

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2001-01551- 01(14940)

Actor: COLOMBIANA DE COMERCIO S.A.

Demandado: EL DISTRITO CAPITAL

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 1 de julio de 2004 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales el Distrito Capital declaró no probadas las excepciones de falta de título ejecutivo y pago efectivo, propuestas contra la Resolución 4152 de 9 de octubre de 2000, por la cual la Entidad libró mandamiento de pago en contra de la actora.

ANTECEDENTES

El 30 de abril de 1996 COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., presentó en Bogotá D.C., declaración de predial por el mismo año.

La sociedad hizo uso del beneficio fiscal del artículo 155 [2] del Decreto 1421 de 1993, en los renglones “total a pagar” y “valor a pagar” de la sección “pagos” de la declaración,. En consecuencia, incluyó allí el monto que correspondía al incremento del impuesto en el 100% respecto del año anterior, por \$1.991.000, suma que pagó. Sin embargo, por error, en la sección “liquidación privada” del mismo formulario, determinó la base gravable por el valor del autoavalúo y sobre la misma fijó un impuesto a cargo y un total saldo a cargo de \$12.388.000.

Por Resolución 4152 de 9 de octubre de 2000, el Distrito Capital libró a la demandante mandamiento de pago por \$10.397.000, que corresponde a la diferencia entre el valor a pagar y el total saldo a cargo de la declaración de predial de 1996.

Contra el mandamiento de pago, COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., propuso las excepciones de falta de título en relación con el mayor valor generado en el error de la declaración, y de pago efectivo frente al valor real que se declaró y canceló en la misma.

Por Resolución 453 de 20 de marzo de 2001 se declararon no probadas las excepciones, decisión que fue confirmada en reposición mediante Resolución 171 de 18 de mayo de 2001.

DEMANDA

COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., demandó la nulidad del mandamiento de pago y de las resoluciones que declararon no probadas las excepciones propuestas contra el mismo. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare probada la excepción de falta de título ejecutivo.

La actora alegó como violados los artículos 150, 338 y 95 [9] de la Constitución Política; 2 y 140 del Decreto 807 de 1993; 6 de la Ley 44 de 1990 y 155 [2] del Decreto 1421 de 1993, cuyo concepto de violación desarrolló así:

COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. cumplía los requisitos de la Ley 44 de 1990 y del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 para liquidar el impuesto por el 100% del predial del año anterior, como lo declaró en los renglones “valor a pagar” y “total a pagar”. Sin embargo, por error inducido por el formulario mismo, en la base gravable declaró el autoavalúo y sobre dicho valor determinó el impuesto a cargo y el total a cargo, por un monto superior al que legalmente le correspondía.

Se trata de un error que provocó la Administración, pues, el formulario no tiene una casilla abierta para casos, como el que se analiza, en los cuales el contribuyente hace uso del beneficio tributario del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993. No es válido el argumento de la Entidad de que en la cartilla de instrucciones se divulgó el procedimiento para no incurrir en el error, pues ésta no hace parte del formulario.

El demandado aceptó que la actora, amparada en el principio legal de no determinar como impuesto a cargo un mayor valor al doble de lo liquidado en el año anterior, cometió el error de no declarar ese mayor valor en el impuesto a cargo sino en el valor a pagar. Sin embargo, entendió que dicho error generó a la demandante un saldo en su contra, objeto de cobro.

Al reconocer que la actora cometió un error, el Distrito Capital debió declarar la falta de título ejecutivo, para el cobro del saldo a cargo, pues el mismo carece de causa legal. No obstante, la Entidad dio prevalencia a la forma, esto es, al valor erróneamente declarado como impuesto a cargo, que al monto real del tributo que debía cancelar la demandante, y que, en efecto, pagó.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones así:

Si la demandante pretendía acogerse al beneficio del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993, debió determinar el incremento del tributo por una suma igual al 100% del predial del año anterior, en la parte de la declaración que corresponde a la liquidación privada. Como no lo hizo así, pues en el

impuesto a cargo determinó un valor distinto, debe entenderse que no hizo uso del beneficio.

La declaración privada es el reconocimiento de una obligación sustancial, se presume veraz y presta mérito ejecutivo.

Si la actora no aplicó en la liquidación privada la norma que le indicaba cómo liquidar su impuesto a cargo, y la declaración quedó en firme, porque aquél no la corrigió ni la Administración la modificó, tal documento es inmodificable e indiscutible. Además, si el contribuyente no corrige oportunamente la declaración, no puede alegar su propia culpa.

El demandado no indujo a error a la actora en el diligenciamiento de la declaración. Sencillamente, la sociedad no tuvo en cuenta las instrucciones del formulario, que deben ser aplicadas con éste, dado que forman un conjunto.

De todos modos, si la demandante cometió un error al diligenciar la declaración, debió corregirlo conforme al procedimiento de los artículos 20 del Decreto 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario. Como no lo hizo, la declaración de predial quedó en firme y constituía título ejecutivo. En apoyo de sus argumentos citó la sentencia de la Sala de 12 de septiembre de 2002, expediente 12976.

Según el artículo 835 del Estatuto Tributario no son demandables ni el mandamiento de pago ni la resolución que confirmó en reposición la que resolvió las excepciones.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal se declaró inhibido para conocer del mandamiento de pago por no ser un acto demandable, según el artículo 835 del Estatuto Tributario. Además, anuló las resoluciones que declararon no probadas las excepciones y a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora no debe suma alguna a la Administración, por concepto del impuesto predial de 1996.

Las razones que motivaron la decisión, se resumen de la siguiente manera:

La resolución que resolvió la reposición del acto que declaró no probadas las excepciones es demandable ante la Jurisdicción, porque integra con éste un acto complejo. Además, según el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos sólo adquieren firmeza cuando los recursos interpuestos se deciden, y el artículo 835 del Estatuto Tributario se refiere a las resoluciones que fallan las excepciones, lo que significa que debe entenderse tanto el acto definitivo como el que resuelve la reposición.

La demandante declaró predial de 1996 en la que generó un saldo en su contra, puesto que incluyó indebidamente el mayor valor correspondiente al doble de lo liquidado en 1995 en la casilla “valor a pagar” de la sección PAGO, en lugar de incluirla en la casilla “impuesto a cargo” de la sección LIQUIDACIÓN PRIVADA. Para enmendar el error y disminuir el impuesto a cargo, la contribuyente debía corregir la declaración con fundamento en los artículos 20 del Decreto 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario.

Como la demandante no corrigió la declaración y la Administración no la modificó, el denuncia privado quedó en firme.

Según el artículo 828 del Estatuto Tributario las declaraciones privadas y sus correcciones son títulos ejecutivos.

Sin embargo, en el caso concreto, la declaración de predial de 1996 no reviste el carácter de título ejecutivo, dado que no contiene una obligación clara, pues en la casilla del impuesto a cargo registra un dato contrapuesto al renglón valor a pagar, dado el indebido diligenciamiento del formulario por parte del declarante, por la errada interpretación y/o falta de detalle de sus instrucciones.

Además, aunque la declaración incurrió en un error, la demandante pagó lo que realmente debía al fisco, motivo por el cual el cobro del impuesto a cargo determinado equivocadamente por la contribuyente constituiría un enriquecimiento sin causa a favor de la Administración Tributaria y desconocería los principios de justicia y equidad.

No procede la condena en costas, pues la conducta de la demandada no fue temeraria ni constituyó abuso del derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Capital interpuso recurso de apelación por las razones que siguen:

Si la declaración de predial presentaba un error que implicaba la disminución del valor a pagar, el contribuyente debió corregirlo dentro del término previsto en la ley (artículos 20 del Decreto 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario). Si no lo hizo oportunamente, mal podía alegar ese error en su favor.

El artículo 68 del Código Contencioso Administrativo señala que prestan mérito ejecutivo las liquidaciones privadas que hayan quedado en firme. Y el artículo 828 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 140 del Decreto 807 de 1993, prevé que las liquidaciones privadas y sus correcciones constituyen título ejecutivo desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

Como las disposiciones son contradictorias, prevalece lo dispuesto en las normas tributarias, por ser especiales en relación con el procedimiento de cobro coactivo de obligaciones fiscales.

En sentencia de 11 de febrero de 2004, dictada con base en el fallo del Consejo de Estado de 12 de septiembre de 2002, expediente 12976, el Tribunal resolvió un asunto similar y concluyó que como la declaración tributaria quedó en firme porque no fue corregida en tiempo, el contribuyente no podía alegar su error y la Administración estaba facultada para exigir el cobro coactivo de la obligación contenida en dicho documento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los planteamientos de la demanda y agregó:

No es aplicable la sentencia del Consejo de Estado de 12 de septiembre de 2002, pues ésta parte de la premisa de que tanto el contribuyente como la Administración invocaron a su favor la firmeza de la declaración del impuesto predial. En cambio, en el caso *sub judice*, ambas partes reconocieron la existencia de un error en dicho documento.

El error fue inducido por el formulario mismo, pues, no tiene una casilla para los casos en los cuales el contribuyente se acoge al beneficio del Decreto 1421 de 1993 [155-2]. Si el declarante hace caso omiso de las instrucciones y reconoce directamente el beneficio, como lo sugiere el Consejo de Estado en la sentencia que se menciona, la declaración presentaría un error aritmético derivado de aplicar a la base gravable una tarifa diferente a la definida en el formulario, lo que le acarrearía la práctica de una liquidación oficial de corrección aritmética.

En la sentencia citada, el Consejo de Estado precisó que la Administración no tiene oportunidad de verificar si el contribuyente cumple los requisitos para acceder al beneficio del Decreto 1421 de 1993 [155-2].

Sin embargo, es el fisco quien debe verificar la circunstancia en mención, pues dispone de toda la información y, por ley, le corresponde la función de controlar el correcto cumplimiento de las normas que rigen la declaración de predial.

Aceptar que el error inducido por el Distrito genera una nueva obligación de dar, significaría reconocer un enriquecimiento sin causa a favor del fisco y vulnerar los principios de justicia y equidad y prevalencia de la verdad formal sobre la real.

Todo lo dicho confirma la falta de claridad del título ejecutivo y, por ende, debían prosperar las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago.

El Distrito Capital reiteró los argumentos de la apelación y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación, la Sala decide si se ajustaron a derecho los actos por los cuales el Distrito Capital declaró no probada la excepción de falta de título ejecutivo, propuesta por la actora contra el mandamiento de pago dentro del proceso administrativo de cobro iniciado en su contra, con base en la declaración del impuesto predial de 1996.

La actora alegó que no obstante cumplir con los requisitos del Decreto 1421 de 1993 [155-2], en relación con el límite del impuesto predial, por un error inducido por la Administración, en el formulario de 1996, consignó en los renglones “impuesto a cargo” y “total saldo a cargo”, que hacen parte de la sección “Liquidación Privada”, la suma de \$12.388.000, como resultado de

aplicar la tarifa de 8/1000 sobre la base gravable (\$1.304.039.0000) y en los renglones “valor a pagar” y total a pagar” de la sección “pagos”, declaró \$2.342.000 y \$1.991.000 (con el descuento por pronto pago) , respectivamente, en aplicación del beneficio previsto en la norma citada.

El Distrito Capital, por su parte, planteó que la demandante no puede aprovecharse del error que cometió, pues, debió corregir, en tiempo, su declaración con el fin de determinar un menor impuesto a pagar. Y, como no lo hizo y la declaración está en firme y constituye título ejecutivo, debe cancelar la diferencia entre el total saldo a cargo y el total pagar, esto es, \$10.397.000.

Sobre el asunto que ahora se examina, la Sala se ha pronunciado en reciente sentencia, criterio que ahora reitera¹.

El Decreto 1421 de 1993 [155- 2] señala:

“ARTÍCULO 155. PREDIAL UNIFICADO. A partir del año gravable de 1994, introdúcese las siguientes modificaciones al impuesto predial unificado en el Distrito Capital:
[...]

2. El contribuyente liquidará el impuesto con base en el autoavalúo y las tarifas vigentes. Lo hará en el formulario que para el efecto adopte la administración tributaria distrital. Si el impuesto resultante fuere superior al doble del monto establecido el año anterior por el mismo concepto, únicamente se liquidará como incremento del tributo una suma igual al ciento por ciento (100%) del predial del año anterior. La limitación aquí prevista no se aplicará cuando existan mutaciones en el inmueble ni cuando se trate de terrenos urbanizables no urbanizados o urbanizados no edificados. (Subraya la Sala)

La norma transcrita consagra un beneficio que tiene por finalidad que el contribuyente pueda liquidar y pagar como máximo el doble del impuesto predial del año anterior.

No obstante que el Decreto 1421 de 1993 [155-2] consagra un beneficio para los contribuyentes del impuesto predial, el formulario no tiene ningún renglón que permita hacer uso del mismo. Lo anterior, porque la instrucción para determinar el renglón “impuesto a cargo” es aplicar la tarifa al renglón “base gravable” o “autoavalúo”, que fue lo que hizo la demandante al diligenciar la sección “Liquidación Privada”.

Es evidente que esa omisión en el formulario indujo a error a los contribuyentes, puesto que no sabían dónde consignar el valor del beneficio tributario. Además, la única opción que tenían para hacer uso del límite del impuesto predial, sin incurrir en error aritmético, era declararlo en los renglones correspondientes al “total a pagar” y “valor a pagar”, como también lo hizo la actora cuando diligenció la sección “Pagos”, con el propósito, se reitera, de liquidar el impuesto con base en el beneficio citado.

¹ Sentencia de 6 de diciembre de 2006, expediente 15102, C.P. doctora Ligia López Díaz.

Si bien es cierto que las secciones del formulario “Liquidación Privada” y “Pagos” son diferentes, pues, en la primera el contribuyente determina la obligación tributaria a su cargo, mientras que en la segunda la cancela total o parcialmente, también lo es que en este caso no puede desconocerse la verdad real de la declaración y considerar que la obligación a cargo del contribuyente fue la consignada en los renglones “impuesto a cargo” o “saldo a cargo” de la sección “Liquidación Privada”.

Ello es así, porque se encuentra probado que el formulario de predial de 1996 fue el que indujo en error a la actora, y que ésta aplicó el beneficio del Decreto 1421 de 1993 [155-2], dado que en la declaración de predial de 1995, registró como impuesto \$1.171.000, por lo que el límite máximo para el año siguiente, era el 100% de dicha suma, o sea, \$2.342.000, cifra que en la declaración de 1996 fue consignada como “valor a pagar”, y que al aplicar el descuento por pronto pago (\$351.000) arrojó un total a pagar de \$1.991.000, que canceló cuando presentó la declaración de 1996 (folios 4 y 9 c.1).

Así las cosas, en la liquidación privada del impuesto contenida en la declaración tributaria de 1996 **no constaba una obligación clara**, motivo por el cual tal documento no podía prestar mérito ejecutivo, ni era apto para adelantar el cobro coactivo (artículos 68 del Código Contencioso Administrativo, Decreto Distrital 807 de 1993 [140] y 828 del Estatuto Tributario).

Adicionalmente, aunque la declaración incurrió en error, la demandante pagó lo que realmente debía al fisco, motivo por el cual el cobro del impuesto a cargo determinado equivocadamente por la contribuyente constituiría un enriquecimiento sin causa a favor del demandado, e implicaría el desconocimiento de los principios de justicia y equidad.

De otra parte, la Sala reitera la necesidad de que la Administración municipal o distrital sea cuidadosa en las instrucciones dadas a los contribuyentes y en el diseño de los formularios de declaración del impuesto predial ². Lo anterior, para que, de una parte, los contribuyentes cumplan con sus cargas tributarias con la certeza de que están contribuyendo con lo que en justicia y equidad les corresponde y, de otra, puedan hacer uso de los beneficios a que tienen derecho, de tal forma que no se presenten errores como el descrito, *“pues, en materia de predial son por lo general los ciudadanos del común quienes, en forma directa y sin tener conocimientos especializados cumplen con sus obligaciones tributarias”* ³

Por último, la Sala precisa que en el caso en estudio no es aplicable el criterio fijado por la Sección Cuarta en sentencia de 12 de septiembre de 2002, expediente 12976, pues, se reitera, en éste, el punto en litigio se centró en la acreditación de la excepción de pago y ambas partes invocaron la firmeza de la declaración a su favor, cuestiones que difieren de la controversia planteada en este proceso, en el que el punto de discusión es la existencia del título ejecutivo.

² Sentencias de 12 de septiembre de 2002. Exp. 12976 C.P. Dra. Ligia López Díaz y 25 de noviembre de 2004 Exp. 13895, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³ Sentencia de 6 de diciembre de 2006, expediente 15102, C.P. doctora Ligia López Díaz.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada, pues, se imponía anular los actos acusados que declararon no probada la excepción de falta de título ejecutivo por falta de claridad del mismo.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia de 1 de julio de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., contra EL DISTRITO CAPITAL.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Bogotá, D. C., agosto veintitrés (23) dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2001-01845-01(14906)

Actor: ESPECTRACOM LTDA. - EN ESTRUCTURACION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes, contra la sentencia del día 9 de junio de 2004 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria parcialmente de las pretensiones de la demanda impetrada por ESPECTACROM LTDA EN REESTRUCTURACIÓN, en ejercicio de la acción de Nulidad y Restablecimiento del derecho, contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000041 de marzo 9 de 2000 y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 624-900005 de marzo 30 de 2001, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante las cuales se modificó la liquidación privada del impuesto de Renta y complementarios, del año gravable 1996.

ANTECEDENTES

La sociedad ESPECTRACOM LTDA. EN REESTRUCTURACIÓN, presentó declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1996, el día 11 de Abril de 1997, corregida posteriormente mediante declaraciones con Autoadhesivos No. 20009941351010 y 5511025001299-1.

El 13 de agosto de 1997, el contribuyente presentó solicitud de devolución a la DIAN por el saldo a favor originado en la declaración citada.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Resolución No. 00894 de septiembre 25 de 1997, reconoció a favor de la Sociedad, la suma de \$ 101.745.000, cifra que correspondía al saldo a favor registrado en el denuncia rentístico.

Posteriormente, a solicitud de la División postdevoluciones, la Administración, mediante auto de apertura No. 48 ordenó iniciar investigación.

Con fecha del 22 de abril de 1999, la sociedad contribuyente presentó corrección de la declaración inicial, determinando un valor a pagar de \$102.000.

El día 13 de agosto del mismo año, la Administración profirió el Requerimiento Especial No. 310631999000009, en donde propuso modificar la liquidación privada al desconocer la suma de \$ 297'676.000, registrados por la sociedad como deducción por concepto de intereses.

La Administración no aceptó la respuesta emitida por la sociedad actora y procedió a emitir la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000041 el día 9 de Marzo de 2000, en donde se confirmó el desconocimiento de las deducciones propuestas; por faltar pruebas para su confirmación, modificó la liquidación privada e impuso sanción por inexactitud por un valor de \$ 96'048.000.

La sociedad contribuyente interpuso recurso de Reconsideración, contra la Liquidación oficial de Revisión la cual fue decidida mediante la Resolución Recurso de Reconsideración No. 624-900005 de marzo 30 de 2001, aceptando la deducción de intereses respecto del Banco Santander por \$5.906.432 y Ministerio de Comunicaciones por \$7.111.574 para un total de \$13.018.006 y negándola respecto del Banco Unión Colombiano, Banco Popular, Banco Ganadero, Gabriel Congote y E.B.L. S. A.; y determinando como valor a pagar la suma de \$144'372.000 .

LA DEMANDA

La Sociedad ESPECTRACOM LTDA EN REESTRUCTURACIÓN, en ejercicio de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000041 de marzo 9 de 2000 y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 624-900005 de marzo 30 de 2.001.

Como restablecimiento del derecho, solicitó se le declare en firme el denuncia rentístico presentado el 23 (sic) de abril de 1999.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

El demandante invocó como normas violadas, los artículos 29 y 228 de la Constitución Política, artículos 101 y 117 del Decreto 624 de 1989 - Estatuto Tributario-, el artículo 69 de la Ley 270 de 1996, el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y los artículos 8-1 y 25-1 de la Convención Internacional de Derechos Humanos.

A manera de Concepto de Violación, la demandante formuló cinco cargos que se resumen en lo siguiente:

Primer Cargo: Considera la demandante que la deducción de intereses pagados a las entidades bancarias: Bancoquía (hoy Banco Santander) por la suma de \$ 27'143.213, Banco Ganadero por la suma de \$ 5'919.920, y a Banco Unión Colombiano por la suma de \$ 5'901.952, desestimadas por la Administración, deben ser tenidas en cuenta por cuanto con su desconocimiento se transgredió el artículo 29 de la Constitución Política (Debido Proceso) al no recurrir la División Jurídica a los métodos investigativos de que está dotada, como la Inspección Tributaria o Contable, los requerimientos, cruces de información, para desvirtuar la presunción de veracidad y el principio constitucional de la buena fe, y por el contrario proceder a omitirlos por no encontrarse comprobantes escritos de su pago a las entidades, asunto que no fue manifestado por la demandada en ningún momento dentro del requerimiento especial, como tampoco en la liquidación oficial o en el acto administrativo acusado. También invocó la excepción de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 4 de la Constitución Política, por considerar que en su actuación la Administración incurrió en flagrante violación del artículo 228 constitucional.

Segundo cargo: Indica la demandante que la Administración no le reconoció como deducción el valor pagado al Banco Popular por la suma de \$101'410.300 por intereses pagados por concepto de crédito hipotecario a raíz de la adquisición de un bien inmueble en el cual funcionaran sus instalaciones, desconociéndole la relación de causalidad existente entre el préstamo hecho a la entidad bancaria y la compra de dicho bien, la cual se encuentra reconocida en la cláusula Cuarta de la Escritura Pública No. 582 de febrero 27 de 2000.

Tercer cargo: Expresa también la demandante que la administración le desconoció las deducciones pagadas a Gabriel Congote por la suma de \$12'000.000 y a ELB S.A. por la suma de 10'000.000, pues considera que no le fueron aportados certificados de las operaciones, a pesar de encontrarse registradas en la contabilidad de la empresa, con lo cual se transgrede lo contenido en el artículo 772 del Estatuto Tributario, que establece que la

contabilidad del contribuyente constituye prueba a su favor, siempre que se lleve en debida forma.

Cuarto cargo: Respecto de la sanción por inexactitud, considera la demandante que sólo es procedente cuando se incurre en la inclusión de datos o factores falsos o inexistentes, de los cuales se derive un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor de los contribuyentes que han incluido dichos datos o valores falsos o inexistentes, como efectivamente indica el artículo 647 del Estatuto Tributario, y no cuando la comprobación es considerada por la administración como inadecuada o insuficiente.

Quinto cargo: Considera la demandante que existen irregularidades formales en la práctica de la inspección tributaria por cuanto a pesar de haberse proferido el auto que decreta la inspección, no se produjo la diligencia ni se levantó el acta de inspección, y no se le notificó a la sociedad actora el Auto de Inspección Tributaria, desconociendo las condiciones que exige el artículo 779 del Estatuto Tributario. También alega la demandante que el Requerimiento Especial, la Liquidación Oficial de Revisión y el edicto mediante el cual se notificó el acto administrativo que agotó la vía gubernativa, fue notificado a persona ficticia pues sus funciones son realizadas a través de persona natural necesariamente, evitando dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 556 del Estatuto Tributario, encargado de regular la representación de las personas jurídicas.

Afirma que las relaciones entre la administración y los administrados no se deben basar en el presupuesto de la mala fe del administrado. (art. 83 E.T.)

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, se opuso a las pretensiones de la sociedad actora argumentando que de la investigación efectuada, se establecieron inconsistencias en el denuncia rentístico del año gravable 1996, respecto de los valores consignados en el renglón de deducciones por intereses pagados a entidades financieras y particulares, y por los créditos pagados a entidades financieras.

Contradice la demandada el primer cargo, pues considera que la contribuyente no cumplió con lo establecido en el artículo 117 del Estatuto Tributario, al no aportar los certificados expedidos por la entidad bancaria que efectivamente respalden dicho pago. Agrega que este requisito no es una mera liberalidad de la Administración, sino que por el contrario es exigido por el legislador y considerado como prueba ab sustancian actus, y la demandante no la aportó cuando le fue solicitada, y las notas, extractos y

cualquier otro documento diferente al exigido por la norma que fuere aportado, no constituyen prueba para que le sean reconocidas dichas deducciones, por lo cual no procede su reconocimiento.

Respecto del segundo cargo, la demandada rechaza las deducciones de intereses pagados por crédito hipotecario a largo plazo, por cuando considera que de conformidad con el Decreto 331 de 1976 y el artículo 19 del estatuto tributario, la demandante no demostró la relación de causalidad entre el crédito hipotecario y la adquisición del bien, no siendo posible aceptar dicha prueba de acuerdo con lo consagrado en el artículo 781 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado del 4 de agosto de 1995 y 27 de agosto de 1999, Mag. Ponente Dr. Delio Gómez Leyva.

En lo atinente a la procedencia del desconocimiento de la deducción de intereses pagados a particulares afirmó que si bien no se exige la certificación expedida por la beneficiaria, se requiere para su aceptación no solo la prueba que permita determinar el límite que señala el artículo 117 E.T., sino también el documento que acredite que los intereses fueron pagados, los cuales no se aportaron durante el transcurso de la investigación.

Sobre la sanción por inexactitud propuesta, aduce la demandada que ésta no fue objeto de recurso en la vía gubernativa, lo cual desembocó en Liquidación Oficial de Revisión, y que la sociedad demandante no aportó el certificado exigido por el artículo 117 del Estatuto Tributario para que procediera la deducción propuesta por tal razón, como no logró probar los pagos con la prueba requerida, siendo aplicable la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, Sentencia de Marzo 8 de 1996, Mag. Ponente Dra. Consuelo Sarria, se configura la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

En razón al último cargo, la Administración aduce que tiene libertad de decretar y practicar las pruebas que a su parecer estime más conveniente para cumplir con su labor de fiscalización.

Precisa que todas las providencias expedidas con motivo de la investigación tributaria fueron notificadas en debida forma tanto a la sociedad como a su representante legal, no siendo viable el cargo propuesto.

SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 9 de junio de 2004, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las súplicas de la demandante.

Manifestó respecto del primer cargo, que no prospera la excepción de inconstitucionalidad propuesta pretendiendo se de aplicación al artículo 228 de la Constitución Política que prescribe la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, por cuanto el demandante no logró probar su afirmación y en segundo lugar porque en principio no se evidenció su ocurrencia. Transcribe jurisprudencia del Consejo de Estado el 22 de febrero de 2002, relativa a la presunción de legalidad de los actos administrativos que fundamentaron la actuación de la Administración y a la ausencia de contradicción evidente de la regla que se pretende inaplicar, la cual solo opera en el evento de ostensible y abrupta contradicción de la constitución que pudiera ser observada sin mayor dificultad y sin necesidad de profundos análisis.

Refiriéndose a los aspectos procedimentales consideró:

Aseveró que según lo dispuesto en el artículo 684 del Estatuto Tributario y en el Decreto reglamentario 825 de 1978 la oficina gubernamental puede practicar, como lo hizo, la inspección contable.

En relación con la notificación a persona ficticia, afirmó que la notificación se efectuó en debida forma, lo cual permitió que la sociedad actora ejerciera efectivamente su derecho de defensa. En lo atinente al principio de buena fe, tampoco se cree fue vulnerado por cuanto las actuaciones administrativas cumplidas por la oficina intergubernamental gozan de una ritualidad legal pertinente, y el hecho de que la Administración interprete o aplique una norma, no constituye razón suficiente para endilgarle una actuación de mala fe.

Sobre el aspecto de fondo, relativo a la deducción de intereses pagados a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria advirtió que según lo estipulado en el artículo 117 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos y el artículo 47 del Decreto 2053 de 1974, la sociedad debe allegar certificación de lo pagado, y que en este asunto, la demandante pretende reemplazarla por notas débito, extractos bancarios, comprobantes internos y externos y otros documentos diferentes al exigido por la norma citada.

Referente a la deducción de intereses pagados por crédito hipotecario concluyó diciendo que a pesar de ser procedente la prueba en esta instancia para demostrar la relación de causalidad existente entre el dinero obtenido por el crédito otorgado y el destino dado para la adquisición del bien, se desestima la deducción solicitada por advertir que con la Escritura Pública No. 582 de febrero 27 de 1996, no se prueba el crédito hipotecario a que

alude la demandante en la cláusula cuarta en la cuantía reclamada, pues falta la constancia sobre el registro en la Oficina de Instrumentos Públicos de la respectiva escritura.

Revisado el tercer cargo, formulado como desconocimiento de la deducción de intereses pagados al señor Gabriel Congote y a la sociedad EBL S. A. afirmó que la Administración tuvo la oportunidad de corroborar lo expuesto por la demandante, mediante la inspección contable al revisar los libros auxiliares y la certificación del revisor fiscal, por lo cual prospera el cargo.

Sobre la sanción por inexactitud el tribunal consideró que debe levantarse en razón a que en el caso objeto de estudio, no se dieron las circunstancias que el artículo 647 del Estatuto Tributario prescribe.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes interpusieron recurso de apelación.

La demandante discrepa de la decisión proferida por la Sala, por cuanto alega que no se debieron desestimar las deducciones por intereses pagados a las entidades financieras vigiladas por el Estado, con fundamento en la supuesta falta de certificación de parte de dichas entidades, la cual no se encuentra contemplado en el Estatuto Tributario.

También insiste en que la deducción de los intereses por crédito hipotecario del bien inmueble de la actora, debe ser reconocida puesto que se demostró a lo largo del proceso la relación de causalidad de la deducción.

De igual forma agrega que deben reconocerse las deducciones hechas por intereses pagados a particulares.

La demandada, alegó que pese a que no se exige certificación por parte del beneficiario del pago, es necesaria la existencia de documentos que acrediten el pago efectivo de tales intereses, y además debe existir prueba que permita definir el límite que señala la norma, las cuales no fueron aportadas ni en la vía gubernativa, ni en el requerimiento ordinario, ni durante la inspección contable ni tampoco durante la interposición del recurso de reconsideración.

Respecto del levantamiento de la sanción por inexactitud, alega la demandada que esta pretensión no fue objeto de reclamación durante la vía gubernativa, careciendo de éste requisito para que se reconociera en esta instancia, razón por la cual no se le dio curso. Sin embargo, anota, que la

demandante si se encuentra incurso en una de las causales contempladas en el artículo 647 ibídem, pues incluyó en su denuncia rentístico deducciones inexistentes o improcedentes que derivaron en un menor valor a pagar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante, no presentó alegatos de conclusión.

La demandada, solicita se revoque lo que en la sentencia le resulta desfavorable.

El Ministerio Público, no rindió su concepto.

CONSIDERACIONES

Se discute en esta instancia la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000041 de marzo 9 de 2000, y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 624-900005 de marzo 30 de 2001, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales se modificó el denuncia rentístico de la sociedad actora, al desconocérsele las deducciones por intereses pagados a entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, a particulares y créditos hipotecarios e imponer sanción.

Para resolver se considera:

1.- Intereses a favor de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria: Según la Resolución No. U.E.A. 624-900005 del 30 de marzo de 2001 se rechaza la deducción por intereses pagados al Banco Unión Colombiano, en la suma no certificada de \$5.901.952. Igualmente al Banco Ganadero por \$ 5.919.920, y a Bancoquía (hoy Santander) se le desconocieron \$27.143.213, con fundamento en el artículo 117 del Estatuto Tributario.

De los actos acusados, se advierte que no se discute la deducibilidad de los intereses pagados por el actor en la vigencia fiscal de 1996, sino que se rechaza el gasto por incumplir con el requisito de allegar certificación expedida por la entidad financiera beneficiaria del pago, tal como lo prescribía el artículo 117 del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por la Ley 488 de 1998, artículo 3.

El artículo 117 del Estatuto Tributario, que en su versión vigente a la época

de los hechos, disponía:

“Los intereses que se paguen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, siempre que estén certificados por la entidad beneficiaria del pago.”.

Conforme a esta disposición, todos los contribuyentes del impuesto de renta (personas naturales y jurídicas), tienen derecho a la deducción de los intereses pagados a las entidades vigiladas por la Superbancaria, y en consecuencia, la prueba idónea para su reconocimiento, según la misma norma, es la certificación expedida por la respectiva entidad sobre las sumas canceladas durante la respectiva vigencia fiscal por dicho concepto.

Lo anterior no quiere decir que la certificación fuera la única prueba, pues según el precepto legal, el hecho que hacía viable el beneficio de la deducción, era el “pago” de los intereses, por lo que serían admisibles otros medios de prueba, incluida la contabilidad del contribuyente, para demostrar el derecho a la deducción y acceder al reconocimiento del gasto.

Para el año 1996, que es la vigencia fiscal revisada, la norma aplicable es el artículo 117 antes de ser modificado por la Ley 488 de 1998, luego en principio sólo son deducibles los intereses que aparezcan debidamente certificados por la respectiva entidad financiera. Sin embargo, a falta de tal certificación, es posible demostrar el pago a través de otros documentos, en los que se respalde el registro contable del gasto. En este sentido se reitera la sentencia de la sección del 31 de marzo de 2005, Consejero Ponente Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, exp. No. 14045.

Caso concreto

La demandante al contestar el requerimiento especial allegó los siguientes documentos:

- Certificado del revisor fiscal certificando que “el total de intereses causados en el año gravable de 1996, fueron \$330.766.284, los cuales están soportados por los comprobantes externos los cuales fueron tomados de registros contables de la compañía” (fl.226 c.a.)

- Certificado del Banco Unión colombiano por concepto de pago de intereses, por la suma de \$5.201.240 (fl 964)

- Auxiliar detallado de enero 1 a dic 31 de 1996, respecto a intereses e intereses por sobregiro del Banco Unión Colombiano que registra un saldo total de \$11.103.192 (fls. 741 y 742).

-Auxiliar detallado de enero 1 a dic 31 de 1996, respecto a intereses: Banco Ganadero que arroja un saldo de \$5.919.920,18 (fl 744)

-Auxiliar detallado de enero 1 a dic 31 de 1996, respecto a intereses e intereses por sobregiro del Banco Santander (Bancoquia) por \$33.049.645.27 (fl. 739)¹

-fotocopias de extractos bancarios de Bancoquia, correspondiente al año de 1996.

-2 Comprobantes de Egresos Bancos de pagos, obligaciones e intereses a Bancoquia.

- Fotocopia de solicitud de expedición de certificación sobre total intereses pagados durante el año de 1996 de las obligaciones adquiridas con el Banco Santander, presentada por la sociedad demandante el 17 de agosto de 1999.²

Certificación del Banco Santander de intereses por sobregiro \$ 5.906.432

Analiza la Sala que la aludida certificación del Revisor Fiscal ³ no hace ninguna precisión acerca de los intereses efectivamente pagados, ni referencia alguna a los conceptos y valores glosados, como tampoco a los documentos que acreditan el pago de los intereses no certificados, por las entidades de crédito. Simplemente totaliza los intereses causados por la sociedad en el año gravable de 1996, sin mencionar de donde fue tomado ese valor, ni hacer referencia a los comprobantes externos o a los registros contables de la compañía, como soportes de dicha erogación.

Revisadas las demás pruebas aportadas al proceso, encuentra en el acerbo probatorio allegado al expediente, los auxiliares que discriminan los pagos efectuados por Espectracom a Bancoquia, Banco Ganadero y al Banco Unión Colombiano.

Con relación a Bancoquia (hoy Banco Santander), la sociedad aportó el Auxiliar detallado de enero 1 a dic 31 de 1996, respecto a intereses e intereses por sobregiro por \$33.049.645.27 (fl. 739), anexó fotocopias de extractos bancarios de Bancoquia⁴ correspondientes al año de 1996, en los

¹ Ver fls 820 a 832 c.a. 2

² Fl 806 y 863 c. a. 2

³ Ver fls. 223 a 226

⁴ ver fls 820 a 832 c. 2.

cuales constan las respectivas notas débito por concepto de intereses; allegó además fotocopia del escrito fechado el 17 de agosto de 1999 solicitando al Banco Santander la certificación relativa a los intereses pagados en 1996.

Respecto al Banco Unión Colombiano allegó Certificado del Banco por concepto de pago de intereses en la suma de \$5.201.240 (fl 964), el Auxiliar detallado de enero 1 a dic 31 de 1996, respecto a intereses e intereses por sobregiro que registra un saldo total de \$11.103.192 (fls. 741 y 742).

Frente al Banco Ganadero, aportó -auxiliar detallado de enero 1 a dic 31 de 1996, respecto a intereses que arroja un saldo de \$5.919.920,18 (fl 744)

A juicio de la Sala, le asiste razón al demandante en cuanto considera que cualquiera sea la naturaleza del documento expedido por el Banco, donde se acredite el pago de los intereses, es prueba idónea para demostrar el derecho que le asiste a deducir el gasto, pues en efecto, la norma no exige formalidad específica respecto de la certificación.

En esta medida los extractos de la cuenta corriente, en cuanto son expedidos por el Banco y contienen la información relativa al pago de los intereses pagados, constituyen en criterio de la Sala, prueba idónea para el reconocimiento del gasto. En este orden de ideas, la Sala aceptará como deducción la suma de \$17.902.462,42, valor que totalizan los intereses financieros registrados en extractos bancarios de Bancoquía, correspondientes al año de 1996.

Ahora bien, el artículo 774 Del Estatuto Tributario, señala como requisitos para que la contabilidad constituya prueba que los libros estén registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos, y que estén respaldados por comprobantes externos e internos.

Estima la Sala que en el sub examine, los documentos contables aportados por la actora no son admisibles para desvirtuar la glosa de la Administración fundamentada en la ausencia de la certificación, en cuanto corresponden a libros auxiliares que no se registran ante la Cámara de Comercio, y que no están sustentados con soportes externos (art. 774 E.T.).

En este orden de ideas, las sumas plenamente comprobadas serán reconocidas por la Sección como deducción, como son los pagos efectuados al Banco Unión Colombiano en \$5.201.240 y certificados por dicha entidad, y a Bancoquía, en la suma de \$ 17.902.462,42.como constan en los extractos bancarios allegados. Se rechazarán los intereses con relación al Banco Ganadero, toda vez que la sociedad demandante aportó los libros auxiliares los cuales al tenor del artículo 774 ib. no constituyen prueba idónea para

comprobar su pago.

2.- Intereses pagados por Crédito Hipotecario

La Administración en la Resolución 624-900005 de marzo 30 de 2000, mediante la cual resuelve un recurso de reconsideración, refiriéndose al artículo 2°. del Decreto reglamentario 331 de 1976, invocado por la demandante, para solicitar la deducción del crédito hipotecario, consideró como presupuestos para su deducción que: 1. Se trate de prestatarios de Corporaciones de Ahorro y Vivienda. 2. La finalidad del crédito debe ser construcción o adquisición de edificaciones, proyectos de renovación urbana y fabricación de elementos de construcción. 3. El saldo de la deuda a 31 de diciembre del año en que se efectúe la deducción, sea superior al monto original del préstamo.

Presupuestos que encontró cumplidos en la certificación expedida por el Banco Popular, pues el préstamo lo realizó un establecimiento de Crédito, el destino fue para vivienda y el saldo a diciembre 31 fue superior al valor inicial del préstamo y adicionalmente el valor pagado por todo concepto ascendió a \$108.961.900

Sin embargo, se rechazan los intereses del Banco Popular por valor de \$101.450.300 manifestando que “a pesar de que en el certificado del Banco Popular obra que el préstamo hipotecario tuvo como fin la vivienda, no obra prueba de la que se desprenda que con dicho dinero se adquirió la edificación a que alude el contribuyente, y a la que hace referencia el artículo 2 del Decreto Reglamentario 331 de 1996, o que la misma se utilizó para la instalación de las oficinas, razón por la cual no está demostrada la relación de causalidad entre el bien adquirido y el respectivo crédito”.(subrayado extratextual)

Toda vez que el motivo del desconocimiento de la deducción por parte de la Administración, radica en la falta de prueba, respecto de la destinación del crédito otorgado (vivienda u oficinas) procede la Sala a valorar las pruebas aportadas por la sociedad:

Ahora, obra en el expediente

1. Certificación del Banco Popular, a nombre de

“ESPECTRACOM

LTDA.

8001209627

Presentaban por concepto de su obligación hipotecaria No.

03915000032 destinado a: VIVIENDA

Valor inicial del préstamo

\$500.000.000

...
Saldo a Diciembre 31 de 1996
\$543.698.000
PAGOS POR TODO CONCEPTO durante el año gravable
\$108.961.900 ...”⁵

2. Fotocopia de Escritura Pública No. 582 de COMPRAVENTA E HIPOTECA del inmueble Oficina 601, garajes 39, 40, 41, 53, 54, 55, 56, 57 y 58 ubicados en el edificio Espectracom distinguido en la nomenclatura actual con el No. 114 A -32 de la Avenida 13 de la ciudad de Santafé de Bogotá. En la cláusula CUARTA: Precio.- en el literal b.) El saldo es decir la suma de \$500.000.000 será cancelado con el producto de un crédito hipotecario individual en valor constante que para tales efectos le ha otorgado al COMPRADOR el Banco Popular.

HIPOTECA sin límite de cuantía a favor del Banco Popular, sobre los inmuebles adquiridos a través de esta escritura.

3. Fotocopia del Acta No. 106 de la JUNTA DE SOCIOS de la sociedad Espectracom Ltda., celebrada el 16 de mayo de 2001, mediante la cual en cumplimiento del Acuerdo de Reestructuración celebrado por Espectracom con sus acreedores con fecha 25 de septiembre de 2000, se transfiere a título de Dación en Pago, a favor del Banco Popular, los inmuebles anteriormente descritos (fl 102-104 c.p.)

4. Acta de entrega de los inmuebles al Banco Popular, fechada el 21 de junio de 2001 (fl 105 c.p.)

La Sala una vez efectuada la valoración de las anteriores pruebas, compraventa, hipoteca y dación en pago, llega a la conclusión de que la sociedad demandante efectivamente destinó el crédito hipotecario de \$500.000.000 otorgado por el Banco Popular para la compra de los inmuebles anteriormente referidos.

De suerte que en el presente caso, la sociedad demandante, desvirtuó con las pruebas allegadas, la ausencia de relación de causalidad entre el crédito otorgado y los inmuebles adquiridos por la sociedad demandante, que fundamentó el rechazo de la DIAN de la deducción de la suma de \$101'410.300 por el crédito hipotecario a favor del Banco Popular.

Por otra parte, conviene precisar que conforme al artículo 117 del Estatuto Tributario, todos los contribuyentes del impuesto de renta (personas

⁵ Ver fl. 918

naturales y jurídicas), tienen derecho a la deducción de los intereses pagados a las entidades vigiladas por la Superbancaria, cualquiera sea la naturaleza del crédito otorgado (hipotecario, o de libre inversión), siempre y cuando se acredite el pago con la certificación expedida por la respectiva entidad. Luego para los efectos previstos en la norma resulta irrelevante que el préstamo sea de vivienda, o que el edificio adquirido con dicho préstamo esté destinado a las oficinas de la empresa.

En síntesis, al margen de la denominación del crédito que dio origen a los intereses glosados (préstamo de vivienda), y los efectos que pueda tener tal denominación en la relación crediticia, por tratarse de una persona jurídica y no de una persona natural, lo cierto es que se encuentran acreditados plenamente los requisitos que según el artículo 119 permite la deducibilidad del gasto, por lo que procede su reconocimiento.

3.- Intereses pagados a terceros: se rechazan intereses pagados a Gabriel Congote, en \$12.000.000 y a E.B. L. en \$10.000.000, aduciendo que no fue aportado documento alguno que permitiera establecer el límite que puede ser objeto de deducción, “pues aunque se hubiera registrado en la contabilidad era necesario anexar el comprobante correspondiente para verificar la realidad de la operación, las cuentas que fueron afectadas y el origen de la operación y sus soportes”.

La Sala observa en el plenario que la sociedad demandante acredita con el Certificado del Revisor Fiscal (fl. 125 c.p.) que la sociedad pagó intereses por préstamos financieros al señor GABRIEL CONGOTE URIBE, en la suma de \$12.000.000 a una tasa mensual del 3% y a EBL Ltda. por valor de \$10.000.000 a la misma tasa.

Obra además el Auxiliar de los Gastos, por intereses pagados al señor Gabriel Congote que totalizan \$12.000.000 (fls. 838 c.a. 2), así como el Auxiliar de la Retención en la Fuente por rendimientos financieros. Respecto del pago de intereses pagados a E.B.L., obran los mismos auxiliares (fls. 836 c.a. 2 y 558 c.a.1)

Considera la Sala que no es procedente el beneficio de la deducción para la sociedad contribuyente, pues los intereses a GABRIEL CONGOTE URIBE y a E.B.L ya que no está plenamente acreditado su pago, pues si bien son admisibles otros medios de prueba para demostrar el derecho a la deducción y acceder al reconocimiento del gasto incluida la contabilidad del contribuyente, conforme al artículo 774 numeral 2 del Estatuto Tributario, ésta debe estar respaldada por comprobantes internos o externos, los cuales no fueron aportados por la sociedad. Además, los registros contables aportados no corresponden a los libros principales sino a los auxiliares, los cuales no se registran ante la Cámara de Comercio.

En estos términos no es viable por falta de prueba idónea, el reconocimiento de la deducción por concepto de intereses pagados a las entidades no vigiladas por la Superintendencia Financiera.

En este orden de ideas, procede la Sala a determinar los intereses y demás gastos financieros reconocidos como deducción por la Sala y por la Administración:

INTERESES FINANCIEROS:			
ACEPTADOS	POR	LA	384.680.000,00
ADMINISTRACIÓN			
BANCO POPULAR			101.110.300,00
BANCO UNIÓN COLOMBIANO			5.201.240
S/Certif.			
BANCOQUIA (extractos Brios)			17.902.462,42
GANADERO			0
GABRIEL CONGOTE			0
E.B.L S. A.			0
INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES			\$508.894.002

4.- Sanción por inexactitud.-

La Sala considera improcedente la sanción generada en los intereses, pues no es posible afirmar que se trate de deducciones inexistentes, sancionables con inexactitud, puesto en ninguno de los conceptos enunciados se cuestionó la realidad de los pagos, sino la falta de idoneidad de los documentos que se presentaron para respaldar las respectivas operaciones.

En efecto, se han desconocido por deficiencias probatorias, tal como se infiere de los actos acusados y demás antecedentes administrativos, los intereses por obligaciones con terceros están soportados en comprobantes de egreso y no están respaldados en documentos que permitan verificar el cumplimiento de los requisitos legales, tales como la tasa máxima de interés autorizada y el concepto de la obligación que originó el gasto, entre otros.

Ahora, teniendo en consideración que la Sala accede parcialmente a las

pretensiones de la demanda, es del caso realizar nueva reliquidación del impuesto discutido.

62	HONORARIOS Y COMISIONES	DA	147.033.000
63	SERVICIOS	DB	375.825.000
64	SALARIOS Y PRESTACIONES	DC	1.761.530.000
65	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	DE	148.045.000
66	INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	DF	508.894.000
67	Diferencia en cambio	DG	1.888.000
68	GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR	DH	0
69	DEPRECIACIÓN ,AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO	DP	358.647.000
70	DIFERENCIA EN RENTA PRESUNTIVA	DJ	0
71	DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS	DL	0
72	ORAS DEDUCCIONES	CX	1.322.611.000
73	TOTAL DEDUCCIONES	DT	4.624.473.000
74	TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	CI	7.733.031.000
75	RENTA LIQUIDA	RA	152.703.000
76	O PÉRDIDA LIQUIDA	RB	0
77	RENTA PRESUNTIVA	RC	0
78	MENOS RENTAS EXENTAS	RD	0
79	RENTA LIQUIDA GRAVABLE	RE	152.703.000
82	GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	GC	0
83	IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	LA	48.242.000
84	IVA POR BIENES DE CAPITAL	DI	41.307.000
87	IMPUESTO NETO DE RENTA	LC	6.935.000
88	MAS IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	LD	0
89	MAS IMPUESTO DE REMESAS	LF	0
90	TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	6.935.000
99	TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE DE 1996	GR	101.745.000
100	MENOS: SALDO A FAVOR 1995 SIN SOL DEV O COMP	GN	0
101	MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE 1996	GX	0
102	MAS ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE DE 1997	FX	101.745.000
103	MAS SANCIONES	VS	0
104	TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0
105	TOTAL SALDO A FAVOR	HB	6.935.000

Ahora la Sala, declarará la nulidad parcial de los actos acusados, pero por el reconocimiento de los intereses financieros pagados al Banco Unión Colombiano en \$5.201.240 y a Bancoquia, en la suma de \$ 17.902.462,42. y del crédito hipotecario a favor del Banco Popular en \$101'410.300 y levantará la sanción por inexactitud, negando las otras pretensiones.

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. DECLÁRASE la nulidad Parcial** de los actos acusados contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000041 de marzo 9 de 2000 y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 624-900005 de marzo 30 de 2001, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá.
- 2. DECLÁRASE** como saldo a favor de **ESPECTRACOM LTDA. EN REESTRUCTURACIÓN**, correspondiente al impuesto de renta del año gravable 1996 la suma de \$6.935.000, conforme a la liquidación practicada.
- 3. SE RECONOCE** a la doctora Bibiana Nayibe Jiménez Galeano como apoderada de la entidad demandada, en los términos del poder que obra a folio 279.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de agosto de dos mil siete (2007)

Referencia número: 25000-23-27-000-2001-02295-01(15539)

Actor: HOCOL S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir los recursos de apelación interpuestos por los apoderados de las partes demandante y demandada contra la sentencia de 28 de abril de 2005, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, dentro de los procesos acumulados señalados en la referencia, declaró la nulidad parcial sólo de la Resolución N°00429 de 22 de mayo de 2000, proferida por la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá y a título de restablecimiento del derecho, ordenó la devolución de *“la suma de \$9.542.978, por concepto de saldo a favor en las exportaciones realizadas el 16 de julio y el 10 de agosto de 1998, correspondientes al tercer bimestre del mismo año”*.

ANTECEDENTES

HOCOL S. A., presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes al segundo y tercer bimestres de 1998, las cuales arrojaron saldo a favor, en las fechas que a continuación se relacionan:

Proceso	Período	Declaración N°Stiker	Fecha	Saldo a favor	FI*
01-02295	2-98	0502104051933-3	20-may-98	\$794.617.000	23
01-02221	3-98	1400799055878-9	17-jul-98	\$571.326.000	22

* cuaderno de antecedentes respectivo.

Posteriormente, el 5 de abril de 2000 la sociedad actora solicitó por separado, el reconocimiento y compensación del saldo a favor originado en las indicadas declaraciones [fl. 27 c.a. respectivo].

La Administración el 22 de mayo de 2000, por medio de las **Resoluciones N°00428 y 00429** [fl. 43 c.a. r.], rechazó el valor reclamado en las mencionadas peticiones. En los actos se explica que el 17 y 16 de febrero del mismo año fueron presentadas solicitudes en el mismo sentido, inadmitidas el 8 de marzo siguiente debido a que al momento de realizar las operaciones que dieron lugar a los saldos a favor, no estaba vigente la renovación del Registro Nacional de Exportadores [v. Autos N°22 y 21, fl. 40 c.a. r.]; así al radicarlas nuevamente, sin subsanar la inconsistencia, procedía tal rechazo.

Contra los anteriores actos Hocol S.A. interpuso, recurso de reconsideración [v. fl. 59 c.a. r.], decidido por medio de las siguientes resoluciones, en el sentido de confirmar el acto recurrido:

Proceso	Período	Resolución	Fecha	Fl.
01-02295	2-98	000002	25-may-01	110
01-02221	3-98	000003	25-may-01	110

* cuaderno de antecedentes respectivo.

LA DEMANDA

La sociedad actora por intermedio de apoderado formuló, por separado, demandas en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, a través de las cuales pretende la nulidad de los actos administrativos antes mencionados y a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución de los saldos a favor, debidamente indexados, junto con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

En los dos libelos cita como normas violadas los artículos 481, 507 y 857 num. 3) del Estatuto Tributario y 228 de la Constitución Nacional; además de éstos, en el correspondiente al segundo bimestre, el 683 del E. T y el 6 lit. h) del Decreto Reglamentario 1000 de 1997; y en el del tercer bimestre, el 84 de la Carta.

El concepto de violación se sintetiza así:

Estima violado el artículo 481 del E. T. porque sin sustento legal, negó el derecho a la devolución de impuestos repercutidos por exportaciones de bienes corporales muebles, debidamente probadas.

Aduce desconocidos los artículos 507 y 857 numeral 3 del E. T., por dos razones: por condicionar la devolución a la renovación de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, requisito no previsto por el legislador; y porque, en el evento en que tal exigencia tuviera sustento legal, a la fecha de las operaciones que dieron origen a los saldos a favor reclamados, la inscripción se encontraba vigente.

Sostiene que la actuación desconoció el artículo 228 de la C.N., al dar prevalencia a la forma sobre el derecho sustancial, pues primaron los presuntos lapsos de retardo en la renovación de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, sobre las comprobadas operaciones y la condición de exportadora de la sociedad.

Indica que en el acto en cuestión no se tuvo en cuenta el espíritu de justicia que debe presidir, esta clase de actuaciones y expresa que se quebranta el literal h) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997, al darle un alcance mayor del que realmente tiene, pues en él se señala como requisito de la solicitud de devolución, la constancia de renovación de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, pero no establece que el lapso de retardo en la renovación, dé lugar al rechazo de las devoluciones vinculadas con las operaciones atribuibles al mismo. Indica que si fuera viable el rechazo por la falta de tal requisito, se desconocería el precepto, toda vez que la inscripción fue renovada el 28 de febrero de 1997, antes de vencerse el período anual que venía en curso, el cual finalizaba el 6 de junio de 1997; así la renovación operó para el período comprendido entre esta fecha y el 6 de junio de 1998.

Sustenta la violación del artículo 84 de la C.N. en que la devolución de saldos a favor está reglamentada de manera general, por lo que no pueden exigirse requisitos adicionales como el pretendido.

LA OPOSICION

La UAE-DIAN contestó las anteriores demandas; en sus escritos se opone a la prosperidad de las pretensiones, por considerar que los actos acusados se ajustan a derecho.

Prevía cita de los artículos 507 y 857 num 3 del E.T. y 6° lit h) del Decreto 1000 de 1997, manifiesta que estos preceptos condicionan el derecho a solicitar la devolución a que el exportador esté inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y prevén la consecuencia jurídica en caso de incumplimiento de tal requisito; y que por tratarse de normas de procedimiento, son de obligatoria observancia.

A continuación transcribe apartes de las sentencias de 4 de febrero de 2000, expediente 9573, C.P. Germán Ayala Mantilla y de 17 de marzo de 2000, expediente 9572, C.P. Julio E. Correa R. En ellas al resolver sobre la legalidad de artículo 3° de la Resolución 0437 de abril 1° de 1993 del Instituto Colombiano de Comercio Exterior INCOMEX y del literal h) del artículo 6° del Decreto 1000 de 1997, respectivamente, la Sala precisó que la inscripción en el mencionado registro, tiene vigencia de un año contado a partir de la fecha en que se llevó a cabo; que finalizado este término pierde su validez y que para tener derecho a la devolución o compensación de saldos originados en operaciones de exportación, es requisito sine qua non, la inscripción o renovación previas, según el caso.

Resalta que la Resolución N°437 de 1993 del Ministerio de Comercio Exterior – Incomex, reguladora del procedimiento para la inscripción en el Registro Mercantil, en el artículo 3° establece que el registro tiene validez por un año, contado a partir de la fecha de su inscripción.

De lo anterior concluye que la inscripción y vigencia de la misma, es un requisito legal y reglamentario, para acceder a la devolución y/o compensación y no una mera formalidad que pueda ser ignorada.

Precisó, en el segundo bimestre de 1998, que si bien la inscripción se llevó a cabo el 3 de mayo de 1993 con vigencia hasta mayo de 1994 y luego fue renovada el 6 de enero de 1995, 7 de junio de 1996 y 26 de febrero de 1997 con validez hasta febrero de 1997, *“al realizar la siguiente renovación el 7 de julio de 1998, se tiene que en el período comprendido entre el 27 de febrero de 1998 hasta el 6 de julio del mismo año, no se encontraba vigente el registro”*, razón en la que sustenta la legalidad de la actuación.

AUTO DE ACUMULACION

El a quo por medio de auto de 17 de junio de 2003, a solicitud de la parte actora, acumuló el proceso 01-02221 al 01-02295 [fl. 178 c.p.].

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, por medio de la sentencia apelada, declaró la nulidad parcial de la Resolución N°00429 del 22 de mayo de 2000, expedida por la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá y a título de restablecimiento del derecho, ordenó devolver a la actora, la suma de **\$9.542.978**, *“por concepto de saldo a favor en las exportaciones realizadas el 16 de julio y el 10 de agosto de 1998, correspondientes al tercer bimestre del mismo año”*.

En primer lugar, no dio prosperidad a la objeción por error grave formulada al dictamen pericial, por la parte demandada, al estimar que éste fue rendido en los términos señalados en el auto a través del cual, se decretó la prueba.

En cuanto al fondo del asunto, con apoyo en el artículo 507 del E.T., en concordancia con el 43 del Decreto Reglamentario 2076 de 1992 y el 6 literal h) del Decreto 1000, observó que la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, es requisito indispensable para la procedencia de la devolución de saldos a favor; además que debe cubrir el período correspondiente, so pena de rechazo. Preciso que esta inscripción tiene vigencia de un año, contado desde la fecha en que se solicita o se renueva.

En el caso concreto, indicó la fecha de presentación de las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes al segundo y tercer bimestres de 1998; luego la fecha y el valor de las exportaciones realizadas por la sociedad en estos períodos y por último las fechas de inscripción y renovación en el Registro Nacional de Exportadores y de vigencia de las mismas, de lo cual coligió que la demandante efectuó su inscripción en 1993 [marzo 3] y la renovó en los años siguientes [mayo 2/94, junio 1°/95, junio 6/96 y febrero 26/97]. Argumentó que con la renovación efectuada el 26 de febrero de 1997, se inició una nueva anualidad hasta el 27 de febrero de 1998, sin que el hecho de haberla realizado con anterioridad al vencimiento de la renovación anterior, deba entenderse que ésta surtía sus efectos a partir del 8 de junio de 1997, pues tal interpretación se opone a las normas que establecen el período de vigencia.

Expresó que la renovación de 6 de junio de 1996 estuvo vigente hasta el 7 de junio de 1997 y la del 26 de febrero de 1997 hasta el 27 de febrero de 1998; que la nueva renovación fue de 7 de julio de 1998, de lo cual concluyó que las operaciones realizadas en los meses de marzo, abril, mayo y junio de 1998, no cumplen el requisito relacionado con la inscripción vigente, por lo

que consideró ajustada a derecho, la decisión de la Administración de rechazar la solicitud de devolución.

Finalmente destacó que las operaciones realizadas el 16 de julio y el 10 de agosto de 1998, están amparadas por la renovación del 7 de julio de 1997, la cual estuvo vigente hasta el “8 de julio de 1999” [sic], por lo que hay lugar a la devolución del saldo a favor. Sobre el tema transcribió apartes de la sentencia de 23 de agosto de 2002, C. P. Juan Angel Palacio Hincapié.

LOS RECURSOS DE APELACION

La parte demandada dentro de la oportunidad legal apela la decisión del a quo, en cuanto declaró la nulidad parcial de la Resolución N°0429 de 2000 y ordenó la devolución del saldo a favor, en cuantía de \$9.542.978 y solicita se revoque en estos apartes.

Resalta que los procesos acumulados a que se refiere la controversia, versan sobre las solicitudes de devolución de los saldos a favor del impuesto sobre las ventas del segundo y tercer bimestres de 1998. No obstante el a quo ordenó la devolución *“en lo que tiene que ver con las operaciones realizadas los días 16 de julio y 10 de agosto de 1998”*, transacciones que pertenecen a otro período –el **cuarto** bimestre de la misma anualidad–, que no hace parte de la discusión.

Tilda de contradictoria la decisión, pues se indica que en las operaciones efectuadas en marzo, abril, mayo y junio de 1998, no se cumple con el requisito para acceder a la devolución de los saldos a favor registrados en la declaración del respectivo período, por no allegar renovación que comprenda dichos periodos y a renglón seguido afirma que las exportaciones realizadas el 16 de julio de 1998 y 10 de agosto del mismo año, están amparadas por la renovación presentada el 7 de julio de 1997, vigente hasta el 8 de julio de 1999, sin advertir que tales operaciones, no están comprendidas en el tercer bimestre de 1998. Sostiene que la actuación cuestionada se ajusta a la legalidad.

La demandante oportunamente interpuso el recurso de apelación, en el cual pide se revoque la sentencia y en su lugar se acceda a las pretensiones de las demandas.

Su inconformidad radica en que en el fallo se considera la vigencia de la renovación del Registro Nacional de Exportadores, requisito indispensable para la procedencia de la solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto sobre las ventas en materia de exportaciones, sin atender los

planteamientos expuestos en el libelo inicial y al alegar de conclusión, tendientes a que el pronunciamiento consulte el verdadero espíritu de la norma.

Insiste en que la condición exigida en el artículo 507 del E. T., es la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, así si ésta se verificó con anterioridad a las operaciones correspondientes, debe accederse a la solicitud del respectivo saldo a favor, *“independientemente de los eventuales o discutibles retardos, muchas veces insignificantes o inexistentes, que puedan presentarse en las renovaciones anuales”*.

Expresa que está demostrada en el expediente la inscripción y la renovación anual en el Registro Nacional de Exportadores, acorde con la actividad lícita que desarrolla la entidad y advierte que el Tribunal verificó las renovaciones cronológicamente pertinentes a los períodos fiscales materia de apelación.

Argumenta que en el caso se está ante una renovación anticipada, no retardada ni extemporánea, pero desatendida por el juzgador de primera instancia, quien acudió a un “formalismo extremo e insostenible” para rechazar la devolución a la que esa sociedad actora tiene derecho; explica que según la interpretación del Tribunal, la renovación de 6 de junio de 1996, tenía vigencia hasta el 6 de junio de 1997, pero que al renovar el 28 de febrero de 1997, esto es, con más de tres meses de anticipación al vencimiento, el término anual se recortó a ocho meses, pues se extendió del 7 de junio de 1997 hasta el 28 de febrero de 1998, violándose las normas que establecen la vigencia de un año.

Afirma que la renovación presentada el 28 de febrero de 1997, simplemente fue oportuna y como tal condujo a que la inscripción que expiraba el 7 de junio de 1997, se extendiera por un año más, es decir, hasta el 7 de junio de 1998, por lo cual las operaciones a que se refiere la demanda contaban con la inscripción vigente.

ALEGATOS DE CONCLUSION

El apoderado de la parte **demandante** se remitió a los argumentos expuestos en el memorial de apelación e insiste en la procedencia de la devolución del total de los saldos a favor arrojados por los bimestres II y III de 1998, toda vez que renovó en tiempo su inscripción.

En el mismo escrito se refiere al recurso interpuesto por la parte demandada, afirma que *“la impugnación incurre en error protuberante, al confundir el período en el cual se reflejan los impuestos descontables con la existencia de una inscripción vigente en el Registro Nacional de Exportadores en forma*

previa a las exportaciones, como condición para que proceda la devolución de los saldos a favor originados por esas exportaciones”.

De otra parte, advierte que en la providencia se incurre en error al confundir el valor de las exportaciones que dan derecho a la devolución, con el monto del saldo a favor que se ordena devolver; de otra parte destaca que la suma de \$9.542.978 corresponde al valor total en dólares, de las exportaciones efectuadas el 16 de julio y el 10 de agosto de 1998.

Expresa que se debe ordenar que se devuelva a HOCOL S.A. *“la parte correspondiente al saldo a favor generado en la declaración de impuesto a las ventas del III bimestre de 1998 que sea atribuible a las exportaciones que sí se efectuaron al amparo de la inscripción o renovación vigente en el Registro Nacional de Exportadores”*, la que según los datos de la misma sentencia, sería de \$359.935.380, conforme a la siguiente liquidación:

Valor exportaciones III Bim/98	US\$15.038.691 [100%]
Exportaciones al amparo renovación vigente	US\$ 9.542.978 [63%]
Saldo total a favor reflejado declaración III Bim/98	\$571.376.000
Porcentaje participación	<u>63%</u>
Monto atribuible a las exportaciones efectuadas al amparo del la renovación vigente	\$359.935.380

Finalmente solicita se revoque la sentencia apelada y en su lugar se acojan las peticiones de la demanda y en el evento en que se confirme la decisión, se aclare el numeral 2° en cuanto al valor a devolver.

Por su parte la **demandada** manifiesta que su inconformidad con la decisión recurrida, radica en que contempla devoluciones que no forman parte del debate, el cual se contrae al segundo y tercer bimestres de 1998 y no al 4° bimestre por lo que afirma que en últimas, se está ante un fallo extrapetita.

La **Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación**, solicita se revoquen los ordinales segundo y tercero de la providencia recurrida y en su lugar se denieguen las pretensiones de las demandas acumuladas.

Con cita parcial de la sentencia de 5 de marzo de 1999, expediente 9282, M.P. Julio E. Correa R., expresa que es indispensable para efectos de obtener la devolución y/o compensación de saldos a favor, mantener vigente la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores. Precisa que en el caso, si bien la inscripción se efectuó el 3 de marzo de 1993, lo cierto es que

la última renovación fue el 26 de febrero de 1997, la cual rigió hasta el 27 de febrero de 1998, conforme a la normatividad especial.

Por otra parte dice no compartir la decisión del Tribunal en cuanto anuló parcialmente la Resolución 00429 de 22 de mayo de 2000 y ordenó la devolución de un saldo a favor. Al respecto advierte que si las operaciones a las que hace referencia el a quo ocurrieron durante el cuarto bimestre de 1998, deben reflejarse en la declaración respectiva o en las correcciones a la misma. Lo anterior con fundamento en el artículo 575 del E. T. y a que *“el régimen del impuesto a las ventas vincula estrechamente el contenido de la declaración bimestral al registro de las operaciones en la cuenta corriente del impuesto, a fin de que la declaración tributaria, cuya presentación debe hacerse dentro del mes siguiente al correspondiente período bimestral, sea el reflejo del resultado periódico de dicha cuenta”*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

Como asunto previo se advierte que con informes secretariales de 12 de diciembre de 2006, se allegaron memoriales de la actora, que no se tendrán en cuenta, por extemporáneos.

La controversia planteada en los procesos acumulados se concreta en determinar la legalidad de los actos administrativos a través de los cuales se rechazaron las solicitudes de compensación de los saldos a favor reflejados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas del segundo y tercer bimestres de 1998, los cuales son:

Proceso	Período	Vlr Reclamado	Resolución [1]	Fecha	Resolución [2]	Fecha
01- 02295	2-98	\$794.617.000	00428	22- may- 00	000002	25- may- 01
01- 02221	3-98	\$571.326.000	00429	22- may- 00	000003	25- may- 01

[1] Actos mediante los cuales se rechazó el valor reclamado.

[2] Actos a través de los cuales se resolvió el recurso gubernativo.

El Tribunal en la parte resolutive de la providencia impugnada declaró la nulidad parcial sólo de la **Resolución N°00429 de 22 de mayo de 2000**, proferida por la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá; frente a los demás actos demandados guardó silencio; y a título de restablecimiento del derecho, ordenó la devolución de *“la suma de \$9.542.978, por concepto de saldo a favor en las exportaciones realizadas el 16 de julio y el 10 de agosto de 1998, correspondientes al tercer bimestre del mismo año”*. Esta decisión no fue objeto de adición o aclaración.

La **demandante** al apelar insiste en que el artículo 507 del E. T., exige como requisito para la devolución o compensación de saldos a favor del impuesto sobre las ventas, la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, previa a la realización de las operaciones que dan derecho a la devolución; así si la inscripción se verificó con anterioridad a las operaciones correspondientes, debe accederse a la solicitud del respectivo saldo a favor, *“independientemente de los eventuales o discutibles retardos, muchas veces insignificantes o inexistentes, que puedan presentarse en las renovaciones anuales”*.

Además, solicita un pronunciamiento que consulte el verdadero espíritu de la norma, no dé prevalencia a la forma y fluya de los hechos demostrados en el proceso. Frente al asunto en discusión expresa que la renovación presentada el 26 de febrero de 1997, tenía efectos a partir del 6 de junio de 1997 [fecha en que venció la vigencia de la anterior renovación presentada el 6 de junio de 1996] y hasta el 6 de junio de 1998. Sobre el tema argumenta: si la renovación es extemporánea, el término de vigencia de la nueva inscripción se cuenta a partir de su realización, pero si la renovación es anticipada, como en el caso, la anualidad comienza a contarse desde la fecha de vencimiento del período anual anterior, de lo cual concluye que por los períodos cuestionados, la inscripción estaba vigente.

La parte **demandada** en su recurso cuestiona la decisión del a quo en cuanto declaró la nulidad parcial de la Resolución N°0429 de 2000 y ordenó la devolución del saldo a favor, en cuantía de \$9.542.978, derivada de *“... las operaciones realizadas los días 16 de julio y 10 de agosto de 1998”*, transacciones de otro período –**cuarto** bimestre de la misma anualidad–, que no hace parte de la discusión.

En los términos de los recursos, la Sala debe determinar, de una parte, si es requisito indispensable para la procedencia de la devolución de saldos a favor de IVA por el segundo y tercer bimestre de 1998, la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores; si es necesaria su renovación para el mismo efecto y si la renovación presentada el 26 de febrero de 1997, estaba vigente por los períodos objeto de la controversia; y de otra, si procede la devolución ordenada por el a quo.

Previo a resolver el asunto, se advierte que en la parte resolutive del fallo impugnado, el Tribunal incurre en error, pues omite pronunciarse sobre los actos demandados en el proceso 01-02295 y sólo declara la nulidad parcial de la Resolución N°00429 de 22 de mayo de 2000 y omite igualmente pronunciarse sobre su confirmatoria, cuestionadas en el proceso 01-02221.

En cuanto al fondo del asunto, el Estatuto Tributario dentro del Título IX “Procedimientos y actuaciones especiales en el impuesto sobre las ventas”, en el artículo 507 (texto vigente al momento de la solicitud), dispone:

“Obligación de inscribirse en el registro nacional de vendedores. Todos los responsables del impuesto sobre las ventas, incluidos los exportadores, deberán inscribirse en el registro nacional de vendedores¹.

“Quienes inicien actividades, deberán inscribirse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de iniciación de sus operaciones.

“A partir del 1° de enero de 1993², constituirá **requisito indispensable** para los exportadores, solicitantes de devoluciones o compensaciones por los saldos del impuesto sobre las ventas, generados por operaciones efectuadas desde tal fecha, **la inscripción en el ‘Registro Nacional de Exportadores’** previamente a la realización de las operaciones que dan derecho a devolución³ [Se destaca].

“Para los efectos previstos en este artículo se tendrá en cuenta el registro nacional de exportadores que lleve el Instituto Colombiano de Comercio Exterior –INCOMEX–⁴”.

El Decreto 2076 de 1992 “por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones”, en el artículo 43, inciso 2 dispuso

¹ Registro que de conformidad con lo previsto en el artículo 555-2 [adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003] del Estatuto Tributario, debe entenderse Registro Unico Tributario.

² Plazo prorrogado inicialmente hasta el 31 de marzo de 1993 [art. 43, D. 2076/92] y luego hasta el 2 de mayo de 1993 [art. 1°, D. 621/93].

³ Inciso tercero adicionado por el artículo 69 de la Ley 6 de 1992.

⁴ Inciso cuarto adicionado por el artículo 129 de la Ley 223 de 1995.

que ***“la renovación del registro será anual y deberá efectuarse en las fechas que para el efecto señale el Gobierno Nacional.”***

Posteriormente el Instituto Colombiano de Comercio Exterior –INCOMEX– expidió la Resolución N°0437 de 1° de abril de 1993 *“por la cual se establecen los requisitos y se determina el procedimiento para la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores”*, en el artículo 3° estableció que ***“el registro tendrá validez por un (1) año, contado a partir de la fecha de su inscripción”***.

Es preciso anotar que tanto el artículo 43 del Decreto 2076 de 1992 como el artículo 3° de la Resolución 0437 de 1993, fueron objeto de demandas de nulidad ante esta Sección, las cuales fueron decididas a través de las sentencias de 4 de febrero de 2000, expediente 9573, C.P. Germán Ayala Mantilla y de 17 de marzo de 2000, expediente 9574, C.P. Daniel Manrique Guzmán, en el sentido de señalar que las disposiciones cuestionadas se ajustan a la legalidad.

En primer término, la Sala ha reiterado que la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, es requisito indispensable para la procedencia de la devolución o compensación de saldos a favor de IVA y debe ser previa a la realización de las operaciones que dan derecho a la devolución; además, solo tiene vigencia de un año, por lo cual es obligación de los exportadores solicitantes de saldos a favor en declaraciones del impuesto sobre las ventas, la renovación anual de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, pues es válida sólo hasta la fecha del vencimiento del término, llegado éste pierde los efectos para el beneficio pretendido⁵ –en el sub lite, para la procedencia de la devolución de los saldos a favor generados por las operaciones realizadas durante determinados períodos–. Así la obligación de inscribirse en este registro, como lo sostuvo la Corte Constitucional en la sentencia C-170 de 2001, *“no es un requisito formal irracional o innecesario, y la exigencia de cumplirlo no puede considerarse contraria al principio de prevalencia del derecho sustancial”*.

Respecto a la vigencia de la renovación efectuada el **26 de febrero de 1997**, la parte actora sostiene que en **1996**, actualizó el registro el **6 de junio** y en **1997** “por error” lo hizo el **26 de febrero**, tres meses antes de vencer el año de vigencia, pero que esta renovación surtió sus efectos a partir del 6 de junio de 1997, fecha en que dejó de tener validez la anterior, y hasta el 6 de junio de 1998. La parte demandada reitera que el año de vigencia se cuenta a partir de la fecha en que se realiza, de lo cual colige que si se efectuó el 26 de

⁵ En este sentido las sentencias de 12 de septiembre de 2002, Exp.12962, M.P. Ligia López Díaz; 30 de abril de 2003, Exp.13270, M.P. Juan Angel Palacio Hincapié; 16 de mayo de 2002, Exp.12453, 15 de mayo de 2003, Exp.13277 y 12 de mayo de 2003, Exp.13117 M.P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

febrero de 1997, la vigencia corre a partir de esta fecha y hasta el 26 de febrero de 1998.

En este orden de ideas, corresponde a la Sala dilucidar si el término de vigencia del registro de exportadores, en todos los casos, se cuenta a partir de la inscripción o renovación, o si en el evento en que se solicite antes de expirar la vigencia de la anterior, como sucedió en este asunto, el conteo de dicho término se inicia una vez venza el de la anterior.

Se reitera que la normatividad señala que el Registro Nacional de Exportadores tiene validez por **un año** “*contado a partir de la fecha de su inscripción*” y que la obligación de renovar la inscripción, es **anual**; es decir que existe un plazo cierto y prefijado por el legislador, tanto para la validez del registro como para cumplir con la obligación de renovarlo.

Respecto a los plazos y sus límites, la Ley 4 de 1913, en los artículos 59 y 60, prevé:

“Art. 59.- Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y por mes se entienden los del calendario común, ...”

“Art. 60.- Cuando se dice que un acto debe ejecutarse en o dentro de cierto plazo, se entenderá que vale si se ejecuta antes de la media noche en que termina el último día del plazo. Cuando se exige que haya transcurrido un espacio de tiempo para que nazcan o expiren ciertos derechos, se entenderá que estos derechos nacen o expiran a la medianoche del día en que termine el respectivo espacio de tiempo”.

En atención a lo preceptuado en las disposiciones citadas, se entiende que la **validez** del Registro Nacional de Exportadores, inicia a partir de la inscripción y expira al transcurrir el lapso [un año], razón por la cual la obligación de renovar o de inscribirse nuevamente, es anual.

Puede suceder que la renovación se solicite con posterioridad al vencimiento del término de validez o antes de vencerse éste. Si se presenta después del año de vigencia, el registro se verá interrumpido por el espacio de tiempo que transcurra hasta la presentación de la nueva inscripción; pero si con antelación a que se extinga dicho término, se eleva la petición de renovación, como en el caso, ésta surtirá sus efectos una vez expire el término de validez de la inmediatamente anterior.

En el asunto debatido, existía una inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, radicada el 6 de junio de 1996, la cual era válida hasta el 6 de junio de 1997, sin embargo la sociedad la renovó el 26 de febrero de 1997, esto es, con anticipación al vencimiento de la vigencia de la anterior, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto, el término de validez de la renovación efectuada el 26 de febrero de 1997, corre a partir del 6 de junio de 1997 y expira el 6 de junio de 1998.

Así las cosas, es claro para la Sala que las operaciones que dan derecho a la devolución en este asunto, únicamente son las realizadas entre el 1° de marzo y el 6 de junio de 1998, lapso durante el cual estuvo vigente la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, en consecuencia, es procedente acceder a la petición de devolución y/o compensación formulada el 5 de abril de 2000 [v. fl. 27 c.a.] del saldo a favor de la declaración de IVA del segundo bimestre [marzo-abril] de 1998.

No ocurre lo mismo con la solicitud correspondiente al tercer bimestre [mayo-junio] de la misma anualidad [v. fl. 27 c.a.], radicada en la misma fecha, pues se observa que al perder la validez el registro el 6 de junio de 1998 e inscribirse nuevamente el 7 de julio siguiente, existe un espacio de tiempo en el que no hay lugar a la devolución y/o compensación pretendida, por este motivo deben descontarse de las operaciones de exportación, las realizadas entre el 7 y el 30 de junio de 1998. Por esta razón no se comparte el criterio expuesto por el Tribunal al ordenar la devolución “del saldo a favor” por las *“las operaciones realizadas el 16 de julio de 1998 y el 10 de agosto del mismo año, si se encuentran cobijadas por la solicitud de renovación presentada el 7 de julio de 1997”*, porque corresponden al IV bimestre que no es objeto de la presente controversia.

Por lo anterior, la Sala considera que se debe devolver el saldo a favor, por las operaciones realizadas en vigencia del registro, para lo cual se tomarán los datos consignados en los documentos anexos a la solicitud que obran en el cuaderno de antecedentes, corroborados con soportes del dictamen pericial practicado a solicitud del demandante, con el fin de excluir las operaciones realizadas en el periodo comprendido entre el 7 y el 30 de junio de 1998, en el que no se cumplió con el requisito legal de tener vigente la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, dada la expiración de la validez de la inscripción.

Información a tener en cuenta:

1. Ventas de exportación

De acuerdo con los cuadros que obran a folios 1 y 5 del cuaderno de antecedentes del III bimestre de 1998, el total de ingresos por este concepto fue de **\$20.718.803.000**, discriminados así:

Fecha factura ⁶	Valor
09 may 98	\$7.613.692.659.00
19 jun 98	\$5.742.271.655.10
26 jun 98	\$7.362.838.292.53
Total	\$20.718.802.606.63

En este punto es pertinente aclarar que las operaciones indicadas en el cuadro anterior, son las mismas que el Tribunal relaciona en la página 23 de la providencia, solo que allí se tuvo en cuenta la “*fecha de la exportación*” [junio 6, julio 16 y agosto 10 de 1998] y el valor de la operación en dólares [US\$5.495.743, US\$4.128.606 y US\$5.414.372]; pero como corresponden a operaciones declaradas en el período, se tomarán las fechas de las facturas de venta y su valor en pesos.

De ahí que del total de ingresos por ventas de exportación indicadas en el cuadro anterior, se excluirán las de fecha **19 y 26 de junio de 1998** [**\$13.105.109.948.63**], pues están dentro del período en el que no se encontraba renovado el Registro de Exportadores para la procedencia de la devolución y/o compensación del saldo a favor, en consecuencia solo se aceptará la de 9 de mayo de 1998 [**\$7.613.692.659**].

2. Monto de los impuestos descontables declarados

Según el contribuyente el total de los impuestos descontables del III bimestre/98, fue de \$675.064.643, valor del cual restó los “No descontables prorrateo”, que él mismo calculó en \$74.609.989, en aplicación de la operación matemática prevista en el artículo 490 del E.T., de la cual obtuvo un total de impuestos descontables de **\$600.454.000**, informados en la declaración del período [Cfr. fl 5 y 22 c.a.].

⁶ Fecha que se corrobora con la copia de las facturas de venta números 458, 477 y 483, que obran a folios 208, 206 y 204 del cuaderno principal.

3. Saldo a favor que se determina en esta providencia

Según lo informó la sociedad contribuyente, los ingresos por ventas del período ascendieron a \$23.497.894.000, de los cuales \$20.718.802.606 fueron por ventas de exportación; de estas operaciones, tal como se señaló, sólo tiene derecho a impuestos descontables, la efectuada con la Factura de Venta N°548 de 9 de mayo, por valor de \$7.613.692.659, así se excluyen las correspondientes a las de 19 y 26 de junio [Facturas de Venta N°477 y 483], que suman \$13.150.109.948.63, realizadas en el lapso de tiempo en el que el registro no estaba vigente.

Así las cosas, como la inscripción en el Registro de Exportaciones estuvo vigente sólo hasta el 6 de junio de 1998, las operaciones realizadas dentro del lapso comprendido entre el 1° de mayo y el 6 de junio de 1998, son las que tienen derecho a la devolución por este período, es decir, que de los 60 días que comprende el bimestre mayo-junio, sólo tiene derecho a 36 días.

En este orden de ideas, el saldo a favor quedará así:

Impuestos descontables por 60 días	\$600.454.000
Impuestos descontables por 36 días	\$360.273.000
(-) Impuesto generado por operaciones gravadas declarado	<u>29.128.000</u>
Saldo a favor a devolver y/o compensar por el III Bimestre de 1998	\$331.145.000

Por lo expuesto, se revocará la sentencia apelada y en su lugar se declarará la nulidad de los actos demandados en los procesos 01-02295 y 01-02221 y a título de restablecimiento del derecho se ordenará la devolución y/o compensación del saldo a favor del impuesto sobre las ventas reflejado en la declaración del segundo bimestre de 1998 y; por el tercer bimestre de la misma anualidad, el valor aquí determinado, además el pago de los intereses corrientes y moratorios liquidados de conformidad con lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

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 apelada.

2. En su lugar:

[Proceso 01-2295] Declárase la nulidad de las resoluciones números 00428 de 22 de mayo de 2000 y 000002 de 25 de mayo de 2001 por medio de las cuales se rechazó el valor solicitado por concepto de saldo a favor del impuesto sobre las ventas del **SEGUNDO BIMESTRE de 1998**. A título de restablecimiento del derecho ordénase la devolución y/o compensación del saldo a favor reflejado en la declaración correspondiente, el cual asciende a la suma de SETECIENTOS NOVENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS DIECISIETE MIL PESOS [\$794.617.000], más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

[Proceso 01-2221] Declárase la nulidad de las resoluciones números 00429 de 22 de mayo de 2000 y 000003 de 25 de mayo de 2001 por medio de las cuales se rechazó el valor solicitado por concepto de saldo a favor del impuesto sobre las ventas del **TERCER BIMESTRE de 1998**. A título de restablecimiento del derecho ordénase la devolución y/o compensación del saldo a favor del período, el cual asciende a la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL PESOS [\$331.145.000], conforme a la parte considerativa, más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

Se reconoce personería al doctor JAIME HUMBERTO BERNAL TORRES, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del memorial que obra a folio 340 del cuaderno principal.

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

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

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE
PRESIDENTE

LIGIA LOPEZ DIAZ

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

HECTOR J. ROMERO DIAZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Bogotá D.C., veintitrés (23) de agosto de dos mil siete (2007)

Radicación: Exp. No. 25000-23-27-000-2002-00094-02 (14764)

Actor: INMOBILIARIA NABULSAID Y CIA

Demandado: BOGOTA- DISTRITO CAPITAL

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 6 de mayo de 2004 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de liquidación del impuesto predial unificado correspondiente a los años gravables 1996 y 1998, respecto del predio de propiedad de la actora ubicado en la TV. 67 # 134 A 70 de esta ciudad.

ANTECEDENTES

La Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Dirección de Impuestos Distritales, a través de requerimiento especial, propuso modificar las liquidaciones privadas del impuesto predial unificado años gravables 1996 y 1998 presentadas por INMOBILIARIA NABULSAID Y CIA por los predios ubicados en la TV 67 No. 134-A-70 y en la TV 67 No. 134-A-54 , al considerar que éstas no se ajustaban a los parámetros mínimos contemplados en el artículo 155 numeral 1 del Decreto Ley 1421 de 1993, compilado en el artículo 17 del Decreto 1423 de 1996 hoy artículo 19 del Decreto 400 de 1999.

Al no haber sido atendido el requerimiento especial formulado a la actora, la Subdirección de Impuestos a la Propiedad, profirió las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 898, 899, 921 y 922, del 5 de septiembre de 2000, mediante las cuales modificó y liquidó oficialmente el Impuesto Predial Unificado correspondiente a los años 1996 y 1998, en relación con los predios ubicados en la TV 67 No. 134 A -54 y en la TV 67 No. 134 A – 70.

Contra dichas liquidaciones, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, los cuales fueron decididos mediante Resoluciones Nos. 432 del 22 de agosto de 2001, 433 y 434 del 23 de agosto de 2001, y 459 del 30 de agosto de 2001, confirmando los actos recurridos.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la INMOBILIARIA NABULSAID Y CIA presentó demanda para obtener la nulidad de las Liquidaciones de Revisión Nos. 898, 899, 921 y 922, del 5 de septiembre de 2000 y de las Resoluciones números, 432 del 22 de agosto de 2001, 433 y 434 del 23 de agosto de 2001 y 459 del 30 de agosto de 2001, proferidas por el Grupo de Liquidación de la Unidad de Determinación, Subdirección a la Propiedad de la Dirección de Impuestos Distritales, actos administrativos que modificaron y liquidaron oficialmente el Impuesto Predial Unificado correspondiente a los años 1996 y 1998 de los predios ubicados en la TV 67 134 A – 54 y en la TV 67 No. 134 A – 70 de esta ciudad, y a título de restablecimiento del derecho, solicitó se declare que de la correcta liquidación privada para los años 1996 y 1998 de los predios ubicados en la TV 67 No. 134 A – 70 y en la TV. 67 No. 134 A – 54, resulta saldo a favor del contribuyente.

Citó como violados el art. 29 de la Constitución Política, los artículos 1, 566, 742, del Estatuto Tributario, con fundamento en:

Notificación indebida y violación al derecho de defensa. Manifestó no haber tenido la oportunidad para ejercer el derecho de defensa frente a los Requerimientos Especiales expedidos por la Dirección Distrital de Impuestos, por haber sido remitidos a una dirección errada, situación que según el actor le impidió el ejercicio del derecho de defensa.

Falsa motivación de las liquidaciones oficiales de revisión y de las resoluciones que resolvieron los recursos. Argumentó frente a la medida tomada por la Administración, que al momento de darse el hecho generador del tributo, los inmuebles objeto de tributación se hallaban construidos, toda vez que había edificaciones que de tiempo atrás existían y que por lo tanto

es un factor que debe atemperar la tarifa del impuesto y cambiar la destinación del mismo. Del 33 por mil, la tarifa pasaría a ser de un 7 por mil, modificación que pretendió llevar a cabo a través de los recursos de reconsideración interpuestos.

Frente a la ***prevalencia del derecho sustancial sobre el procesal***, indicó que el artículo segundo del Decreto 807 de 1993 y el artículo 683 del Estatuto Tributario, enmarcan la acción de la Administración en el principio del espíritu de la justicia, dentro del cual no se puede exigir al contribuyente más de aquello con que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito y la Nación.

Correlacionó el art. 14 del Decreto 400 de 1999 con la norma precedente, para indicar que la causación del impuesto predial unificado es el primero de enero del respectivo año gravable y que por lo tanto, se debe declarar el predio en el estado físico, jurídico y económico en que se encuentre en dicha fecha, y que las estimaciones oficiales del avalúo, como las tarifas aplicadas, no fueron correctas, por no corresponder al verdadero estado de los inmuebles de la referencia.

En relación con la ***sanción por inexactitud***, la objetó indicando que tuvo su fundamento en la incongruencia de las bases gravables de los diversos años a tributar; lo que fue admitido por el recurrente al momento de interponer el recurso y que no fue tomado en cuenta para una prudente disminución de la sanción en mención.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital, contestó la demanda y defendió la legalidad de los actos acusados; oponiéndose a los cargos propuestos.

Indicó que en las declaraciones presentadas por el actor, quedó registrada como dirección de notificaciones la “KR 7 No. 180 75 MZ 1 MD4 LC 10-11”, la que al compararla con la cuestionada por el contribuyente, resulta idéntica.

Manifestó que notificó el contenido de los actos administrativos durante todo el proceso de discusión y determinación del impuesto a la dirección informada por el mismo contribuyente, dando cumplimiento al artículo 7 del Decreto 807 de 1993 que remite al artículo 566 del Estatuto Tributario.

Por otro lado, con relación al momento en que se entiende notificado por correo un acto administrativo, recordó que la Sentencia C-96 del 31 de enero del año 2001, sólo comenzó a regir a partir de la fecha de ejecutoria del fallo

proferido por la Corte Constitucional, razón por la cual consideró que no se puede aplicar para el caso de autos, toda vez que se trata de actos administrativos proferidos en el año 2000.

Frente a la falsa motivación de las liquidaciones oficiales de revisión y de las resoluciones que resolvieron los recursos objeto de esta demanda, expuso que en el procedimiento adelantado en el caso de autos, se respetó el derecho de defensa del contribuyente y se adelantó con base en las pruebas aportadas al proceso que, una vez valoradas, arrojaron una base gravable diferente a la declarada por el contribuyente.

Agregó que con ocasión de la expedición del Decreto 1421 de 1993, que creó el sistema de autoavalúo para efectos de la liquidación del impuesto predial unificado, la base gravable no podía ser inferior al avalúo catastral o autoavalúo del año inmediatamente anterior, incrementado en la variación porcentual del índice nacional de precios al consumidor en el año calendario inmediatamente anterior certificado por el DANE.

Indicó que en el proceso de determinación adelantado en vía gubernativa, se encontró que la contribuyente declaró como base gravable para el año 1996, un valor inferior al avalúo catastral del año 1995 incrementado en el índice de precios al consumidor, establecido para la fecha en un porcentaje del 19.46%, situación que el contribuyente no subsanó en ninguna de las etapas del proceso.

Informó que la base gravable del inmueble ubicado en la TV 67 No. 134 A 70 para el año 1996 correspondía a la suma de \$289.825.000 toda vez que es el resultado de tomar el valor catastral determinado para el año gravable de 1995 e incrementarlo en el porcentaje anteriormente visto y, que pese a ello, el contribuyente declaró, liquidó y canceló el impuesto predial sobre la base de \$73.223.000.

De otro lado, expuso que para el año 1998, la base gravable para liquidar era el valor que el contribuyente estableciera como autoavalúo, el cual no podía ser inferior al valor del avalúo catastral correspondiente al año 1997 incrementado en el índice de precios de inflación ordenado; que para el caso de autos, arrojó un valor catastral de \$396.713.000, y se declaró con una base gravable de \$100.228.000, desconociendo los preceptos legales.

Ahora bien, en relación al destino y tarifa correspondientes para la liquidación del impuesto predial de los inmuebles objeto de la litis, indicó que le compete a quien declara determinar el destino y la tarifa del predio objeto de impuesto, dando aplicación al artículo 19 del Decreto 423 de 1996 vigente para la época.

Informó que de acuerdo con la declaración presentada por el contribuyente para los años gravables 1996 y 1998 sobre el predio ubicado en la Transversal 67 A No. 134 A 70, fue liquidado el impuesto correspondiente a un terreno con área de 1280 metros cuadrados, área construida de cero metros, destino 38 y se le aplicó una tarifa del 33 por mil.

De otro lado, y en cuanto a la sanción por inexactitud, manifestó que ésta se configura cuando el contribuyente liquida y paga un valor inferior al que debía liquidar y pagar, situación que fue probada durante el proceso.

Finalmente indicó, que por expresa disposición del art. 102 del Decreto 807 de 1993, el contribuyente puede reducir la sanción hasta la mitad, si cumple con los requisitos para ello como son: a) aceptar los hechos planteados en la liquidación de revisión y b) aceptarlos dentro del término previsto para ello (2 meses) renunciando expresamente al recurso de reconsideración correspondiente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta – Subsección B, mediante Sentencia del 6 de mayo de 2004, negó las súplicas de la demanda y se abstuvo de estudiar las Liquidaciones de Revisión No. 899 y 922 del 5 de septiembre de 2000 y las Resoluciones de Reconsideración No. 432 del 22 de agosto de 2001 y la 459 del 30 de agosto de 2001 respecto del predio ubicado en la TV 67 No. 134-A-54 al haber sido presentada extemporáneamente la demanda con relación a dichos actos, ordenando en consecuencia el cobro inmediato de ellos.

En relación con el cargo de violación al debido proceso por enviar el requerimiento a una dirección errada, indicó que el actor no probó cuál era la dirección vigente para la flecha en que se introdujeron los Requerimientos Especiales 09-003 y 09-567 del 4 y 7 de febrero de 2000, respectivamente y que como quiera que para esas fechas estaba vigente el texto original del artículo 566 del E.T.N., al contribuyente le correspondía desvirtuar la presunción legal que allí se establecía, en el sentido de que no se había recibido el requerimiento o que ello había sucedido en fecha posterior.

Manifestó que la actora debió acudir al procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario aplicable por remisión, para que la Administración se pronunciara sobre la solicitud formulada para la modificación de la liquidación privada y que, por lo tanto no puede admitirse el argumento que por un error del contribuyente se disminuía el impuesto.

Concluyó que la sociedad podía válidamente corregir la declaración dentro del plazo fijado por la norma, siempre y cuando no se hubiera expedido requerimiento especial, toda vez que expedido éste, no podía pretender la modificación.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante presentó recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal, sustentado con los argumentos que se resumen así:

En relación con la determinación de la base gravable y la sanción por inexactitud, sostuvo que el Tribunal Administrativo se limitó a señalar la inexactitud que cometió al momento de realizar la liquidación privada, sin observar que reconoció el error al momento de interponer el recurso de reconsideración mencionado y que por lo tanto, la sanción debía reducirse a la mitad.

Enfatizó en que la discusión en el caso sub judice no era la determinación de la base gravable, sino la obligación de la Administración Tributaria de reducir a la mitad la sanción impuesta por ese hecho, de conformidad con la aceptación de la inexactitud declarada.

De otro lado, frente a la determinación de la tarifa y el destino en las declaraciones privadas del impuesto predial objeto de la litis, indicó que corrigió mediante los recursos de reconsideración no sólo las bases gravables sino también la tarifa y el destino declarados, por no coincidir éstos con la realidad fáctica y jurídica del bien, realidad que fue admitida por la Administración Tributaria del Distrito para los años gravables 2000 y 2001.

Reiteró en que el fundamento de los recursos de reconsideración presentados, no fue el error en la determinación de la base gravable, por haber sido reconocido por el actor, sino la aplicación de la tarifa del 33 por mil de predios ***“urbanizables no urbanizados”***.

Manifestó que solicitó en su recurso las pruebas necesarias para que la Administración comprobara la existencia de edificaciones en el predio, pero fueron consideradas improcedentes.

Argumentó que la mencionada corrección del destino y la tarifa del inmueble, *“no se realizó sacando provecho del error cometido inicialmente, como lo objetó el Tribunal”* sino con la finalidad de ajustar el impuesto a la realidad del

predio, en virtud de los principios de Justicia y Equidad establecidos en la Constitución Nacional.

Por último, reiteró la vulneración del art. 29 de la Constitución Nacional, por no haber recibido a tiempo los requerimientos proferidos por la Administración, para realizar su defensa y ejercer así el derecho de contradicción debido a que éstos fueron enviados a una dirección errada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la sustentación del recurso e insiste en que aceptó su error en cuanto a la determinación de la base gravable para el cálculo del impuesto y que en consecuencia, debió prevalecer el derecho sustancial sobre el formal, teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 683 y 684 del E.T.N.

La demandada por su parte, manifestó que reiteraba los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda.

EL Ministerio Público, no emitió pronunciamiento en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a esta Sala estudiar la apelación de la Sentencia proferida por el Tribunal de Cundinamarca la cual desestimó los cargos de ilegalidad frente a los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto predial unificado de los años 1996 y 1998, correspondiente al inmueble ubicado en la TV. 67 134 A – 70 de esta ciudad.

Se resalta que frente a los actos proferidos sobre el predio ubicado en la TV 67 No. 134 A – 54 el Tribunal Administrativo rechazó la demanda al considerar que la acción se encontraba caduca; aspecto que no fue discutido en la apelación.

Se considerará en primer término, si hubo violación al debido proceso por haberse enviado los requerimientos especiales que dieron origen a la

liquidación oficial a una dirección errada, según lo expuesto por el contribuyente; en segundo lugar, en caso de no prosperar el anterior cargo, determinar si la actora podía corregir la liquidación privada dentro del Recurso de Reconsideración que presentó en respuesta de la liquidación expedida por la Administración Distrital y, por último, establecer si procedía la sanción por inexactitud.

Violación al Debido Proceso. Del material probatorio obrante en el proceso, se tiene que la dirección para notificación declarada por el contribuyente para los años 1996 y 1998 es “K 7 No. 180 – 75 Mz1 MD4 LC 10-11” y la dirección a la cual se dirigió el requerimiento especial No. 09-003 y 09-551 corresponde a la “K 7 No. 180 – 75 Mz1 MD4 LC 10-11”, es decir no se establece error alguno, por lo cual no le asiste razón al actor cuando asevera que éstos fueron enviados a una dirección errada; de otro lado, no aportó prueba que confirme su aseveración; situación entonces que permite establecer que no hubo violación al debido proceso.

Ahora, con relación a la **determinación de la tarifa y el destino en la Declaración Privada del Impuesto Predial**, se tiene que en el recurso de reconsideración presentado por la actora el 16 de noviembre de 2000, aceptó el avalúo del inmueble establecido en la Liquidación de Revisión por la Administración Tributaria y a la vez considera que su propia liquidación privada presenta inconsistencias en el estrato, destino y la tarifa, por lo que simultáneamente al recurso, las modifica; lo cual dice que puede hacer de conformidad con lo previsto en el art. 23 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Inexactitudes que para el actor no son sancionables, debido a que según él, la diferencia entre el impuesto a cargo real y el impuesto a cargo declarado dentro de las declaraciones privadas, arroja saldo a su favor; razón por la cual no se acogió al impuesto a cargo y a la sanción por inexactitud determinados en las Liquidaciones de Revisión efectuadas por la Administración Distrital.

El Tribunal no aceptó los argumentos esbozados por el actor, al considerar que debió acudir al artículo 589 del E.T aplicable por remisión, enfatizando además que: *“No puede aceptarse que cuando la Administración encuentra inconsistencias en la declaración la contribuyente pueda sacar provecho de su error y pretenda que la Administración lo corrija de oficio en sentido adverso a los intereses del órgano administrativo”*.

Resalta la Sala que de acuerdo con el tenor literal del artículo 589 del E.T., la corrección de la declaración tributaria debe cumplir con los siguientes requisitos formales:

- Presentar una solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente,
- Que la petición se realice dentro del año siguiente a la fecha del vencimiento del término para declarar y,
- Adjuntar proyecto de corrección

Así las cosas, al encontrarse el actor frente a una Liquidación de Revisión, sólo podía aplicar el art. 713 del E.T. al efectuar la corrección provocada por la Administración, es decir: 1) aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, 2) liquidar la sanción reducida y 3) pagar o celebrar acuerdo de pago respecto de los mayores valores determinados; pero no podía corregir las declaraciones con aspectos que no fueron modificados por la Administración Tributaria, como lo hizo en relación con los datos correspondientes a estrato, destino y tarifa.

Frente a la **sanción por inexactitud** impuesta en la Liquidación Oficial, se configuró en razón a que el contribuyente determinó erradamente la base gravable, y por lo tanto liquidó el impuesto aplicando una tarifa inferior a la debida, generando con ello un menor valor a pagar.

Por lo tanto, al encontrarse presente en el caso sub-examine las circunstancias previstas en forma taxativa por el art. 647 del E.T, debe confirmarse la sanción impuesta por la Administración Distrital.

Respecto a **la reducción de la sanción**, conforme a los preceptos del artículo 102 del Decreto 807 de 1993 y 713 del E.T, tenemos:

*ARTICULO 102.- “Cuando se haya notificado la liquidación de revisión relativa a los impuestos administrados por la Dirección Distrital de impuestos, será aplicable lo previsto en el **artículo 713 del Estatuto Tributario Nacional**”.*

*ARTICULO 713:- **Corrección Provocada por la Liquidación de Revisión.** Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un*

memorial ante la correspondiente oficina de recursos tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluía la de inexactitud reducida.

Por expresa disposición del artículo 102 ib, la Administración da la posibilidad al contribuyente de disminuir su sanción hasta la mitad, si cumple con los requisitos establecidos para ello, como son: A) Aceptar los hechos planteados en la Liquidación de Revisión, b) Aceptar los hechos dentro del término previsto para ello (2 meses) y c) corregir la declaración con base en los hechos que acepta, liquidar la sanción reducida y pagar los nuevos valores; es decir que el fin de la norma citada es evitar que la Administración continúe con el proceso de discusión y determinación del tributo.

En conclusión el contribuyente, no hizo uso del artículo 102 del E.T., toda vez que en el término previsto para presentar el recurso de reconsideración, pues, si bien el actor aceptó la base gravable (avalúo) determinada por la Administración Distrital en la Liquidación Oficial, por el contrario permitió que a pesar de los planteamientos fundamentados en las normas tributarias, la administración continuara con el proceso de discusión y determinación del tributo hasta agotar la vía gubernativa y no cumplió los demás requisitos el artículo en mención; razón entonces suficiente para que el cargo no prospere.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada, negando la prosperidad al recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte demandante.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese y envíese al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., dos (2) de agosto de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00182-01 (15321)

Actor. ORGANIZACION SAYCO ACINPRO

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
IMPUESTO A LAS VENTAS**

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 3 de diciembre de 2004, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales LA DIAN impuso a la actora sanción por no declarar impuesto a las ventas por el bimestre 1 de 1997.

ANTECEDENTES

Previo emplazamiento para declarar, la DIAN expidió la Resolución 30064200000053 de 27 de marzo de 2001, por la cual sancionó a la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO por no declarar impuesto a las ventas por el bimestre 1 de 1997, debido a que dicha entidad presta servicios gravados con dicho impuesto.

Por Resolución 90008 de 2 de octubre de 2001, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta.

LA DEMANDA

La ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO solicitó la nulidad de los actos administrativos por los cuales la DIAN le fijó sanción por no declarar IVA por

el bimestre 1 de 1997, y a título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada al pago de la sanción impuesta.

La actora invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo; 601, 637, 638 y 715 del Estatuto Tributario y 1 del Decreto Reglamentario 825 de 1978. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN violó el debido proceso porque utilizó un procedimiento distinto al establecido en la ley para establecer la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas. Lo anterior, porque antes de imponer la sanción por no declarar, debió adelantar un proceso de determinación oficial del impuesto para establecer si las actividades que realiza la demandante se encuentran gravadas con IVA.

Los funcionarios que adelantaron la inspección tributaria a los libros de contabilidad de la actora no tenían competencia para ello, dado que fueron comisionados para investigar a SAYCO, que es una entidad diferente, por el impuesto de renta de 1998, esto es, por un impuesto y un período distintos a los que produjeron la sanción.

La ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO se constituyó como asociación gremial, de conformidad con el artículo 27 de la Ley 44 de 1993. Su función es recaudar, sin ninguna contraprestación, los derechos de autor, para ser entregados a las asociaciones mandatarias SAYCO Y ACINPRO, quienes, a su vez, distribuyen el recaudo entre sus asociados (autores, compositores e intérpretes).

Una vez deducidos los gastos de administración del recaudo, que representan los aportes de asociados para su sostenimiento y que se encuentran excluidos del IVA, la demandante entrega el excedente a sus dos asociadas para que éstas lo distribuyan entre sus socias. Entonces, los ingresos que recibe por el recaudo para terceros no hacen parte de su patrimonio, sino del de sus asociadas.

La actividad de la actora no se enmarca dentro de las que regulan la prestación de servicios en favor de terceros, por cuanto no existe remuneración; en consecuencia, no hay base gravable para catalogar la actividad como prestación de servicios.

CONTESTACION DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Una vez iniciadas las indagaciones preliminares en el impuesto de renta, la DIAN detectó inconsistencias que dieron lugar a que prohiriera emplazamiento a la demandante para que declarara el impuesto sobre las ventas.

Para emplazar a un contribuyente sólo es necesario que la Administración determine la existencia de la obligación a su cargo. No es indispensable que se expida auto comisorio, como lo afirma la actora.

Las actuaciones que se surtieron dentro del proceso de investigación se realizaron por un funcionario competente, que estaba delegado por el Administrador Especial de Impuestos de Personas Jurídicas de Bogotá.

La existencia de un servicio prestado por la actora se evidencia del contrato suscrito entre la Organización Sayco Acinpro y sus asociadas, Sayco y Acinpro, pues a cargo de la Organización surge una obligación de hacer, que genera una contraprestación, independientemente de la denominación o forma de remuneración, tal como lo señalan los artículos 420 y 437 del Estatuto Tributario.

Conforme al artículo 476 ibídem, el servicio prestado por la demandante no se encuentra excluido del IVA, por lo que se concluye que está gravado con el mismo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora no debe la sanción impuesta en los mismos. Las razones de la decisión fueron las expuestas por esa Corporación en sentencia de 17 de julio de 2003, en la que se analizó una asunto idéntico entre las mismas partes, las cuales se resumen así:

Por mandato legal, la DIAN goza de amplias facultades de fiscalización; en consecuencia, no requiere de acto administrativo que le asigne competencia para realizar investigaciones tendientes a la correcta determinación de los impuestos.

El recaudo de los derechos de autor y conexos, provenientes de la comunicación pública de la música se realiza a través de las denominadas sociedades de gestión colectiva, en este caso, Sayco y Acinpro, que se encargan de gestionar a nombre de sus titulares, las percepciones pecuniarias provenientes de los derechos de autor por la ejecución pública de obras literario-musicales, interpretaciones, ejecuciones y producciones

fonográficas y/o videográficas, que según la ley corresponden a los autores y compositores asociados a Sayco y a los artistas, intérpretes, ejecutantes y productores de fonogramas, asociados a Acinpro.

La Organización Sayco Acinpro se creó con el fin de “recaudar” a beneficio de unos terceros asociados, unas percepciones económicas derivadas de derechos de autor, con fundamento en el artículo 13 de la Ley 44 de 1993. Por tanto, la actividad que cumple no se enmarca dentro de lo que constituye un servicio de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992.

La entidad creada por SAYCO y ACINPRO es una desmembración de ésta, cuyo objeto es facilitar el recaudo de las percepciones económicas a favor de sus asociados, por lo que no existe un consenso de voluntades entre las sociedades creadoras y la creada sobre actividad alguna, ya que el acuerdo fue societario y no de servicios.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación en los siguientes términos:

Las funciones que según el artículo 13 de la Ley 44 de 1993 corresponden a las sociedades de gestión colectivas, esto es, representar a sus asociados y negociar, recaudar y distribuir las remuneraciones de los derechos que les corresponden, son obligaciones de hacer de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992; en consecuencia, se encuentran gravadas con IVA.

Conforme al artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, la demandante es responsable del impuesto a las ventas, por cuanto la actividad de recaudar para Sayco y Acinpro el valor de unos derechos, es un servicio que se concreta en una obligación de hacer y que implica una contraprestación. Además, dicho servicio no está excluido de IVA en el artículo 476 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y precisó lo siguiente:

De acuerdo con la definición general de la palabra gremio, las asociaciones gremiales son uniones de personas que ponen esfuerzos para conseguir un objetivo determinado, cual es la defensa de intereses comunes a una profesión u oficio. Así pues, la actora es una entidad gremial, creada

como mandataria de las instituciones que la constituyen, cuya función es recaudar para sus asociadas, los derechos de autor, sin contraprestación a cambio.

La DIAN insistió en los planteamientos del recurso de apelación y agregó:

Aunque la actora sea una entidad sin ánimo de lucro es responsable del IVA por el servicio de intermediación que presta, porque no ejerce una actividad expresamente excluida de dicho impuesto. La base gravable del IVA es el valor de la comisión percibida por la entidad intermediaria o mandataria.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación la Sala decide si se ajustan a derecho los actos administrativos por los cuales la DIAN sancionó a la actora por no declarar el impuesto a las ventas por el bimestre 1 de 1997. En concreto, debe analizar si los dineros recibidos por la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO por concepto del recaudo de los derechos de autor, al igual que los gastos de administración por dicho recaudo, se encuentran o no gravados con IVA.

Sobre el asunto que se examina, la Sala se ha pronunciado en anteriores oportunidades, criterio que ahora reitera¹.

El artículo 10 de la Ley 44 de 1993, prevé que los titulares de derechos de autor y conexos pueden crear sociedades de gestión colectiva de derechos de autor y derechos conexos, con personería jurídica y sin ánimo de lucro, para la defensa de sus intereses.

Dentro de las atribuciones de las sociedades de gestión colectiva están las de recaudar y entregar a sus socios los recursos provenientes de los derechos de autor que les correspondan (artículo 13 Ley 44 de 1993). Dichas sociedades recaudan los derechos de sus representadas y, previo el descuento del 30% para gastos de administración (art. 21 de la Ley 44 de 1993), distribuyen el remanente de conformidad con sus reglamentos.

¹ Entre otras, ver sentencias de 7 de abril de 2005, expedientes 14220 y 14255, C.P. doctoras Ligia López Díaz y María Inés Ortiz Barbosa, respectivamente, y sentencia de 28 de abril de 2005, expediente 14777, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

Los dineros recaudados por la actora, salvo los gastos de administración, no son ingresos propios sino de sus mandantes, tal como lo precisó la Corte Constitucional, cuando sostuvo que “[.] *La sociedad de gestión colectiva de derechos de autor no es autoridad pública, y tiene la peculiaridad de ser mandataria de los autores, quienes son, en estricto sentido, los mandantes, esto es, los titulares de los derechos exigidos por aquella en nombre de éstos. El interés jurídicamente protegido es el de los autores, y no directamente el de la comunidad. De ahí que sea lógico que ese recaudo no se fusione con el patrimonio público, sino que se distribuya entre los titulares de los derechos, de acuerdo con la titularidad*”². (Subraya la Sala).

En consecuencia, respecto de tales recaudos no se causa IVA a cargo de la demandante, pues, se insiste, son ingresos de terceros, no de la actora.

Ahora bien, la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO fue creada por las sociedades de gestión colectiva Sayco y Acinpro, con base en el artículo 27 de la Ley 44 de 1993, para garantizar el debido recaudo de los derechos de autor y conexos.

Conforme al artículo 1 de los estatutos que rigen la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO, ésta es una entidad gremial de derecho privado, sin ánimo de lucro, con duración indefinida y que actúa como mandataria de las instituciones gremiales que la constituyen, esto es, la Sociedad de Autores y Compositores SAYCO y la Asociación Colombiana de Intérpretes y Productores Fonográficos ACINPRO.

Así pues, la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO es una asociación gremial compuesta por autores, compositores, intérpretes, ejecutantes y productores fonográficos, para el recaudo de derechos de autor ³.

Y, conforme al artículo 7 del Decreto 1372 de 1992, las cuotas de afiliación y sostenimiento de las asociaciones gremiales, entre otras entidades, se entienden como aporte de capital no sometido al impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, los gastos de administración que obtiene la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO por el recaudo de los derechos de sus representadas, no están sujetos a IVA, por tratarse de aportes de capital de

² Corte Constitucional, sent. No. C-533 del 11 de noviembre de 1993, M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

³ Sentencia de 7 de abril de 2005, exp 14255, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

una asociación gremial, motivo por el cual el servicio prestado por la demandante no está gravado con este impuesto.

Por lo demás, la actividad que desarrolla la actora se limita a la distribución de los ingresos que recauda, los cuales pertenecen a sus asociados, conforme al artículo 13 de la Ley 44 de 1993.

Así las cosas, no se encuentra ajustada a derecho la actuación de la Administración, por lo cual se confirmará la sentencia 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,

F A L L A

1. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

2. RECONÓCESE personería a la abogada ANA ISABEL CAMARGO ÁNGEL como apoderada de la parte demandada.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

HECTOR J. ROMERO DIAZ

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Bogotá D.C., agosto treinta (30) de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00424 02(15329)

Actor: MUNICIPIO DE FACATATIVA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación instaurado por la DIAN contra la sentencia del 26 de enero de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por el municipio de FACATATIVÁ contra las resoluciones que negaron las excepciones en el proceso de cobro coactivo - deudor solidario.

ANTECEDENTES

El Concejo Municipal de FACATATIVÁ, autorizó al señor Alcalde Municipal a constituir una sociedad de Economía Mixta del orden Municipal con el fin de construir viviendas de interés social, aportando el Municipio un lote de terreno de su propiedad para desarrollar el proyecto en mención.

El Alcalde Municipal en representación del municipio creó y constituyó con la sociedad Anónima Módulos y Construcciones S.A, la sociedad de economía mixta (entidad pública) del orden Municipal denominada Constructora de Vivienda de Interés Social de FACATATIVÁ Ltda., mediante Escritura Pública No. 1122 del 23 de Mayo de 1996, de la Notaria Primera de FACATATIVÁ.

El capital social está constituido por un monto de 1690 cuotas distribuidas así: Municipio de FACATATIVÁ (lote terreno) 810 cuotas y Módulos y construcciones S.A., 880 cuotas.

La Constructora de vivienda de interés social de FACATATIVÁ Ltda., no pagó ni consignó a la DIAN varios impuestos del orden nacional, como renta, reterfuente e IVA.

La DIAN, mediante la Resolución No. 000051 de 29 de febrero de 2000 le profirió mandamiento de pago, por la suma de \$234.479.000.00, que le fue notificado el 14 de marzo de 2000, sin que la constructora presentara excepciones.

La DIAN mediante Resolución de embargo a Bancos No. 0000071 de 1 de septiembre de 1999, ordenó embargar a la constructora por la suma de \$513.412.000.

El 27 de marzo de 2000, la DIAN expidió el Auto No. 000007 ordenando la notificación de los títulos y vinculando al Municipio de FACATATIVÁ.

El 4 de abril de 2000, la DIAN vinculó al municipio de FACATATIVÁ y a la sociedad Módulos y Construcciones S.A, y de conformidad con los artículos 793 y 794 del E.T ordenó notificar los títulos ejecutivos como lo establece el artículo 565 ibidem.

Contra dicho acto el municipio interpuso los recursos de reposición y de reconsideración, los cuales fueron negados por la DIAN, en consideración a que el auto impugnado es un auto de trámite que carece de recursos.

El municipio accionante presentó acción de tutela ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el que tuteló los derechos del municipio y obligó a la DIAN a resolver los recursos, pero no decretó la operancia del silencio positivo en sede judicial como se solicitó, por lo que impugnó en forma parcial la tutela ante el Consejo de Estado, corporación que confirmó la decisión del Tribunal.

La demandada en cumplimiento de la acción de tutela, mediante la Resolución No. 900029 de 8 de noviembre de 2001 decidió el recurso de reposición revocando el auto 000007 y a través de la Resolución 900018 de 9 de noviembre de 2001, rechazó el recurso de reconsideración por estimarlo improcedente.

El 16 de octubre de 2001 la DIAN expidió el mandamiento de pago de deudores solidarios contenido en el acto No. 20010304000006 a cargo del Municipio de FACATATIVÁ como socio de la sociedad, de conformidad con los artículos 794 y 828-1 del E.T., por concepto de las obligaciones referidas.

El actor presentó escrito de excepciones el 23 de noviembre de 2001, alegando falta de ejecutoria del título ejecutivo, falta de título ejecutivo,

ausencia de calidad de deudor solidario, incompetencia del funcionario que expidió el acto e indebida tasación del monto de la deuda.

La DIAN, mediante la Resolución No. 900147 de 18 de diciembre de 2001, declaró no probadas las excepciones propuestas y ordenó seguir adelante la ejecución.

El municipio interpuso recurso de reposición, el cual fue decidido mediante la Resolución No. 9000002 de 18 de enero de 2002 confirmando el acto antes mencionado.

DEMANDA

El Municipio de FACATATIVÁ en su libelo demandatorio pretende la nulidad de las Resoluciones Nos. 9000147 de diciembre 18 de 2001 y 900002 del 18 de enero de 2002 expedidas por la Administración de Personas Naturales de Bogotá, que rechazaron las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago librado en su contra como deudor solidario de la sociedad constructora.

Declarar que ha ocurrido el fenómeno jurídico del silencio administrativo positivo por parte de la Unidad Administrativa Especial, toda vez que el Municipio interpuso recurso de reposición el 3 de mayo de 2000 y a su vez también interpuso recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a la notificación, contra el acto o actos administrativos contenidos en el 000007 de marzo 27 de 2000 y 4 de abril de 2000 que ordenó notificar títulos al municipio como deudor solidario con fundamento en el artículo 720 E.T. y ha transcurrido un año y cinco meses sin respuesta alguna

Como peticiones subsidiarias solicitó:

Decretar nulo el mandamiento de pago dictado por jurisdicción coactiva de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante Resolución No. 20010304000006 del 16 de octubre del 2001 y que vinculó al municipio de FACATATIVÁ como deudor solidario por ser socio de la sociedad de economía mixta del orden municipal.

Que se decrete la nulidad de la Resolución No. 900029 del 8 de noviembre del 2001, mediante la cual se resolvió recurso de reposición.

Que se decrete la nulidad de la Resolución 900018 del 9 de noviembre del 2001, que resolvió el recurso de reconsideración.

A título de restablecimiento del derecho, pretende que se decreten probadas

las excepciones propuestas por el Municipio dentro del proceso coactivo adelantado por la DIAN.

Además, que se ordene a la DIAN, que desvincule al Municipio de FACATATIVÁ como deudor solidario en forma inmediata por no tener la calidad como tal.

Se ordene que el municipio no es contribuyente del impuesto de renta y complementarios ni en forma directa o indirecta y en especial de los títulos de liquidación privada del 07-06-2000., renta 1999 período 1-, el del 09-05-1998 renta período 1997-06-04-99 renta período 98-1 y que corresponde a los títulos 130404051434- 2001201068197- 2001203079157 liquidaciones privadas.

Se ordene que el Municipio no debe suma alguna a la DIAN, como deudor solidario.

La ocurrencia del silencio positivo al no dar respuesta oportuna a los recursos de reposición y reconsideración dentro del término de 1 año y se revoquen los mismos actos o se decrete su nulidad o su inaplicación.

Que se condene en costas a la DIAN.

Normas violadas y concepto de la violación:

Como normas violadas invocó los Artículos 1, 13, 209, 287, 311 y 363 C.P. artículos 22, 598, 794, 795, 831, 3 -6-7 del E.T., parágrafo 1, 2 del E.T., 170 del Decreto 1333 de 1986, Ley 4 de 1913.

Como concepto de la violación formuló los siguientes cargos:

Fue violado en forma flagrante el artículo 1 de la Constitución Política, por falta de aplicación y de aplicación indebida, al querer vincular al municipio como deudor solidario, desconociendo claramente que dicha entidad pública es por excelencia la que garantiza la solidaridad.

Se desconoció el artículo 13 de la Constitución Política, derecho a la igualdad, por lo que solicita se le dé el mismo tratamiento que la ley, la Constitución y la jurisprudencia dan a la Nación, a las cooperativas como no deudores solidarios y afirmó que el municipio al desarrollar claros principios de servicio a los intereses generales no se ha desprendido de su poder de imperio al constituir una sociedad de economía mixta, ya que lo hace con el fin de dotar de techo a las personas de más bajos recursos, violando el artículo 209 de la Constitución Política. Citó como fundamento, sentencia de la Corte Constitucional.

Agregó que se desconoció el artículo 287-4 de la Constitución Política, que establece que los municipios participan de las rentas nacionales por lo que estarían en el mismo plano de la Nación, que es a la vez deudora y acreedora.

Se ha desconocido el artículo 311 de la Constitución Política, que establece que el municipio es la entidad político administrativa fundamental de la organización del Estado, incluso por encima de la Nación y si esta última no es deudora solidaria de las entidades que forman parte, muchísimo menos el municipio.

Afirmó que se aplicó erróneamente y en forma indebida los artículos 22, 598, 794, 795 y 831 del E.T., toda vez que si el municipio no es contribuyente del impuesto de renta y complementarios, ni está obligado a presentar declaración, muchísimo menos adquiere la calidad de tal como lo pretende la DIAN al vincularlo como deudor solidario.

El artículo 170 del Decreto 1333 de 1986 y la Ley 4 de 1913 vigente, establecen que los municipios no pueden ser gravados con impuestos directos nacionales, departamentales, municipales. Dicho artículo no distingue la clase de bienes, por lo que se debe tener en cuenta tanto los muebles como los inmuebles, en concordancia con los Códigos Civil y Comercial, que asimilan las acciones y cuotas a bienes muebles, por lo que estos bienes no pueden ser objeto de ningún impuesto, máxime cuando la Constructora de Vivienda de Interés Social, es una sociedad de economía mixta del orden municipal.

Adujo que el artículo 831 del E.T, Parágrafo numeral 2do ha sido violado toda vez que la DIAN, pretende cobrar sumas distintas a las cobradas en forma inicial.

El funcionario ejecutor o el que expidió el mandamiento de pago no es el competente para conferir mandamiento de pago de acuerdo al E.T. o a las Resoluciones 5332 de 1999 y 707 del 2000, por lo que el mandamiento de pago debe revocarse.

Los títulos que aparecen en el proceso no constituyen títulos, aparecen 25 rubricados supuestamente con números determinados y no contienen obligaciones claras, expresas y exigibles.

Los títulos no se hallan ejecutoriados toda vez que no se resolvieron los recursos de reposición y reconsideración antes del mandamiento de pago.

Los artículos 336 del C.P.C. y 177 del C.C.A., establecen claramente que tanto la Nación como el Municipio no pueden ser ejecutados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opone a las pretensiones de la demanda, manifestando que de conformidad con el artículo 794 del E.T., el Municipio de FACATATIVÁ responde solidariamente por los impuestos de la sociedad constructora de Vivienda de Interés Social de FACATATIVÁ Ltda., a prorrata de sus aportes en la misma.

Diferenció entre ser contribuyente del impuesto de renta y complementarios y otra muy distinta es la responsabilidad por el pago de los impuestos cuando se trata de los socios de una sociedad. El hecho de ser el municipio deudor solidario de los impuestos no cancelados por la Constructora de Vivienda de Interés Social de FACATATIVÁ Ltda. no significa que la DIAN le esté dando el carácter de contribuyente del impuesto de renta y complementarios, pues es claro que por ministerio de la ley no tiene tal obligación tributaria.

Expresó que la actuación administrativa en que se basó la Administración para vincular como deudor solidario al Municipio de FACATATIVÁ fue la prevista en los artículos 793 y 794 del E.T.

Señaló respecto al silencio positivo que el 3 de mayo de 2000, a través de su apoderada el Municipio de FACATATIVÁ radicó dos escritos en uno presentó recurso de reconsideración y en el otro de reposición. El 18 de mayo de 2000, mediante Oficio No. 011223 dirigido a la apoderada legal del municipio se le informó que de conformidad con el artículo 833-1 del E.T., las actuaciones tributarias adelantadas son de trámite y contra ellas no procede recurso alguno, excepto las que en forma expresa se señalen en este procedimiento para las actuaciones definitivas y, por tal motivo, el auto No 000007 de marzo 27 de 2000 al no ser un acto decisorio ni que pone fin a la actuación es un acto de trámite, y en consecuencia los recursos de reposición y reconsideración resultan improcedentes.

Indicó que los recursos interpuestos fueron atendidos por la Administración Tributaria cuando el Tribunal de Cundinamarca lo ordenó en el fallo de tutela, por lo que no se podría hablar de silencio positivo. Adicionalmente el acto administrativo objeto de los recursos interpuestos auto 00007 del 27 de marzo de 2000, fue revocado mediante la Resolución No. 900029 del 8 de noviembre de 2001, por encontrarse incurso en la causal 1 del artículo 69 del C.C.A.

Solicitó que se denieguen las súplicas de la demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 26 de enero de 2004 anuló las Resoluciones que niegan las excepciones, Nos. 900147 de 18 de diciembre de 2001 y 900002 de 18 de enero de 2002, proferidas por la División Cobranzas Grupo Coactiva de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Personas Naturales de Bogotá, al declarar probada la excepción de falta de título ejecutivo. Ordenó cesar toda ejecución adelantada con base en el Mandamiento de Pago No. 20010304000006 de 16 de octubre de 2001, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El A quo consideró que la Administración libró el Mandamiento de Pago Deudores Solidarios No. 20010300000006 de 16 de octubre de 2001, sin un acto administrativo previo notificado en debida forma al municipio, donde se estableciera su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación los periodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas, pues el auto No 000007 de 27 de marzo de 2000, proferido por la División de Cobranzas, fue revocado por la Administración a través de la Resolución 900029 de 8 de noviembre de 2001, por lo que se declara probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por la accionante en vía gubernativa y reiterada ante esta jurisdicción. Transcribe apartes de la sentencia del 5 de julio de 2002, expediente 12552, Consejera Ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa, para sustentar su decisión.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN inconforme con la decisión de primera instancia interpuso recurso de apelación aduciendo que con la Ley 6 de 1992, artículo 83 -1 del E.T., se consagró que la vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago, el cual se libraré determinando individualmente el monto de las obligaciones del respectivo deudor y se notificará personalmente en la forma señalada por el artículo 826 del E.T.

Los títulos ejecutivos para los años gravables anteriores a la Ley 6 de 1992, serán firmados por el Administrador de Impuestos correspondiente, previo proyecto de la División de Cobranzas y contra ellos procede el recurso de reconsideración el cual será resuelto por el mismo administrador. La vinculación del deudor solidario debe hacerse antes de que transcurran los cinco años para que opere la prescripción para ejercer la acción de cobro contra la sociedad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** y la **demandada** no presentaron alegatos de conclusión.
El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada por lo siguientes motivos:

Los títulos en que se fundamentó el mandamiento de pago no contienen una obligación expresa, clara y exigible en contra del demandante, puesto que corresponden a las obligaciones tributarias de la sociedad, persona diferente a cada uno de los socios.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha reiterado que para vincular a una persona como deudor solidario por los impuestos que deba la sociedad de la cual es socio, es necesario que la administración declare tal situación mediante un acto previo por medio del cual se precisen particularmente las condiciones que establecen la solidaridad, se determine la calidad de deudor solidario y la proporción de la participación del socio en el capital social.

CONSIDERACIONES

Se discute en esta instancia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN negó las excepciones propuestas por el Municipio de FACATATIVÁ contra el Mandamiento de Pago Deudores Solidarios 2001103000006 del 16 de octubre de 2001.

En términos del recurso de apelación, la litis se centra en establecer si se configura la excepción de falta de título ejecutivo, toda vez que la administración libró mandamiento de pago -deudores solidarios, sin un acto previo donde se estableciera la calidad de deudor solidario del municipio demandante, la proporción de su participación, los periodos gravables que corresponden a las deudas y las cuantías de las mismas.

Para resolver se considera:

La Sala confirmará la decisión del Tribunal a quo por las siguientes consideraciones:

Estima la sala conducente advertir, tal como lo ha reiterado la jurisprudencia, entre ellas el fallo proferido por la Sección el 31 de marzo de 2001, con ponencia de la Doctora Ligia López Díaz, que el artículo 794 del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por la Ley 863 de 2003 artículo 30,

consagra la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad a prorrata de sus aportes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable, y deja expresamente establecido que esta responsabilidad no involucra las sanciones, intereses, ni actualización.

Se precisa que es necesario entonces que exista un título ejecutivo que sirva de soporte al mandamiento de pago, en donde se haga referencia a los elementos descritos en la norma, para que el obligado al pago pueda ejercer de manera efectiva su derecho de defensa.

Ahora bien, el mandamiento de pago no puede servir al mismo tiempo de título ejecutivo y documento de cobro, pues se estaría coartando el legítimo derecho de contradecir la calidad de deudor solidario y la proporción de la obligación que le corresponde en razón de sus aportes en la sociedad y el término de posesión de los mismos.

La Sala ha dicho en reiteradas oportunidades, que no es válida la vinculación del deudor solidario hecha directamente en el mandamiento de pago, sino que ésta debe realizarse mediante un acto administrativo previo que deberá ser notificado en debida forma a los socios vinculados, donde se establezca su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas.

Lo anterior, porque como se ha expresado en anteriores oportunidades, la notificación del mandamiento de pago debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo y nó a la actuación precedente de formación del título ejecutivo, que necesariamente debe cumplirse, porque el proceso de cobro, que se inicia con la notificación del mandamiento de pago, no tiene como finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino hacer efectivas las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes.

En el asunto que estudia la Sala, advierte la Sala que la Administración profirió el mandamiento de pago sin un acto previo que estableciera la calidad de deudor solidario del municipio demandante, la proporción de su participación, las cuantías y los periodos correspondientes.

En efecto, consta en autos que la Administración profirió el Auto 000007 del 27 de marzo de 2000, y que la administración mediante Resolución 900029 del 8 de noviembre de 2001, al decidir el recurso de reposición contra éste, decidió revocarlo argumentando que “ *...es cierto que la Administración al proferir esta actuación administrativa está actuando fuera de las normas legales porque la misma está por fuera de los parámetros consagrados en*

el proceso administrativo de cobro coactivo establecido en los artículos 823 a 843-2 del Estatuto Tributario al no mencionarse como trámite previo a la vinculación de los socios de una sociedad la Notificación de los títulos ejecutivos que dan lugar al cobro coactivo, actuación ésta que es opuesta a la ley y en virtud del artículo 69 del Código Contencioso Administrativo numeral primero en concordancia con el artículo 849-1 del Estatuto Tributario es procedente la revocatoria del acto impugnado.” (fl. 228 c.p.).

En este orden de ideas, la inexistencia de un título ejecutivo impide que la Administración Tributaria adelante el proceso de cobro coactivo como deudor solidario contra el Municipio de FACATATIVÁ.

Prospera en consecuencia, la excepción de falta de título ejecutivo prevista en el numeral 7 del artículo 831 del Estatuto Tributario, por lo que habrá de confirmarse la sentencia apelada que así lo reconoció.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Bogotá D.C., agosto dieciséis (16) de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00596-01(15320)

Actor: PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: IMPUESTO DE VENTAS 4 BIMESTRE DE 1998

FALLO

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 26 de enero de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, parcialmente estimatoria de las pretensiones de la demanda, incoada por PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900037 de 28 de diciembre de 2001 mediante la cual la DIAN le modificó la declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto bimestre de 1998.

ANTECEDENTES

Con motivo de la realización de un programa de fiscalización del impuesto sobre las ventas del año de 1998, llevado a cabo por la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá, PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A fue sujeto de auto de apertura, requerimiento especial No. 310632001000144 de mayo 7 de 2001 y Liquidación Oficial de Revisión No. 900037 de 28 de diciembre de 2001, proferida por la División de Liquidación. La sociedad actora se acogió al artículo 720 del estatuto tributario, prescindiendo del recurso de reconsideración.

DEMANDA

La sociedad **PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A.**, demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900037 de 28 de diciembre de 2001, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto bimestre de 1998, por valor de \$67.496.000.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare en firme la liquidación Privada No. 0717702000817-3 del 17 de septiembre de 1998.

Como normas violadas invocó los artículos 420, 422, 424, 647 y 683 del E.T., 1 del Decreto 1372 de 1992, 9 del Decreto 422 de 1991; Conceptos Nos 3848 de 21 de enero de 1997, 41228 de 5 de junio de 1998 y 007301 de 1999 de la DIAN.

Como Concepto de violación, expresa que el proceso es nulo a partir de la primera diligencia porque la Administración investigó y determinó un impuesto de IVA contra la sociedad actora argumentando que ésta presta el servicio de restaurante, sin comprobar esa afirmación, ya que no aparece el elemento esencial que es la prestación de una obligación de hacer. Este presupuesto no se acreditó por la Administración toda vez que no se cumple dentro de la actividad comercial de la sociedad, hecho que demuestra que no presta el servicio de restaurante, sino que simplemente vende alimentos excluidos del IVA.

Manifestó que la DIAN en el Concepto No. 3848 de enero de 1997, colige que para los efectos de aplicar el impuesto sobre las ventas en la producción y venta de productos alimenticios se requiere el cumplimiento de los presupuestos de la prestación del servicio de restaurante, servicio que implica que contrate la sociedad actora con cada cliente o consumidor, la fabricación de un alimento.

Expresó que esto no ocurre así dentro del establecimiento comercial de la sociedad actora, los productos alimenticios previamente preparados son bienes que están expuestos al público para la venta directa, por ministerio de la ley, y conforme a los artículos 420 y 424 del E.T., son bienes corporales muebles que no causan el impuesto a las ventas porque su venta se halla excluida del gravamen. Esto permite distinguir los servicios en los términos del artículo 1 del decreto 1372 de 1992 de la enajenación de bienes, en la que se está en presencia de la entrega de un bien.

Transcribió el Concepto 41228 de junio 5 de 1998 y el Concepto 007301 de

febrero 2 de 1999, en los que se señala que el servicio de restaurante corresponde a una obligación de hacer.

Señaló que a partir de la Ley 6º de 1992, salvo las excepciones de ley, se hallan gravados todos los servicios dentro de los cuales se encuentra incluido el de restaurante en todas sus modalidades y sin distinción alguna respecto de la forma en que la prestación se satisfaga. Advierte que respecto de lo que debe entenderse por servicios, deberá acudirse al Decreto 1372 de 1992, que de manera general lo desarrolla, así mismo que en particular sobre el servicio de restaurante rige lo previsto en el artículo 9 del Decreto reglamentario 422 de 1991.

Argumentó que el Decreto Reglamentario 1372 de 1992, define el concepto de servicio como toda actividad, labor o trabajo que se concreta en una obligación de hacer, al igual que la sentencia del Consejo de Estado de octubre 22 de 1999.

Concluyó que los conceptos oficiales, la ley, el Ministerio Público y el Consejo de Estado coinciden en que el presupuesto del servicio de restaurante es una obligación de hacer.

Diferenció entre el servicio de restaurante y el autoservicio así: a) El cliente contrata como obligación de hacer para el restaurante, la ejecución o acondicionamiento de platos o comidas, condición que no cumple el autoservicio. b) El cliente al contratar exigirá que se cumpla acorde con las condiciones y órdenes de cantidad, contenido, calidad etc., condición que no cumple el autoservicio. c) Ejecutada la obligación de hacer, el cliente no acepta el alimento que ordenó preparar si no cumple las especificaciones que impartió, condición que no cumple el autoservicio. d) El restaurante toma un tiempo prudencial para la preparación de la comida, condición que no cumple el autoservicio. e) En el servicio de restaurante, quienes ejecutaron la obligación de hacer, están autorizados a requerir el pago voluntario de una propina, por el servicio prestado, condición que no se cumple en un autoservicio.

Explicó que la sociedad PIRAMIDAL DE INVERSIONES, no presta el servicio de restaurante en el sentido fiscal expuesto, no realiza ni ejecuta obligación de hacer alguna, su actividad es diferente y se cumple como autoservicio en donde el cliente se limita a comprar los platos o comidas expuestos al público; el cliente no puede imponer condiciones especiales de cantidad, contenido, calidad, sabor etc., porque los alimentos los encuentra ya preparados, simplemente se limita a colocarlos en una bandeja o bolsa para consumirlos o llevarlos, el cliente está obligado a cancelar el precio solamente. La ley no le obliga a liquidar ni recaudar el IVA.

Adujo que la SOCIEDAD PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A., funciona por

el sistema de autoservicio, todos los alimentos se preparan con mucha antelación a la llegada de los clientes, los alimentos se preparan en serie y se muestran preparados a la vista del público en la barra, de manera que el cliente los compra directamente o los señala para que un dependiente le venda de manera directa el alimento que escogió; la actividad de la empresa no se encuentra gravada, es una simple venta de un producto alimenticio expuesto al público para la venta.

Por otra parte, consideró que no es procedente la aplicación de la sanción por inexactitud, ya que del análisis del artículo 647 del E.T. se infiere que lo que constituye inexactitud sancionable es la omisión de ingresos; la omisión de impuestos generados por las operaciones gravadas; la omisión de bienes o actuaciones susceptibles; la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes; la utilización en la declaración de ventas, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a favor para el contribuyente o responsable; constituye inexactitud el hecho de solicitar compensación o devolución anterior. Ninguno de ellos le es aplicable a la sociedad, por cuanto al tenor del inciso tercero del artículo 9 del Decreto 422 de 1991, no se considera que preste el servicio de restaurante, normatividad que afirma fue interpretada indebidamente por la oficina liquidadora contraviniendo el artículo 6 de la Constitución Política.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

La demandada se aparta de los argumentos esgrimidos en el libelo demandatorio, aduciendo que se aplicaron correctamente las normas señaladas como violadas por parte de la Administración.

Defiende la legalidad de la actuación administrativa afirmando que es procedente: a) La adición de ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas en cuantía de \$19.922.803, originados en la prestación del servicio de restaurante, establecido cuando se comprobó que no era exclusiva la dedicación al expendio de aquellas comidas propias de fruterías, panaderías y pastelerías, como quiera que no se encuentra excluido por la ley tributaria del citado impuesto.

b) La adición de ingresos por \$139.513.307 respecto de contratos de personas naturales por el suministro de alimentos, al establecer que se trató de figura conexas de simulación por la cual se pretendía evadir el impuesto respecto de operación gravada bajo la apariencia de que se trataba de ingreso para tercero.

Estableció la Administración con fundamento en las respuestas suministradas por la actora y también la de los terceros, documentos que hacen parte de la investigación, que tales contratos como el de panadería, pastelería y frutería, eran una figura utilizada para eludir el pago del IVA por la prestación del servicio de restaurante, por medio de la prestación del servicio de restaurante a través de personas naturales, algunas no inscritas como responsables del IVA, quienes se limitaban a firmar los contratos y a veces se acercaban a firmar facturas para recibir pago sin ejercer función de realización de los mismos, ya que eran desarrollados y supervisados por personal de la actora y en cabeza del representante legal según testimonios de la División.

Expresa sobre el fundamento jurídico, que es principio conocido del régimen del impuesto sobre las ventas, que están gravados todos los servicios que se presten en el territorio nacional, salvo las excepciones taxativamente contempladas en la ley.

Transcribe los artículos 420 literal b y 476 del E.T., y los artículos 1 del Decreto 1372 y artículo 9° del Decreto Reglamentario 422 de 1991, donde se establece que cuando se preste un servicio dentro del territorio nacional, éste se encuentra gravado con el IVA, salvo los casos que se hallen expresamente contemplados como excluidos, por lo que siendo el servicio de “restaurante” y así fuere de “autoservicio”, obligaciones de hacer que por cumplir los requisitos del Decreto 1372 de 1992 constituyen “servicio” y por no relacionados en el artículo 476 del E.T., como excluidos en la ley tributaria, necesariamente están gravados con el impuesto.

Sostiene que en el caso particular se estableció que la actora no se dedica al expendio exclusivo de frutería o panadería y pastelería, como se probó del registro de las cuentas PUC 41409510, 41409520 y 41904540, así como de la declaración del mismo representante legal en respuesta al requerimiento especial.

Manifiesta que el Consejo de Estado en sentencia de 22 de octubre de 1999, cuando se pronunció sobre el artículo 9 del Decreto 422 de 1991, definió el servicio de restaurante así: *“la preparación de comida para su inmediato consumo”* en la cual descansa la obligación de hacer, propia del concepto de prestación de un servicio gravado, al no estar consagrado por ley como excluido, por lo que la elaboración de otros productos-suministro de alimentos de la cuenta 412014 por valor de \$19.922.803 forman parte de la base gravable del servicio de restaurante gravado con el IVA, a la tarifa del 16%.

Sostiene que las manifestaciones hechas por la actora en el sentido de diferenciar el “restaurante del autoservicio”, no provienen de una concepción

legal, ya que en todo caso en ambas se presenta la obligación de hacer o preparar alimentos, sea anticipada o posterior, bajo pedido o mediante elaboración del menú, relacionadas con la noción legal de “servicio” y la ley sólo excluyó del concepto en el caso previsto en el Decreto 422 de 1991.

Resalta que los “servicios” excluidos del IVA, están contemplados en el artículo 476 del E.T. y no en el invocado artículo 424 del mismo ordenamiento, toda vez que éste alude a los “bienes” excluidos, razón por la que se considera no queda bien planteado el concepto de violación.

Considera que la demandada no ha violado el principio de igualdad y de justicia, plenamente garantizado en los actos demandados, y que al aplicar la Administración lo establecido en el régimen de impuesto sobre las ventas en materia del gravamen al “servicio” que se preste en el territorio nacional, se dió plena aplicación al artículo 6 de la Constitución Política, sin incurrir en extralimitación alguna.

Resalta que en la demanda no se efectúa acusación relacionada con la adición de ingresos por \$139.513.307 correspondientes a la cuenta 412014 “Elaboración de otros productos suministros”, respecto de lo establecido en relación con los contratos con personas naturales, razón por la cual solicita al a quo abstenerse de cualquier pronunciamiento, en razón del principio de justicia rogada.

Respecto a la sanción por inexactitud impuesta, precisa que está probado que la omisión de ingresos gravados derivó en un menor valor a pagar, lo que a la luz del artículo 647 del E.T, constituye inexactitud sancionable.

Manifiesta que en vista de no estar cumplida la condición prevista en el artículo 647 del E.T. de que los datos fueren completos y verdaderos, no cabe analizar la existencia de diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente. Dicha diferencia de interpretación, no puede colegirse si el contribuyente desconoció el derecho aplicable, tal y como lo ha reconocido el Consejo de Estado en sentencia del 13 de diciembre de 1995, expediente 7164.

Expresa que se opone al decreto y práctica de la prueba solicitada, en el sentido de que se certifique por la Administración Especial de Grandes Contribuyentes, si obra prueba específica practicada para demostrar que la actora ejecuta obligación de hacer con cada cliente o cliente del autoservicio, al considerarla innecesaria e inocua.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal de Cundinamarca mediante fallo el 26 de enero de 2005, anula parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 900037 de 28 de diciembre de 2001, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual modificó a la sociedad PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A., la declaración del impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre de 1998 e impuso sanción por inexactitud en cuantía de \$40.816.000. Dicha sociedad solo está obligada a pagar por concepto de inexactitud la suma de \$35.715.000, conforme a la liquidación que se le practicó precedentemente y no se condena en costas por cuanto no aparecen probadas.

El a quo, con relación a la adición de ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas en cuantía de \$19.922.803, originados en la prestación del servicio de restaurante, observa que en la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1998, la sociedad registró como actividad económica principal o actual el código 5523, la cual corresponde a “Expendio por autoservicio de comidas preparadas en restaurante” según lo dispuesto en la Resolución No. 8587 de 7 de diciembre de 1998.

Indicó que el objeto social que figura en el certificado de la Cámara de Comercio de la sociedad PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A. ES “La producción, elaboración y/o comidas preparadas y demás actividades comerciales afines.”

Precisó, que el artículo 9 del Decreto 422 de 1991, está vigente y es aplicable a lo que debe entenderse por restaurante, antes y después de la Ley 6 de 1992 y que de la citada norma se desprende que, independientemente de la comida, forma de elaboración, forma de consumo etc., se debe considerar que el servicio de restaurante consiste en la prestación del servicio de preparación de comidas calientes, frías o de las denominadas rápidas, y por lo tanto la actividad que presta la sociedad demandante, está gravada con el impuesto a las ventas conforme a lo dispuesto en el literal b) del artículo 420 del E.T., cuya base se encuentra establecida en los artículos 447 y 448 ibídem, aunque la venta de los bienes esté excluida del impuesto sobre las ventas, según el artículo 424 del mencionado estatuto, por lo que, por este aspecto, la actuación de la Administración que adicionó ingresos gravados con el citado impuesto, se encuentra ajustado a derecho.

Respecto de la sanción por inexactitud, el menor valor a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas respecto a los ingresos por

operaciones gravadas obtenidos por la venta de panadería, pastelería y frutería, en establecimiento dedicado al servicio de restaurante por la suma de \$19.922.803, se deriva de diferencia de criterios entre la actora y la oficina de impuestos relativa a la interpretación del derecho aplicable, y como quiera que los hechos y las cifras denunciadas en torno a la misma, son completos y verdaderos, como se desprende del contenido de la liquidación oficial y de la privada, no se configura inexactitud por este aspecto y por lo tanto, habrá de levantarse en lo pertinente la sanción.

Concluye que se anularán parcialmente los actos administrativos impugnados en lo relativo a la parte de la sanción por inexactitud, y declara que la contribuyente solo estará obligada a pagar la suma de \$35.715.000.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la sentencia emitida de primera instancia, la empresa PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A., interpone recurso de apelación, señalando los siguientes motivos de inconformidad:

Señala que la administración grava bienes excluidos de IVA, el acto administrativo confirmatorio de la liquidación oficial de impuestos, mediante la sentencia objeto de apelación, recibieron el aval contencioso sin considerar que en la liquidación y en la resolución agotadora de la vía gubernativa, se grava con impuesto a las ventas el pan y la pastelería, dos bienes que el estatuto tributario considera excluidos del IVA.

Diferencia en cuanto al consumidor que compra pan y pasteles en pastelerías, en panaderías, en cafeterías, en la calle o en cualquier establecimiento comercial, no está gravado con el IVA, por decisión directa, según la ley 6° de 1992, artículo 140, posición arancelaria 19.05.; pero si el mismo consumidor compra pan y pasteles en un restaurante, el gobierno, por virtud del artículo 9 del Decreto Reglamentario 422 de 1991, grava el pan y la pastelería.

Considera que se omitió probar la “obligación de hacer”, sin que obre la demostración plena del cumplimiento de uno de los presupuestos esenciales del gravamen al “servicio”, consistente en que se contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer. El fallo de primera instancia se produjo sin la previa acreditación por parte de la Administración, del presupuesto esencial del “servicio”, conforme lo exige el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992.

Expresa que no existe materia sancionable en cuanto a la sanción por

inexactitud, el fallo declara un monto menor a que, supuestamente está gravada la sociedad PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A., sin embargo la sociedad actora señala el vicio en que incurrió la liquidación oficial y consecuentemente el acto administrativo confirmatorio, cuando dentro de la liquidación incluyó impuesto a las ventas sobre la venta de productos de la canasta familiar con fundamento en el precitado decreto reglamentario que gravó la venta de pan y pastelería a pesar de que la ley vigente de esa época los considera excluidos del gravamen. Por lo que si existe vicio en la liquidación que determina la obligación tributaria principal, esa misma consecuencia se traslada a la sanción por inexactitud en su carácter de obligación accesoria.

Igualmente la *demandada* inconforme con la decisión de primera instancia interpone recurso de apelación argumentando:

Se aparta de la apreciación del a quo sobre la diferencia de criterios como eximente de la sanción por inexactitud, en el sentido de que estando estipulado en la norma el hecho gravado, dentro del cual se encuentra inmersa precisamente la actividad sociedad demandante, no se da la diferencia de criterios como eximente de la sanción por inexactitud.

Manifiesta que la actuación de la administración que adicionó ingresos gravados se encuentra ajustada a derecho, se evidencia que al haber efectuado tal adición, ello representó una inexactitud en la declaración presentada por la actora que resulta sancionable conforme lo regula el artículo 647 del ordenamiento fiscal.

Expone sobre la diferencia de criterios de que trata el artículo 647 del E.T. argumentando cada uno de sus incisos así:

1. Es presupuesto para analizar si se configura, verificar si los datos declarados fueron completos y verdaderos. En el presente caso no se cumple con este presupuesto, toda vez que en la declaración del impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre de 1998, los datos y cifras declarados no fueron completos ni verdaderos, ya que claramente el demandante omitió incluir IVA causado en la venta de servicios, siendo jurídicamente responsable por ello, por tanto no procedía entrar a analizar si la “diferencia de criterio” se configuraba, según lo previsto expresamente en el inciso final del artículo 647 del E.T.

2. En caso de reunirse tal requisito, se requiere además que la “diferencia de criterios” sea sobre la interpretación y no aplicación del derecho. En este caso tampoco se cumple, por cuanto el argumento expuesto en la demanda no se refería a una forma de interpretación del derecho o de las normas del impuesto sobre las ventas, sino a la aplicación de las normas del IVA en la

venta de servicios.

3. Igualmente que la diferencia de criterios en la interpretación sea sobre el derecho aplicable no sobre el desconocimiento del mismo. En este caso tampoco tuvo lugar, ya que por desconocerse las normas de derecho relativas al impuesto sobre las ventas cuando no se gravó la venta de servicios, se desconoció el derecho aplicable, razón por la cual no se trata de diferencia de criterio en el derecho aplicable.

Considera que ni en la sentencia objeto de impugnación y ni en el fallo citado en la misma, se motivó con claridad las razones por las cuales se concluye que hay diferencias de criterios, por lo que se vulneró el derecho de defensa y el debido proceso, de acuerdo a lo previsto al artículo 170 del C.C.A.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en sus alegatos de conclusión considera que el acto administrativo objeto de acusación, dentro del proceso se encuentra incurso en la figura del decaimiento por cuanto se produjo y se fundamentó en el artículo 9 del Decreto reglamentario 422 de 1991, que para la época se encontraba derogado por el artículo 30 de la Ley 49 de 1990 que lo reglamentaba.

Para la sociedad actora el acto administrativo que liquida impuesto sobre las ventas perdió su fuerza ejecutoria, cuando su único sustento legal salió del ordenamiento jurídico por la derogatoria tácita que operó al entrar en vigencia el artículo 25 de la Ley 6 de junio 30 de 1992 que sustituyó el artículo 30 de la ley 49 de 1990.

Manifiesta que en el proceso está probado que los hechos investigados ocurrieron a partir de la vigencia de la Ley 6 de 1992, de donde el hecho generador del acto administrativo investigado recae exclusivamente sobre el “servicio”, de manera general. Dicha ley se reglamentó con el Decreto reglamentario 1372 de 1992, artículo 1, de tal manera que el fallo de primera instancia se produjo sin la previa acreditación por parte de la Administración del presupuesto esencial del “servicio” conforme lo expresa taxativamente el decreto reglamentario anteriormente mencionado y aplicable en este caso.

La demandada: Insiste en la procedencia de la sanción por inexactitud imputada en el acto que se anula parcialmente

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado por la Procuradora Sexta ante la Corporación, quien al rendir su concepto solicita revocar parcialmente la sentencia emitida por el a quo en el sentido de imponer sanción por inexactitud a la sociedad PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A., por haber incurrido en irregularidad sancionable al no haber cancelado el impuesto a las ventas correspondientes al cuarto bimestre del año gravable 1998, por concepto de la prestación del servicio de restaurante.

Realiza un análisis de lo que se entiende por “servicio de restaurante”, remitiéndose a la definición, que para efectos tributarios consagró el artículo 9° inciso 1° del Decreto 422 de 1991, a fin de asegurar la cumplida ejecución de la ley. Esta norma se apartó de la definición que traía el Diccionario de la Lengua Española, en cuanto a que no limitó el vocablo a que la comida fuera consumida dentro del establecimiento, sino que por el contrario se consideraba prestación del servicio del restaurante la comida que fuera consumida dentro del establecimiento o aquella que se suministrara para que fuera llevada por el comprador o entregada a domicilio.

CONSIDERACIONES

En términos de los recursos de apelación, la litis planteada por las partes se centra en establecer la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN le modificó a la sociedad contribuyente la declaración de IVA correspondiente al cuarto bimestre de 1998, en el sentido de adicionar ingresos e imponer sanción por inexactitud.

El punto central de controversia radica en establecer si como afirma la DIAN, las ventas de alimentos realizadas por la contribuyente mediante autoservicio, se consideran gravadas con el IVA, o si por el contrario son excluidas como aduce la demandante, puesto que éstas no constituyen una obligación de hacer, por lo que no pueden ser consideradas como servicio de “restaurante”.

Toda vez que el punto de derecho que se discute en esta oportunidad, ya fue dilucidado por la Sala en la sentencia de 22 de octubre de 1999, emitida con ocasión del estudio de la legalidad del artículo 9 inciso 1° del Decreto 422 de 1991, en la que se entendió como esencia del servicio de restaurante, la preparación de comida para su inmediato consumo y no el lugar en el cual

ésta va a ser consumida, en esta oportunidad la Sala, reliva los planteamientos de dicha sentencia, en la cual se expuso que aun cuando el texto del artículo 476 del E.T., reglamentado en su numeral 14 por el artículo 9° inciso 1. del Decreto 422 de 1991, en lo que hacía referencia a “restaurantes”, haya sido modificado por la Ley 6° de 1992, ello no significa que se entienda derogada la definición del vocablo, ya que el servicio de restaurante continúa siendo objeto de impuesto a las ventas.

Precisó que uno de los cambios introducidos por la ley, fue la modificación del artículo 420 del E.T., en los cuales establecía cuáles serían en adelante los hechos gravables sobre los que recaería el impuesto a las ventas entre ellos la prestación de servicios en territorio nacional.

Advirtió que para dar una correcta aplicación a la Ley 6° de 1992 y en especial a su artículo 25 modificador del artículo 420 del E.T., el Decreto 1372 de 1992, reglamentó y desarrolló el concepto para efectos del IVA, encontrándose incluidos en el servicio de restaurante todas aquellas modalidades descritas por el artículo 9 del Decreto reglamentario 422 de 1991.

Frente al argumento de la parte actora, referente a que en la entrega de productos preparados por mostrador o a domicilio, predomina una obligación de dar, propia de la venta y jamás una obligación de hacer propia de un servicio, precisa la Sala que el artículo 9° del Decreto 422 de 1991 definió el servicio de restaurante para efectos del impuesto sobre las ventas así:

“Se entiende por restaurantes, aquellos establecimientos cuyo objeto es el suministro de comidas destinadas al consumo como desayuno, almuerzo o cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, bien sea para ser consumidas dentro de los mismos, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento.” (Subraya extratextual)

Preceptiva jurídica que como se dijo precedentemente, se encuentra vigente, tal y como lo declaró el Consejo de Estado, por no ser contraria a la ley, ni estar derogada.¹

Reitera la Sala² que la definición del artículo 9° es bastante amplia, cubre el suministro de comidas en cualquier modalidad para ser consumidas dentro del local o llevadas por el comprador e inclusive entregadas a domicilio, luego no tiene fundamento considerar que por el hecho de que el expendio

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de diciembre 22/99, M.P. Germán Ayala Mantilla., Exp. 9537.

² Sentencia de 30 de abril de 2003, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, exp. 13182.

de esos alimentos se haga bajo la modalidad de domicilio se cambie su objeto y éste deje de ser un restaurante, pues lo que caracteriza este servicio es la preparación de comidas y su expendio.

Advirtió que ésta es una obligación de hacer y el expendio por mostrador o a domicilio es solo una modalidad de atención al usuario, que se ajusta en todo caso a la definición de servicio para efectos del IVA conforme lo prevé el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992.

Ahora bien, en el sub examine, la sociedad PIRAMIDAL DE INVERSIONES S.A., prestó el servicio de autoservicio, el cual a juicio de la Sala constituye una modalidad del servicio de restaurante, que no fue exceptuado por el legislador del pago del impuesto a las ventas, aun cuando los productos alimenticios no fueren consumidos en el establecimiento, ya que la actora se comprometía con la obligación de hacer cual era la preparación de comida para su inmediato consumo, hecho que constituye la esencia de la prestación de dicho servicio.

Por otra parte, la Sala en sentencia de fecha 5 de agosto de 2004, M.P. Ligia López Díaz dictada dentro del expediente No. 13968, precisó que del artículo 9° transcrito anteriormente, se desprendía que *“independientemente de los componentes de la comida que se expendan, del tiempo de preparación, de la forma de solicitarla o del lugar y forma de consumo, se debe entender que el servicio de restaurante consiste en la prestación del servicio de preparación de comidas calientes, frías o de las denominadas comidas rápidas, así algunos o todos los componentes se encuentren excluidos del IVA de manera independiente.”*

Por las anteriores consideraciones no tiene razón la sociedad PIRAMIDAL DE INVERSIONES S. A. cuando señala que no se genera IVA por cuanto la actividad de la empresa no se encuentra gravada, que es simplemente una venta de un producto alimenticio expuesto al público para la venta sin que se preste el servicio de restaurante, pues como se precisó anteriormente, lo que predomina para efectos del IVA es la preparación de comidas y su expendio, estando en consecuencia sujeta del gravamen la actividad desarrollada por la demandante.

Tampoco le asiste razón a la sociedad contribuyente cuando afirma que ningún establecimiento de la modalidad de auto-servicio está en capacidad de prestar el servicio de restaurante, porque por esencia el autoservicio se refiere a la venta de productos, mercaderías, bienes y en su caso, alimentos a la vista del público.

Al respecto observa la Sala que la definición del artículo 9° es tan amplia que cubre el suministro de comidas en cualquier modalidad para ser

consumidas dentro del local o llevadas por el comprador e inclusive entregadas a domicilio, luego no tiene fundamento considerar que por el hecho de que el expendio de esos alimentos se haga por el sistema de autoservicio se cambie el objeto del establecimiento y éste deja de ser un restaurante, pues lo que caracteriza este servicio es la preparación de comidas y su expendio. Esta es una obligación de hacer y el autoservicio es solo una modalidad de atención al usuario, que se ajusta en todo caso a la definición de servicio para efectos del IVA conforme lo prevé el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992.

Así las cosas el suministro de los productos de panadería y pastelería realizados dentro del AUTOSERVICIO causan impuesto sobre las ventas y en consecuencia no podía el contribuyente excluir los ingresos provenientes de las ventas de esos productos de su declaración privada del tributo". En idéntico sentido se pronunció la Sala en sentencia del 17 de noviembre de 2005, MP Dra. Ligia López Díaz, exp. 15362.³

Los anteriores planteamientos se reiteran en su totalidad, toda vez que la Sociedad no prestaba en forma exclusiva la actividad de venta de productos de panadería y pastelería y adicionalmente, el servicio de restaurante a través de la modalidad de "autoservicio", constituye una obligación de hacer, por lo tanto está gravado con el impuesto sobre las ventas.

En este orden de ideas, el recurso de apelación interpuesto por la sociedad contribuyente, no tiene vocación de prosperidad toda vez que la actividad de venta de productos de panadería y pastelería y adicionalmente, el servicio de restaurante a través de la modalidad de "autoservicio" están gravados con el impuesto sobre las ventas. En consecuencia, los actos administrativos que así lo consideraron mantienen su presunción de legalidad.

Sanción por inexactitud

La demandada insiste en la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta en el acto que se anula parcialmente, puesto que hubo omisión de ingresos gravados, afirmando que no existe diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

A juicio de la Sala no se configura en el sub lite el hecho irregular sancionable, por tratarse de una diferencia de criterios en el derecho aplicable y se aparta del concepto del Ministerio Público que considera viable la sanción por omisión de las ventas de alimentos mediante la modalidad de

³ En similar sentido puede consultarse la sentencia del 9 de febrero de 2006 expediente 15256

autoservicio, en la declaración presentada por el bimestre objeto de revisión.

En efecto, se ha expresado que teniendo en el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario, no se considera viable la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio "siempre que los hechos y cifras denunciadas sean completos y verdaderos".

En el caso de autos, observa la Sala que la sociedad actora en su denuncia privado registró como operaciones excluidas y no gravadas 172.229.000; operaciones gravadas \$11.007.000 y como TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO, renglón BA la suma de \$183.236.000, cifra que la DIAN, no cuestionó, sino su composición al determinar como operaciones excluidas no gravadas la suma de \$12.793.000 y como operaciones gravadas \$170.443.000.

En estos términos estima la Sala que la sociedad registró la totalidad de los ingresos obtenidos durante el cuarto bimestre de 1998, pero registró como operaciones excluidas las ventas de alimentos en la modalidad de autoservicio al considerarlas excluidas de este gravamen, en consecuencia estima la Sala que la sociedad PIRAMIDAL DE INVERSIONES, registró en su denuncia privado la totalidad de los ingresos obtenidos en el cuarto bimestre de 1998, pero erró al considerar como no gravados los ingresos por ventas en la modalidad de autoservicio, al considerarlo no incluido en la definición de restaurante para que efectos del IVA estipuló el artículo 9° del Decreto 422 de 1991.

En este orden de ideas, la Sala confirmará la decisión del Tribunal de instancia que levantó la sanción de inexactitud.

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

F A L L A:

1. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

2. RECONÓCESE personería a la doctora Esperanza Luque Rusinque como apoderada de la Nación, en los términos del poder que obra a folio 197 del expediente.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D. C, treinta (30) de agosto de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00948-02(14724)

Actor: EMPRESAS RIGHETTI LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 26 de marzo de 2004, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales la DIAN rechazó la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de renta de 1998, presentada por la actora.

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 1999 Empresas Righetti Ltda., presentó declaración de renta de 1998 con un saldo a favor de \$76.013.000. La declaración fue corregida el 21 de diciembre de 2000 para disminuir el saldo a favor a \$74.915.000.

El 19 de enero de 2001, la sociedad solicitó a la DIAN compensar el saldo a favor de \$74.915.000, para cancelar las obligaciones a su cargo por concepto de IVA de los bimestres 2, 3 y 6 de 1999 y retención en la fuente de los meses 9 de 1998; 6, 8, 9, 10, 11 y 12 de 1999, y 1, 2 y 3 de 2000.

Por auto 294 de 7 de febrero de 2001, la DIAN inadmitió la solicitud por indebida identificación de dos agentes retenedores; en consecuencia, ordenó devolver la petición al interesado para que subsanara las deficiencias dentro del mes siguiente. El auto inadmisorio se introdujo al correo el 9 de febrero de 2001, pero se devolvió por “cerrado” (fl. 126, c. 3)

El 27 de abril de 2001 la DIAN entregó a la demandante copia del auto inadmisorio y el 18 de mayo del mismo año, ésta radicó una nueva solicitud de compensación, la cual fue rechazada por extemporánea, mediante Resolución 35 de 22 de junio de 2001.

Por Resolución 004 de 5 de febrero de 2002, la DIAN confirmó en reconsideración el rechazo de la solicitud.

LA DEMANDA

Empresas Righetti Ltda., solicitó la nulidad del auto inadmisorio 294 de 7 de febrero de 2001, así como de las resoluciones que rechazaron la solicitud de devolución de 18 de mayo de 2001. A título de restablecimiento del derecho pidió que dicha solicitud y la de 19 de enero de 2001, inadmitida por la DIAN, se tuvieran como presentadas oportunamente y en debida forma. Además, solicitó la indexación de las sumas compensadas, y el pago de los perjuicios causados, a título de daño emergente y los intereses comerciales.

La actora citó como vulnerados los artículos 29 y 209 de la Constitución Política; 36, 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo; 565, 566, 567, 568, 569 y 587 del estatuto Tributario. Sobre el concepto de violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN no dio la oportunidad de controvertir el auto inadmisorio de la solicitud de devolución y violó el trámite consagrado en los artículos 565 a 569 del Estatuto Tributario.

Para notificar la inadmisión, la DIAN envió el correo a una dirección distinta a la reportada en el RUT, y no verificó la entrega de aquél al administrado, por lo que no pudo interponer los recursos de ley, para agotar la vía gubernativa. La DIAN no resolvió el fondo de la solicitud referida.

El rechazo de la solicitud de compensación de 18 de mayo de 2001 es ilegal, pues, no tuvo en cuenta que la actora conoció el auto inadmisorio, por conducta concluyente, el 27 de abril de 2001. En consecuencia, la solicitud fue oportuna.

Igualmente, la resolución que confirmó el rechazo violó el debido proceso porque no valoró las pruebas que se aportaron con el recurso.

La motivación de los actos demandados no fue razonable ni suficiente porque los argumentos que la fundamentaron, no correspondían a la realidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones, con base en las siguientes razones:

El auto inadmisorio 294 de 2001 fue notificado por correo el 9 de febrero del mismo año y en éste se concedió a la actora un mes para subsanar los defectos de la solicitud de devolución de 19 de enero del mismo año.

Como la demandante presentó la nueva solicitud de devolución el 18 de mayo de 2001, esto es, por fuera del mes que tenía para subsanarla, la Administración debía rechazarla.

Además, al momento de radicarse la nueva solicitud, se encontraban vencidos los dos años que otorga el artículo 854 del Estatuto Tributario para pedir la devolución o compensación del saldo a favor. Ello es así, puesto que el plazo de presentación de la petición vencía el 7 de abril de 2001.

La Administración Tributaria no puede asumir las irregularidades cometidas por los funcionarios de ADPOSTAL en el envío del correo, de modo que los posibles errores cometidos por la oficina de correos deben reclamarse directamente ante ésta.

Los efectos de la eventual declaratoria de nulidad se circunscriben a reiniciar el término para que la demandante subsane la causal que motivó la inadmisión y permitir el estudio de fondo de la solicitud de compensación, no a tener como correctamente presentada la solicitud inicial, ni aceptar automáticamente la compensación pedida.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento de derecho, ordenó la devolución del saldo a favor, liquidado en la declaración de corrección de 1998, con los intereses de mora, previa realización de las compensaciones correspondientes. Las razones del fallo se resumen así:

Empresas Righetti Ltda., no recibió la notificación por correo del auto inadmisorio 294, pues, la División de Documentación de la DIAN informó que aquél se encontró como devuelto.

El auto inadmisorio se notificó el 27 de abril de 2001, cuando la demandante recibió su copia. En consecuencia, la nueva solicitud de devolución presentada el 18 de mayo para atender lo dispuesto en dicho auto, fue oportuna, pues, se formuló dentro del mes siguiente a dicha diligencia.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia y reiteró los argumentos expuestos en la contestación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante alegó de conclusión de la siguiente manera:

La DIAN no cumplió con el deber de verificar si el auto inadmisorio fue debidamente conocido por la actora.

Las pruebas demuestran que la demandada envió el correo a una dirección distinta de la que aparece en el RUT, reportada como dirección de notificaciones, por cual la demandante no lo conoció.

Además, está probado que la correspondencia se perdió, lo que pone de presente la negligencia de la autoridad fiscal al no haber reenviado el correo a la dirección correcta, ni haber publicado el aviso de notificación en un diario de amplia circulación nacional.

La DIAN manifestó que el fallo apelado aplicó retroactivamente la sentencia C-096 de 2001, pues consideró que la notificación se cumple cuando la contribuyente recibe copia del acto administrativo, no cuando éste se introduce al correo.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, la Sala decide si se ajustan a derecho los actos por los cuales la DIAN rechazó la solicitud de devolución de 18 de mayo de 2001, presentada por la actora como consecuencia de la inadmisión de la solicitud inicial, de 19 de enero del mismo año. Concretamente, precisa si la solicitud de 18 de mayo se presentó dentro del mes siguiente a la notificación del auto inadmisorio de 7 de febrero de 2001.

Los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario facultan a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, para solicitar la compensación o devolución de los mismos ante la Administración Tributaria.

El plazo para pedir la compensación o devolución es de dos años, contados a partir del vencimiento del término para declarar (artículos 816 y 854 *ibídem*).

La solicitud de compensación o devolución procede cuando se presenta oportunamente y en debida forma (artículo 855 del Estatuto Tributario) con el lleno de los requisitos que establece el Decreto 1000 de 1997 [3, 4, 5 y 6]. Cumplidas tales condiciones y previa compensación de las deudas y obligaciones de plazo vencido, la Administración debe realizar la devolución dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que se solicita.

De otra parte, la solicitud de devolución debe inadmitirse, entre otros motivos, cuando carece de los requisitos formales (artículo 857, inciso 6 [2] del Estatuto Tributario). Si la solicitud se inadmite, el contribuyente debe presentar una nueva solicitud en la que subsane los errores que originaron la inadmisión, dentro del mes siguiente a la notificación del auto inadmisorio (pár. 1 *ibídem*).

Vencido el término para solicitar la devolución o compensación, la nueva solicitud se entiende presentada oportunamente, si se radica dentro del citado mes. En caso de que la nueva solicitud de devolución no se presente oportunamente, procede su rechazo definitivo (artículo 857 [1] del Estatuto Tributario).

Ahora bien, el auto inadmisorio debe dictarse dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la solicitud de devolución y notificarse personalmente o por correo (artículo 565 *eiusdem*).

El artículo 566 del mismo Estatuto, dispone que la notificación por correo se practica con el envío de una copia del acto correspondiente a la

dirección informada por el contribuyente. Según el texto original de dicha norma, vigente para cuando se introdujo al correo el auto inadmisorio cuya nulidad se pide (9 de febrero de 2001), la notificación “*se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*”.

Sin embargo, la Corte Constitucional, en sentencia C-096 de 31 de enero de 2001, que quedó ejecutoriada el 15 de febrero del mismo año, declaró inexecutable la expresión “*se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*”, porque desconocía el principio de publicidad consagrado en el artículo 209 de la Constitución Política, bajo el entendido de que éste sólo se aplica cuando el afectado recibe la comunicación enviada por correo. Para fundamentar su decisión, la Corte señaló “[...] *resulta inconstitucional que los actos proferidos por la Administración de Impuestos, se entiendan conocidos, por el administrado, antes de que tal conocimiento fuere posible, por cuanto el principio de publicidad persigue que, efectivamente, y sin restricción alguna, los actos jurídicos que exteriorizan la función pública administrativa sean conocidos por los administrados y la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia.*”¹

Aunque las sentencias sobre exequibilidad tienen efectos hacia el futuro (artículo 45 de la Ley 270 de 1996), la Sala había precisado que la notificación por correo, llevaba implícita una presunción *juris tantum* que se fundamentaba en el envío de la copia del acto administrativo a la dirección informada por el contribuyente, y la introducción de tal copia al correo. La presunción se podía desvirtuar si se probaba que la notificación no cumplió su cometido, esto es, que el destinatario del correo no recibió la copia del acto administrativo o que la recibió en día distinto a aquél en que se introdujo al correo².

En el caso concreto, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 7 de abril de 1999 la actora presentó la declaración de renta de 1998 con un saldo a favor de \$76.013.000. El 21 de diciembre de 2000, presentó declaración de corrección en la que disminuyó el saldo a favor a \$74.915.000 (fls. 10 y 11, c. 3).

¹ Corte Constitucional, sentencia C-096 de 2001.

² Sentencia de 7 de mayo de 1999 (exp. 9336), C. P. Julio Enrique Correa. En el mismo sentido se profirieron las sentencias de 22 de septiembre de 2004 (exp. 13972), C. P. Ligia López Díaz y de 14 de octubre de 2004 (exp. 13807), C. P. Héctor J. Romero Díaz.

- El 19 de enero de 2001, la demandante presentó solicitud de compensación respecto de obligaciones tributarias anteriores por IVA y retención en la fuente (fl. 55, c. 1). Esta solicitud fue oportuna pues se formuló dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar renta, plazo que vencía el 7 de abril de 2001³.

- El 7 de febrero de 2001, la DIAN inadmitió la solicitud de devolución. Copia del auto inadmisorio se introdujo al correo el 9 de febrero de 2001, a la dirección informada por la actora en la última declaración de renta (fls. 29 y 30, c. 1).

Sin embargo, el auto inadmisorio no fue conocido por la demandante en la fecha de introducción al correo, pues aparece constancia de ADPOSTAL de que el certificado a nombre de la actora, apareció el 27 de febrero de 2001, “devuelto por cerrado; pero el envío no aparece entregado ni devuelto por el cartero, al cual se le inició investigación disciplinaria” (fl. 126, c. 3).

Además, en oficio de 15 de diciembre de 2003, ADPOSTAL aclaró que el correo se entregó a la demandante el 25 de abril de 2001, según consta en la planilla de entrega de certificados a domicilio (fl. 186 y 187, c. 1). Así pues, está probado que la actora conoció el auto inadmisorio sólo hasta el 25 de abril de 2001.

Por tanto, la nueva solicitud de compensación de 18 de mayo de 2001 (fl. 1B, c. 3) fue oportuna, como quiera que se presentó dentro del mes siguiente a la notificación del auto inadmisorio, motivo por el cual no debió rechazarse por extemporánea (artículo 857 parágrafo [inciso 2] del Estatuto Tributario).

En consecuencia, los actos acusados fueron ilegales, por lo que procedía su nulidad y a título de restablecimiento del derecho, la compensación solicitada, pues, se insiste, no procedía el rechazo de la solicitud de devolución por extemporaneidad, siendo éste el único motivo que tuvo la Administración para proferir los actos acusados.

En consecuencia, se impone confirmar 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,

³ Según el Decreto 2652 de 1998 [10], el plazo que tenía la actora para declarar renta venció el 7 de abril de 1999.

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia de 26 de marzo de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y reestablecimiento de derecho de Empresas Righetti contra la DIAN

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Bogotá, D. C., agosto dos (2) de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01018-01(15131)

Actor: PROMOTORA DE ENERGIA ELECTRICA DE CARTAGENA & CIA S.C.A.

S. P “PROELECTRICA Y CIA S.C.A. ESP.

Demandado: MINISTERIO DE MINAS Y ENERGIA COMISION DE ENERGIA Y GAS

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del día 30 de septiembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria parcialmente de las pretensiones de la demanda impetrada por PROMOTORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA DE CARTAGENA & CIA S.C.A. ESP. en ejercicio de la acción de Nulidad y Restablecimiento del derecho, contra los actos administrativos contenidos en la Resolución No. CREG-114 del 29 de agosto de 2001 mediante el cual se le liquidó la Contribución Especial año 2001 en \$296'642.310 y la Resolución No. 008 del 14 de febrero de 2002, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, por la cual se decidió el Recurso de Reposición confirmando la Resolución No. 114 del 29 de agosto de 2001.

ANTECEDENTES

El 29 de agosto de 2001, la Comisión Reguladora de Energía y Gas expidió la Resolución No. 113, en la que se fijó el porcentaje de la Contribución Especial año 2001 en un 0.67268388% del valor de los gastos de funcionamiento con exclusión de los gastos operativos, las compras de

electricidad, combustible y peajes cuando hubiere lugar a ello; también se expidió la Resolución No. 114 por la cual se señaló la contribución Especial año 2001 a cargo de PROELÉCTRICA & CIA S.A. ESP. por valor de \$ 296'642.310.

La contribuyente presentó recurso de reposición contra las resoluciones antes mencionadas, el cual fue resuelto desfavorablemente en la Resolución No.008 del 14 de febrero de 2002 expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, por considerar que los estados financieros del año 2000 daban cuenta de que el valor aludido correspondía a gastos administrativos, y que la presunción de autenticidad que los acompaña no había sido desvirtuada.

LA DEMANDA

La PROMOTORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA DE CARTAGENA & CIA S.C.A. ESP. (**PROELÉCTRICA**), en ejercicio de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la nulidad de las Resoluciones No. 114 del 29 de agosto de 2001 y 008 del 14 de febrero de 2002.

Como restablecimiento del derecho, solicitó se le ORDENE a la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG) determinar que la contribución a cargo de la demandante por el año de 2001 es de \$19.800.000.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

La demandante invocó como normas violadas, los artículos 228 de la Constitución Política, artículos 11 y 39 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993; 22 de la Ley 143 de 1994; 21 de Decreto 2641 de 1999; y 2 y 3 de la Resolución 2019 de 2001.

Concepto de Violación

Como concepto de violación, expuso que los egresos en que incurrió PROELÉCTRICA durante el año 2000 por un valor de \$ 41.154'941.000 por concepto de cánones de arrendamiento financiero (Leasing), deben excluirse de la base de la liquidación de la contribución especial a cargo de las empresas de servicios públicos domiciliarios.

Presenta dos alternativas de contabilización para enmendar el error incurrido por la sociedad en el registro de los cánones del contrato de leasing para la

adquisición de la planta eléctrica, que dio lugar a la liquidación de la contribución especial 2001 por la CREG que se demanda: 1. Como costo de producción por estar asociados directamente con la prestación del servicio de los cuales el ente económico obtuvo sus ingresos. 2. Como un gasto financiero destinado al servicio de la deuda, toda vez que en términos de la doctrina comercial el contrato de leasing *“es una financiación destinada a ofrecer a los industriales y comerciales un medio flexible y nuevo de disponer de un bien de equipo alquilándolo en vez de comprarlo”*

Aduce que la primera alternativa fue aceptada por la Superintendencia de Servicios Públicos para efectos del cálculo de la contribución con cargo a la demandante. Solicita, en el evento de que no sea compartida tal interpretación, sea considerado ese pago como un gasto financiero, aseverando que la modificación en la contabilización en nada afecta los saldos finales del Estado de Pérdidas y Ganancias de la sociedad.

Acepta que constituye un deber para la demandante, el pago de la contribución especial correspondiente al año 2001, pero de manera justa. Agrega que de acuerdo con el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Nacional, el Estado no espera que PROELÉCTRICA pague un mayor valor por concepto de Contribución Especial – año 2001, que aquel que la ley aplicable permite determinar, por lo cual los egresos por valor de \$ 41.154'941.000 no hacen parte de la base gravable de tal contribución, y por tanto deben excluirse.

Expresa también la demandante que para determinar la base gravable de las contribuciones especiales correspondientes al año 2001 a favor de la Comisión de Regulación de Energía y Gas y de la Superintendencia de Servicios Públicos, se utiliza el mismo método, por tal razón la CREG debe excluir de la base gravable de la contribución, el desembolso que fue reconocido por la Superintendencia, realizado por PROELÉCTRICA por el valor mencionado al estar incluido dentro del concepto de cánones de arrendamiento financiero. Para sustentar el cargo menciona un concepto del Consejo de Estado – Sala de Consulta y Servicio Civil- Expediente 1421 de 2002.

El valor del desembolso realizado por PROELÉCTRICA por valor de 41.154'941.000 por concepto de cánones de arrendamiento financiero, no hace parte de la base gravable para liquidar la contribución especial año 2001. En soporte de lo mencionado la demandante cita las normas aplicables para determinar la base gravable de la contribución especial, a saber: Artículo 22 de la Ley 143 de 1994 y Artículo 21 del Decreto 2461 de 1999.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Ministerio de Minas y Energía se opuso a las pretensiones de la demandante proponiendo como excepciones la ***Ineptitud de la demanda por designación indebida de la parte demandada***, por cuanto se designó como demandado a la Nación- Ministerio de Minas y Energía y uno de los actos demandados fue proferido por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, acto este que no resulta demandado; ***por falta de demanda en debida forma*** por cuanto considera que no cumple con el requisito sustancial que exige el numeral 4 del artículo 137 del C.C.A., en razón de que no se indicaron las normas violadas ni el concepto de violación, por último dentro de la excepción invocada considera la demandada que existe ineptitud ***por estar dirigida contra un acto administrativo que no existe***, pues la Resolución No. 8 del 14 de febrero de 2002, no ha sido proferida por el Ministerio de Minas y Energía, y menos para agotar la vía gubernativa respecto de la Resolución No. 114 precitada.

Como segunda excepción invocó ***falta de legitimidad en la causa por pasiva***, pues considera que no es el Ministerio de Minas y Energía el encargado de satisfacer un eventual restablecimiento de derecho como lo pretende la demandante.

Por último propone como excepción toda aquella que aparezca probada en el proceso.

Respecto de los artículos que según la demanda fueron desconocidos por la actuación administrativa impugnada, considera la demandada que es claro que la actuación que la CREG adelanta para liquidar la contribución es de carácter administrativo y no judicial, razón por la cual no le es aplicable el artículo 228 de la Constitución Nacional, cuyo ámbito de aplicación es exclusiva de la actuaciones judiciales.

Advierte con relación a la Resolución No. 114 de 2001 expedida por la CREG, que no tuvo como fin determinar si la demandante registró contablemente sus costos de manera adecuada, por el contrario, tal como se explicó en la Resolución 008 de 2002 expedida por la CREG, para la liquidación efectuada a la sociedad demandante se dio todo el valor legal que la ley le atribuye a los estados financieros y al concepto del revisor fiscal, por lo que no le son aplicables los artículos 11 y 39 del Decreto 2469 de 1993.

Por otra parte, los artículos 22 de la Ley 143 de 1994 y 21 del Decreto 2461 de 1999 fueron aplicados en la liquidación efectuada a la sociedad demandante en el acto impugnado, razón por la cual resulta infundada la aseveración de la demandante al afirmar que tales normas fueron ignoradas.

A propósito de la pretensión de que el pago por el valor mencionado debe ser tenido en cuenta de acuerdo a su esencia y no a su forma, afirma para desvirtuar, que las Leyes 142 y 143 de 1994 ordenan que la contribución se debe liquidar correlativamente con los *estados financieros puestos a disposición* de la CREG, lo cual se hizo de manera efectiva y estos gastos están incluidos como administrativos, reconocidos dentro de la demanda.

Agrega además, que los estados financieros certificados y sus correspondientes dictámenes admiten prueba en contrario, por lo que las simples afirmaciones de la demandante y el concepto que anexa el revisor fiscal, no son prueba suficiente para desvirtuar el valor legal atribuido a los estados financieros y al concepto del revisor fiscal que correspondió al año 2000.

Por último, afirma que el valor por \$41.154'941.000 forma parte de la base gravable de la contribución especial por corresponder a gastos administrativos relacionados así en de los estados financieros que la demandante presentó a la CREG.

SENTENCIA APELADA

En Sentencia del 30 de septiembre de 2004, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declaró la nulidad parcial de las Resoluciones No. 114 de 29 de agosto de 2001 y 008 de 14 de febrero de 2002.

Niega la prosperidad de las excepciones propuestas por la demandada considerando que no hay una indebida designación de la parte demandada en razón de que a la Comisión de Regulación de Energía y Gas no se le ha reconocido personería jurídica en el ordenamiento jurídico, de acuerdo con lo dispuesto en las Leyes 142 y 143 de 1994, y que este mismo ordenamiento a su vez consagra que uno de los organismos integrantes de dicha comisión es el Ministerio de Minas y Energía y el Ministro es su presidente, y como tal, es el representante de dicha estatal.

Con relación a la *falta de demanda en debida forma*, advierte que en las capítulos 4.1 a 4.4 de la demanda, pueden distinguirse argumentos que cuestionan la validez de los actos demandados, por lo tanto, en aras de dar prevalencia al derecho sustancial sobre el formal, se permite dar una interpretación integral a la demanda, lo que hace ineficaz el ataque de la demandada.

Respecto de la *inexistencia del acto administrativo demandado*, advierte que la razón esgrimida por la excepcionante no presenta argumento idóneo que corrobore la inexistencia de los actos demandados, y que la mención que

hace el libelista en cuanto a que uno de los actos fue proferido por el Ministerio de Minas y Energía no pasa de ser un error de identificación subsanable, que se supera con la presentación de la copia que de aquel que se aportó.

Frente a los cargos formulados por la demandante, considera que el desembolso realizado por PROELÉCTRICA en un valor de \$41.154'941.000, por concepto de cánones de arrendamiento financiero, no hace parte de la base gravable para liquidar la contribución especial año 2001, pues éste no encaja dentro de los gastos administrativos sino dentro de los costos de producción, como quiera que estas erogaciones provienen del contrato de arrendamiento suscrito por la demandante. Procede, en consecuencia, a una nueva liquidación del año gravable 2001, detrayendo tal cantidad de la base gravable y determinando por concepto de contribución especial la suma de \$19'799.656 a cargo de la demandante. Hace efectiva la póliza judicial BQ-A0038147 del 10 de septiembre de 2003 otorgada por la Compañía Mundial de Seguros de Barranquilla, pero sólo por el valor reliquidado.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandada interpuso recurso de apelación, solicitando sea revocada la sentencia de primera instancia y en su lugar, se declaren probadas las excepciones propuestas y se inhiba para fallar de fondo o, en su defecto, se denieguen las pretensiones de la demanda.

La CREG discrepa de la decisión proferida por el Tribunal, afirmando que los hechos que le sirvieron de fundamento a las excepciones propuestas están plenamente establecidos dentro del proceso y considera que el tribunal realizó una interpretación que dista de garantizar el efectivo derecho de defensa de la CREG, al entender subsanadas las excepciones planteadas.

Aduce que la decisión de declarar la nulidad parcial de las Resoluciones 114 de 2001 y 008 de 2002, se fundó en un supuesto error que no está probado y que no le es atribuible al acto demandado, la nulidad de éstos no se encuadra en ninguna de las causales previstas para la anulación de los actos, y que las razones alegadas no son imputables a la demandada.

Agrega que la decisión de declarar la nulidad parcial de las Resoluciones 114 de 2001 y 008 de 2002, se sustenta en un error inexistente en los estados financieros que la sociedad demandante puso a disposición de la CREG para liquidar la contribución.

Por último, expone que el Tribunal incurre en un error al aceptar la afirmación

de la apoderada de la demandante, al considerar que los valores correspondientes al arrendamiento financiero puestos al reparo de la CREG para liquidar la contribución, no reflejan su esencia sino su forma legal. Sin embargo, el hecho económico objeto de la litis, fue reconocido en los estados financieros por su esencia y no por su forma, desconociendo el valor probatorio que la ley otorga a los dictámenes y certificaciones del Revisor Fiscal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante, solicita que se confirme el fallo proferido por el tribunal en el sentido de declarar imprósperas las excepciones propuestas, por carecer de sustento legal. Para soportar los argumentos propuestos cita varias jurisprudencias de la Corte Suprema de Justicia que determinan el alcance de las excepciones propuestas y alega que entratándose de organismos con cierta autonomía e independencia, pero sin personería jurídica -como es el caso de la entidad demandada- éstas pueden actuar como parte en los procesos judiciales pero a través de la personalidad jurídica de la Nación. Además, en el caso de la excepción propuesta por inexistencia del acto demandado, es necesario precisar que el acto sí se produjo, pero hubo un error en la identificación que de éste se hizo en la demanda, y que el tribunal interpretó de manera correcta.

La demandada, solicita se revoque la sentencia y en su lugar declarar probadas las excepciones propuestas, pues considera que durante el proceso se probó que la demanda adolece de ineptitud sustancial, pues no se demandó en debida forma a la CREG, Vinculándose al Ministerio de Minas y Energía, entidad que no profirió el acto censurado, lo cual impide un pronunciamiento de fondo.

Sostiene que el Tribunal yerra al dar entidad de error a una política contable válidamente aceptada, de lo cual concluyó que los estados financieros que la sociedad demandante puso a disposición de la CREG para liquidar la contribución, no reflejan la esencia económica sino meramente su forma legal, desconociendo así los valores que la ley otorga a los estados financieros y al concepto emitido por el mismo revisor fiscal, y concediéndole valor probatorio a la afirmación de la apoderada de la sociedad demandante.

El Ministerio Público emitió su concepto considerando con relación a la falta de legitimación en la causa por pasiva el hecho de omitir como demandada a la CREG, no es motivo para que prospere la excepción, además que la entidad que goza de personería jurídica es el Ministerio de Energía, por lo cual procedía demandarlo, lo cual se hizo.

En cuanto a la demanda dirigida contra un acto inexistente, se observa que ésta fue encauzada contra la Resolución 008 del 14 de Febrero de 2002, expedida por el Ministerio de Minas y Energía, y en el acápite de agotamiento de la vía gubernativa se observa que el acto sí existió y fue emitido por la CREG, error que fue subsanado, por lo cual no prospera la excepción propuesta.

En relación con las pretensiones de la demandante, el Ministerio considera que son procedentes por lo que se debe declarar la nulidad parcial de las Resoluciones 114 del 29 de agosto de 2001 y 008 de 14 de febrero de 2002, y se fije como contribución la suma de \$ 19'799.656, de acuerdo con la valoración realizada por el a quo, que resultó de tomar como base gravable los gastos de administración, menos los gastos de arrendamiento leasing.

CONSIDERACIONES

Se discute en esta instancia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), liquidó a cargo de PROELÉCTRICA la contribución Especial por el año de 2001, en la suma de \$296.642.310.

Para resolver se considera:

1. Excepciones

Previo a cualquier pronunciamiento de fondo, considera la Sala necesario estudiar las excepciones de inepta demanda propuesta por la entidad demandada, en la siguiente forma:

Propuso la demandada la excepción de ***Ineptitud de la demanda por designación indebida de la parte demandada***, por cuanto se designó como demandado a la Nación- Ministerio de Minas y Energía y uno de los actos demandados fue proferido por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, acto este que no resulta demandado; ***falta de legitimidad en la causa por pasiva***, pues considera que no es el Ministerio de Minas y Energía el encargado de satisfacer un eventual restablecimiento de derecho como lo pretende la demandante. ***Ineptitud por estar dirigida contra un acto administrativo que no existe***, pues la Resolución No. 008 del 14 de febrero de 2002 no fue proferida por el Ministerio de Minas y Energía, y menos para agotar la vía gubernativa respecto de la Resolución No. 114 del mismo año.

Para la Sala las excepciones propuestas por la CREG no tienen vocación de prosperidad, por las siguientes consideraciones:

El legislador expidió la Ley 142 de 1994, *“por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*. En dicha ley se previó, con relación a las Comisiones de Regulación de servicios públicos domiciliarios, lo siguiente:

“ARTÍCULO 68. DELEGACIÓN DE FUNCIONES PRESIDENCIALES A LAS COMISIONES. El Presidente de la República señalará las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios, que le encomienda el artículo 370 de la Constitución Política, y de los demás a los que se refiere esta ley, por medio de las comisiones de regulación de los servicios públicos, si decide delegarlas, en los términos de esta ley.

“Las normas de esta ley que se refieren a las comisiones de regulación se aplicarán si el Presidente resuelve delegar la función aludida; en caso contrario, el Presidente ejercerá las funciones que aquí se atribuyen a las comisiones”.

“Artículo 69. Organización y naturaleza. Créanse como unidades administrativas especiales, con independencia administrativa, técnica y patrimonial, y adscritas al respectivo ministerio, las siguientes Comisiones de regulación:

“69.1. Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, adscrita al Ministerio de Desarrollo Económico.

“69.2. Comisión de Regulación de Energía y Gas Combustible, adscrita al Ministerio de Minas y Energía.

“69.3. Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, adscrita al Ministerio de Comunicaciones.

“Parágrafo. Cada comisión será competente para regular el servicio público respectivo.”.

Igualmente, la citada ley regula la estructura orgánica de las comisiones de regulación (Art. 70), la composición de las mismas (Art. 71), el manejo de los recursos (Art. 72), las funciones y facultades generales (Art. 73) y las funciones especiales de cada una de ellas (Art. 74).

Así mismo, la Ley 143 de 1994, precisó:

LEY 143 DE 1994

ARTÍCULO 21. La Comisión de Regulación Energética, creada por el artículo 10 del Decreto 2119 de 1992, se denominará

Comisión de Regulación de Energía y Gas y se organizará como **Unidad Administrativa Especial del Ministerio de Minas y Energía**, que estará integrada de la siguiente manera:

a) Por el Ministro de Minas y Energía, quien la presidirá;

b) Por el Ministro de Hacienda y Crédito Público;

c) Por el Director del Departamento Nacional de Planeación;

d) Por cinco (5) expertos en asuntos energéticos de dedicación exclusiva, nombrados por el Presidente de la República para períodos de cuatro (4) años.

(...) (resalta la Sala)

De otro lado, según lo dispuesto en el Art. 38 de la Ley 489 de 1998, las unidades administrativas especiales sin personería jurídica forman parte integrante de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional.

Ahora, en su artículo 67, dispuso:

ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DE UNIDADES ADMINISTRATIVAS ESPECIALES. Las Unidades Administrativas Especiales son organismos creados por la ley, con la autonomía administrativa y financiera que aquélla les señale, sin personería jurídica, que cumplen funciones administrativas para desarrollar o ejecutar programas propios de un ministerio o departamento administrativo.

En este orden de ideas, la Comisión de Regulación de Energía y Gas de creación legal (Ley 142 de 1994, art. 68 y Ss) es una Unidad Administrativa Especial del Ministerio de Minas y Energía, creada por las Leyes 142 y 143 de 1994, las cuales determinan su función de regular los monopolios en la prestación de los servicios públicos de energía y gas combustible cuando la competencia no sea, de hecho, posible; y, en los demás casos, la de promover la competencia entre quienes presten estos servicios públicos, para que las operaciones de los monopolistas o de los competidores sean económicamente eficientes, no impliquen abuso de la posición dominante y produzcan servicios de calidad.

La Comisión de Energía y Gas no tiene personería jurídica por lo cual encuentra procedente la Sala que se haya demandado a la Nación-Ministerio de Minas y Energía, al cual se halla adscrita la Comisión, pues esta última carece de legitimidad por pasiva para actuar.

Así las cosas, no le asiste razón a la demandada cuando afirma que el tribunal desconoció la habilitación legal que tiene para comparecer como demandada, toda vez que es la personería jurídica la que habilita a una entidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, y al no otorgarle el legislador ese atributo, ni haberle sido reconocido constitucional ni jurisprudencialmente, carece de ese requisito para demandar o para ser demandada.

Precisa la Sala que la autonomía presupuestal se refiere es a la ejecución del presupuesto ejercida directamente por ella, sin la injerencia de otra entidad o funcionario.

Ahora, al estar la Comisión adscrita al Ministerio de Minas y Energía, está subordinada a las orientaciones y políticas del correspondiente Ministro, toda vez que, al tenor del artículo 208 de la Carta, a los ministros corresponde ser jefes de la administración en sus respectivas dependencias y por lo mismo, así se identifica en los actos demandados: República de Colombia, Ministerio de Minas y Energía - Comisión de Regulación de Energía y Gas, lo que confirma su subordinación y que dio lugar a que el demandante entendiera que la Resolución 008 del 14 de febrero de 2002 fue expedida por el Ministerio de Minas y Energía y no por la Comisión de Regulación de Energía y Gas directamente, pues fue suscrito no solo por el director de la Comisión sino por la Ministra de Minas y Energía, en calidad de Presidente.

Por otra parte, la demanda fue contestada por el abogado Luis Alfonso Rojas Rosillo, quien afirma actuar en calidad apoderado de la Nación-Ministerio de Minas y Energía y de la Comisión de regulación de Energía Gas, lo que permite inferir a la Sala que si bien no fue demandada la Comisión, no se le vulneró el derecho de defensa dado que ésta se hizo parte en el proceso a través del Ministerio de Minas y Energía, al cual se halla adscrita.

No prosperan, en consecuencia, las excepciones propuestas por la demandada.

Asunto de Fondo

En el asunto que estudia la Sala, la controversia se centra en determinar si para liquidar la base gravable de la contribución especial a cargo de PROELÉCTRICA correspondiente al año 2001, la CREG debía incluir la partida correspondiente a arriendos financieros por valor de \$41.154.941.000, o si por el contrario, como afirma la demandante, esta partida debe excluirse toda vez que corresponde realmente a un costo de producción.

Ahora, referente a la contribución objeto de la litis en el presente asunto, estima la Sala que es necesario en primer lugar, hacer un reconocimiento de la preceptiva jurídica aplicable al sub lite. Al respecto se tiene:

La Constitución de 1991 incorporó formalmente la figura de la parafiscalidad

reconocida en la teoría de la hacienda pública, tanto por la jurisprudencia como por la doctrina.

En ejercicio y desarrollo de los preceptos constitucionales, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, prevé:

*“ART. 85. —Contribuciones especiales. **Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente,** las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:*

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

85.2. La Superintendencia y las comisiones presupuestarán sus gastos cada año y cobrarán dentro de los límites que enseguida se señalan, solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

85.3. Si en algún momento las comisiones o la Superintendencia tuvieren excedentes, deberán reembolsarlos a los contribuyentes, o abonarlos a las contribuciones del siguiente período, o transferirlos a la Nación, si las otras medidas no fueran posibles.

85.4. El cálculo de la suma a cargo de cada contribuyente, en cuanto a los costos de regulación, se hará teniendo en cuenta los costos de la comisión que regula el sector en el cual se desempeña; y el de los costos de vigilancia, atendiendo a los de la Superintendencia.

85.5. La liquidación y recaudo de las contribuciones correspondientes al servicio de regulación se efectuará por las comisiones respectivas y las correspondientes al servicio de inspección, control y vigilancia estarán a cargo de la Superintendencia.

85.6. Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente. Se aplicará el mismo régimen de sanción

por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata esta ley.

“PAR. 1º—Las comisiones y la Superintendencia se financiarán exclusivamente con las contribuciones a las que se refiere este artículo y con la venta de sus publicaciones. Sin embargo, el gobierno incluirá en el presupuesto de la Nación apropiaciones suficientes para el funcionamiento de las comisiones y de la Superintendencia durante los dos primeros años.

“PAR. 2º—Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la Superintendencia.” (Negrilla fuera de texto).

De conformidad con esta disposición, la contribución especial tiene por objeto recuperar los costos del servicio de vigilancia y control que realiza la Superintendencia a las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

La tarifa máxima no puede exceder del 1% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente inherentes al servicio regulado, correspondientes al año anterior objeto del cobro. La tarifa debe fijarse con base en el estudio de los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

En el mismo sentido la Ley 143 de 1994 dispuso:

ARTÍCULO 22. Los costos del servicio de regulación serán cubiertos por todas las entidades sometidas a su regulación y el monto total de la contribución no podrá ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento excluyendo los gastos operativos, compras de electricidad, compras de combustibles y peajes, cuando hubiere lugar a ello, de la entidad regulada, incurrido el año anterior a aquel en que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de la Comisión de Regulación de Energía y Gas.

El monto de la contribución que le corresponde pagar a cada entidad será liquidada por la Comisión de Regulación de Energía y Gas. Las contribuciones deberán ser pagadas dentro de los primeros treinta (30) días calendario siguientes al respectivo recaudo, en la entidad o entidades financieras señaladas para recibir este recaudo.

PARÁGRAFO. La Comisión de Regulación de Energía y Gas fijará anualmente su presupuesto, el cual deberá ser aprobado por el Gobierno Nacional.

Por su parte el DECRETO 2461 DE 1999, *“Por el cual se aprueban los estatutos y el Reglamento Interno de la Comisión de Regulación de Energía y Gas”*, estableció:

DECRETO 2461 DE 1999

ARTICULO 21. LIQUIDACION DE LA CONTRIBUCION PARA EL SECTOR ELECTRICO. De conformidad con lo dispuesto en la Ley 143 de 1994; las entidades que desarrollen actividades en cualquiera de las etapas del servicio de energía eléctrica y que se encuentren sujetas a regulación, pondrán a disposición de la Comisión de Regulación de Energía y Gas, los estados financieros correspondientes al año anterior a aquél en que se haga el cobro, acompañados del dictamen del Revisor Fiscal.

Las empresas estatales harán entrega de tales estados financieros, a más tardar, el 31 de marzo de cada año. Por su parte, las empresas privadas lo harán, a más tardar, el 30 de abril del año respectivo.

PARAGRAFO 1o. Para fijar la contribución especial, se excluirán de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos, las compras de electricidad, las compras de combustible y los peajes cuando hubiere lugar a ello, conforme a lo previsto en el artículo 22 de la Ley 143 de 1994.

Para los efectos anteriores, la base gravable sobre la cual se liquida la contribución, estará conformada por:

1. La sumatoria de los gastos administrativos, las provisiones, agotamientos, depreciaciones, amortizaciones y otros gastos.

2. Para la determinación de la base gravable, se tendrán en cuenta las definiciones contenidas en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

PARAGRAFO 2o. El monto de la contribución que le corresponde pagar a cada entidad o empresa del subsector de energía eléctrica, será liquidado por la Comisión de Regulación mediante acto administrativo que será notificado a las personas obligadas a su pago, con sujeción a las disposiciones del Código Contencioso Administrativo.

Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro de los treinta (30) días calendario siguientes. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones establecidas en la Ley 142 de 1994.

PARAGRAFO 3o. Los contribuyentes a más tardar el 28 de febrero de cada año, deberán cancelar a título de anticipo en las entidades financieras, que para el efecto informe la Comisión, el 60% del valor de la contribución liquidada el año inmediatamente anterior.

Las contribuciones deberán ser pagadas dentro del plazo señalado en el parágrafo anterior, descontando la suma consignada como anticipo.

ARTICULO 22. RECAUDO DE LA CONTRIBUCION. Las contribuciones serán recaudadas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, de acuerdo con lo establecido en el estatuto orgánico del presupuesto.

Dentro de este marco legal, los costos del servicio de regulación serán cubiertos por todas las entidades sometidas a su regulación y el monto total de la contribución no podrá ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento excluyendo los gastos operativos, compras de electricidad, compras de combustibles y peajes, cuando hubiere lugar a ello, de la entidad regulada, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de la Comisión de Regulación de Energía y Gas.

Para fijar la contribución especial, se excluirán de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos, las compras de electricidad, las compras de combustible y los peajes cuando hubiere lugar a ello, conforme a

lo previsto en el artículo 22 de la Ley 143 de 1994.

Para los efectos anteriores, la base gravable sobre la cual se liquida la contribución, estará conformada por la sumatoria de los gastos administrativos, las provisiones, agotamientos, depreciaciones, amortizaciones y otros gastos. Para la determinación de la base gravable, se tendrán en cuenta las definiciones contenidas en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

En el sublite, la Comisión de Regulación de Energía y Gas, en aplicación de las Leyes 142 y 143 de 1994 y, el Decreto 2461 de 1999, expidió la Resolución 114 de 2001, *“Por la cual señala la contribución que deben pagar cada una de las entidades reguladas por el año de 2001”*. Determinó como contribución la suma de \$296.642.310 a cargo de Promotora de Energía Eléctrica de Cartagena y Cia, S.C.A. E.S.P., teniendo en cuenta los estados financieros correspondientes al año 2000, allegados por la entidad demandante, acompañados del dictamen del Revisor Fiscal, conforme a lo previsto en el artículo 21 del Decreto 2461 de 1999.

Por su parte, la sociedad demandante, al manifestar su inconformidad con la liquidación de la contribución afirmó que en los estados financieros allegados, se había registrado la suma de \$41.154.941.000, como un gasto administrativo, cuando en realidad no corresponde a esta clase de gasto, pues los egresos que realizó la sociedad durante el año 2000 corresponden a cánones de arrendamiento financiero para la adquisición de turbinas y demás partes accesorias que conforman la planta. Precisa que constituyó un leasing internacional con la compañía Interamerican Energy Leasing Co., con el objeto de financiar la adquisición de turbinas o unidades de generación de energía y demás partes accesorias que conforman la planta eléctrica. Que éstos, están directamente destinados al desarrollo de su objeto social que es la prestación del servicio público de energía eléctrica. Solicita que el gasto por el valor mencionado sea tenido en cuenta de acuerdo a su esencia y no a su forma. Agrega que es un deber de PROELÉCTRICA pagar la contribución pero dentro de los criterios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95 de la Constitución Política.

Ahora bien, para la determinación de la base gravable de la contribución se deben tener en cuenta las definiciones contenidas en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el cual señala que : Los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en el proceso contable deberán identificar y registrar los hechos económicos, que resulten de las actividades realizadas en desarrollo de su objeto social empleando técnicas cuantitativas o cualitativas.

El Ente Prestador de Servicios Públicos debe reconocer las transacciones de la misma forma en cada período, salvo que sea indispensable hacer cambios para mejorar la información.

El reconocimiento de los hechos económicos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico, sin detrimento de criterios técnicos alternativos que se requieran en operaciones especiales, los cuales podrán ser objeto de actualización.

Para hechos no susceptibles de ser cuantificados monetariamente, se empleará lo estipulado por normas técnicas específicas.

Contabilidad de causación o por acumulación

Los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el periodo en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia.

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

La información contable que producen los entes prestadores domiciliarios debe ser racional, universal, medible y comparable, toda vez que es producto homogénea de principios y normas técnicas.

Los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en el manejo de la información contable deberán considerar los siguientes postulados:

Postulado de confiabilidad: La información contable de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios es confiable cuando es neutral, verificable, cuando revela con razonabilidad, los hechos financieros, económicos y sociales.

Postulado de utilidad social: Considerando que la información contable debe coadyuvar a generar un impacto positivo en la sociedad, el postulado de utilidad social se enuncia de la siguiente forma: La información contable pretende que, mediante su adecuada utilización, se empleen en forma transparente los recursos de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en procura del beneficio colectivo.

Por otro lado, La información contable es útil cuando es pertinente y confiable. La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna.

Esencia sobre la forma:

Los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer y revelar los hechos y recursos, primordialmente por su esencia financiera y económica, sobre los demás requisitos legales o de forma.

La esencia financiera y económica de los hechos primará sobre los requisitos formales o instrumentales, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observancia de las realidades jurídicas, para este propósito las notas a los estados financieros deben indicar el efecto que genera una condición de tal naturaleza sobre los resultados del ejercicio y la posición financiera del ente prestador.

Precisa además que en el caso de los activos dedicados directamente a la prestación del servicio público independientemente de su manera de tenencia por parte del ente prestador, la atipicidad del contrato o convenio que le garanticen su dominio o lo especial o complejo de la forma como se retribuya al propietario de los mismos, los pagos que realice como retribución por su utilización son un costo y de esa forma deberán registrarse en la cuenta que mejor se acomode a las formalidades del contrato respectivo.

Ahora, como la litis se centra en determinar si para liquidar la base gravable de la contribución especial a cargo de PROELÉCTRICA S.C.A., correspondiente al año 2001, la CREG debía incluir como Gasto Administrativo la partida correspondiente a arriendos financieros por valor de \$41.154.941.000 , o si por el contrario, como afirma la demandante, esta partida debe excluirse toda vez que corresponde realmente a un costo de producción, o un gasto financiero; la Sala dando aplicación al postulado de la Esencia sobre la forma que consagra que se debe primar la esencia financiera y económica de los hechos sobre los requisitos formales, procede a establecer la naturaleza contable de tal erogación, para el efecto remitiéndose al PUC para entes prestadores de servicios públicos analizando en primer término, como fue registrado en los estados financieros allegados por la demandante, y en segundo lugar , las dos alternativas de contabilización que propone la demandante.

El plan de contabilidad para los entes prestadores de servicios públicos Domiciliarios expedido por la Superintendencia de servicios públicos domiciliarios mediante Resolución 1416 del 18 de abril de 1997, en la descripción de las cuentas señala:

CLASE	GRUPO	CUENTA
5		
GASTOS		

DESCRIPCIÓN

La constituyen las cuentas representativas de los recursos utilizados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios en la adquisición de bienes o servicios necesarios para su operación y funcionamiento. Considerando la realización, asociación y asignación, los gastos deben ser reconocidos de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el periodo correspondiente para obtener el justo cómputo del resultado neto del periodo.

Los recursos utilizados en el funcionamiento *operativo y de producción* de los servicios se registran en la Clase 7 Costo de Producción, de acuerdo con el sistema de costos adoptado para el sector de servicios públicos domiciliarios.

Al final del ejercicio económico las cuentas de gastos se cancelarán con cargo al grupo 59 Cierre de ingresos, gastos y costos.

Los gastos se registrarán en moneda nacional, es decir en pesos, de suerte que las transacciones en moneda extranjera u otra medida deben ser reconocidos en moneda funcional utilizando la tasa de conversión - tasa de cambio, aplicable en la fecha de su ocurrencia, de acuerdo con el origen de la operación que los genera.

Para todos los efectos previstos en las Leyes 142 y 143 de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen, se entenderá que los gastos de funcionamiento de los entes prestadores de servicio públicos domiciliarios a los que las mismas se refieren, corresponden a los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 - Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 – Costos de Producción y las exclusiones que se hagan en los respectivos actos administrativos, que expida la autoridad competente en cada caso.

CLASE	GRUPO	C UENTA
5	51	
GASTOS	GASTOS ADMINISTRACION	

DESCRIPCIÓN

Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento y desarrollo de actividades de apoyo (Procesos Estratégicos y de Soporte) que sin tener relación directa con el objeto social del ente prestador de servicios públicos domiciliarios, sirven para lograr el cumplimiento de la misión.

En este grupo deben registrarse, además, los valores correspondientes a la disminución gradual de los activos diferidos, siempre que se traten de gastos de administración, con el propósito de reconocer y causar el gasto económico.

De conformidad con el plan único de cuentas para los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, los gastos de administración corresponden a valores causados para el funcionamiento y desarrollo de actividades de apoyo que sirven para lograr el cumplimiento de la misión, que no tienen relación directa con el objeto social del ente prestador de servicios públicos domiciliarios. Corresponden a la porción de aquellos que razonablemente deben atribuirse a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios.

Establece también el plan contable que el funcionamiento *operativo y de producción* de los servicios se registra en la Clase 7 Costo de Producción.

2. Alternativas de contabilización propuestas por la Cia demandante.

Una de las alternativas propuestas por la sociedad demandante es que se le reconozca el arrendamiento financiero como un gasto financiero¹ destinado al servicio de la deuda. Al respecto el PUC señala:

CLASE	GRUPO	CUENTA
5	58	5805
GASTOS	OTROS GASTOS	FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

¹ En materia de impuesto a la renta, el artículo art. 88 de la Ley 223/95 prescribe que los contratos de leasing de maquinaria, equipo, muebles y enseres, cuyo plazo sea igual o superior a 36 meses serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa, que el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo.

Registra el valor de los gastos incurridos durante el período por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios, provenientes del manejo del portafolio de inversiones, la amortización del descuento en colocación de títulos, el sostenimiento en bolsa y registro, entre otros.

La otra alternativa propuesta por PROELÉCTRICA S.C.A., es que se le reconozca el egreso como un costo de producción, afirmando que el pago de cánones de arrendamiento financiero tiene relación directa con el objeto social de la empresa, puesto que los pagos se efectuaron para adquirir unas turbinas que le permiten generar energía para prestar el servicio público de energía

El plan contable de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, define:

CLASE	GRUPO	CUENTA
7		
COSTOS DE PRODUCCIÓN		

DESCRIPCIÓN

Bajo esta denominación se agrupan las cuentas representativas de las erogaciones asociadas directamente con la prestación de servicios de los cuales el ente prestador de servicios públicos domiciliarios obtiene sus ingresos en desarrollo de su objeto social.

Igualmente se incluyen los servicios y bienes producidos por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios, para su consumo o uso interno.

También se incluyen los costos de los otros negocios que desarrolle el ente prestador, los cuales deberán separarse de los generados por la prestación del servicio público domiciliario de acuerdo con la estructura del sistema unificado de costos y gastos.

CLASE	GRUPO	CUENTA
7	75	
COSTOS DE PRODUCCIÓN	SERVICIOS PÚBLICOS	

DESCRIPCIÓN

Bajo esta denominación se agrupan las cuentas representativas de los costos incurridos por los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en la prestación de servicios públicos de acuerdo con su objeto social.

CLASE	GRUPO	CUENTA
7	75	7517
COSTOS DE PRODUCCIÓN	SERVICIOS PÚBLICOS	ARRENDAMIENTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos causados o pagados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios originados en arrendamientos de bienes, destinados de manera exclusiva para la producción o prestación del servicio, para el desarrollo del objeto social.

Resulta de lo anterior que los cánones por arrendamiento financiero (leasing financiero) de la planta de energía, no corresponden a un gasto administrativo como erróneamente fue registrado en el Estado de Pérdidas y Ganancias de PROELÉCTRICA y CIA S.C.A. E.S.P. dado que en esta cuenta se registran los valores causados para el funcionamiento y desarrollo de actividades de apoyo, que no tienen relación directa con el objeto social y atañen a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios.

Tampoco corresponde a un gasto financiero porque en esa cuenta se registra el valor de los gastos incurridos, provenientes del manejo del portafolio de inversiones, la amortización del descuento en colocación de títulos, el sostenimiento en bolsa y registro, entre otros.

Contrario de lo anterior, estima la Sala que el egreso objeto de controversia, debe registrarse contablemente como un costo, en primer lugar porque se asocia directamente con la prestación de servicios, en segundo termino porque el PUC dispone que los recursos utilizados en el funcionamiento *operativo y de producción* de los servicios se registran en la Clase 7 Costo de Producción, de acuerdo con el sistema de costos adoptado para el sector de servicios públicos domiciliarios.

Adicionalmente, señala el plan de cuentas contable que en el caso de los activos dedicados directamente a la prestación del servicio público, independientemente de su manera de tenencia por parte del ente prestador, o de la forma como se retribuya al propietario de los mismos, los pagos que realice como retribución por su utilización son un costo y de esa forma

deberán registrarse en la cuenta que mejor se acomode a las formalidades del contrato respectivo.

En el caso de autos, la operación que dio lugar al egreso fue la adquisición mediante un contrato de *leasing financiero* de un activo, de turbinas para la generación de energía para la prestación del servicio, y la retribución por su utilización son los pagos por concepto del arrendamiento financiero.

De suerte que en el presente caso, como lo precisó el tribunal a quo y conceptuó el Ministerio Público, la cuenta que mejor se acomoda a las formalidades del contrato de leasing financiero es la partida contable de COSTOS DE PRODUCCIÓN-SERVICIOS PUBLICOS-ARRENDAMIENTOS, ya que representa el valor de los costos causados o pagados, originados en arrendamientos de bienes destinados de manera exclusiva para la producción o prestación del servicio, para el desarrollo del objeto social y en este caso, se trata del arrendamiento financiero de la planta generadora de energía, elemento que le permite a la empresa desarrollar su objeto social.

En este orden de ideas, y como lo advirtió el Tribunal, para los efectos previstos en las leyes 142 y 143 de 1994, los COSTOS DE PRODUCCIÓN, no deben ser incluidos por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, en la base gravable para la liquidación de la contribución especial.

Como quiera que está demostrada la ilegalidad de la determinación de la base gravable efectuada por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, la Sala en consecuencia, confirmará la sentencia que declaró la nulidad de los actos demandados.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., dos (2) de agosto de dos mil siete (2007)

Radicación: 25000-23-27-000-2002-01318-01(14473)

Actor: COMERCIAL G. y J. S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación de la demandada contra la sentencia de 6 de noviembre de 2003, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de COMERCIAL G. y J. S.A., contra los actos administrativos que liquidaron oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios de 1997.

ANTECEDENTES

COMERCIAL G. y J. S.A., presentó su declaración de renta de 1997 con un saldo a favor de \$116.628.000.

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación de Revisión 310642001000108 de 6 de abril de 2001 en la que determinó un saldo a favor de \$40.773.000 en razón de las siguientes modificaciones a la declaración:

Adición de ingresos por \$28.551.203 correspondientes a la utilidad por exposición a la inflación de las acciones en DISTRIBUIDORA DE HIERROS Y METALES LTDA.

Desconocimiento del descuento tributario por donación a la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia por \$19.182.000 porque la donación fue solicitada, en su totalidad, como deducción y no son concurrentes ambos beneficios, es decir, el descuento y la donación.

Imposición de la sanción por inexactitud de \$46.680.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por la Resolución de Reconsideración 62-900036 de 25 de abril de 2002.

DEMANDA

COMERCIAL G. y J. LTDA., solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó; a título de restablecimiento pidió que se confirmara el saldo a favor determinado en su liquidación privada.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 338 de la Constitución Política; 102 de la Ley 633 de 2000 y 125, 249, 647, 776 y 777 del Estatuto Tributario.

Expuso como fundamento de las pretensiones:

1. Violación del debido proceso

La Ley 633 [102] de 2000 estableció la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios para quienes antes de la vigencia de la ley les hubieran notificado requerimiento especial. Los contribuyentes tenían plazo hasta el 30 de julio de 2001 para manifestar su interés de transigir con la DIAN.

Sin embargo, la DIAN ignoró el plazo y practicó liquidación de revisión el 6 de abril de 2001, so pretexto de evitar el vencimiento de términos, lo cual contrarió la interpretación adecuada de la Ley 633 que implicaba una suspensión de términos para el Estado de la facultad de revisar.

2. Adición de ingresos por ajustes por inflación en \$28.551.203

No hubo omisión de ingresos sino un error al registrar una compra de acciones en enero, cuando realmente ocurrió en mayo; y una venta de acciones en mayo cuando ocurrió en enero, lo que dio lugar a que la DIAN

estimara que un activo comprado desde enero sólo se ajustó por inflación desde mayo y un activo vendido en mayo no había sido ajustado por inflación durante los primeros cuatro meses del año.

Con los títulos accionarios y las certificaciones de los revisores fiscales se demostró que no se ajustó por inflación el activo, porque ya se había vendido o porque no se había adquirido.

3. Procedencia del beneficio concurrente por la donación

Conforme a los artículos 125 y 249 del Estatuto Tributario, las donaciones a las entidades señaladas en esas normas podían invocarse concurrentemente como deducción y como descuento en el mismo año gravable hasta que ese tratamiento fue eliminado por la Ley 383 [23] de 1997, pero a partir del año gravable 1998.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud

La demandante no utilizó datos falsos o desfigurados para engañar al Estado. Se presenta una diferencia de criterios que no puede ser sancionada como una conducta inexacta.

OPOSICIÓN

La DIAN expuso los siguientes argumentos de defensa:

1. No se violó el debido proceso, lo que ocurrió fue que la demandante no cumplió con los requisitos exigidos por la Ley 633 [102] de 2000 para la terminación por mutuo acuerdo. Tampoco expresó su intención de transigir dentro del término legal (31 de julio de 2001), por lo tanto, la Administración debía continuar el trámite para practicar la liquidación de revisión.

2. Procede la adición de ingresos por cuanto la DIAN verificó que no se habían contabilizado ajustes por inflación por \$28.551.203, sin que sea relevante la fecha de compra y venta de acciones, pues, si hubo algún error debía corregirse conforme al Decreto 2649 [56] de 1993, lo que no hizo la demandante.

3. No se puede aplicar en forma concurrente el descuento y la deducción por la donación porque se desconocen los principios de equidad, justicia y capacidad contributiva.

No se pueden aceptar la deducción y el descuento simultáneamente porque la destinación de la donación para efectos de la deducción conforme al artículo 125 del Estatuto Tributario es diferente a la destinación de la donación para efectos del descuento (artículo 249 ibídem). Los requisitos que se exigen en cada una de ellas también son diferentes por lo que es imposible dar a un mismo valor (donación) dos finalidades o destinaciones diferentes.

4. Se debe mantener la sanción por inexactitud, porque no se trató de una diferencia de criterios, sino del desconocimiento del derecho y de una omisión de ingresos que derivó un menor impuesto a pagar.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó y a título de restablecimiento del derecho declaró en firme la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios de 1997, con los siguientes argumentos:

1. De acuerdo con el certificado del revisor fiscal de la actora, se demostró que la diferencia en los ajustes por inflación obedeció a un error en la contabilización que se podía corregir en cualquier tiempo y que no podía tenerse como base para determinar el impuesto de renta, so pena de contrariar el principio de justicia (artículo 683 del Estatuto Tributario).

2. Admitió que para 1997 (año discutido) procedía tanto la deducción como el descuento en la forma reclamada, por cuanto la Ley 383 de 1997 que la eliminó sólo tiene efectos hacia el futuro.

Al efecto, se apoyó en su integridad en el análisis efectuado por la Corte Constitucional en sentencia C-806 que declaró inexecutable el apartado de la Ley 383 [23] de 1997 que hacía relación a la calificación de la norma como interpretativa. En consecuencia, concluyó que por ser una norma reguladora, su aplicación comenzaba a partir de 1998 en virtud del artículo 338 de la Constitución Política.

3. La sanción por inexactitud desapareció como consecuencia de que prosperaron los anteriores cargos de ilegalidad.

4. Sin embargo, no hubo violación del debido proceso porque el artículo 102 de la Ley 633 de 2000 no establece que el proceso de determinación oficial del impuesto se suspenda hasta que venza el plazo

para solicitar la terminación por mutuo acuerdo. En consecuencia la DIAN debía continuar con el proceso de determinación y practicar la liquidación de revisión antes de que adquiriera firmeza.

APELACIÓN

La DIAN expuso los siguientes argumentos de apelación:

1. La documentación recogida por la Administración en el proceso de determinación contra el informe contable suministrado por la sociedad y la certificación del revisor fiscal, demostró una diferencia de ajustes por inflación que debía justificar porque no estaba contabilizada en su oportunidad.

La demandante no corrigió su contabilidad conforme al artículo 56 del Decreto 2649 de 1993, por lo que no puede pretender que con ocasión de la visita de la DIAN se subsane la contabilidad ya verificada.

2. Antes de la Ley 383 de 1997 tampoco se permitían los beneficios concurrentes, por el contrario, los consagrados en los artículos 125 y 249 del Estatuto Tributario son excluyentes por tener finalidades diferentes.

En la exposición de motivos de la Ley 383 de 1997 se consideró que a pesar de no existir una norma que restringiera estos beneficios era inaceptable que los contribuyentes los utilizaran de manera concurrente.

El artículo 125 del Estatuto Tributario consagra los requisitos para la deducción por donaciones y según el artículo 249 ibídem, se requiere para tener derecho al descuento, además de los requisitos del artículo 125, que con las donaciones las instituciones de educación superior constituyan un fondo patrimonial y que sus rendimientos se destinen exclusivamente a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, lo que significa que no puede concurrir la donación como deducción y como descuento.

Por las anteriores razones la sanción por inexactitud debe mantenerse.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó confirmar la sentencia apelada y agregó que si la Ley 633 [102] de 2000 había consagrado un beneficio fiscal que los

contribuyentes podían ejercer hasta el 31 de julio de 2001, el proceso liquidatorio tenía que suspenderse hasta esa fecha, lo cual no fue respetado por la DIAN al proferir la liquidación de revisión antes de ese tiempo y negó la posibilidad a la sociedad de acogerse a la transacción.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación y precisó que el Tribunal se apoyó en la vigencia de la norma para aceptar el descuento tributario, cuando el rechazo se debió al cumplimiento de los requisitos en ambos conceptos, entre otros, la destinación.

Compartió la decisión que declaró la inexistencia de la violación de la Ley 633 [102] de 2000, que consagró los requisitos que tenía que cumplir el contribuyente, como manifestar la intención de transigir antes del 31 de julio de 2001, lo cual no fue cumplido por la sociedad.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación se decide si se ajustó a derecho la actuación de la Administración que liquidó oficialmente el impuesto de renta de 1997 de la sociedad. Para el efecto se analizará si procede la adición de ingresos por la diferencia en los ajustes por inflación y si la sociedad tiene derecho a solicitar el descuento tributario por la donación a una institución educativa que fue solicitada también como deducción.

1. Adición de ingresos por ajustes por inflación

En el requerimiento especial la DIAN propuso una adición de ingresos por la diferencia determinada en los ajustes por inflación a las acciones y aportes, por cuanto la sociedad había calculado los ajustes sobre una base de \$375.121.622 que no correspondía a lo registrado contablemente por \$831.184.000 (folios 207 y 208 c.a.).

En la respuesta al requerimiento especial, la sociedad explicó que la inversión que tenía en la sociedad DHIM LTDA., se desvalorizó en una cifra superior al 80% como lo demostró al contestar el requerimiento ordinario, por lo tanto, la suma correspondiente a esas cuotas sociales (\$456.062.378) no fue ajustada.

La DIAN, en la liquidación de revisión, aceptó el argumento de la sociedad y liquidó los ajustes por inflación a los acciones partiendo de la misma suma de la demandante (\$375.121.622) sin embargo, su cálculo arrojó una diferencia con lo declarado, de \$28.551.203.

La sociedad explicó en el recurso de reconsideración que la diferencia se debió a un error en los registros de los movimientos débito y crédito de las acciones, porque la sociedad adquirió 422.988 acciones de ALAMBRES Y MALLAS S.A., el 15 de mayo de 1997 por \$211.494.898 pero fue registrada en enero de 1997 (folios 272 y siguientes c.a.).

Y el 27 de enero se endosaron a esa misma sociedad las 90.000 acciones que poseía en COMSISA S.A., por \$135.000.000, negociación que fue registrada en mayo, por error, al confundir las fechas de compra y venta de acciones. Esta explicación no fue aceptada por la DIAN porque el error en la contabilidad debió corregirse conforme al Decreto 2649 [56] de 1993 con el correspondiente asiento, y no pretender corregir la contabilidad con el recurso de reconsideración.

El Tribunal encontró desvirtuada la adición de ingresos con los certificados de la demandante y de ALAMBRES Y MALLAS S.A., sobre las fechas de adquisición y venta de acciones.

En el expediente se encuentran los siguientes documentos:

a. Fotocopia autenticada del Título 116 de ALAMBRES Y MALLAS S.A., en el que certifica que COMERCIAL G. Y J. S.A., suscribió y pagó 422.988 acciones el 15 de mayo de 1997 (folio 278 c.a.).

b. Certificación del revisor fiscal de ALAMBRES Y MALLAS S.A., sobre la adquisición de la demandante, el 15 de mayo de 1997, de las acciones mencionadas (folio 277 c.a.).

c. Título definitivo 34 de la Compañía de Servicios Integrados del Acero S.A., COMSISA S.A., que certifica que COMERCIAL G. Y J. S.A., es propietaria de 90.000 acciones ordinarias de \$1.000 de valor nominal, título endosado por el representante legal de COMERCIAL G. Y J. S.A., el 27 de enero de 1997, a favor de ALAMBRES Y MALLAS S.A. (folios 276 y 276 vuelto c.a.).

d. Certificación del revisor fiscal de la demandante sobre la venta de las acciones de COMSISA S.A., a ALAMBRES Y MALLAS S.A. (folio 275 c.a.).

e. Cuadro del movimiento de la cuenta de corrección monetaria elaborada por el Revisor Fiscal de la demandante con los registros cambiados con los movimientos débito y crédito, según las fechas de las transacciones que arroja como resultado \$58.284.272 (folio 274 c.a.).

Contrario a lo estimado por el Tribunal, estos documentos no desvirtúan la diferencia encontrada por la DIAN, en atención a lo siguiente:

Con la respuesta al requerimiento ordinario la sociedad presentó copia de los Estados Financieros de 1997, los cuales contienen un cuadro de la cuenta corrección monetaria donde los movimientos débito y crédito de la cuenta adolecen del supuesto error en los registros y arroja como resultado \$58.993.091, así:

MESES	SALDO INICIAL	PAAG	AJUSTE POR INFLACION	MOVIMIENTO		SALDO FINAL
				DEBITO	CREDITO	
ENERO	375.121.622	0,007	2.607.216	211.494.098		589.222.936
FEBRERO	589.222.936	0,015	8.798.414			598.021.350
MARZO	598.024.350	0,0339	20.272.924			618.294.274
ABRIL	618.294.274	0,0175	10.820.150			629.114.424
MAYO	629.114.424	0,0161	(1.013.403)		134.788.016	493.313.005
JUNIO	493.313.005	0,0152	6.167.243			499.480.247
JULIO	499.480.247	0,0108	5.394.387			504.874.634
AGOSTO	504.874.634	0,0066	3.332.173			508.206.807
SEPTIEMBRE	508.206.807	0,011	(10.319.676)			497.887.131
OCTUBRE	497.887.131	0,0117	5.825.279			503.712.410
NOVIEMBRE	503.712.410	0,0087	4.382.298			508.094.708
DICIEMBRE	508.094.708	0,0075	2.726.087		38.521.359	472.299.436
		0,161	58.993.091	211.494.098	173.309.375	

La Administración, con base en los mismos datos (base mensual de enero y PAAG mensual), realizó el cómputo de la cuenta y el resultado fue \$87.544.294, por lo que estableció una diferencia de \$28.551.203. Sin embargo, esta diferencia se debe a los errores en el cálculo en que incurrió la sociedad en los siguientes meses:

En mayo, el saldo inicial fue \$629.114.424, el PAAG de 0.0161 y el ajuste por inflación de ese mes fue la suma negativa de \$1.013.403, cuando

la operación aritmética correcta arroja como ajuste por inflación \$10.128.742, lo que significa que en lugar de sumar el ajuste por inflación de ese mes, restó la suma de \$1.013.403, lo cual afectó considerablemente la base del mes siguiente y así sucesivamente.

En septiembre se consignó como ajuste por inflación también una suma negativa (10.319.676), cuando multiplicado el PAAG (0.0110) por el saldo inicial del mes (\$508.206.807) el resultado correcto es \$5.590.274 que no fue sumado y, por el contrario, se restaron indebidamente los \$10.319.676, lo que generó que se continuaran con saldos iniciales equivocados.

Estos errores de cálculo de la sociedad originaron la diferencia encontrada por la DIAN, sin embargo, la demandante, en el recurso de reconsideración, encontró que esa diferencia se debió a un error en los registros contables de la compra y venta de acciones, hecho que no había aducido la sociedad ni su revisor fiscal, quien certificó desde la respuesta al requerimiento ordinario en julio de 1999, que los datos contables remitidos estaban de conformidad con los libros de contabilidad y contra los Estados Financieros de 1997, que toda la *“información al momento de hacer esta remisión fue cruzada nuevamente contra nuestros papeles de trabajo, Libros Oficiales y renglones de la declaración y fueron hallados de conformidad”* (folio 46 c.a.).

Es de advertir, que si la sociedad hubiera calculado correctamente los ajustes por inflación, aun con la existencia del supuesto error en los registros contables, no se hubiera presentado diferencia alguna con el cálculo efectuado por la DIAN, porque se tomó la misma base inicial e idéntico porcentaje del PAAG.

Ahora bien, los documentos aportados por la sociedad en la reconsideración sobre la fecha de compra y venta de acciones no desvirtúan la diferencia determinada oficialmente, puesto que ésta se estableció sobre \$58.993.091 declarados por la sociedad, suma que no coincide con el resultado de cálculo efectuado con la corrección del supuesto error en los registros contables de esas negociaciones que fue de \$58.284.274.

Adicionalmente, estos documentos no pueden valorarse aisladamente si la sociedad no efectuó la corrección de los asientos contables, situación que llama la atención de la Sala y, sobre la cual el revisor fiscal de la compañía no hace ninguna referencia.

En efecto, conforme al artículo 50 del Código de Comercio la contabilidad debe suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los

negocios del comerciante; hacen parte de ella todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros (artículo 51 ibídem).

Las operaciones se deben asentar en orden cronológico con referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden. Según el artículo 53 ibídem, el comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen.

El Decreto 2649 [56] de 1993 establece que las operaciones deben registrarse cronológicamente, a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se realizaron y ordena que cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

En el caso bajo análisis, si bien la sociedad se dio cuenta que hubo un error en los asientos de la venta y la compra de las acciones, no procedió a corregirlos. Ni siquiera hay en el expediente una certificación contable de la sociedad sobre la forma en que se hicieron esos registros contables, así como la presencia del error y el procedimiento para su corrección.

Por el contrario, sí existe una certificación sobre los estados financieros de 1997 de la sociedad, en la que consta que la contabilidad cumple con los requerimientos legales, que los ingresos fueron verificados previamente a la elaboración de los estados financieros y que fueron sentados en los libros bajo el sistema de causación y, que los ajustes por inflación fueron aplicados de acuerdo con las normas legales (folio 99 c.a.).

En estas circunstancias, la diferencia determinada oficialmente de los ingresos de la sociedad por ajustes por inflación no se originó por los errores en los registros contables de las cuentas, sino por los errores en las operaciones aritméticas del cálculo de los ajustes, por lo tanto asiste razón a la demandada, por lo que en este aspecto se revocará la sentencia para dejar incólume la determinación oficial de los ingresos.

2. Improcedencia del descuento tributario por la donación a una institución educativa que fue solicitada también como deducción

La DIAN considera que para 1997 no proceden beneficios fiscales concurrentes derivados de una donación efectuada por la actora, no por aplicación retroactiva de la Ley 383 [23] de 1997, sino porque desde antes de su vigencia, los beneficios consagrados en los artículos 125 y 249 del Estatuto Tributario no eran concurrentes.

La Ley 383 [23] de 1997 dispuso:

"Artículo 23. Beneficios fiscales concurrentes. Interpretase con autoridad a partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente."

La expresión "Interpretase con autoridad" fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-806 de 1 de agosto de 2001, y declaró executable las expresiones contenidas en el inciso primero de la disposición "bajo la condición de que se entienda que para su aplicación debe darse cumplimiento a lo dispuesto en el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política" es decir, para el período fiscal siguiente.

La Corte consideró que de no precisarse su aplicación, la medida tributaria implicaba una alteración general en el cálculo de las bases gravables de los impuestos de período, como el de renta, que se generaron en el año fiscal que estaba corriendo cuando entró en vigencia la Ley 383 de 1997.

En consecuencia, sólo a partir del año gravable de 1998 no son concurrentes los beneficios fiscales para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

El Consejo de Estado ha considerado que antes de la Ley 383 [23] de 1997, era posible que sobre un mismo hecho económico se solicitaran concurrentemente los beneficios fiscales, pues sólo a partir de su vigencia quedaron prohibidos, de manera que debe aceptarse que para los años anteriores existía el derecho a aplicar la deducción y el descuento tributario, con fundamento en una misma donación, claro está, sujeto ello a que se cumplieran los requisitos previstos legalmente¹.

Como quiera que la DIAN rechazó el descuento tributario originado en la donación efectuada a la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, la Sala se referirá a los requisitos legales exigidos por el artículo 249 del Estatuto Tributario, para su aceptación.

¹ Sección Cuarta, entre otras, sentencias de 1 de febrero de 2002, Expediente 12.522 C.P. Germán Ayala Mantilla, 23 de mayo de 2002, Expediente 12609 C.P. Ligia López Díaz, 10 de octubre de 2002, Expediente 12835, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y 9 de octubre de 2003, Expediente 13474, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

La disposición exigía para la procedencia del descuento del impuesto de renta del 70% de la donación, que la entidad receptora fuera una universidad pública o privada, aprobada por el ICFES y sin ánimo de lucro. Que con los recursos obtenidos de la donación, las universidades constituyeran un Fondo Patrimonial cuyos rendimientos se destinaran exclusivamente a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demostraran que no tenían ingresos superiores a 4 salarios mínimos mensuales vigentes, y a proyectos de educación, ciencia y tecnología².

El descuento no podía exceder del 30% del impuesto básico de renta del respectivo año gravable.

Dado el carácter excepcional del beneficio tributario, el contribuyente debe cumplir estrictamente con todos los requisitos legales, así como con la carga probatoria de su demostración, con el fin de verificar si en realidad se da cumplimiento a los cometidos del legislador al establecer el incentivo.

En el caso bajo análisis, como la DIAN rechazó el descuento sin analizar de fondo el cumplimiento de las exigencias establecidas legalmente para aceptarlo, la Sala abordará el estudio de las pruebas que obran en el proceso para determinar su procedencia.

En el folio 185 del cuaderno de antecedentes se encuentra una certificación del Contador de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, quien certifica que por Escritura Pública 4158 de 30 de diciembre de 1997 la Universidad recibió de la demandante un donación de 10.500 acciones de COFESAR cuyo valor asciende a \$26.497.380 y el Bono de Seguridad 000281 por \$5.658.000.

Certifica igualmente que la Universidad no está obligada a presentar declaración de renta y patrimonio, que no persigue ánimo de lucro y que se encuentra sometida a vigilancia del Estado -Ministerio de Educación.

Sobre el manejo de sus ingresos certifica:

“[...]

6. Que esta Institución maneja los ingresos y gastos mayores de UN MIL PESOS (\$1.000.00), a través de los Bancos Popular, Bogotá, Caja Agraria y del Estado.

² El artículo 249 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 118 de la Ley 788 de 2000.

[...]

7. Que mediante Acuerdo No. 101 de 1997 el Consejo Superior de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, constituyó un Fondo Patrimonial cuyos rendimientos serán destinados de manera exclusiva a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demuestren que no tienen ingresos superiores a cuatro (4) salarios mínimos mensuales vigentes, y a proyectos de educación, ciencia y tecnología”.

A juicio de la Sala, esta certificación no acredita el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 249 del Estatuto Tributario para aceptar el descuento tributario, por cuanto omite dar cuenta de la destinación de los recursos obtenidos con las donaciones.

En efecto, aunque el Contador de la Universidad certifica que se constituyó un Fondo Patrimonial cuyos rendimientos tendrían la destinación a que se refiere el artículo 249 del Estatuto Tributario, no se demostró que ese Fondo hubiera sido constituido con los recursos obtenidos de las donaciones que efectuó la sociedad ni que a través de él se canalizarían los rendimientos de esas donaciones, razón por la cual no es posible reconocer el descuento tributario que fue establecido con una finalidad e incentivo específicos, cuyo cumplimiento no se acreditó. En consecuencia, prospera el cargo por lo que en este aspecto se revocará la decisión del Tribunal.

Finalmente, la sanción por inexactitud por \$46.680.000 se levantará, porque fue liquidada por la DIAN con fundamento en el menor impuesto a pagar a cargo de la demandante originado en la omisión de ingresos por ajustes por inflación sobre acciones y aportes y por la inclusión de un descuento tributario improcedente, que como se determinó, su rechazo se debe a la carencia de soporte probatorio sobre la diferencia de los ajustes por inflación y la destinación de los recursos de las donaciones, circunstancias que no constituyen inexactitud ni permiten considerar que las cifras del denuncia contengan datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados que es lo que da lugar a la sanción, según el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por lo demás, la DIAN impuso la sanción sin considerar que se presentó diferencia de criterios sobre la concurrencia de beneficios para 1997 y la aplicación retroactiva de la Ley 383 [23] de 1997, situación que excluye su aplicación.

En este orden de ideas, se practica una nueva liquidación para excluir la sanción por inexactitud y determinar el saldo a cargo de la demandante:

Total Impuesto a Cargo (el determinado oficialmente)	\$105.680.000
Menos:	
Total Retenciones del año gravable	<u>\$193.133.000</u>
Total saldo a favor	\$ 87.453.000

Así las cosas, se revocará la sentencia apelada y se anularán parcialmente los actos acusados en cuanto impusieron sanción por inexactitud a la demandante. A título de restablecimiento del derecho se fijará como total saldo a favor de la sociedad por el impuesto de renta de 1997 \$87.453.000.

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

REVÓCASE la sentencia de 6 de noviembre de 2003 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de COMERCIAL G. y J. S.A. contra la DIAN. En su lugar,

1. DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación de Revisión 310642001000108 de 6 de abril de 2001 y de la Resolución de Reconsideración 62-900036 de 25 de abril de 2002, que modificaron la declaración del impuesto de renta y complementarios de COMERCIAL G. y J. S.A., de 1997, únicamente en cuanto impusieron la sanción por inexactitud de \$46.680.000.

2. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, fíjase como total saldo a favor de COMERCIAL G. y J. S.A., por el impuesto de renta de 1997, OCHENTA Y SIETE MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$87.453.000 M/L)

3- RECONÓCESE a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel como apoderada de la demandada.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ