A título de restablecimiento del derecho, se ordena descontar de los valores relacionados en los renglones 80 y 81 de lo que corresponde al formato de liquidación privada del impuesto sobre la renta del año*

⁴⁴ Folios 447 a 487 del cuaderno principal

gravable 2000 y equivalentes a la suma de \$481.088.000, tal como aparecen discriminados en el anexo explicativo de la resolución #010012004000001 de Julio 7 de 2001 (sic) (fl. 92 del anexo – fl. 148 del C. ppal).

Tercero: *Negar las demás pretensiones de la demanda, según las consideraciones expuestas en esta providencia.*

(...)"

ANTECEDENTES

La sociedad Sistempora S.A. presentó el 9 de abril de 2001, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, en la que liquidó un saldo a favor de \$217.308.000, corregida el 27 de septiembre de 2001.

El 22 de mayo de 2001, la demandante solicita a la Administración de Impuestos y Aduanas de Armenia la devolución de la suma de \$217.308.000⁴⁵, la cual fue aprobada mediante Resolución 24 del 1° de junio de 2001.

El 26 de julio de 2001, la División de Fiscalización profiere el Auto de: Apertura No. 0106320010000753 por el programa *Post devoluciones PD*⁴⁶ y el 18 de septiembre de 2001, profiere los Autos de Inspección Contable No. 010632001000033 y de Inspección Tributaria No. 01063200100022⁴⁷.

El 19 de septiembre de 2001, envía a la sociedad el Requerimiento Ordinario No. 900007, en el que le solicita información relacionada con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000⁴⁸, concediéndole quince (15) días para la respuesta; el 26 de septiembre la sociedad solicita ampliación del plazo hasta el 16 de octubre de 2001⁴⁹, ampliación que fue concedida. La sociedad contestó el requerimiento ordinario de información dentro de la oportunidad otorgada⁵⁰.

Mediante Auto No. 143 del 8 de febrero de 2002 se comisiona a ciertos funcionarios de la División de Fiscalización para practicar las inspecciones tributaria y contable ordenadas a la sociedad.

Del análisis de la respuesta al requerimiento ordinario, de las actas de las inspecciones tributaria y contable y de los cruces de información con los clientes de la sociedad, la Administración encontró diferencias en los valores declarados, razón por la cual, profiere el Requerimiento Especial No. 01063200200028 del 28 de octubre de 2002, en el que

⁴⁵ Folio 1 del Tomo 1

⁴⁶ Folio 342 del Tomo 2

⁴⁷ Folios 439 a 440 del Tomo 2

⁴⁸ Folios 434 a 438 del Tomo 2

⁴⁹ Folio 441 del Tomo 2

⁵⁰ Folios 816 a 1067 del Tomo 3

propone la adición de ingresos, el rechazo de costos y deducciones y la imposición de sanción por libros de contabilidad y por inexactitud.

El 29 de enero de 2003, la representante legal de la sociedad responde el requerimiento especial manifestando su desacuerdo con la modificación propuesta⁵¹ y, el 13 de junio de 2003, el Jefe de la División de Liquidación profiere la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 mediante la cual modifica la declaración privada en la forma propuesta en el requerimiento especial y señala como saldo a pagar la suma de \$707.403.000.

El 19 de agosto de 2003, la sociedad demandante interpone recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 010012004000001 del 7 de julio de 2004, acogiendo parcialmente los argumentos del recurso y fijando el saldo a pagar en la suma de \$621.723.000⁵².

LA DEMANDA

La entidad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁵³:

1. *“La nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 de junio 13 de 2003 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, por medio de la cual se fijó oficialmente el impuesto de renta a cargo de la sociedad SISTEMPORA S.A. (antes Sistemas Temporales de Occidente Ltda), identificada con el NIT. 800.024.324-7, por el año gravable 2000, así como la nulidad de la Resolución # 010012004000001 de Julio 7 de 2004 emanada del Despacho de la Administradora de Impuestos Nacionales de Armenia, por medio de la cual se modificó el acto administrativo liquidatorio del tributo, antes mencionado.*
2. *Que como consecuencia de dicha nulidad y para restablecer a la demandante SISTEMPORA S.A. (antes Sistemas Temporales de Occidente Ltda.) en su derecho, se declare que mi patrocinada no está obligada a pagar suma alguna derivada de la operación administrativa demanda(sic) y consecuentemente se confirme su liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable de 2000.*
3. (...)”

⁵¹ Folios 1647 a 1735 del Tomo 5

⁵² Folios 54 a 152 del cuaderno principal 1

⁵³ Folios 153 a 220 del cuaderno principal 1

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 26, 27, 28, 87-1, 107, 108, 117, 125, 125-1, 125-2, 125-3, 145, 146, 643, 647, 654, 683, 711, 730-4, 742, 743, 745, 746, 750, 771-2, 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 30 del Decreto 614 de 1984.
- Artículo 123 del Decreto 2649 de 1993.
- Artículo 17 de la Ley 21 de 1982.
- Artículos 127, 128, 186, 189 y 348 del Código Sustantivo del Trabajo.
- Decreto 1433 de 1983.
- Artículos 71, 74, 75 y 76 de la Ley 50 de 1990.
- Ley 9 de 1979.
- Artículo 38 de la Ley 488 de 1998,
- Artículo 30 del Decreto 433 de 1999.
- Artículos 72, 74, 79 y 80 del Decreto 187 de 1975.

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

1. Adición de ingresos por \$79.439.463.

Señaló que en la respuesta al requerimiento ordinario, en el punto No. 8 presentó la relación de ingresos por concepto de servicios por valor de \$11.498.012.000, según certificados de retención en la fuente; lo que indica que las diferencias obedecen a que se tomó el certificado expedido por el agente retenedor y no la contabilidad de la sociedad.

Que con el fin de aclarar las dudas, el 18 de octubre de 2002, la sociedad remitió a la División de Fiscalización un oficio relacionando los ingresos contabilizados en el año 2000, el cual no fue tenido en cuenta por el funcionario investigador.

Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y con el memorial del recurso de reconsideración, relacionó los ingresos registrados y contabilizados en el año gravable 2000 por valor de \$11.498.012.215, correspondiente al renglón 21 de la declaración tributaria, relación certificada por la revisora fiscal, por lo que constituye prueba contable.

Manifestó la sociedad demandante que la suma adicionada por ingresos está compuesta por:

- Seguro de vida Colpatria \$63.950.186

Advirtió que por los servicios prestados a Seguros de Vida Colpatria A.R.P. la sociedad contabilizó ingresos por la suma de \$231.382.274, mientras que el valor, según el certificado de retención en la fuente expedido es de \$185.896.650; que Colpatria certificó a la DIAN la suma de \$249.846.836, suma que no es real, como se demuestra con el certificado del revisor fiscal y que la administración adicionó como ingresos la diferencia entre los dos últimos valores por \$63.950.186.

Precisó que la diferencia de \$18.679.012 corresponde al servicio de suministro de personal temporal a Colpatria durante el año gravable 1999 contabilizado y cancelado por ésta en el año 2000.

Que el servicio, según la factura No. 41589, fue prestado en el mes de diciembre de 1999 y contabilizado en el mismo año gravable, razón por la cual, dicha partida no puede ser tenida en cuenta en el año 2000; como se hizo constar en el certificado de revisor fiscal sobre la contabilización de dicha factura que se aportó en la vía gubernativa.

Dijo que la Administración Tributaria, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, aduce que la factura en cita fue expedida en enero de 2000, por lo que no puede afectar el movimiento contable del año 1999. Con esa aseveración la Administración tendría un enriquecimiento sin justa causa ya que sobre esa suma se tributó en el año 1999.

Indicó que la carga de la prueba le corresponde al que expide la factura y contabiliza el ingreso, pero que se invierte y quien causa y contabiliza el costo debe probar si las facturas emitidas por la demandante fueron contabilizadas en el respectivo período o en otro diferente y demostrar en qué vigencia fiscal se recibió el servicio y se causó el derecho a exigir el cobro, como lo establece el artículo 28 del Estatuto Tributario.

- Caucatel S.A. E.S.P. \$15.489.277

Afirmó que los valores contabilizados por los servicios prestados a Caucatel S.A. E.S.P. durante el año gravable 2000, fueron los siguientes:



Factura No. 41639 del 31 de enero de 2000	\$20.531.528
Factura No. 41678 del 5 de marzo de 2000	\$ 3.551.273
Factura No. 41847 del 7 de abril de 2000	\$ 1.736.829
Total facturado	\$25.819.630

Señaló que el cliente, inexplicablemente, certificó a la DIAN la suma de \$41.308.907, lo que genera una diferencia de \$15.498.277; como en el caso anterior, precisó que la diferencia corresponde a la prestación del servicio de suministro de personal temporal en el mes de diciembre de 1999, que afecta esa vigencia fiscal y no la del año 2000, tal como se desprende del certificado de revisor fiscal sobre la contabilización de la Factura No. 41611, por el valor de la diferencia.

Reiteró que la Administración, al pretender gravar en dos vigencias fiscales los ingresos por una misma factura, se enriquece sin justa causa.

2. Rechazo de costos y deducciones.

- Otros costos, servicio temporal por valor de \$18.777.935

Manifestó que el rechazo de esta partida obedece a que la Administración considera que no fue debidamente soportada en la contabilidad; así mismo, afirma que en los actos demandados se cambia el concepto del rechazo pues, en el requerimiento especial, la glosa se fundamentó en la ausencia de la necesidad y proporcionalidad del costo con el ingreso.

Afirmó que la partida rechazada corresponde a pagos de auxilio de transporte de empleados en misión de mercadeo, que se desplazaron a otras ciudades, pagos que fueron hechos por nóminas quincenales o mensuales y cobrados a través de facturas cambiarias de compraventa a cada cliente; que, en consecuencia, cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad con la renta.

Finalizó el cargo transcribiendo apartes de la sentencia del 16 de junio de 1998, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferida dentro del Expediente 8905 en la que la Corporación precisó que para que la certificación del contador público sea eficaz debe indicar en primer lugar que los libros de contabilidad se llevan en debida forma y que se encuentran registrados en la Cámara de Comercio y señalar en forma detallada las cuentas, los asuntos y registros en los libros y los comprobantes que los respaldan.

- Rechazo de auxilio de transporte (viáticos) por \$1.944.000.

Reiteró que también para sustentar este rechazo, la Administración Tributaria exige un nuevo requisito: demostrar soportes contables de la operación. Mientras que en el requerimiento especial, se precisó que el rechazo obedecía al incumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Manifestó que el Comité Departamental de Cafeteros de Risaralda contrató los servicios de Libardo Ocampo Herrera y Gloria María Pérez Martínez, por los que la demandante cobró y facturó la suma de \$1.100.000 más el 11% por la administración del servicio; que, igualmente, Almacafé S.A. Agencia Buga, contrató los servicios de los contratistas Ricardo Bonilla y María Agueda Castro, servicio que fue facturado, más el concepto de la administración del 3.5%.

Indicó que el servicio cumplió con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad y que los ingresos fueron debidamente contabilizados en las Facturas de Venta No. 37139, 50098, 49656 y 49504.

Que los anteriores pagos no requerían que las personas contratadas para prestar el servicio tuvieran relación laboral con la demandante, por lo que no figuran en la nómina.

- Salarios sin pago de aportes a empleados temporales por valor de \$648.107.289.

Agregó que según el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, se entiende por nómina mensual de salarios, para efectos de la liquidación de los aportes al régimen del subsidio familiar, SENA, ESAP, Escuelas Industriales e Institutos Técnicos, la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario y, además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales.

Expresó que en el caso concreto, los trabajadores en misión no tuvieron derecho al disfrute de vacaciones porque ninguno laboró más de un (1) año, por lo que lo procedente era pagar una compensación monetaria por vacaciones, en los términos del artículo 76 de la Ley 50 de 1990.

Que la compensación monetaria por vacaciones no es factor salarial y, por tanto, sobre ella no se realizan aportes parafiscales (*Sentencias de la Corte Suprema de Justicia del 31 de marzo de 1955 y del 29 de octubre de 1973*); que su naturaleza es de indemnización y no de salario.

Que lo que obliga a pagar los aportes parafiscales, según el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, es el disfrute de las vacaciones y la base conformada por los factores que legalmente constituyen salario.

Que, por lo tanto, no procede el rechazo de la suma de \$648.107.289 y que, en las investigaciones adelantadas por la División de Fiscalización por los años gravables 1997 y 1998, se aceptaron las deducciones y costos referentes a salarios y aportes parafiscales, sin incluir como base para la liquidación las vacaciones, las cuales, como en el año investigado, fueron compensadas a los trabajadores; que una deducción o un costo no pueden ser aceptados en unos años y rechazados en otro.

Señaló que durante el año 2000, la empresa usó el beneficio consagrado en los Decretos 258 y 350 de 1999, en el sentido de disminuir en un (1) punto los aportes parafiscales al SENA, lo que debe ser tenido en cuenta para los respectivos cálculos.

Por otro lado, afirmó no estar de acuerdo con la Sentencia del 12 de noviembre de 2003, expediente 13348, proferida por esta Corporación, citada en el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración, por cuanto consideró que el artículo 108 del Estatuto Tributario, inciso segundo, dispone que debe pagarse aporte parafiscal por los pagos correspondiente a descansos remunerados, de los cuales no gozaron los trabajadores en misión, sin que pueda hacerse extensiva esta interpretación del artículo 17 de la Ley 21 de 1982, que ordena el pago de los mencionados aportes cuando se realicen pagos por descansos remunerados.

- Gastos médicos por valor de \$2.041.150

Aseguró que la sociedad pagó a diferentes profesionales de la salud por los exámenes médicos de ingreso y retiro de los trabajadores, así como a médicos urólogos por la realización de exámenes preventivos de salud ocupacional, para detectar el cáncer en los hombres.

Dijo que estos pagos son obligatorios de acuerdo con los artículos 348, literal b) del Código Sustantivo de Trabajo, 30 del Decreto 614 de 1984, y 10 numeral 1° de la Resolución 1016 de 1989, entre otros.

Anotó que tales pagos deben tomarse como pagos indirectos realizados al trabajador y, por tanto, deducibles, tal como lo señala el Concepto No. 36076 del 20 de mayo de 1998 de la DIAN.

- Gastos deportivos y recreación por \$1.633.690.

Aseguró que los pagos por deporte y recreación tienen relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad ya que corresponden a capacitación de los empleados a través del Departamento de Selección de Personal; al manejo integral de las empresas promotoras de salud a los trabajadores y a la inducción sobre el manejo de las pensiones y los reportes de accidentes de trabajo.

Que estos gastos corresponden a actividades de salud ocupacional, de obligatorio cumplimiento, reguladas por el Decreto 614 de 1984, la Ley 9 de 1979 y el Código Sustantivo de Trabajo y que, al igual que el anterior, deben aceptarse como pagos indirectos realizados al trabajador y, por tanto, deducibles.

- Gastos de financiación por valor de \$48.283.188.

Señaló que según los artículos 38 de la Ley 488 de 1998 y 30 del Decreto 433 de 1999, se permite la deducibilidad de los intereses corrientes y moratorios, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta. Este requisito no fue esgrimido en el requerimiento especial sino únicamente el relativo a la necesidad, razón suficiente para solicitar que esta partida se acepte sin objeción.

Advirtió que una vez se contratan los trabajadores, la empresa debe pagarles los salarios, horas extras, dominicales y festivos en forma inmediata, así como realizar el pago de los aportes parafiscales en los diez (10) primeros días de cada mes o cuando se vencen los plazos, pero que los clientes no pagan los servicios por anticipado y hay necesidad de darles financiación hasta por 45 días; que en numerosas ocasiones, la cartera de muchos de ellos sobrepasa el plazo pactado; por lo que continuamente es necesario recurrir a créditos para el cumplimiento de las obligaciones laborales.

Que, en el año gravable 2000, tuvo que solicitar préstamos a entidades bancarias y de ellos se generaron gastos financieros por valor de \$48.283.188, los que son necesarios y proporcionados con la renta y guardan relación de causalidad con los ingresos y son deducibles, de conformidad con lo señalado en el artículo 117 del Estatuto Tributario.

En cuanto a los intereses causados a nombre de personas naturales, afirmó que no exceden la tabla más alta autorizada por la Superintendencia Financiera y que no es cierto que se hayan

pagado intereses por préstamos a familiares y amigos del gerente y del subgerente de la empresa; que se tienen deudas con algunos familiares, a 31 de diciembre de 2000, pero que ellos no cobran intereses.

Señaló que la empresa no pagó intereses por préstamo de Cofincafe al subgerente quien, como miembro de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Cafetera solicitó un préstamo para Sistempora por la suma de \$30.000.000, para cubrir obligaciones societarias y que, mediante el recibo de caja No. 10111 del 9 de marzo de 2000, se pagaron intereses por valor de \$2.037.793.

Resaltó que en la investigación tributaria adelantada por los años gravables 1997 y 1998 los gastos financieros fueron aceptados.

- Administración, mantenimiento y reparaciones locativas por valor de \$1.863.918.

Precisó que las oficinas que ocupa cualquier empresa requieren de mantenimiento, bien sean propias o arrendadas; que los pagos hechos corresponden a los gastos por concepto de administración de propiedad horizontal del lugar donde la empresa utilizó oficinas durante el año 2000 en el Edificio Gloria ubicado en la ciudad de Pereira y el Edificio Plaza Centro, ubicado en la ciudad de Manizales.

- Contribución por aseo en cuantía de \$680.000.

Afirmó que la suma de \$680.000 corresponde a los pagos realizados a la Asociación Voluntaria por la Tercera Edad NIT. 800.197.719 como retribución por el servicio de aseo prestado durante tres (3) días a la semana a las instalaciones ubicadas en la Calle 23 No. 12-59 Of. 302, de la ciudad de Armenia.

La asociación es una entidad sin ánimo de lucro que cumple una función social, y es por eso que se les entrega mensualmente una suma por el servicio de aseo, que no cumple con las características de una donación, y por la que ellos, a su vez, expiden el correspondiente recibo.

- Compra de llantas por valor de \$285.779.

Indicó que el gerente de la empresa se desplaza a otras ciudades en el vehículo de su propiedad, a revisar cuestiones administrativas; la empresa no le canceló el arrendamiento del vehículo razón por la que le pagó un juego de llantas por la suma de \$286.000 como contraprestación.

Solicitó que este pago se tenga como un pago indirecto, deducible, por tener relación de causalidad, atendiendo lo dispuesto por la DIAN en el Concepto No. 36076 del 20 de mayo de 1998, antes citado.

- Alojamiento y manutención por valor de \$709.390.

Precisó que cuando el gerente y el subgerente se desplazan a otras ciudades con el fin de realizar auditorías, capacitaciones, contratos con clientes y revisiones administrativas, lo normal es que se hospeden en un hotel de la ciudad que visitan; que en consecuencia, son gastos necesarios, proporcionados y con relación de causalidad con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Advirtió que es inconcebible que se rechace una suma tan pequeña cuando los ingresos totales facturados por la sociedad fueron de \$11.511.811.000.

- Rechazo deducción cartera incobrable por \$18.892.534.

Indicó que las razones para que la empresa considerara la deuda como manifiestamente perdida o sin valor no fueron otras que la imposibilidad de ubicar bienes de la deudora que pudieran ser embargados; que a la fecha no ha podido recuperarse la cartera.

Que al tener más de un año de vencido el crédito que la empresa Artefacta S.A. tenía con la demandante, y cumplirse los demás requisitos de ley, se solicitó la deducción; que se hizo la provisión del 33% del valor nominal de cada deuda, conforme con el artículo 74 del Decreto 187 de 1975 y el Concepto de la DIAN No. 01200 del 16 de enero de 1990, ya que la deuda era por \$56.683.271 y la provisión para el año gravable 2000, se hizo por la suma de \$18.892.534.

- Rechazo comisiones bancarias 2x1000 por \$23.828.000, según la DIAN incluidas en el rubro otras deducciones.

Afirmó que el revisor fiscal certificó que no se realizó deducción por concepto del gravamen a los movimientos financieros; que la partida por tal gravamen en el año 2000 ascendió a \$23.323.349 y se adicionó a las utilidades para efecto de liquidar el impuesto sobre la renta.

Manifestó que esa suma no se incluyó en el renglón 41 “intereses y demás gastos financieros” ni en el renglón 45 “otras deducciones”, como se explicó en la respuesta al requerimiento ordinario No. 900007 del 19 de septiembre de 2001, en la que se discriminó por concepto el total llevado a cada uno de esos renglones, lo que vuelve a presentar en esta ocasión.

Transcribió el movimiento contable de la cuenta gastos operacionales, para afirmar que no se incluyeron valores correspondientes al 2x1000; que ese gravamen no es deducible conforme lo establece el artículo 1° de la Ley 633 de 2000.

- Pasajes terrestres por valor de \$4.144.950.

Los pasajes terrestres pagados al gerente y subgerente corresponden a desplazamientos permanentes para verificar el cumplimiento de las agencias de Pereira, Buga, Cali, Manizales e Ibagué.

Que fue necesario el desplazamiento a las ciudades de Popayán, Bogotá, Buenaventura e Ibagué por cuanto se debía afiliar a los empleados al sistema de seguridad social, realizar el pago de nómina, EPS, fondos de pensiones y A.R.P. y suplir las incapacidades de los empleados por motivos de salud y/o accidentes de trabajo.

No es un sobre costo para la empresa es un gasto debidamente causado, necesario, con relación de causalidad y que guarda proporcionalidad con la renta.

- Taxis, buses, restaurantes y parqueaderos por la suma de \$5.978.762.

En cuanto a los taxis y buses, precisó que estos son gastos que se cancelan a los empleados y, en especial, a los de servicios generales y mensajeros para el desarrollo de las actividades propias de la empresa.

Los gastos por restaurante son necesarios por que cuando un empleado se desplaza a otra ciudad debe alimentarse; frente al parqueadero dijo que era necesario por motivo de seguridad de los vehículos de la empresa o de los empleados de la misma.

- Gastos varios por valor de \$3.348.415.

Indicó que esta partida corresponde a gastos de representación, normales en cualquier actividad industrial, comercial y de servicios.

Enumeró los gastos así:

Celebración día de la secretaria.

Bonificación por valor de \$10.000

Muerte de un trabajador: acompañamiento espiritual y material a la familia.

Primera comunión para hijos de los empleados.

Paseo de fin de año.

Regalos a gerentes y jefes de personal de otras empresas.

- Rechazo de certificados de retención en la fuente por valor de \$56.877.

Frente a este rechazo aceptó que, por error, se incorporaron valores en la relación de las retenciones en la fuente por el año gravable 2000; que fue una equivocación de buena fe.

Por otro lado, solicitó que le fuera aceptada la retención en la fuente por valor de \$67.478 del Banco Davivienda que no había reportado en la declaración de renta del año 2000.

3. Sanción por inexactitud.

Advirtió que en el caso concreto no hubo omisión de ingresos; que los rechazos se fundamentaron en la supuesta falta de cumplimiento de los principios de causalidad, necesidad y proporcionalidad, lo que genera diferencias de criterio entre el Estado y el contribuyente.

Sostuvo que la declaración tributaria está amparada por la presunción de veracidad; que no existe inexactitud en la información, y concluyó que la adición de ingresos y los rechazos de costos y deducciones no son causas justificativas para imponer sanción por inexactitud, porque se produjeron por errores en cruces de información y diferencias de criterio.

Transcribió apartes de las sentencias citadas en la resolución que agotó la vía gubernativa.

4. Sanción por libros de contabilidad.

Afirmó que los libros y documentos contables de la sociedad le permitieron a la DIAN adelantar la investigación fiscal; que la sanción contemplada en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario es de aplicación restrictiva y tiene que estar fundamentada.

Para controvertir la sanción, transcribe apartes del Concepto de la DIAN No. 45078 del 11 de mayo de 1999 y de las Sentencias del 7 de mayo de 1999, expediente 9286 y del 12 de septiembre de 1997, expediente 8476, ambas del Consejo de Estado.

Resaltó que en el proceso de determinación y de imposición de sanción, la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria debe enmarcarse dentro del principio de justicia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la demanda⁵⁴.

Sobre la adición de ingresos por valor de \$79.439.463 manifestó:

Que la Factura No. 41589 por valor de \$18.464.562 fue expedida en el mes de enero de 2000, por lo cual corresponde a esa vigencia fiscal y no al año gravable 1999, como se observa en el libro auxiliar; frente a la Factura No. 41611, dice que en ésta se puede observar que fue expedida el 1° de enero de 2000 por valor de \$15.498.277.

Explicó que en ningún momento la DIAN ha tratado de lucrarse perjudicando el capital de la sociedad, que las facturas se expidieron en el año gravable 2000 y no se declaró, en esa vigencia fiscal, el ingreso obtenido por el servicio prestado.

⁵⁴ Folios 236 a 319 del cuaderno principal 1

En cuanto a la falta de aplicación del artículo 28 del Estatuto Tributario, indicó que la norma no consagra la posibilidad de expedir una factura en un año diferente al de la prestación del servicio, por cuanto ésta debe coincidir con el momento de la percepción del ingreso.

Afirmó que si bien es cierto que en desarrollo de la investigación surgieron inconsistencias entre la información suministrada por Caucatel y Seguros de Vida Colpatria y la información suministrada por la demandante, estas se verificaron en desarrollo de la investigación sobre la cual se modificó la declaración privada, por lo tanto, no puede señalar el actor que la modificación se realizó sin fundamento legal.

Frente a la carga de la prueba, aclaró que no le corresponde a los terceros informantes demostrar que el contribuyente recibió los dineros adicionales en su declaración, sino que es al contribuyente investigado a quien le concierne probar o desvirtuar la prueba testimonial.

Dijo, en relación con la certificación del revisor fiscal, que el artículo 777 del Estatuto Tributario establece que las certificaciones de contador público y revisor fiscal son pruebas contables; que cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas como estas, será suficiente la certificación de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la entidad de hacer las comprobaciones pertinentes.

Que la Administración Tributaria comprobó la información y de ella estableció la existencia de ingresos superiores a los declarados; por tal razón, no se tuvo en cuenta el certificado del contador ya que en él se manifestaron menos ingresos de los obtenidos por la actora.

2. Rechazo de costos y deducciones.

Transcribió los argumentos expuestos por la demandante para cada uno de los puntos que lo conforman y los fundamentos de derecho. Se opuso, así:

- Otros costos servicio temporal por valor de \$18.777.935

Indicó que en la liquidación oficial de revisión no se cambiaron los argumentos planteados en el requerimiento especial; se dio alcance al artículo 108 del Estatuto Tributario que exige que para la deducción de salarios es necesario el pago de los aportes parafiscales.

Afirmó que el rechazo del auxilio de transporte obedece a que la demandante no aportó los soportes para demostrar que había realizado los aportes parafiscales que se deben pagar sobre el total del salario y que se demuestran con los recibos emitidos por las entidades beneficiarias del pago; que tampoco cumplen los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues éste es factor constitutivo de salario.

- Rechazo de auxilio de transporte (viáticos) por \$1.944.000.

Precisó que no procedía esta deducción por cuanto no existía vínculo laboral, legal y reglamentario entre las terceras personas beneficiarias del auxilio y la demandante, no hay documento que lo respalde; que, en consecuencia, no existe relación de causalidad, necesidad ni proporcionalidad con la actividad productora de renta; no es una costumbre mercantil.

Señaló que la demandante relaciona ciertos comprobantes de egreso que demuestran claramente que no existió el vínculo laboral, ya que las personas que menciona como clientes son los directamente responsables del pago por ser los patronos.

- Salarios sin pago de aportes a empleados temporales por valor de \$648.107.289.

Advirtió que aunque la compensación monetaria por vacaciones no hace parte del salario, sobre este pago se deben realizar los aportes parafiscales, según lo dispuesto en el artículo 206 del Estatuto Tributario. La norma no condicionó el gravamen sólo a los pagos que constituyan salarios, basta que tenga su origen en una relación laboral, legal o reglamentaria, para que sean gravados.

Aclaró que el hecho de que la compensación por vacaciones no constituya factor salarial no tiene implicaciones en materia laboral, como por ejemplo para el cálculo de las prestaciones sociales, pero que fiscalmente se deben realizar los aportes parafiscales sobre dichos pagos, por no ser rentas exentas y ello, es indispensable para que proceda su deducción.

Dijo que, en el caso de la aplicación de los decretos de emergencia económica, la Administración Tributaria no controvierte que los aportes parafiscales se hayan realizado por mayor o menor cantidad; sino que no procede la deducción por no haberse efectuado los aportes sobre valores que hacen parte de su base.

- Gastos médicos por valor de \$2.041.150.

Los gastos médicos en los que incurrió la demandante no tienen relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta; no son obligatorios para la obtención del ingreso.

Advirtió que no es posible aplicar el Concepto No. 36076 del 20 de mayo de 1998 para que se reconozcan los pagos indirectos realizados al trabajador, por cuanto en él se precisa que las deducciones son expensas necesarias realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con la actividad.

- Gastos deportivos y recreación por valor de \$1.633.690.

El gasto por este concepto no cumple con las condiciones ordenadas en el artículo 107 del Estatuto Tributario; no existe relación entre los gastos mencionados y la renta; si bien ayudan a mejorar el bienestar de los empleados, en nada contribuyen a la obtención de la renta ya que el empleado con o sin actividades deportivas y de recreación, deberá cumplir con las labores encomendadas.

- Gastos de financiación por valor de \$48.283.188.

Aclaró que no se cambiaron los argumentos planteados en el requerimiento especial, con ocasión de la liquidación oficial de revisión, entre ambos actos hay congruencia, se precisa que los gastos financieros no cumplen con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Que los gastos financieros corresponden a pagos de intereses por sobregiros bancarios, no justificados, por préstamos de familiares y amigos del gerente y subgerente de la empresa, por préstamo de Cofincafe al subgerente, gastos que no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta por cuanto no ofrecen beneficio económico a la empresa.

- Administración, mantenimiento y reparaciones locativas por valor de \$2.466.518.

Al respecto sostuvo que no es posible la deducción de las sumas canceladas por arrendamiento y administración de la oficina en la que funciona la sociedad Servicios Especiales del Occidente Ltda., ya que es a ella a la que le corresponde solicitar la deducción.

Que los gastos por mantenimiento de la oficina, que no es de su propiedad, no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Contribuciones por aseo en cuantía de \$680.000.

Resaltó que los pagos que la demandante realizó a la Asociación Voluntaria por la Tercera Edad no corresponden a servicios de aseo, pues los pagos se registraron en la Cuenta Contribuciones, y no en la Cuenta 513505 Gastos de Aseo y Vigilancia, lo que indica que se trata de una donación que no puede ser aceptada por falta de soportes legales y por no cumplir los requisitos establecidos en los artículos 125, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.

- Compra de llantas por valor de \$285.779.

Sostuvo que en la investigación adelantada se pudo comprobar que la demandante no posee vehículo automotor para su servicio; por lo tanto, la deducción no cumple con los requisitos exigidos por la ley porque siendo el vehículo del gerente financiero, queda claro que el vehículo no es de propiedad de la empresa y que quien se beneficia es el empleado.

- Alojamiento y manutención por valor de \$709.390.

Manifestó que este gasto no fue justificado ni se demostró la finalidad con que se produjo, solo se aduce que era necesario; no hay prueba que explique que el gasto se realizó y que provocó beneficios para la sociedad; además, no se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Cartera incobrable por valor de \$18.892.534.

Que los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario establecen la deducción de deudas de difícil cobro o las manifiestamente perdidas; que para su procedencia se requiere que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales establecidos en los artículos 72 y 80 del Decreto 187 de 1975.

Que en el caso concreto no hay pruebas que demuestren la insolvencia de los deudores ni de la inexistencia de garantías para hacer efectivas las obligaciones de los deudores; no se demostró que las deudas estaban perdidas o eran de difícil cobro. Tampoco se demuestran las actividades tendientes a recuperarlas por los medios legales.

- Rechazo comisiones bancarias 2x1000 por valor de \$23.828.000.

Precisó que lo observado durante la investigación tributaria, consta en el Acta de Visita en la cual se lee “*allí aparece registrado: Gastos Financieros Renglón 41 (cuenta 5305) por valor de \$48.283.000, corresponde a ...comisiones bancarias del 2x1000 y 3x1000 que no son deducibles*”; que igualmente se determinó que la demandante, en la declaración de corrección presentada, disminuyó en el renglón 41 *Intereses y gastos financieros*, la suma de \$23.828.000 que corresponde a las comisiones del 2x1000 y que el mismo valor fue aumentado en el renglón *Otras deducciones*, pues pasó de \$217.896.000 a \$241.724.000, valor que no es deducible.

- Pasajes terrestres por valor de \$4.144.950.

Manifestó que no procedía la deducción, porque no existe relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la renta; además no se aportaron pruebas para desvirtuar el rechazo ni precisó la finalidad de los mismos.

- Taxis, buses, parqueaderos y restaurantes por valor de \$5.978.762.

Indicó que estos gastos tampoco cumplen con los requisitos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, tal como se precisó en los actos administrativos demandados.

- Gastos varios por valor de \$3.348.415.

Especificó que estos gastos no son obligatorios para la empresa, pues ésta cumplirá su función con o sin ellos; no cumplen con lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Rechazo de certificados de retención en la fuente por valor de \$56.877.

Aclaró, de acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario, que son ciertos los hechos consignados en la declaración; que la Administración Tributaria no controvierte si las retenciones en la fuente que le practicaron a la demandante equivalen a un mayor valor de las declaradas, simplemente se desconocen las que no le fueron practicadas. Que en caso de que la declaración Tributaria no refleje la realidad económica, al afectado le corresponde corregirla, por lo que ha debido incluir en la declaración de corrección las retenciones que no había declarado antes.

3. Sanción por inexactitud.

Precisó que cuando en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se incluyen deducciones inexistentes, habrá lugar a la imposición de la sanción por inexactitud equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado y el declarado por el contribuyente o responsable.

Que en el proceso de determinación se demostró que la demandante incluyó deducciones que no cumplen los requisitos para ser aceptadas como tales, reportó gastos sin soporte legal, omitió ingresos e informó retenciones inexistentes, circunstancia que originó el pago de un menor impuesto de renta.

En cuanto a la diferencia de criterios, alegada por la demandante, indicó que siempre se ha sostenido que el contribuyente no cumplió con lo dispuesto en las normas tributarias; que, en consecuencia, la modificación a la declaración tributaria se ha basado en criterios legales y en las pruebas recaudadas en el desarrollo de la investigación.

4. Sanción por libros de contabilidad por valor de \$57.263.000.

Afirmó que la sanción por libros es procedente por cuanto la demandante no lleva los libros de contabilidad en debida forma pues no permitieron verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones. La sanción se aplica con base en el artículo 654 del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 19 de noviembre de 2009⁵⁵, el Tribunal Administrativo del Quindío declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 del 13 de junio de 2003 y lo dispuesto en los numerales primero y segundo de la Resolución No. 010012004000001 de Julio 7 de 2004, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia en cuanto a la sanción por inexactitud y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó descontar del formato de la liquidación oficial la sanción por inexactitud que equivale a la suma de \$481.088.000.

⁵⁵ Folios 447 a 487 cuaderno principal 2

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Adición de ingresos y deducciones.

Después de hacer un análisis de las normas que regulan la materia en discusión y transcribir jurisprudencia de esta Corporación, precisó el a-quo que la adición de ingresos es procedente por cuanto la Administración Tributaria encontró diferencias e inconsistencias en la información suministrada por la demandante, con las que se logró demostrar que eran mayores los ingresos que recibió frente a los valores certificados por el contador público y los declarados.

Respecto a la compensación monetaria por vacaciones afirmó que lo que se requiere es que sea un pago proveniente de uno efectuado por el empleador a su empleado, ante la existencia de una relación laboral, como la misma sociedad actora lo menciona en su petitum, dicha relación existió; es decir, para efectuar tal deducción por salarios se requería haber realizado los respectivos aportes parafiscales, exigencia que no cumplió la actora, por lo tanto, la decisión de rechazo se ajusta a las preceptivas normativas del Estatuto Tributario.

Frente a las deducciones incluidas por la sociedad actora consideró, después de transcribir las normas relacionadas con la materia, que no cumplen con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, esto es, los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto, toda vez que sin estas erogaciones la sociedad perfectamente continuaría con su actividad productora de renta, consistente en el suministro de personal a otras empresas, entre otras actividades relacionadas con su objeto social.

En cuanto a la deducción por cartera incobrable señaló que no se ajusta a los procedimientos para la provisión de cartera, puesto que la misma requiere de una serie de características para la aplicación de porcentajes de provisión conforme con los artículos 145, 146 y siguientes del Estatuto Tributario. El rechazo obedece principalmente a que no se demostró por parte del contribuyente la manifiesta imposibilidad de cobrar la deuda. Por lo tanto, al no observarse dentro del plenario prueba que desvirtúe la legalidad del acto administrativo, la Sala no accede a la objeción por este motivo.

- Sanción por libros de contabilidad.

Señaló que la sanción por libros de contabilidad es procedente pues responde a que éstos no eran llevados en debida forma; no se pudieron determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación del impuesto sobre la renta y las retenciones teniendo en cuenta las declaraciones de corrección efectuadas por la misma sociedad en el recurso de reconsideración,

por ello la DIAN debió auxiliarse de las informaciones de terceros para establecer la veracidad de las retenciones, y finalmente las comprobaciones contables que debió realizar la administración de impuestos para descubrir la realidad económica de la sociedad.

- Sanción por inexactitud.

Indicó que un aspecto es que el costo o la deducción no proceda para tenerla en cuenta en la declaración tributaria y otra la inexactitud.

Que la sanción por inexactitud procede cuando lo que se cuestiona es la realidad de los hechos económicos, situación diferente al incumplimiento de los requisitos formales de los documentos que soportan los hechos económicos o las diferencias interpretativas que realice el contribuyente, respecto de que si un gasto o costo es deducible y o no.

La interpretación jurídica del artículo 647 del Estatuto Tributario es clara y revela que la sanción por inexactitud, por tratarse de una especie de derecho punitivo, se debe interpretar de forma restringida.

Agregó que, en la inclusión de las deducciones formalizadas por la actora, hubo diferencia de criterios jurídicos para determinarlas y no una conducta dirigida a la falta de precisión u ocultamiento de información; algunos valores fueron rechazados por falta de soportes o porque ellos no cumplían con los requisitos legales, pero no por la inexistencia de los mismos.

De esta manera, el a-quo dispuso descontar el valor incluido por este concepto en los actos demandados; en lo demás decidió que los actos demandados se debían mantener.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpone recurso de apelación⁵⁶ en el que solicita revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, disponer que los valores objeto de rechazo son procedentes por cumplir con los requisitos de proporcionalidad, necesidad, oportunidad y causalidad con el impuesto sobre la renta.

⁵⁶ Folios 489 a 498 del cuaderno principal 2

Agregó que los pagos por compensación de vacaciones no son base para el pago de los aportes parafiscales, para lo cual transcribe apartes de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, de la Corte Constitucional y conceptos de varias entidades del gobierno nacional que refuerzan el carácter indemnizatorio de la compensación monetaria por concepto de vacaciones no disfrutadas, al término de la relación laboral o finalización del contrato.

En cuanto a la sanción por libros reiteró los argumentos de la demanda; insistió en que no hay mérito para su imposición; que el Tribunal no analizó la proporcionalidad de la misma ni la base para su determinación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La **demandada** insistió en las razones que expuso en el escrito de contestación de demanda.

Puntualizó que la actora omitió ingresos recibidos por varias entidades, tal como se evidenció en la contabilidad, certificados y facturas expedidas por los clientes, así como en los libros auxiliares.

Afirma que, según el criterio de ésta Corporación, las compensaciones monetarias pagadas por vacaciones a los trabajadores en misión de las empresas temporales no constituye salario, pero sobre ellos, se deben realizar los aportes parafiscales; que no es una indemnización sino un derecho que le asiste a los trabajadores, según lo dispuesto en los artículos 71, 74, 75 y 76 de la Ley 50 de 1990.

En cuanto a los demás pagos rechazados resaltó que no cumplen los requisitos de proporcionalidad, necesidad y causalidad con la actividad productora de renta, por no ser obligatorios para el desarrollo del objeto social de la empresa.

Advirtió que tampoco es viable el levantamiento de la sanción por libros de contabilidad, al tenor de lo dispuesto en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario, pues la Administración verificó que los libros no eran llevados en debida forma, lo que obstaculizó el ejercicio de las labores de fiscalización, pues no fue posible determinar claramente los factores necesarios para determinar las bases de liquidación de impuestos y retenciones.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita que se confirme la sentencia apelada.

Frente a la adición de ingresos dijo que es prueba suficiente la verificación realizada por la División de Fiscalización; al confrontar los valores consignados en los libros de contabilidad de la sociedad con los valores reportados por escrito por las personas jurídicas con las que Sistempora contrató así como la existencia de facturas no registradas o registradas por menor valor en los libros de la sociedad investigada.

Que en los libros de contabilidad se pudo comprobar que se registraron menores ingresos de los recibidos, por lo que no puede tenerse en cuenta la certificación expedida por el revisor fiscal y el contador público.

En relación con los pagos por concepto de vacaciones indemnizadas, señaló que comparte la decisión del a-quo por cuanto el Consejo de Estado ha manifestado que el pago en dinero de vacaciones, de acuerdo con el artículo 189 del Código Sustantivo del Trabajo, tiene naturaleza indemnizatoria, pero no está excluido de la base para liquidar los aportes parafiscales⁵⁷.

Sobre los demás gastos rechazados, afirmó que no cumplen con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario; no se encuentra la relación de causalidad que debe vincular los egresos con la actividad productora de renta de la sociedad contribuyente.

Precisó que las bonificaciones no constitutivas de salarios, que se pagan por mera liberalidad del patrono, no son gastos habituales y no son necesarias para que se produzca la renta, lo que permite concluir que no son deducibles.

En cuanto a la sanción por libros de contabilidad, consideró que los argumentos expuestos por el a-quo son totalmente acertados, toda vez que la Administración encontró, en las diligencias adelantadas, irregularidades e inconsistencias entre los valores consignados en los libros y los declarados, situación por la que fue necesaria la confrontación con la información aportada por terceros, para poder establecer las bases de liquidación de los tributos.

Como soporte de sus afirmaciones transcribió apartes de las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 1° de febrero de 2002, Exp. 12303 y del 31 de marzo de 1995, Exp. 6023.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales, la Administración de

⁵⁷ Sentencia del 12 de noviembre de 2003, Exp. 13348

Impuestos Nacionales de Armenia modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad Sitempora S.A., por el año gravable 2000; específicamente, se examinará si era procedente la adición de ingresos; el rechazo de deducciones y, la imposición de la sanción por libros de contabilidad.

1. Adición de ingresos por \$79.439.463.

De acuerdo con los antecedentes del proceso, la demandante no incluyó la totalidad de los ingresos obtenidos por los servicios prestados a las sociedades Seguros de Vida Colpatria A.R.P. y Caucatel S.A. E.S.P. La Administración señaló que, después de hacer los cruces con las sociedades citadas, pudo determinar que la actora no había declarado la totalidad de los ingresos recibidos en el año gravable 2000.

Por su parte, para desvirtuar la adición, la actora afirmó que el servicio fue prestado y contabilizado en el año 1999, año en que se tributó sobre ese valor, pero que los clientes lo causaron en el año gravable 2000.

Encuentra la Sala que, para la adición de ingresos, la Administración Tributaria tuvo en cuenta como prueba, la información reportada por los clientes Caucatel y Colpatria S.A., y, además, verificó directamente los libros de contabilidad de la demandante.

Evidencia la Sala que, en los libros auxiliares, la demandante registró, en la cuenta del activo 1305 Clientes⁵⁸, los valores de \$18.305.432, cliente Colpatria S.A. y \$15.179.491, cliente Caucatel S.A.

Según la dinámica de esta cuenta, en el débito se registra el valor de los productos, mercancías o servicios vendidos a crédito y se acredita por el valor de los pagos realizados por los clientes.

Para determinar el momento de causación del ingreso se deben tener en cuenta las reglas del sistema de “causación” como quiera que éste es el sistema contable al que están obligadas las sociedades comerciales, y que corresponde al sistema contable que lleva la sociedad actora.

Sobre el particular, el Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 27. REALIZACIÓN DEL INGRESO. Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que

⁵⁸ Cuenta en la que de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993 se registran los valores a favor del ente económico y a cargo de clientes por concepto de venta de mercancías, productos terminados, servicios y contratos realizados en desarrollo del objeto social, así como la financiación de los mismos.

correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior:

a. Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.

b. Los ingresos por concepto de dividendos, y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.

c. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

ARTICULO 28. CAUSACIÓN DEL INGRESO. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

De lo anterior se deduce que quien lleva contabilidad por el sistema de causación debe declarar el ingreso en el año gravable en que se realiza, es decir, en el momento en que nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya recibido efectivamente.

De lo consignado en los libros auxiliares revisados por la Administración Tributaria y de la factura 41611 del cliente Caucatel S.A. se desprende que la demandante causó este ingreso en el año gravable 1999 como lo afirma, y no en el año 2000, año en que recibió el pago por los servicios prestados en el año anterior, como se muestra en el siguiente cuadro que figura en el tomo V del expediente:

**“SISTEMA INTEGRADO DE CONTABILIDAD
TRANSACCIONES POR BENEFICIARIOS /CUENTA
LIBROS AUXILIARES
LAPSO INICIAL: 2000/01 ENERO 2.000
LAPSO FINAL: 2000/12 DICIEMBRE 2.000⁵⁹**

860002183 COLPATRIA S.A. SEGUROS DE VIDA A.R.P.

⁵⁹ Folios 1499 a 1509

LAPSO	CBTE.	REG.	DOC.	FECHA	DETALLE	DEBITO	CREDITOS
SALDOS							
1305 CLIENTES							
130505	NACIONALES			SI	04	18.305.432	
2000/01	010301	1929	FT-41644	01/21	PRIMERA QUINCENA	100.553	
							18.405.985
2000/01	010301	2059	FT-41673	01/31	2ª QUINCENA ENERO	14.183.076	
							32.589.061
2000/01	010301	2143	FT-41693	01/31	ENERO 2000	1.440.827	
							34.029.888
2000/01	010101	544	RC-50018	01/27	41589 CANCELACION		
		18.305.432			15.724.456		

817001193 CAUCATEL S.A

LAPSO	CBTE.	REG.	DOC.	FECHA	DETALLE	DEBITO	CREDITOS
SALDOS							
1305 CLIENTES							
130505	NACIONALES			SI	04	37.701.062	
2000/01	010301	1908	FT-41639	01/31	NOMINA ENE	20.120.897	
							57.821.959
2000/01	010101	534	RC-50014	01/25	41486 CANC. FAC.		21.647.747
							36.174.212
2000/01	010101	562	RC-50024	01/27	41611 CANC. FAC.		15.179.491
		20.994.721					

Aunado a lo anterior, en el folio 715 del Tomo III se advierte la copia de la factura No 41611, emitida por Sistempora a Caucatel, en la que se menciona que el servicio corresponde al mes de diciembre de 1999; así mismo, en el folio 6 del cuaderno de pruebas está la certificación expedida por Caucatel, con destino al Tribunal Administrativo del Quindío, la que expresamente dice: “*Que el suministro de personal temporal a que alude la factura No. 41611 de enero de 2000, por valor de \$15.489.277, corresponde al servicio prestado a CAUCATEL S.A. E.S.P., durante el mes de diciembre de 1999. (...)*”

En lo que atañe al cliente Colpatria S.A., en el folio 1182 del Tomo IV del expediente se observa la respuesta dada por esta sociedad a la DIAN, en la que sostiene que tuvo transacciones con la sociedad Sistemas Temporales del Occidente NIT. 800.024.324 durante los años gravables 1999 y 2000; sin indicar el número y fecha de las facturas expedidas por esos años. Lo anterior no permite establecer con certeza, como si ocurre en el caso de Caucatel, si el ingreso corresponde al año gravable 1999 o 2000.

De lo expuesto se evidencia que no es procedente la adición de ingresos por valor de \$15.179.491 por la Factura 41611, por cuanto está demostrado que corresponde a los

servicios prestados por la demandante a Caucatel durante el año gravable 1999 y no en el año 2000; en consecuencia, se modificarán los actos de determinación en el sentido de excluir del renglón 21, Ingresos, el valor antes anotado.

Prospera parcialmente el cargo.

2. Rechazo de costos y deducciones.

Teniendo en cuenta que la demandante aduce que las expensas correspondientes a, entre otros, salarios, bonificaciones, gastos deportivos y otros (recreación, celebraciones, administración, mantenimiento, reparaciones locativas) y los gastos de financiación, cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser tratadas como deducibles, la Sala entra a precisar, en primer lugar, las condiciones contenidas en la norma en cita y, luego, al referirse a cada uno de los gastos analizará, además, las exigencias particulares comprendidas en otras normas.

Dispone el artículo 107 del E.T.:

LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “*normalmente acostumbrado en cada actividad*”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes⁶⁰.

⁶⁰ Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, Consejero Ponente Doctor Héctor J. Romero Díaz

De conformidad con la disposición señalada, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, ii) tengan relación de causalidad con la renta, iii) sean necesarias y iv) sean proporcionadas.

Se entiende por *relación de causalidad*, el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir que no es posible producir la renta, si no se incurre en el gasto; por su parte, *la necesidad* implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente y la *proporcionalidad* indica que el gasto debe ser razonable, esto es la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo⁶¹.

La Sala, en sentencia del 7 de octubre de 2010, precisó que “(...), *en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denunciado privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias (...)*”⁶².

2.1. Otros costos por concepto de servicios temporales por valor de \$18.777.935.

Afirmó el demandante que la partida rechazada corresponde a pagos por auxilio de transporte de empleados en misión, en razón del desplazamiento a otras ciudades.

La Administración Tributaria afirma que el rechazo obedece a la falta de soportes del pago de los aportes parafiscales, sobre estos pagos periódicos que constituyen factor salarial.

En este punto, es pertinente referirse al artículo 108 del Estatuto Tributario que dispone que los salarios son deducibles siempre que se demuestre el pago de los aportes parafiscales; es decir, se impone al contribuyente la obligación del pago de los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F., como requisito para su deducibilidad, para lo cual deberá demostrar que está a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable.

⁶¹ Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁶² Exp. 16951 C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Así mismo, el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, establece que **no constituyen salario** las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes.

Tampoco hacen parte del salario las prestaciones sociales por beneficios o auxilios habituales u ocasionales, acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes lo hayan dispuesto expresamente, sean en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

El artículo 17 de la Ley 344 de 1996 precisa que por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, se entiende que los pagos respecto de los cuales, empleadores y trabajadores acordaron que no constituyen salario, y los pagos por auxilio de transporte, no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al SENA, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993.

Así lo ha considerado el Consejo de Estado, entre otras, en sentencia del 3 de julio de 2002⁶³ en la que precisó que el pago de auxilio de transporte no forma parte de la base para los aportes parafiscales, como quiera que no es salario, pues no se recibe como retribución de los servicios prestados.

En consecuencia, los pagos que se hagan por este concepto no forman parte de la base para calcular los aportes parafiscales y para su deducción no es necesario acreditar el pago de tales aportes; por esta razón, se aceptará la deducción que por este concepto rechazó la Administración Tributaria.

Prospera el cargo.

2.2. Auxilio de transporte (viáticos) a terceros por \$1.944.000.

Manifiesta la demandante que con el Comité Departamental de Cafeteros de Risaralda, Almacafé S.A. y la Agencia Buga suscribió contratos por el servicio de unos trabajadores en misión; que los anteriores pagos, no requerían que las personas contratadas para prestar el servicio tuvieran relación laboral con la demandante, por lo que no figuran en la nómina.

⁶³ Exp.12744 M.P. Ligia López Díaz

Indica también, que por los trabajadores en misión les cobró a los clientes el desplazamiento a otros lugares, por lo que la empresa recibió ingresos para terceros.

La DIAN, por su parte, asevera que no procede esta deducción por cuanto no existía vínculo laboral entre las terceras personas beneficiarias del auxilio y la demandante, ni hay documento que lo respalde.

El Decreto 24 de 1998, por el cual se reglamenta el ejercicio de la actividad de las empresas de servicios temporales, las define así:

"ARTICULO 1°. <DEFINICION>. *Denomínase empresa de servicios temporales, aquella que contrata la prestación de servicios con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante la labor desarrollada por personas naturales contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto de ésta el carácter de empleador.*

Los trabajadores de la empresa de servicios temporales son de dos categorías: de planta y en misión.

Los trabajadores de planta son los que desarrollan su actividad en las dependencias propias de las empresas de servicios temporales y trabajadores en misión aquellos que envía la empresa de servicios temporales a las dependencias de sus usuarios a cumplir la tarea o servicio contratados por éstos. La empresa de servicios temporales tendrá siempre el carácter de empleador con respecto tanto a los de planta y en misión.

(...)"

De acuerdo con las anteriores disposiciones, la empresa de servicios temporales tiene el carácter de empleadora, respecto de sus trabajadores de planta y en misión.

Concretamente, para los trabajadores en misión, la Ley 50 de 1990 consagra el derecho al salario, vacaciones, prima de servicios proporcional al tiempo laborado, salud ocupacional acorde con los artículos 76, 78 y 79; adicionalmente remite a las disposiciones del artículo 75 de la Ley 50 de 1990. Es decir, a este tipo de trabajadores se les aplica el Código Sustantivo de Trabajo.

Dispone el artículo 130 del Código mencionado:



“ARTICULO 130. VIÁTICOS. *Modificado por el artículo 17 de la Ley 50 de 1990.*

- 1. Los viáticos permanentes constituyen salario en aquella parte destinada a proporcionar al trabajador manutención y alojamiento; pero no en lo que sólo tenga por finalidad proporcionar los medios de transporte o los gastos de representación.*
- 2. Siempre que se paguen debe especificarse el valor de cada uno de estos conceptos.*
- 3. Los viáticos accidentales no constituyen salario en ningún caso. Son viáticos accidentales aquéllos que sólo se dan con motivo de un requerimiento extraordinario, no habitual o poco frecuente.”*

De la lectura de la norma concluye la Sala que los viáticos permanentes constituyen salario en la parte dedicada a suministrar al trabajador manutención y alojamiento, mas no en lo que sólo tenga por finalidad proporcionar los medios de transporte o los gastos de representación. En cuanto a los viáticos accidentales, señala que en ningún caso constituirán salario.

Viáticos, según el Diccionario de la Real Academia, es la prevención, en especie o dinero, de lo necesario para el sustento del que hace un viaje; en consecuencia, el concepto cubre los gastos en que incurre el trabajador por el cumplimiento de sus funciones o de las actividades relacionadas con su trabajo, fuera de su sede habitual.

Explica la demandante que los pagos fueron realizados a personas no vinculadas laboralmente a la empresa y que no figuraban en la nómina de sus empleados; por lo tanto, considera la Sala que si los viáticos se predicen frente a relaciones laborales y de acuerdo con la explicación de la actora, tales personas no tienen ese vínculo de subordinación y dependencia con ella, los pagos hechos como viáticos, no son deducibles.

Cuando se trata de la prestación de servicios independientes en los que no existe relación laboral, el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien puede corresponder al concepto de [honorarios](#), [comisiones](#) o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado y si requiere desplazarse a diversos lugares, estos gastos de transporte corren por su cuenta y no pueden calificarse como viáticos, los que, como se vio, aluden a una relación laboral.

En ese contexto, el pago no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, causalidad, necesidad y proporcionalidad, por cuanto, no beneficia la actividad productora de renta de Sistempora S.A.

Para la Sala, los listados de comprobantes de egreso visibles a folios 1919 a 1920 del Tomo VI, demuestran que las personas allí, relacionadas no tienen vínculo laboral con Sistempora, para que los pagos cuestionados puedan considerarse viáticos.

No prospera el cargo.

2.3. Otras deducciones

La Administración Tributaria rechazó las deducciones gastos deportivos y recreación por \$1.633.690, administración, mantenimiento y reparaciones locativas por valor de \$1.863.918, compra de llantas por valor de \$285.779, alojamiento y manutención por valor de \$709.390, pasajes terrestres por valor de \$4.144.950, taxis, buses, restaurantes y parqueaderos por la suma de \$5.978.762 y gastos varios por valor de \$3.348.415 (*celebración día de la secretaria, bonificación, muerte de un trabajador, acompañamiento espiritual y material a la familia, primera comunión para hijos de los empleados, paseo de fin de año, regalos a gerentes y jefes de personal de otras empresas*) porque consideró que tales gastos no eran esenciales para la obtención de la renta.

Por su parte, la actora ha señalado que estos conceptos son pagos indirectos de la sociedad para sufragar gastos de los empleados. Pues bien, para la Sala los argumentos expuestos por la sociedad en relación con estos gastos no logran desvirtuar la decisión administrativa.

Conforme con el criterio expuesto al analizar los requisitos que impone el artículo 107 del Estatuto Tributario para la procedencia de las deducciones, los pagos indirectos a que alude la actora no resultan indispensables para obtener la renta en la relación causa – efecto.

Para la Sala, si bien contribuyen estos gastos a mejorar el ambiente laboral y a incentivar a los trabajadores para un mejor desarrollo de su función, no son pagos que incidan directamente en la actividad que desarrolla la empresa.

No prospera el cargo.

2.4. Gastos de financiación por valor de \$48.283.188.

Señaló la actora que según los artículos 38 de la Ley 488 de 1998 y 30 del Decreto 433 de 1999 se permite la deducibilidad de los intereses corrientes y moratorios, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta.

Indicó que las empresas no pagan por adelantado los servicios y que, por lo tanto, quien cancela los emolumentos salariales a los empleados temporales, los aportes parafiscales, la seguridad social y las prestaciones sociales es la demandante, por lo que es necesario recurrir a créditos de entidades bancarias para el cumplimiento de tales obligaciones laborales.

Para resolver, la Sala precisa que, según el inciso 2° del artículo 11 del Estatuto Tributario⁶⁴, los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998.

Por su parte el artículo 117 del mismo Estatuto determina:

“DEDUCCIÓN DE INTERESES. Los intereses que se causen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

Los intereses que se causen a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria, por vía general”.

De las normas transcritas se establece que para la deducibilidad de los gastos financieros, incluidos los intereses, debe cumplirse con el requisito de causalidad con la actividad productora de renta.

La Administración Tributaria determinó que los gastos de financiación no cumplían con el requisito de causalidad por corresponder a pagos por sobregiros bancarios sin justificación y a intereses por préstamos de Cofincafe a familiares y amigos del gerente y subgerente de la empresa.

En el presente caso, observa la Sala que la actora no demostró en forma precisa ni aportó pruebas para desvirtuar el rechazo de la deducción por gastos de financiación, no ejerció el derecho de contradicción para desvirtuar la improcedencia de la deducción, esto es, la demandante no cumplió

⁶⁴ Adicionado por el artículo 38 de la Ley 488 de 1998

con la carga de demostrar que los pagos por intereses a Cofincafe, a Roberto Garcés y a la señora Adriana López correspondían a préstamos de dinero para el cumplimiento de la actividad productora de renta.

Lo visto en el proceso, se insiste, muestra que ni en sede administrativa ni en sede jurisdiccional la demandante probó la procedencia de la deducción por gastos de financiamiento. Por el contrario, las pruebas obtenidas en las actuaciones de la DIAN (*relación de gastos año 2000*) desvirtúan las afirmaciones de la demandante.⁶⁵

La inconformidad manifestada en el recurso de apelación constituye simples afirmaciones sin ningún sustento probatorio, que no consiguen demostrar la procedencia de la deducción. Por el contrario, la DIAN verificó exactamente que las sumas glosadas no correspondían a gastos financieros producto de transacciones (créditos) de la empresa, sino a los conceptos antes señalados de sobregiros bancarios injustificados e intereses pagados por el gerente y subgerente en razón de créditos a su favor.

En consecuencia, para la Sala, el gasto no cumple con los requisitos requeridos por el artículo 107 del Estatuto Tributario pues, de conformidad con lo antes expuesto, no resulta forzosa con la actividad productora de renta de la empresa.

2.5. Compensación por vacaciones por valor de \$648.107.289.

Expresa la demandante que estos pagos no corresponden a vacaciones porque se trata de trabajadores en misión que no cumplieron un (1) año de servicio continuo y por tanto no tenían el derecho al disfrute de ese descanso; que únicamente se les debía pagar una compensación monetaria por vacaciones, en los términos del artículo 76 de la Ley 50 de 1990, que no es factor salarial y por tanto, sobre este valor no se deben realizar los aportes parafiscales.

El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone:

ARTICULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. <Inciso adicionado por el artículo 83 de la Ley 223 de 1995, con la siguiente frase:> Los empleadores deberán

⁶⁵ Folios 1516 a 1528 del Tomo V

además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.

Si bien la disposición en comento se refiere al pago de los aportes parafiscales, como requisito para la aceptación de la deducción por salarios, en el inciso segundo la adiciona para explicar que la deducción por descansos remunerados procede siempre y cuando el empleador esté a paz y salvo con el pago de los aportes parafiscales.

En ese contexto, la Sala considera que el tratamiento fiscal que da la norma para el descanso remunerado se le debe dar también a la compensación monetaria por vacaciones ya que lo que se busca con esa figura es garantizar el derecho fundamental al descanso y, como lo dispone el artículo 108 citado, para que los pagos por este concepto puedan deducirse se requiere realizar el pago de los aportes parafiscales.

Así lo sostiene la Sala al precisar además que:

“En efecto el descanso remunerado, para el sector privado, está previsto en artículo 186 del Código Sustantivo del Trabajo y consiste en el derecho que tienen los trabajadores que hubieren prestado sus servicios durante un año, a quince (15) días hábiles consecutivos de vacaciones remuneradas.

De manera equivalente, en el sector oficial, ese descanso está previsto en el artículo 8° del Decreto 1045 de 1978 que dispone que “Los empleados públicos y trabajadores oficiales tienen derecho a quince (15) días hábiles de vacaciones por cada año de servicios, salvo lo que se disponga en normas o estipulaciones especiales. (...)

La compensación de vacaciones en cambio, de conformidad con el artículo 1° de la Ley 995 de 2005⁶⁶ es el derecho que tienen tanto los empleados públicos como los

⁶⁶ Antes de la entrada en vigencia de esta Ley, la compensación estaba regulada para el sector privado en el artículo 186 del C.S.T. y para el sector oficial, en el artículo 21 del Decreto Ley 1045 de 1978. La Ley 995 simplemente equiparó,

trabajadores oficiales y del sector privado que cesen en sus funciones o hayan terminado sus contratos de trabajo, sin que hubieren causado las vacaciones por año cumplido⁶⁷ a que se les reconozcan y compensen las vacaciones en dinero de manera proporcional al tiempo efectivamente trabajado.”⁶⁸

Por su parte, la Ley 21 de 1982 (artículos 7° y 9°) establece que los empleadores que ocupen uno o más trabajadores permanentes están obligados a pagar un porcentaje del monto de la nómina, por concepto del subsidio familiar y al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA).

El artículo 17 de la misma ley señala que para efectos de la liquidación de los aportes al régimen del subsidio familiar, SENA, ESAP, escuelas industriales e institutos técnicos, “(...) *se entiende por nómina mensual de salario la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral, cualquiera sea su denominación y además, los verificados por descanso remunerados de la ley y convencionales o contractuales.*”

En ese orden, la compensación monetaria por vacaciones forma parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales; como no se allegó la prueba de su pago, es improcedente su deducción.

No prospera el cargo.

2.6. Deducción por gastos médicos por valor de \$2.041.150.

Señala la actora que los gastos médicos corresponden a pagos a diferentes profesionales de la salud por los exámenes médicos de ingreso y retiro de los trabajadores, así como a médicos urólogos por la realización de exámenes preventivos de salud ocupacional, para detectar el cáncer en los hombres.

Se precisa:

En materia de salud ocupacional y para efecto de establecer el estado de salud de los trabajadores al iniciar una labor, desempeñar un cargo o función determinada, es

para los dos sectores, tanto privado como oficial, las condiciones en que se accedía a ese derecho. La concepción técnica de este derecho surge para compensar el hecho de no disfrutar vacaciones se ha mantenido incólume.

⁶⁷ Frase declarada condicionalmente exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-669 de 2006.

⁶⁸ Sentencia del 1° de marzo de 2012, Exp. 17432, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

necesario en el desarrollo de la gestión para identificación y control del riesgo, practicar los exámenes médicos ocupacionales de ingreso, periódicos y de retiro, los cuales son a cargo y por cuenta del empleador, conforme al artículo 348 del Código Sustantivo de Trabajo⁶⁹, el literal b) del artículo 30 del Decreto 614 de 1984⁷⁰ y el numeral 1 del artículo 10 de la Resolución 1016 de 1989⁷¹.

De lo anterior se colige que los empleadores deben asumir los costos de los exámenes médicos de ingreso y retiro de sus trabajadores, con el fin de garantizar la seguridad y salud de los mismos y adoptar las medidas de higiene y seguridad indispensables para la protección de la vida, la salud y la moralidad de los trabajadores a su servicio

De acuerdo con lo expuesto tales pagos tienen carácter obligatorio para todos los empleadores y, por lo tanto, es procedente su deducibilidad.

2.7. Contribución por aseo en cuantía de \$680.000.

⁶⁹ **ARTICULO 348. MEDIDAS DE HIGIENE Y SEGURIDAD.** <Artículo modificado por el artículo 10 de Decreto 13 de 1967. El nuevo texto es el siguiente:> Todo {empleador} o empresa están obligados a suministrar y acondicionar locales y equipos de trabajo que garanticen la seguridad y salud de los trabajadores; a hacer practicar los exámenes médicos a su personal y adoptar las medidas de higiene y seguridad indispensables para la protección de la vida, la salud y la moralidad de los trabajadores a su servicio; de conformidad con la reglamentación que sobre el particular establezca el Ministerio del Trabajo.

⁷⁰ **ARTICULO 30. Contenido de los programas de Salud Ocupacional.** Los programas de salud Ocupacional de dentro de las empresas deberán contener las actividades que resulten de los siguientes contenidos mínimos:

(...)b) El subprograma de la Medicina del trabajo de las empresas deberá:

- 1) Realizar exámenes médicos, clínicos y paraclínicos para admisión, selección del personal, ubicación reingreso al trabajo y otras relacionadas con los riesgos para la salud de los operarios.
- 2) Desarrollar actividades de vigilancia epidemiológica de enfermedades profesionales, patología relacionada con el trabajo y ausentismo por tales causas.
- 3) Desarrollar actividades de prevención de enfermedades profesionales, accidentes de trabajo y educación en salud a empresarios y trabajadores, conjuntamente con el subprograma de higiene industrial y seguridad industrial.
- 4) Dar asesoría en toxicología industrial sobre los agentes de riesgo en la introducción de nuevos procesos y sustancias.
- 5) Mantener un servicio oportuno de primeros auxilios.
- 6) Prestar asesoría en aspectos médicos laborales, tanto en forma individual como colectiva.
- 7) Determinar espacios adecuados para el descanso y la recreación, como medios para la recuperación física y mental de los trabajadores.

⁷¹ **ARTICULO 10:** Los subprogramas de Medicina Preventiva y del Trabajo, tienen como finalidad principal la promoción, prevención y control de la salud del trabajador, protegiéndolo de los factores de riesgo ocupacionales, ubicándolo en un sitio de trabajo acorde con sus condiciones psicofisiológicas y manteniéndolo en aptitud de producción de trabajo.

Las principales actividades de los subprogramas de Medicina Preventiva y del Trabajo son:

1. Realizar exámenes médicos, clínicos y paraclínicos para admisión, ubicación según aptitudes, periódicos ocupacionales, cambios de ocupación, reingreso al trabajo, retiro y otras situaciones que alteren o puedan traducirse en riesgos para la salud de los trabajadores.
- 2.

Según lo afirma la actora, esta suma corresponde a los pagos realizados a la Asociación Voluntaria por la Tercera Edad como retribución por el servicio de aseo prestado durante tres (3) días a la semana en las instalaciones de la demandante sede Armenia; que no es una donación.

La Administración Tributaria precisa que no se trata de pagos por la prestación de un servicio sino de una donación, por cuanto la demandante registró los pagos realizados a la asociación citada en la Cuenta 512505 Contribuciones; que si se tratara de un servicio, el pago se hubiera registrado en la Cuenta 513505, Gastos de aseo y vigilancia.

Para la Sala, el rechazo de tal deducción debe confirmarse por las siguientes razones:

La legislación tributaria proporciona ciertos incentivos a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen donaciones a determinadas personas, tal como se desprende del artículo 125 del Estatuto Tributario que dispone:

“Deducción por donaciones. *Los contribuyentes del impuesto de renta que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas, durante el año o período gravable, a:*

- 1. Las entidades señaladas en el artículo 22, y*
- 2. Las asociaciones, corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general.*

El valor a deducir por este concepto, en ningún caso podrá ser superior al treinta por ciento (30%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la [donación](#). Esta limitación no será aplicable en el caso de las donaciones que se efectúen a los fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes que se creen en los niveles departamental, municipal y distrital, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF- para el cumplimiento de sus programas del servicio al menor y a la familia, ni en el caso de las donaciones a las instituciones de educación superior, centros de investigación y de altos estudios para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.”

Por su parte, el artículo 125-4 del mismo Estatuto, precisa que para el reconocimiento de la deducción se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en la que conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.

Así las cosas, la deducción por donaciones procede para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos por el artículo 125 y 125-4 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con las pruebas⁷² allegadas al expediente, los pagos cuya deducción se solicita corresponden a donaciones hechas a un ancianato y no al servicio de aseo, razón por la cual para que proceda su deducción, como se anotó, deben cumplirse con los requisitos que establecen las disposiciones citadas.

Observa la Sala que la demandante no aportó la certificación de la entidad donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en que conste la forma, el monto y la destinación de la donación, ni la naturaleza jurídica de la entidad beneficiaria de la donación, como lo dispone el artículo 125-4 del Estatuto Tributario.

Comparte la Sala la afirmación de la DIAN en el sentido de que de ser un servicio, el registro contable debía hacerse en la Cuenta 513505 Gastos por aseo y vigilancia y no en la Cuenta 512505 Contribuciones, como se observa en la relación de gastos del año 2000.

En consecuencia, para la Sala, la expensa no cumple con los requisitos ordenados por el artículo 107 del Estatuto Tributario pues, de conformidad con lo antes expuesto, no tiene nexo causal con la actividad productora de renta de la empresa.

2.8. Deducción cartera incobrable por \$18.892.534.

Indicó que las razones para considerar la deuda como manifiestamente perdida o sin valor no fueron otras que la imposibilidad de ubicar bienes de la deudora que pudieran ser embargados; que a la fecha no ha podido recuperarse la cartera.

El artículo 145 del Estatuto Tributario dispone:

⁷² Folios 1515, 1522, 1523, 1526 y 1527

“Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro. Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa”.

(...)”

Por otro lado, el artículo 146 del mismo Estatuto expresa:

“Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor. Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o periodo gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación”.

Según las normas transcritas, para la procedencia de la deducción por cartera incobrable se debe demostrar la realidad de la deuda, se debe justificar su descargo y se debe demostrar que la deuda se ha originado en operaciones productoras de renta.

Sin embargo, la demandante no demostró ni aportó pruebas para desvirtuar el rechazo de esta deducción; no hay documento que evidencie la existencia de una deuda con más de un año de exigibilidad, con la sociedad Artefacta S.A., de quien dice la actora es la deudora, ni se prueba que la cartera se originó en operaciones productoras de renta.

En ese contexto, no hay razones para aceptar la deducción por la deuda de dudoso o difícil cobro pues, de conformidad con lo antes expuesto, no tiene nexo causal con la actividad productora de renta de la empresa.

2.9. Comisiones bancarias 2x1000.

Afirma la demandante que el revisor fiscal certificó que no se incluyeron en la declaración tributaria deducciones por concepto del gravamen a los movimientos financieros; que esa partida se adicionó a las utilidades para liquidar el impuesto sobre la renta.

En virtud del Decreto 2331 de 1998, de emergencia económica, se crea, como un impuesto temporal, la Contribución sobre los Movimientos Financieros a cargo de los usuarios del sistema financiero. Posteriormente la Ley 508 de 1999, Ley del Plan de Desarrollo, declarada inexecutable por la Corte Constitucional⁷³, estableció el gravamen para el año gravable 2000, con el nombre de Impuesto a las Transacciones Financieras, disposición que también fue retirada del ordenamiento jurídico por la Corte Constitucional.

El Congreso de la República expidió la Ley 488 de 1998 la cual, en el artículo 38, adicionó el artículo 11 del Estatuto Tributario, con el siguiente inciso:

“Los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998”.

Existe, entonces, disposición expresa que estableció que los gastos de financiación, distintos de la contribución establecida en los Decretos de emergencia económica de 1998, son deducibles.

Posteriormente se expidió la Ley 608 del 15 de agosto de 2000, en la cual se estableció que el impuesto a las transacciones financieras destinado a financiar los gastos ocasionados por las medidas adoptadas para la reconstrucción, rehabilitación y desarrollo de la zona determinada en

⁷³ Sentencia C-557-00, por encontrar vicios en el trámite legislativo.

los decretos dictados en virtud del Estado de Excepción declarado por el Decreto 195 de 1999 se continuará aplicando en los términos y condiciones de su creación.

Por su parte, ordenaba el artículo 115 del Estatuto Tributario en su versión aplicable al año gravable 2000, y antes de ser modificado por la Ley 863 de 2003, lo siguiente:

“Deducción de impuestos pagados.- Son deducibles en su totalidad los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa”.

Ahora bien, independientemente de que las deducciones constituyan un factor de depuración de la base gravable del impuesto de renta, en los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario, es indudable que la restricción para algunos conceptos deducibles fue una determinación del legislador que es justamente lo que ocurre con los impuestos cuya deducción autoriza el artículo 115; de manera que, respecto de dicha norma, aplica la interpretación restrictiva que atiende a su expresa consagración legal.

De igual manera, la Sala, en sentencia del 13 de abril de 2005⁷⁴, en la que se analizó lo correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, precisó que *“el hecho de que en el Decreto Legislativo 2331 de emergencia económica del año 1998, que creó de manera temporal la contribución a cargo de los usuarios del sistema financiero, se hubiera advertido sobre la no deducibilidad del gravamen, responde a la necesidad de que el legislador de excepción regule todos los aspectos del nuevo tributo; pero una vez adoptado por el legislador ordinario mediante las Leyes 488 de 1998 y 608 de 2000, de manera temporal y después de manera permanente mediante la Ley 633 de 2000, bajo la denominación de “Gravamen a los Movimientos Financieros”, salvo disposición en contrario, se entiende que dicho impuesto se encuentra supeditado a que exista autorización legal expresa que autorice su deducibilidad en los términos previstos en el artículo 115 del ordenamiento tributario.*

Visto el anterior recuento normativo sobre el gravamen a los movimientos financieros y teniendo de presente que se analiza lo relacionado con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, la Sala observa que las normas aplicables para esa vigencia disponían que la deducibilidad de los impuestos pagados estaba atada a que tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta y que se tratara de gastos distintos de la contribución establecida en los decretos legislativos

⁷⁴ Exp. 14279, C.P. Dra. María Inés Ortiz de Barbosa

de la emergencia económica de 1998, es decir, el Gravamen a los Movimientos Financieros o impuesto del 2x1000.

Afirma la actora que la suma rechazada por este concepto no fue solicitada como deducción, sin aportar pruebas que sustenten su afirmación.

Observa la Sala, tal como lo precisa la DIAN, que en el acta de visita de inspección contable y tributaria⁷⁵ aparece el registro de las comisiones bancarias por el dos por mil (2x1000); así mismo, el subgerente informa que en la declaración de corrección, presentada el 27 de septiembre de 2001, se disminuyó el renglón 41 “intereses y demás gastos financieros” a la suma de \$23.828.000 que corresponde a las comisiones del 2x1000 y que este mismo valor fue incluido en el renglón “otras deducciones” que pasa de \$217.896.000 a \$241.724.000.

En esas circunstancias, sí es cierto que la actora solicitó como deducción el gravamen a los movimientos financieros, gravamen sobre el que, se reitera, existe expresa prohibición legal para efectos de aminorar la renta.

En consecuencia, se desestima el cargo.

2.10. Certificados de retención en la fuente por valor de \$56.877.

Frente a este rechazo acepta la actora que por una equivocación de buena fe se incorporaron valores en las retenciones en la fuente del año gravable 2000; así mismo solicita que se acepte la retención en la fuente por valor de \$67.478, del Banco Davivienda, la cual no había sido reportada.

Observa la Sala que cuando el contribuyente ha cometido errores en su declaración tributaria, la ley le permite corregir voluntariamente su declaración.

Al respecto, el Estatuto Tributario establece:

ARTICULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo

⁷⁵ Folio 1565

para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

(...)

La corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección.

ARTICULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR. *Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.*

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

(...)"

Así, de acuerdo con el contenido de los artículos transcritos, debe el contribuyente, si observa que no incluyó en la declaración tributaria una suma retenida, corregirla, por uno de los dos procedimientos antes anotados, para incluir la retención que considera no fue solicitada; no es en la etapa de determinación y discusión o en la jurisdicción, que se

solicita la inclusión de valores dejados de declarar; lo anterior, por la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias.

En consecuencia, no prospera el cargo.

3. Sanción por libros de contabilidad.

Afirma la actora que los libros y documentos contables de la sociedad le permitieron a la DIAN adelantar la investigación fiscal; que la sanción contemplada en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario es de aplicación restrictiva y tiene que estar fundamentada.

Revisada la liquidación oficial de revisión se observa que la Administración expone:

“La causal sobre la cual se plantea Sanción por libros de Contabilidad esta claramente definida dentro del Folio 16, 29 y 30 del Requerimiento Especial No. 028 del 28 de octubre de 2002. Donde se refiere con claridad a que la contabilidad del contribuyente no refleja completamente la situación de la entidad y no permite determinar los factores para establecer las bases de liquidación de los impuestos como se dijo anteriormente, el contribuyente incluyó gastos que no tienen relación de causalidad con el giro normal de la empresa o no son necesarios para el óptimo desempeño de la misma, al igual que incluyó retenciones en la fuente inexistentes o no incluyó otras existentes; también realizó procedimientos contables no aceptables, toda vez que en su contabilidad omitió ingresos que ya fueron explicados, además en lo referente a la anulación de facturas, el contribuyente elabora unas notas créditos y posteriormente expedía una nueva factura sin registrar los ingresos correspondientes. Lo anterior directamente ligado al Literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario que Expresa: Habrá lugar aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos: e) No llevar los libros de contabilidad en forma que permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones (...)” (folios 1792 a 1792 del Tomo V).

El Tribunal mantuvo la sanción porque la sociedad no llevaba los libros de contabilidad de manera que permitieran verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación.

De acuerdo con el artículo 654 del Estatuto Tributario, dentro de los hechos irregulares que dan lugar a la aplicación de la sanción por libros de contabilidad, el literal e) determina como

sancionable, el hecho de no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.

En el caso en estudio, la Administración verificó que los libros de contabilidad de la demandante no se llevaban en debida forma y por tanto no permitieron verificar y determinar las bases de liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2000; fue necesario el cruce con los terceros vinculados a Sitempora S.A. para poder adicionar ingresos y rechazar deducciones.

La Sala, en sentencia del 5 de mayo de 2011, Expediente 17708, C.P. Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia precisó:

“(...) El artículo 654 en su literal e) establece como causal para la imposición de la sanción que no se lleven los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, que fue precisamente lo que ocurrió en relación con los ingresos de la sociedad.

La norma no establece la obligatoriedad de demostrar por parte de la Administración la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad, como lo pretende la sociedad. Este caso se trató de la existencia de una contabilidad que no cumplió con los requisitos legales de suministrar, para efectos tributarios, específicamente para el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2002, la historia clara, completa y fidedigna de los negocios de la sociedad en cuanto a los ingresos (...), como factor necesario del impuesto, como lo ordenan las normas legales (artículos 48 y 50 del Código de Comercio.

Observa la Sala que en el recurso de apelación la actora afirma que el a-quo no analizó la proporcionalidad ni la base para la determinación de la sanción por libros de contabilidad.

Al respecto precisa la Sala que este cargo no fue expresado en el escrito de la demanda pues solo es traído con ocasión del recurso de apelación pero sin presentar argumentos por los cuales se considera que la sanción es desproporcionada o fue mal determinada.

Por otro lado, observa la Sala que el actor no presenta argumentos sobre su pretensión.

En consecuencia no prospera el cargo.

Así las cosas, la Sala modificará la liquidación oficial de revisión, en el sentido de excluir del renglón 21 *Honorarios, comisiones y servicios*, los ingresos adicionados por la suma de \$15.179.000, correspondientes a la Factura N° 41611 a nombre de Caucatel; así mismo, se incluirán en los renglones 33 *Mano de obra directa, salarios, prestaciones y otros pagos laborales*, deducciones por la suma de \$18.777.935, correspondiente al auxilio de transporte, para cuya procedencia no se requiere el pago de los aportes parafiscales y 40, *Salarios, prestaciones y otros pagos laborales* la suma de \$2.041.150 correspondiente a los gastos médicos.

En consecuencia, la nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 de la sociedad SITEMPORA S.A., queda en los siguientes términos:

LIQUIDACION

RENG	CONCEPTOS	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.CON.S.EST
21	SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	11.498.012.00 0	11.577.451.00 0	11.562.272.000
22	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	13.799.000	13.799.000	13.799.000
25	TOTAL INGRESOS BRUTOS	11.511.811.00 0	11.591.250.00 0	11.576.071.000
26	MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	44.188.000	44.188.000	44.188.000
29	TOTAL INGRESOS NETOS	11.467.623.00 0	11.547.062.00 0	11.531.883.000



33	MAS: MANO DE OBRA DIRECTA SALARIOS, PRESTACIONES Y OTROS CONC.	10.559.232.00 0	9.890.403.000	9.909.181.000
38	TOTAL COSTOS	10.559.232.00 0	9.890.403.000	9.909.181.000
39	MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	11.628.000	11.628.000	11.628.000
40	SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS PAGOS LABORALES (INCLUIDOS APOR.PARAFISC.)	358.920.000	355.848.000	357.889.000
43	INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	48.283.000	-	-
44	DEPRECIACION, AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	23.423.000	23.423.000	23.423.000
45	OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)	241.724.000	181.993.000	181.993.000
46	TOTAL DEDUCCIONES	683.978.000	572.892.000	574.933.000
47	RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	224.413.000	1.083.767.000	1.047.769.000
49	RENTA LIQUIDA	224.413.000	1.083.767.000	1.047.769.000
51	RENTA PRESUNTIVA	47.326.000	47.326.000	47.326.000
56	RENTA LIQUIDA GRAVABLE	224.413.000	1.083.767.000	1.047.769.000
58	IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	78.545.000	379.318.000	366.719.000
63	IMPUESTO NETO DE RENTA	78.545.000	379.318.000	366.719.000
65	TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	78.545.000	379.318.000	366.719.000

68	TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV.	78.545.000	379.318.000	366.719.000
70	RENDIMIENTOS FINANCIEROS	307.000	307.000	307.000
71	HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	215.451.000	215.394.000	215.394.000
73	VENTAS	6.000	6.000	6.000
76	TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	215.764.000	215.707.000	215.707.000
77	MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	80.239.000	80.239.000	80.239.000
80	MAS: SANCIONES	150.000	538.351.000	57.263.000
81	TOTAL SALDO A PAGAR	-	621.723.000	128.036.000
82	O TOTAL SALDO A FAVOR	217.308.000	-	-

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

FALLA

Primero: Confírmense los numerales primero y segundo de la sentencia del 19 de noviembre de 2009 del Tribunal Administrativo del Quindío proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por SITEMPORA S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad SITEMPORA S.A., correspondiente al ejercicio gravable 2000, la inserta en la parte motiva de la presente providencia.

Tercero: Reconócese personería a la abogada Flori Elena Fierro Manzano, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 312 del cuaderno principal.

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

Expediente No.	18249	Fecha:	9 de febrero de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Concejo de Estado	Sala De lo Contencioso Administrativo
		Tribunal	Seccion Cuarta
		Otro	
		De:	Consejo de estado
Ponente:	Martha Teresa Briceño De Valencia		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Es requisito para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto de renta y de impuestos descontables, presentar las facturas?

TESIS

Si, se requerirá de las facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, para su procedencia y como soporte en costos y deducciones.

Ubicación Pág(s):	11											
--------------------------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Interpretativo

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 633 del 2000 art. 76	Decreto 406 de 2001 art. 15	Decreto 111 de 1996 art. 3	Decreto 2148 de 1992	Decreto 2649 de 1993 art. 48
Art. 365, 366, 367, 369, 370, 373, 381, 392, 605, 617, 647 incisos 3 y 6	Art. 683 y 742 ET	Art. 26, 27, 28, 618 y 771 ET	Art. 374, 745, 771-2, 774, 777 ET	Art. 2, 3, 35 y 59 CCA
Art. 29, 29-9, 95 y 363 CP	Art. 176 y 177 CCA	Resolución N. 900002 del 24 de Enero de 2005		

EXTRACTO

Ubicación Pág(s):	1	2	3	4	5	6	8	11	16	17		
--------------------------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	-----------	-----------	-----------	--	--

Analista: Nelsy Johanna Atuesta Porras

SENTENCIA N. 6 EXPEDIENTE N. 18249

COSTOS Y DEDUCCIONES – Para que procedan las facturas deben llenar los requisitos formales

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece como requisito para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y de los impuestos descontables, presentar las facturas con el cumplimiento de los requisitos que allí se indican, para cada caso, del artículo 617 y 618 E.T. Así pues, verificadas por la Sala cada una de las facturas relacionadas por la demandada se advierte que las facturas de venta cumplen con el requisito señalado en el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, dado que, en cada una de éstas, contrario a lo sostenido por la DIAN, se individualiza a DISTRIBUCIONES ALDIA con NIT. 85-449-910-5, como la vendedora o prestadora del servicio. En lo que tiene que ver con el otro requisito de la factura de venta que echó de menos la Administración, vale decir, que la factura lleve un número que corresponda a un sistema de numeración consecutivo, encuentra la Sala que las facturas a las que se ha hecho referencia, traen preimpreso un número consecutivo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 618

RETENCION EN LA FUENTE – Finalidad / IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Determinación de la renta líquida gravable / INGRESOS – Realización / SISTEMA DE CAUSACION - Deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable

La Sala advierte que la retención en la fuente tiene por objeto “conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.” (art. 367 E.T.). Conforme al artículo 373 del Estatuto Tributario, en las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido. La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada. En el impuesto de renta, de acuerdo con el artículo 26 ibídem, la renta líquida gravable se determina de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable. En materia de ingresos, por regla general, se entiende que éstos se realizan cuando “se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen. No obstante, existen excepciones a la norma anterior, y una de ellas, se encuentra en el literal a) del citado artículo 27, que dispone: “Los ingresos obtenidos por

los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos”. Ingreso que se entiende causado “cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro” (art. 28 E.T.). En consecuencia, para un contribuyente que lleva contabilidad por causación, los ingresos sometidos a tributación corresponden a los causados en el año gravable, es decir, aquéllos en los que nace el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro, contrario a lo que ocurre para quienes manejan el sistema de caja en donde la realización del ingreso está condicionada al pago del mismo

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 367 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 373 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 26

RETENCION EN LA FUENTE - Para contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación se practica cuando el ingreso se cause o realice en el mismo período y el impuesto se cause en la misma vigencia / CERTIFICADO DE RETENCION EN LA FUENTE – No es la única prueba de la retenciones. Requisitos que deben tener los documentos que sustituyen los certificados de retención / FACTURAS Y RECIBOS DE CAJA – Pueden ser prueba de las retenciones siempre que discriminen dicho valor / CERTIFICADOS DE RETENCION – Para desvirtuarlos la carga de la prueba está en cabeza del contribuyente

El hecho de que los artículos en mención dispongan que las retenciones se practican sobre los pagos o abonos en cuenta, no significa que el contribuyente elija una u otra opción, pues, las retenciones tienen que ver con los ingresos tributarios, y éstos se realizan al momento del pago o cuando se cause el ingreso. En esas condiciones, la Sala ha precisado que “[a]rmonizadas las disposiciones relativas a la causación de los ingresos con las acabadas de mencionar respecto de la retención en la fuente, se concluye que para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período, y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal”. De acuerdo con lo anterior, si bien el certificado de retención en la fuente es la prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, no es la única prueba, pues como lo ha señalado la Sala, “el legislador ha previsto su sustitución con otros documentos, pero respecto de los cuales, se cumplan ciertos requisitos mínimos, como la constancia del pago y la identificación de conceptos tales como el año gravable, el nombre o razón social y Nit del retenedor, su dirección, el nombre o razón social y Nit de la persona a quien se le practicó la retención, el monto total y concepto del pago sujeto a retención, la cuantía de la retención, entre otros requisitos”. Pues bien, se advierte que de las facturas y recibos de caja, no es posible establecer el total del valor retenido que aduce la demandante para efectos de comparar con el total certificado por los agentes retenedores y así llegar a la diferencia obtenida en los actos acusados que es la que pretende justificar la parte actora. Si bien en muy pocos casos el recibo de caja y/o comprobante de ingreso discrimina el valor de la retención, en esas condiciones, no podría la Sala precisar si esas retenciones ya fueron incluidas en las certificaciones expedidas

por los agentes retenedores y cuyo valor no hace parte de la discusión. La carga de la prueba para desvirtuar los certificados de retención en la fuente exigía de la parte demandante precisión y coincidencia en los soportes con los que se pretendía demostrar las retenciones que no fueron certificadas por los agentes retenedores. En esas condiciones es evidente que las pruebas no son suficientes ni ofrecen certeza del hecho que se alega. En un asunto similar, la Sala precisó que “el valor de las retenciones en las fuentes denunciadas en la respectiva declaración debe corresponder al valor que aparece certificado, sin perjuicio que los certificados puedan ser sustituidos por las facturas o documentos como se dijo anteriormente; luego las diferencias que puedan presentarse en los valores registrados en la contabilidad del retenido, deben estar plenamente justificadas y evidenciar que existe algún error en la certificación expedida por el retenedor de forma tal que quede desvirtuada la certeza que en principio arroja este documento,(...).

SANCION POR INEXACTITUD – Procede por falta de prueba

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que en el caso concreto no existe una diferencia de criterio entre el contribuyente y la Administración. Por el contrario, lo que se advierte es que la parte actora no cumplió con la carga de la prueba que le corresponde al pretender hacer valer en su favor un derecho, razón más que suficiente para confirmar la sanción por inexactitud, pero sólo en relación con la suma respecto de la cual se mantiene el rechazo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

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

Radicación número: 47001-23-31-000-2005-00728-01(18249)

Actor: NEFROLOGIA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recuso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia de 24 de febrero de 2010, por medio de la cual el Tribunal Administrativo del Magdalena declaró la nulidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, presentada por la actora por el año gravable 2000. En la mencionada providencia se dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 190642004000002 de 05 de febrero de 2004 y la Resolución No. 900002 del 24 de enero de 2005 “POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN”, proferidas en su orden, por la División de Liquidación y la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Santa Marta, de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE en firme la Liquidación Privada 2387001062230 -1 radicada por el actor en calenda abril 09 de 2001 ante la administración fiscal.

TERCERO: Sin lugar a CONDENAR en costas.

CUARTO: La entidad oficial DEBERÁ dar aplicación a los artículos 176 y 177 del CCA.”

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2001, la sociedad NEFROLOGÍA LTDA. presentó su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000,

liquidando un saldo a favor en la suma de \$73.746.000, que fue imputado en la declaración del año gravable 2001⁷⁶.

El 14 de mayo de 2003, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Santa Marta, profirió el Requerimiento Especial 190762003900003, mediante el cual propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000⁷⁷.

En este acto administrativo, la DIAN formuló: (i) la adición de ingresos en \$3.731.000, (ii) el rechazo de costo de venta por \$1.909.000, (iii) el rechazo de deducciones por \$7.164.000, (iv) el rechazo de retenciones en la fuente por \$71.865.000 y (v) una sanción por inexactitud en la suma de \$131.768.000. En consecuencia, rechazó el total del saldo a favor declarado por el contribuyente en su denuncia rentístico, que ascendía a la suma de \$73.746.000, y determinó un saldo a pagar de \$140.377.000.

Previa respuesta de la demandante al requerimiento especial⁷⁸, el 5 de febrero de 2004, la División de Liquidación de la citada Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión 190642004000002, por medio de la cual determinó un saldo a pagar en la suma de \$121.361.000⁷⁹.

En esa oportunidad, la DIAN aceptó las explicaciones dadas por el contribuyente respecto de la adición de ingresos por la suma de \$3.731.000, pero mantuvo las demás glosas planteadas en el requerimiento especial, incluida la sanción por inexactitud⁸⁰.

Contra la anterior decisión el contribuyente interpuso recurso de reconsideración⁸¹, que fue decidido por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Santa Marta, mediante la Resolución 900002 de 24 de enero de 2005, que confirmó la decisión recurrida⁸².

LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pretende que se declare la nulidad: (i) de la Resolución 190642004000002 de 5 de febrero de 2004, por medio de la cual se practicó liquidación oficial de revisión del impuesto sobre la renta declarado por el año gravable 2000; y (ii) de la Resolución 900002 de 24 de enero de 2005 que decidió en forma desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto contra la mencionada liquidación oficial. A título de restablecimiento del derecho, solicita se declare en firme la declaración privada presentada por la demandante.

⁷⁶ Fl. 44 c.p.

⁷⁷ Fls. 327 a 342 c.a. # 1

⁷⁸ Fls. 249 a 263 c.a. #1

⁷⁹ Este valor se obtiene de sumar \$72.214.000 más la sanción de \$120.066.000 menos el valor de anticipo año gravable 2000 por \$15.889.000 y menos retenciones en la fuente por la suma de \$55.030.000.

⁸⁰ Fls. 145 a 164 c.a. #1

⁸¹ Fls. 10 a 21 c.a. #1

⁸² Fls. 86 a 92 c.p.

Cita como violadas las siguientes normas:

- Artículos 29-9, 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 2, 3, 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículos 365, 366, 367, 369, 370, 373, 381, 392, 605, 617, 647 incisos 3º y 6º, 683 y 742 del Estatuto Tributario;
- Artículo 76 de la Ley 633 de 2000
- Artículo 15 del Decreto 406 de 2001.

El concepto de violación se sintetiza así:

Nulidad total de la actuación administrativa por indebida o falsa motivación.

Los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por indebida o falsa motivación, por cuanto parten de un supuesto errado al sostener que en una relación contractual entre entidades sujetas al sistema de causación contable, las retenciones en la fuente sólo se contabilizan cuando se produce el pago, esto es, sin atender qué ocurre primero (el pago o el abono en cuenta); y consideran erróneamente que las facturas que sirven de soporte a los costos y gastos rechazados, no cumplen con los requisitos de ley.

Indica que un problema operativo de las entidades con las que tuvo relaciones comerciales en el año en discusión⁸³, no le puede ser trasladado a NEFROLOGÍA S.A., como tampoco se le puede hacer extensivo lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000⁸⁴. Todas aquellas entidades a cuyos pacientes la sociedad le prestó servicios de salud, son entidades que se gobiernan por los principios contables de causación y no de caja, por lo que le asiste el derecho a solicitar las retenciones que le fueron practicadas.

Respecto de los certificados de retención en la fuente, afirma que si sólo se acepta como retención lo que está efectivamente certificado, bajo el errado entendimiento de que lo no certificado no ha debido ser causado por los terceros, debe igualmente aceptarse que el ingreso que causó la sociedad, que no fue causado por los terceros como un gasto en 2000, tampoco es gravable.

Manifiesta que las normas tributarias autorizan probar el monto de las retenciones en la fuente soportadas, no sólo con los certificados expedidos por los agentes retenedores, inexactos en este caso, sino con otros medios de prueba, entre los que se encuentran los comprobantes de pago o las facturas y, en general, con cualquiera de los medios probatorios que autoriza la ley y que pide sean tenidos en cuenta en este proceso.

En cuanto a los documentos que sirven de soporte a los costos y gastos relacionados con las compras realizadas a DISTRIBUCIONES ALDIA, indica que los actos acusados se encuentran indebida o falsamente motivados, por ausencia de señalamiento expreso de las circunstancias que daban origen a que no se les diera valor probatorio a los correspondientes documentos, al igual que no se indicaron concretamente cuáles eran los

⁸³ Durante el año 2000, NEFROLOGÍA S.A. le prestó servicios médicos a los pacientes de entidades tales como ISS, CAPRECOM y Policía Nacional.

⁸⁴ Sistema para pago de retenciones de entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación.

documentos que adolecían de los presupuestos previstos en el artículo 617 del Estatuto Tributario.

Violación de las normas de carácter constitucional y legal en las que han debido fundarse los actos demandados

Expresa que se viola el artículo 29 de la Constitución Política, por ausencia de pronunciamiento de la Administración en relación con los argumentos expuestos por el contribuyente en vía gubernativa, así como la omisión en la práctica de las pruebas solicitadas, como era la de oficiar a las entidades con las que contrató, para determinar si se practicó la respectiva retención en la fuente.

La demandada desconoce el artículo 95-9 de la Carta, al pretender cobrar un impuesto determinado sobre una errada aplicación de las normas tributarias, lo que a su vez conduce a la violación del artículo 363 *ibídem*.

También se violan los artículos 2, 3, 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo, porque a partir de interpretaciones y criterios jurídicos erróneos se pretende afectar la efectividad de los derechos e intereses del contribuyente. Además, se omitió hacer referencia a varios de los argumentos expuestos en vía gubernativa, así como a las pruebas aportadas al expediente.

De igual manera, se infringen los artículos 365, 366, 367, 369, 370, 373, 381, 605, 647 incisos 3 y 6 y 683 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

- Tanto el retenedor (ISS y otros) como el retenido (NEFROLOGÍA LTDA) manejan su contabilidad por causación, y el momento en el que se causa la retención en la fuente debe coincidir para ambas partes.
- Porque cuando no se practica la retención en la fuente, quien actúa así es el llamado a responder ante la DIAN.
- Del impuesto sobre la renta se deben deducir las retenciones en la fuente causadas en el período gravable.
- El error en la contabilización de los terceros con los que se contrató, en modo alguno puede ser imputado a la sociedad.
- Los agentes de retención están obligados a presentar una declaración por las retenciones que debieron practicar.
- La sanción por inexactitud resulta improcedente.

- Las decisiones de la Administración deben fundarse en hechos probados.

Finalmente, también se quebrantan los artículos 76 de la Ley 366 de 2000 y 15 del Decreto 406 de 2001, porque la tesis manejada por la DIAN resulta exclusivamente aplicable a las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación.

Sanción por inexactitud

Precisa que la sanción por inexactitud está falsamente motivada, si se tiene en cuenta que ésta se deriva del mayor impuesto liquidado oficialmente, el cual, como se expuso con anterioridad, no resulta procedente.

En gracia de discusión, en este caso se configura una diferencia de criterios entre la DIAN y la sociedad en cuanto al derecho aplicable, lo que torna en improcedente la referida sanción.

LA OPOSICIÓN

El apoderado de la parte demandada se opone a las pretensiones de la demanda y solicita que se tengan en cuenta los fundamentos de los actos administrativos acusados.

No se configura la indebida o falsa motivación en los actos administrativos acusados, porque la Administración expuso los criterios doctrinales que sustentan la decisión tomada. Enfatiza, que no es de recibo que una explicación breve y sumaria no brinde garantía de defensa.

En la liquidación oficial de revisión y en la resolución que la confirma, se ha reiterado la tesis doctrinal descrita en los conceptos de la DIAN 104513 de 2001 y 093628 de 2000, en los que se indica que en el evento en el que no exista disposición de recursos, así se lleve contabilidad por el sistema de causación, la retención en todo caso se practicará en el momento del pago por parte de la entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación.

Si bien el sistema de contabilidad del contribuyente es diferente al utilizado por las otras entidades (agentes de retención), ello no implica que fiscalmente no deba ajustarse a lo que demande doctrinariamente la entidad, pues de lo contrario, no habría consonancia entre lo declarado por las partes intervinientes.

Respecto de la nulidad de los actos por violación de las normas constitucionales y legales reseñadas en la demanda, menciona que ese cargo de ilegalidad tampoco está llamado a prosperar, porque en el curso del proceso se le dio la oportunidad a la parte actora de ejercer el derecho de defensa.

Por último, en relación con la sanción por inexactitud, expone que en este caso no se configura una diferencia de criterio. Resalta que existen diferencias significativas entre lo declarado por el contribuyente y lo certificado por los terceros, motivo por el cual la sanción impuesta resulta procedente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Magdalena anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la liquidación privada presentada por el contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta por la vigencia fiscal 2000.

Con fundamento en las sentencias del 2 de junio de 2000, Exp. 9951, M.P. Dr. Julio Correa Restrepo y del 28 de mayo de 2009, Exp. 15884, M.P. Héctor J. Romero Díaz, expone que cuando el contribuyente lleva la contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un periodo las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal.

Precisa que en la inspección tributaria se determinó diferencia en los ingresos por valores no declarados por la suma de \$3.371.000 pero cuyos costos y deducciones fueron desconocidos por la DIAN porque (i) las facturas soporte no cumplían con los requisitos de los literales b) y d) del artículo 617 del Estatuto Tributario y (ii) porque se pudo

establecer diferencias entre las retenciones practicadas y lo declarado, ello como consecuencia del cotejo entre los certificados obtenidos en la relación de retenciones allegadas al expediente como respuesta al requerimiento efectuado.

En relación con la retención en la fuente en discusión, consideró el *a quo* que no se puede determinar la razón por la cual la Administración le da prevalencia a un sistema de contabilidad llevado por una entidad pública (ISS) sobre el llevado por el contribuyente, máxime si resulta discutible que una empresa industrial y comercial del Estado, como lo es el ISS, sea ejecutora del Presupuesto General de la Nación (Decreto 111 de 1996, art. 3º), cuando lo cierto es que goza de autonomía administrativa y patrimonio independiente (Decreto 2148 de 1992).

En este caso, mal podría habersele exigido al contribuyente la certificación de lo que le fue objeto de retención, porque por tratarse de un contribuyente que lleva la contabilidad por el sistema de causación, la realización del ingreso se encuentra atada a la causación, razón por la cual, debe denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, es decir, cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se hubiere hecho efectivo el cobro (art. 27 y 28 E.T.); criterio que guarda correspondencia con el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993.

Por lo expuesto, coincide con el argumento de la actora, según la cual, es válido que las retenciones se descuenten en la misma anualidad en la que fueron practicadas, independientemente de que se hubieren certificado.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** solicita que se revoque la sentencia de primera instancia, y en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Para el efecto, expone que el *a quo* no valoró en debida forma las pruebas aportadas al expediente, e incurrió en una contradicción al aceptar que “*siendo el actor un contribuyente que lleva contabilidad de causación, descuenta las retenciones que van a ser practicadas por entidades públicas cuya contabilidad es por el sistema de caja, en cuanto para el primero (causación) se causa en un período gravable mientras que para el segundo (caja)*”

no se ha causado, practicado, declarado, consignado, ni mucho menos en éste último caso podría estar respaldado con el certificado de que trata el artículo 374 E.T.”⁸⁵.

En este caso, la parte actora omitió allegar al proceso las pruebas tendientes a probar los supuestos de hecho en que se fundamentan sus pretensiones, que en el caso de las retenciones, corresponde al certificado de que trata el artículo 374 del Estatuto Tributario.

Por último, menciona que la sanción impuesta en los actos enjuiciados obedece a que la actora incurrió en un hecho tipificado como generador de sanción administrativa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada insiste en la revocatoria de la sentencia apelada.

Expone que fueron tres los temas objeto de discusión entre las partes, así: (i) la diferencia entre el valor de las retenciones declaradas y las realmente practicadas; (ii) la inclusión de costos con base en facturas que no cumplen con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario y (iii) la sanción por inexactitud.

La DIAN desconoció la deducción de algunos costos declarados por el contribuyente en su declaración, por soportarse en facturas que no cumplían con los requisitos exigidos para ser aceptadas probatoriamente; glosa sobre la cual, nada decidió el *a quo*, puesto que se limitó a reseñar su desconocimiento.

En el tema relacionado con la discrepancia sobre la deducción derivada de la retención en la fuente, sin necesidad de entrar en discusión sobre el sistema de contabilidad llevado por el ente retenedor y la retenida, ni sobre la naturaleza del ISS, es claro que el Tribunal desconoció que las retenciones practicadas no sólo correspondieron a los valores retenidos derivados de los servicios prestados por la sociedad a esa entidad, sino que, además, comprendían los prestados a otras entidades que no gozan de la misma naturaleza.

⁸⁵ Fl. 192

En gracia de discusión, las consideraciones expuestas por el *a quo* en relación con este cargo, implicarían la nulidad parcial de los actos demandados, en el sentido de aceptar la deducción derivada de la retención por concepto de los servicios prestados al ISS y, en consecuencia, la liquidación en forma proporcional de la sanción por inexactitud.

La actora reitera los argumentos expuestos en la demanda, y agrega que los conceptos de la DIAN que se tuvieron en cuenta por parte de la Administración, no pueden ser considerados en este proceso, porque en el momento en el que se presentó la declaración de renta por el año gravable 2000, la interpretación oficial de esa entidad se ligaba al concepto 091664 de 1998, en el que se expuso que la *“retención en la fuente debe efectuarse en el momento del pago o abono en cuenta, entendiéndose por pago, la cancelación de la obligación, es decir, entregando el valor de la obligación en dinero o en especie, y **por abono en cuenta cuando se hace el registro contable de la negociación, el cual debe efectuarse en la fecha de recepción de la factura.**”* (negrilla original).

Respecto al recurso de apelación, manifiesta que la DIAN no desvirtúa los hechos formulados en la demanda, ni las consideraciones del *a quo*, y, por el contrario, se limita a afirmar que el fallador incurrió en error de hecho en la apreciación de las pruebas aportadas al proceso, por no aplicar las reglas para su valoración, lo que a todas luces resulta ser falso.

Si como lo pretende la entidad demandada, sólo se aceptara como retención en la fuente lo que está efectivamente certificado, bajo el errado entendimiento de que lo no certificado no ha debido ser causado por los terceros, debe igualmente aceptarse que el ingreso que causó NEFROLOGÍA LTDA, que no fue causado por los terceros como un gasto en el 2000, tampoco sería gravable para la compañía.

Concluye que en el proceso se encuentra probado que las retenciones causadas y descontadas por la sociedad se efectuaron con los montos y porcentajes ordenados en la ley, lo que, en ningún momento fue desvirtuado por la DIAN, pues su único argumento se basa en el momento en el que fueron contabilizadas y descontadas, lo cual, insiste, se hizo conforme a la doctrina vigente para ese momento.

El Ministerio Público no intervino en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar si es procedente el rechazo de costos y deducciones por la suma total de \$9.073.608, y de la retención en la fuente por la suma de \$71.865.000. De igual manera, se debe esclarecer si hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

I. Costos y deducciones (\$9.074.608)

Afirma la parte actora que los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por falsa e indebida motivación, porque la Administración omitió señalar expresamente las circunstancias por las cuales consideraba que los documentos que sirven de sustento a los costos y deducciones objeto de rechazo no cumplen con los requisitos previstos en los literales b) y d) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Además, la demandada tampoco indicó en forma concreta cuáles eran los documentos que no reunían los mencionados presupuestos.

El Tribunal, en el fallo apelado, no analizó los planteamientos expuestos por la parte actora en relación con esta glosa, por lo que, en cumplimiento del artículo 311 del Código de Procedimiento Civil⁸⁶, previa verificación de los presupuestos previstos en el inciso segundo de la norma en comento, procede la Sala a complementar la sentencia de primera

⁸⁶ “ARTÍCULO 311. ADICION. Cuando la sentencia omite la resolución de cualquiera de los extremos de la litis, o de cualquier otro punto que de conformidad con la ley debía ser objeto de pronunciamiento, deberá adicionarse por medio de sentencia complementaria, dentro del término de ejecutoria, de oficio o a solicitud de parte presentada dentro del mismo término.

El superior deberá complementar la sentencia del a quo cuando pronuncie la de segunda instancia, siempre que la parte perjudicada con la omisión haya apelado o adherido a la apelación; pero si dejó de resolver la demanda de reconvencción o la de un proceso acumulado, le devolverá el expediente para que dicte sentencia complementaria.

(...)” (Subraya la Sala).

instancia, en el sentido de resolver si es procedente el rechazo de la suma de \$9.074.608 por concepto de costos y deducciones.

Pues bien, en primer término, se observa que en la liquidación oficial de revisión, la DIAN afirmó que *“la funcionaria investigadora de la División de Liquidación solicita copia auténtica de las facturas relacionadas en la hoja de trabajo No. 5 (folio 588), siendo entregadas copia de las facturas, en donde se observa que efectivamente las facturas no cumplen con los requisitos exigidos en el artículo 617 literales b) y d), (...)”*⁸⁷ (Se subraya) y, a continuación, presentó un cuadro en el que relacionó un total de 29 facturas, en el que especifica el número de comprobante, la fecha y el total, para finalmente, concluir:

*“- Para un total de factura de la Cuenta No. 51207004 de \$6.857.529.”*⁸⁸ (sic)

- En la cuenta 85449910 del Cliente DISTRIBUCIONES ALDIA, se registra un valor de \$1.909.348, cuyas facturas tampoco cumplen requisitos (no fueron soportadas)

- La factura 26804 correspondiente al comprobante de Egreso No. 01 CE-01633 por valor de \$306.731, tampoco cumple con requisitos.” (fl. 156 c.a. 1).

De lo anterior se infiere que, de manera general, para la Administración, las facturas con las que el contribuyente pretende soportar la suma de \$9.074.608, por concepto de costos y deducciones, no cumplen con los requisitos exigidos en los literales b) y d) del artículo 617 del Estatuto Tributario, por lo que, contrario a lo alegado por la parte actora, la demandada en la liquidación oficial de revisión precisó no solo las facturas que fueron objeto de la glosa sino los requisitos legales que, a su juicio, no cumplían.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece como requisito para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y de los impuestos descontables, presentar las facturas con el cumplimiento de los requisitos que allí se indican, para cada caso, del artículo 617 y 618 E.T.⁸⁹

⁸⁷ Fl. 155 c.a. # 1

⁸⁸ La sumatoria del total de las facturas a las que se hace referencia en el cuadro insertado en el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión, corresponde a \$6.858.529.

⁸⁹ Respecto de este punto, la Magistrada Ponente ha precisado en aclaraciones de voto que es esencial entender -como lo precisa la Corte en la sentencia C-733 de 2003- que el cumplimiento de los requisitos de la factura es una obligación propia de quien la expide, sin que pueda trasladarse esa responsabilidad al adquirente del bien o del servicio para desconocerle el derecho al costo, deducción o impuesto descontable solicitado.

En esas condiciones, se advierte que en el caso concreto, los requisitos que aduce la demandada fueron omitidos en las facturas rechazadas como soportes de los costos, hacen referencia a:

ARTICULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA. Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

a. (...)

b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

(...)

d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

(...)

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

Lo anterior, no impide que la Administración Tributaria pueda hacer uso de sus facultades de investigación y fiscalización, respecto de la realidad del gasto que se pretende soportar con la factura que aporta el contribuyente y que fue expedida por un tercero que no cumplió con todas las exigencias legales, amén de las sanciones que sean procedentes para quien omite su deber legal de expedir la factura con el lleno de los requisitos.

Revisadas las facturas cuestionadas por la Administración se observa que cumplieron, salvo en un solo caso, con los requisitos legales que fueron señalados como omitidos por la Administración, como pasa a explicarse.

Cuenta No. 51207004 (\$6.858.529)

Según se desprende de la hoja de trabajo No. 5 de la inspección tributaria de 2 de abril de 2003⁹⁰, como del anexo explicativo de la liquidación oficial demandada⁹¹, la suma a rechazar asciende a \$6.858.529, conforme a la discriminación presentada en el cuadro inserto en cada una de estas actuaciones, así:

Orden No.	Factura No.	Total factura \$	Fecha Año 2000 Mes/d	Identificación del vendedor o prestador del servicio	NIT	Folio c.a. 1	Total \$ rechazo DIAN (fls. 155-156 c.a. 1)
1.	0159	301.800	01/04	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	179	301.800
2.	0165	30.000	01/15	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	183	30.000
3.	0167	65.000	01/15	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	181	65.000
4.	0180	449.150	02/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	187	449.150
5.	0185	24.200	02/16	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	189	24.200

⁹⁰ Fl. 408 c.a. #1

⁹¹ Fls. 155 a 156 c.a. #1

6.	0196	95.400	02/28	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	185	95.400
7.	0197	49.900	03/01	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	191	49.900
8.	0199	378.900	03/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	197	378.900
9.	0207	270.800	03/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	193	270.800
10.	0232	625.400	04/10	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	195	625.400
11.	0233	111.600	04/10	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	199	111.600
12.	0242	553.200	05/02	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	203	553.200
13.	0243	40.800	05/02	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	201	40.800
14.	0307	342.709	05/15	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	205	342.709
15.	0325	97.200	06/02	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	207	13.200
16.	0327	706.200	06/19	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	211	522.200
17.	0328 ⁹²	64.100	06/19	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	209	
18.	0341	170.800	07/05	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	213	74.800
19.	0346		06/19 (segú				64.100

⁹² Esta factura no aparece relacionada en los actos administrativos demandados; sin embargo, encuentra la Sala que la información reportada en la factura No. 0346, así como la fecha de su expedición y el total consignado, coincide con la identificada con la No. 0328, siendo coherente con la numeración consecutiva, puesto que la No. 0346 debería ser del mes de julio y no de junio como aparece en la liquidación oficial de revisión.

	(según la DIAN)		n la DIAN)	No se aporta al expediente			(según la DIAN)
20.	0348	148.600	07/12	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	215	56.600
21.	0408	95.200	08/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	217	96.200
22.	0411	832.400	08/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	219	520.400
23.	0014	738.856	09/15	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	221	418.613
24.	0034	923.121	10/11	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	223	572.769
25.	0038	48.597	10/18	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	225	20.997
26.	0046	619.097	11/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	227	368.327
27.	0049	12.880	11/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	229	12.880
28.	0064	154.100	12/06	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	231	154.100
29.	0062	744.666	12/06	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	233	598.485
30.	0070	55.399	12/29	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	235	25.999
	Total	8.685.975					6.858.529

Así pues, verificadas por la Sala cada una de las facturas relacionadas por la demandada se advierte que las facturas de venta cumplen con el requisito señalado en el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, dado que, en cada una de éstas, contrario a lo

sostenido por la DIAN, se individualiza a DISTRIBUCIONES ALDIA con NIT. 85-449-910-5, como la vendedora o prestadora del servicio.

En lo que tiene que ver con el otro requisito de la factura de venta que echó de menos la Administración, vale decir, que la factura lleve un número que corresponda a un sistema de numeración consecutivo, encuentra la Sala que las facturas a las que se ha hecho referencia, traen preimpreso un número consecutivo.

De manera que, en este punto, se impone aceptar la suma de \$6.858.529 (registrada en la cuenta No. 51207004).

Cuenta No. 85449910 (\$1.909.348)

La DIAN rechaza la suma de \$1.909.348 porque las facturas que la soportan, “*tampoco cumplen requisitos (no fueron soportadas)*” (fl. 156 c.a. 1).

En primer término, encuentra la Sala que, si bien es cierto, en los actos administrativos demandados no se discriminan las facturas que le sirven de soporte a la suma en discusión, también lo es, que en los mismos, se identifica la cuenta 85449910 como aquella en la que se registró en su totalidad la suma debatida, la cual, además de ser de conocimiento del contribuyente, está discriminada en detalle, factura por factura, por lo que, no se configura la alegada falsa o indebida motivación.

Aunado a lo anterior, se advierte que en el recurso de reconsideración la sociedad allegó como prueba el “*Anexo de la cuenta 85449910 del cliente DISTRIBUCIONES ALDIA por valor de \$1.909.348*”⁹³, que permite identificar el detalle del rechazo, motivo por el cual, no se configura la violación al debido proceso.

Ahora bien, contrario a lo establecido por la DIAN en los actos demandados, las facturas que soportan la suma en discusión, también cumplen con los requisitos previstos en los literales b) y d) del artículo 617 del Estatuto Tributario, para lo cual, y con ayuda del reporte del Sistema Integrado de Contabilidad – Transacción de la sociedad NEFROLOGÍA LTDA, del período enero a diciembre de 2000⁹⁴, en el que se presenta en detalle la cuenta 85449910⁹⁵, se identifican las facturas que se señalan a continuación:

⁹³ Fls. 83 y 117 c.a. #1

⁹⁴ Aportado con el recurso de reconsideración (fl. 117 c.a. 1).

⁹⁵ El total de la cuenta No. 85449910 “DISTRIBUCIONES ALDIA” asciende a la suma de \$1.909.348, por lo que se deduce que todo lo contabilizado en esta cuenta es objeto de rechazo por la DIAN.



Orden No.	Cruce/ Destino	Fecha Año 2000 Mes/d	Factura No.	Total factura \$	Identificación del vendedor o prestador del servicio	NIT	Total rechazo DIAN \$
1.	CA-010301 FP-41340	06/02	325 (fl. 207 c.a.)	97.200	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	84.000
2.	CA-010301 FP-41347	06/19	327 (fl. 211 c.a.)	706.200	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	184.000
3.	CA-010301 FP-41383	07/05	341 (fl. 213 c.a.)	170.800	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	96.000
4.	CA-010301 FP-41435	07/12	348 (fl. 215 c.a.)	148.600	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	92.000
5.	CA-010301 FP-41461	08/08	411 (fl. 219 c.a.)	832.000	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	100.800
6.	CA-010301 FP-41461	08/08	411 (fl. 219 c.a.)	832.000	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	211.200
7.	CA-010301 FP-41545	09/15	014 (fl. 221 c.a.)	738.856	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	320.243

8.	CA-010301 FP-41595	10/11	034 (fl. 223 c.a.)	923.121	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	350.352
9.	CA-010301 FP-41600	10/18	038 (fl. 225 c.a.)	48.597	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	27.600
10.	CA-010301 FP-41604	10/22	040	No se allega al expediente			16.802
11.	CA-010301 FP-41692	11/08	046 (fl. 226 c.a.)	619.097	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	250.770
12.	CA-010301 FP-41777	12/06	062 (fl. 233 c.a.)	744.666	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	146.181
13.	CA-010301 FP-41809	12/29	070 (fl. 235 c.a.)	55.399	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	29.400
Total							1.909.348

Conforme a lo anterior se verifica que 12 de las 13 facturas que soportan la suma en desacuerdo, fueron aportadas al expediente, y en todas ellas se identifica plenamente al vendedor y tienen impreso el número consecutivo, situación que no puede ser verificada frente a la que no fue aportada al proceso, pero que en todo caso la demandante estaba en la obligación de probar⁹⁶.

Por consiguiente, respecto de esta cuenta, la Sala aceptará la suma de \$1.892.346.

Factura No. 26804 (\$306.731)

⁹⁶ **Art. 745 E.T.** Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo de este título.

La DIAN procedió al rechazo de la suma de \$306.731, porque “La factura 26804 correspondiente al comprobante de Egreso No. 01-CE- 01633 por valor de \$306.731, tampoco cumple con requisitos”⁹⁷.

Revisadas las pruebas aportadas en sede administrativa, se observa el comprobante de egreso No. 01-CE-01633 por la suma de \$306.731⁹⁸ y la factura de venta No. 4-1626804 de 19 de marzo de 2000⁹⁹ (fl. 116 c.a. 1), esta última, expedida por MAKRO DE COLOMBIA S.A. a nombre de “PASS DAY”, por la suma total de \$352.395; la cual cumple con todos los requisitos previstos en las normas a que se ha hecho referencia.

En conclusión, revisadas todas las facturas, se observa que en el *sub júdice* no había lugar a rechazar el total de los costos y deducciones solicitados por el contribuyente con fundamento en la falta de requisitos, por lo que la Sala concluye que procede la aceptación de la suma de \$9.057.606 rechazada por la DIAN.

II. Retención en la fuente (\$71.865.000)

En la liquidación oficial de revisión, la Administración rechazó las retenciones en la fuente con fundamento en el siguiente argumento:

“En el caso que nos ocupa, ocurre que siendo investigado un contribuyente que lleva contabilidad de causación descuentan las retenciones que van a ser practicadas por una entidad cuya contabilidad es por el sistema de caja, lo cual aparentemente resulta una contradicción, por cuanto para uno, se causa en un período gravable mientras que para el otro todavía no se ha causado, practicado, declarado ni consignado dichas retenciones en la fuente, y no está respaldando (sic) con el certificado que tiene que ser expedido por el agente retenedor y que realmente comprueba que fue consignado ante la Administración, (...)”¹⁰⁰.

Bajo ese criterio, la demandada determinó diferencias entre los valores descontados por la actora y los certificados por los agentes retenedores, así:

Agente retenedor	Valor de retención practicada según la relación del contribuyente año 2000	Valor retención certificado por las entidades en cruces de información año 2000	Diferencia	Folio
UNIMEC	3.425.678	1.825.540	1.600.138	409
IFI CONCESIÓN SALINAS	561.268	273.708	287.560	430
CAPRECOM	3.310.598	955.455	2.355.143	443

⁹⁷ Fl. 156 c.a. #1

⁹⁸ Fls. 114 a 115 c.a. #1

⁹⁹ Fl. 116 c.a. #1

¹⁰⁰ Fl. 152 c.a. # 1

SECRETARÍA DE SALUD DISTRITAL DEL MAGDALENA	57.876	0	57.876	238
POLICÍA NACIONAL	1.427.230	1.218.690	208.540	418
CREAR SALUD	12.868	32.170	(19.302)	431
COMCAJA	721.160	202.272	518.888	313
SALUDCOOP	3.957.310	2.343.914	1.613.396	437
ISS	101.557.190	38.001.026	63.556.164	415
CAJAMAG	4.424.156	3.353.352	1.070.804	421
BANCO DE OCCIDENTE	615.928	0	615.928	278
Total	120.071.262	48.206.127	71.865.135	

La actora afirma que los certificados expedidos por los agentes retenedores no reflejan las retenciones efectivamente practicadas en el año 2000; circunstancia que no puede afectar el derecho que le asiste a quien se le efectuó la retención.

La Sala advierte que la retención en la fuente tiene por objeto “*conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.*” (art. 367 E.T.). (Negrillas fuera de texto).

Conforme al artículo 373 del Estatuto Tributario, en las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido. La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada.

En el impuesto de renta, de acuerdo con el artículo 26 *ibídem*, la renta líquida gravable se determina de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios *realizados en el año o período gravable.*

En materia de ingresos, por regla general, se entiende que éstos se realizan cuando “*se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.*” (art. 27 E.T.).

No obstante, existen excepciones a la norma anterior, y una de ellas, se encuentra en el literal a) del citado artículo 27, que dispone: “*Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.*”

Ingreso que se entiende causado “*cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro*” (art. 28 E.T.)¹⁰¹.

En consecuencia, para un contribuyente que lleva contabilidad por causación, los ingresos sometidos a tributación corresponden a los causados en el año gravable, es decir, aquéllos en los que nace el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro, contrario a lo que ocurre para quienes manejan el sistema de caja en donde la realización del ingreso está condicionada al pago del mismo¹⁰².

El hecho de que los artículos en mención dispongan que las retenciones se practican sobre los pagos o abonos en cuenta, no significa que el contribuyente elija una u otra opción, pues, las retenciones tienen que ver con los ingresos tributarios, y éstos se realizan al momento del pago o cuando se cause el ingreso.

En esas condiciones, la Sala ha precisado que “*[a]rmonizadas las disposiciones relativas a la causación de los ingresos con las acabadas de mencionar respecto de la retención en la fuente, se concluye que para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período, y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal*”¹⁰³.

Entonces, teniendo en cuenta que la sociedad NEFROLOGÍA LTDA. es una persona jurídica obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, está sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período y, correlativamente, se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal.

En esas condiciones, para la Sala no es procedente el argumento planteado en los actos acusados, en el sentido de exigir que la contribuyente aplique las retenciones en la fuente según sean causadas, practicadas, declaradas y pagadas por entidades sometidas al sistema de caja, pues como se explicó, las retenciones en la fuente deben estar *asociadas a los ingresos* y sólo es procedente su descuento en el mismo periodo en que estos se causen.

¹⁰¹ Las disposiciones mencionadas están en concordancia con el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993, de acuerdo con el cual, en la contabilidad de causación o por acumulación, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

¹⁰² Cfr. entre otras, sentencias de 30 de junio de 1995 (Exp. 7043) y 15 de marzo de 1996 (Exp. 7585), ambas C. P. del doctor Julio Enrique Correa Restrepo y de 7 de septiembre de 2001 (Exp. 12179 / 1998 0673 01) y 12 de diciembre de 2007 (Exp. 15856 / 2003 00020 01), ambas C. P. de la doctora María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁰³ Sentencia del 24 de julio de 2008, Exp. 15652.

Además, advierte la Sala, que para el año gravable discutido, no podía ser aplicado lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000¹⁰⁴, norma a la que hizo referencia la DIAN en los actos demandados, pues dicha disposición sólo tuvo aplicación a partir del año gravable 2001¹⁰⁵.

Ahora bien, la demandante allega al proceso los registros contables, facturas y certificación del revisor fiscal¹⁰⁶, para demostrar las retenciones practicadas y respecto de las cuales alega que no se expidió certificado por los retenedores o los que se expidieron fueron parciales.

Al respecto, la Sala advierte que el artículo 381 del E.T., en los apartes pertinentes, dispone:

ARTICULO 381. CERTIFICADOS POR OTROS CONCEPTOS. Cuando se trate de conceptos de retención diferentes de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá:

- a. Año gravable y ciudad donde se consignó la retención.*
- b. Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor.*
- c. Dirección del agente retenedor.*
- d. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención.*
- e. Monto total y concepto del pago sujeto a retención.*
- f. Concepto y cuantía de la retención efectuada.*
- g. La firma del pagador o agente retenedor.*

¹⁰⁴ ARTICULO 76. SISTEMA PARA PAGO DE RETENCIONES DE ENTIDADES EJECUTORAS DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN. Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales.

¹⁰⁵ La Ley 633 fue publicada el 29 de diciembre de 2000 en el D.O. 44275.

¹⁰⁶ Ver los folios 94 a 99.

A solicitud de la persona o entidad beneficiaria del pago, el retenedor expedirá un certificado por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado anual.

PARAGRAFO 1o. Las personas o entidades sometidas a retención en la fuente podrán sustituir los certificados a que se refiere el presente artículo, cuando éstos no hubieren sido expedidos, por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos antes señalados.

(...)

De acuerdo con lo anterior, si bien el certificado de retención en la fuente es la prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, no es la única prueba, pues como lo ha señalado la Sala, *“el legislador ha previsto su sustitución con otros documentos, pero respecto de los cuales, se cumplan ciertos requisitos mínimos, como la constancia del pago y la identificación de conceptos tales como el año gravable, el nombre o razón social y Nit del retenedor, su dirección, el nombre o razón social y Nit de la persona a quien se le practicó la retención, el monto total y concepto del pago sujeto a retención, la cuantía de la retención, entre otros requisitos”*¹⁰⁷.

Pues bien, se advierte que de las facturas y recibos de caja, no es posible establecer el total del valor retenido que aduce la demandante para efectos de comparar con el total certificado por los agentes retenedores y así llegar a la *diferencia obtenida* en los actos acusados que es la que pretende justificar la parte actora. Si bien en muy pocos casos el recibo de caja y/o comprobante de ingreso discrimina el valor de la retención, *en esas condiciones*, no podría la Sala precisar si esas retenciones ya fueron incluidas en las certificaciones expedidas por los agentes retenedores y cuyo valor no hace parte de la discusión.

En efecto, al tomar como parámetro la relación anexa al certificado de revisor fiscal y confrontarla con cada uno de los soportes para determinar si existe un mayor valor en retenciones no certificadas, se observa frente a cada caso, lo siguiente:

¹⁰⁷ Sentencia de 6 de marzo de 2003, Exp. 13027, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Tercero	Pruebas
CAJAMAG	El Certificado de revisor fiscal relaciona 16 facturas y comprobantes para sustentar un total de retenciones de \$4.424.156. Sin embargo sólo se aportaron recibos de caja en los que se registraron retenciones en la fuente de 5 facturas ¹⁰⁸ .
UNIMEC	De los 19 recibos de caja sólo obran en el expediente 11 ¹⁰⁹ y en algunos casos no coincide o no se determina el mismo valor de retención certificado.
IFI CONCESIÓN SALINAS	Obran dos recibos de caja para soportar los valores certificados por el revisor fiscal, pero no coinciden las cuantías ¹¹⁰ .
CAPRECOM	Se aportan únicamente como soportes contables 2 notas débitos respecto de algunos servicios prestados ¹¹¹ .
SECRETARIA DE SALUD DE MAGDALENA	Se relaciona una factura en el certificado de revisor fiscal pero no está soportada en el expediente.
POLICÍA NACIONAL	Sólo se aportan 4 soportes de los 12 relacionados por el revisor fiscal como servicios prestados sujetos a retención ¹¹² .

¹⁰⁸ Fls. 554, 567,596, 595 y 619, a folio 654 se aporta una que no hace parte de la relación del revisor fiscal, ni su valor coincide con alguna de las que hacen parte de la certificación.

¹⁰⁹ Fls. 589,663,664,665,666,642,572,562,627,628 y 629, respecto de estos 3 últimos no coinciden los valores certificados.

¹¹⁰ Fls. 557 y 669

¹¹¹ Fls. 638 y 639

¹¹² Fls. 571, 588, 601 y 609.

CREAR SALUD	No existen soportes respecto de las retenciones que se afirma fueron practicadas.
COMCAJA	No existen soportes que permitan establecer las retenciones practicadas.
SALUDCOOP	Se aportan sólo 6 soportes de las retenciones certificadas ¹¹³ , de un total de 21.
ISS	Se aportan soportes parciales de todas las retenciones que afirma fueron practicadas.

La carga de la prueba para desvirtuar los certificados de retención en la fuente exigía de la parte demandante precisión y coincidencia en los soportes con los que se pretendía demostrar las retenciones que no fueron certificadas por los agentes retenedores. En esas condiciones es evidente que las pruebas no son suficientes ni ofrecen certeza del hecho que se alega.

En un asunto similar, la Sala precisó que *“el valor de las retenciones en las fuentes denunciadas en la respectiva declaración debe corresponder al valor que aparece certificado, sin perjuicio que los certificados puedan ser sustituidos por las facturas o documentos como se dijo anteriormente; luego las diferencias que puedan presentarse en los valores registrados en la contabilidad del retenido, deben estar plenamente justificadas y evidenciar que existe algún error en la certificación expedida por el retenedor de forma tal que quede desvirtuada la certeza que en principio arroja este documento,(...)”*¹¹⁴ (Subrayas fuera de texto).

Por lo tanto, si bien la demandante aporta algunas pruebas contables y facturas así como el certificado del revisor fiscal, éstas en su conjunto no ofrecen el pleno convencimiento para demostrar y explicar concretamente los conceptos y fechas que originan las diferencias con los valores certificados y que permitan reconocer los valores alegados por la demandante.

¹¹³ Fls. 569, 570, 582, 587, 600 y 618.

¹¹⁴ Sentencia de 6 de marzo de 2003, Exp. 13027

La Sala precisa que con el rechazo de las pruebas no se desconoce la idoneidad de la prueba contable, como lo prevén los artículos 774 y 777 del Estatuto Tributario, pero en este caso, resulta ineficaz porque no ofrecen la certeza requerida para justificar el reconocimiento de un valor superior al que aparece plenamente probado por parte de la Administración y de que tratan los actos acusados¹¹⁵.

Las anteriores consideraciones resultan aplicables a los certificados de retención en la fuente expedidos por UNIMEC, CAPRECOM, IFI CONCESIÓN SALINAS, Secretaría de Salud Distrital del Magdalena, Policía Nacional, CREAR SALUD, COMCAJA, SALUDCOOP y CAJAMAG y, por tanto, se mantiene el rechazo en la suma de \$7.693.043.

No obstante, merecen especial mención las retenciones practicadas por:

- **Instituto de Seguros Sociales:** Se evidencia que la retención que le fue practicada a la sociedad NEFROLOGÍA LTDA., por el año 2000, ascendió a la suma de \$38.111.678, sobre una base de \$952.791.952 (fl. 171 c.a. 1), por lo que, la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración, remonta a la suma de \$63.445.512 y no de \$63.556.164 como lo determinó la DIAN en su actuación, razón por la cual, se mantiene el rechazo, pero por \$63.445.512.
- **Banco de Occidente:** Se observa que en el folio 278 del cuaderno de antecedentes No. 1, se aporta el certificado de retención en la fuente por rendimientos financieros, en el que consta que ese Banco, durante el año 2000, le practicó retención a la sociedad NEFROLOGÍA LTDA, por la suma total de \$615.928, sobre una base de \$8.802.909, retención que fue consignada en la ciudad de Cali (fl. 278 c.a. 1); prueba que como se expuso con anterioridad resulta ser la idónea, razón más que suficiente para reconocer esta suma.

En conclusión, se mantiene el rechazo en la suma de \$71.138.420 y se acepta la suma de \$726.580, por lo que la sentencia de primera instancia debe ser revocada.

¹¹⁵ En igual sentido sentencia del 6 de marzo de 2003, antes citada.

III. Sanción por inexactitud

Recientemente la Sala, en sentencia de 24 de marzo de 2011¹¹⁶, hizo las siguientes precisiones respecto del artículo 647 E.T.:

“Reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es 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, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del

¹¹⁶ Sentencia 17152 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que en el caso concreto no existe una diferencia de criterio¹¹⁷ entre el contribuyente y la Administración. Por el contrario, lo que se advierte es que la parte actora no cumplió con la carga de la prueba que le corresponde al pretender hacer valer en su favor un derecho, razón más que suficiente para confirmar la sanción por inexactitud, pero sólo en relación con la suma respecto de la cual se mantiene el rechazo.

En consecuencia, esta Corporación revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, con lo que se impone liquidar el impuesto a cargo de la sociedad NEFROLOGÍA LTDA., así:

CONCEPTOS	RENG .	LIQ.PRIVAD A	LIQ.DIAN	LIQ.CON.SEST .
SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	IS	2.174.406.00 0	2.174.406.00 0	2.174.406.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	IC	9.776.000	9.776.000	9.776.000
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IE	10.571.000,0 0	10.571.000	10.571.000

¹¹⁷ En la sentencia de 12 de marzo de 2009, expediente No. 25000-23-27-000-2005-00098-01 (16575), C.P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, se expuso:

"(...)

De conformidad con la norma citada, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Existe una diferencia de criterio entre la autoridad tributaria y el contribuyente, cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable".



TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV	2.194.753.000	2.194.753.000	2.194.753.000
MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	IR	14.906.000	14.906.000	14.906.000
OTROS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RTA. NI GANANC.OCASIONAL	LV	141.000	141.000	141.000
TOTAL INGRESOS NETOS	IG	2.179.706.000	2.179.706.000	2.179.706.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	CV	1.512.475.000	1.510.566.000	1.512.458.000
TOTAL COSTOS	CT	1.512.475.000	1.510.566.000	1.512.458.000
MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	32.958.000	32.958.000	32.958.000
SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS PAGOS LABORALES (INCLUIDOS APOR.PARAFISC.)	DC	75.608.000	75.608.000	75.608.000
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	DF	20.848.000	20.848.000	20.848.000
DEPRECIACION, AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	DP	23.368.000	23.368.000	23.368.000



OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)	CX	317.197.000	310.033.000	317.197.000
TOTAL DEDUCCIONES	DT	469.979.000	462.815.000	469.979.000
RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	GJ	197.252.000	206.325.000	197.269.000
COMPENSACION POR PERDIDAS	GK	-	-	-
RENDA LIQUIDA	RA	197.252.000	206.325.000	197.269.000
O PERDIDA LIQUIDA	RB	-	-	-
RENDA PRESUNTIVA	RC	35.626.000	35.626.000	35.626.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	ED	-	-	-
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	RE	197.252.000	206.325.000	197.269.000
INGRESOS SUCEPTIBLES DE CONSTITUIR GANANCIA OCASIONAL	GA	-	-	-
IMPUESTO SOBRE RENDA GRAVABLE	LA	69.038.000	72.214.000	69.044.000
IMPUESTO NETO DE RENDA	LC	69.038.000	72.214.000	69.044.000
IMPUESTO RECUPERADO	LL	-	-	-
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	LN	69.038.000	72.214.000	69.044.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	LD	-	-	-



IMPUESTO DE REMESAS	LF	-	-	-
TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV.	FU	69.038.000	72.214.000	69.044.000
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	MC	616.000	616.000	616.000
HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	MY	126.279.000	54.414.000	55.141.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	GR	126.895.000	55.030.000	55.757.000
MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	GN	-	-	-
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX	15.889.000	15.889.000	15.889.000
MAS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX	-	-	-
MAS: SANCIONES	VS	-	120.066.000	113.830.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	-	121.361.000	111.228.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	HB	73.746.000	-	-

REGLON CV: COSTO DE VENTAS (SISTEMA PERMANENTE) 1.512.458.000

Valor aceptado Por la
DIAN

1.510.566.00
0

Más: Valor costos aceptados por el Consejo de Estado (fl.21 -22 Sentencia)	1.892.000	
REGLON CT: TOTAL COSTOS		1.512.458.000
Valor aceptado Por la DIAN	1.510.566.000	
Más: Valor costos aceptados por el Consejo de Estado	1.892.000	
REGLON CX: OTRAS DEDUCCIONES		317.197.000
Valor aceptado Por la DIAN	310.033.000	
Más: Valor deducciones aceptadas por el Consejo de Estado (fls.18-19 Setencia) y (fl.22 setencia)	6.859.000 307.000	
REGLON DT: TOTAL DEDUCCIONES		469.979.000
Valor aceptado Por la DIAN	462.815.000	
Más: Valor deducciones aceptadas por el Consejo de Estado	7.166.000	
REGLON GJ: RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO		197.269.000
Renglón IG: Total Ingresos Netos	2.179.706.000	
Menos: Renglones CT Total Costos y DT Total Deducciones	1.982.437.000	
REGLONES RA Y RE: RENTA LIQUIDA Y RENTA LIQUIDA GRAVABLE		197.269.000
REGLON LA: IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE		69.044.000

Renglón RE: Renta Líquida Gravable 197.269.000

Por Tarfia 35%

REGLONES LC, LN Y FU: IMP.NETO RENTA, TOTAL
IMP.NETO RENTA Y T.IMP.A CARGO **69.044.000**

REGLON MY: RETEFUENTE POR HONORARIOS,
COMISIONES Y SERVICIOS **55.141.000**

Valor aceptado Por la
 DIAN 54.414.000

Más: Valor aceptado por el Consejo de Estado:
 Bco.Occidente y Seguro Social 727.000

REGLON GR: TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE **55.757.000**

Valor aceptado Por la
 DIAN 55.030.000

Más: Valor aceptado por el Consejo de Estado 727.000

TOTAL REGLON VS: SANCIONES **113.830.000**

Total Impuesto a Cargo Presente Liquidación sin
 sanción 13.287.000

Más: Total Saldo a Favor Liquidación Privada sin
 sanción 57.857.000

Diferencia que constituye Base para la Sanción 71.144.000

Por tarifa Sanción por Inexactitud (Art.647 E.T.) 160%

REGLON HA: TOTAL SALDO A PAGAR **111.228.000**

Renglón FU: Total Impuesto a Cargo 69.044.000

Menos: Renglón GR: Total Retenciones Año
 Gravable 55.757.000

Menos: Renglón GX: Anticipo por el Año Gravable 15.889.000

Más: Renglón VS:
 Sanciones 113.830.000

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

F A L L A:

1. **REVÓCASE** la sentencia de 24 de febrero de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena. En su lugar, se dispone:
2. **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 190642004000002 de 5 de febrero de 2004 y la Resolución 900002 de 24 de enero de 2005, por medio de las cuales la Administración Local de Impuestos Nacionales de Santa Marta determinó el impuesto sobre la renta a cargo de la sociedad NEFROLOGÍA LTDA, por el año gravable 2000.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** como saldo a pagar por el impuesto de renta del año gravable 2000 a cargo de la sociedad NEFROLOGÍA LTDA., la suma de CIENTO ONCE MILLONES DOSCIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE (\$111.228.000), conforme con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

Reconócese personería a los doctores Jacqueline Prada Ascencio como apoderada de la DIAN y Pedro Enrique Sarmiento Pérez como apoderado de la parte demandante, en los términos y para los efectos de los poderes conferidos a folios 212 y 225 del expediente, respectivamente.

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

La anterior providencia se estudio 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 ORTÍZ DE RODRÍGUEZ

Expediente No.	18224	Fecha:	22 de Marzo de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Concejo de Estado	Sala de lo Contencioso Administrativo
		Tribunal	Sección Cuarta
		Otro	
		De:	
Ponente:	William Giraldo Giraldo		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Se tendrá en cuenta para efectos de la conciliación contenciosa administrativa, el mayor valor a pagar o el menor saldo a favor aceptado en la corrección?

TESIS

No, siempre y cuando en el proceso administrativo tributario el contribuyente, responsable o agente retenedor haya corregido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006 su declaración privada, aceptando total o parcialmente los valores propuestos en el requerimiento especial o liquidación oficial de revisión.

Ubicación Pàg(s):	4											
TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO												

Analítico

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 1111 de 2006 art. 54 y 55	Ley 23 de 1991	Ley 446 de 1998 art. 70 y 75	Decreto 344 de 2007	Decreto 1716 de 2009
Decreto 1214 del 2000	Decreto 284 de 2007	Art. 13 CP	Art. 95-9 CP	Art. 150-12 CP
Art. 338 y 363 CP	Art. 84CCA	Art. 828 y 829 ETN	Resolución 130 de 2004	Resolución SDH 000059 de 2007

EXTRACTO

Ubicación Pàg(s):	1	2	5	6	7	8	9	11	13			
------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	----	----	--	--	--

Analista: Nelsy Johanna Atuesta Porras

SENTENCIA N. 7 EXPEDIENTE N. 18224

NORMAS NO VIGENTES – Procede su estudio por los efectos que produjeron

Previa decisión del cargo planteado, la Sala precisa, que si bien las normas acusadas no se encuentran vigentes, habida consideración de que el plazo para acceder al beneficio de conciliación y de terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios venció el 31 de julio de 2007, esta circunstancia no constituye impedimento para que se revise su legalidad, pues como lo ha reiterado esta Corporación, basta que una norma jurídica de carácter general haya tenido vigencia por un lapso determinado para que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo deba pronunciarse ante la demanda de nulidad que se presente, respecto de los efectos jurídicos que produjo durante su vigencia.

NORMA DEMANDADA: DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 1 (Anulado parcialmente) / DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 5 (Anulado parcialmente) / DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 15 (Anulado parcialmente)

CONCILIACION CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA – Procedía siempre que no se hubiera proferido sentencia definitiva / ENTES TERRITORIALES – Tenía facultada para aplicar la conciliación contenciosa administrativa tributaria respecto de los tributos que administran / COMITE DE CONCILIACION DE LA SECRETARIA DISTRITAL DE HACIENDA - Tienen como función resolver sobre la procedencia de cualquier medio alternativo de solución de conflictos

El artículo 54 de la Ley 1111 de 2006 reguló la posibilidad de la conciliación contenciosa administrativa tributaria, para los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hubieren presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo antes de la vigencia de la ley, siempre que no se hubiera proferido sentencia definitiva, y se solicitara hasta el 31 de julio de 2007. Para tales efectos debían adjuntar la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos respectivos. El artículo 55 ibídem estableció la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, para los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, timbre y retención en la fuente, a quienes se les hubieran notificado antes de la vigencia de dicha ley requerimiento especial, pliego de cargos, liquidación de revisión o resolución sanción, siempre que corrigiera la declaración del impuesto, aportara la prueba de pago, y solicitara la transacción hasta el 31 de julio de 2007. Estas normas permitieron que las disposiciones

contenidas en las mismas pudieran ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. Se precisa que el artículo 75 de la Ley 446 de 1998 resulta aplicable a la conciliación y transacción tributaria, en tanto que se trata de una norma que crea una instancia administrativa de orden interno, que tiene dentro de sus funciones resolver sobre la procedencia de cualquier medio alternativo de solución de conflictos, como lo es la conciliación y la transacción. Además, porque la Ley 1111 de 2006 no efectuó una regulación especial en cuanto a la representación de las entidades públicas en las materias estudiadas, lo que conlleva a la aplicación de este artículo y de la norma reglamentaria. En ese sentido, se encuentra que el Decreto 1214 de 2000, que estableció las funciones de los Comités de Conciliación, y que es de obligatorio cumplimiento para el Distrito Capital, señaló de manera explícita el marco legal al cual este órgano se encuentra sujeto.

FUENTE FORMAL: LEY 1111 DE 2006 – ARTICULO 54 / DECRETO 1214 DE 2000 – ARTICULO 1

NORMA DEMANDADA: DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 1 (Anulado parcialmente) / DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 5 (Anulado parcialmente) / DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 15 (Anulado parcialmente)

COMITE DE CONCILIACION – Sus funciones deben estar acordes a lo establecido en la ley / ALCALDE MAYOR – Tiene facultad para adoptar la conciliación administrativa en materia tributaria pero no para establecer requisitos diferentes a los establecidos en la ley

Si bien es cierto que el Distrito Capital tiene facultades para integrar los Comités de Conciliación, también lo es que se encuentra obligado a someter las funciones de estos organismos a las normas constitucionales y legales, en especial, cuando estos deben determinar la procedencia de un beneficio establecido en la ley. Además, la aplicación en el Distrito Capital de Bogotá de las disposiciones contenidas en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, por tratarse de una adopción de normas, debe someterse a la estructura jurídica, requisitos y dinámica de funcionamiento de la conciliación y transacción tributaria, es decir, al contenido de los mencionados artículos, como lo señaló esta ley al autorizar su aplicación. Es importante precisar, que independientemente de las posibilidades de éxito que pudiera tener el Distrito Capital en los procesos administrativos tributarios, si la entidad territorial decidió aplicar la norma en su jurisdicción, debía someterse de manera integral a las disposiciones establecidas en la ley, pues si consideraba que no resultaban favorables para sus intereses no debió adoptar dicha legislación, para, en su lugar,

continuar con el trámite de los procesos administrativos que tenía a su cargo. En ese orden de ideas el Alcalde Mayor de Bogotá no podía utilizar el parágrafo del artículo 1º del Decreto 284 de 2007 como un instrumento para completar la ley, ni para suplir los vacíos que ésta pudiera presentar en caso de que el legislador no se hubiese ocupado de un asunto. Tampoco podía establecer en éstas normas que contravengan abiertamente los mandatos de esa ley, dado que al haber sido adoptados estos mecanismos de solución de conflictos en el Distrito Capital, la norma que los recogiera estaba supeditada a lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006. Así mismo, tampoco era dable que en las demás normas acusadas no se ajustarán las facultades del Comité de Conciliación a las normas sustanciales y procedimentales que regulaban estos mecanismos, y mucho menos era procedente que las sometiera a las políticas a las que alude el parágrafo del artículo 1º de dicho decreto, que, como se observó, contraría la Ley 1111 de 2006. En ese sentido las facultades del Comité de Conciliación no deben enmarcarse dentro de las políticas mencionadas en el parágrafo del artículo 1º del Decreto 284 de 2007, sino ajustarse a lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006.

NORMA DEMANDADA: DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 1 (Anulado parcialmente) / DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 5 (Anulado parcialmente) / DECRETO 284 DE 2007 (5 de julio) ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ - ARTÍCULO 15 (Anulado parcialmente)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., veintidós (22) de marzo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00173 01(18224)

Actor: ELIZABETH WHITTINGHAM GARCIA Y OTROS

Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTA

FALLO

2008-00276 01 ; 2008-00087 01 (Acumulados)

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de febrero de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”. La sentencia dispuso:

“1. SE DECLARA LA NULIDAD del párrafo del artículo 1º del Decreto 284 de 2007 de la Alcaldía Mayor de Bogotá, en relación con la expresión: *“teniendo en cuenta la valoración de los procesos efectuada en el Sistema de Procesos Judiciales –SIPROJ- por los apoderados o la efectuada por los funcionarios responsables de las Oficinas de Liquidación o Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos según sea el caso”*. En lo demás la norma es legal.

2. Salvo el segmento normativo declarado NULO en el numeral anterior, **SE DECLARA LA LEGALIDAD** de los incisos 2º y 3º del artículo 1º, así como de los artículos 5 y 15 del Decreto 284 de 2007 de la Alcaldía Mayor de Bogotá, en el entendido de que el Comité de Conciliación sólo puede ejercer facultades con estricta sujeción a los requisitos y condiciones establecidos en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006”.

I) DEMANDAS

Las ciudadanas Elizabeth Whittingham García, Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Elsy Alexandra López Rodríguez y Myriam Rojas Corredor, actuando en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del C.C.A., demandaron la nulidad de los apartes que se subrayan de los artículos 1º, 5º y 15 del Decreto 284 del 5 de julio de 2007, expedido por el Alcalde Mayor de Bogotá, cuyos textos son los siguientes:

“DECRETO 284 DE 2007

(Julio 05)

"Por el cual se establece en el Distrito Capital el procedimiento para la conciliación contencioso administrativa tributaria y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios"

ARTÍCULO 1. PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DE CONCILIACIÓN Y TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO. Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, que adelanten procesos ante el Contencioso Administrativo o ante la Administración Tributaria Distrital y que pretendan acogerse a los beneficios establecidos en el presente decreto, deberán presentar la respectiva solicitud ante la Dirección Jurídica - Subdirección de Gestión Judicial- o ante la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaría Distrital de Hacienda, según sea el caso.

El Comité de Conciliación de la Secretaría Distrital de Hacienda, en los términos establecidos en las normas que lo regulan deberá pronunciarse sobre la viabilidad de la Conciliación, bien sea de manera particular en cada proceso o adoptando los lineamientos bajo los cuales se celebraran las conciliaciones.

Una vez que el Comité de Conciliación, encuentre viable la solicitud de conciliación o terminación por mutuo acuerdo, presentada por el contribuyente, responsables y/o agentes retenedores de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos o dictados los lineamientos a que haya lugar, el interesado, será enterado de la decisión del Comité, y deberá dar cumplimiento a lo establecido en el presente Decreto, dependiendo de la instancia en que se encuentre el proceso.

PARÁGRAFO. El comité de Conciliación podrá definir políticas generales sobre la viabilidad las conciliaciones o terminación por mutuo acuerdo teniendo en cuenta la valoración de los procesos efectuada en el Sistema de Procesos Judiciales - SIPROJ- por los apoderados o la efectuada por los funcionarios responsables de las Oficinas de Liquidación o Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos según sea el caso.

(...)

ARTÍCULO 5°. TRÁMITE DE LA CONCILIACIÓN. La fórmula conciliatoria deberá aprobarla el Comité de Conciliación de la Secretaría Distrital de Hacienda, para que

sea presentada en forma conjunta por el apoderado de la entidad con el contribuyente, responsable, agente retenedor o su apoderado hasta el 31 de julio de 2007, junto con los documentos que acreditan el cumplimiento de los requisitos legales.

PARÁGRAFO. Cuando en el proceso administrativo tributario el contribuyente, responsable o agente retenedor haya corregido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006 su declaración privada, aceptando total o parcialmente los valores propuestos en el requerimiento especial o determinados en la liquidación oficial de revisión, el mayor valor a pagar o el menor saldo a favor aceptado en la corrección no se tendrá en cuenta para efectos de la conciliación contenciosa administrativa tributaria.

Lo anterior también será aplicable a las correcciones voluntarias realizadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993.

(...)

ARTÍCULO 15. COMPETENCIA PARA RESOLVER LA SOLICITUD DE CONCILIACIÓN Y TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO. El Comité de Conciliación de la Secretaría Distrital de Hacienda tendrá, además de las funciones establecidas en los reglamentos correspondientes, competencia para aprobar o no, las solicitudes de conciliación de los procesos judiciales de carácter tributario notificados a la Secretaría Distrital de Hacienda y las de terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios".

Se estimaron como violados los artículos 13, 95-9, 150-12, 338 y 363 de la Constitución Política; 70 parágrafo 2º y 75 de la Ley 446 de 1998 y 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006. Al desarrollar el concepto de violación se dijo:

Proceso No. 2008-00173 (18224)

1. Violación de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, 150-12 y 338 de la Constitución Política.

Se indicó que los artículos 1º y 15 del Decreto 284 de 2007 establecen condiciones y procedimientos adicionales que no fueron previstos por los artículos 54 y 55 de la Ley 1111

de 2006 para acceder a la conciliación contenciosa administrativa tributaria y a la terminación del proceso administrativo por mutuo acuerdo, lo que restringe el derecho de los contribuyentes para acudir a tales medios para la resolución de sus procesos.

Que uno de estos requisitos adicionales consiste en que el Comité de Conciliación debe emitir un concepto sobre su viabilidad, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Distrito Capital en materia de solución de conflictos.

Se advirtió que la aplicación de estos mecanismos de solución de controversias no debe depender de la discrecionalidad o de las políticas de la entidad distrital sino del cumplimiento de los requisitos previstos en la ley, de tal manera que, si estos se cumplen, la administración tributaria está obligada a acceder a la conciliación o a la terminación del proceso administrativo tributario, so pena de incurrir en violación de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006 y 150-12 y 338 de la Constitución Política.

2. Indebida aplicación de las normas generales que regulan la conciliación contenciosa administrativa.

Se manifestó que la aplicación de las normas generales que regulan la conciliación contenciosa administrativa y establecen las funciones de los Comités de Conciliación son contrarias a lo previsto en la Ley 1111 de 2006, que únicamente exige el cumplimiento de los requisitos señalados en su artículo 54, para acceder a la conciliación administrativa tributaria.

Se indicó que las normas que consagran la conciliación contenciosa administrativa tributaria son excepcionales. Por tanto, prevalecen sobre las normas generales aplicables a la conciliación contenciosa administrativa, a la que se refieren los artículos 70 y siguientes de la Ley 446 de 1998.

3. Violación al derecho de la igualdad y a los principios de equidad y justicia.

Se consideró que las disposiciones acusadas desconocen el derecho de igualdad, dado que mientras los contribuyentes de los impuestos nacionales pueden acceder a la

conciliación contenciosa administrativa tributaria y a la terminación de los procesos administrativos tributarios, cumpliendo con los requisitos de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, los contribuyentes de los impuestos distritales no pueden acceder a los mismos beneficios, aun cuando cumplan los requisitos establecidos en la ley, si el Comité de Conciliación de la Secretaría de Hacienda Distrital, en aplicación de las directrices y las políticas de la entidad, decide que son improcedentes.

Que, igualmente, vulneran los principios de equidad y justicia, dado que la aplicación de las normas acusadas implica un trato discriminatorio entre los contribuyentes, habida consideración que lo que permite aprobar la conciliación o el acuerdo de terminación es la valoración de los procesos.

Proceso No. 2008-276

Se indicó que si bien el Decreto 284 del 5 de julio de 2007 ha perdido fuerza ejecutoria, dado que tuvo aplicación hasta el 31 de julio de 2007, es necesario un pronunciamiento judicial sobre los efectos jurídicos que produjo durante su vigencia.

Se manifestó que la Ley 1111 de 2006 dispuso que el contribuyente era quién tenía la facultad para decidir si conciliaba o transaba sus procesos administrativos, siempre que cumpliera con los requisitos señalados en los artículos 54 y 55 ibídem. Que, por tanto, el Alcalde Mayor de Bogotá no podía condicionar la viabilidad de la conciliación y la terminación por mutuo acuerdo al concepto del Comité de Conciliación, puesto que el ejercicio de la facultad reglada debía limitarse a lo dispuesto en la ley.

Proceso No. 2008-00087

Se consideró que no se puede predicar que el Decreto 284 de 2007 tenga el carácter de reglamentario, en tanto que éste no contiene reglas para la aplicación de la ley, sino que está fijando directrices nuevas para hacer uso de los mecanismos de terminación de los procesos administrativos tributarios.

Que si bien la Ley 446 de 1998, aplicable por disposición del artículo 54 de la Ley 1111 de 2006, establece que las entidades territoriales deben integrar un Comité de Conciliación,

entre sus funciones no existe la de estudiar discrecionalmente la viabilidad de la solicitud de conciliación o de la terminación por mutuo acuerdo.

Que, igualmente, la Resolución No. 130 de 2004, por medio de la cual se creó el Comité de Conciliación en la Secretaría de Hacienda Distrital, no establece que el proceder de dicho organismo esté determinado por la posibilidad de éxito dentro del proceso.

II) OPOSICIÓN

El Distrito Capital de Bogotá se opuso a las pretensiones de las actoras con los siguientes argumentos¹¹⁸:

Indicó que el Comité de Conciliación de la Secretaría de Hacienda fue creado por la Resolución No. 130 de 2004 en virtud de lo dispuesto en la Ley 446 de 1998, y en ejercicio de las funciones legalmente asignadas en el artículo 5º del Decreto 1214 de 2000 y en la Resolución No. SDH 000059 de 2007, podía decidir sobre la conciliación de los asuntos sometidos a su consideración.

Afirmó que las facultades otorgadas al Comité de Conciliación por el Decreto 284 de 2007 no contrarían las funciones asignadas legalmente a estos organismos, como tampoco lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, máxime cuando esta misma ley dispuso, que en lo no previsto, se regularía por la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo.

Manifestó que si bien el artículo 54 de la Ley 1111 de 2006 dispuso que se podían conciliar los procesos administrativos, esto no significa que con la sola presentación de la solicitud se debía acceder a la conciliación, dado que este mecanismo se caracteriza por la autonomía de las partes para aceptar o no las soluciones que se propongan respecto del conflicto que se pretende conciliar.

¹¹⁸ La argumentación planteada por el demandado es igual en los tres procesos.

Explicó que el Decreto 284 de 2007 estableció los requisitos y parámetros para estudiar y analizar la viabilidad de las solicitudes, de acuerdo con las disposiciones que regulan la conciliación, las cuales deben observarse en todos los procesos, incluidos los de carácter tributario.

En cuanto al derecho a la igualdad, señaló que no puede existir identidad entre los impuestos nacionales y los distritales, dado que, las condiciones similares, se predicen respecto de los contribuyentes que solicitaron la conciliación ante la Secretaría de Hacienda y no respecto a los que la solicitaron a la DIAN.

Además, que el Decreto 344 de 2007, por el cual se reglamentaron los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, señaló que el Comité de Defensa Judicial y de Conciliación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tenía competencia para decidir y aprobar las solicitudes de conciliación y terminación por mutuo acuerdo, lo que evidencia que no solo era necesario cumplir con los requisitos establecidos en la ley.

Excepción.

Indicó que no existe fundamento para demandar el Decreto 284 de 2007, en tanto no vulnera una norma de superior jerarquía, y la aplicación de las normas generales referidas a la conciliación fue ordenada en la Ley 1111 de 2006. Además, porque el decreto no está vigente debido a la temporalidad de sus efectos que emanan directamente de los artículos 54 y 55 ibídem.

III) ACUMULACIÓN DE PROCESOS

Mediante providencia del 5 de noviembre de 2009, se decretó la acumulación de los procesos No. 250002327000200800087 y 250002327000200800276 al 250002327000200800173.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 10 de febrero de 2010, declaró la nulidad parcial de las normas demandadas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Indicó que los incisos 2º y 3º del artículo 1º del Decreto 284 de 2007 se deben interpretar en el sentido de que el Comité de Conciliación deberá pronunciarse sobre la viabilidad de la conciliación con sujeción estricta a los requisitos legales vigentes para acceder a la misma.

Consideró que el párrafo del mencionado artículo es violatorio de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, en tanto que estos últimos establecen ciertos requisitos taxativos que en modo alguno aluden a la valoración de los procesos.

Manifestó que el artículo 75 de la Ley 446 de 1998 introdujo el artículo 65B a la Ley 23 de 1991, ordenando a las entidades públicas de todos los órdenes integrar un Comité de Conciliación. Por tanto, no se vulneró el principio de jerarquía normativa, dado que la Alcaldía se encontraba facultada para expedir normas de carácter distrital en materia de conciliación administrativa tributaria.

Explicó los conceptos de validez, vigencia y eficacia para señalar que es procedente el estudio de las normas acusadas aun cuando no se encuentren vigentes.

Condicionó la legalidad del artículo 15 del Decreto 284 de 2007, en el sentido de que la aprobación de las solicitudes de conciliación y terminación por mutuo acuerdo de los procesos judiciales de carácter tributario, se sujetará estrictamente a los requisitos y condiciones prescritos en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006.

Aclaración de voto.

La Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto aclaró voto en los siguientes términos:

En relación con la noción de vigencia de la norma, indicó que se está identificando promulgación con vigencia de la norma. Que si bien, por regla general, la ley comienza a regir a partir de su promulgación o publicación en el diario oficial, el legislador ordinario o extraordinario puede, mediante precepto expreso, determinar una fecha distinta a aquella.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Capital impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Reiteró que las facultades otorgadas al Comité de Conciliación en el Decreto 284 de 2007 no contrarían las funciones asignadas legalmente a estos organismos, como tampoco los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, pues la misma ley dispuso que en lo no previsto se regularía por la Ley 446 de 1998 y por el Código Contencioso Administrativo.

Que en la Ley 1111 de 2006 se hizo expresa referencia a la aplicación de la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, mención que pudo no efectuarse, como sucedió en el caso del artículo 77 de la Ley 1328 de 2009, por la cual se estableció la conciliación para los contribuyentes y responsables de impuestos territoriales.

Indicó que la sola presentación de la solicitud, no implicaba que la Administración debía acceder a la conciliación. Por tanto, en el Decreto 284 de 2007 se establecieron unos requisitos y parámetros para estudiar y analizar la viabilidad de las solicitudes, de acuerdo con las disposiciones que regulan la conciliación.

Explicó que una de las herramientas que empleó la Secretaría de Hacienda para aceptar dichas solicitudes fue el concepto o valoración que cada abogado del Distrito Capital incluye en una base de datos denominada SIPROJ WEB sobre cada uno de los procesos judiciales que tiene a su cargo. En esta base de datos se incluyen las diferentes variables que determinan la posibilidad de éxito o pérdida de cada uno de estos procesos.

vi) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Distrito Capital de Bogotá en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

Las señoras Elizabeth Whittingham García, Myriam Stella Gutiérrez Argüello y Elsy Alexandra López Rodríguez, presentaron alegatos de conclusión reiterando los argumentos expuestos en la demanda.

La señora Myriam Rojas Corredor, no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público rindió concepto en los siguientes términos:

Indicó que la Ley 1111 de 2006 autorizó temporalmente la conciliación en materia tributaria, y la condicionó al cumplimiento de los requisitos previstos en dicha ley.

Agregó que si bien esta disposición no contempló lo relacionado con el Comité de Conciliación, también lo es que ordenó que lo no previsto se regularía por la Ley 446 de 1998.

Señaló que la facultad del Comité de Conciliación para determinar la procedencia o improcedencia de la conciliación en materia de lo contencioso administrativo, y fijar las pautas institucionales que debe seguir el representante legal en la audiencia respectiva, no se puede aplicar con la finalidad de evaluar procesos para determinar si se niega la solicitud en materia tributaria.

Que lo anterior encuentra concordancia con lo dispuesto en el Decreto 1214 de 2000, que al reglamentar lo relacionado con los Comités de Conciliación, dispuso que les correspondía decidir sobre la procedencia de la conciliación con sujeción estricta a las normas jurídicas sustantivas.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital de Bogotá contra la sentencia del 10 de febrero de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad del parágrafo 1º del Decreto 284 de 2007 y condicionó la legalidad de los incisos 1 y 2 del artículo 1º y de los artículos 5 y 15 del Decreto 284 de 2007, en el sentido que el Comité de Conciliación sólo puede ejercer sus facultades con estricta sujeción de la ley.

Corresponde a la Sala establecer si con la expedición de los artículos 1º, 5º y 15 del Decreto 284 de 2007, el Alcalde Mayor de Bogotá excedió las facultades legales que le fueron otorgadas por los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006.

Previa decisión del cargo planteado, la Sala precisa, que si bien las normas acusadas no se encuentran vigentes, habida consideración de que el plazo para acceder al beneficio de conciliación y de terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios venció el 31 de julio de 2007, esta circunstancia no constituye impedimento para que se revise su legalidad, pues como lo ha reiterado esta Corporación, basta que una norma jurídica de carácter general haya tenido vigencia por un lapso determinado para que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo deba pronunciarse ante la demanda

de nulidad que se presente, respecto de los efectos jurídicos que produjo durante su vigencia.

Para resolver el asunto, es necesario tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006:

“ARTÍCULO 54. CONCILIACIÓN CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA. *Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la vigencia de esta Ley, con respecto a la cual no se haya proferido sentencia definitiva, podrán conciliar hasta el día 31 de julio del año 2007, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta un veinte por ciento (20%) del mayor impuesto discutido, y el valor total de las sanciones e intereses según el caso, cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en primera instancia, lo anterior siempre y cuando el contribuyente o responsable pague el ochenta por ciento (80%) del mayor impuesto en discusión.*

Si se trata de una demanda contra una resolución que impone una sanción, se podrá conciliar hasta un veinte por ciento (20%) el valor de la misma, para lo cual se deberá pagar el ochenta por ciento (80%) del valor de la sanción y su actualización, según el caso.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en única instancia o en conocimiento del Honorable Consejo de Estado, se podrá conciliar sólo el valor total de las sanciones e intereses, siempre que el contribuyente o responsable pague el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto en discusión.

Para tales efectos se deberá adjuntar la prueba del pago o acuerdo de pago de:

- a) La liquidación privada de impuesto sobre la renta por el año gravable 2005 cuando se trate de un proceso por dicho impuesto;*
- b) Las declaraciones del impuesto a las ventas correspondientes al año 2006, cuando se trata de un proceso por dicho impuesto;*

c) *Las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2006, cuando se trate de un proceso por este concepto;*

d) *De los valores conciliados, según el caso.*

El acuerdo conciliatorio prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada.

Lo no previsto en esta disposición se regulará conforme a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

Las disposiciones contenidas en el presente artículo podrán ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. Lo anterior también será aplicable respecto del impuesto al consumo.

No se aplicará esta disposición para los procesos que se encuentren en recurso de súplica.

ARTÍCULO 55. TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS. *Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, timbre y retención en la fuente, a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta Ley, Requerimiento Especial, Pliego de Cargos, Liquidación de Revisión o Resolución que impone sanción, **podrán transar** hasta el 31 de julio del año 2007 con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:*

a) *Hasta un cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto discutido como consecuencia de un requerimiento especial, y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, en el evento de no haberse notificado liquidación oficial; siempre y cuando el contribuyente o responsable corrija su declaración privada, y pague el cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto propuesto;*

b) *Hasta un veinticinco por ciento (25%) del mayor impuesto y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, determinadas mediante liquidación oficial, siempre y cuando no hayan interpuesto demanda ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y el contribuyente o responsable corrija su declaración privada pagando el setenta y cinco por ciento (75%) del mayor impuesto determinado oficialmente;*

c) Hasta un cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción sin actualización, propuesta como consecuencia de un pliego de cargos, en el evento de no haberse notificado resolución sancionatoria, siempre y cuando se pague el cincuenta por ciento (50%) de la sanción propuesta;

d) Hasta un veinticinco por ciento (25%) del valor de la sanción sin actualización, en el evento de haberse notificado resolución sancionatoria, siempre y cuando se pague el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la sanción impuesta.

Para tales efectos dichos contribuyentes deberán adjuntar la prueba del pago o acuerdo de pago de la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable de 2005, del pago o acuerdo de pago de la liquidación privada del impuesto o retención según el caso correspondiente al período materia de la discusión, y la del pago o acuerdo de pago de los valores transados según el caso.

La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión.

Los términos de corrección previstos en los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario, se extenderán temporalmente con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición, y la del parágrafo transitorio del artículo 424 del Estatuto Tributario.

Las disposiciones contenidas en el presente artículo podrán ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. Lo anterior también será aplicable respecto del impuesto al consumo”.

El artículo 54 de la Ley 1111 de 2006 reguló la posibilidad de la conciliación contenciosa administrativa tributaria, para los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hubieren presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo antes de la vigencia de la ley, siempre que no se hubiera proferido sentencia definitiva, y se solicitara hasta el 31 de julio de 2007. Para tales efectos debían adjuntar la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos respectivos.

El artículo 55 ibídem estableció la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, para los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, timbre y retención en la fuente, a quienes se les hubieran notificado antes de la vigencia de dicha ley requerimiento especial, pliego de cargos, liquidación de revisión o resolución sanción, siempre que corrigiera la declaración del impuesto, aportara la prueba de pago, y solicitara la transacción hasta el 31 de julio de 2007.

Estas normas permitieron que las disposiciones contenidas en las mismas pudieran ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia.

En ejercicio de dichas facultades legales, el Alcalde Mayor de Bogotá expidió el Decreto 284 de 2007, por el cual estableció en el Distrito Capital el procedimiento para la conciliación contencioso administrativa tributaria y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios.

Los artículos 1º, 5º y 15 del mencionado decreto, demandados en la presente acción, establecieron el trámite y aprobación de la solicitud de conciliación y terminación por mutuo acuerdo.

En general, estas normas señalaron que era función del Comité de Conciliación de la Secretaría Distrital de Hacienda aprobar o no las solicitudes de conciliación y de terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, ya sea de manera particular en cada proceso, o adoptando los lineamientos bajo los cuales se celebrarían las conciliaciones, para lo cual podía tener en cuenta la valoración de los procesos judiciales SIPROJ, o la efectuada por los funcionarios responsables de las Oficinas de Liquidación o de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos.

Así las cosas, es importante señalar que, como lo dijo el *a quo*, el artículo 75 de la Ley 446 de 1998¹¹⁹, es el precepto que ordena que se integre en el Distrito Capital el Comité de

¹¹⁹**Ley 446 de 1998. ARTICULO 75. COMITE DE CONCILIACION.** La Ley 23 de 1991 tendrá un nuevo artículo, así: "**Artículo 65-B. Las entidades y organismos de Derecho Público del orden nacional, departamental, distrital y de los municipios capital de departamento y los Entes Descentralizados de estos mismos niveles, deberán integrar un comité de conciliación,**

Conciliación. A su vez, se debe precisar que de conformidad con el artículo 2º del Decreto 1214 de 2000¹²⁰ (vigente para la época en que fue dictado el acto parcialmente acusado), por el cual se reglamentó el artículo 75 de la Ley 446 de 1998, a estos organismos les corresponde la aprobación de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos.

A ese respecto, se precisa que el artículo 75 de la Ley 446 de 1998 resulta aplicable a la conciliación y transacción tributaria, en tanto que se trata de una norma que crea una instancia administrativa de orden interno, que tiene dentro de sus funciones resolver sobre la procedencia de cualquier medio alternativo de solución de conflictos, como lo es la conciliación y la transacción. Además, porque la Ley 1111 de 2006 no efectuó una regulación especial en cuanto a la representación de las entidades públicas en las materias estudiadas, lo que conlleva a la aplicación de este artículo y de la norma reglamentaria.

En ese sentido, se encuentra que el Decreto 1214 de 2000, que estableció las funciones de los Comités de Conciliación, y que es de obligatorio cumplimiento para el Distrito Capital¹²¹, señaló de manera explícita el marco legal al cual este órgano se encuentra sujeto:

“Artículo 2o. Del Comité de Conciliación. El Comité de Conciliación es una instancia administrativa que actúa como sede de estudio, análisis y formulación de políticas sobre prevención del daño antijurídico y defensa de los intereses de la entidad.

Igualmente, decidirá en cada caso específico sobre la procedencia de la conciliación o cualquier otro medio alternativo de solución de conflictos, con

*conformado por los funcionarios del nivel directivo que se designen **y cumplirá las funciones que se le señalen.***

Las entidades de derecho público de los demás órdenes tendrán la misma facultad.

¹²⁰ Este Decreto fue derogado por el Decreto 1716 de 2009, por el cual se reglamenta el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009, el artículo 75 de la Ley 446 de 1998 y el Capítulo V de la Ley 640 de 2001.

¹²¹ Decreto 1214 de 2000. **Artículo 1o. CAMPO DE APLICACION.** El presente decreto es de obligatorio cumplimiento para las Entidades y Organismos de Derecho Público del orden nacional, departamental, distrital y de los municipios capital de departamento y los entes descentralizados de estos mismos niveles.

Estos entes pondrán en funcionamiento los Comités de Conciliación, de acuerdo con las reglas que se establecen en el presente decreto.

sujeción estricta a las normas jurídicas sustantivas, procedimentales y de control vigentes¹²².

Si bien es cierto que el Distrito Capital tiene facultades para integrar los Comités de Conciliación, también lo es que se encuentra obligado a someter las funciones de estos organismos a las normas constitucionales y legales, en especial, cuando estos deben determinar la procedencia de un beneficio establecido en la ley.

Además, la aplicación en el Distrito Capital de Bogotá de las disposiciones contenidas en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, por tratarse de una adopción de normas, debe someterse a la estructura jurídica, requisitos y dinámica de funcionamiento de la conciliación y transacción tributaria, es decir, al contenido de los mencionados artículos, como lo señaló esta ley al autorizar su aplicación.

Como se observó, los artículos 54 y 55 ibídem exigieron el cumplimiento de requisitos de carácter temporal (fecha de presentación de la demanda o notificación del acto administrativo y de la solicitud del beneficio), formal (corrección de declaraciones¹²³) y sustancial (pago), sin que para la conciliación o transacción tributaria la ley haya sometido su procedencia a las posibilidades de éxito o pérdida de los procesos.

En los antecedentes administrativos que dieron origen a la Ley 1111 de 2006, se encuentra que la reforma tributaria está fundada conceptualmente en la defensa de cuatro principios sustantivos que la organizan: la equidad, la competitividad, la simplicidad y sostenibilidad. En cuanto a la simplicidad se indicó que busca reducir los costos, medidos en tiempo y esfuerzo, que deben asumir los contribuyentes para cumplir cabalmente con sus obligaciones tributarias. Y la simplicidad del sistema se entendió bajo la perspectiva de continuar con la lucha contra la evasión y elusión¹²⁴. Con fundamento en dichos principios se incluyeron en la ponencia del primer debate estos beneficios tributarios¹²⁵.

¹²² En este mismo sentido se dispuso las funciones del Comité de Conciliación en los artículos 15 y 16 del Decreto 1716 de 2009.

¹²³ Solo en el caso de la transacción.

¹²⁴ Gaceta 262 del 28 de julio 2006. Cámara de Representantes. Exposición de motivos.

¹²⁵ Gaceta 527 del 9 de noviembre de 2006. Cámara de Representantes. Ponencia para primer debate.

Así las cosas, sabido como está que la finalidad de la conciliación y transacción de los procesos administrativos tributarios es la ágil recaudación de los dineros públicos, esto resulta incompatible con una política contraria, que se traduzca en permitir la continuidad del trámite gubernativo y judicial de los procesos, dado que ello conllevaría a que se siguiera incurriendo en los altos costos que representan la intervención de la justicia administrativa, la representación de las entidades, y la alta cartera por concepto de los impuestos y sanciones adeudados por los contribuyentes.

Además, es evidente que lo que busca la ley es estimular la resolución pronta de los procesos administrativos tributarios, pues no puede olvidarse que uno de los principios que gobiernan el sistema tributario es el de eficiencia.

Es importante precisar, que independientemente de las posibilidades de éxito que pudiera tener el Distrito Capital en los procesos administrativos tributarios, si la entidad territorial decidió aplicar la norma en su jurisdicción, debía someterse de manera integral a las disposiciones establecidas en la ley, pues si consideraba que no resultaban favorables para sus intereses no debió adoptar dicha legislación, para, en su lugar, continuar con el trámite de los procesos administrativos que tenía a su cargo.

En ese orden de ideas el Alcalde Mayor de Bogotá no podía utilizar el párrafo del artículo 1º del Decreto 284 de 2007 como un instrumento para completar la ley, ni para suplir los vacíos que ésta pudiera presentar en caso de que el legislador no se hubiese ocupado de un asunto. Tampoco podía establecer en éste normas que contravengan abiertamente los mandatos de esa ley, dado que al haber sido adoptados estos mecanismos de solución de conflictos en el Distrito Capital, la norma que los recogiera estaba supeditada a lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006.

Así mismo, tampoco era dable que en las demás normas acusadas no se ajustarán las facultades del Comité de Conciliación a las normas sustanciales y procedimentales que regulaban estos mecanismos, y mucho menos era procedente que las sometiera a las políticas a las que alude el párrafo del artículo 1º de dicho decreto, que, como se observó, contraría la Ley 1111 de 2006.

En ese sentido las facultades del Comité de Conciliación no deben enmarcarse dentro de las políticas mencionadas en el párrafo del artículo 1º del Decreto 284 de 2007, sino ajustarse a lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006.

Por las razones expuestas, se confirmará la sentencia del *a quo*, inclusive lo relacionado con la legalidad condicionada de los incisos 2º y 3º del artículo 1º, del artículo 5º y del artículo 15 del Decreto 284 de 2007, a fin de evitar interpretaciones equivocadas de esas normas.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 10 de febrero de 2010, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.

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

Expediente No.	18043	Fecha:	10 de Mayo de 2012
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Concejo de Estado	Sala de lo Contencioso Administrativo
		Tribunal	Sección Cuarta
		Otro	
		De:	
Ponente:	Martha Teresa Briceño De Valencia		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Para que se cause el impuesto de alumbrado público, se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio?

TESIS

No, el servicio de alumbrado público en general, es un servicio en constante proceso de expansión, el hecho de que potencialmente la colectividad pueda beneficiarse del mismo, justifica que ningún miembro quede excluido de la calidad de sujeto pasivo.

Ubicación Pàg(s):	15												
------------------------------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Analítico

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

Ley 97 de 1913 art. 1	Ley 84 de 1915 art. 1	Ley 685 de 2001 art. 21, 231	Ley 141 de 1994 art. 27	Ley 97 de 1993 art. 1
Ley 136 de 1994	Decreto 2424 de 2006 art. 2 y 9	Art. 75 CCA	Art. 313.4 y 338 CP	Art. 287, 311, 313, 317, 338, 363, 365 CP
Art. 84 CCA	Art. 158, 170, 175 CCA	Art. 305 CPC	Resolución CREG 043 de 1995 art. 1	Acuerdo N. 011 del 29 de Agosto de 2003
Acuerdo N. 005 del 19 de Agosto de 2004	Acuerdo N. 008 del 14 de Mayo de 2009	Acuerdo N. 012 del 07 de Septiembre de 2006		

EXTRACTO

Ubicación Pàg(s):	1	2	3	4	6	7	8	9	13			
------------------------------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	-----------	--	--	--

Analista: Nelsy Johanna Atuesta Porras

SENTENCIA N. 8 EXPEDIENTE N. 18043

COSA JUZGADA – Efectos. Opera sin limitación alguna

La Sala advierte que en sentencia de 30 de septiembre de 2009, expediente 2008-0024, que se encuentra ejecutoriada, el Tribunal Administrativo del Magdalena anuló los Acuerdos 011 de 2003 y 005 de 2004 del Concejo Municipal de Zona Bananera. Precisa, también, que en fallo de 11 de marzo de 2009, expediente 2006-0878, que se encuentra ejecutoriado, el Tribunal Administrativo del Magdalena anuló en su integridad el artículo 7º del Acuerdo 12 de 2006. El artículo 175 del Código Contencioso Administrativo dispone que la sentencia que declara la nulidad de un acto tiene fuerza de cosa juzgada erga omnes, esto es, frente a todo el mundo. Así pues, como lo ha precisado la Sala, la cosa juzgada opera sin limitación alguna, “de tal suerte que declarada la nulidad de una norma, ésta desaparece del escenario jurídico y no puede ser motivo de una nueva impugnación”. Dado que los Acuerdos 11 de 2003 y 005 de 2004 fueron anulados en virtud de la sentencia de 30 de septiembre de 2009, ya citada, y que esta nulidad comprende la de los artículos 6 [par 2] del Acuerdo 11 de 2003 y 2 [par.2] del Acuerdo 005 de 2004, demandados en este proceso, se configuró respecto de las normas en mención la figura jurídica de la cosa juzgada, lo que impide a la Sala proferir nuevo fallo de fondo sobre la pretensión de nulidad de las citadas disposiciones. En consecuencia, la Sala se estará a lo dispuesto en la providencia mencionada en relación con los artículos 6 [par 2] del Acuerdo 11 de 2003 y 2 [par.2] del Acuerdo 005 de 2004.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 175

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 11 DE 2003 (29 de agosto) CONCEJO MUNICIPAL DE ZONA BANANERA - ARTICULO 6 PARAGRAFO 2 (Anulado) / ACUERDO 005 DE 2004 (19 de agosto) CONCEJO MUNICIPAL DE ZONA BANANERA – ARTICULO 2 PARAGRAFO 2 (Anulado) / ACUERDO 12 DE 2006 (12 de septiembre) CONCEJO MUNICIPAL DE ZONA BANANERA - ARTICULO 7 PARAGRAFO 1 (Anulado) /

– ARTICULO 9 NUMERAL 9.2.4 (No anulado)

EMPRESAS MINERAS O CARBONERAS – Están gravadas con el impuesto de alumbrado público / IMPUESTO DE ALUMBRADO PUBLICO – El objeto imponible es ser usuario potencial receptor. No grava el transporte del carbón, la exploración y explotación minera, ni la explotación de recursos naturales no renovables

El artículo 9 [num 9.2.4] del Acuerdo 08 de 2009 dispone que las empresas mineras o carboneras que utilizan el territorio de la jurisdicción del municipio de Zona Bananera para el transporte de carbón mineral y/o natural, mensualmente deben pagar por concepto de tarifa del impuesto de alumbrado público el equivalente a setenta (70) salarios mínimos legales mensuales vigentes (70 smlmv). En sentencia de 11 de marzo de 2010, en la que se analizó la legalidad de un acuerdo que fijaba la tarifa del impuesto de alumbrado público para las empresas cuyos oleoductos atravesasen el municipio, la Sala hizo las siguientes precisiones, que ahora reitera: El impuesto fue creado por la Ley 97 de 1913 que facultó al Concejo de Bogotá para fijar los elementos del impuesto. La Ley 84 de 1915 hizo extensiva esta facultad a todos los municipios del país. El servicio de alumbrado público es un derecho colectivo que los municipios deben suministrar de manera eficiente y oportuna y la colectividad tiene el deber de contribuir a financiar para garantizar su sostenibilidad y expansión. El objeto imponible es el servicio de alumbrado público y el hecho que lo genera es el ser usuario potencial receptor de ese servicio. Para que se cause el impuesto no se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio, porque el servicio de alumbrado público, en general, es un servicio en constante proceso de expansión. El hecho de que potencialmente la colectividad pueda beneficiarse del mismo, justifica que ningún miembro quede excluido de la calidad de sujeto pasivo. El aspecto espacial del hecho generador está determinado por la jurisdicción del municipio donde se presta el servicio a la colectividad residente, porque los demás serían receptores ocasionales. Con base en el criterio que aquí se reitera, el artículo 9 [num 9.2.4] del Acuerdo 8 de 2009 se ajusta a la Ley 97 de 1913, dado que para que se cause el impuesto de alumbrado público basta con ser un usuario potencial receptor del servicio, como en efecto lo es cualquier empresa carbonera o minera que utilice la jurisdicción del municipio de Zona Bananera para transportar el carbón por cualquier medio de transporte. Respecto a la violación de los artículos 231 de la Ley 685 de 2001, que prohíbe gravar la exploración y explotación mineras con impuestos directos o indirectos de los entes territoriales, y 27 de la Ley 141 de 1994, que prohíbe a las entidades territoriales gravar la explotación de los recursos naturales no renovables, la Sala también reitera el criterio expuesto en la sentencia de 11 de marzo de 2010, con fundamento en el cual, la norma acusada no grava

el transporte del carbón, la exploración y explotación minera, ni la explotación de recursos naturales no renovables. Ello, por cuanto el impuesto de alumbrado público tiene como objeto imponible el servicio de alumbrado público y como hecho generador, el hecho de ser usuario potencial del servicio. Además, como lo precisó el fallo en mención, la norma no grava actividad alguna sino que tiene como fin hacer determinable el sujeto pasivo del impuesto.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el impuesto de alumbrado público para las empresas mineras o carboneras se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 11 de marzo de 2010, Rad. 16667, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 11 DE 2003 (29 de agosto) CONCEJO MUNICIPAL DE ZONA BANANERA - ARTICULO 6 PARAGRAFO 2 (Anulado) / ACUERDO 005 DE 2004 (19 de agosto) CONCEJO MUNICIPAL DE ZONA BANANERA – ARTICULO 2 PARAGRAFO 2 (Anulado) / ACUERDO 12 DE 2006 (12 de septiembre) CONCEJO MUNICIPAL DE ZONA BANANERA - ARTICULO 7 PARAGRAFO 1 (Anulado) / ACUERDO 008 DE 2009 (14 de mayo) CONCEJO MUNICIPAL DE ZONA BANANERA – ARTICULO 9 NUMERAL 9.2.4 (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C. diez (10) de mayo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 47001-23-31-000-2008-00116-01(18043)

Actor: JAIME ANDRES GIRON MEDINA

Demandado: MUNICIPIO DE ZONA BANANERA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante y el demandado contra la sentencia de 22 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que dispuso:

PRIMERO: Estarse a lo resuelto por esta Corporación en sentencias de calendas 11 de marzo del año 2009, expediente radicado bajo el número 47-0001-0331-001-2006-878-00 con ponencia de la doctora MARÍA VICTORIA QUIÑONES TRIANA, y, 27 de mayo de 2009, expediente radicado bajo el número 47-0001-2331-002-0876-2005, en las cuales se decidió respectivamente:

1. Declarar la nulidad del parágrafo segundo del artículo sexto del acuerdo 011 de 2003, proferido por el Concejo Municipal de Zona Bananera.
2. Declarar la nulidad del artículo primero y artículo segundo del acuerdo 005 de 2004, proferido por el Concejo Municipal de Zona Bananera.
3. Declarar la nulidad del artículo sexto y artículo séptimo del Acuerdo 12 de 2006, proferido por el Concejo Municipal de Zona Bananera..”

Y,

Estar a lo resuelto por esta Corporación en sentencias de calendas 11 de marzo de 2009, expediente radicado bajo el número 47-001-0331-001-2006-0878-00 con ponencia de la doctora María Victoria Quiñones Triana en la cual dispuso:

- 1- Declarar la nulidad del parágrafo segundo del artículo sexto del Acuerdo 011 de 2003, proferido por el Concejo Municipal de Zona Bananera.
- 2- Declarar la nulidad del artículo primero y artículo 2 del Acuerdo 005 de 2004, proferido por el Concejo Municipal de Zona Bananera”.

LOS ACTOS DEMANDADOS

Se trata de los artículos 6 [par.2] del Acuerdo 11 de 29 de agosto de 2003; 2 [par.2] del Acuerdo 005 del 19 de agosto de 2004 y 7[par.1] del Acuerdo 12 de septiembre de 2006, expedidos por el Concejo Municipal de Zona Bananera, en los apartes que se subrayan:

CONCEJO ZONA BANANERA

ACUERDO N° 011

(AGOSTO 29 DE 2003)

“Por medio del cual se establece la Tasa de alumbrado Público para el Municipio de Zona Bananera y se dictan otras disposiciones”

CONSIDERANDO

El Concejo Municipal de Zona Bananera, en uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que le confieren el artículo 313.4 y

338 de la C.P. el Artículo 1 literal d de la Ley 97 de 1993 y la Resolución CREG 043 de 1995.

ACUERDA

TASA DE ALUMBRADO PÚBLICO

(...)

ARTÍCULO 6. TARIFA: La tarifa de la tasa de Alumbrado Público consistirá en un valor mensual uniforme que se cobrara a cada sujeto pasivo durante cada mes. Para el cálculo de la tarifa se tendrán en cuenta el número de suscriptores del servicio de energía eléctrica del Municipio y su capacidad de pago. De igual manera, los predios no incorporados como suscriptores al servicio de energía eléctrica . (...)

Parágrafo 2. Las tarifas de alumbrado público para los siguientes usuarios se establecerán así:(...)

Empresas con actividades de minería a cielo abierto, que utilicen de manera permanente en el Municipio instalaciones e infraestructura para el almacenamiento, tratamiento, mantenimiento y transporte de sus productos, 30 SMMLV.” (...)

“MUNICIPIO ZONA BANANERA

CONCEJO MUNICIPAL

ACUERDO N° 005

(AGOSTO 19 DE 2004)

Por medio del cual se modifica el Acuerdo 011 de 29 de agosto de 2003 que estableció la tasa de alumbrado público para el Municipio de Zona

Bananera

El Honorable Concejo Municipal de Zona Bananera en usos de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que le confiere los artículos legales.

CONSIDERANDO

Que los sectores industriales, comerciales y residenciales se sintieron afectados por las tarifas de alumbrado público, consagradas en el Acuerdo No 011 de agosto 29 de 2003 se hace necesario reajustar las tarifas modificando dicho acuerdo.

El Concejo Municipal de Zona Bananera, en uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que le confieren el artículo 313.4 y 338 de la C.P. el Artículo 1 literal d) de la Ley 97 de 1993 y la Resolución CREG 043 de 1995

ACUERDA:

Artículo 2. (...)

Parágrafo 2. Las tarifas de alumbrado público para los siguientes usuarios se establecerá así: (...)

Empresa con actividades de minería a cielo abierto que utilicen en el Municipio instalaciones o infraestructuras para el almacenamiento, tratamiento o conducción de sus productos 70 SMMLV.”

(...)

MUNICIPIO ZONA BANANERA

CONCEJO MUNICIPAL

ACUERDO N° 012

(SEPTIEMBRE 7 DE 2006)

“POR MEDIO DEL CUAL SE MODIFICAN LOS TÍTULOS DE LOS ACUERDOS No 11 de 2003 y 005 de 2004 y LOS ARTÍCULOS 1, 2, 3, 4, 6, 8 y EL PARÁGRAFO 3 DEL ACUERDO MUNICIPAL 011 DE 2003 Y LOS ARTÍCULOS 1 Y 2 DEL ACUERDO 005 DE 2004 Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES

EL CONCEJO MUNICIPAL DE ZONA BANANERA. En uso de sus atribuciones constitucionales y legales, y en especial los artículos 311, 313, 317, 338 y 365 de la Constitución Política, la Ley 97 de 1913, la Ley 84 de 1915 y la Ley 136 de 1994 y,

CONSIDERANDO

Que el Alcalde para poder cumplir con las funciones que le da la Constitución Política de Colombia, y llevar a cabo la buena funcionalidad del Municipio. Requiere modificar el Acuerdo 011 de 2003 y el Acuerdo 005 de 2004 ya que se necesita mejorar la calidad del alumbrado público que se presta en el ente territorial.

Todo esto teniendo en cuenta, la Resolución de la CREG, que es la encargada de la regulación y de la prestación de los servicios de alumbrado público en cuanto al control de vigilancia.

Por este motivo se hace necesario, que el señor Alcalde someta a consideración del Honorable Concejo Municipal de Zona Bananera, estas modificaciones para la buena marcha del Municipio.

ACUERDA

TASA DE ALUMBRADO PÚBLICO

(...)

ARTÍCULO 7. El artículo 6º del Acuerdo 011 de agosto 29 de 2003, modificado por el Acuerdo 005 de 19 de agosto de 2004, quedará así: La tarifa del impuesto de alumbrado público consistirá en el valor mensual que se cobrará a cada sujeto pasivo calculado por un porcentaje sobre el valor bruto del consumo de energía teniendo en cuenta su extracto(sic) o nivel de suscriptores del servicio de energía eléctrica, para los contribuyentes no incorporados como suscriptores de la empresa prestadora del servicio público domiciliario de energía eléctrica, se tomará como base un porcentaje de la liquidación del puesto (sic) predial unificado y para las empresas de actividades especiales se determinará en salarios mínimos legales mensuales.(...)

PARÁGRAFO 1. El párrafo 2 del artículo 6º continua vigente.”

ACUERDO 008 DEL 14 DE MAYO DE 2009(*)

Por el cual se precisan los sujetos pasivo, bases gravables, se modifican y se ajustan las tarifas del impuesto al servicio de alumbrado público municipal Zona Bananera, se conceden unas facultades, autorizaciones y se dictan otras disposiciones al Alcalde Municipal.

El Concejo del Municipio de Zona Bananera-Magdalena (...)

ACUERDA

(...)

Artículo 9. El impuesto al servicio de alumbrado público, se cobrará mensualmente para todos los sectores y estratos, teniendo en cuenta los siguientes esquemas tarifarios:

9.2. TARIFA APLICABLES A QUIENES NO SE PUEDA DETERMINAR EL CONSUMO MENSUAL DE ENERGIA ELECTRICA.(...)

* El Consejo de Estado mediante Auto de 6 de mayo de 2010 decretó la suspensión provisional de dicho numeral, según el artículo 158 del C.C.A.

9.2.4. EMPRESA MINERAS O CARBONERAS (carbón natural y/o mineral):
Las empresas que utilizan el territorio de la jurisdicción del Municipio de Zona Bananera para el transporte de carbón mineral y/o natural, pagarán una tarifa mensual equivalente a setenta (70) salarios mínimos legales mensuales vigentes (70 smlmv).”

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, Jaime Andrés Girón Medina pidió la nulidad parcial de los artículos 6 [par. 2] del Acuerdo 011 de 29 de agosto de 2003; 2 [par. 2] del Acuerdo 005 de 19 de agosto de 2004 y 7 [par 1] del Acuerdo 12 de 7 de septiembre de 2006, expedidos por el Concejo Municipal de Zona Bananera.

Invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Artículos 287, 313, 338 y 363 de la Constitución Política;
- Artículo 1° de la Ley 97 de 1913;
- Artículo 1° de la Ley 84 de 1915;
- Artículo 27 de la Ley 141 de 1994;
- Artículo 21 de la Ley 685 de 2001;
- Artículos 2° y 9° del Decreto Reglamentario N° 2424 de 2006 y
- Artículo 1° de la Resolución CREG 043 de 1995.

El concepto de violación lo desarrolló así:

Las normas acusadas desconocen la realidad objetiva del hecho generador del impuesto alumbrado público, porque no tuvieron en cuenta la verdadera capacidad económica del contribuyente, para lo cual se remitió a los argumentos expuestos por el Consejo de Estado¹²⁶.

Además, dichas normas consideran como sujeto pasivo del tributo a las personas que desarrollan actividades de minería en la jurisdicción del municipio, bien por la explotación minera a cielo abierto o por su transporte, a pesar de que tales empresas no tienen esa

¹²⁶ Sentencia de 11 de septiembre de 2006 expediente 15344 M.P. Ligia López Díaz

calidad y por cuenta de las actividades que ejercen no existe una relación con el hecho generador, que es el beneficio directo o indirecto del servicio de alumbrado público.

El párrafo 1° artículo 6° del Acuerdo 12 de 2006 tiene como hecho generador el consumo de cualquier tipo de energía eléctrica para los propietarios o poseedores de predios o bienes inmuebles, incorporados o no como suscriptores o usuarios de servicios de energía eléctrica, lo que denota una falta de congruencia entre la naturaleza del servicio de alumbrado público, el hecho generador del impuesto y la tarifa especial determinada para las empresas con actividades de minería a cielo abierto, máxime que el concepto de servicio de alumbrado público está definido en la Resolución CREG 043 de 1995 y el artículo 2° del Decreto 2424 de 2006.

Los actos acusados violan el artículo 231 de la Ley 685 de 2001, que prohíbe gravar con tributos del orden territorial la exploración y explotación minera.

Las normas demandadas gravan las actividades económicas desarrolladas en el municipio, aspecto que es materia del impuesto de industria y comercio. Además, imponen el tributo sin establecer si el obligado es o no beneficiario del servicio de alumbrado público, porque gravan las actividades económicas realizadas en el municipio.

Los acuerdos enjuiciados desconocen el artículo 27 de la Ley 141 de 1994, que prohíbe a las entidades territoriales establecer tributos a la explotación de recursos naturales no renovables, salvo disposición legal en contrario, y que constituye la segunda norma legal que impide gravar con impuestos territoriales la explotación minera y/o de recursos naturales no renovables.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Por auto de 3 de octubre de 2008, el Tribunal decretó la suspensión provisional de los efectos de los actos demandados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Las normas del Código de Petróleos no son aplicables a la actividad minera, pues la prohibición de gravar con impuestos territoriales la explotación del carbón no puede extenderse por analogía.

No es cierto que se grave a los contribuyentes con el impuesto de alumbrado público en razón de la actividad que realizan, sino porque efectivamente ejecutan una actividad en el Municipio, por lo cual están incurso en el hecho generador del impuesto de alumbrado público.

Igualmente, la tarifa está de acuerdo con la naturaleza del impuesto y consulta la capacidad económica de los contribuyentes, porque se fijó teniendo en cuenta su situación financiera.

Las normas demandadas se refieren a “cualquier tipo de energía eléctrica”, para atender la iluminación de bienes de uso público y demás espacios de libre circulación del municipio, bienes que no están a cargo de ninguna persona. Lo anterior no implica que exista incoherencia con el hecho generador del impuesto, máxime que el servicio de alumbrado público está a cargo del municipio de forma exclusiva y para su cobro no se exige que se reporte un beneficio particular al sujeto pasivo.

No se desconoce el artículo 231 de la Ley 685 de 2001, que prohíbe gravar con impuestos territoriales la exploración y explotación minera. Ello, porque las normas mencionan personas determinadas sólo para fijar la tarifa del impuesto y no para gravar la actividad carbonífera, pues, con el impuesto se busca recuperar los costos de la prestación del servicio.

El Municipio propuso la excepción de indeterminación del concepto de violación, por cuanto en la demanda no se explicó en qué consistió la vulneración de los artículos 287, 313, 338 y 363 de la Constitución Política y 1 de la Ley 97 de 1913 y 84 de 1915.

También propuso la excepción de inexistencia de violación de las normas y falta de pruebas, porque los actos demandados no gravan la actividad carbonífera como tal, sino el desarrollo de una actividad del sujeto pasivo en el municipio. Por lo tanto, no se desconocieron los artículos 231 de la Ley 685 de 2001 y 27 de Ley 141 de 1994.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal desestimó la excepción de indeterminación del concepto de violación. Lo anterior, porque si bien es cierto el demandante no lo expuso respecto de las normas constitucionales, sí lo hizo para las restantes disposiciones invocadas como vulneradas.

Respecto de las excepciones de inexistencia de violación de las normas y de falta de pruebas, señaló que no son medios exceptivos sino aspectos que tienen que ver con el fondo del asunto.

En relación con la nulidad de los actos demandados, dispuso estarse a lo resuelto en sentencias de ese Tribunal, expedidas el 11 de marzo y el 27 de mayo de 2009. En dichas providencias se anularon los artículos 6 [par. 2] del Acuerdo 011 de 29 de agosto de 2003; 2 [par. 2] del Acuerdo 005 de 19 de agosto de 2004 y 7 [par 1] del Acuerdo 12 de 7 de septiembre de 2006.

En apoyo de su decisión, sostuvo lo siguiente:

Con base en la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado,¹²⁷ en materia de alumbrado público es el legislador quien debe establecer por lo menos el hecho generador, dado que las entidades territoriales pueden determinar los demás elementos del tributo.

No obstante, la definición del servicio de alumbrado público del Decreto 2424 de 2006 no da certeza sobre el hecho generador, pues, no se pueden identificar el

¹²⁷ Sentencia de 17 de julio de 2008. Expediente 16170 C.P. Ligia López Díaz

objeto del tributo y el vínculo que puede unir al sujeto pasivo con aquél. En consecuencia, tampoco es posible definir los demás elementos del tributo, motivo por el cual, el artículo 1 de la Ley 97 de 1913 perdió aplicabilidad.

El artículo 6 [par 2] del Acuerdo 11 de 2003 no podía gravar con el impuesto de alumbrado público a las empresas con actividades de minería a cielo abierto, porque el artículo 231 de la Ley 685 de 2001 señala que las empresas dedicadas a actividades relacionadas con la explotación y explotación minera están exentas de toda clase de impuestos departamentales y municipales directos e indirectos.

En sentencia de 11 de marzo de 2009, expediente 2006-0878, el Tribunal declaró la nulidad del párrafo segundo de los artículos 6° del Acuerdo 11 de 2003; 1 y 2 del Acuerdo 05 de 2004, y artículo 7 del Acuerdo 12 de 2006, motivo por el cual no puede declararse una nueva nulidad.

Además, en providencia de 27 de mayo de 2009, expediente 087-2005 el Tribunal ordenó estarse a lo resuelto en el fallo anterior, como se dispone en este caso.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El demandante solicitó ante esta Corporación la nulidad y suspensión provisional de los efectos del artículo 9 [num 9.2.4] del Acuerdo 008 de 2009, por reproducir un acto anulado. Mediante auto de 6 de mayo de 2010, la Sala decretó la suspensión provisional solicitada.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandado** solicitó revocar la sentencia apelada por las siguientes razones:

La sentencia violó el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, por cuanto no analizó los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas aplicables, los argumentos de las partes y los alegatos de conclusión.

También desconoció los principios de congruencia del artículo 305 del Código de Procedimiento Civil y de justicia rogada, por cuanto no atendió el marco de la demanda para resolver la controversia objeto de litis, pues, se pronunció sobre el hecho generador del tributo, aspecto que no fue referido por el demandante en su libelo.

Además, la providencia recurrida violó el debido proceso, más aún, si se tiene en cuenta que en el expediente no hay copia de la sentencia que sirvió de base para ordenar estarse a lo resuelto en ella, sin desconocer que, según el artículo 230 constitucional, los jueces en sus decisiones solo están sometidos a la ley, porque la jurisprudencia es un criterio auxiliar.

La inaplicabilidad de las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 sólo es posible mediante la excepción de inconstitucionalidad. Sin embargo, ésta resulta improcedente porque dichas normas fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la sentencia C-504 de 2002.

Adicionalmente, dicha Corporación ha sostenido reiteradamente que una vez el legislador ha previsto la existencia de un impuesto, las asambleas o concejos municipales pueden fijar todos los elementos del tributo, máxime que el legislador no puede establecerlos porque invadiría la autonomía de las entidades territoriales y vaciaría su contenido.

No hubo violación de los artículos 313[4] y 338 constitucionales, 1 numeral 2 de la Ley 97 de 1913, 1º literal a) de la Ley 84 de 1915 y 27 de la Ley 141 de 1994, por cuanto los actos acusados fueron modificados mediante el Acuerdo 012 de septiembre de 2006, para ajustarlo a los marcos legal y jurisprudencial vigentes en la materia, para lo cual el tributo dejó de ser una tasa y se convirtió en impuesto.

Por otra parte, el Municipio no creó ningún impuesto directo o indirecto, sino que, en ejercicio de su autonomía impositiva, tomó como punto de partida las Leyes 97 de 1913 y

84 de 1915 que instituyeron el impuesto de alumbrado público, y bajo esta autorización, desarrolló los elementos del tributo.

Adicionalmente, el artículo 16 del Código de Petróleos no tiene un tratamiento especial respecto del impuesto de alumbrado público, porque el hecho generador es la prestación de dicho servicio, mientras que la excepción a los impuestos departamentales y municipales recae sobre la exploración y explotación del petróleo, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesitare para su beneficio, entre otros, los cuales no han sido gravados con impuestos municipales.

El impuesto de alumbrado público grava al contribuyente no por la actividad que desarrolla sino por el beneficio directo o indirecto que recibe por la prestación del servicio de alumbrado público.

El **demandante** apeló adhesivamente el fallo por los motivos que se sintetizan así:

A pesar de la existencia de una actividad minera en el municipio de Zona Bananera y de que por las vías férreas se transporta el carbón, tal labor no tiene relación con el servicio de alumbrado público, debido a que dicho transporte no requiere la iluminación prestada por el Municipio.

Los artículos 6º del párrafo 2 del Acuerdo 11 de 2003 y el artículo 2º del párrafo 2 del Acuerdo Municipal 05 de 2004 que regulaban el impuesto de alumbrado público, fueron declarados nulos por el *a quo* en sentencia de 30 de septiembre de 2009 expediente 2008-024. En consecuencia, dichas normas no forman parte del orden jurídico, lo que lleva a reproducir los efectos del fallo en este asunto.

También procede la nulidad del artículo 7º párrafo 1º del Acuerdo N° 12 de 7 de septiembre de 2006, que fue proferido para modificar el artículo 6 del Acuerdo 11 de 2003 objeto de anulación y, por tanto, perdió su fuerza vinculante, lo que implica la pérdida de la fuerza ejecutoria de los actos administrativos según el artículo 67 del Código Contencioso Administrativo.

El artículo 27 de la Ley 141 de 1994 prohíbe a las entidades territoriales fijar gravámenes a la explotación de los recursos naturales no renovables, los cuales se someten al régimen

de regalías. En consecuencia, estas actividades no pueden verse afectadas por otro tipo de tributo, como dispone el artículo 28 del mismo ordenamiento.

El artículo 231 de la Ley 685 de 2001 prohíbe que la exploración y explotación mineras sean gravadas con impuestos directos o indirectos de los entes territoriales, lo cual reitera que los órganos de representación departamental y municipal no tienen una potestad impositiva ilimitada. Así, el Código de Minas es una ley especial para la actividad minera, posterior a las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, y que regula de forma completa y sistemática la actividad minera, como lo reconoció la Corte Constitucional en fallo C-1071 de 2003, por lo cual tiene una aplicación preferente a fin de mantener libre de tributos locales el desarrollo de la actividad minera de recursos no renovables.

Debe tenerse en cuenta la sentencia del Consejo de Estado de 4 de noviembre de 2010, expediente 17533, que precisó que el transporte de petróleo no puede ser objeto de impuestos locales por ser una actividad para el desarrollo del proceso productivo en materia de hidrocarburos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda.

El **demandado** insistió en los argumentos del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y negar las pretensiones de la demanda, según los siguientes fundamentos:

El demandante sí expuso el concepto de violación de los artículos 287, 313, 338 y 363 constitucionales y 1º de las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, puesto que cuestionó los elementos del tributo, especialmente la tarifa, aspecto que guarda relación con la autonomía impositiva de los municipios. Además, el hecho de que los argumentos de violación se expongan en acápite diferente al del concepto de violación no significa que la demanda carezca de validez, máxime que el juez debe interpretar la demanda.

No hubo falta de congruencia de la sentencia, por cuanto la acción impetrada fue la de nulidad y no es necesario que haya pruebas adicionales, como se afirma en la apelación. Además, el fallo fue congruente con las pretensiones y debidamente motivado, por cuanto el *a quo* efectuó el análisis normativo correspondiente con apoyo de precedente judicial en la materia.

La jurisprudencia citada por el *a quo* fue recogida por la Sección Cuarta, pues señaló que las asambleas departamentales y concejos municipales tienen la facultad para definir los elementos del impuesto a partir de la expedición de la ley que lo creó, siempre y cuando el legislador no los hubiere definido.

Esta situación es la prevista en las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, que crearon el impuesto de alumbrado público sin establecer los elementos del mismo, motivo por el cual dicha función la deben cumplir los concejos municipales.

El concepto de servicio de alumbrado público fue definido por el Decreto Reglamentario 2424 de 2006, cuyo objetivo es iluminar bienes y espacios públicos en el municipio y lo deben pagar quienes se beneficien del servicio. Por lo anterior, el hecho generador del impuesto es la prestación del servicio de alumbrado público.

Los Acuerdos 11 de 2003 y 005 de de 2004 fijaron la tarifa para las empresas con actividades de minería a cielo abierto que usen las instalaciones o infraestructura ubicada en el municipio, para almacenar, tratar, mantener o transportar sus productos, con lo cual las instalaciones existentes en el municipio de Zona Bananera que cumplan dicho objetivo se benefician con el servicio de alumbrado público.

En consecuencia, el gravamen no recae sobre la actividad de exploración y explotación minera, que está exenta, sino sobre el uso de instalaciones o infraestructuras en los municipios, que, se reitera, son hechos diferentes de la actividad de exploración y explotación minera.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide si se ajustan a derecho los Acuerdos 011 de 2003, 005 de 2004, 12 de 2006 y Acuerdo 008 de 2009, expedidos por el Concejo Municipal de Zona Bananera, en cuanto fijaron la tarifa del impuesto de alumbrado público para las empresas mineras que, en general, utilicen en el Municipio las instalaciones o infraestructura para el almacenamiento, tratamiento, mantenimiento y transporte de sus productos.

Como se precisó en los antecedentes, las normas demandadas son las que se subrayan a continuación:

Acuerdo N° 011 de agosto 29 de 2003:

ARTÍCULO 6. (...)

Parágrafo 2. Las tarifas de alumbrado público para los siguientes usuarios se establecerá así:(...)

Empresas con actividades de minería a cielo abierto, que utilicen de manera permanente en el Municipio instalaciones e infraestructura para el almacenamiento, tratamiento, mantenimiento y transporte de sus productos, 30 SMMLV.” (...)

Acuerdo N° 005 Agosto 19 de 2004

Artículo 2. (...)

Parágrafo 2. Las tarifas de alumbrado público para los siguientes usuarios se establecerá así: (...)

Empresa con actividades de minería a cielo abierto que utilicen en el Municipio instalaciones o infraestructuras para el almacenamiento, tratamiento o conducción de sus productos 70 SMMLV.”

(...)

Acuerdo N° 012 de septiembre 7 de 2006

(...)

ARTÍCULO 7. El artículo 6° del Acuerdo 011 de agosto 29 de 2003, modificado por el Acuerdo 005 de 19 de agosto de 2004, quedará así: La tarifa del impuesto de alumbrado público consistirá en el valor mensual que se cobrará a cada sujeto pasivo calculado por un porcentaje sobre el valor bruto del consumo de energía teniendo en cuenta su extracto (sic) o nivel de suscriptores del servicio de energía eléctrica, para los contribuyentes no incorporados como suscriptores de la empresa prestadora del servicio público domiciliario de energía eléctrica, se tomará como base un porcentaje de la liquidación del puesto (sic) predial unificado y para las empresas de actividades especiales se determinará en salarios mínimos legales mensuales.(...)

PARÁGRAFO 1. El párrafo 2 del artículo 6° continua vigente.”

Acuerdo No 008 del 14 de mayo de 2009

(...)

Artículo 9. El impuesto al servicio de alumbrado público, se cobrara mensualmente para todos los sectores y estratos, teniendo en cuenta los siguientes esquemas tarifarios:

9.2. TARIFA APLICABLES A QUIENES NO SE PUEDE DETERMINAR EL CONSUMO MENSUAL DE ENERGÍA ELÉCTRICA.(...)

9.2.4. EMPRESAS MINERAS O CARBONERAS (carbón Natural y/o mineral): Las empresas que utilizan el territorio de la jurisdicción del Municipio de Zona Bananera para el transporte de carbón mineral y/o natural, pagarán una tarifa mensual equivalente a setenta (70) salarios mínimos legales mensuales vigentes (70 smlmv).” (Los apartes en negrilla son los demandados)

La Sala advierte que en sentencia de 30 de septiembre de 2009, expediente 2008-0024, que se encuentra ejecutoriada¹²⁸, el Tribunal Administrativo del Magdalena anuló los Acuerdos 011 de 2003 y 005 de 2004 del Concejo Municipal de Zona Bananera.

Precisa, también, que en fallo de 11 de marzo de 2009, expediente 2006-0878, que se encuentra ejecutoriado, el Tribunal Administrativo del Magdalena anuló en su integridad el artículo 7º del Acuerdo 12 de 2006.

El artículo 175 del Código Contencioso Administrativo dispone que la sentencia que declara la nulidad de un acto tiene fuerza de cosa juzgada *erga omnes*, esto es, frente a todo el mundo. Así pues, como lo ha precisado la Sala, la cosa juzgada opera sin limitación alguna, *“de tal suerte que declarada la nulidad de una norma, ésta desaparece del escenario jurídico y no puede ser motivo de una nueva impugnación”*¹²⁹.

Dado que los Acuerdos 11 de 2003 y 005 de 2004 fueron anulados en virtud de la sentencia de 30 de septiembre de 2009, ya citada, y que esta nulidad comprende la de los artículos 6 [par 2] del Acuerdo 11 de 2003 y 2 [par.2] del Acuerdo 005 de 2004, demandados en este proceso, se configuró respecto de las normas en mención la figura jurídica de la cosa juzgada, lo que impide a la Sala proferir nuevo fallo de fondo sobre la pretensión de nulidad de las citadas disposiciones.

¹²⁸ Folio 343 c ppal.

¹²⁹ Sentencia de 30 de mayo de 2011, exp 18257, C.P doctor William Giraldo Giraldo.

En consecuencia, la Sala se estará a lo dispuesto en la providencia mencionada en relación con los artículos 6 [par 2] del Acuerdo 11 de 2003 y 2 [par.2] del Acuerdo 005 de 2004.

Además, como el artículo 7 del Acuerdo 12 de 2006 también fue anulado por el *a quo* en sentencia del 11 de marzo de 2009, expediente 2006-0878, la Sala habrá de estarse a lo resuelto en dicho fallo, como lo dispuso el a quo.

Respecto al artículo 9 numeral 9.2.4. del Acuerdo 8 del 14 de mayo de 2009 la Sala precisa lo siguiente:

Aunque en auto de 6 de mayo de 2010 la Sala suspendió los efectos de la norma en mención por haber reproducido una disposición ya anulada, en esta oportunidad se reitera que los actos supuestamente reproducidos (Acuerdos 11 de 2003 y 5 de 2004), fueron anulados por el Tribunal Administrativo del Magdalena en sentencia del 30 de septiembre de 2009. Y, como el Acuerdo 08 de 14 de mayo de 2009 es anterior a la providencia en mención, debe estudiarse el fondo de la nulidad planteada respecto del mismo.

Pues bien, el artículo 9 [num 9.2.4] del Acuerdo 08 de 2009 dispone que las empresas mineras o carboneras que utilizan el territorio de la jurisdicción del municipio de Zona Bananera para el transporte de carbón mineral y/o natural, mensualmente deben pagar por concepto de tarifa del impuesto de alumbrado público el equivalente a setenta (70) salarios mínimos legales mensuales vigentes (70 smlmv).

El demandante considera que la norma en mención es nula porque el transporte de carbón por las vías férreas de Zona Bananera no tiene relación con el servicio de alumbrado público, debido a que no requiere la iluminación prestada por el Municipio.

También sostiene que el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 prohíbe a las entidades territoriales fijar gravámenes a la explotación de los recursos naturales no renovables, los cuales se someten al régimen de regalías y que el artículo 231 de la Ley 685 de 2001 prohíbe que la exploración y explotación mineras sean gravadas con impuestos directos o indirectos.

En sentencia de 11 de marzo de 2010, en la que se analizó la legalidad de un acuerdo que fijaba la tarifa del impuesto de alumbrado público para las empresas cuyos oleoductos atravesen el municipio¹³⁰, la Sala hizo las siguientes precisiones, que ahora reitera¹³¹:

- El impuesto fue creado por la Ley 97 de 1913 que facultó al Concejo de Bogotá para fijar los elementos del impuesto. La Ley 84 de 1915 hizo extensiva esta facultad a todos los municipios del país.
- El servicio de alumbrado público es un derecho colectivo que los municipios deben suministrar de manera eficiente y oportuna y **la colectividad tiene el deber de contribuir a financiar para garantizar su sostenibilidad y expansión.**
- El objeto imponible es el servicio de alumbrado público y el hecho que lo genera es el ser **usuario potencial receptor** de ese servicio.
- Para que se cause el impuesto no se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio, porque el servicio de alumbrado público, en general, es un servicio en constante proceso de expansión. El hecho de que potencialmente la colectividad pueda beneficiarse del mismo, justifica que ningún miembro quede excluido de la calidad de sujeto pasivo.
- El aspecto espacial del hecho generador está determinado por la jurisdicción del municipio donde se presta el servicio a la colectividad residente, porque los demás serían receptores ocasionales.

Con base en el criterio que aquí se reitera, el artículo 9 [num 9.2.4] del Acuerdo 8 de 2009 se ajusta a la Ley 97 de 1913, dado que para que se cause el impuesto de alumbrado público basta con ser un usuario potencial receptor del servicio, como en efecto lo es cualquier empresa carbonera o minera que utilice la jurisdicción del municipio de Zona Bananera para transportar el carbón por cualquier medio de transporte.

Respecto a la violación de los artículos 231 de la Ley 685 de 2001¹³², que prohíbe gravar la exploración y explotación mineras con impuestos directos o indirectos de los entes territoriales, y 27 de la Ley 141 de 1994, que prohíbe a las entidades territoriales gravar la explotación de los recursos naturales no renovables, la Sala también reitera el criterio

¹³⁰ El Acuerdo es el 101 de 2002 de San José de Cúcuta.

¹³¹ Exp 16667, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹³² La norma fue declarada exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-1071 de 2003.

expuesto en la sentencia de 11 de marzo de 2010¹³³, con fundamento en el cual, la norma acusada no grava el transporte del carbón, la exploración y explotación minera, ni la explotación de recursos naturales no renovables.

Ello, por cuanto el impuesto de alumbrado público tiene como objeto imponible el servicio de alumbrado público y como hecho generador, el hecho de ser usuario potencial del servicio. Además, como lo precisó el fallo en mención, la norma no grava actividad alguna sino que tiene como fin hacer determinable el sujeto pasivo del impuesto.

Por las razones que anteceden, no procede la nulidad del artículo 9 [num 9.2.4] del Acuerdo 08 de 2009 del Concejo Municipal de Zona Bananera.

Con base en el análisis anterior, se impone modificar la parte resolutive de la sentencia apelada para estarse a lo resuelto en la providencia del a quo de 30 de septiembre de 2009 exp 2008-0024, respecto de la nulidad de los artículos 6 [par 2] del Acuerdo 11 de 2003 y 2 [par 2] del Acuerdo 005 de 2004.

Así mismo, la Sala se estará a lo resuelto en la sentencia del Tribunal de 11 de marzo de 2009, exp. 2006-0878 en relación con la nulidad del artículo 7 [par 1] del Acuerdo 12 de 2006. Y, negará las pretensiones de la demanda frente al artículo 9 [par 9.2.4] del Acuerdo 08 de 2009.

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

MODIFÍCASE la parte resolutive de la sentencia apelada en los siguientes términos:

PRIMERO: ESTÉSE A LO RESUELTO en sentencia de 30 de septiembre de 2009 del Tribunal Administrativo del Magdalena, expediente 2008-0024 respecto de las normas que se resaltan:

¹³³ Para fijar su criterio, la Sala tuvo en cuenta las sentencias de la Corte C-537 de 1998, que declaró exequible el artículo 16 del Código de Petróleos y la sentencia C-567 de 1997, que declaró exequible el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.

Acuerdo N° 011 de agosto 29 de 2003:

ARTÍCULO 6. (...)

Parágrafo 2. Las tarifas de alumbrado público para los siguientes usuarios se establecerá así:(...)

Empresas con actividades de minería a cielo abierto, que utilicen de manera permanente en el Municipio instalaciones e infraestructura para el almacenamiento, tratamiento, mantenimiento y transporte de sus productos, 30 SMMLV.” (...)

Acuerdo N° 005 Agosto 19 de 2004

Artículo 2. (...)

Parágrafo 2. Las tarifas de alumbrado público para los siguientes usuarios se establecerá así: (...)

Empresa con actividades de minería a cielo abierto que utilicen en el Municipio instalaciones o infraestructuras para el almacenamiento, tratamiento o conducción de sus productos 70 SMMLV.”

(...)

SEGUNDO: ESTÉSE a lo resuelto en sentencia de 11 de marzo de 2009 del Tribunal Administrativo del Magdalena, expediente 2006-0878 frente a la norma que se subraya:
Acuerdo N° 012 de septiembre 7 de 2006

(...)

ARTÍCULO 7. El artículo 6º del Acuerdo 011 de agosto 29 de 2003, modificado por el Acuerdo 005 de 19 de agosto de 2004, quedará así: La tarifa del impuesto de alumbrado público consistirá en el valor mensual que se cobrará a cada sujeto pasivo calculado por un porcentaje sobre el valor bruto del consumo de energía teniendo en cuenta su extracto (sic) o nivel de suscriptores del servicio de energía eléctrica, para los contribuyentes no incorporados como suscriptores de la empresa prestadora del servicio público domiciliario de energía eléctrica, se tomará como base un porcentaje de la liquidación del puesto (sic) predial unificado y para las empresas de actividades especiales se determinará en salarios mínimos legales mensuales.(...)

PARÁGRAFO 1. El párrafo 2 del artículo 6º continua vigente.”

TERCERO: NIÉGASE la nulidad del artículo 9 [num 9.2.4] del Acuerdo 08 de 2009 del Concejo Municipal de Zona Bananera.

CUARTO. LEVÁNTASE la suspensión provisional del 9 [num 9.2.4] del Acuerdo 08 de 2009 del Concejo Municipal de Zona Bananera.

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