

**ACTUALIZACIÓN DEL BANCO DE DATOS EN DERECHO TRIBUTARIO
CON JURISPRUDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO
SENTENCIAS DICIEMBRE 11 DE 2007 A FEBRERO 7 DE 2008**

YENITH PAOLA FONSECA PERDOMO

**UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE CONTADURIA PÚBLICA
ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA TRIBUTARIA
BOGOTÁ D.C.**

2009

**ACTUALIZACIÓN DEL BANCO DE DATOS EN DERECHO TRIBUTARIO
CON JURISPRUDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO
SENTENCIAS DICIEMBRE 11 DE 2007 A FEBRERO 7 DE 2008**

YENITH PAOLA FONSECA PERDOMO

**Actualización del Banco de Datos
Para optar al Título de
Especialista en Auditoría Tributaria**

**Director
Fernando Rincón Rodríguez
Abogado**

**UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE CONTADURIA PÚBLICA
ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA TRIBUTARIA
BOGOTÁ D.C.
2009**

INTRODUCCIÓN

Es importante tener en cuenta la misión de la Universidad, inspirada en el pensamiento humanista cristiano de Santo Tomas de Aquino, donde se busca promover la formación integral de los alumnos, en el campo de la educación superior, mediante acciones y procesos de aprendizaje, investigación y proyección social, para así responder de manera ética, creativa y critica a las exigencias de la sociedad actual y estar en condiciones de aportar soluciones a la problemática y necesidades del país.

El deseo como futuros egresados es contribuir con la estructuración de una base de datos jurídicos, para lo cual aportamos este proyecto seleccionado para la especialización de Auditoria Tributaria, promoción primer semestre de 2009, basado fundamentalmente en el Análisis Jurídico Estructural de 10 sentencias emitidas por el Consejo de Estado dentro del 11 de Diciembre de 2007 y el 07 de febrero de 2008.

El objetivo de la base de datos es proveer a quiénes la consulten, información clara y precisa en materia tributaria, relacionada con las declaraciones de impuestos sobre la Renta y complementarios, Retención en la Fuente, Impuesto sobre las Ventas e Industria y Comercio, Avisos y Tableros , desde el documento fuente tal y como son las Sentencias del Consejo de Estado (sección Cuarta), en las cuales se puede apreciar los fallos proferidos acerca de conflictos tributarios entre personas jurídicas y/o naturales con los diferentes entes recaudadores de impuestos de nuestro país, es importante saber que las consideraciones y los fallos pueden ser de gran ayuda para afrontar situaciones similares pero sin olvidar que son Jurisprudencias.

El Análisis Jurídico Estructural contiene:

Elementos de sentencias a identificar.

Tipo de problema jurídico planteado y su respectiva tesis.

Descripción del tipo de problema jurídico.

Aspecto jurídico.

A continuación se expondrá la terminología relevante en el análisis:

Problema jurídico de derecho: Se plantea desde el derecho y se resuelve dentro del derecho, son de aplicación general y van al banco de datos, estos pueden ser:

Conflicto de fuentes: Cuando las partes están contravirtiendo o diferente en cuanto a la fuente formal aplicable. Pueden ser juicios de vigencia, de pertinencia o de prelación.

Conflicto de método de interpretación: Ambas partes se basan en la misma norma, pero llegan a conclusiones diferentes. Pueden ser método exegético, sistemático o sociológico.

Conflicto de técnicas de interpretación: Si el método es distinto la técnica es distinta.

Problema de hecho: se plantea en derecho, pero la solución depende de los hechos, son de interés particular. Estos pueden ser:

Conflicto de connotación jurídica: darle un valor a un hecho.

Conflicto de relevancia de los hechos: cuando en decisión se tiene en cuenta la ocurrencia de un hecho.

Conflicto de prueba de los hechos: demostrar si algo sucedió o no.

Para iniciar al análisis jurídico estructural, se debió tener en cuenta:

La tesis jurídica, que corresponda a la respuesta del ente fallador sobre el problema jurídico planteado, el cual se presenta en forma afirmativa o negativa.

Problema jurídico, es la misma tesis, pero en forma interrogativa.

La estructura del documento en la cual se plasma el análisis jurídico estructural es la siguiente:

Tesis jurídica: mencionada anteriormente.

Problema jurídico: mencionado anteriormente.

Tipo de problema Jurídico: definir si el problema es de hecho o de derecho.

Aspecto jurídico: puntos sobre el cual gira la controversia, identificar la situación mas importante de derecho que se esta contravirtiendo.

Fuente formal: La decisión debe estar fundamentada en derecho.

Extracto jurisprudencial: menciona la ubicación donde se plantea la tesis jurídica, fuente formal y argumentación jurídica.

El director del proyecto Doctor Fernando Rincón, asigno a cada estudiante un número de diez sentencias para realizar el respectivo análisis, con el fin de iniciar el estudio de los documentos entregados e individualmente dar lectura a cada sentencia para tener conocimiento del tema tratado. Lo importante de esta lectura era extraer los problemas concretos de cada sentencia e identificar si correspondían a un problema de hechos o de derecho, sin tener en cuenta que algunas de ellas fueron objeto de repetidas lecturas, toda vez que su terminología y

lo confuso de su redacción hacían difícil identificar el problema y/o los problemas, ya que algunas de ellas contaban con mas de un problema.

Por último pasaron a ser revisados por el director del proyecto, quien nos sugirió pautas para su mejoramiento y se presentaron para revisión metodología, a cargo de la doctora Esperanza Alarcón.

Del proceso desarrollado durante todo el tiempo se obtuvo el trabajo final, el cual se convierte en una herramienta adicional y necesaria para brindar y facilitar la consulta relacionadas con el Derecho Tributario.

TABLA DE CONTENIDO

				Pág.
INTRODUCCIÓN				1 –4
Exp. #	Fecha	Ponente	Analista	
15006	11/12/2007	Hector J. Romero Díaz	Yenith P. Fonseca P.	5
15053	11/12/2007	Hector J. Romero Díaz	Yenith P. Fonseca P.	6
15575	11/12/2007	Hector J. Romero Díaz	Yenith P. Fonseca P.	7
15724	11/12/2007	Ligia López Díaz	Yenith P. Fonseca P.	8
15059	12/12/2007	Hector J. Romero Díaz	Yenith P. Fonseca P.	9
15670	12/12/2007	María Inés Ortiz Barbosa	Yenith P. Fonseca P.	10
15856	12/12/2007	María Inés Ortiz Barbosa	Yenith P. Fonseca P.	11
15669	31/01/2008	María Inés Ortiz Barbosa	Yenith P. Fonseca P.	14
16004	31/01/2008	María Inés Ortiz Barbosa	Yenith P. Fonseca P.	19
15496	07/02/2008	Juan Ángel Palacio H.	Yenith P. Fonseca P.	20



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15006	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Héctor J. Romero Díaz		

PROBLEMA JURIDICO

¿Para la procedencia de la deducción eran necesarios los programas de investigación y la aprobación previa de éstos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, para aceptarse la deducción de la suma donada?

TESIS

Para la procedencia de la deducción no eran necesarios ni los programas de investigación ni la aprobación previa de éstos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, motivo por el cual, debía aceptarse la deducción de la suma donada.

Ubicación pág(s):	Pag 8	Parr 6									
----------------------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Deducciones

FUENTE FORMAL

Estatuto Tributario Art. 125			

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15053	Fecha: 11 de Diciembre 2.007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Héctor J. Romero Díaz		

PROBLEMA JURIDICO

¿Existe constancia de que dicho funcionario fuera contador público, tal hecho no vicia de nulidad la inspección tributaria, dado que el artículo 84 del Decreto 807 de 1993 dispuso tal consecuencia en relación con la inspección contable que es diferente de la tributaria?.

TESIS

No existe constancia de que dicho funcionario fuera contador público, tal hecho no vicia de nulidad la inspección tributaria, dado que el artículo 84 del Decreto 807 de 1993 dispuso tal consecuencia en relación con la inspección contable que es diferente de la tributaria.

Ubicación pág (s):	Pag 10	Parr 6	Pag 11	Parr 1							
-------------------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hecho – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Exhibición de los Libros de Contabilidad

FUENTE FORMAL

Decreto Distrital 807 de 1.993 (Art. 84)				

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15575	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Héctor J. Romero Díaz		

PROBLEMA JURIDICO

¿Confecciones Todojeans S.A. tiene derecho al beneficio tributario?

TESIS

No tiene derecho al beneficio tributario, porque según la norma local solo los exportadores directos y las sociedades de comercialización internacional que vendan a compradores del exterior, pueden excluir de la base gravable del impuesto los ingresos provenientes de las exportaciones.

Ubicación pág(s):	Pag 6	Parr 6										
----------------------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Connotación Jurídica de los Hechos.

ASPECTO JURÍDICO

Beneficios Tributarios

FUENTE FORMAL

Acuerdo de Sabaneta Antioquia 040 de 1998 (Art. 83)				

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15724	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Ligia López Díaz		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág(s):

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

No procede análisis, no es de la temática del Banco de Datos

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15059	Fecha: 12 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Héctor J. Romero Díaz		

PROBLEMA JURIDICO

¿El Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, desconoció el debido proceso, en relación con las funciones que le estaban encomendadas?

TESIS

El Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro desbordo su competencia y desconoció el debido proceso en relación con las funciones que le estaban encomendadas, razón por la cual los actos administrativos demandados son ilegales.

Ubicación pág(s):	Pag 7	Parr 5										
----------------------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Derecho – Conflicto de Fuentes (Juicios de Vigencia)

ASPECTO JURÍDICO

Debido Proceso

FUENTE FORMAL

Decreto 124 de 1.997	Estatuto Tributario Art. 363			

EXTRACTO

Ubicación pág(s):	Pag 5	Parr 2	Pag 7	Parr 6								
----------------------	----------	-----------	----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15670	Fecha: 12 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	María Inés Ortiz Barbosa		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág(s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

No procede análisis, no es de la temática del Banco de Datos.

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15856	Fecha: 12 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	3
Ponente:	María Inés Ortiz Barbosa		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Las normas contables obligan al reconocimiento de los hechos económicos en el momento en que el contribuyente los realiza, y a que en su estado de resultados reconozca los ingresos por concepto de intereses cuando existe seguridad o certidumbre sobre su cuantía, en cuyo caso no debe reflejarlos en cuentas de orden [arts. 48 y 100 del Decreto 2649 de 1993].?

TESIS

Las normas contables obligan al reconocimiento de los hechos económicos en el momento en que el contribuyente los realiza, y a que en su estado de resultados reconozca los ingresos por concepto de intereses cuando existe seguridad o certidumbre sobre su cuantía, en cuyo caso no debe reflejarlos en cuentas de orden [arts. 48 y 100 del Decreto 2649 de 1993].

Ubicación pág.(s):	Pag 15	Parr 6										
-------------------------------	-------------------	-------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Jurídico de Derecho - Conflictos de fuentes

ASPECTO JURÍDICO

Hecho Económico

FUENTE FORMAL

Decreto 2649 de 1993 Arts. 48 y 100	Estatuto Tributario art. 26	Estatuto Tributario Artículo 27
-------------------------------------	-----------------------------	---------------------------------

EXTRACTO

Ubicación pág.(s):	Pag 14	Parr 2	Pag 25	Parr 3								
-------------------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	--	--	--	--	--	--	--	--



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo

Expediente No.	15856	Fecha:	12 de diciembre 2007
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	02	De:	03
Ponente:	MARIA INES ORTIZ BARBOSA		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Qué finalidad legislativa tiene el aceptar el 100% de los gastos efectuados en el exterior?.

TESIS

De tal manera que la finalidad legislativa en las normas transcritas, al aceptar el 100% de los gastos efectuados en el exterior, es estimular fiscalmente aquellas actividades encaminadas al desarrollo económico y social del país, aspecto que brilla por su ausencia en la actividad lucrativa particular realizada por la accionante, al obtener réditos por la adquisición de créditos o cartera.

Ubicación pág.(s):	Pag 18	Parr 4									
-------------------------------	-------------------	-------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Jurídico de Hechos - Connotación Jurídica de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Deducción por intereses y gastos financieros pagados al exterior

FUENTE FORMAL

artículo 122 y 121 del Estatuto Tributario	artículo 1° del Decreto 2105 de 1996	

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15856	Fecha:	12 de diciembre 2007
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	03	De:	03
Ponente:	MARIA INES ORTIZ BARBOSA		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Es deducible la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro siempre que el hecho de su adquisición sea a otra entidad y que no fuese generada por préstamos directos a clientes, lo cual significa que sus ingresos no se deriven de ella?

TESIS

De acuerdo con el artículo 145 del Estatuto Tributario son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, **siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta**, que correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales. Esos requisitos legales están contenidos en los 72 y 80 del Decreto 175 de 1975.

Ubicación pág.(s):	Pag 19	Parr 3										
-----------------------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Jurídico de hecho - Conflictos de pruebas

ASPECTO JURÍDICO

Deducción de la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro

FUENTE FORMAL

Artículo 72 y 80 del Decreto 175 de 1975	Artículo 145 del Estatuto Tributario
--	--------------------------------------

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15669	Fecha: 31 de enero de 2008	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	x
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	5
Ponente:	María Inés Ortiz Barbosa		

PROBLEMA JURIDICO

¿El hecho contemplado en el requerimiento especial se identifica de la misma manera en la liquidación de revisión, toda vez que se refiere a que si bien Balcones de Iguazú invirtió la suma de \$50.000.000 en un ente social ubicado en la zona estimulada fiscalmente por el legislador tributario por la avalancha del Río Páez, Cabko S.A., dicha inversión retornó nuevamente a manos del inversionista, a través del giro efectuado a I.C. INVERSIONES LTDA en donde sus miembros también hacen parte de la junta directiva de la sociedad accionante, lo que se traduce en la pérdida del beneficio por la no permanencia de la inversión por el plazo de cinco años y su consecuente falta de materialización.?

TESIS

Sí, el hecho contemplado en el requerimiento especial se identifica de la misma manera en la liquidación de revisión, toda vez que se refiere a que si bien Balcones de Iguazú invirtió la suma de \$50.000.000 en un ente social ubicado en la zona estimulada fiscalmente por el legislador tributario por la avalancha del Río Páez, Cabko S.A., dicha inversión retornó nuevamente a manos del inversionista, a través del giro efectuado a I.C. INVERSIONES LTDA en donde sus miembros también hacen parte de la junta directiva de la sociedad accionante, lo que se traduce en la pérdida del beneficio por la no permanencia de la inversión por el plazo de cinco años y su consecuente falta de materialización.

Ubicación n pag(s):	Pag 16	Parr 2									
--------------------------------	-------------------	-------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión

FUENTE FORMAL

Estatuto Tributario Art.711				
--------------------------------	--	--	--	--

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15669	Fecha: 31 de enero de 2008	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	x
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	2	De:	5
Ponente:	Maria Inés Ortiz Barbosa		

PROBLEMA JURIDICO

¿Es acertada la determinación privada del impuesto por la renta líquida ordinaria, en la suma de \$75.649.000, lo que deja sin asidero el mayor valor del tributo en cuantía de \$13.818.000 y por ende la sanción de inexactitud basada en esa suma?

TESIS

Si, es acertada la determinación privada del impuesto por la renta líquida ordinaria, en la suma de \$75.649.000, lo que deja sin asidero el mayor valor del tributo en cuantía de \$13.818.000 y por ende la sanción de inexactitud basada en esa suma.

Ubicación n pag(s):	Pag 20	Parr 1										
------------------------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico De Hechos – Prueba De Los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Determinación de la Renta Presuntiva

FUENTE FORMAL

Estatuto Tributario Artículo 90-2				

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15669	Fecha: 31 de enero de 2008	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	x
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	3	De:	5
Ponente:	Maria Inés Ortiz Barbosa		

PROBLEMA JURIDICO

La actora decidió invertir en CABKO [diciembre/96] con el fin de obtener los beneficios tributarios que de la misma se derivaban, se presume [art. 66 C.C.] que no desconocía las obligaciones que tal determinación le implicaban, así como las consecuencias jurídicas en caso de inobservancia, pues como lo dijo la Corte, optó libremente y debe asumir la totalidad de los efectos jurídicos predeterminados.

TESIS

Si, la actora decidió invertir en CABKO [diciembre/96] con el fin de obtener los beneficios tributarios que de la misma se derivaban, se presume [art. 66 C.C.] que no desconocía las obligaciones que tal determinación le implicaban, así como las consecuencias jurídicas en caso de inobservancia, pues como lo dijo la Corte, optó libremente y debe asumir la totalidad de los efectos jurídicos predeterminados.

Ubicación pág(s):	Pag 25	Parr 2							
------------------------------	-------------------	-------------------	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Derecho – Método de Interpretación

ASPECTO JURÍDICO

Beneficio ley Páez

FUENTE FORMAL

Ley 218 de 1995	Estatuto tributario Art.5			

EXTRACTO

Ubicación pág(s):	Pag 20	Parr 2	Pag 25	Parr 3							
------------------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	--	--	--	--	--	--	--



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15669	Fecha: 31 de enero de 2008	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	x
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	4	De:	5
Ponente:	Maria Inés Ortiz Barbosa		

PROBLEMA JURIDICO

¿Antes de la expedición de la Ley 383 de 1997?

TESIS

Antes de la expedición de la Ley 383 de 1997, sólo estaba prevista la pérdida del beneficio de la exención del impuesto de renta para la sociedad receptora (parg.1 art.3 L. 218/95), pero no existía disposición alguna que sancionara al inversionista con la pérdida de los beneficios tributarios consagrados a su favor, por el incumplimiento de las obligaciones inherentes a la sociedad receptora. Tampoco estaba previsto término alguno para la materialización de la inversión.

Ubicación pág(s):	Pág 33	Parr 2							
----------------------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Derecho – Conflicto de Fuentes

ASPECTO JURÍDICO

Perdidas de Beneficios Tributarios

FUENTE FORMAL

Ley 383 de 1997	Ley 218 de 1995			

EXTRACTO

Ubicación pág(s):	Pag 32	Parr 1	Pag 33	Parr 5							
----------------------	-----------	-----------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15669	Fecha: 31 de enero de 2008	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	x
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	5	De:	5
Ponente:	Maria Inés Ortiz Barbosa		

PROBLEMA JURIDICO

¿Compartió Héctor J. Romero Días la conclusión?

TESIS

No compartió la conclusión, pues, el hecho de que las disposiciones tributarias sobre la zona del Río Páez sean producto de una evolución normativa desde 1994, no significa que cada norma pierda su contenido jurídico y su vigencia. Tampoco quiere decir que la Administración pueda fiscalizar y revisar las declaraciones teniendo en cuenta cualquiera de las normas que se han dictado sobre la materia desde 1994, por cuanto ello conduciría a la falta de seguridad jurídica y a que quede al arbitrio de la DIAN escoger la norma aplicable a una determinada vigencia fiscal.

Ubicación pág(s):	Pág 38	Parr 1							
----------------------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Beneficio Ley Páez

FUENTE FORMAL

Ley 218 de 1995	Decreto 1264 de 1994	Decreto 1178 de 1994	

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	16004	Fecha: 31 de enero 2.008	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	María Inés Ortiz Barbosa		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág (s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Fallo Inadmisorio de Demanda

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15496	Fecha: 7 de febrero 2.008	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Juan Ángel Palacio Hincapié		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág (s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Transcripción Sentencia

ASPECTO JURÍDICO

FUENTE FORMAL

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15856	Fecha:	12 de diciembre 2007
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	01	De:	04
Ponente:	MARIA INES ORTIZ BARBOSA		

PROBLEMA JURÍDICO

De acuerdo con el artículo 27 del Estatuto Tributario para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, como sucede con la sociedad de autos, la realización del ingreso está ligada a su causación, de ahí que *“deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable...”* Y se entiende causado un ingreso, *“cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”* por lo cual el registró de los intereses en cuentas de orden y no en el estado de resultados, porque existía incertidumbre sobre su cuantía y cobrabilidad, por tratarse de cartera incobrable o de dudoso cobro, de conformidad con el artículo 100 del Decreto 2649 de 1993, no cumple con la norma del artículo 27 del estatuto tributario.

TESIS

para un contribuyente que lleva contabilidad, los ingresos sometidos a tributación corresponden a los causados en el año gravable, es decir, aquéllos en los que nace el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro, contrario a lo que ocurre para quienes manejan el sistema de caja en donde la realización del ingreso está condicionada a su pago. Así, las normas contables obligan al reconocimiento de los hechos económicos en el momento en que el contribuyente los realiza, y a que en su estado de resultados reconozca los ingresos por concepto de intereses cuando existe seguridad o certidumbre sobre su cuantía, en cuyo caso no debe reflejarlos en cuentas de orden [arts. 48 y 100 del Decreto 2649 de 1993]. Lo anterior guarda armonía con lo consagrado en el terreno fiscal, de denunciar tributariamente todas aquellas rentas ordinarias y extraordinarias causadas en el periodo gravable, que produzcan incremento patrimonial (art. 26 del E.T.).

**Ubicación
pág.(s):**

12

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Jurídico de Derecho - Conflictos de fuentes

ASPECTO JURÍDICO

rentas ordinarias y extraordinarias causadas en el periodo gravable, que produzcan incremento patrimonial

FUENTE FORMAL

arts. 48 y 100 del Decreto 2649 de 1993

art. 26 del E.T.

artículo 27 del estatuto tributario

EXTRACTO

ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Ubicación pág.(s):	Parra fo 2 pági na 12	A	Parra fo 6 pagin a 13									
-----------------------	--------------------------------	---	--------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Analista: _____Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15856	Fecha:	12 de diciembre 2007
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	02	De:	03
Ponente:	MARIA INES ORTIZ BARBOSA		

PROBLEMA JURÍDICO

¿Qué finalidad legislativa tiene el aceptar el 100% de los gastos efectuados en el exterior?

TESIS

De tal manera que la finalidad legislativa en las normas transcritas, al aceptar el 100% de los gastos efectuados en el exterior, es estimular fiscalmente aquellas actividades encaminadas al desarrollo económico y social del país, aspecto que brilla por su ausencia en la actividad lucrativa particular realizada por la accionante, al obtener réditos por la adquisición de créditos o cartera.

Ubicación pág.(s):	Pag 18	Parr 4										
-------------------------------	-----------	-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Jurídico de Hechos – Connotación Jurídica de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Deducción por intereses y gastos financieros pagados al exterior

FUENTE FORMAL

artículo 122 y 121 del Estatuto Tributario	artículo 1° del Decreto 2105 de 1996	

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15856	Fecha:	12 de diciembre 2007
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	03	De:	04
Ponente:	MARIA INES ORTIZ BARBOSA		

PROBLEMA JURÍDICO

Es deducible la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro siempre que el hecho de su adquisición sea a otra entidad y que no fuese generada por préstamos directos a clientes, lo cual significa que sus ingresos no se deriven de ella.

TESIS

De acuerdo con el artículo 145 del Estatuto Tributario son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, **siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta**, que correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales. Esos requisitos legales están contenidos en los 72 y 80 del Decreto 175 de 1975,

Ubicación
pág.(s):

16

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Jurídico de hecho - Conflictos de pruebas

ASPECTO JURÍDICO

Deducción de la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro

FUENTE FORMAL

Artículo 72 y 80 del Decreto 175 de 1975

artículo 145 del Estatuto Tributario

EXTRACTO

Ubicación
pág.(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15856	Fecha:	12 de diciembre 2007
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	04	De:	04
Ponente:	MARIA INES ORTIZ BARBOSA		

PROBLEMA JURÍDICO

para que las expensas necesarias sean deducibles: *estas deben ser realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*

TESIS

para que sea viable una deducción, constituye un gasto indispensable para la producción de la renta, puesto que contribuye al desarrollo normal de la actividad generadora del ingreso, en la medida en que éste se produce por los intereses que reportan los créditos adquiridos, circunstancia que lo hace conveniente para el ente social y trascendente en la generación del ingreso, así el texto del artículo 107 del Estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea "necesario" o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una "relación de causalidad" la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas.

Ubicación
pág.(s):

18

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Jurídico de hecho - Conflictos de Pruebas

ASPECTO JURÍDICO

Requisitos para que sean deducibles las expensas

FUENTE FORMAL

artículo 107 del Estatuto Tributario

EXTRACTO

Ubicación
pág.(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15670	Fecha: 12 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	BBVA Banco Ganadero S.A.		

PROBLEMA JURIDICO

¿Las pérdidas fiscales de las sociedades y el exceso de renta presuntiva, deben contabilizarse como diferencia temporal?

TESIS

No surge que las pérdidas fiscales de las sociedades y el exceso de renta presuntiva, deban contabilizarse como diferencia “temporal”, pues son conceptos con efectos exclusivamente tributarios, y por ello consideró que su tratamiento a nivel contable era el de “diferencias permanentes” que no dan lugar al impuesto de renta diferido débito.

Ubicación
pág(s):

9/10

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Derecho – Método de Interpretación

ASPECTO JURÍDICO

Perdidas fiscales y Exceso de Renta Presuntiva

FUENTE FORMAL

**Circular 063 de
1.997**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

5-10/10

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15059	Fecha: 12 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Corporación de Vivienda de los Empleados del ICA CORVEICA		

PROBLEMA JURIDICO

¿El Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, desconoció el debido proceso, en relación con las funciones que le estaban encomendadas?

TESIS

El Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro desbordo su competencia y desconoció el debido proceso en relación con las funciones que le estaban encomendadas, razón por la cual los actos administrativos demandados son ilegales.

Ubicación
pág(s):

4/5

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Derecho -

ASPECTO JURÍDICO

Debido Proceso

FUENTE FORMAL

**Decreto 124 de
1.997**

**Estatuto
Tributario**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

3-4/5

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15059	Fecha: 12 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Corporación de Vivienda de los Empleados del ICA CORVEICA		

PROBLEMA JURIDICO

¿El Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, desconoció el debido proceso, en relación con las funciones que le estaban encomendadas?

TESIS

El Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro desbordo su competencia y desconoció el debido proceso en relación con las funciones que le estaban encomendadas, razón por la cual los actos administrativos demandados son ilegales.

Ubicación
pág(s):

4/5

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Derecho -

ASPECTO JURÍDICO

Debido Proceso

FUENTE FORMAL

**Decreto 124 de
1.997**

**Estatuto
Tributario**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

3-4/5

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15724	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Banco Davivienda S.A.		

PROBLEMA JURIDICO

¿El Banco Davivienda supero los límites de posición propia, atendiendo al patrimonio técnico?

TESIS

El Banco Davivienda no supero lo límites de posición propia atendiendo al patrimonio técnico reportado para ese momento, no había lugar a imponer la sanción y en consecuencia debe revocarse la sentencia impugnada y en su lugar, se declarará la nulidad de los actos acusados.

Ubicación
pág(s):

7/8

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Derecho – Método de Interpretación

ASPECTO JURÍDICO

Patrimonio Técnico - Límites de Posición Propia

FUENTE FORMAL

**Código
Contenciosa
Administrativo
(Art. 177)**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

5-
7/8

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15575	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Comercializadora Internacional Jeans S.A.		

PROBLEMA JURIDICO

¿Confecciones Todojeans S.A. tiene derecho al beneficio tributario?

TESIS

No tiene derecho al beneficio tributario, porque según la norma local solo los exportadores directos y las sociedades de comercialización internacional que vendan a compradores del exterior, pueden excluir de la base gravable del impuesto los ingresos provenientes de las exportaciones. Quien tenía derecho al beneficio fiscal era la Comercializadora Internacional, por los ingresos provenientes a las exportaciones que efectuaba.

Ubicación
pág(s):

4/4

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Connotación Jurídica de los Hechos.

ASPECTO JURÍDICO

Exclusiones de la Base Gravable del Impuesto

FUENTE FORMAL

**Acuerdo
040 de 1998
(Art. 83)**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15053	Fecha: 11 de Diciembre 2.007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Importadora y Productora de Licores S.A.		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

Ubicación
pág (s):

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hecho – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Exhibición de los Libros de Contabilidad

FUENTE FORMAL

Estatuto Tributario (Art. 654)	Decreto 807 de 1.993 (Art. 78)		

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15006	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	2
Ponente:	Destilados y Solventes S.A. Destisol		

PROBLEMA JURIDICO

¿Se aplico la excepción al límite del 30% de la renta líquida?

TESIS

La demandante no aplicó la excepción al límite del 30% de la renta líquida.

Ubicación
pág(s):

5/5

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Excepciones al límite de la renta líquida.

FUENTE FORMAL

**Estatuto
Tributario**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15006	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	2	De:	2
Ponente:	Destilados y Solventes S.A. Destisol		

PROBLEMA JURIDICO

¿Para la procedencia de la deducción eran necesarios los programas de investigación y la aprobación previa de éstos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, para aceptarse la deducción de la suma donada?

TESIS

Para la procedencia de la deducción no eran necesarios ni los programas de investigación ni la aprobación previa de éstos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, motivo por el cual, debía aceptarse la deducción de la suma donada.

Ubicación
pág(s):

5/5

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Deducciones Procedentes

FUENTE FORMAL

**Constitución
Política**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15053	Fecha: 11 de Diciembre 2.007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	1
Ponente:	Importadora y Productora de Licores S.A.		

PROBLEMA JURIDICO

TESIS

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

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hecho – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Exhibición de los Libros de Contabilidad

FUENTE FORMAL

Estatuto Tributario (Art. 654)	Decreto 807 de 1.993 (Art. 78)		

EXTRACTO

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

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15006	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	1	De:	2
Ponente:	Destilados y Solventes S.A. Destisol		

PROBLEMA JURIDICO

¿Se aplico la excepción al límite del 30% de la renta líquida?

TESIS

La demandante no aplicó la excepción al límite del 30% de la renta líquida.

Ubicación
pág(s):

5/5

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Excepciones al límite de la renta líquida.

FUENTE FORMAL

**Estatuto
Tributario**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo



ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL

Expediente No.	15006	Fecha: 11 diciembre 2007	
Concepto No. (Si se trata de doctrina)		Consejo de Estado	X
		Tribunal	
		Otro	
Problema No.	2	De:	2
Ponente:	Destilados y Solventes S.A. Destisol		

PROBLEMA JURIDICO

¿Para la procedencia de la deducción eran necesarios los programas de investigación y la aprobación previa de éstos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, para aceptarse la deducción de la suma donada?

TESIS

Para la procedencia de la deducción no eran necesarios ni los programas de investigación ni la aprobación previa de éstos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, motivo por el cual, debía aceptarse la deducción de la suma donada.

Ubicación
pág(s):

5/5

TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO

Problema Jurídico de Hechos – Prueba de los Hechos

ASPECTO JURÍDICO

Deducciones Procedentes

FUENTE FORMAL

**Constitución
Política**

EXTRACTO

Ubicación
pág(s):

Analista: Yenith Paola Fonseca Perdomo

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Bogotá D. C., siete (7) de febrero de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 76001-23-31-000-2002-04068-01(15496)

Actor: ARQUIDIOCESIS DE CALI

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia de 28 de febrero de 2005, proferida por la Sala de Descongestión de los Tribunales de Cauca, Quindío y Nariño, que declaró la nulidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración privada de la Arquidiócesis de Cali, por concepto de IVA - cuarto bimestre de 1999.

ANTECEDENTES

El 21 de septiembre de 1999 la Arquidiócesis de Cali presentó declaración de IVA correspondiente al cuarto bimestre de 1999.

Dicha declaración fue modificada por Liquidación Oficial de Revisión 050642000000031 012194 de 16 de abril de 2001, previo emplazamiento para corregir y requerimiento especial.

Mediante Resolución 050662002000010 de 22 de abril de 2002, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra.

LA DEMANDA

La actora demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 050642000000031 012194 de 16 de abril de 2001, del auto de verificación, emplazamiento para corregir y del requerimiento especial que a ella precedieron, y de la Resolución 050662002000010 de 22 de abril de 2002. A

título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no es responsable del impuesto a las ventas, y, de acuerdo con ello, que se ordene la cancelación de la inscripción de la Arquidiócesis de Cali en el Registro Nacional de Vendedores, o, en todo caso, que se disponga la forma de restablecimiento más conveniente a los intereses de la actora.

Igualmente, pidió que se condene a la demandada a pagar agencias en derecho, gastos y costas del proceso.

La demandante citó como normas violadas los artículos 2, 4, 13, 29, 123 y 363 de la Constitución Política; 420, 421, lit. c), 424, 476, N. 14, 647, 712, lit g) y 730, No. 4 del Estatuto Tributario; 48 y 50 de la Ley 488 de 1998; 15 de la Ley 174 de 1994; 16 del Decreto 326 de 1995; 1 del Decreto reglamentario 1372 de 1992; 32 del Código Civil; 3 del Código Contencioso Administrativo; y el Concepto DIAN 54763 de 15 de junio de 1999. Sobre el concepto de violación señaló:

La actora presta servicios funerarios que incluyen la entrega de los cofres en los cuales se entierran los difuntos.

Conforme a los artículos 476 del Estatuto Tributario, 15 de la Ley 174 de 1994 y 48 de la Ley 488 de 1998, la prestación del servicio funerario se encuentra excluida de impuesto a las ventas, al igual que la incorporación de bienes corporales muebles como cofres, cajas fúnebres, mortajas, etc., a dicho servicio.

Para que la incorporación del bien corporal al servicio no gravado, constituya venta que genera IVA, dicho bien debe haber sido construido, fabricado, elaborado o procesado por quien efectúa la incorporación y, además, estar gravado con el impuesto.

La actora no se dedica habitualmente a la venta de los bienes corporales muebles mencionados, no los produce, fabrica ni transforma; tampoco descuenta IVA por el servicio facturado porque tal impuesto no se genera.

El hecho de que el demandante haya omitido declarar como gravables algunas operaciones que consideró excluidas de IVA no configura inexactitud sancionable. Lo anterior, porque los hechos y cifras declarados eran ciertos y verdaderos, de modo que las discordancias entre la declaración privada y la liquidación oficial de revisión sólo provinieron de diferencias de criterio respecto de la interpretación de las normas tributarias.

Los actos demandados desconocieron los principios de justicia, equidad, distribución de las cargas públicas y economía procesal, pues gravaron con

IVA un servicio excluido del mismo, sin tener en cuenta las razones claras y precisas que demostraban esa exclusión.

La liquidación oficial de revisión demandada es nula, como quiera que no explicó sumariamente las modificaciones efectuadas a la declaración privada, y la remisión a otros documentos o antecedentes, no satisface tal requisito.

El mencionado acto oficial fue falsamente motivado y violó el derecho de defensa de la actora, porque el servicio funerario corresponde a una obra de fe relacionada con las tradiciones cristianas de culto a los muertos, e incluye recoger el cuerpo del difunto, prepararlo para evitar su rápida descomposición, depositarlo en un cofre, ubicarlo en una sala de velación, trasladarlo al cementerio y celebrar los funerales. Por tanto, el servicio funerario no se limita a vender el cofre ni termina con la entrega de éste; la venta sólo hace parte del servicio.

Además, la liquidación no precisó la forma como aplicó el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, ni sustentó la decisión de gravar la incorporación del cofre a un servicio no gravado, por considerarla una venta independiente del servicio funerario.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Administración de Impuestos, por conducto de apoderada judicial, aceptó los hechos de la demanda y señaló que los actos acusados se encuentran debidamente sustentados.

Precisó que, de acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario y los conceptos 064611 y 066734 de 1999, la venta de cofres o cajas mortuarias se encuentra gravada con impuesto a las ventas, independientemente de que se suministren con la prestación del servicio funerario, excluido de dicho tributo por el numeral 14 del artículo 476 ibídem.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia de 28 de febrero de 2005, la Sala de Descongestión de los Tribunales del Valle del Cauca, Quindío, Cauca y Nariño, anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración de impuesto a las ventas a cargo de la actora por el cuarto bimestre de 1999. Tales decisiones las fundamentó como sigue:

De acuerdo con el artículo 16 del Decreto 326 de 1995, los servicios funerarios que presta la actora están “exentos” (sic) de impuesto a las ventas. Y si bien a dichos servicios se incorporan bienes muebles como cofres o cajas mortuarias, la venta de éstos no causa IVA en los términos del

artículo 421, lit c) del Estatuto Tributario, porque la actora no es quien los fabrica.

De acuerdo con lo anterior, la Arquidiócesis de Cali no era responsable del impuesto a las ventas para el cuarto bimestre de 1999, procediendo la nulidad de los actos demandados.

Por lo demás, el Tribunal negó la pretensión de cancelación de la inscripción de la Arquidiócesis de Cali en el Registro Nacional de Vendedores, porque los actos acusados no se pronunciaron sobre tal aspecto. De la misma manera, negó el reconocimiento de la condena en costas, porque la conducta de la Administración no fue temeraria.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora apeló la sentencia para que se revocaran los numerales 2 y 3 de su parte resolutive. Al efecto, señaló:

El Tribunal confundió las pretensiones principales con el restablecimiento del derecho, el cual es consecuencia directa de aquéllas, pues, al tiempo de haber declarado que la demandante no era responsable del IVA para el cuarto bimestre de 1999, dispuso la firmeza de la declaración privada presentada por el mismo concepto.

La segunda de tales declaraciones constituye la negación de la primera y fomenta el enriquecimiento ilícito del Estado, toda vez que le permite apropiarse de lo pagado en virtud de una declaración presentada por error.

El restablecimiento del derecho congruente con la declaratoria de nulidad es la orden de devolución de lo pagado por el impuesto y período señalados, y la de cancelación de la inscripción de la actora en el Registro Nacional de Vendedores.

Los actos demandados violan normas supralegales del Concordato suscrito entre Colombia y la Santa Sede, aprobado por la Ley 20 de 1974, de acuerdo con las cuales, la iglesia católica tiene un régimen jurídico particular en materia administrativa, judicial y tributaria; posee autonomía para autogobernarse por las leyes canónicas y ejercer libremente sus funciones eclesíásticas en lugares sagrados como cementerios, funerarias y demás bienes destinados al culto divino o a la sepultura de los fieles; y los edificios y bienes en los que realiza dicho culto, así como aquéllos donde funcionan curias diocesanas, casas episcopales y curales y seminarios, gozan de exención tributaria (artículo 24 de la Ley 20 de 1974).

Por tanto, como los cementerios católicos y las funerarias metropolitanas de la Arquidiócesis de Cali son sitios destinados al culto de los muertos, todas las actividades y servicios que presta para tal finalidad, están “exentas” (sic) de impuestos.

La demandada debe ser condenada en costas porque durante toda la actuación administrativa se opuso infundadamente a la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre exclusión de IVA para la venta de cofres incorporados a la prestación del servicio funerario, por parte de quien no fabrica dichos bienes¹.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Dentro de la oportunidad legal la demandada presentó sus alegatos de conclusión, en los que expuso:

La declaración de impuesto a las ventas es un acto voluntario que denuncia hechos y operaciones constitutivos de dicho tributo, de acuerdo con la actividad económica del declarante, y, en sí misma, no constituye una obligación tributaria.

Los actos demandados sólo modificaron algunos renglones de la declaración privada de la demandante, de manera que la declaratoria de nulidad de aquéllos no puede conllevar la nulidad de dicha declaración, ni relevar a la actora de presentarla, porque pueden llegar a existir otras actividades que generen IVA como la venta de elementos religiosos. El restablecimiento ordenado se ajustó a las pretensiones de la demanda y a la ley, sin que sea procedente ordenar la devolución del impuesto pagado.

La apelante confunde la obligación tributaria sustancial y la formal, y se aparta del objeto de la acción impetrada, pues, los actos anulados refieren exclusivamente a los hechos generadores del IVA que la actora declaró, y nada tienen que ver con la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores como deber formal a cargo de los responsables de dicho impuesto.

Dicha inscripción es un acto distinto al de declarar, y puede ser revisada o corregida mediante otros actos administrativos susceptibles de demandarse ante la jurisdicción.

La solicitud de condena en costas es improcedente porque la Administración no realizó ninguna actuación dolosa o de mala fe.

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

La demandante no alegó.

MINISTERIO PÚBLICO

Dentro del término de traslado el representante del Ministerio público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la procedencia de la orden impartida por el a quo a título de restablecimiento del derecho, frente a la declaratoria de nulidad de los actos por los cuales la Administración de Impuestos de Cali modificó la declaración de impuesto a las ventas que presentó la actora para el cuarto bimestre de 1999.

El artículo 85 del C. C. A. consagra la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, como el mecanismo de defensa judicial con el que cuenta toda persona para pedir la nulidad de los actos administrativos que lesionan alguno de los derechos que le reconoce el ordenamiento jurídico, y para obtener el restablecimiento de los mismos, la reparación del daño que le causan, o la devolución de lo que pagó indebidamente.

El restablecimiento aparece entonces como la medida idónea, adecuada y eficaz para subsanar la integridad del derecho subjetivo lesionado, y, por ser consecuencia directa de la nulidad declarada judicialmente², se encuentra determinado por el contenido y alcance del acto anulado.

En principio y dado el carácter rogado de esta jurisdicción, corresponde al actor solicitar tanto la nulidad del acto administrativo que lo perjudica, como el restablecimiento de su derecho en la forma que considere aplicable (C. C. A. arts. 85, 137 y 138), para que, de estimarla pertinente, el Juez la ordene en el fallo. Ello, en virtud del principio de congruencia, que supone la debida correspondencia entre la sentencia y lo pedido por las partes³ (congruencia externa), y la concordancia entre las partes motiva y resolutive del fallo (congruencia interna), de modo que lo decidido derive de las valoraciones fácticas, probatorias y jurídicas que aquél contenga⁴.

² Carlos Betancur Jaramillo. Derecho Procesal Administrativo. Quinta Edición. Señal Editora, 1999, págs. 38, 39, 41.

³ Arts. 170 del C. C. A., 304 y 305 del C. P. C.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 13 de febrero de 1998, exp. 8714, C. P.: doctor Julio E. Correa Restrepo, y de 15 de marzo de 2002, exp. 12439, C. P.: doctor Juan Ángel Palacio Hincapié

Es de anotar que la medida de restablecimiento pretendida no es obligatoria para el juez, pues, en todo caso, éste tiene la facultad de modificarla, reformarla o sustituirla por la que encuentre procedente, de acuerdo con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

En el asunto *sub exámine*, la pretensión de nulidad recayó sobre los actos que modificaron la declaración de IVA de la actora, por el cuarto bimestre de 1999, y la de restablecimiento del derecho consistió en que se declarara que la Arquidiócesis de Cali no era responsable del impuesto a las ventas y, de acuerdo con ello, en ordenar la cancelación de su inscripción en el Registro Nacional de Vendedores.

El Tribunal declaró la nulidad porque la demandante no estaba obligada a declarar ni cancelar impuesto a las ventas por la prestación de servicios funerarios a los que incorpora cofres y cajas mortuarias que le proveen terceros (pág. 9, fl. 140). Como restablecimiento del derecho, únicamente declaró la firmeza de la declaración privada modificada por los actos demandados.

Según el apelante, el restablecimiento del derecho debe consistir en ordenar la devolución de los dineros que canceló en virtud de la mencionada declaración, dadas las razones que motivaron la anulación.

Aunque en el petitum de la demanda no se solicitó dicha medida, tampoco encuentra la Sala que sea procedente ordenarla conforme al artículo 170 del C. C. A., por las siguientes razones:

Según los antecedentes administrativos, la modificación de la declaración de IVA del cuarto bimestre de 1999 consistió en la **adición de ingresos** percibidos durante el período por la venta de cofres, incluida en la prestación del servicio funerario, dado que la actora los declaró como “ingresos por operaciones excluidas y no gravadas”, en el renglón 4 BC. La Administración estimó improcedente la exclusión bajo el entendido de que la venta de cofres era una operación gravada.

La declaración de los ingresos provenientes de venta de cofres, como ingresos excluidos, conduce a concluir que la declarante no efectuó pago alguno por tal actividad, la cual, se precisa, no genera IVA.

Lo anterior, porque el artículo 421 del Estatuto Tributario (lit. c) previó que, para efecto del impuesto al valor agregado, se consideran ventas las incorporaciones de bienes corporales muebles a servicios no gravados, pero condicionó dicho hecho generador a que tales bienes fueran contruidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa la incorporación. Esta

condición no se cumple en el *sub lite*, pues, si bien la actora incorpora cofres a la prestación del servicio funerario que el artículo 476 ibídem (No. 14), estableció como servicio no gravado, lo cierto es que Administración no probó que ella misma construyera, fabricara, elaborara o procesara dichos cofres.

Sobre este aspecto la sección se pronunció en sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, providencia en la que señaló:

“El artículo 420 del Estatuto Tributarios establece los hechos sobre los cuales se aplica el impuesto sobre las ventas y contempla entre otros los siguientes:

“a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;

(...)

...es claro que el gravamen sobre los bienes corporales muebles se causa por razón de su venta.

En cuanto a la prestación del servicios, el artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 48 la ley 488 de 1998, en el ordinal 14, excluye del impuesto sobre las ventas los servicios funerarios...

Para la prestación del servicio funerario, deben ser utilizados bienes corporales muebles que no están excluidos del impuesto a las ventas, tales como los ataúdes o cofres o los hábitos. Para dilucidar el tratamiento fiscal sobre este tipo de bienes, el artículo. 421 del E.T. al precisar los hechos que se consideran venta, dispone:

“c) Modificado ley 488 de 1998, artículo 50. Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido contruidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.”(Subraya la Sala),

(...)

En todos los casos se exige que tales bienes hayan sido contruidos, fabricados, elaborados o procesados, por quien efectúa la incorporación

o la transformación. Esta es una condición sin la cual, el hecho no se considera venta para estos efectos. Por el contrario, cuando quien realiza la incorporación no es el productor del bien gravado, el hecho no constituye “venta”.

Si como pretende la demandada, siempre que se incorporen bienes muebles gravados a servicios no gravados, el hecho es venta y por consiguiente genera el impuesto, sobraría la exigencia de la norma de que quien presta el servicio sea igualmente el fabricante o productor del bien.

(...)

La prestación del servicio funerario, requiere entre otros, el suministro del ataúd, elemento que a su vez, es adquirido a un proveedor, salvo que la funeraria sea a su vez fabricante o realice sobre éste proceso de transformación. Por ello de conformidad con la norma analizada, para la Sala la inclusión del cofre mortuario, hace parte de la prestación del servicio fúnebre,

(...)

Así las cosas, si los ingresos de la actora, provienen exclusivamente de la prestación de servicios funerarios y no realiza ventas de bienes muebles gravados en forma independiente a los incorporados al servicio, no es aplicable al caso concreto el artículo artículo16 del decreto reglamentario 326 1995.”

Así, entendiéndose que respecto de los ingresos declarados como excluidos no se efectúa pago alguno, concluye la Sala que no se configura el “pago de lo no debido” establecido por el artículo 850 del E. T. como presupuesto sustancial de la devolución, la cual, por lo mismo, no podría ordenarse como restablecimiento del derecho, máxime cuando aquélla sólo tiene lugar dentro del procedimiento especial que regula el título X del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 1000 de 1997, normatividad que la sentencia no puede suplir o desconocer, so pena de apartarse del marco de legalidad.

De otra parte, encuentra la Sala improcedente la pretensión de restablecimiento consistente en la cancelación de la inscripción de la actora en el Registro Nacional de Vendedores, pues tal medida no sería consecuencia de la anulación de los actos que modifican la declaración privada del impuesto, sino de la declaratoria de nulidad de los actos que ordenan la inscripción o niegan la cancelación, como ocurrió en la sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, evocada por la apelante y citada párrafos

atrás; ya que quien desee su exclusión del Registro Nacional de Vendedores, debe solicitarlo directamente a la Administración mediante el diligenciamiento del respectivo formulario oficial (Decreto 2788 de 2004, art. 12).

En efecto, las actuaciones administrativas terminan y se individualizan a través de actos con unidad de contenido y de fin, y éstos en conjunto dan lugar a controles de legalidad independientes y autónomos, de acuerdo con la causa y objeto de cada actuación (art. 138 del C. C. A.).

En el caso del trámite de cancelación de la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores, dichos actos son los que aceptan o niegan la cancelación, de acuerdo con las causales del artículo 11 del Decreto 2788 de 2004.

En el proceso de determinación del impuesto, que se adelanta en ejercicio de la función fiscalizadora del Estado, para asegurar el cumplimiento efectivo de las normas sustanciales tributarias a través de las facultades que otorga el artículo 684 del E. T., la unidad de contenido y fin se predica de las liquidaciones oficiales del impuesto y las resoluciones que deciden los recursos contra las mismas.

De modo que, como el presente proceso se promovió contra los actos que definieron la actuación administrativa de determinación del impuesto a las ventas a cargo de la actora para el cuarto bimestre de 1999, y ya que la cancelación de la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores, es una actuación administrativa ajena, no demandada, la medida de restablecimiento en tal sentido no tiene lugar.

En este orden de ideas y toda vez que los “ingresos por operaciones excluidas y no gravadas” no es el único concepto que aparece en la declaración privada (fl. 123, c. 2), la firmeza de ésta es la forma de restablecimiento del derecho congruente con la declaratoria de nulidad.

Por último, ha sido reiterativa la Sala en señalar que la condena en costas a la parte vencida en los procesos contenciosos, con excepción de las acciones públicas, se sujeta a que la conducta que aquélla asume desde que inicia la actuación administrativa dentro de la cual se expiden los actos demandados, haya sido temeraria o de mala fe⁵.

El desconocimiento de la jurisprudencia en acciones particulares no constituye conducta abusiva ni reprochable de la parte demandada en este

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 17 de noviembre de 2000, exp. 10095, 5 de octubre de 2001, exp. 12425, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, y 14 de noviembre de 2006, exp. 15548, C. P. Dra. Ligia López Díaz, entre otras.

caso, que justifique condenarla a pagar los gastos en que incurrió la actora al acudir a la jurisdicción, máxime cuando, como ya se explicó, la sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, de la cual el apelante predica desconocimiento, juzgó la nulidad de los actos que negaron la cancelación de la inscripción de la Funeraria San Francisco en el Registro Nacional de Vendedores, actuación administrativa diferente a la que aquí se discute.

Por todo lo anterior, se confirmará 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.

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Reconócese personería a la doctora Patricia del Pilar Romero Angulo como apoderada de la DIAN, conforme al poder obrante a folio 168.

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

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

MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá, D.C., enero treinta y uno (31) de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-02051-01(16004)

Actor: HOTELES ESTELAR S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 15 de marzo de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que se declaró inhibida para conocer de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de Hoteles Estelar S.A., contra los actos administrativos que negaron el pago de obligaciones contenidas en el título de devolución de impuestos TIDIS 04262 de 27 de agosto de 2001 por \$363.859.000.

ANTECEDENTES

HOTELES ESTELAR S.A., presentó declaración de renta por el año gravable 2000 con un saldo a favor de \$363.859.000, el cual fue objeto de devolución según Resolución 1092 de 8 de agosto de 2001, mediante el título de devolución de impuestos TIDIS 04262, con fecha de vencimiento 27 de agosto de 2002.

El 25 de octubre de 2002 la actora solicitó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la restitución del TIDIS debido a que se encontraba vencido y ya no podía ser usado para la cancelación de impuestos o derechos administrados por la DIAN.

El 31 de diciembre de 2002 la Oficina Jurídica de la DIAN envió el Oficio 0797 al Subdirector de Recaudación de la entidad, en el cual afirmó que no

existía procedimiento para reactivar los TIDIS una vez vencido el plazo para su redención (folio 17 c.ppal).

El 12 de febrero de 2003 la sociedad interpuso recurso de reposición y subsidiario de apelación contra el oficio 0797, los cuales fueron declarados improcedentes por las Resoluciones 02056 de 19 de marzo de 2003 y 05816 de 15 de julio de 2003, porque consideraron que el citado oficio era un acto de trámite interno o preparatorio, que no creaba ninguna situación particular y concreta y por tanto no procedía reclamo alguno.

DEMANDA

HOTELES ESTELAR S.A., solicitó la nulidad del oficio 797 de 31 de diciembre de 2002, y de las Resoluciones 02056 de 19 de marzo y 05816 de 15 de junio de 2003; a título de restablecimiento del derecho solicitó que se obligara a la DIAN a pagar el valor del TIDIS 04262 de \$363.859.000.

Invocó como normas violadas el preámbulo y los artículos 29, 228 y 363 de la Constitución Política; 29 del Código Civil; 683 del Estatuto Tributario y 35 y 47 del Código Contencioso Administrativo.

Expuso como fundamento de las pretensiones:

El hecho de que haya ocurrido la caducidad del TIDIS 04262 por error del particular, no significa que también haya fenecido el derecho del titular de utilizar el saldo a favor; o que el Estado no tenga la obligación de pagar su importe.

Jurídica y tributariamente se debe reconocer la obligación y el derecho contenidos en el título, a efecto de restituir la vigencia del TIDIS y reintegrar a la sociedad lo que le corresponde. De lo contrario habría un enriquecimiento sin causa para el Estado, so pretexto de la falta de procedimiento en el vencimiento de un título. Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado dictada dentro del proceso 12811 de 5 de agosto de 2005, la cual clarificó que el error del particular no justifica que el Estado se apropie de sumas que no le corresponden.

La existencia de un vacío legislativo no es razón suficiente para negar la devolución, el vacío debe ser resuelto a favor del contribuyente.

En el caso en cuestión debe darse prevalencia a la sustancia frente a la forma, sin dar paso a la indebida apropiación de los dineros del particular realizados por la entidad recaudadora al negar las devoluciones.

Las Resoluciones 02056 y 05816 de 2003 violaron el debido proceso, pues, ninguna estudió el fondo del asunto y se limitaron a señalar que los recursos eran improcedentes. Violaron también la situación jurídica concreta y los derechos adquiridos por HOTELES ESTELAR S.A., en relación con el saldo a favor del impuesto de renta de 2000 reconocido por la DIAN mediante la Resolución 1092 de 8 de agosto de 2001, que dio origen a la expedición del título TIDIS.

En las mencionadas resoluciones se presentó falsedad ideológica, porque se hicieron afirmaciones que no correspondían a la verdad real, pues sólo trajeron a colación sus mismos conceptos, emitidos en otros casos, para estimar que el fondo del asunto era el vencimiento del TIDIS y no, de qué manera se haría el reintegro de la suma debida.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con los siguientes razonamientos:

Propuso la excepción de ineptitud de la demanda e indebido agotamiento de la vía gubernativa, pues el oficio 797 de 31 de diciembre de 2002 no pone fin al proceso administrativo, se trata de un acto interno entre dependencias de la DIAN en el que se expresan las razones por las cuales no se considera procedente acceder a la solicitud de restitución del título; no está dirigido al contribuyente, ni en él se le da respuesta a su solicitud. No es un acto definitivo susceptible del control jurisdiccional, pues, no adopta ninguna decisión de carácter unilateral imponible a terceros, ni crea para la sociedad un derecho u obligación.

En lo de fondo, precisó que la Administración, es quien se encarga de realizar el pago o devolución de tributos según resulten a cargo o a favor de los contribuyentes, y por ende a ella corresponde el manejo de los procedimientos y formas autorizados por la ley para su efectivo cumplimiento, como es el caso de los TIDIS.

La Ley 84 de 1988 autorizó la emisión de los Títulos de Devolución de Impuestos, cuya administración corresponde al Banco de la República, pero su destinación es exclusivamente fiscal, toda vez que tienen término de redención limitado y sólo pueden ser utilizados para el pago de impuestos. Los artículos 806 y 862 del Estatuto Tributario reiteraron su uso y señalaron el término para hacerlo, esto es 1 año a partir de la fecha de su expedición.

La acción de enriquecimiento sin causa consagrada en el artículo 882 del Código de Comercio es subsidiaria y debe ser ejercida por el acreedor que no puede ejecutar la acción cambiaria. Procede siempre que las vías de derecho no se hayan perdido por su culpa o negligencia, que fue precisamente lo que ocurrió en el caso planteado, pues, la empresa no ejerció ninguna acción, ni hizo uso de los títulos de devolución de impuestos, dentro del año conferido por la Ley.

Además, para que se configure el enriquecimiento injusto se requiere que haya aumento de patrimonio, un empobrecimiento correlativo y que éste se realice sin causa, o sin fundamento legal. En el presente caso, existe un mandato legal que determina el uso y término que debe dársele a los TIDIS, y que corresponde precisamente la causa del enriquecimiento, en el evento de que por omisión del tenedor se ha perdido la oportunidad de ejercer el derecho a reclamarlos.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal se declaró inhibido para hacer un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda y falta de agotamiento de la vía gubernativa.

El Oficio 0797 de 31 de diciembre de 2002 no es un acto que ponga fin a un proceso administrativo y por lo tanto no es susceptible de control jurisdiccional.

Se trata de un acto de trámite interno de la entidad que se pronuncia sobre el tema planteado, no cumple con las condiciones de acto administrativo demandable ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, no es un acto de carácter particular y no pone fin a una actuación administrativa.

Lo que debió demandarse fueron los actos que resolvieron la petición al actor (oficio de 6 de febrero de 2003 y 560036-306), sobre ellos sí procedía el agotamiento de la vía gubernativa. Sin embargo, demandó un acto no susceptible de control jurisdiccional contra el cual no proceden los recursos de la vía gubernativa. Citó la sentencia de Consejo de Estado de 27 de enero de 2005, Exp. 14539.

APELACIÓN

La demandante controvertió la decisión del Tribunal y solicitó acoger las pretensiones de la demanda, porque contra el oficio 797 de 31 de diciembre de 2002 sí procede control jurisdiccional por las siguientes razones:

1. El acto acusado resuelve una situación concreta y particular que es la posibilidad de redimir el título de devolución de impuestos TIDIS 462-62 de 28 de agosto de 2001.
2. Fue la única actuación dentro del trámite administrativo que dio respuesta de fondo a la petición de la sociedad con la decisión de rechazarla. Se sienta la posición de la Administración Tributaria frente al tema discutido, al señalar que *“la ley no ha consagrado término para la solicitud de expedición de los TIDIS, el término expreso establecido legalmente, es para su utilización. No existe procedimiento para reactivar los TIDIS una vez vencido el plazo para su redención...”*.
3. El oficio 797 es una decisión de fondo como lo reconoce la Administración en el mismo acto, cuando incluye en su texto la posibilidad de presentar recursos. No obstante éstos fueron rechazados por improcedentes.
5. Las resoluciones que decidieron los recursos son nulas, pues, no analizaron el tema de fondo que es la reactivación de los TIDIS y se limitaron a confirmar la improcedencia de la reclamación efectuada por la sociedad. Están falsamente motivadas porque sus consideraciones no corresponden a la verdad real. La Administración analizó solo el vencimiento del TIDIS y no el asunto planteado, que era determinar la forma de reintegrar la suma en cuestión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los fundamentos de la demanda y precisó que los actos demandados hicieron caso omiso del derecho sustancial consagrado a favor de la sociedad HOTELES ESTELAR S.A., de reclamar del Estado un saldo a favor ya reconocido y dejaron de lado los principios de justicia y equidad que pregonan la Constitución Política para el sistema tributario colombiano.

En materia de derecho civil se ha determinado que la caducidad es el fenómeno por el cual las acciones no pueden ser ejercidas con posterioridad al término otorgado por la ley y la prescripción el modo por el cual se adquieren o extinguen derechos. Que en este caso solo operó la caducidad, pues, por el transcurso del tiempo, HOTELES ESTELAR S.A., no pudo hacer efectivo el TIDIS para la cancelación de tributos, pero en ningún momento ha prescrito el derecho de la sociedad y a cargo de la DIAN del saldo a favor.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia. Conforme a las normas legales y constitucionales, los términos procesales son perentorios. Se deben observar con diligencia y su incumplimiento es sancionado. Citó jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia sobre caducidad y la pérdida del reconocimiento del derecho para quien ha dejado vencer el plazo sin iniciar la acción.

La apelación de la demandante es infundada e impertinente, toda vez que la DIAN no puede por efecto de la caducidad del derecho, hacer efectivo el TIDIS por parte del titular, pues sería volver a convertirse en deudora de la sociedad, cuando sus obligaciones económicas cesaron al momento de la expedición del mencionado título. El vencimiento del plazo para hacer efectivo el TIDIS se asemeja al evento en derecho comercial, cuando se expide un cheque y el beneficiario deja transcurrir seis meses y no lo hace efectivo.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia recurrida, pues los argumentos expuestos por la accionada resultan suficientes para demostrar la inepta demanda e indebido agotamiento de la vía gubernativa.

El oficio 797 de 31 de diciembre de 2002, no es un acto administrativo pues no cumple los requisitos para serlo, es evidente que no tuvo como fin exponer una manifestación de la voluntad de la Administración dirigida a producir efectos jurídicos. Se trata de un acto de trámite, cuya función es impulsar la actuación administrativa hacia su conclusión.

Las Resoluciones 02956 y 05816 de 2003 que declararon improcedentes los recursos de reposición y de apelación interpuestos por la sociedad, se ajustaron a derecho pues, el acto recurrido era un acto de trámite.

En lo de fondo, si una norma de carácter tributario consagra un beneficio, éste opera de manera exclusiva a favor de aquellos contribuyentes a quienes la ley haya determinado, siempre que cumplan los requisitos establecidos para acceder a ellos. El título de devolución de impuestos TIDIS 04262 expedido a favor de la demandante el 27 de agosto de 2001, tuvo como fecha de vencimiento el 27 de agosto de 2002; en consecuencia, resultó improcedente la pretensión de la sociedad de hacerlo efectivo el 25 de octubre de 2002.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, la Sala debe decidir si se ajustó a derecho la decisión del Tribunal de declararse inhibida para hacer un pronunciamiento de fondo sobre las

pretensiones de la demanda porque los actos administrativos demandados no eran definitivos, o si procede un fallo de fondo como lo solicita la demandante, por ser actos administrativos susceptibles de control jurisdiccional.

De decidirse que procede un pronunciamiento de mérito sobre las pretensiones de la demanda, se analizará la legalidad de la decisión administrativa en relación con la petición de la demandante de efectuar el reintegro de la suma correspondiente al Título de Devolución de Impuestos como consecuencia de su vencimiento sin haberlo hecho efectivo.

Naturaleza de los actos administrativos demandados

El primero de los actos acusados es el **Oficio 0797 de 31 de diciembre de 2002**, mediante el cual **el jefe de la Oficina Jurídica** de la DIAN se pronunció en respuesta al **Subdirector de Recaudación** de la misma entidad, quien mediante oficio 560036-0746 de 19 de noviembre de 2002, le solicitaba que se pronunciara sobre la conveniencia jurídica de proceder o no con la restitución del título de devolución de impuestos vencido según petición realizada por Hoteles Estelar S.A. (folios 83 c.a. y 17 c.ppal)

En este oficio se expresa que no existe procedimiento para reactivar los TIDIS una vez vencido el plazo para su redención y recopila la doctrina oficial de la entidad respecto al término de los títulos de devolución de impuestos. Transcribe una parte de las consideraciones de la sentencia C-445 de 4 de octubre de 1995, en la cual la Corte Constitucional precisa que si la ley ha estatuido un plazo para que se ejecute un acto y el interesado lo deja vencer, pierde definitivamente la posibilidad para reclamar el reconocimiento de ese derecho.

De acuerdo con el contenido del oficio mencionado, para la Sala es claro que no se trata de un acto definitivo que ponga fin a la actuación administrativa iniciada por petición de la actora, ni tiene la virtualidad de producir efectos en derecho para crear, extinguir o modificar la situación jurídica particular. Se trata simplemente de la absolución de una consulta interna entre dependencias de la DIAN sobre el procedimiento a seguir, es decir, es un simple acto de trámite.

El artículo 50 del Código Contencioso Administrativo define los actos administrativos que ponen fin a una actuación administrativa, aquellos que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto y precisa que los actos de trámite ponen fin a una actuación cuando hagan imposible continuarla.

En este caso, el oficio demandado ni decidió directamente o indirectamente el fondo del asunto, ni hizo imposible continuar la actuación, de manera que, no podía ser demandado. Ese oficio interno no creó en cabeza de la sociedad una situación jurídica particular y concreta que pudiera someterse al control de legalidad con el fin de obtener el restablecimiento pretendido.

Por esta razón las decisiones de la Administración que rechazaron los recursos de reposición y apelación interpuestos contra el Oficio 797 fueron legalmente tomadas, pues, el artículo 49 del Código Contencioso Administrativo, perentoriamente dispone que **no habrá recursos** contra los actos de carácter general, ni **contra los de trámite**, preparatorios o de ejecución excepto en los casos previstos en norma expresa.

Así las cosas, la decisión del Tribunal de inhibirse para un pronunciamiento de fondo debe ser confirmada pero sólo en atención a la ineptitud sustantiva de la demanda por haberse demandado actos no susceptibles de control jurisdiccional, pero no por el no agotamiento de la vía gubernativa, como pasa a explicarse.

El Tribunal señaló que la sociedad “al agotar la vía gubernativa sobre un acto no demandable, se configura el indebido agotamiento de la misma”, lo cual no es correcto, porque el agotamiento de la vía gubernativa sólo puede darse frente a actos definitivos y frente a los actos que señala el artículo 49 del Código Contencioso Administrativo, no hay vía gubernativa, ni implica que como no se ejercieron contra los actos definitivos haya un indebido agotamiento.

Según el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, la demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo. Sin embargo, si las autoridades no dan oportunidad de ejercer los recursos, se podrá demandar directamente el acto.

En el caso bajo análisis, la Administración mediante **Oficio 560036-0086 [005113]** de 6 de febrero emitido por el Jefe de la División de Contabilidad le informa a la demandante (folio 24 c.ppal.):

*“Doctor
Eduardo José Victoria Ruiz
Presidente Hoteles Estelar S.A.
Avenida Colombia No 2-72 interior hotel continental
Cali
Ref: P-HE-382 octubre 23 de 2002*

En relación con el asunto de la referencia, a continuación le hago las siguientes precisiones:

- 1. Los Títulos de Devolución de Impuestos – TIDIS son títulos que se expiden por parte de las diferentes administraciones de impuestos y aduanas nacionales, para cancelar las devoluciones de saldos a favor de contribuyentes que cumplan las condiciones para ser canceladas por este medio y son redimibles, dentro del año siguiente a su expedición, por parte del depósito de valores autorizado, en este caso DECEVAL S.A., para el pago de impuestos y demás derechos de competencia de la DIAN.*
- 2. La emisión de los TIDIS es contratada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con base en la certificación que, sobre recaudos efectuados en la vigencia anterior expida la DIAN.*
- 3. Respecto a cuando un TIDIS cumple el año de expedición sin haber sido redimido, la oficina jurídica se ha pronunciado en varias oportunidades mediante los conceptos 018511 de marzo 20 de 1998, 099930 del 28 de diciembre de 1998 y 040308 de abril 28 de 2000, ratificados mediante el oficio 0797 de diciembre 31 de 2002, el cual específicamente se refiere al caso de Hoteles Estelar, por consulta que enviara el despacho del Subdirector de Recaudación en noviembre 19 de 2002. copias de los documentos citados se anexan al expediente.*

Atentamente,

*Carlos Arturo Forero Arévalo
Jefe División de Contabilidad.”
(subrayado de la Sala)*

El Tribunal consideró que este oficio daba respuesta a la petición de la demandante y por tanto debió agotar la vía gubernativa, sin embargo, a juicio de la Sala era éste junto con el Oficio 560036-306 de 23 de julio de 2003 de la Subdirección de Recaudación, los que daban respuesta a la petición, el primero de manera muy imprecisa, pero el segundo, expedido con ocasión de un nuevo derecho de petición, concluyó de manera concreta, luego de referirse a los conceptos mencionados en el anterior, lo siguiente:

“Por lo anteriormente expuesto, le informo que vencido el término señalado para la utilización de los TIDIS, según lo establecido en el artículo 862 del Estatuto Tributario, no es posible restituir el título de devolución de impuesto TIDIS número 04262 por valor de

\$363.859.000 expedido el 28 de agosto de 2001 por la Administración de Impuestos Nacionales de Cali. Es decir no puede ser reemplazado por uno nuevo y tampoco procedente la devolución de su valor”.

Mediante este acto administrativo la DIAN finalmente dio respuesta negativa a la petición del actor y como no indicó los recursos procedentes, podían demandarse directamente estos actos, porque la Administración no dio oportunidad de interponer los recursos por la vía gubernativa. Como así no lo hizo y por el contrario demandó actos que no son objeto de control jurisdiccional, la Sala confirmará el fallo inhibitorio pero por las razones expuestas en esta providencia.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel para representar a la parte demandada.

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

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

MARÍA INES ORTIZ BARBOSA

PRESIDENTA

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR ROMERO DÍAZ

LUCY CRUZ DE QUIÑONES

Conjuez

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero Ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D. C, once (11) de diciembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00438-01(15053)

Actor: IMPORTADORA Y PRODUCTORA DE LICORES S. A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 2 de septiembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra los actos por los cuales el Distrito Capital le impuso sanción por irregularidades en la contabilidad.

ANTECEDENTES

El Distrito Capital ordenó iniciar investigación tributaria a la sociedad Importadora y Productora de Licores S. A., que tenía su domicilio en Ibagué, por el impuesto de industria y comercio de los bimestres 1 a 6 de 1994 a 1997.

El 3 de febrero y 7 de abril de 1999, la Administración practicó visitas a la contribuyente. En la primera fecha le solicitó la exhibición de los libros, la cual no se efectuó porque éstos no habían llegado oportunamente de Ibagué, y, la segunda visita no fue atendida porque los directivos no se encontraban en la empresa.

El 3 de abril de 2001 la Administración decretó la práctica de inspección tributaria respecto del impuesto de industria y comercio de los bimestres 1 a 6 de 1994 a 1997.

La Administración practicó visita el 5 de junio de 2001, en la que solicitó la exhibición de los libros oficiales de contabilidad, la cual no se

realizó porque, según la contribuyente, los libros se encontraban en Ibagué, dado que en dicha ciudad la DIAN había practicado inspección contable, según acta de 7 de mayo de 2001.

El 11 de junio del mismo año el Distrito Capital levantó acta de libros de contabilidad, en la que dejó constancia de que éstos no fueron presentados.

Previo pliego de cargos, por Resolución RS-IPC 079 de 1 de noviembre de 2001, la Administración Tributaria sancionó a la demandante por irregularidades en la contabilidad. Dicha decisión se confirmó en reconsideración, mediante Resolución 469 de 18 de noviembre de 2002.

LA DEMANDA

Importadora y Productora de Licores S. A., demandó la nulidad del pliego de cargos 13-3821 de 19 de septiembre de 2001, y de las Resoluciones RS-IPC 079 de 1 de noviembre de 2001 y 469 de 18 de noviembre de 2002. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no adeuda suma alguna por los actos demandados. Además, solicitó que se condene al Distrito Capital a pagar las costas y gastos del proceso.

La actora estimó vulnerados los artículos 55, 84 y 114 del Decreto 807 de 1993; 781 del Estatuto Tributario y 271 de la Ley 223 de 1995. El concepto de violación lo desarrolló así:

La facultad sancionatoria prescribió porque el pliego de cargos de 19 de septiembre de 2001 fue extemporáneo, dado que no se profirió dentro de los dos años siguientes a la fecha en que ocurrió el hecho sancionable. Como en este caso la infracción fue la no exhibición de libros de contabilidad, relacionados con el impuesto de industria y comercio de los seis bimestres de 1994, 1995 1996 y 1997, el pliego de cargos respecto de cada año debió proferirse en 1996, 1997, 1998 y 1999, respectivamente.

Según el artículo 114 del Decreto 807 de 1993, la exhibición de los libros de contabilidad debía efectuarse en las oficinas de la demandante, que se ubicaban en Ibagué y no en su establecimiento de Bogotá.

Las visitas oficiales a los contribuyentes deben realizarse en el domicilio de los mismos, aunque estén fuera del Distrito Capital, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 del Decreto 807 de 1993. En consecuencia, no es cierto que la actora debía mantener a disposición de la entidad demandada los libros de contabilidad en cualquier momento.

Conforme al artículo 271 de la Ley 223 de 1995, son nulas las diligencias de inspección contable que no se realizan bajo la supervisión de un contador público, regla que también se aplica a las inspecciones tributarias en las que se revisan libros de contabilidad u otro tipo de documentos contables.

En el caso concreto, quien practicó la inspección tributaria, levantó el acta de libros y analizó documentos sobre ingresos contables y tributarios de industria y comercio en Bogotá, no se identificó como contador público.

En el acta de 1 de octubre de 1998 consta que existían los libros diario y mayor y balances, y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la sanción, señaló que los libros se exhibieron parcialmente. Lo anterior, demuestra que la contribuyente presentó los libros de contabilidad en los términos del artículo 781 del Estatuto Tributario y que la Administración comprobó la existencia de los mismos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado se opuso a las pretensiones, por las siguientes razones:

La sanción impuesta por los actos demandados obedeció a que la actora se negó a presentar sus libros de contabilidad en varias oportunidades, según consta en las actas de visita de 3 de febrero y 7 de abril de 1999 y de 5 de junio de 2001, irregularidad de la cual se dejó constancia en acta de libros del 11 del mismo mes.

De acuerdo con el artículo 55 del Decreto 807 de 1993 los dos años que tenía la Administración para proferir el pliego de cargos deben contarse a partir del 11 de junio de 2001. En consecuencia, el pliego de cargos notificado el 21 de septiembre de 2001, se formuló dentro del plazo que fijó la norma.

La demandante fue renuente a presentar los libros, pues, a través de la notificación del auto de inspección tributaria se enteró del plazo que según el artículo 14 del Decreto 807 de 1993 tenía para tal efecto (8 días siguientes); sin embargo, no realizó ningún trámite para poner los libros a disposición de la Administración, en su agencia de Bogotá.

De acuerdo con el artículo 780 del Estatuto Tributario al que remite el artículo 113 del Decreto 807 de 1993, la sociedad está obligada a presentar los libros en las oficinas o establecimientos del contribuyente.

Con base en el artículo 84 del Decreto 807 de 1993, la Administración puede ordenar la práctica de inspecciones tributarias y contables de contribuyentes y no contribuyentes, y tiene la facultad de trasladarse o no a otra jurisdicción.

La inspección tributaria es diferente de la inspección contable. En la primera, se constatan los hechos que interesan a la actuación administrativa, para verificar sus características de tiempo, modo y lugar, y se pueden decretar todos los medios de prueba autorizados por la Ley; en la segunda, se verifican los elementos constitutivos del tributo o la exactitud de las declaraciones. Según los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario, sólo la inspección contable debe practicarse por contador público.

Las pruebas demuestran que la Administración solicitó a la actora la exhibición de los libros en varias oportunidades, y que ésta no los presentó, lo cual configuró la omisión que dio lugar a la sanción demandada.

LA SENTENCIA DEL A QUO

El Tribunal negó las súplicas de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La sanción por no exhibir libros de contabilidad se aplica cuando la Administración los solicita y el contribuyente no los muestra, independientemente de si la solicitud se hace dentro de una inspección contable o tributaria.

No se requería que un contador público practicara la inspección tributaria a la actora, porque en dicha diligencia no se analizaron aspectos contables, como quiera que no se presentó ningún documento o libro de tal naturaleza.

Según el artículo 780 del Estatuto Tributario, los libros de contabilidad se pueden solicitar tanto en las oficinas como en los establecimientos del contribuyente, siempre que a éste se le haya notificado antes tal solicitud, para que proceda a dejarlos a disposición de la Administración.

A la actora se notificó personalmente el auto que ordenó la inspección y estuvo presente para dejar el reporte de los libros, por lo que la diligencia no se practicó en forma sorpresiva, toda vez que se le dio un término para exhibir los libros. Además, ante la Jurisdicción no se expuso la razón por la cual no se presentaron los mismos.

No prescribió la facultad sancionatoria, pues, la no exhibición ocurrió en el 2001 y como la declaración de ese año debía presentarse en el 2002, a partir de esa vigencia comenzaba a contarse el término de dos años para formular el pliego de cargos. Por tanto, el pliego notificado el 21 de septiembre de 2001, fue oportuno, dado que podía notificarse hasta mediados de 2004.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló por las siguientes razones:

La inspección tributaria es nula porque debió practicarla un contador público, dado que se tuvieron en cuenta aspectos contables relativos a los ingresos obtenidos en Bogotá.

El hecho de que no se haya llevado a cabo la inspección contable no significa que el funcionario que debía practicarla tuviera competencia para ello.

El acta de libros de 1 de octubre de 1998 da fe de la existencia de los libros diario y mayor y balances. Y, en la resolución sancionó la Administración reconoció que los libros se exhibieron parcialmente.

Por tanto, el contribuyente sí presentó sus libros en los términos del artículo 781 del Estatuto Tributario. El inconveniente para su revisión se debió a que la actora tenía su domicilio en Ibagué y los libros no estaban todo el tiempo en Bogotá.

De acuerdo con el artículo 114 del Decreto 807 de 1993, que es norma especial para el Distrito Capital, la exhibición de los libros debe efectuarse en las oficinas del contribuyente. Por tanto, la demandante no estaba obligada a presentar los libros en su establecimiento de Bogotá. Así mismo, el término prudencial a que alude el Tribunal nada que ver con que dichos libros se exijan en lugar diferente a las oficinas del contribuyente.

La Administración debió desplazarse a Ibagué para revisar los libros de contabilidad de la actora, dado que éste era su domicilio (artículo 84 del Decreto 807 de 1993). La obligación de mantener los libros de contabilidad en Bogotá D. C., sólo se aplica a los contribuyentes domiciliados en dicha ciudad.

La facultad sancionatoria prescribió, porque si el hecho sancionable era la no exhibición de los libros relacionados con el impuesto de industria y comercio por los seis bimestres de los años 1994 a 1997, el pliego de cargos

debió notificarse dentro de los dos años siguientes a cada uno de esos períodos, esto es, desde 1996 hasta 1999, por lo que el pliego de 19 de septiembre de 2001 fue extemporáneo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandado solicitó que se tuvieran en cuenta los argumentos del Tribunal.

La actora reiteró los planteamientos de la apelación.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación, decide la Sala si se ajustan a derecho los actos por los cuales el demandado sancionó a Importadora y Productora de Licores S. A., por no exhibir los libros de contabilidad.

Examina, en primer lugar, si prescribió la facultad del Distrito Capital para sancionar a la actora; sólo en caso negativo, analiza si la demandante estaba obligada a exhibir los libros de contabilidad en Bogotá, donde tenía una agencia, o, por el contrario, si la Administración Distrital debía revisar dichos libros en Ibagué, que era donde se domiciliaba y, por último, si hubo incompetencia del funcionario que practicó la diligencia de inspección tributaria en donde se ordenó la exhibición de los libros de contabilidad.

El artículo 654 del Estatuto Tributario, al que remite el artículo 78 del Decreto 807 de 1993, preceptúa que constituye irregularidad sancionable “No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren” (literal c).

La conducta reprochable, objeto de la sanción referida, se cumple instantáneamente cuando los contribuyentes no presentan sus libros de contabilidad, a los funcionarios que los solicitan en virtud de las amplias facultades de fiscalización e investigación tributaria, en concordancia con el artículo 80 ibídem.

En materia de impuestos distritales, el artículo 114 del Decreto 807 de 1993 estableció que los contribuyentes deben presentar los libros dentro de los ocho días siguientes a la notificación de la solicitud escrita, si la misma se efectúa por correo, o dentro de los cinco días siguientes, si la notificación se hace en forma personal.

Conforme al artículo 55 del Decreto Distrital 807 de 1993, cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, debe formularse pliego de cargos, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se realizó el hecho sancionable, o en que cesó la irregularidad, si se trata de infracciones continuadas, salvo en los casos de intereses de mora, de la sanción por no declarar y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, que prescriben en cinco años, a partir de la fecha en que la obligación debe cumplirse.

En virtud del principio de especialidad, el artículo 55 en mención, tiene aplicación preferente respecto del artículo 638 del Estatuto Tributario, que regula la prescripción de la facultad sancionatoria en materia de impuestos nacionales.

A su vez, la Sala ha señalado que los hechos irregulares señalados en la ley como generadores de la sanción por libros de contabilidad, no tienen relación directa con el período gravable, cuando tipifican conductas que no inciden de manera directa en la determinación del gravamen, como las descritas en los literales a), b) y c) del artículo 654 del Estatuto Tributario, a saber: no llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos; no tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos, y **no exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren**¹. Por el contrario, inciden directamente en la determinación del gravamen y pueden, por ende, vinculadas a determinado período gravable, las conductas descritas en los literales d), e) y f) ibídem, cuales son: llevar doble contabilidad, no llevar los libros de contabilidad en la forma que permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones y el atraso en el registro de las operaciones².

En el caso concreto, la exhibición se ordenó por auto de inspección tributaria de 3 de abril de 2001, notificado por correo en la misma fecha, en el cual se informó al contribuyente que para dicha exhibición disponía hasta de cinco días hábiles, a partir de la notificación de dicho auto, si la misma era personal, u ocho días hábiles, si era por correo (fl. 14, c. 2).

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 9 de julio de 1999, exp. 9223, C. P. doctor Daniel Manrique Guzmán.

² Ibídem.

Como quiera que la notificación del auto de inspección se efectuó por correo, el plazo para efectuar la exhibición vencía dentro de los 8 días siguientes, es decir, el 13 de abril del mismo año³.

Sin embargo, en cumplimiento del citado auto, la Administración solicitó la exhibición de los libros el 5 de junio de 2001, fecha en la cual los mismos no se mostraron porque, según acta de visita, los libros estaban en el municipio de Ibagué, dado que allí la DIAN había practicado inspección contable el 7 de mayo de 2001 (fls. 17-22, c. 2). A su vez, el 11 de junio se levantó acta de libros de contabilidad, en la cual se dejó constancia de que éstos no se exhibieron (fls. 23-25, c. 2).

Como la infracción se produjo el 5 de junio de 2001, la facultad sancionatoria no se encontraba prescrita, toda vez que el pliego de cargos se notificó el 21 de septiembre de 2001 (fl. 30 vto, c. 2), estos es, dentro de los dos años siguientes al hecho sancionable (artículo 55 del Decreto 807 de 1993).

En relación con el lugar donde debían exhibirse los libros de contabilidad, la Sala precisa:

La Dirección Distrital de Impuestos, respecto de los impuestos que administra, cuenta con las mismas facultades de fiscalización e investigación que los artículos 684, 684-1 y 684-2 del Estatuto Tributario otorgan a la DIAN (Decreto 807 de 1993, art. 80).

Por su parte, el artículo 114 del Decreto 807 de 1993 dispone que la exhibición de libros y demás documentos contables debe efectuarse en las oficinas del contribuyente. Esta norma es especial y de aplicación preferente en relación con el artículo 780 del Estatuto Tributario, que dispone que los libros de contabilidad deben presentarse tanto en las oficinas del contribuyente como en los establecimientos del mismo.

De acuerdo con su significado⁴, las oficinas son lugares “donde se hace, se ordena o trabaja algo”, “donde se fragua y dispone algo no material”. Así, dicho término se asocia con los espacios en los que se planifican o dirigen las actividades de la empresa, por lo cual, suelen ubicarse en el domicilio social, pues es allí donde se ejerce la administración de la sociedad. Y, según el artículo 780 del Estatuto Tributario son distintas

³ Los días 7 y 8 de abril eran inhábiles.

⁴ http://buscon.rae.es/draef/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=oficina

de los establecimientos del contribuyente, que constituirían las sucursales y agencias de la sociedad, al igual que otros establecimientos de comercio.

En asunto *sub exámine*, la sociedad actora tenía su domicilio principal en Ibagué y en Bogotá funcionaba una agencia⁵, matriculada el 16 de octubre de 1994 (fl. 9, c. 2). Sin embargo, por escritura pública de 9 de febrero de 2001, inscrita el 22 de mayo del mismo año, la actora trasladó su domicilio a Bogotá (fls. 16 a 17, c. 1).

Lo anterior significa que desde el 22 de mayo de 2001, la demandante estaba obligada a exhibir sus libros en las oficinas de Bogotá, pues allí estaba domiciliada.

Por lo anterior, el 5 de junio de 2001, cuando en desarrollo del auto de inspección tributaria de 3 de abril de 2001, la Administración solicitó a la actora la exhibición de los libros de contabilidad, ésta tenía la obligación de presentarlos, no sólo porque ya estaba domiciliada en esta ciudad, sino porque el Distrito Capital había iniciado en su contra investigación tributaria, en ejercicio de la facultad de fiscalización y determinación de los tributos.

Sobre la competencia de quien practicó la diligencia de inspección en la que se solicitó la exhibición de los libros, se observa:

Según se precisó, el artículo 84 del Decreto 807 de 1993 faculta a la Administración Distrital para ordenar la práctica de inspecciones tributarias y contables, de acuerdo con los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario. También señala dicha norma que es nula la inspección contable que no se realice bajo la responsabilidad de un contador público.

Conforme al artículo 779 del Estatuto Tributario, la inspección tributaria es un medio de prueba a través del cual se verifica la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales. No distingue si el funcionario de la Administración que practique la inspección, debe tener una calidad profesional específica.

Es, pues, un medio de prueba personal, a través del cual la Administración, mediante uno de sus funcionarios, constata directamente⁶

⁵ Código de Comercio. Art. 264. Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla.

los hechos que interesan a la investigación fiscal, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Con tal finalidad, la ley permite que dentro de la inspección tributaria se decreten todos los medios de prueba autorizados por la ley, inclusive la inspección contable, previa observancia de las ritualidades que les sean propias⁷.

Por su parte, el artículo 782 del Estatuto Tributario dispone que la Administración puede ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

En consecuencia, la inspección contable es un medio de prueba especial para verificar la contabilidad de quienes están legalmente obligados a llevarla, el cual, se insiste, puede decretarse dentro de la inspección tributaria.

Por auto 08.1776 de 3 de abril de 2001 (fl. 14, c. 2), la DIAN ordenó practicar inspección tributaria a la demandante. Para realizarla, comisionó al funcionario Medardo Ramírez Sarmiento, quien quedó investido de amplias facultades de investigación, en desarrollo de las cuales **podía solicitar la exhibición de libros y demás documentos que considerara conducentes, y, en general, efectuar todas las diligencias necesarias para el cabal cumplimiento de dicho auto.**

En ejercicio de tales facultades, el funcionario comisionado suscribió las actas de visita de 5 y 11 de junio de 2001, en las que dejó constancia de la no exhibición de los libros de contabilidad por parte de la actora.

Aunque no existe constancia de que dicho funcionario fuera contador público, tal hecho no vicia de nulidad la inspección tributaria, dado que el

⁶ La constatación directa, claro está, no necesariamente implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues a través de cruces de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, es posible que se constate en forma directa la existencia de hechos gravados, consagrados en el artículo 684 del estatuto tributario. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 3 de mayo de 2007, exp. 15111, C. P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié)

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 31 de enero de 1997 (exp. 8060), C. P. doctor: Delio Gómez Leyva, 24 de marzo de 2000, exp. 9772, C. P. doctor Daniel Manrique Guzmán y 7 de diciembre de 2000, exp. 11080, C. P. doctor Juan Ángel Palacio, entre otras.

artículo 84 del Decreto 807 de 1993 dispuso tal consecuencia en relación con la inspección contable que es diferente de la tributaria.

De lo anterior se concluye que la nulidad establecida en el artículo 271 de la Ley 223 de 1995, no es aplicable al caso concreto.

Por último, es indiferente que según actas de 1 de octubre de 1998 y 8 de noviembre de 1999, mencionadas en la resolución que resolvió la reconsideración, aunque su copia no se adjuntó, la actora haya exhibido los libros de contabilidad (fls. 94-98 c. ppal), pues, la infracción sancionable se consumó el 5 de junio de 2001 y no en dichas fechas.

Conforme a lo explicado, las pretensiones no están llamadas a prosperar, motivo por el cual se confirmará 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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia de 2 de septiembre de 2004 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de Importadora y Productora de Licores S. A., contra el Distrito Capital.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en 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

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., doce (12) de diciembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00020-01(15856)

**Actor: ASESORIAS FINANCIERAS Y JURÍDICAS ANDINO LTDA.
ASANDINO LTDA EN LIQUIDACIÓN**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN**

Referencia: APELACION DE LA SENTENCIA

FALLO

Debe la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la Sentencia de octubre 26 de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la cual se denegaron las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

Los hechos narrados por el libelista se resumen así:

El día 9 de diciembre de 1997, mediante Escritura Pública número 12.230 de la Notaria Veintinueve (29) de Bogotá D.C., se constituyó la sociedad Asesorías Financieras y Jurídicas Andino Ltda. – Asandino Ltda. (Hoy en liquidación), como aparece en el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá.

En los meses de diciembre de 1997, abril de 1998, diciembre de 1998, y 4 de febrero de 1999, Asandino Ltda.- en liquidación a través del “Contrato de Compraventa de Cartera en Firme” adquirió del Banco Andino S.A., cartera por las sumas \$8’427.635.351, \$181’462.555, \$50.438.154, \$25.180.829.980 y \$2.745.134.423, respectivamente. Igualmente mediante operación de repo pasivo del 30 de diciembre de 1998 y documentada a través del contrato de

compraventa de cartera, la sociedad actora adquirió cartera por \$31.701.714.815.

El 29 de diciembre de 1998, el Banco Popular de Ecuador S.A. le aprobó un crédito de USD \$37.630.000 registrado en el Banco de la República como consta en los formularios debidamente diligenciados números 3 (Declaración de Cambios por Créditos en Moneda Extranjera) y 3A (Informe Desembolsos y Pagos de Créditos en Moneda Extranjera). El 4 de febrero de 1999, fue aceptado un nuevo crédito por parte de la misma entidad financiera en cuantía de USD \$1'775.500.

Durante el año de 1999 Asandino Ltda. – en liquidación efectuó pagos al Banco Popular de Ecuador S.A., en cumplimiento de las obligaciones adquiridas con ocasión de los préstamos relacionados en apartes anteriores. Se registraron intereses de enero a diciembre por la suma de seis mil ochocientos ochenta y seis millones ochocientos ochenta y ocho mil pesos (\$6.886'888.000) y una diferencia en cambio de \$11.249.300.000.

El 11 de abril del 2000, la sociedad actora presentó declaración de renta por el año gravable 1999, con un saldo a pagar de \$74'560.000, objeto de corrección el 3 de agosto de 2000 y el 28 de diciembre de 2001.

La División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas de Bogotá profirió el Requerimiento Especial No. 300632002000179 de marzo 18 de 2002 en el cual propuso la modificación de la liquidación privada en los siguientes términos: Adición de ingresos de \$1.449.165.000 por concepto de intereses de mora llevados en cuentas de orden; limitación de los gastos efectuados al exterior en \$1.632.275.000; rechazo de la provisión individual de cartera de \$2.318.702.000 y por compra de videos en \$753.000, con la determinación de un impuesto a cargo de \$4.049.154.000, sanción de inexactitud de \$6.312.386.000, para un total saldo a pagar de \$10.332.819.000.

El 28 de mayo de 2002 contesta el acto preparatorio referido, oponiéndose a las glosas propuestas.

El 19 de septiembre de 2002 se expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642002000179, que mantuvo las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

El acto anterior lo demandó directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa de acuerdo con lo previsto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

LA DEMANDA

La sociedad ASESORÍAS FINANCIERAS Y JURÍDICAS ANDINO LTDA “ASANDINO LTDA EN LIQUIDACIÓN” en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho solicitó la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se determinó oficialmente el Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable de 1999 y a título de restablecimiento del derecho, que se expida una nueva liquidación que acepte los datos presentados por la sociedad junto con la reparación del daño causado con ocasión de la actuación administrativa.

Invocó como normas violadas los artículos 82 y 85 del C.C.A.; 683, 742 y 743 y 746 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

- Improcedencia de la adición de ingresos y rendimientos financieros por \$1.449.165.000.

El valor de \$1.449.165.000 realmente asciende a la suma de \$1.441.540.013, que corresponde a intereses registrados en cuentas de orden que no fueron percibidos por la sociedad en el año de 1999, ya que se trataba de intereses respecto de los cuales no existía certidumbre acerca de su causación, por tratarse de créditos de alto riesgo, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 100 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, según el cual, los intereses se reconocen en las cuentas de resultados cuando no exista incertidumbre sobre su cuantía y cobrabilidad.

Los intereses registrados en cuentas de orden no son ingresos porque debido a las circunstancias particulares de los créditos, simplemente existía una mera expectativa de ser recibidos, por lo que en aplicación del principio del conservadurismo (art. 17 del Decreto 2649 de 1993), no podía anticipar utilidades y por tanto registrarlos ante dicho riesgo.

Debe dárse un tratamiento analógico a la Circular 70 de 2000 de la Superintendencia Bancaria, que establece que en todos los casos en que se califique en C o en otra categoría mayor de riesgo un crédito de vivienda o comercial o un contrato de leasing, dejarán de causarse intereses, corrección monetaria e ingresos por otros conceptos, de ahí que no afecte el estado de resultados.

Por ende, la sociedad debía contabilizar sus créditos con base en las disposiciones de ese organismo de control, por ser una sociedad comercial que administra cartera.

- Improcedencia del desconocimiento por deducciones por intereses y gastos financieros pagados en el exterior por valor \$16.503.713.000.

Del total de intereses y gastos financieros pagados en el exterior en cuantía de \$18.135.988.000, la Administración pretende reconocer únicamente como deducible la suma de \$1.632.275.000, con lo cual desconoce deducciones en cuantía de \$16.503.713.000, al considerar que la deducción está limitada al 15% de la renta líquida del contribuyente.

Dicha limitación no se aplica a los pagos por intereses sobre los créditos externos obtenidos por empresas nacionales, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país de acuerdo con las políticas adoptadas por el CONPES.

De conformidad con lo establecido en el artículo 1° del Decreto 2105 de 1996 y la Resolución 54 de 1992 del Departamento Nacional de Planeación, se consideran de interés para el desarrollo económico y social del país, todas las actividades pertenecientes a los sectores primario, manufacturero y de prestación de servicios.

Las actividades desarrolladas por Asandino Ltda. pertenecen a servicios, por lo cual los pagos efectuados al exterior no están cubiertos por la limitante y son deducibles en su totalidad.

El crédito tomado por la actora con el Banco Popular del Ecuador S.A. corresponde a los contemplados en el artículo 25 del E.T., considerado de interés para el desarrollo económico y social del país.

Lo anterior se demuestra con el certificado de existencia y representación de la Cámara de Comercio, en donde las actividades del objeto social la enmarcan dentro de la noción de servicios.

La compra de cartera, su manejo y administración es un servicio calificado como tal en las disposiciones legales, específicamente en las Resoluciones 056 de 1998 (DANE) y 8587 DE 1998 (DIAN).

En otras palabras al adquirir la cartera del Banco Andino, las actividades desarrolladas por Asandino Ltda. se reflejan como prestación de servicios consideradas de interés para el país.

Según los códigos de actividades establecidos en la Resolución DIAN 8587/98, la labor desarrollada por la actora, no encaja en los servicios de intermediación financiera, de tal manera que se acogió el código 9309, que recoge aquellos servicios no clasificados específicamente.

De todas maneras si en gracia de discusión se aplicara la limitante a los gastos del exterior, éstos ascenderían a \$4.455.749.700 en lugar de \$1.632.275.000, al aplicar el 15% sobre la renta líquida de \$29.704.998.000.

- Improcedencia del rechazo de otras deducciones por provisión de cartera en cuantía de \$2.318.702.000

La deducción de la provisión de cartera de \$2.318.702.000 cumplió con los requisitos previstos en los artículos 107 del Estatuto Tributario y 72 del Decreto 187 de 1975, así:

La principal actividad productora de renta de la sociedad se origina en la compra de cartera, en el año de 1998 el 100% de los ingresos de la compañía provenían de cartera adquirida al Banco Andino S.A. En el año de 1999, el 98.33% de sus ingresos se originaron en la misma causa, de donde se concluye que la deducción por la provisión de cartera sí tiene relación de causalidad con la renta.

La obligación se contrajo con justa causa y a título oneroso, puesto que fue adquirida del Banco Andino S.A. mediante varios contratos de compraventa de cartera que se encuentran ajustados a la Ley.

Los créditos no se tuvieron en cuenta para computar la renta declarada en años anteriores, pero se cumplió con el requisito de que correspondían a los créditos originados en la cartera adquirida de esa entidad bancaria.

Así mismo se trataba de deudas incobrables que se registraron mediante abono a cuentas de ese carácter y con cargo directo al estado de pérdidas y ganancias.

Las obligaciones que originaron las provisiones cuya deducción se solicitó en la declaración de renta del año gravable de 1999, existían al momento de su descargo.

Eran deudas manifiestamente perdidas o sin valor, porque a pesar de los esfuerzos de la administración de la sociedad, no fue posible cobrarlas, lo que llevó a que se catalogaran como cartera morosa irre recuperable.

- Improcedencia del rechazo de la deducción por adquisición de videos por considerar que el gasto no es deducible en cuantía de \$753.000.

En el Congreso de la República se realizó un debate sobre el proceso del Banco Andino S.A., en donde se mencionaba el proceso iniciado por parte de Colombia contra el Banco Popular de Ecuador S.A. y otros, incluido Asandino Ltda.

Como este debate fue transmitido por televisión, y para efecto de preparar la defensa ante la Corte del Distrito de los Estados Unidos, la sociedad adquirió los videos a un precio razonable y proporcionado, que tiene relación de causalidad con la actividad de la compañía.

- *Rechazo de la sanción por inexactitud*

Con las pruebas aportadas a lo largo de la controversia, el contribuyente tributó sobre el 100% de los ingresos recibidos y solicitó las deducciones autorizadas por la Ley, por lo que los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos, condición legal para la improcedencia de la sanción por inexactitud cuando se presenta diferencia de criterios.

- *Reparación del daño causado al contribuyente*

De conformidad con el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, se debe reparar el daño cuando la actuación administrativa se aparta de las disposiciones legales vigentes al adicionar ingresos irreales y haber desconocido deducciones a las que tenía derecho el contribuyente.

Al haberse expedido la Liquidación de Revisión y como la sociedad se encontraba en liquidación, la Administración de la sociedad en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, debió contabilizar una provisión por esta contingencia.

La anterior provisión impide efectuar los pagos a los acreedores, lo que lleva a que las deudas se incrementen mes a mes, de ahí que se hayan estimado perjuicios por \$1.280.129.550.

LA OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, con la siguiente argumentación:

- *Adición de ingresos*

No es válido que con base en la Circular 70 de 2000 de la Superintendencia Bancaria se quiera desvirtuar la adición de ingresos, puesto que sus regulaciones sólo operan para las entidades financieras sometidas a su control, más no para sociedades como la actora que deben seguir los lineamientos contables del Decreto 2649 de 1993.

La sociedad tenía que tributar por los intereses causados, independientemente que los hubiera contabilizado en cuentas de orden, como quiera que ello no solo desnaturaliza el sentido y definición de dichas

cuentas, sino que en realidad no existía incertidumbre acerca de la cuantía y cobrabilidad de los intereses.

Por ello, no se le atribuye valor probatorio alguno a la certificación del revisor fiscal, porque da cuenta de hechos adversos a lo realizado contable y tributariamente.

- *Limitación de gastos en el exterior*

Según el objeto social la actora registra participaciones, intereses, comisiones, lo que indica que su actividad no se ubica dentro del sector primario manufacturero o de servicios para que se pueda considerar de interés para el desarrollo económico y social del país, por ello es improcedente la deducción total de los intereses y diferencia en cambio pagados al exterior de conformidad con los artículos 25 y 122 del Estatuto Tributario.

- *Rechazo de la provisión de cartera*

Si lo que pretende la Ley es una provisión para precaver que en el futuro los deudores no cumplan con la obligación, es inaplicable a quien adquirió la cartera con el convencimiento y con la existencia del hecho de ser incobrable o de difícil cobro. Además no se cumple con los parámetros determinados en el artículo 72 del Decreto 187 de 1975, al no tenerla en cuenta para computar la renta declarada en años anteriores.

- *Rechazo de otras deducciones*

Como se dice en el memorando explicativo de la liquidación oficial, la compra de vídeos no cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no hay una relación de causalidad entre el gasto y la actividad productora de renta, ni se demostró su necesidad.

- *Reparación del daño causado*

No se presentan daños al contribuyente, porque la actuación de la Administración está amparada por expresas disposiciones, sin que genere responsabilidad al Estado.

- *Sanción de Inexactitud.*

La omisión de ingresos y el registro de provisiones ilegales se tipifican como hechos inexactos consagrados en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub – Sección A, mediante sentencia de octubre 26 de 2005, negó las suplicas de la demanda. El fundamento de la decisión se sintetiza así:

- *Adición de ingresos en cuantía de \$1.449'165.000.*

Las normas tributarias disponen que el ingreso se causa en el momento en que nace el derecho a exigir su cobro y los hechos económicos deben reconocerse en el período en el cual se realizaron y no cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

Es evidente que por llevar la actora contabilidad por el sistema de causación, los ingresos debían registrarse en la declaración de renta del período en el cual se realizaron, es decir, en el año de 1999, independientemente de los efectos contables presentados en cuentas de orden.

Sobre la aplicación analógica de la Circular 70 de 2000, la analogía únicamente es aplicable cuando no exista norma especial que regule la materia, situación que en el subjuice no se da, aunado al hecho de que la citada circular fue expedida por la Superintendencia Bancaria en cumplimiento de la función de instruir a las entidades vigiladas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 325 del Estatuto Orgánico Financiero, sin que la accionante demostrara en el proceso que se trata de una sociedad vigilada por ella. Por el contrario, de conformidad con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio se verificó que es un ente comercial.

- ***Desconocimiento de deducciones por intereses y gastos financieros pagados en el exterior por valor de \$16.381'702.000.***

El artículo 121 del Estatuto Tributario establece una limitante del 15% del total de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar dichas deducciones, salvo cuando se trate de determinados pagos, entre ellos, los contemplados en el artículo 25 numeral 5 del Estatuto Tributario, evento en el cual se puede deducir la totalidad de lo pagado.

El artículo 25 en el numeral 5º relaciona los pagos realizados por préstamos a empresas cuya actividad sea de interés para el desarrollo económico y social del país.

El Decreto 2105 de 1996 define que se entiende por actividades de “*interés para el desarrollo económico y social del país*”, en donde no se encuentra la entidad demandante, ya que no se relaciona con transporte, ingeniería, hotelería, turismo y salud, ni de comercio y construcción de vivienda, de conformidad con lo observado en el certificado de la Cámara de Comercio y por consiguiente no tiene derecho a deducir la totalidad de los intereses pagados al exterior.

Es correcta la limitante aplicada por la DIAN, pues el actor desconoce que la renta líquida declarada, se encuentra modificada con la inclusión de ingresos no declarados.

- Rechazo de la provisión de cartera

En el caso se aprecia que no se cumple con el requisito establecido en el artículo 72 numeral 3 en concordancia con el artículo 80 numeral 2 del Decreto 187 de 1995, en el sentido de que los créditos hayan generado renta.

- Rechazo de deducciones por adquisición de videos en cuantía de \$753.000.

De conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario no basta la conveniencia de realizar el gasto, sino que se requiere la relación de dependencia con la renta, situación que en la compra de videos no se presenta.

- Sanción por inexactitud

Del análisis de los cargos formulados, la respuesta a los mismos y el análisis probatorio, se establece que el actor incurrió en las conductas descritas que dieron lugar a la liquidación oficial de revisión, tipificadas en el artículo 647 del Estatuto Tributario como inexactas (omitir ingresos, llevar deducciones inexistentes), razón por la cual procedía la aplicación de la sanción por inexactitud.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante inconforme con lo decidido en primera instancia, interpuso recurso de apelación. En concreto expresa:

1. Adición de ingresos por \$1.449.165.000.

La compañía registró el valor discutido en cuentas de orden y no en el estado de resultados, teniendo en cuenta la calificación de alto riesgo de la cartera y el término de mora de dichas obligaciones, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 100 del Decreto 2649 de 1993, en donde los intereses se reconocen en las cuentas de resultados, cuando no exista incertidumbre sobre su cuantía y cobrabilidad.

La contabilización en cuentas de orden correspondía a cartera castigada respecto de la cual no existía certeza de su cobro, porque no era posible recuperar el capital, es decir, si bien en teoría cabría la eventual posibilidad de obtener algún ingreso, en la práctica no era real la generación y causación de intereses.

La contingencia comporta la existencia de una condición, situación o conjunto de circunstancias que implican duda respecto a una posible ganancia por parte del ente económico, duda que se resolverá en último término cuando uno o más eventos futuros ocurren o dejan de ocurrir. Las circunstancias particulares de una acreencia incobrable o de dudoso cobro, hacen que exista duda sobre la obtención de un posible ingreso.

En el estado de pérdidas y ganancias no se registraron valores de dudosa existencia, puesto que los ingresos reales sí fueron incluidos en la contabilidad y en el denuncia rentístico. Pero aquéllos que ni siquiera existían mal podían ser incluidos como ingresos, por ello se registraban en cuentas de orden, para que cuando las condiciones o circunstancias de duda se resolvieran, el contribuyente los registrara como renta tanto contable como fiscalmente.

Por tratarse de cartera castigada de dudoso cobro o incobrable, los valores que el contribuyente registró en cuentas de orden no corresponden a un ingreso tributario, porque no eran susceptibles de producir incremento neto en el patrimonio del contribuyente.

En este sentido se pronunció la sentencia de 09 de junio de 2000, Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla, Radicado No 11001-03-27-000-1999-052-00-9735.

2. Desconocimiento de deducciones por intereses y gastos financieros pagados en el exterior por valor de \$16.318.702.000.

Las actividades desarrolladas por Asandino Ltda.- en liquidación – son de servicios. Por lo tanto los pagos efectuados al exterior por concepto de créditos adquiridos fuera de Colombia, son deducibles en su totalidad, sin que aplique la limitación del 15% señalada en el artículo 122 del E.T.

Debe tenerse en cuenta que los pagos que la Administración de Impuestos rechaza en la liquidación de revisión corresponden a intereses sobre un crédito tomado con el Banco Popular del Ecuador S.A., para desarrollar actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, de manera que es deducible en el 100%.

No acertó el Tribunal al considerar como taxativa y no enunciativa, la lista del artículo 1º del Decreto 2105 de 1996 referente a actividades de interés para el desarrollo económico y social del país.

Según la disposición citada, para efectos del numeral 5º, literales a) y c) del artículo 25 del Estatuto Tributario, se consideran "... como actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, todas la actividades pertenecientes a los sectores primario, manufacturero y de prestación de servicios, siendo entendido que dentro del sector servicios quedan incluidas actividades tales como las de transporte, ingeniería, hotelería, turismo y salud y las actividades de comercio y construcción de vivienda". (subraya)

Al estar precedida por la expresión "tales como", es claro que las actividades de servicios allí enunciadas corresponden a un listado enunciativo y no taxativo. Por ello, la adquisición, manejo y administración de la cartera comprada al Banco Andino es un servicio.

Como la actividad desarrollada por la sociedad es de servicios y teniendo en cuenta que se consideran de interés para el desarrollo económico y social del país todas las actividades pertenecientes a ese sector, los pagos de la deuda con el Banco Popular del Ecuador son deducibles sin la limitación del 15%.

Y en últimas se aplicó en forma errada dicha limitante, porque al modificar la renta líquida del contribuyente (por la inclusión de ingresos y el rechazo de deducciones), la DIAN no tuvo en cuenta que tal situación cambiaba la base para el cálculo, de ahí que el incremento de la renta líquida aumenta el valor resultante.

3. Rechazo de deducciones por provisiones de cartera en cuantía de \$2.318.702.000.

Para un contribuyente cuya actividad corresponde al manejo y administración de cartera, cuyos ingresos se originan precisamente en los intereses que ella produce, la provisión por cartera de dudoso o difícil cobro es deducible, independientemente de que la cartera se haya formado por préstamos directos a los deudores o por su adquisición a otra entidad.

La cartera de Asandino no se originó en la venta de bienes o de servicios sino en contratos de mutuo celebrados por el vendedor de la misma. A esta situación se refería el actor cuando afirmó que la cartera adquirida no se tuvo en cuenta para computar la renta declarada en años anteriores porque no se había originado en operaciones que constituyeran ingresos, afirmación que fue tomada fuera de contexto para llegar a una conclusión errada, tanto por las autoridades fiscales como por el Tribunal.

Además la cartera de un contribuyente no solo se origina por la venta de bienes o servicios a crédito sino por préstamos. Es el caso particular de los bancos y demás entidades financieras, ellos otorgan créditos a sus clientes y de allí se forma principalmente su cartera. Pero esa cartera no ha implicado un ingreso previo para el banco sino un desembolso de recursos de éste. Si la única cartera que pudiera castigarse con efectos contables y fiscales fuera la originada en operaciones que generaron ingresos, los bancos y entidades financieras no podría deducir la cartera perdida o sin valor.

En conclusión está demostrado en el expediente que la cartera que generó la provisión y a su vez la deducción corresponde a créditos que produjeron rentas declaradas en años anteriores, por lo que se cumple con el requisito establecido por el Decreto 187/75.

4. Rechazo de otras deducciones por adquisición de videos por valor de \$753.000.

No es procedente el rechazo de la deducción por adquisición de videos, puesto que la compra se debió a la grabación de los debates relacionados con la demanda contra Asandino Ltda, siendo un gasto necesario que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la compañía, puesto que precisamente para desarrollar su objeto social, debía preparar y documentar su defensa.

5. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Como se ha comprobado con las pruebas aportadas a lo largo de la controversia, el contribuyente tributó sobre el 100% de los ingresos recibidos y solicitó las deducciones autorizadas por la Ley, por lo cual los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos, condición legal para exonerarlo de inexactitud por diferencias de criterio.

6. Reparación del daño causado.

Al haberse expedido el acto oficial y como la sociedad estaba en liquidación, en cumplimiento de las disposiciones legales, debió contabilizar una provisión por la contingencia surgida por la actuación, que le impidió

continuar con el plan de pagos a los acreedores, pasivo que se incrementa de acuerdo con la devaluación del peso colombiano respecto del dólar americano en que se adquirieron las obligaciones, de donde resulta una cuantificación de perjuicios estimada en \$1.280.129.550.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

La parte demandada insistió en los siguientes puntos:

Al comprobarse en el sub examine que los intereses de mora causados tienen el carácter de ingresos extraordinarios, no debieron contabilizarse en cuentas de orden, sino de resultados, que constituyen ingreso en la declaración de renta de 1999, por las reglas tributarias para su realización, susceptibles de producir un incremento en el patrimonio de la sociedad.

El desconocimiento de los intereses y gastos en el exterior es procedente porque el objeto social de la actora es la compra y posterior recuperación de la cartera morosa, actividad que no es considerada por el Decreto 2105 de 1996, como generadora de crecimiento para el país.

Se encuentra probado que la actividad productora de renta de la sociedad es la recuperación de cartera de consumo de dudoso o difícil cobro adquirida del Banco Andino, cartera que no se originó en actividades propias de la sociedad, sino de la entidad financiera y crediticia a la que se la compró, incumpléndose con los requisitos contemplados en los artículos 72 y 82 del Decreto 187 de 1975.

El rechazo de las otras deducciones por la adquisición de videos se debe a que es una erogación circunstancial que no constituye una expensa necesaria (art. 107 E.T.).

La sanción de inexactitud es aplicable por los datos inexactos incluidos en la declaración tributaria, sin que se presenten diferencias de criterio.

No hay lugar a reparación de daño alguno porque no existe responsabilidad estatal por indebida aplicación de las normas.

El Ministerio Público estimó que debía confirmarse el fallo de primera instancia, puesto que frente a los ingresos adicionados no se demostraron circunstancias que los hicieran no constitutivos de renta. Respecto a las deducciones rechazadas, de una parte, los gastos del exterior eran objeto de la limitación del 15%, porque la actividad de la sociedad no encaja dentro de las normas que la eximen de dicha limitante, en concreto la prestación de

servicios. La deducción por compra de videos puede ser un gasto conveniente, pero no necesario para producir renta. Todo lo anterior daba lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de la actuación administrativa mediante la cual al DIAN modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1999, presentada por la sociedad Asandino Ltda. en Liquidación.

Según los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante contra el fallo de primera instancia que negó las súplicas de la demanda, las inconformidades versan en la improcedencia de la adición de ingresos, la aceptación de la totalidad de los gastos efectuados en el exterior, de las deducciones por provisión de cartera y compra de videos; inaplicabilidad de la sanción de inexactitud por diferencias de criterio y reparación de perjuicios causados por la expedición del acto oficial de revisión.

La Sala procede a estudiar en su orden cada uno de los cargos aducidos con ocasión de la impugnación.

- Adición de ingresos por valor de \$1.449.165.000

Manifiesta el impugnante que registró los intereses en cuentas de orden y no en el estado de resultados, porque existía incertidumbre sobre su cuantía y cobrabilidad, por tratarse de cartera incobrable o de dudoso cobro, de conformidad con el artículo 100 del Decreto 2649 de 1993.

Al respecto la Sala observa que en el Informe Final de la Investigación del 13 de marzo de 2002 (fl.426,c.a.#2), la Administración adicionó ingresos por valor de \$1.449.165.000, que corresponde a la cifra determinada por la suma del movimiento de cuentas de orden por cartera de consumo por concepto de los intereses de mora causados en el período de enero a diciembre de 1999, como aparece relacionado en los cuadros elaborados conforme a los respectivos asientos contables, en donde se discrimina mes a mes el número de crédito y la cuantía de los intereses generados (fls. 358 a 411 ib), por deudas o cartera con 120 días de atraso, según lo manifestado por el contador de la empresa (requerimiento especial, fl.446 ib.).

De acuerdo con el artículo 27 del Estatuto Tributario para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, como sucede con la sociedad de autos, la realización del ingreso está ligada a su causación, de ahí que *“deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable...”*

Y se entiende causado un ingreso, *“cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”* [art.28 ib.], lo que guarda concordancia con la regulación contable plasmada en el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993. En la contabilidad de causación, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

Entonces, es claro que para un contribuyente que lleva contabilidad, los ingresos sometidos a tributación corresponden a los causados en el año gravable, es decir, aquéllos en los que nace el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro, contrario a lo que ocurre para quienes manejan el sistema de caja en donde la realización del ingreso está condicionada a su pago.

En el caso en estudio, ante créditos con un vencimiento superior a 120 días, la sociedad Asandino Ltda. en Liquidación tenía el derecho a exigir el pago de intereses moratorios, como en efecto lo hizo al registrarlos en las cuentas de orden a las que se ha hecho referencia, y que por lo mismo representaban un ingreso para el ente económico en la vigencia fiscal de 1999.

Ahora bien, la supuesta incertidumbre sobre su cuantía e incobrabilidad se desvirtúa en el hecho de que en cada uno de los meses del año gravable objeto de modificación [1999], contabilizó con precisión el monto de intereses moratorios debidos, lo que denota que tenía certeza sobre el quantum de réditos que originaba cada uno de los créditos vencidos.

Es más, ni en sede administrativa ni ante la jurisdicción aportó pruebas que demostraran que tales intereses no se generaron a favor del ente social, o que no los hiciera constitutivos de renta (artículo 786 del E.T).

Así las cosas, las normas contables obligan al reconocimiento de los hechos económicos en el momento en que el contribuyente los realiza, y a que en su estado de resultados reconozca los ingresos por concepto de intereses cuando existe seguridad o certidumbre sobre su cuantía, en cuyo caso no debe reflejarlos en cuentas de orden [arts. 48 y 100 del Decreto 2649 de 1993].

Lo anterior guarda armonía con lo consagrado en el terreno fiscal, de denunciar tributariamente todas aquellas rentas ordinarias y extraordinarias causadas en el periodo gravable, que produzcan incremento patrimonial (art. 26 del E.T.).

Por tanto, para la Sala los ingresos glosados por el ente fiscal por concepto de intereses se ajustan a derecho, lo que hace que el cargo sea rechazado.

- *Deducción por intereses y gastos financieros pagados al exterior por \$16.318.702.000*

Argumenta la sociedad actora que procede la totalidad de los gastos pagados al exterior por intereses pagados por un crédito adquirido con el Banco Popular de Ecuador S.A., como quiera que la compra de cartera, manejo y administración de la misma, encaja dentro de las actividades de servicio descritas en el artículo 1° del Decreto 2105 de 1996, de interés para el desarrollo económico y social del país, razón por la cual no se aplica la limitante del 15% contemplada en el artículo 122 del Estatuto Tributario.

La Sala observa que en el proceso de determinación oficial del tributo [requerimiento especial y liquidación de revisión] se estableció que la suma de \$6.886.688.000 fue incluida por la sociedad contribuyente en forma equivocada en el renglón 49 Otras deducciones (código CX), pero por tratarse de intereses pagados por el crédito otorgado por el Banco Popular de Ecuador, debía registrarse en el renglón 43 – Gastos efectuados en el exterior (DH), que adicionado a la suma allí declarada de \$11.249.300.000, resulta un total por ese concepto de \$18.135.988.000, el cual en atención a lo dispuesto en el artículo 122 del Ordenamiento Fiscal limitó al 15%, para finalmente dejarlo en \$1.632.275.000.

El artículo 121 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes deducir los gastos efectuados en el exterior que tengan relación de causalidad con rentas de fuente nacional, siempre y cuando se haya efectuado retención en la fuente, si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

No obstante, el artículo 122 ib. establece que *Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones,*” con excepción entre otros, de los pagos contemplados en el artículo 25 ib.

A su vez la última norma mencionada dispone en el numeral 5°, literal a), dentro de los ingresos que no se consideran de fuente nacional, *los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, y los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes.*” (Negrilla fuera de texto)

En desarrollo del precepto citado, el Decreto Reglamentario 2105 de 1996, en los artículos 1° y 2° determina las actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, así:

ARTICULO 1°. Para los efectos del numeral 5o del literal a) y del literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario, considerase como actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, todas las actividades pertenecientes a los sectores primario, manufacturero y de prestación de servicios, siendo entendido que dentro del sector de servicios quedan incluidas actividades tales como las de transporte, ingeniería, hotelería, turismo y salud, y las actividades de comercio y construcción de vivienda.

ARTICULO 2°. Constituyen igualmente actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, para los fines del numeral 5o literal a) del artículo 25 del Estatuto Tributario:

a) Las relacionadas con las inversiones colombianas en el exterior debidamente autorizadas por el Departamento Nacional de Planeación;

b) Las de inversión que sean realizadas por empresas nacionales, extranjeras o mixtas con residencia o domicilio en Colombia, consistentes en la compra de acciones o partes de interés dentro de procesos de privatización o en capitalización de empresas privatizadas que se realicen durante los dos años siguientes a la fecha de la privatización.

De acuerdo con el Certificado de Existencia y Representación Legal de la Cámara de Comercio (fl.1253 c.a.), la sociedad Asandino Ltda. en Liquidación tiene como objeto social actividades relacionadas con: -La inversión de fondos disponibles en acciones, cuotas o partes de interés en sociedades de objeto comercial o de cualquier otra índole; - Realización de todo tipo de negocio relacionado con la compra y venta o negociación a cualquier título de papeles, títulos, valores, bonos, documentos de deuda o participación, etc; - Intervenir en la compraventa de empresas, unidades económicas o activos, entre otras muchas actividades, además de que la accionante ha sido enfática en afirmar que su actividad se ciñe a la “compra, manejo y administración de cartera adquirida.”

Es por ello, que en el denuncia rentístico del año gravable de 1999 (fl.234 c.a. #1), declaró ingresos por concepto de intereses y rendimientos financieros en la suma de \$12.697.119.000 (renglón 23, IC), que según investigación de la DIAN en los registros contables del libro auxiliar, figuran en la cuenta 4150 del Plan Único de Cuentas, generados por actividades

financieras referentes a participaciones, intereses y comisiones (fls. 157 a 159 c.a.31).

Visto lo anterior, se colige que lo ejecutado por la demandante, no corresponde al sector primario, manufacturero o de prestación de servicios como tal, dado que en este último ítem se incluyen labores relacionadas con el transporte, ingeniería, turismo, salud, comercio y construcción de vivienda.

En efecto, la compra y administración de cartera de la cual obtiene rendimientos, la enmarca como “rentista de capital” bajo el entendido de que sus rentas básicamente provienen de intereses, comisiones y participaciones, sin que la Sala advierta la prestación de servicios dirigidos preferentemente al bienestar nacional.

De tal manera que la finalidad legislativa en las normas transcritas, al aceptar el 100% de los gastos efectuados en el exterior, es estimular fiscalmente aquellas actividades encaminadas al desarrollo económico y social del país, aspecto que brilla por su ausencia en la actividad lucrativa particular realizada por la accionante, al obtener réditos por la adquisición de créditos o cartera. En consecuencia, no prospera el cargo.

De otro lado, sostiene la apelante que de todas maneras la DIAN se equivocó en el cálculo del 15% de la renta líquida, para limitar los gastos del exterior, al no tener en cuenta que la adición de ingresos y el rechazo de otras deducciones incrementó dicha renta, por lo que resulta un valor superior.

El artículo 122 del Estatuto Tributario establece que los costos y deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, *no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones...*

La Sala observa que en el acto oficial de revisión se determinó un Total de ingresos netos (renglón IG) de \$14.363.023.000, y un Total de Costos y Deducciones (CI) de \$2.794.013.000, que al descontar la partida de gastos efectuados en el exterior [\$1.632.275.000], arroja la suma de \$1.161.738.000, para un total de renta líquida de \$13.201.285.000.

Y si a dicha renta líquida de \$13.201.285.000 se le aplica la limitante del 15%, se obtiene como gastos del exterior procedentes el valor de \$1.980.193.000, cifra superior a la determinada oficialmente en \$1.632.275.000.

Por tanto, le asiste razón al impugnante al considerar que la Administración Tributaria cometió un error en la aplicación de la limitante prevista en la norma citada, motivo por el cual la Sala efectuará una nueva liquidación que

reconozca como gastos efectuados en el exterior el valor de \$1.980.193.000, siempre que las demás glosas alegadas por concepto de deducciones no prosperen [provisión de cartera y otros gastos], pues en caso contrario, deberá realizarse el ajuste respectivo.

- *Deducción por provisión de cartera por \$2.318.702.000*

Expone el recurrente que para un contribuyente (sociedad actora) dedicado al manejo y administración de cartera, el hecho de su adquisición a otra entidad y que no fuese generada por préstamos directos a clientes, no significa que sus ingresos no se deriven de ella, de ahí que sea deducible la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro.

De acuerdo con el artículo 145 del Estatuto Tributario son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, que correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

Esos requisitos legales están contenidos en los 72 y 80 del Decreto 175 de 1975, que indica:

ART. 72.—Los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación tendrán derecho a una deducción de la renta bruta por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que llenen los requisitos siguientes:

- 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.*
- 2. Que se haya originado en operaciones propias de la actividad productora de renta.*
- 3. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores.*
- 4. Que la provisión se haya constituido en el año o período gravable de que se trate.*
- 5. Que la obligación exista en el momento de la contabilización de la provisión.*
- 6. Que la respectiva deuda se haya hecho exigible con más de un año de anterioridad y se justifique su carácter de dudoso o difícil cobro.*

ART. 80.—Para que proceda esta deducción es necesario:

- 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.*

2. *Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.*
3. *Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.*
4. *Que la obligación exista en el momento de descargo.*
5. *Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor.* (Negrilla fuera de texto)

En el caso en estudio, Asandino Ltda. en Liquidación adquirió cartera de consumo del Banco Andino, y en respuesta al requerimiento especial e incluso en el trámite de primera instancia (alegatos), manifestó que *“la cartera adquirida por Asandino no se tuvo en cuenta para computar la renta declarada en años anteriores porque no se originó en operaciones que constituyen ingreso sino en operaciones de crédito”*.

Entonces, a la luz de los preceptos citados la Sala advierte que la actora incumplió los parámetros legales para acceder a la deducción por provisión de cartera de dudoso o difícil cobro por dos razones: La primera, porque las deudas no se originaron en actividades productoras de renta [art. 145 del E.T.], es decir, no fueron cuentas por cobrar que se hubiesen suscitado por la realización de labores tendientes a la generación del ingreso, como por ejemplo la venta o prestación de servicios, sino que los créditos ya se habían constituido a favor de la entidad financiera [Banco Andino], en donde los adquirió con el fin de beneficiarse de los rendimientos que de ellos obtuviera.

Y la segunda, precisamente al adquirir una cartera de dudoso o difícil cobro, como la misma accionante lo ha reconocido en el proceso, no la tuvo en cuenta para computar renta declarada en años anteriores.

Así las cosas, la demandante pretende que la provisión de deudas de dudoso o difícil cobro que en un momento dado estaría en cabeza de la entidad bancaria que enajenó la cartera, para quien el otorgamiento de créditos es su actividad generadora de renta y de la que percibe rendimientos financieros, haga parte de la cartera comprada y traslade esa deducción a su favor, cuando claramente se evidencia que no se generó en la operación productora de su ingreso.

En efecto, el objetivo de la norma [art.145 del E.T.] es proteger a través de una provisión aceptada como deducible fiscalmente el patrimonio del contribuyente, frente a aquellas cuentas de cobro (deudas) que por su antigüedad y agotados los mecanismos dirigidos a su cancelación, se tipifiquen como dudosas o de difícil cobro, en la medida en que se han involucrado en la obtención de la renta, de ahí que si se adquieren desde un

principio bajo la calidad de “*ser de dudoso o difícil cobro*”, como lo afirma la demandante en el recurso de apelación [fl.186 e.] para constituir dicho rubro con miras a rebajar la tributación, se distorsiona y desconoce la finalidad de la norma.

Por todo lo dicho, se rechaza el cargo.

- *Deducción de \$753.000 por adquisición de videos*

Adujo la actora que la compra de videos por la suma de \$753.000, era un gasto necesario que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la compañía, puesto que precisamente para desarrollar su objeto social, debía preparar y documentar su defensa.

El artículo 107 del Estatuto Tributario señala los requerimientos para que las expensas necesarias sean deducibles: “*Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*”

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”(subrayado fuera de texto)

En la disposición legal citada se consagran los presupuestos esenciales para que los gastos sean deducibles como son: (a) la relación de causalidad (b) la necesidad y (c) la proporcionalidad¹.

La relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce renta, de manera que sin aquélla no es posible obtener ésta, que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa – efecto.

El gasto es “necesario” cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, es decir, que sean los normales así sea esporádico, los requeridos para comercializar, prestar un servicio, y en general obtener el ingreso por el

¹ Sobre el alcance de los requisitos para que las deducciones sea procedentes, la Sala se pronunció en Sentencia de octubre 13 de 2005, expediente 13631.

desarrollo económico propio de la labor a la que se dedica el administrado. Por ello, no se permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial² para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

Sobre los requisitos de necesidad y proporcionalidad, la reiterada jurisprudencia de la Sala, ha expresado:

*“...Es claro y determinante el texto del artículo 107 del Estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea “necesario” o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una “relación de causalidad” la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas...”*³

Del alcance de los presupuestos legales para que sea viable una deducción, la Sala aprecia que la compra de videos para instrumentar la defensa de los intereses judiciales de la actora, constituye un gasto indispensable para la producción de la renta, puesto que contribuye al desarrollo normal de la actividad generadora del ingreso, en la medida en que éste se produce por los intereses que reportan los créditos adquiridos, circunstancia que lo hace conveniente para el ente social y trascendente en la generación del ingreso.

² Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3°. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contrarie manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

³ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de diciembre de 1995. Expediente 7158. Ponente Delio Gómez Leyva.

Además, se trata de una expensa que bien puede entenderse como gasto de administración y por ende guarda “relación de causalidad” con la actividad productora de renta, amén de que por su cuantía atiende al principio de proporcionalidad.

Prospera el cargo.

- *Sanción por inexactitud*

Para el apelante las cifras y hechos consignados en la declaración son veraces, por lo que se presenta una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, que exonera a la sociedad de su imposición.

El artículo 647 del Estatuto Tributario reza:

Artículo 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

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

(...) (Negrilla de la Sala)

A la luz del precepto legal referido, dentro de las conductas realizadas por el contribuyente en la declaración tributaria sancionadas con inexactitud, se encuentra la omisión de ingresos y la inclusión de factores equivocados de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar.

En el asunto debatido, la Sala advierte que la sociedad omitió declarar ingresos por \$1.449.165.000 e incluyó factores equivocados en el denuncia

rentístico para disminuir su carga fiscal, al llevar como deducción una provisión que legalmente no procedía, desconocer la limitación de los gastos efectuados en el exterior, entre otros, hechos tipificados legalmente para hacerse acreedora de su aplicación.

De suerte, que la Sala no advierte que se configuren errores de apreciación o diferencias de criterio entre la Administración y la sociedad en relación con las disposiciones aplicables, sino más bien un desacato de la normatividad tributaria, al desconocerse los parámetros legales para la declaración de los ingresos, todo lo cual deviene en que fuese procedente liquidar la sanción por inexactitud en el acto oficial, reducida en cuanto a lo aceptado.

- Reparación de Perjuicios

Se indicó en el recurso de apelación que al estar la sociedad actora en liquidación tuvo que constituir una provisión por la contingencia surgida por el acto de revisión, lo que incidió en el plan de pagos de los acreedores, por lo que estimó que los perjuicios ascendían a \$1.280.129.550.

Al respecto la Sala observa que la DIAN actuó en uso de las facultades de investigación y fiscalización para determinar que la contribuyente cumpliera en forma correcta y oportuna con sus deberes fiscales [art.684 del E.T.].

De tal forma, que en el proceso de determinación oficial de la obligación tributaria que culminó en sede administrativa con la Liquidación Oficial de Revisión, se aplicó el ordenamiento pertinente, sin que se desprenda ningún tipo de perjuicio reparable a favor de la sociedad actora, pues se reitera, la Administración cumplió con las funciones legales de las cuales está investida, sin que se observe arbitrariedad alguna en su ejercicio.

Como se advirtió en acápite precedente, debido a que la Administración calculó en forma errada la limitante de los gastos pagados al exterior, la Sala efectuará una nueva liquidación para reconocerlos en la suma de \$1.980.193.000, así como el valor de \$753.000, con la consecuente modificación del impuesto, sanción por inexactitud y saldo a pagar.

Total Ingresos Netos (IG)	\$14.363.023.000
Total Costos (CT)	\$ -0-
Comisiones, Honorarios y Servicios (CE)	\$337.169.000
Salarios, Prest y otros Conc. Lab (DC)	\$80.915.000
Intereses y demás gastos fin. Nacionales (DF)	\$-0-
Gastos efectuados en el exterior (DH)	\$1.980.193.000
Depreciación, amortización y agotamiento (DP)	
\$1.747.000	
Diferencia en Renta Presuntiva (DJ)	\$-0-

Amortización Pérdidas (DL)	\$-0-
Deducción IVA por bienes de capital (BW)	\$-0-
Inversiones de capital empresas Zona Páez (BX)	\$-0-
Otras deducciones (CX)	\$742.660.000
Total Costos y Deducciones (CI)	\$3.142.684.000
Renta Líquida (RA)	\$11.220.339.000
Renta Líquida Gravable (RE)	\$11.220.339.000
Impuesto a Cargo (FU)	\$3.927.119.000
Total Retenciones Año Gravable (GR)	\$37.063.000
Menos saldo a favor per. fis. Anterior (GN)	\$-0-
Menos anticipo por el año gravable (GX)	\$11.086.000
Más anticipo por el año grav. Sgte (FX)	\$19.012.000
Más * sanciones (VS)	\$6.117.891.000
Total saldo a pagar (HA)	\$10.015.873.000
* Sanción por inexactitud	
Saldo a pagar Liq. Privada (sin sanción de corrección)	\$74.560.000
(-) Saldo a pagar determinado	\$ 3.897.982.000
Base	\$3.823.422.000
X 160%	\$6.117.475.000
(+) Sanción corrección de la privada	\$416.000
Total Sanciones	\$6.117.891.000

Por lo anterior, se revocará la sentencia de primer grado, para en su lugar anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión y establecer a título de restablecimiento del derecho como valor a pagar \$10.016.557.000.

Finalmente se advierte que la actora demandó el Requerimiento Especial No. 300632002000179 de marzo 18 de 2002, que al tratarse de un acto de trámite no es objeto de control jurisdiccional [art. 135 C.C.A.].

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

FALLA

REVOCASE la sentencia apelada, y en su lugar se dispone:

INHIBESE de conocer de fondo del Requerimiento Especial No. 300632002000179 de marzo 18 de 2002.

ANULASE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642002000179 de septiembre 19 de 2002, proferida por la Administración de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas de Bogotá, mediante la cual se modificó la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable de 1999 a cargo de la sociedad ASESORIAS FINANCIERAS Y JURIDICAS ANDINO LTDA, "ASANDINO LTDA EN LIQUIDACION".

Como restablecimiento del derecho *FIJESE* como total saldo a pagar la suma de DIEZ MIL QUINCE MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y TRES MIL PESOS MCTE (\$10.015.873.000) conforme a la liquidación inserta en la parte considerativa del presente proveído.

RECONOCESE personería para actuar a nombre de la Nación, a la Dra. SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO en los términos del poder otorgado.

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

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

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

HECTOR J. ROMERO DIAZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de enero de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01714-01(15669)

Actor: BALCONES DE IGUAZU S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de abril 27 de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las súplicas de la demanda contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, modificó la declaración del Impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 1998 presentada por la sociedad actora.

ANTECEDENTES

La actora realizó inversión en la zona del río Páez, el 4 de diciembre de 1996, por valor de **\$50.000.000**, a través de la constitución de la sociedad CABKO S.A. domiciliada en el municipio de Puerto Tejada (Departamento del Cauca), junto con otras sociedades, para un total de capital suscrito y pagado por la suma de \$2.000.000.000 de pesos (fl. 84 v c.p.).

La sociedad actora en la declaración de renta y complementarios año gravable 1997 solicitó como descuento tributario por beneficio de la Ley Páez el valor de **\$33.887.000**, según declaración presentada el 21 de mayo del 1998 (fl. 3 c.a.).

El 8 de abril de 1999 presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable de 1998 (fl. 4 c.a.).

La División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas de Bogotá propuso modificar la anterior

liquidación mediante el Requerimiento Especial N°900031 del 21 de diciembre del 2000 (fls. 143 a 158 c.a.) por cuanto del análisis del extracto de la cuenta corriente de CABKO S.A. en Granahorrar, se pudo establecer que en los días 26 y 27 de diciembre de 1996 y en los meses enero a febrero de 1997 la sociedad receptora autorizó a la entidad financiera retiros de depósitos mediante cheques girados a la firma I.C. INVERSIONES LTDA. y esta última los consignó en diferentes bancos de donde se pudo constatar que entre los titulares de una de las cuentas (BANCAFE) se encuentran miembros de la junta directiva de BALCONES DE IGUAZU.

Además se verificó en la cuenta de la receptora que durante el año 1998 y desde el retiro de la suma antes indicada, no registró movimiento y en este año se efectuó la mayor parte de la inversión. Por lo anterior y con fundamento en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997 y diferentes Conceptos de la DIAN relacionados con el tema, concluyó que la sociedad actora no conservó la inversión de capital por el término de 5 años, dado que fue retirada de la cuenta de la beneficiaria y trasladada a otra cuenta del grupo económico. Propuso una sanción por inexactitud por valor de \$103.946.000 y un total saldo a pagar de \$240.885.000.

La demandante contestó el requerimiento especial (fls. 342 a 353 c.a.) en el que afirma, con base en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, que la intención del Legislador era la de prohibir al inversionista retirar la inversión inicial al constituir la nueva sociedad y en el caso de las sociedades anónimas las formas de retiro no son otras que las que conlleven la transferencia de los títulos de acciones mediante endoso, entrega e inscripción en el registro de quien crea el título. Indicó que el hecho que la sociedad haya retirado de manera temporal o transitoria los dineros, cuando aún no vencía el término para materializar la inversión, es decir el 31 de diciembre de 1998, no puede ello tomarse como un retiro de la inversión inicial, la cual sólo se configura por la venta de acciones, liquidación de la sociedad receptora, la fusión o cualquier otro acto que conlleve la transferencia del dominio de los títulos de las acciones.

Agregó que de conformidad con el inciso tercero de la citada norma, si el inversionista no conservó la inversión de capital, el beneficio debe reintegrarse en la declaración de renta correspondiente al año gravable en el cual se produzca el incumplimiento del destino de la inversión, entonces si de acuerdo con las investigaciones los dineros fueron retirados en los meses de diciembre de 1996 y enero y febrero de 1997, es en las declaraciones de renta de tales años gravables que la sociedad debe reintegrar los beneficios tributarios pero no en la correspondiente al año gravable 1998 como lo pretende la Administración. Manifiesta su desacuerdo con la determinación de la renta presuntiva, pues a su juicio era procedente la basada en el

patrimonio líquido que totaliza la suma de \$174.962.000, al tener en cuenta el valor de obras en curso.

La Administración profiere la Liquidación Oficial de Revisión N°900010 de julio 3 del 2001 (fls. 357 a 364 c.a.) en la que sostiene el desconocimiento del descuento tributario al no mantener la inversión en el término previsto en la Ley para efecto de su materialización, reliquida la renta presuntiva en \$255.621.000 y la sanción de inexactitud por \$76.328.000, para un total saldo a pagar de \$196.006.000.

El 4 de septiembre del 2001 la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra el acto oficial de revisión, decidido mediante la Resolución N°300662002000027 de julio 31 del 2002, en el sentido de confirmarlo.

LA DEMANDA

La sociedad en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se anulen los actos administrativos que modificaron la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1998, al gravar el rubro llevado en el año anterior (1997) como descuento tributario por la inversión realizada en la Zona del Río Páez y reliquidarle la renta presuntiva. A título de restablecimiento del derecho se confirme la liquidación privada de 1998.

El concepto de violación se sintetiza así:

- *Artículos 6º, 363 y 338 de la Constitución Nacional*

Al fundamentarse el requerimiento especial en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997 bajo el supuesto de que la sociedad demandante no conservó la inversión de capital en el patrimonio de la empresa receptora, le imprimió retroactividad a la citada norma, por cuanto la inversión se realizó en diciembre de 1996, luego le son aplicables las vigentes en ese momento, los Decretos Leyes 1178 y los reglamentarios 1264 de 1994, y Nos. 0529/96, 2340/1996 y 2422/96, al igual que la Ley 218/95.

El artículo 74 de la Ley 383 de 1997 señala que regía a partir de su publicación, la cual se realizó el 14 de julio de 1997, por lo que de conformidad con los artículos 363 y 338 de la Constitución, aplica a partir del período gravable siguiente y por ello regula las inversiones realizadas a partir del 1º de enero de 1998, aspecto que cubre el artículo 9º del Decreto 890/97, anulado parcialmente por el Consejo de Estado en sentencia de diciembre 12 de 1997, expediente 8529.

Con la Circular 0124 del 29 de julio de 1997 el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales instruyó a los funcionarios en el sentido de señalar que el artículo 40 de la Ley 383 de 1997 se aplicaría para las inversiones realizadas a partir del 1° de enero de 1998 y como la inversión en discusión se efectuó en diciembre de 1996, se rige indudablemente por la Ley 218 de 1995 y demás normas expedidas con anterioridad al 1° de enero de 1998.

Si en gracia de discusión la norma aplicable fuera el artículo 40 de la Ley 383/97, el acto administrativo demandado también violaría esta disposición por cuanto de ella se infiere que son las empresas ubicadas en la zona del Río Páez receptoras de la inversión quienes están obligadas a materializarla en los activos previstos en la norma, luego los comprobantes, documentos y libros contables deben reposar en sus instalaciones y en este sentido se han impartido instrucciones a través de las Ordenes Administrativas Nos. 006/99 y 001/2000 en relación con la fiscalización de las empresas nuevas establecidas en la zona del desastre a fin de verificar físicamente la materialización de la inversión en la empresa receptora.

Sólo cuando se compruebe que la empresa receptora no materializó la inversión en la forma (activos productivos) y en el plazo (hasta diciembre del 2001) establecidos, podía la Administración aplicar la sanción al inversionista consistente en reintegrar en la declaración de renta correspondiente al año gravable en el que se produjo el incumplimiento, el valor parcial o total del beneficio, de ahí que al aplicar la mencionada sanción a la sociedad inversionista sin haber comprobado que la receptora la haya materializado, viola el artículo 40 de la Ley 383/97 y el artículo 29 de la Carta Política.

- Artículos 98, 196, 110 numeral 6°, 434 y 438 del Código de Comercio y 22 de la Ley 222/95

Una vez constituida la sociedad, por efectos de la personalidad jurídica, es distinta de los accionistas individualmente considerados, por tanto, CABKO S.A. de acuerdo con sus estatutos sociales, es una sociedad de capital en la que sus accionistas no participan directamente en la administración.

Si la finalidad de la demandada era comprobar la materialización de la inversión entregada por los accionistas a la empresa receptora, es a ésta sociedad a la cual debía exigir y comprobar con base en los documentos, libros y soportes contables la forma, fecha y demás circunstancias en las cuales realizó la inversión.

- Artículos 66 del Código de Comercio, 780 del Estatuto Tributario y 127 y 133 del Decreto Reglamentario 2649/93

La sociedad actora no está obligada a conservar en su oficina documentos contables de otras sociedades cuya administración no le compete, es decir que le correspondía a la Administración desplazarse a las dependencias del domicilio social de la empresa receptora de la inversión y exigir la comprobación de la materialización de la inversión, para lo cual debió acceder en últimas a la petición de su representada con ocasión del recurso de reconsideración, de realizar el traslado del expediente que reposaba en la DIAN de Popayán para que apreciara las pruebas de la materialización.

- Artículos 29 y 35 del Código Contencioso Administrativo

En el expediente de la Administración de Impuestos de Popayán consta la materialización de la inversión en importación de materia prima y maquinaria, adquisición de equipos de cómputo, adquisición de vehículos, etc., además de que las instalaciones de la sociedad CABKO S.A. existen y son reales, al igual que los bienes en que se materializó la inversión, pruebas que la Administración Tributaria de Bogotá desconoce caprichosamente y fundamenta su decisión en argumentos equivocados y contrarios a la realidad, de lo que da cuenta el acta de inspección tributaria que reposa en el expediente mencionado.

- Artículos 29 de la Constitución, 684-1, 730, 779, 782 del E.T.

La Administración no analizó las pruebas aportadas con ocasión del recurso de reconsideración y nunca le fueron trasladadas para su contradicción, los cruces de información y en general las diligencias adelantadas por la demandada con fines investigativos.

Para imponer la sanción descrita en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997 es necesario e indispensable probar la no materialización de la inversión en forma total o parcial y no es posible aplicarla con el argumento de que si esta se retiró nunca se realizó la misma.

- Artículo 777 del Estatuto Tributario

Con ocasión del recurso de reconsideración aportó la certificación expedida por el revisor fiscal de la sociedad receptora, en la cual consta el desembolso y mantenimiento de la inversión realizada, la cual era suficiente prueba contable, además la demandada bien podía efectuar las comprobaciones pertinentes las cuales se negó a practicar.

- Artículo 29 de la Constitución Nacional

En el campo del derecho sancionatorio tributario no opera el principio de la responsabilidad objetiva, luego, la imposición de sanciones debe estar precedida por un procedimiento que garantice el principio de presunción de inocencia y el derecho de defensa, por lo que al haber postergado la materialización de la inversión porque el plazo para hacerlo se lo permitía (Ley 218/95) no es razón suficiente para desconocer la realidad de la inversión.

Para la aplicación de la sanción prevista en el artículo 40 de la Ley 383/97 era obligatorio subsumir los hechos realizados –retiro de la inversión- en los presupuestos de la norma y comprobar que la sociedad receptora de la inversión no destinó la totalidad de la inversión en la forma y plazo establecidos, determinar cuál fue el monto no invertido y establecer el año gravable en que se produjo el incumplimiento.

El retiro de los dineros recibidos por la sociedad receptora de la inversión y su consignación en las cuentas de la sociedad I.C. INVERSIONES LTDA. no demuestra que BALCONES DE IGUAZU haya retirado su inversión, pues las cosas en derecho se deshacen como se hacen, toda vez que la actora no recibió los dineros directa ni indirectamente, pero demostró que la autoridad administrativa de Popayán constató la materialización de la inversión dentro de los plazos establecidos en la ley, por lo cual no hay lugar a la pérdida del beneficio otorgado.

- Artículo 40 de la Ley 383 de 1997

La sociedad CABKO S.A. se constituye con aportes de capital suscrito y pagado de \$2.000.000.000 y la actora en calidad de sociedad inversionista aportó la suma de \$50.000.000, los cuales giró a la sociedad receptora tal como consta en la certificación expedida por el Revisor Fiscal de la demandante, hecho verificado y corroborado por la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Popayán.

Las formas de retiro de la inversión en el universo societario no son otras que las que conlleven la transferencia de los títulos de acciones, mediante endoso e inscripción en el registro, en el caso de las sociedades anónimas. Indica que en este sentido se ha pronunciado la DIAN en los Conceptos 068078 de agosto 31 de 1998 y 017643 de febrero 28 del 2000.

De acuerdo con el artículo 40 en mención y los conceptos citados, el único requisito a que está condicionado el beneficio es el real desembolso realizado por el inversionista y la consecuente materialización por parte de la empresa receptora de la inversión, luego si la Administración mediante las actuaciones adelantadas en las sociedades BALCONES DE IGUAZU LTDA y CABKO S.A.

confirmó probatoriamente tal desembolso no hay lugar a desconocer el correspondiente beneficio tributario. La materialización de la inversión en el caso se realizó dentro de los plazos otorgados por las normas vigentes, tal como quedó demostrado en la investigación administrativa adelantada a la sociedad receptora.

- *Artículo 647 del Estatuto Tributario*

Con base en el texto mismo del artículo invocado y en diferentes pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado sostiene que en el caso existe una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable entre la Administración y su representada, circunstancia que no da lugar a la sanción por inexactitud.

- *Violación del artículo 711 del Estatuto Tributario*

Se vulneró la debida correspondencia que debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues en el primero se desconoció el beneficio de la Ley Páez porque no se mantuvo la inversión por el término de cinco (5) años, mientras que en el segundo, se invocó como causal que no se destinó la inversión en la forma y plazo previstos en la Ley.

- *Violación del artículo 189 del Estatuto Tributario*

El objeto social de la sociedad es la construcción y venta de inmuebles, por lo que en la declaración de renta del año gravable de 1997 se incluyó el valor de \$5.971.796.000 correspondiente a las obras en curso, materiales y demás bienes en período improductivo, no obstante, se rechazó lo correspondiente a saneamiento fiscal de terrenos de \$3.705.796, que si bien se incluyó en el patrimonio líquido, se resta como valor patrimonial neto por no estar dentro de la actividad productiva.

LA OPOSICION

El apoderado de la entidad demandada, se opone a las pretensiones de la demanda, y expone los fundamentos jurídicos que a su juicio demuestran la legalidad de los actos demandados:

La Administración en ejercicio del control tendiente a verificar el cumplimiento de los requisitos para acceder a los beneficios tributarios previstos en las leyes expedidas con ocasión del desastre natural del Río Páez, pudo constatar que en el caso, la inversión no se conservó por el término legal exigido para que la sociedad pudiera gozar del beneficio, tal como se desprende de los actos administrativos y del acta de inspección tributaria que obra en los antecedentes administrativos de la visita practicada por la Administración de Impuestos de Popayán a la sociedad CABKO S.A. en la que los funcionarios señalaron que

“los inversionistas no conservaron la inversión de capital en el patrimonio de la empresa receptora por el término de cinco años atendiendo a que a través del seguimiento a los dineros por red bancaria, pudo establecer la interrupción de la permanencia desde diciembre de 1996 (cuando se comenzó a retirar el dinero) hasta octubre de 1997”.

Con fundamento en lo anterior afirma que para el año 1996 en el que pidió el beneficio la sociedad actora, no tenía la receptora inversión alguna, de ahí que válidamente la Administración pudiera exigirle su reintegro con motivo de la inspección de su declaración de renta del año 1998 atendiendo a que tiene competencia para proceder así dentro de los 5 años siguientes a aquél en el que se pidió el beneficio, dado que es el tiempo mínimo para conservar la inversión y porque una interpretación contraria haría nugatorio el control, toda vez que al finalizar los 5 años, el término para revisar el año en que se solicitó el beneficio estaría vencido.

La actuación administrativa además de haber valorado la investigación de la Administración de Popayán también tuvo como fundamento su propia investigación, valoración y análisis de las pruebas, como quiera que en la Liquidación Oficial se explicó que las acciones derivadas de la inversión pudieron permanecer a nombre de la sociedad, pero el desembolso real de la misma retornó a los inversionistas iniciales, según verificación realizada en el Banco de Colombia y Bancafé.

Igualmente se determinó en desarrollo de la visita ordenada a Granahorrar, que una vez salió la inversión de la cuenta perteneciente a la sociedad CABKO S.A. no retornó, por lo menos hasta el 31 de diciembre de 1998, que fue el año en el que se realizó la mayor inversión, de lo que se concluye que no se ha violado el derecho de defensa, incurrido en falsa motivación o que se haya basado en normas inaplicables o aplicadas retroactivamente.

No es aceptable el argumento según el cual la materialización de la inversión solamente se exija a la empresa receptora, pues el artículo 9° del Decreto 890 de 1997 es claro cuando dispone que si ésta no se materializa, el inversionista pierde el beneficio, lo que en el caso es evidente y no requiere que la Administración proceda a su comprobación en la receptora porque es incontrovertible que si la inversión se retiró, la materialización de dicha inversión era físicamente imposible hacerla.

No se aplicó de manera retroactiva el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, pues debe tenerse en cuenta que el proceso investigativo derivado de la legislación de la Ley Páez se prolonga en el tiempo desde el momento mismo en que permite a la administración tributaria fiscalizar las inversiones y su materialización dentro de los 5 años siguientes a la inversión, lo que hace aplicables disposiciones vigentes relativas al año gravable en el que se va a

exigir el reintegro del beneficio, que para el caso ocurrió en la declaración de renta de 1998, vigencia para la cual era aplicable la citada disposición en lo atinente a la materialización, la cual no había sido efectuada a 31 de diciembre de dicho año.

Si al realizarse la investigación tributaria la materialización era inexistente, no podía aceptarse el beneficio, conclusión a la que fácilmente se llega aún sin considerar aplicable al caso el citado artículo 40. Y no solamente fue la falta de materialización lo que indujo al desconocimiento y exigencia del reintegro del beneficio, sino principalmente a que el inversionista al retirar la inversión incumplió con la obligación legal de conservarla por 5 años como condición para que procediera aquél.

El retiro de la inversión es incontrovertible y reconocido en la demanda como un hecho notorio, el cual no requiere prueba, por lo que es inaceptable que la demandante lo reconozca y simultáneamente exija la prueba de no haber regresado a la receptora, lo cual correspondía probar a la contribuyente. Con todo la Administración constató según se desprende de la liquidación oficial, que la inversión no había regresado a la receptora el 31 de diciembre de 1998.

No era indispensable acudir a Popayán para analizar los libros y papeles de la sociedad receptora pues la investigación realizada por la Administración Local en dicha empresa fue valorada en este proceso y porque por sí sola la investigación practicada a la demandante fue suficiente para tomar la decisión discutida.

De ninguna de las actuaciones administrativas surge que se haya procedido con base en pruebas ocultas y en relación con el cruce de información es un procedimiento al que válidamente se puede acudir en la determinación de los impuestos, sin que de éste haya surgido prueba alguna que debiera ser trasladada a la sociedad demandante.

No se violó el artículo 777 del E.T. toda vez que la certificación del revisor fiscal acerca del desembolso y mantenimiento de la inversión quedaba desvirtuada con la investigación de la Administración de Popayán y de Bogotá, que daban cuenta de lo contrario con mayores elementos de juicio.

Es necesario precisar que tampoco existe violación del artículo 711 del Estatuto Tributario, por cuanto existe correspondencia entre los planteamientos y normas jurídicas invocadas en el requerimiento especial y la liquidación de revisión, ya que cuando se habla de inversión se debe traducir en activos productivos, por lo que si es un hecho comprobado que la empresa receptora no la conservó por el término exigido en la Ley, no puede entenderse que estos recursos se hubiesen utilizado en la adquisición de planta, equipos, materias primas y demás activos relacionados con el desarrollo del objeto social.

Respecto al cálculo de la renta presuntiva, no hubo violación del artículo 90-2 del E.T. (mod. por el art. 80 de la Ley 223 de 1995), pues en la norma se estableció que los contribuyentes podían ajustar el valor patrimonial de los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre al valor correspondiente a la diferencia del costo fiscal ajustado y el valor comercial, sin que generara diferencia patrimonial, ni sanciones, por lo que no es válido sustraer tal saneamiento fiscal de los terrenos por valor de \$3.705.710.000, que solo opera para determinar ese costo fiscal.

En cuanto a la sanción por inexactitud es imposible que en el caso pueda darse una diferencia de criterios que la pueda desvirtuar, puesto que se está ante una flagrante violación de unas normas que exigen mantener por cinco años la inversión para tener derecho al respectivo beneficio.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia de abril 27 de 2005, negó las súplicas de la demanda, bajo las siguientes consideraciones:

No se configura violación del derecho de defensa y falsa motivación en los actos demandados, ni falta de correspondencia entre el requerimiento y la liquidación (art. 711 E.T.), pues en los antecedentes administrativos se encuentra toda la documentación aportada por los bancos respectivos, que le permitieron a la Administración demostrar que el beneficio recibido en la declaración de renta del año de 1997, debía ser reintegrado por no cumplir con las exigencias para hacerse acreedor a él, dado que la inversión realizada en 1996 retornó a través de la sociedad I.C. Inversiones Ltda., de la que hace parte el grupo inversionista.

De conformidad con los artículos 5° y 11 de la Ley 218 de 1995 y 9° del Decreto 2422 de 1996, para los beneficios otorgados al inversionista se requiere que la inversión sea real, que se materialice en una nueva empresa y que se conserve por un término mínimo de cinco (5) años. De lo contrario está obligado a reintegrarlo, en el año en que ocurra el incumplimiento.

Con las pruebas allegadas al expediente se verifica que la sociedad receptora de la inversión (CABKO S.A.) le giró el total de lo invertido en la suma de \$2.000.000.000 a las sociedades inversionistas, por intermedio de la sociedad I.C. Inversiones Ltda., sin que exista comprobación de que la suma regresó a la misma.

La modalidad de la operación realizada por la receptora a través de los socios inversionistas, indica como lo sostiene la Administración que la inversión no se

mantuvo en los años de 1996 y 1997, al haberse consignado nuevamente el valor correspondiente a la inversión total en el mes de febrero de 1997, lo que dejó sin efecto la inversión de 1996, dando lugar a reintegrar el valor del descuento solicitado por la actora en el año de 1997, por el incumplimiento de conservar la inversión por el término de cinco años como lo dispone la Ley. En un caso similar se pronunció el Consejo de Estado en Sentencia de octubre 3 de 2002, expediente 12836.

En lo referente a la renta presuntiva la División de Liquidación aceptó restar del valor patrimonial de los bienes vinculados a empresas en período improductivo de conformidad con el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario y la Ley 223 de 1995, en concordancia con el artículo 90-2 del E.T., por lo que el saneamiento fiscal que reclama la accionante se trata de una operación sin amparo legal.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La actora a través de apoderada señala que no comparte los argumentos que sirvieron de fundamento a la decisión de primera instancia por lo siguiente:

En los actos administrativos demandados se aplicó en forma retroactiva el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, por cuanto el desembolso de la inversión se realizó en el año de 1996, en vigencia del artículo 5° de la Ley 218 de 1995. Prueba de ello son las certificaciones expedidas por los revisores fiscales tanto de la sociedad receptora como de la inversionista, además de los documentos que obran en las pruebas recaudadas por la Administración Tributaria de Popayán.

De lo anterior se infiere que realizada la inversión que constituye el supuesto de hecho para el beneficio del inversionista, la situación se consolida, lo que se produjo el 4 de diciembre de 1996, de ahí que la norma vigente sea la Ley 218 de 1995.

Ahora, lo censurado es el retiro de la inversión los días 26 y 27 de diciembre de 1996 y enero y febrero de 1997, hechos en los que regía la ley mencionada, razón por la cual la Ley 383 de 1997 (sic) se aplica para la vigencia de 1998 de acuerdo con lo estipulado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

Al aplicarse una norma posterior (Ley 383 de 1997) a una situación acaecida con una disposición legal específica (Ley 218 de 1995), se vulneró el precepto constitucional del debido proceso.

La sentencia impugnada no respetó el principio de congruencia, como quiera que el examen debía versar en las pretensiones, excepciones, pruebas a la luz de la Ley 383 de 1997, sin embargo el Tribunal decide con la aplicación y análisis de la Ley 218 de 1995.

El fundamento jurídico esgrimido por la Administración fue la Ley 383 de 1997, por tanto el juez de instancia no puede decidir con base en razonamientos jurídicos distintos a los propuestos en el requerimiento especial, como la Ley 218 de 1995 y los Decretos 1264 de 1994 y 2422 de 1996, porque ello supone un cambio en las reglas de juego en detrimento del debido proceso.

En lo de fondo no se encuentra prueba aportada al expediente por la autoridad administrativa mediante la cual se demuestre que la inversión no se materializó en la forma y plazo establecidos, ni que la inversión no se haya mantenido por el término de cinco años como lo exigía la Ley.

En el acta de inspección tributaria la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Popayán hace constar que el dinero regresó en el año de 1998, en donde se realizó la mayor parte de la inversión y se materializó en los respectivos activos, por lo que del expediente y de los alegatos está claro que el retiro se entiende temporal y no con carácter definitivo.

No es de recibo la afirmación del Tribunal en cuanto a que no existió permanencia en la inversión realizada por la actora, ya que se encuentra probado en el expediente que la inversión se efectuó con la suscripción de acciones en diciembre de 1996 y para el año de 1997 y siguientes éstas no habían sido transferidas. Además regresaron a la receptora y se materializó la inversión, sin que exista un estudio que indique la venta u otra forma de traspaso de la propiedad.

El plazo para materializar la inversión era de cinco años, con el fin de obtener el beneficio tributario, por lo que la receptora tenía hasta diciembre de 2001, de ahí que no estaba obligada a probar que el dinero que salió de CABKO S.A. retornó y se materializó, porque en sede administrativa se demostró esa situación, con el acta de inspección tributaria que levantaron en tal sociedad.

Se violó el artículo 711 del Estatuto Tributario porque en el requerimiento especial se planteó lo referente a la permanencia de la inversión, mientras que en la liquidación de revisión se habló de que no la destinó en la forma y plazo que establece la ley (materialización), además en lo referente a la renta presuntiva, no se hizo ningún tipo de explicación al respecto, mientras que el acto oficial niega el concepto de saneamiento fiscal de los bienes improductivos.

Se transgredió el artículo 189 del Estatuto Tributario en el cálculo de la renta presuntiva, toda vez que si el saneamiento fiscal constituye el valor patrimonial por el cual deben declararse los bienes ajustados, ese mismo valor es deducido de los que se encuentran en período improductivo para las empresas dedicadas a la construcción de inmuebles.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reitera en forma resumida los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **parte demandada** precisa que de conformidad con el artículo 5° de la Ley 218 de 1995 las inversiones que se realicen en empresas ubicadas en la zona del Río Páez deben conservarse por el término de 5 años ininterrumpidamente, pues de lo contrario el contribuyente deberá reintegrarla en la declaración de renta correspondiente al año gravable en que se verifique su incumplimiento.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante la Corporación estima que la sentencia impugnada debe ser revocada y en su lugar anular la actuación administrativa enjuiciada.

Consideró que en efecto se violó el principio de congruencia contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario, porque las razones expuestas en el requerimiento especial son distintas a las llevadas en la liquidación de revisión, toda vez que en el primero se menciona el no conservar la inversión por el término de cinco años, en cuyo caso se debe reintegrar el valor del beneficio en el año gravable en que se produzca la enajenación o retiro, y en la segunda, que la sociedad no destinó la inversión en la forma y plazo previstos en la Ley.

Adujo que el hecho expuesto en el requerimiento tiene una consecuencia diferente al señalado en la liquidación oficial, en la medida en que en el primero, la consecuencia es reintegrar en la declaración de renta correspondiente al año gravable en la cual se produzca la enajenación o retiro, que de acuerdo con la investigación administrativa inició en diciembre de 1996 y concluyó en febrero de 1997.

Así las cosas, el reintegro se debió exigir en la declaración de renta correspondiente a los años en que se produjo el retiro y no en la del año gravable de 1998.

Con la posición expuesta en la liquidación oficial el reintegro se debe hacer en la declaración de renta correspondiente al año gravable en el cual se produzca el incumplimiento y la administración basándose en la Ley 383 de 1997 y el Concepto de la DIAN, determinó que el incumplimiento ocurrió el 31 de diciembre de 1998, de donde surge una total incongruencia entre ambos actos.

El Decreto 890 de 1997 y la Ley 383 del mismo año rigen a partir de enero de 1998, de donde concluye que no pueden ser aplicados a situaciones que correspondan al año gravable de 1997, declaración con respecto a la cual debió exigirse el reintegro, de acuerdo con el parágrafo 3° del artículo 9° del Decreto 2422 de 1996 que era vigente para el mencionado año gravable, lo que evidencia su aplicación retroactiva.

La falta de correspondencia entre el requerimiento y la liquidación también se denota en el cálculo de la renta presuntiva, como quiera que el acto oficial le desconoció al contribuyente el saneamiento fiscal, constituyéndose en un hecho nuevo que se debió incluir en una ampliación del requerimiento, para dar al sujeto pasivo la oportunidad de defenderse.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En primer término advierte la Sala que el Doctor Héctor J. Romero Díaz formuló impedimento en razón de haber sido apoderado ante la Jurisdicción Ordinaria de algunas sociedades de las cuales fue o es representante legal el señor Julio Carrizosa Mutis, quien tiene interés en este proceso como controlante de la sociedad actora y como representante legal de sociedades accionistas de CABKO S.A. en la cual aquélla hizo una inversión de capital. Analizado el escrito la Sala concluye que el impedimento formulado no se encuadra dentro de ninguna de las causales establecidas en el artículo 150 del C.P.C. por lo cual se declara infundado.

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación incoado por la parte demandante contra la sentencia de primer grado, desestimatoria de las súplicas de la demanda.

En el medio de impugnación se alega la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, porque en el acto preparatorio se cuestionó la permanencia de la inversión y en el oficial su materialización. Igualmente se cambiaron los aspectos que dieron lugar a la determinación de la renta presuntiva, al no detraer el saneamiento fiscal de los terrenos en periodo improductivo.

En lo de fondo adujo que conservó la inversión realizada en la sociedad receptora ubicada en la Zona Páez, dado que las acciones no fueron

transferidas, unida a la comprobación de su materialización en los respectivos bienes. Señaló que se aplicó retroactivamente el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, cuando el desembolso se efectuó en diciembre de 1996, en cuya época regía la Ley 218 de 1995 y sus reglamentarios.

Por tanto, la Sala estudiará en primer lugar lo referente a las nulidades invocadas, y en caso de que no prosperen, entrará a decidir si la sociedad actora cumplió con los presupuestos exigidos legalmente para conservar la prerrogativa fiscal consagrada para la Zona del Río Páez.

- Regla de correspondencia del artículo 711 del Estatuto Tributario.

La Sala observa que en el Requerimiento Especial No. 900031 de diciembre 21 de 2000 (fl. 153c.a.) se expresó:

*“...se puede concluir que tienen vinculación por la parte administrativa la sociedad BALCONES DE IGUAZU LTDA, y la sociedad I.C. INVERSIONES LTDA que fue donde finalmente se depositó el dinero de la inversión, demostrándose que el dinero se retiró de la compañía receptora y volvió a los mismos inversionistas.
(...)”*

Y agregó una vez citados apartes pertinentes de conceptos de la DIAN [017818/99 y 039101/99] sobre el tratamiento para las inversiones realizadas en empresas preexistentes beneficiarias de la Ley Páez, que deben materializarse en activos productivos, y sobre la procedencia del beneficio en la medida en que se mantenga la inversión por el término establecido en la Ley (5 años), *que es claro que cuando se hable de la inversión, se debe traducir en activos productivos para la empresa receptora y que en ningún momento, ésta puede reflejar dicha inversión solamente en su estructura financiera...*, para concluir que se constató que BALCONES DE IGUAZU no conservó la inversión de capital en el patrimonio de la empresa receptora.

En la Liquidación Oficial de Revisión No. 900010 de julio 3 de 2001 (fl. 361 c.a.) se indicó que *la titularidad de las acciones pudieron permanecer a nombre de la sociedad, pero el desembolso real de la inversión retornó a los inversionistas iniciales, según constató la funcionaria de la Subdirección de Fiscalización Tributaria en verificación realizada a los Bancos...; Así mismo la funcionaria verificó en desarrollo de la visita ordenada mediante auto No. 00060 del tres (3) de mayo de 2000, que una vez salió la inversión de la cuenta corriente No. 135119752-6 perteneciente a la sociedad CABKO S.A., no retornó a ésta, por lo menos hasta el 31 de diciembre de 1998, que fue el año en que se realizó la mayor parte de la inversión, por lo que se debe reintegrar el valor total del beneficio...*”, para lo cual se remite a lo expresado en el artículo 9° del Decreto 890 de 1997 y 5° de la Ley 218 de 1995.

El artículo 711 del Estatuto Tributario determina que la Liquidación de Revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere, que es lo que se conoce como la correspondencia o concordancia que debe guardar la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión, respecto a los ítems que sean objeto de modificación, en aras de garantizarle al contribuyente un debate en el que pueda ejercer en debida forma su derecho de contradicción, de solicitud y aporte de pruebas y en general que se cumpla con el postulado constitucional del derecho de defensa y debido proceso.

En el caso en estudio, la Sala advierte que contrario a lo señalado por la apelante, el hecho contemplado en el requerimiento especial se identifica de la misma manera en la liquidación de revisión, toda vez que se refiere a que si bien Balcones de Iguazú invirtió la suma de \$50.000.000 en un ente social ubicado en la zona estimulada fiscalmente por el legislador tributario por la avalancha del Río Páez, Cabko S.A., dicha inversión retornó nuevamente a manos del inversionista, a través del giro efectuado a I.C. INVERSIONES LTDA en donde sus miembros también hacen parte de la junta directiva de la sociedad accionante, lo que se traduce en la pérdida del beneficio por la no permanencia de la inversión por el plazo de cinco años y su consecuente falta de materialización.

De tal manera que la situación que originó glosar con el Impuesto de Renta el valor llevado por la actora a título de descuento tributario por la prerrogativa de la Ley Páez, se mantuvo de igual forma tanto en el requerimiento especial como en la liquidación de revisión, que se concretó en el reintegro al inversionista del valor invertido en una sociedad ubicada en la Zona del Río Páez, que incumplió con los parámetros legales de su permanencia como lo exigían las disposiciones legales.

En lo referente a un cambio de circunstancias relacionadas con la renta presuntiva, la Sala encuentra que la Administración en el requerimiento especial en atención a lo normado en los artículos 188 y s.s. del Ordenamiento Fiscal modificó el rubro respectivo, con lo cual el guarismo resultó mayor a la renta liquida ordinaria, constituyéndose en la base gravable impositiva.

La sociedad contribuyente en oposición a la reliquidación de la presuntiva, en respuesta al acto de proposición puso de presente la existencia de bienes en período improductivo, entre ellos, terrenos objeto de saneamiento fiscal, ante lo cual la DIAN en la Liquidación Oficial de Revisión no lo consideró como un factor que legalmente fuese excluible, no obstante, aceptó lo planteado en relación con los demás activos.

Por tanto, la Sala no observa un cambio de elementos de hecho en el cálculo de la renta presuntiva, por el contrario, la Administración accedió a disminuir de la base de patrimonio bruto y del líquido, parte de los bienes improductivos de la actora.

Así las cosas, en la medida en que se conserve en el proceso de determinación oficial [requerimiento y liquidación] la misma situación fáctica, ello no obsta para que se presenten nuevos o mejores argumentos jurídicos, que confluyan en darle un adecuado soporte al acto administrativo, sin que se vulnere el principio de correspondencia plasmado en el artículo 711 del E.T., como quiera que en él se menciona exclusivamente [hechos] y no la motivación legal de la actuación. En consecuencia se rechaza el cargo.

- *Renta Presuntiva*

En este punto, la actora alega que no se detrajo de la base del cálculo de la renta presuntiva la suma del saneamiento fiscal de los terrenos efectuada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, por constituir su valor patrimonial y ser bienes en período improductivo.

La Sala observa que la sociedad en la respuesta al Requerimiento Especial No. 900031 de diciembre 21 de 2000 (fl. 344 c.a.) le manifestó a la Administración su inconformidad con la modificación efectuada a la renta presuntiva, puesto que no se tuvo en cuenta el valor patrimonial neto de bienes vinculados a empresas en periodo improductivo (art. 189 lit. c) del E.T.) en la declaración de renta del año gravable de 1997, exactamente en el renglón de inventarios por \$5.971.796.000, en donde se relacionan:

- Obras en curso	\$115.852.000
- Inventario de materiales	\$28.755.000
- Terrenos	\$2.121.479.000
- Saneamiento fiscal de terrenos	<u>\$3.705.710.000</u>
Total bienes improductivos	\$5.971.796.000

La Agencia Fiscal en el acto liquidatorio acepta disminuir de la base de patrimonio bruto y del líquido del año de 1997, el valor de los bienes mencionados, salvo lo referente al **saneamiento fiscal de \$3.705.710. 000**, *“dado que no se encuentra justificación alguna sobre la relación de un bien en período improductivo con el valor de un beneficio fiscal.”*

El artículo 90-2 del Estatuto Tributario en los apartes que interesan al caso preceptúa:

ARTICULO 90-2. SANEAMIENTO DE BIENES RAICES. <Artículo adicionado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es

el siguiente:> Para los efectos previstos en el artículo anterior, en las declaraciones de renta y complementarios del año gravable de 1995, los contribuyentes podrán ajustar al valor comercial los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de dicho año.

*El valor correspondiente a la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el valor comercial en la fecha antes mencionada no generará renta por diferencia patrimonial, ni ocasionará sanciones, ni será objeto de requerimiento especial, ni de liquidación de revisión ni de aforo.
(...)*

*El ajuste de que trata este artículo se tendrá en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación de los bienes raíces.
(...)*

PARAGRAFO. En el caso de los bienes raíces que tengan el carácter de activos movibles, el ajuste al valor comercial de que trata este artículo solo será aplicable al costo fiscal de los terrenos.

En estos casos, el valor ajustado no puede exceder del valor comercial del terreno al 31 de diciembre de 1995, lo cual deberá demostrarse con certificación expedida por las lonjas de propiedad raíz o sus afiliados. El avalúo aquí previsto debe corresponder al del lote bruto o desnudo, sin incorporar el valor de las obras de urbanización, parcelación o desarrollo.

A la luz de la normativa expuesta se concedió la oportunidad a los contribuyentes de sanear su patrimonio, a través del ajuste a valor comercial de los bienes poseídos a 31 de diciembre de 1995, sin que generara diferencias patrimoniales, ni le ocasionara sanciones.

De tal forma que el saneamiento consiste en arrimar a valor comercial aquellos bienes raíces declarados por costo fiscal, para que constituya finalmente su valor patrimonial. Es más tratándose de bienes raíces que sean activos movibles, ese ajuste a precio comercial solamente se aplicaba a los terrenos.

Es un aspecto no discutido por las partes, que el objeto social de Balcones de Iguazu S.A. es la construcción, edificación y venta de inmuebles (vivienda), y la DIAN acepta excluir del cálculo de la renta presuntiva los bienes que se encuentran en periodo improductivo, entre otros, los terrenos.

Entonces, si el saneamiento fiscal hace parte del valor patrimonial de un bien, incluido por la accionante en la declaración de renta de 1997 en el renglón de inventarios dentro de la partida global de \$11.451.819.000 (fl. 3 c.a.), calificado como improductivo, sin que el ente fiscal haya desvirtuado su

existencia o demostrado que en tal vigencia producía rentabilidad, debe aceptarse su valor total en la medida en que encuadra dentro de lo previsto en el literal c) del artículo 189¹ del Estatuto Tributario de “*El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo*”, para efecto de la depuración de la base de cálculo de la renta presuntiva.

Lo anterior obliga a modificar el quantum de la presuntiva plasmado en la liquidación de revisión de la siguiente manera:

a) Renta Presuntiva con base en el patrimonio bruto año 1997

Patrimonio bruto menos el valor bruto de los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo.

Patrimonio bruto	\$14.196.090.000
(-) Valor bruto de acciones 1997	\$184.496.000
(-) Valor bruto de bienes vinculados a empresas en periodo improductivo	
Inventario materias primas	\$28.755.000
Obras en curso	\$115.852.000
Terrenos por urbanizar	\$2.121.479.000
Saneamiento Fiscal Terrenos	\$3.705.710.000
Total bienes improductivos	\$5.971.796.000
Base para el cálculo	\$8.039.798.000
Renta Presuntiva (\$8.039.798.000 * 1.5%)	\$120.597.000

b) Renta Presuntiva con base en el patrimonio liquido año 1997

Patrimonio liquido menos el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo.

Patrimonio liquido año 1997	$\frac{\$6.179.074.000}{\$14.196.090.000} = 0.4352659077$
Patrimonio bruto año 1997	\$14.196.090.000
Patrimonio Liquido	\$6.179.074.000
(-) Valor patrimonial de acciones 1997	
\$80.304.819	
(-) Valor patrimonial de bienes improductivos	
Inventario de materias primas	\$12.516.071
Obras en curso	\$50.426.426

¹ Modificado por el artículo 10 de la Ley 1111 de Diciembre 27 de 2006.

Terrenos por urbanizar	\$923.407.483
Saneamiento fiscal de terrenos	\$1.612.969.227
Total	\$2.599.319.207

Base para el cálculo
\$3.499.449.974

Renta Presuntiva ($\$3.499.450.374 \times 5\%$)
\$174.972.000

Como la renta presuntiva resultó en \$174.972.000, inferior a la renta líquida ordinaria de \$216.141.000 liquidada en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable de 1998 (fl.4 c.a.), motivo por el cual es acertada la determinación privada del impuesto por ésta última, en la suma de \$75.649.000, lo que deja sin asidero el mayor valor del tributo en cuantía de \$13.818.000 y por ende la sanción de inexactitud basada en esa suma.

- *Beneficio de Ley Páez*

En la providencia del a quo se negó el petitum demandatorio, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley 218 de 1995, 6° del Decreto 1264 de 1994 y párrafos 2° y 3° del artículo 9° del Decreto 2422 de 1996, porque le asistía razón a la Administración en exigir el reintegro del descuento tributario solicitado en el año gravable de 1997, como quiera que incumplió con la conservación de la inversión por el término de cinco años como lo dispone la Ley, puesto que la entidad receptora le giró el total invertido de \$2.000.000.000 a las sociedades inversionistas, entre ellas, Balcones de Iguaú, por intermedio de la sociedad I.C. Inversiones Ltda.

El apelante sostiene que en la sentencia no se respetó el principio de congruencia, dado que el Tribunal decidió con la aplicación y análisis de la Ley 218 de 1995 y los Decretos 1264 de 1994 y 2422 de 1996, cuando el fundamento jurídico que adujo la Administración fue la Ley 383 de 1997.

Además, que no se encuentra prueba que demuestre que la inversión no se materializó en la forma y plazo legal, ni que no se haya mantenido por el término de cinco años. En el acta de inspección tributaria de Popayán se dejó constancia de que el dinero regresó en el año de 1998, en donde se materializó en activos, por lo que el retiro fue de carácter temporal. La permanencia de la inversión la evidencia la suscripción de acciones en diciembre de 1996, y que en los años de 1997 y siguientes no habían sido transferidas.

Por otra parte argumenta que, como la inversión se realizó en el año gravable de 1996 y se cuestiona por parte de la Administración que la retiró en diciembre de ese año y en enero y febrero de 1997, la norma aplicable es la Ley 218 de 1995 y no el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, el que a la luz de los artículos 338 y 363 de la Constitución Nacional, es aplicable a partir del año gravable de 1998.

De acuerdo a los términos del recurso, el problema jurídico versa en determinar si el “retiro o traslado temporal” de la inversión efectuada en la sociedad CABKO S.A. (entidad receptora) ubicada en la zona del Río Páez, a las cuentas bancarias de I.C. INVERSIONES LTDA, en donde los miembros de BALCONES DE IGUAZU S.A. hacían parte de su junta directiva, implica pasar por alto el requisito de permanencia indispensable para conservar el beneficio tributario del descuento tributario.

En primer término la Sala no encuentra que el fallador de instancia desconociera en la sentencia impugnada el principio de congruencia, toda vez que al haberse efectuado la inversión en diciembre de 1996, la normatividad pertinente para efectos de determinar el cumplimiento de los presupuestos del beneficio [descuento tributario] derivado de la inversión realizada en un ente social ubicado en la zona del Río Páez eran los artículos 5° y 11 de la Ley 218 de 1995, éste último modificatorio del 6° del Decreto 1264 de 1994 y 9° del Decreto 2422 de 1996.

Es a través del artículo 5° de la Ley 218 de 1995², que el legislador otorgó a sus destinatarios [los inversionistas] la posibilidad de optar “*por aplicar el valor invertido como un menor valor del impuesto por pagar o como renta exenta*”, así podían ejercer la facultad de seleccionar de manera voluntaria el tratamiento tributario de la inversión, pero quien libremente decide por una de las opciones previstas en la norma, debe asumir la totalidad de los efectos jurídicos predeterminados³.

En efecto, el artículo 11 de la misma Ley, establece la consecuencia jurídica para quienes utilicen de manera fraudulenta, la figura de la inversión en esta zona para obtener los beneficios legales, la cual se contrae al desconocimiento del beneficio solicitado.

² “Por la cual se modifica el Decreto 1264 del 21 de junio de 1994 proferido en desarrollo de la emergencia declarada mediante decreto 1178 del 9 de junio de 1994 y se dictan otras disposiciones”. El Decreto 1264/94 estableció exenciones tributarias para la zona afectada por la calamidad pública en los Departamentos del Huila y Cauca.

³ En este sentido la sentencia C-130/98, M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

Igualmente, el Decreto 2422 de 1996⁴ [art. 9], dispone que para la viabilidad del estímulo tributario otorgado **al inversionista**, ...”se requieren dos presupuestos a saber: que la inversión sea real, es decir que ella se materialice, ya sea en la instalación de una nueva empresa o en ampliaciones significativas en las empresas ya establecidas en la zona de influencia a que se refiere la ley (art. 12); y que se conserve la inversión por un término mínimo de cinco (5) años, esto es, que el inversionista no retire la inversión antes de cumplirse dicho término, so pena de ser obligado a reintegrar el valor del beneficio tributario obtenido, en el año en que ocurra el incumplimiento”⁵.

Ahora bien, en los actos cuestionados se hace referencia a las disposiciones indicadas por el recurrente, cuyo texto dice:

Ley 383 de 1997⁶

“ARTICULO 40. Las empresas determinadas en el artículo 2o. del Decreto 1264 de 1994, receptoras de inversiones, deberán ...

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

“PARAGRAFO. Para los efectos previstos en este artículo, **el reintegro de los beneficios consistirá en su utilización**

⁴ “Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 529 de 1996 y Este decreto [2422] fue derogado por el 890 de 1997.

⁵ Sentencia de 3 de octubre de 2002, expediente 12836, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁶ “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, ...”.

como renta líquida por recuperación de deducciones, cuando ha sido tratada como deducción y como mayor valor del saldo a pagar o menor valor del saldo a favor, cuando ha sido tratada como descuento tributario.”

Decreto 890 de 1997⁷

“ARTÍCULO 9. NUEVAS INVERSIONES. [...]

“En el evento de que la empresa o el establecimiento comercial no efectúe la materialización en activos productivos en el término indicado, el inversionista deberá reintegrar en la declaración de renta correspondiente al año gravable en el cual se produzca el incumplimiento, el valor total del beneficio obtenido en virtud del artículo 5 de la Ley 218 de 1995, más los intereses moratorios calculados desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar correspondiente al año gravable en el cual se hizo uso del beneficio, sin perjuicio de las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario.

“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 218 de 1995, el contribuyente tiene derecho a escoger el mecanismo para gozar de los beneficios tributarios derivados de las inversiones realizadas en las nuevas empresas y establecimientos comerciales de que tratan los artículos 1 y 2 del presente Decreto. Para estos fines, los beneficios tributarios son excluyentes entre sí.

“PARÁGRAFO 1. Las inversiones que se realicen deben conservarse por el término de cinco (5) años. El contribuyente que no conserve su inversión por el término previsto en este párrafo, deberá reintegrar en la declaración de renta correspondiente al año gravable en el cual se produzca la enajenación o retiro, el valor total del beneficio obtenido en virtud del artículo 5 de la Ley 218 de 1995, más los intereses moratorios calculados desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar correspondiente al año gravable en el cual se hizo uso del beneficio, sin perjuicio de las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario.

“ ... ”

⁷ Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 218 de 1995 ...”

Los preceptos transcritos deben interpretarse de manera integrada, no aislada e independiente como pretende el apelante para predicar una supuesta aplicación retroactiva del artículo 40 de la Ley 383 de 1997, toda vez que el beneficio tributario de la inversión en la Zona del Río Páez fue creado y reglamentado por normas anteriores, que se han prolongado en el tiempo por voluntad del legislador.

En efecto, desde la creación del tratamiento fiscal a los valores invertidos para estimular económicamente el área afectada por la avalancha del Río Páez [Decreto 1264 de junio 21 de 1994] y concretamente con la Ley 218 de 1995, al tiempo que se permitía llevar la suma invertida como un menor valor del impuesto por pagar, también se previó que no se usara el beneficio para evadir el pago del tributo [art.11], por lo cual el Decreto 2422 de 1996, en el artículo 9° ordenó que debían conservarse las inversiones realizadas por el término de cinco años, so pena de reintegrarlas.

Con esta misma filosofía, el artículo 40 de la Ley 383 de 1997⁸, de forma explícita hizo referencia al Decreto 1264 de 1994 y a los beneficios tributarios obtenidos en virtud de la Ley 218 de 1995, al contemplar que el inversionista que incumpla con la permanencia de capital debía reembolsar la inversión como un mayor valor del saldo a pagar, cuando se ha llevado como descuento tributario.

De tal suerte que se trata de una génesis o desarrollo legislativo en busca de otorgar unas prerrogativas tributarias para una zona del país afectada por una catástrofe natural, junto con las medidas tendientes a evitar que se distorsione el objetivo perseguido en la Ley, lo que determina que lo dispuesto en el precepto legal mencionado [art.40 Ley 383/97] se interprete de manera integral.

Unido a lo anterior, esa era la disposición imperante para el período glosado [año gravable de 1998], período en el que a través de todo el debate el contribuyente ha sostenido que la inversión realizada en 1996 se mantenía, hecho que pretende demostrar con la alegada materialización de la misma, lo que deja sin soporte que su aplicación se haya realizado retroactivamente.

En este orden de ideas, como en el artículo 9° del Decreto 2422 de 1996, al que se hizo referencia, se establece el deber de conservar la inversión por espacio de cinco años, so pena de reintegro [obligación que el legislador ha

⁸ En la ponencia para Primer Debate, se lee: “...las exenciones relativas a la avalancha del río Páez y otras disposiciones de carácter general, demuestran la necesidad de esta reforma, ya que es necesario que la administración tributaria colombiana cuente con mejores herramientas, que la permitan luchar contra fenómenos que, la evasión y el contrabando, inciden de manera negativa sobre los ingresos de la Nación, y afectan la libre competencia en términos de lealtad e igualdad entre los diferentes agentes económicos”. Gaceta del Congreso N°177 de 30 de mayo de 1997, p. 1.

prolongado en el tiempo], significa que la inversión debe permanecer mínimo ese espacio de tiempo, de ahí que una vez efectuada ésta debe mantenerse en la sociedad receptora por ese lapso y sin interrupción.

Así las cosas, si la actora decidió invertir en CABKO [diciembre/96] con el fin de obtener los beneficios tributarios que de la misma se derivaban, se presume [art. 66 C.C.] que no desconocía las obligaciones que tal determinación le implicaban, así como las consecuencias jurídicas en caso de inobservancia, pues como lo dijo la Corte, optó libremente y debe asumir la totalidad de los efectos jurídicos predeterminados.

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

La sociedad receptora mencionada fue constituida mediante Escritura Pública N°11911 de 4 de diciembre de 1996 de la Notaría 29 del Círculo de Santafé de Bogotá, D. C. [fl. 204 c.a.] con un capital autorizado de \$2.000.000.000, dividido en 200.000.000 de acciones de \$10 cada una [valor nominal], las cuales con el acto quedaron “*suscritas y pagadas*” por los accionistas, según los artículos quinto y sexto del mismo instrumento, así:

<u>ACCIONISTA</u>	<u>Acciones S y P</u>	<u>VALOR</u>
I.C. Industrias S.A.	10.000.000	100.000.000
Covitotal Ltda.	10.000.000	150.000.000
Coviest Ltda	3.000.000	30.000.000
Balcones de Iguazú Ltda.	5.000.000	50.000.000
Industrias y Construcciones I.C.S.A	47.000.000	470.000.000
Exultar S.A.	25.000.000	250.000.000
Asesorías e Inversiones C.G. Ltda.	50.000.000	500.000.000
Inversiones Lieja Ltda.	30.000.000	300.000.000
Archidona S.A.	15.000.000	150.000.000
TOTALES	200.000.000.000	\$2.000.000.000

Según certificación expedida por el Revisor Fiscal de CABKO S. A. [fl. 241 a 243 c.a.], los mencionados aportes de capital fueron pagados mediante cheques, así:

<u>ACCIONISTA</u>	<u>VALOR</u>	<u>FECHA</u>
I.C. Industrias S.A.	100.000.000	23-dic-96
Covitotal Ltda.	150.000.000	24-dic-96
Coviest Ltda	30.000.000	24-dic-96
Balcones de Iguazú Ltda.	50.000.000	24-dic-96

Industrias y Construcciones I.C.S.A	470.000.000	24-dic-96
Exultar S.A.	250.000.000	23-dic-96*
Asesorías e Inversiones C.G. Ltda.	500.000.000	23-dic-96*
Inversiones Lieja Ltda.	300.000.000	23-dic-96*
Archidona S.A.	150.000.000	24-dic-96

En los anexos de la certificación citada, aparece que fueron consignados en Granahorrar, cuenta **1351-19752-6** de la entidad receptora, los días 23[*] y 27 del mismo mes y año.

Lo anterior coincide con lo dicho en el Informe sobre Investigación y Seguimiento del Dinero Recaudado por Cabko S.A. de los inversionistas de Ley Páez, adelantada a la actora, por el período **1998**, específicamente respecto del beneficio tributario por el que la misma optó en el período inmediatamente anterior, según el cual en la mencionada cuenta, en diciembre de 1996, se depositó el dinero recaudado por la receptora de sus inversionistas [cfr. fl. 142 c.a.].

En la misma investigación constató que esa inversión de capital efectuada en el patrimonio de la empresa receptora [CABKO S.A.], no permaneció por el término fijado en las disposiciones citadas.

Se lee en el citado informe, que de la cuenta bancaria antes mencionada, se efectuaron los siguientes retiros, mediante cheques girados a nombre de **I.C. INVERSIONES LTDA.:**

Fecha	Valor
24-dic-96	530.000.000
24-dic-96	500.000.000
24-dic-96	150.000.000
10-ene-97	460.000.000
14-ene-97	160.000.000
12-feb-97	210.000.000
TOTAL	2.010.000.000

Estos cheques fueron consignados en cuentas bancarias de dicha sociedad, así: Banco Andino \$530.000.000 (fl. 112), Ganadero \$500.000.000 y \$150.000.000 (fls. 110 y 108), Colombia \$460.000.000 y \$210.000.000 (fls. 106 y 103) y Bancafé – Paloquemao \$160.000.000 (fl. 105).

Los funcionarios investigadores además establecieron que los señores Pedro Camargo Bohórquez, Alberto Carrizosa Gelzis, Julio Carrizosa Mutis, Felipe Carrizosa Gelzis y Martha Cecilia Moure Romero, titulares de la cuenta corriente de I.C. INVERSIONES LTDA, en Bancafé, son socios de

BALCONES DE IGUAZU y de otras de las sociedades inversionistas mencionadas, así como de la compañía en la que se depositó finalmente el dinero recaudado por CABKO de aquéllas.

Adicionalmente, sostienen que la cuenta bancaria en la que inicialmente se depositaron los aportes de los inversionistas, desde el 12 de febrero de 1997 *“permaneció con saldo inferior a \$10.000, hasta el mes de octubre de 1997 que fueron consignados recursos, que se desembolsaron a diciembre 31 de 1997”* y que *“durante todo el año de 1998, la cuenta no registró movimiento y en este año se efectuó la mayor parte de la inversión”*.

Es importante resaltar que la demandante afirma, sin sustento probatorio alguno, que dichos dineros regresaron a la sociedad receptora y que la inversión se materializó en los años 1997 y 1998, pero no indica de manera concreta la fecha ni el medio a través del cual se reembolsaron esos dineros, pues se reitera que en el informe de la investigación, los funcionarios afirman que la cuenta bancaria de la receptora de la cual se realizaron los retiros del capital, *“permaneció con saldo inferior a \$10.000, hasta el mes de octubre de 1997 que fueron consignados recursos, que se desembolsaron a diciembre 31 de 1997”*.

Corroborar lo anterior, que revisados los extractos de la cuenta en comento [Granahorrar] de octubre, noviembre y diciembre de 1997 [fls. 72 a 74 c.a.], se advierte lo siguiente:

Mvto.Cta	OCT/97	NOV/97	DIC/97
Saldo anterior	675.718.12	27.996.501.61	51.871.185.21
Créditos (Depósitos, ajuste monetario)	552.320.783.49	160.874.683.60	28.444.37
Débitos (Retiros)	525.000.000.00	137.000.000.00	51.500.000.00
Nuevo saldo	27.996.501.61	51.871.185.21	395.625.50

Entonces, la inversión total de los inversionistas en CABKO, fue de \$2.000.000.000, valor retirado de la cuenta bancaria en la que se consignó; esta cuenta durante 1997 solo tuvo movimientos en los meses indicados y durante 1998 no registró movimiento, hechos no desvirtuados por la demandante, por el contrario demuestran que la inversión no fue reembolsada a la receptora y por ende no se verificó el requisito de la permanencia exigido por la ley.

De otra parte, en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable de 1997 [fl.3 c.a.] presentada el 21 de

mayo de 1998, la sociedad actora llevó en el renglón 89 Descuentos Tributarios – Beneficio Zona Río Páez la suma de **\$33.887.000**.

Destaca la Sala que la inversión realizada fue de **\$50.000.000** y el contribuyente solicitó en 1997 el beneficio sólo en cuantía de **\$33.887.000**, lo cual no se ajusta a lo considerado por la Corte Constitucional con ocasión del análisis de constitucionalidad del artículo 5° de la Ley 218 de 1995, cuando al referirse al primer inciso de esta norma expresa que *“como la disposición no establece ninguna clase de restricciones ni exclusiones al respecto, y por el contrario, la parte final del párrafo –válida con referencia a toda la norma– **permite aplicar ‘el valor invertido’ -no menos de él ni más de él- como un menor valor del impuesto por pagar** (una de las alternativas que el inversionista puede escoger), es entendido que la cuantía de la deducción autorizada es igual al monto del desembolso efectuado, lo comprende en su totalidad, elemento que resulta relevante en relación con la constitucionalidad del precepto, al verificar las demás situaciones contempladas y las opciones que se consagran”*⁹.

En este orden de ideas, para la Sala sin duda, la inversión realizada en CABKO, por BALCONES DE IGUAZU fue retirada y no existe elemento de prueba que acredite la fecha en que supuestamente se reembolsó, por lo que se comparte la decisión de la Administración de ordenar el reintegro del beneficio.

La normatividad citada pone en evidencia que el requisito de permanencia de la inversión estaba vigente desde el momento en que la actora realizó la inversión y al ejercer sus facultades los funcionarios de la Administración, constataron que el mismo se incumplió y ésta apreciación no fue desvirtuada. Por el contrario puede corroborarse con lo dicho por la recurrente, al aceptar que el dinero recaudado por CABKO de los inversionistas, fue retirado de manera **“temporal”** y consignado en cuentas de I.C. INVERSIONES LTDA, de la cual para la época de los hechos, eran socios personas que a su vez lo eran de BALCONES DE IGUAZU, se concluye que la inversión de capital que según el demandante se mantenía en 1998, no permaneció en la receptora, sino que volvió a los mismos inversionistas y con ello se verifica el incumplimiento del requisito de permanencia exigido para conservar el beneficio tributario, sin que sea necesario revisar si se cumplió con el requisito de materialización.

Así, no basta el desembolso y la suscripción de acciones para entender que se cumple con el requisito de permanencia, dado que una vez efectuada la inversión no puede retirarse, sino al vencimiento del término de los cinco

⁹ Sentencia C-130/98, antes citada.

años, por lo que no es viable ni siquiera el “retiro temporal” que, según lo acepta la actora, ocurrió en el caso.

De lo analizado se concluye que carece de vocación de prosperidad la aceptación del descuento tributario por Ley Páez, por lo que se ajusta a derecho la decisión de la Administración de exigir su reintegro.

En este sentido, la Sala se pronunció en sentencia de agosto 2 de 2007, expediente 15405, actor: Archidona, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, en donde se encontró que la sociedad incumplió con los parámetros para acceder a la prerrogativa fiscal concedida por la Ley Páez, toda vez que no respetó la permanencia de la inversión, la cual fue retirada de la sociedad receptora.

En ese orden de ideas, la Sala realizará una nueva liquidación, puesto que aceptó que el Impuesto sobre la Renta se deriva de la renta líquida ordinaria y no de la presuntiva, al ser ésta inferior por efecto del saneamiento fiscal como valor patrimonial de los terrenos en período improductivo, con la consecuente reliquidación por ese motivo de la sanción de inexactitud en los siguientes términos:

Renta Líquida (RA)	\$216.141.000
Renta Presuntiva (RC)	\$174.972.000
(-) Total Rentas Exentas (ED)	\$-0-
Renta Líquida Gravable (RE)	\$216.141.000
Impuesto sobre la Renta Gravable (LA)	\$75.649.000
(-) Descuentos Tributarios	\$-0-
Impuesto Neto de Renta (LC)	\$75.649.000
Impuesto recuperado (LL)	\$-0-
Total Impuesto Neto de Renta (LN)	\$75.649.000
Más Impuesto de Ganancias Ocasionales (LD)	\$-0-
Más Impuesto de Remesas (LF)	\$-0-
Total Impuesto a Cargo (FU)	\$75.649.000
(-) Total Retenciones Año Gravable de 1998 (GR)	\$83.000
(-) Menos Saldo a favor Año 1997 (GN)	\$31.878.000
(-) Menos Anticipo Año Gravable 1998 (GX)	\$-0-
Más Anticipo Año Gravable de 1999 (FX)	\$28.285.000
Más Sanciones* (VS)	\$54.219.000
Total Saldo a pagar (HA)	\$160.079.000

* Sanción por inexactitud

Saldo a pagar	\$71.973.000
(+) Reintegro Inversión Ley Páez*	<u>\$33.887.000</u>
Total Saldo a pagar	\$105.860.000
(-) Saldo a pagar declarado	<u>\$71.973.000</u>

Base de la Sanción*	\$33.887.000
Tarifa	<u>160%</u>
Sanción por inexactitud	\$54.219.000

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada, para en su lugar anular parcialmente la actuación demandada y reconocer a título de restablecimiento del derecho la suma de \$35.927.000.

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 apelada y en su lugar se dispone:

ANÚLASE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión No. 0501-900010 de julio 3 de 2001 y la Resolución No. 300662002000027 de julio 31 de 2002, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas de Bogotá.

Como restablecimiento del derecho se declara que la sociedad BALCONES DE IGUAZU S.A. no está obligada a pagar la suma de treinta y cinco millones novecientos veintisiete mil pesos mcte (\$35.927.000) por concepto de Impuesto sobre la Renta del año gravable de 1998.

RECONÓCESE personería a la Doctora Esperanza Luque Rusingue en los términos del poder conferido.

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

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

MARIA INES ORTIZ BARBOSA
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE
Salva Voto

HECTOR J. ROMERO DÍAZ
Salva Voto

DELIO GOMEZ LEYVA
Conjuez

LEY PAEZ - La Ley 383 de 1997 y el Decreto 890 de 1997 no eran aplicables para el año de 1998 / PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA - El término para la materialización de la inversión en zona del Rio Páez se aplica sólo para las inversiones efectuadas después de la Ley 383 de 1997 / INVESRSIONISTA EN ZONA DEL RIO PAEZ - Antes de la expedición de la Ley 383 de 1997 no era objeto de sanción por incumplimiento de los requisitos de la inversión

La discrepancia con la decisión mayoritaria consiste en que el artículo 40 de la Ley 387 de 1997, “por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”, invocada como fundamento de la Administración para expedir los actos administrativos modificatorios del denuncia rentístico de la sociedad actora, no es aplicable a las inversiones efectuadas en el año 1996, como tampoco el Decreto reglamentario 890 de 1997, pues éstas solo son aplicables a partir del año gravable de 1998. En aplicación del principio de irretroactividad de la ley tributaria que consagra el artículo 363 de la Constitución Política, debe entenderse que el plazo de los 12 meses señalado en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, para la materialización de la inversión, sólo es aplicable a las inversiones realizadas con posterioridad a la entrada en vigencia de ésta; y que es respecto de dichas inversiones, que procede la pérdida de los beneficios tributarios otorgados por la Ley 218 de 1995, cuando se incumpla dicho término por parte de la sociedad receptora. Lo anterior, porque antes de la expedición de la Ley 383 de 1997, sólo estaba prevista la pérdida del beneficio de la exención del impuesto de renta para la sociedad receptora (párr.1 art.3 L. 218/95), pero no existía disposición alguna que sancionara al inversionista con la pérdida de los beneficios tributarios consagrados a su favor, por el incumplimiento de las obligaciones inherentes a la sociedad receptora. Tampoco estaba previsto término alguno para la materialización de la inversión.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA
SALVAMENTO DE VOTO DEL DOCTOR JUAN ANGEL PALACIO
HINCAPIE

Consejero ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01714-01(15669)

Actor : BALCONES DE IGUAZU S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Con mi acostumbrado respeto por la voluntad mayoritaria, expreso a continuación las razones por las cuales me aparto de la decisión adoptada en la presente acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la Empresa **BALCONES DE IGUAZU S.A** contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, modificó la declaración de Impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 1998.

/

Resolvió la Sala de Decisión integrada con Conjuez, revocar el fallo de primera instancia y en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la sociedad **BALCONES DE IGUAZU S.A.** no está obligada a pagar la suma de \$35.927.000 por concepto de Impuesto sobre la Renta del año gravable de 1998, en aplicación de la Ley 383 de 1997.

La discrepancia con la decisión mayoritaria consiste en que el artículo 40 de la Ley 387 de 1997, *“por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”*, invocada como fundamento de la Administración para expedir los actos administrativos modificatorios del denuncia rentístico de la sociedad actora, no es aplicable a las inversiones efectuadas en el año 1996, como tampoco el Decreto reglamentario 890 de 1997, pues éstas solo son aplicables a partir del año gravable de 1998.

En aplicación del principio de irretroactividad de la ley tributaria que consagra el artículo 363 de la Constitución Política, debe entenderse que el plazo de los 12 meses señalado en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, para la materialización de la inversión, sólo es aplicable a las inversiones realizadas con posterioridad a la entrada en vigencia de ésta; y que es respecto de

dichas inversiones, que procede la pérdida de los beneficios tributarios otorgados por la Ley 218 de 1995, cuando se incumpla dicho término por parte de la sociedad receptora¹⁰.

Lo anterior, porque antes de la expedición de la Ley 383 de 1997, sólo estaba prevista la pérdida del beneficio de la exención del impuesto de renta para la sociedad receptora (parg.1 art.3 L. 218/95), pero no existía disposición alguna que sancionara al inversionista con la pérdida de los beneficios tributarios consagrados a su favor, por el incumplimiento de las obligaciones inherentes a la sociedad receptora. Tampoco estaba previsto término alguno para la materialización de la inversión.

En efecto la Sala en sentencia de 11 de diciembre de 1997¹¹ que declaró la nulidad del inciso 2 del artículo 9 del Decreto 890 de 1997, reglamentario de la Ley 218 de 1995, según el cual, las empresas receptoras de la inversión debían materializarla en activos productivos, “dentro de los doce (12) meses inmediatamente siguientes a la fecha en la cual los inversionistas hayan realizado la inversión”, dijo:

“...mientras la norma superior sólo se refiere al plazo máximo de 5 años que puede transcurrir entre el establecimiento de la empresa y el inicio de la fase productiva, el reglamento determina un nuevo término para la destinación de los recursos de capital recibidos, el que no fue consagrado en la ley.”

(...)

“...cabe observar que el artículo 5º. de la Ley 218 de 1995 prevé que las utilidades e inversiones realizadas en los municipios que menciona el artículo 11, “durante los cinco (5) años siguientes a 1994” constituyen renta exenta y consagra los mecanismos para la concreción de los beneficios fiscales otorgados, mas no establece como condición para su acceso, el aludido plazo de “doce (12) meses siguientes la recepción de las inversiones, para su materialización en activos productivos”, es decir, la norma reglamentaria acusada establece una exigencia nueva a los inversionistas para gozar de los beneficios otorgados por la ley, situación que a todas luces excede las normas superiores”.

¹⁰ Sentencia del 17 de agosto de 2006, Exp. 14117 C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹¹ Sentencia de 11 diciembre de 1997, Exp. 8529 C.P. Julio E. Correa R.

Son las anteriores razones que expresé en la discusión del proyecto y que me llevan a disentir de la decisión.

Atentamente,

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

Fecha ut supra

INVERSION EN ZONA DEL RIO PAEZ - La DIAN no podía aplicar retroactivamente el artículo 40 de la Ley 383 de 1997 / PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA - Se viola cuando se aplica una norma posterior a un período gravable para el cual aún o estaba vigente / DESCUENTO TRIBUTARIO POR INVERSION EN ZONA DEL RIO PAEZ - El contenido de la Ley 218 de 1995 y el Decreto 2422 de 1996 no son del mismo tenor que los dispuesto en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997

Considero que la Sala debió revocar el fallo apelado y anular los actos acusados, pues, era improcedente el rechazo del descuento, por los siguientes motivos: Las normas aplicables para fiscalizar y modificar la declaración de 1998, eran las vigentes al momento de hacer uso del beneficio tributario, o sea, la Ley 218 de 1995 y el Decreto 2422 de 1996, puesto que eran las que conocía la demandante cuando decidió hacer uso del descuento (año 1997), obviamente con las consecuencias del incumplimiento de los requisitos para su obtención, que también se entendían conocidas en dicho momento. Sin embargo, LA DIAN aplicó retroactivamente el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, dado que sus previsiones sólo podían aplicarse a los contribuyentes que decidieran hacer uso del beneficio tributario a partir de 1998, tal como lo ordenan los artículos 338 y 363 de la Constitución Política. En consecuencia, la demandada violó el debido proceso de la actora, el principio de irretroactividad de la ley tributaria y motivó falsamente los actos acusados, por lo cual la liquidación de revisión y el acto que la confirmó debían ser anulados. Ahora bien, el fallo del que me separo sostiene que la normatividad pertinente para determinar el cumplimiento de los presupuestos del descuento tributario eran los artículos 5 y 11 de la Ley 218 de 1995 y 9 del Decreto 2422 de 1996. No obstante, niega que LA DIAN hubiera aplicado retroactivamente el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, con el argumento de las primeras normas que se mencionan son la misma cosa que la Ley 383, por el hecho de que ésta, hace parte de la evolución normativa del Decreto 1264 de 1994. No comparto la anterior conclusión, pues, el hecho de que las disposiciones tributarias sobre la zona del Río Páez sean producto de una evolución normativa desde 1994, no significa que cada norma pierda su contenido jurídico y su vigencia. Tampoco quiere decir que la Administración pueda fiscalizar y revisar las declaraciones

teniendo en cuenta cualquiera de las normas que se han dictado sobre la materia desde 1994, por cuanto ello conduciría a la falta de seguridad jurídica y a que quede al arbitrio de la DIAN escoger la norma aplicable a una determinada vigencia fiscal.

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

SECCION CUARTA

**SALVAMENTO DE VOTO
Consejero : HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-017140-01(15669)

Actor: BALCONES DE IGUAZÚ S.A.

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –
DIAN**

F A L L O

De manera respetuosa me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala que anuló parcialmente los actos acusados y practicó nueva liquidación, dictada dentro del proceso de nulidad y restablecimiento de derecho contra los actos por los cuales la demandada modificó la declaración de renta de la actora por el período 1998.

El fallo del cual me aparto, sostuvo que los actos acusados no se ajustaron a derecho en cuanto a la determinación de la renta presuntiva, pues, no excluyeron de la base del cálculo, el saneamiento de bienes raíces del artículo 90-2 del Estatuto Tributario, que hace parte del valor patrimonial de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.

También afirmó que procedía el reintegro del descuento solicitado en 1997, por la inversión de \$50.000.000 que la actora había efectuado en la zona del Río Páez, mediante la intervención en la constitución de la sociedad CABKO S.A., domiciliada en Puerto Tejada. Lo anterior, porque la demandante no conservó la inversión de capital por cinco años.

En consecuencia, practicó nueva liquidación en la que mantuvo la determinación privada del impuesto con base en la renta líquida ordinaria y el reintegro del descuento tributario ordenado por la Administración; además, reliquidó la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que no procedía la modificación de la renta presuntiva declarada privadamente.

En relación con el reintegro del descuento, el fallo del que me aparto reiteró el criterio expuesto en sentencia de 2 de agosto de 2007, expediente Archidona S.A., en donde se analizó una situación de hecho similar.

Si bien en dicha oportunidad estuve de acuerdo con la decisión de mantener el reintegro del descuento tributario, en este salvamento rectifico mi posición después de haber reestudiado el punto. En consecuencia, considero que la Sala debió revocar el fallo apelado y anular los actos acusados, pues, era improcedente el rechazo del descuento, por los siguientes motivos:

El 4 de diciembre de 1996 la sociedad actora, BALCONES DE IGUAZÚ S.A., invirtió en la constitución de la sociedad CABKO S.A., domiciliada en la zona del Río Páez, mediante la suscripción y pago de acciones por \$50.000.000.

La norma vigente al momento de efectuar la inversión era la Ley 218 de 1995, conocida como Ley Páez, modificatoria del Decreto 1264 de 1994, dictado en desarrollo de la emergencia declarada por Decreto 1178 de 1994, como consecuencia de la tragedia del Río Páez.

El artículo 5 de la Ley 218 de 1995 permitía a los inversionistas aplicar el valor invertido como un menor valor del impuesto por pagar, esto es, como un descuento tributario, o como renta exenta.

Por su parte, el artículo 11 de la Ley 218 disponía que el uso fraudulento o simulado del beneficio daba lugar al desconocimiento de las rentas exentas solicitadas y costos y deducciones fingidas, junto con las sanciones a que hubiera lugar. Y, el artículo 9 del Decreto Reglamentario 2422 de 1996, señalaba que para tener derecho al beneficio tributario, la inversión debía ser real, es decir, que se materializara en la instalación de una nueva empresa, o en ampliaciones significativas en la empresas ya establecidas en la zona de influencia, y que se conservara la inversión por cinco años, so pena de ser obligado a reintegrar el valor del beneficio tributario en el año en que ocurriera el incumplimiento ¹².

¹² El Decreto 2422 de 1996 modificó el Decreto 529 del mismo año y fue derogado por el Decreto 890 de 1997.

En la declaración de 1997, esto es, en vigencia de la Ley 218 de 1995 y del Decreto 2422 de 1996, la actora solicitó como descuento tributario la suma de \$33.887.000.

El 8 de abril de 1999 la demandante declaró renta de 1998. Esta declaración fue modificada por la DIAN, porque encontró que la actora no había conservado la inversión de capital por el término de cinco años, motivo por el cual desconoció el descuento tributario e impuso sanción por inexactitud. Tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión se fundaron en el artículo 40 de la Ley 383 de 1997.

El artículo 40 de la Ley 383 de 1997 señala que si el inversionista no conserva la inversión de capital por lo menos durante cinco años, debe reintegrar en la declaración de renta del año en que se produjo el incumplimiento, el valor del beneficio tributario obtenido en virtud de la Ley 218 de 1995. También dispone que el reintegro consiste en la utilización como renta líquida por recuperación de deducciones, cuando ha sido tratado como deducción, o como mayor valor del saldo a pagar o menor valor del saldo a favor, si ha sido tratado como descuento.

Las normas aplicables para fiscalizar y modificar la declaración de 1998, eran las vigentes al momento de hacer uso del beneficio tributario, o sea, la Ley 218 de 1995 y el Decreto 2422 de 1996, puesto que eran las que conocía la demandante cuando decidió hacer uso del descuento (año 1997), obviamente con las consecuencias del incumplimiento de los requisitos para su obtención, que también se entendían conocidas en dicho momento.

Sin embargo, LA DIAN aplicó retroactivamente el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, dado que sus previsiones sólo podían aplicarse a los contribuyentes que decidieran hacer uso del beneficio tributario a partir de 1998, tal como lo ordenan los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

En consecuencia, la demandada violó el debido proceso de la actora, el principio de irretroactividad de la ley tributaria y motivó falsamente los actos acusados, por lo cual la liquidación de revisión y el acto que la confirmó debían ser anulados.

Ahora bien, el fallo del que me separo sostiene que la normatividad pertinente para determinar el cumplimiento de los presupuestos del descuento tributario eran los artículos 5 y 11 de la Ley 218 de 1995 y 9 del Decreto 2422 de 1996 (folio 34). No obstante, niega que LA DIAN hubiera aplicado retroactivamente el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, con el argumento de las primeras normas que se mencionan son la misma cosa que la Ley 383, por el hecho de que ésta, hace parte de la evolución normativa del Decreto 1264 de 1994.

No comparto la anterior conclusión, pues, el hecho de que las disposiciones tributarias sobre la zona del Río Páez sean producto de una evolución normativa desde 1994, no significa que cada norma pierda su contenido jurídico y su vigencia. Tampoco quiere decir que la Administración pueda fiscalizar y revisar las declaraciones teniendo en cuenta cualquiera de las normas que se han dictado sobre la materia desde 1994, por cuanto ello conduciría a la falta de seguridad jurídica y a que quede al arbitrio de la DIAN escoger la norma aplicable a una determinada vigencia fiscal.

De otra parte, no es sutil, ni mucho menos, la diferencia entre los artículos 11 de la Ley 218 de 1995 y 9 del Decreto Reglamentario 2422 de 1996, de una parte, y el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, de otra, pues sólo el último a vino a determinar en qué consistía el reintegro del beneficio tributario y cómo debía efectuarse¹³.

A pesar de lo anterior, la DIAN no tuvo inconveniente en aplicar el artículo 40 de la Ley 383 de 1997 de manera retroactiva y la Sala en avalar dicha conducta, insisto, violatoria del debido proceso y del derecho de defensa del contribuyente, motivo por el cual me separo de la mayoría.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Fecha ut supra

¹³ El artículo 40 de la Ley 383 de 1997 dispone que el reintegro del beneficio llevado como descuento tributario, consiste en su utilización como mayor valor del saldo a pagar o menor valor del saldo a favor. Y, que corresponde a la parte no invertida, más los intereses de mora por mes o fracción de mes calendario, calculados sobre dicho valor, desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el año en que se hizo uso del beneficio, aumentados en un 50%.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., doce (12) de diciembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2001-02293-01(15059)

**Actor: CORPORACION DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA
CORVEICA**

**Demandado: LA NACION - MINISTERIO DE HACIENDA (Comité de
Entidades Sin Ánimo de Lucro)**

Referencia: IMPUESTO DE RENTA - 1996

FALLO

Se decide la apelación de la demandada contra la sentencia de 5 de agosto de 2004 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de la CORPORACIÓN DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA - CORVEICA contra los actos administrativos que declararon que la entidad no es contribuyente del Régimen Tributario Especial del impuesto de renta de 1996.

ANTECEDENTES

El 30 de abril de 1997, la CORPORACIÓN DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA -CORVEICA solicitó al Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro la deducción de egresos de 1996 y la exención del beneficio neto de dicho período.

El Comité, por Resolución 889 de 10 de marzo de 1999, no otorgó la calificación a CORVEICA y declaró que no es contribuyente del régimen tributario especial por 1996. Negó el plazo para declarar renta de 1996. Esta decisión fue confirmada por la Resolución 143 de 12 de junio de 2001 que resolvió la reposición.

DEMANDA

La actora demandó la nulidad de las resoluciones mencionadas y a título de restablecimiento del derecho pidió que se devolviera lo que hubieran tenido que pagar por impuesto de renta de 1996 conforme a las resoluciones demandadas.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 85 y siguientes del Código Contencioso Administrativo; 1, 4[a] , 11 y 12 del Decreto 124 de 1997; 19 [par.], 359, 362 y 363 del Estatuto Tributario; 15[4] del Decreto 2300 de 1986; 63 Ley 223 de 1995 y 16[4] Decreto 3049 de 1997. Los cargos de la demanda se resumen así:

CORVEICA es una corporación civil de carácter privado sin ánimo de lucro, equiparada a un Fondo de Empleados, bajo vigilancia de DANSOCIAL. Su finalidad, entra otras, es la promoción de trabajo social solidario de los asociados, el fomento del ahorro y la ayuda mutua. Sus excedentes y utilidades se destinan a la financiación, entre otros, de los programas de salud, educación y vivienda.

De 1992 a 1995 y luego en 1997, la Corporación fue calificada como contribuyente del régimen especial y exenta de renta y complementarios, por lo que no se explica por qué se cambió el criterio para 1996, cuando la Corporación mantuvo los mismos Estatutos y programas.

CORVEICA debe pertenecer al régimen tributario especial, pues, cumple las condiciones del artículo 19[1] del Estatuto Tributario, como venía siendo reconocida.

Las actividades que realiza son de interés general en beneficio de la colectividad. A ellas tiene acceso la comunidad, constituida por los empleados, ex empleados y pensionados del ICA y de la Corporación, y aunque sus miembros no sean numerosos (4.550), los beneficiarios son aproximadamente 22.800. Además, la totalidad de los asociados y sus familias (gran número de colombianos) han recibido los beneficios de la Corporación en salud, educación, vacaciones y vivienda, como se ha demostrado a lo largo de sus 33 años de existencia.

La demandada aplicó normas que no regían para el impuesto de renta de 1996, como el Decreto Reglamentario 124 de 1997 que estableció nuevos requisitos para ser beneficiados con la calificación del régimen especial; además, varias de sus disposiciones fueron demandadas ante el Consejo de Estado, quien en sentencia de 3 de abril de 1998 (proceso 8595) anuló la expresión “y que a ellas tenga acceso la comunidad” del artículo 1[c].

El Comité de entidades sin ánimo de lucro carece de competencia para cambiar la naturaleza jurídica de CORVEICA, pues, pasó de ser una entidad sin ánimo de lucro a una sociedad comercial de responsabilidad limitada. Además, cualquiera que fuera la decisión del Comité, debió en todo caso otorgar el plazo de un mes para presentar la declaración de renta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada sostuvo en resumen lo siguiente:

CORVEICA no satisface todos los requisitos para ser considerada contribuyente del régimen tributario especial, pues, sus actividades no son de interés general ni benefician a todo el conglomerado social, sino, sólo a sus asociados (comunidad muy reducida y excluyente).

El Decreto 124 de 1997 es aplicable al período discutido porque sólo reglamentó el régimen tributario especial que ya estaba establecido en la ley y consagraba los requisitos que se debían cumplir para pertenecer al mismo. En el caso específico se demostró que en 1996 la Corporación no cumplía con las disposiciones exigidas, pues sus actividades no eran de libre acceso a la comunidad, sino que estaban restringidas única y exclusivamente a los empleados del ICA, CORVEICA y sus exfuncionarios.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y concedió a la demandante un mes para presentar la declaración de renta de 1996, porque conforme a la jurisprudencia de la Sala Plena del Consejo de Estado¹, la Corporación era un fondo de empleados y sin más requisitos, era una contribuyente del régimen especial (artículo 19 [3] del Estatuto Tributario). Por lo que no debía exigirse que desarrollara actividades de interés general.

Además, por ser un fondo de empleados es evidente que el interés general y el acceso a la comunidad no pueden ser entendidos en sentido amplio, sino limitado a sus asociados.

Finalmente, los actos demandados transgredieron el principio de confianza legítima, pues, las solicitudes de calificación presentadas de 1992 a 1995 fueron aceptadas bajo el amparo del mismo objeto social que rigió para 1996 y se mantuvo durante 1997, lo que permitía considerar a la actora que se le daría el mismo tratamiento de los otros años.

¹ Sentencia de 1 de febrero de 2000, Exp. C-422, definición de competencias administrativas entre Alcaldía Mayor de Bogotá y DANSOCIAL sobre el control y vigilancia de CORVEICA.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN sustentó la apelación con los siguientes argumentos:

El artículo 359 del Estatuto Tributario exige que la actividad social que desarrolle la entidad que se beneficia del tratamiento fiscal, debe corresponder a las enunciadas en el mismo, siempre y cuando sea de interés general y a ellas tenga acceso la comunidad, condición que no demostró CORVEICA, pues, estas condiciones se limitan a un determinado grupo de personas como son sus asociados (artículo 8[2] de sus Estatutos).

La comunidad a la cual beneficia CORVEICA es muy reducida y excluyente, además, su ingreso es limitado para trabajadores del ICA y de la misma Corporación, por lo que no podía acceder al beneficio tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos de la apelación y precisó que no puede hablarse de confianza legítima cuando la solicitud de calificación simplemente crea una mera posibilidad. La costumbre en materia tributaria no genera derechos, por eso la DIAN en ejercicio de su facultad fiscalizadora los puede modificar o negar. Además, la Administración Tributaria no aplica la costumbre sino la ley, la cual consagra los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial y donde prima el principio de independencia de las vigencias fiscales.

La **demandante** solicitó que se confirmara la sentencia porque se demostró que CORVEICA era una entidad sin ánimo de lucro (fondo de empleados) y prestaba actividades de interés general. Su objeto es el mejoramiento de las condiciones de vida y de trabajo de sus asociados, por tanto, cumple los requisitos para ser considerada contribuyente del régimen especial.

El **Ministerio Público** pidió que se confirmara la sentencia apelada porque los actos demandados desconocen que CORVEICA satisface los requisitos legales para ser considerada contribuyente del régimen tributario especial (artículo 19[1] del Estatuto Tributario)

CORVEICA persigue el interés general para la colectividad de los miembros que la integran. No todos los servicios pueden ser atendidos por el Estado, por tanto, los trabajadores y empleados del ICA, sus funcionarios retirados o pensionados interesados en el desarrollo de dichas actividades, pagan cuotas y efectúan depósitos en ahorro con el fin de garantizar la realización de aquellas y lograr la prestación de los servicios que redunden en beneficio del bienestar de todos.

El Comité usurpó las funciones de la DIAN, pues ejerció facultades de fiscalización al determinar que la actora no cumplió con las actividades propias del régimen especial, como lo ha señalado la jurisprudencia del Consejo de Estado².

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, se decide si se ajustó a derecho la decisión del Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro de no otorgar la calificación a la actora por 1996, al considerar que no cumplía los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial, según el artículo 19[1] del Estatuto Tributario.

Sea lo primero precisar que aunque el artículo 154 de la Ley 488 de 1998 derogó el literal b) del artículo 363 del Estatuto Tributario, que establecía la función de calificar la procedencia de egresos y la destinación del beneficio neto o excedente de las entidades del régimen tributario especial, el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro podía pronunciarse sobre el asunto aquí discutido, ya que, la solicitud fue presentada el 30 de abril de 1997, respecto del año gravable 1996 y al momento de entrar en vigencia la nueva ley estaba pendiente de pronunciamiento.

Lo anterior también, por cuanto el Parágrafo del artículo 363 del Estatuto Tributario, incorporado por el 83 de la Ley 488, aplicable al período fiscal de 1998, señala que las entidades del régimen tributario especial *“no requieren de calificación del Comité”* para gozar de los beneficios inherentes al régimen y que *“deben presentar la declaración de renta”* dentro de los plazos generales que establezca el Gobierno.

Así las cosas, se reitera que la derogatoria de la función de calificación no afectó la regulación sustancial ni procedimental que regía respecto de los períodos anteriores, como el de 1996, en el que era requisito indispensable la mencionada calificación³.

Ahora bien, cuestiona la demandante, entre otros puntos, que los actos demandados son ilegales porque el Comité no emitió el pronunciamiento sobre la calificación solicitada por la Corporación para 1996, con fundamento

² Citó las sentencias de 6 de agosto de 2003, Exp. 13243 y de 12 de septiembre de 2002, Exp. 12641.

³ En este sentido se ha pronunciado la Sala, entre otros en las sentencias del 15 de noviembre de 1996, expediente 7995, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, del 16 de marzo de 2001, Expediente 10559, C.P. Dr. Delio Gómez L., del 25 de mayo de 2001, expediente N° 10452, C.P. Dra. Ligia López Díaz y 30 de enero de 2003, expediente 12749, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

en que la entidad no cumplía los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial [artículo 19[1] del Estatuto Tributario].

Según el artículo 19 citado, son entidades del régimen tributario especial:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general.
2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.
3. Las cajas de compensación familiar, los fondos mutuos de inversión, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos provenientes de las actividades industriales y de mercadeo⁴.

El interés general que prevé el numeral 1, se satisface conforme al artículo 1[Parágrafo 2] del Decreto Reglamentario 124 de 1997, cuando las actividades *“afectan a la colectividad al propender por el mejoramiento social”*.

Según se narró en los hechos, la Corporación demandante solicitó al Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, la calificación sobre la procedencia de los egresos y la destinación del beneficio neto o excedente, de conformidad con el artículo 363 [b] del Estatuto Tributario y el Comité mediante los actos acusados se abstuvo de calificar a la entidad, porque consideró que no cumplía los requisitos legales para ser considerada como contribuyente del régimen tributario especial, pues, sus actividades no estaban encaminadas a propender por el mejoramiento del conglomerado social, ni a ellas tenía acceso la comunidad, sino que su beneficio estaba limitado a sus asociados, empleados del ICA y de la Corporación, así como pensionados y ex empleados de las mismas.

Consideró también que la totalidad de los egresos estaba destinada a cubrir gastos de administración y al mantenimiento y desarrollo de los servicios que prestaba a sus asociados a través de fondos constituidos para el efecto. En consecuencia, negó el plazo especial para presentar la declaración.

⁴ Este numeral fue derogado por la Ley 488 de 1998, salvo los fondos mutuos de inversión. Posteriormente fue modificada por las Leyes 633 de 2000 y 863 de 2003.

Según el Comité, conforme a los estatutos de la Corporación, a las actividades que éste desarrolla y a los beneficios que ofrece, como préstamos educativos, mutuo de protección de cartera, funerario, salud y centros de recreación, solamente tienen acceso sus asociados, por tanto no benefician a todo el conglomerado social, razón suficiente para que no pudiera acceder al régimen especial.

Ha sido criterio de la Sala que dentro de la competencia y facultades del Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro no está la de abstenerse de efectuar las calificaciones solicitadas, pues ese proceder desconoce los artículos 363[b] del Estatuto Tributario y 11 del Decreto 124 de 1997, en lo pertinente. Igualmente, que al examinarse el destino de los egresos de la Corporación actora se ejercen facultades de fiscalización para las que no tiene competencia, e invade la órbita de la función otorgada a la Administración Tributaria⁵.

En efecto, la competencia funcional del Comité referida a la calificación de la procedencia de los egresos efectuados en el período gravable y la destinación del beneficio neto o excedente a los fines previstos, se contrae a esos aspectos, sin que pueda extenderse a actuaciones diferentes radicadas en cabeza de otro órgano, como lo son las de fiscalización atribuidas a la Administración.

Ello, por cuanto el Decreto 124 [13] de 1997 en concordancia con el Estatuto Tributario [363], prevén que la Administración Tributaria desarrollará programas de fiscalización a las entidades del régimen tributario especial para determinar, entre otros, el cumplimiento de las actividades señaladas en dicha norma, y *"las demás disposiciones vigentes sobre la materia"*, una de las cuales, justamente es el artículo 19 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo anterior, el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro desbordó su competencia y desconoció el debido proceso en relación con las funciones que le estaban encomendadas, razón por la cual los actos administrativos demandados son ilegales. En consecuencia, por las razones expuestas y no por las del Tribunal, se confirmará la decisión que declaró su nulidad, sin embargo, se modificará el restablecimiento del derecho y se ordenará a la parte demandada que proceda a emitir la calificación solicitada por la actora, porque para 1996 era un requisito indispensable.

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

⁵ Sentencias de 17 de noviembre de 2005, Exp. 14022 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y 14 de junio de 2007, Exp. 14282 C.P. Dr. Héctor Romero Díaz.

F A L L A :

CONFÍRMASE el numeral 1 de la sentencia de 5 de agosto de 2004 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferida en el proceso de CORPORACIÓN DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA - CORVEICA contra el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, que declaró la nulidad de las resoluciones demandadas.

MODIFÍCASE el restablecimiento ordenado en la mencionada sentencia, el cual quedará así:

A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la Entidad demandada proceder a efectuar la calificación solicitada por la CORPORACIÓN DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA – CORVEICA.

Reconócese a la abogada ESPERANZA LUQUE RUSINQUE como apoderada de la demandada.

Cópiese, notifíquese, 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

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., doce (12) de diciembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2001-02293-01(15059)

**Actor: CORPORACION DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA
CORVEICA**

**Demandado: LA NACION - MINISTERIO DE HACIENDA (Comité de
Entidades Sin Ánimo de Lucro)**

Referencia: IMPUESTO DE RENTA - 1996

FALLO

Se decide la apelación de la demandada contra la sentencia de 5 de agosto de 2004 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de la CORPORACIÓN DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA - CORVEICA contra los actos administrativos que declararon que la entidad no es contribuyente del Régimen Tributario Especial del impuesto de renta de 1996.

ANTECEDENTES

El 30 de abril de 1997, la CORPORACIÓN DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA -CORVEICA solicitó al Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro la deducción de egresos de 1996 y la exención del beneficio neto de dicho período.

El Comité, por Resolución 889 de 10 de marzo de 1999, no otorgó la calificación a CORVEICA y declaró que no es contribuyente del régimen tributario especial por 1996. Negó el plazo para declarar renta de 1996. Esta decisión fue confirmada por la Resolución 143 de 12 de junio de 2001 que resolvió la reposición.

DEMANDA

La actora demandó la nulidad de las resoluciones mencionadas y a título de restablecimiento del derecho pidió que se devolviera lo que hubieran tenido que pagar por impuesto de renta de 1996 conforme a las resoluciones demandadas.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 85 y siguientes del Código Contencioso Administrativo; 1, 4[a] , 11 y 12 del Decreto 124 de 1997; 19 [par.], 359, 362 y 363 del Estatuto Tributario; 15[4] del Decreto 2300 de 1986; 63 Ley 223 de 1995 y 16[4] Decreto 3049 de 1997. Los cargos de la demanda se resumen así:

CORVEICA es una corporación civil de carácter privado sin ánimo de lucro, equiparada a un Fondo de Empleados, bajo vigilancia de DANSOCIAL. Su finalidad, entra otras, es la promoción de trabajo social solidario de los asociados, el fomento del ahorro y la ayuda mutua. Sus excedentes y utilidades se destinan a la financiación, entre otros, de los programas de salud, educación y vivienda.

De 1992 a 1995 y luego en 1997, la Corporación fue calificada como contribuyente del régimen especial y exenta de renta y complementarios, por lo que no se explica por qué se cambió el criterio para 1996, cuando la Corporación mantuvo los mismos Estatutos y programas.

CORVEICA debe pertenecer al régimen tributario especial, pues, cumple las condiciones del artículo 19[1] del Estatuto Tributario, como venía siendo reconocida.

Las actividades que realiza son de interés general en beneficio de la colectividad. A ellas tiene acceso la comunidad, constituida por los empleados, ex empleados y pensionados del ICA y de la Corporación, y aunque sus miembros no sean numerosos (4.550), los beneficiarios son aproximadamente 22.800. Además, la totalidad de los asociados y sus familias (gran número de colombianos) han recibido los beneficios de la Corporación en salud, educación, vacaciones y vivienda, como se ha demostrado a lo largo de sus 33 años de existencia.

La demandada aplicó normas que no regían para el impuesto de renta de 1996, como el Decreto Reglamentario 124 de 1997 que estableció nuevos requisitos para ser beneficiados con la calificación del régimen especial; además, varias de sus disposiciones fueron demandadas ante el Consejo de Estado, quien en sentencia de 3 de abril de 1998 (proceso 8595) anuló la expresión “y que a ellas tenga acceso la comunidad” del artículo 1[c].

El Comité de entidades sin ánimo de lucro carece de competencia para cambiar la naturaleza jurídica de CORVEICA, pues, pasó de ser una entidad sin ánimo de lucro a una sociedad comercial de responsabilidad limitada. Además, cualquiera que fuera la decisión del Comité, debió en todo caso otorgar el plazo de un mes para presentar la declaración de renta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada sostuvo en resumen lo siguiente:

CORVEICA no satisface todos los requisitos para ser considerada contribuyente del régimen tributario especial, pues, sus actividades no son de interés general ni benefician a todo el conglomerado social, sino, sólo a sus asociados (comunidad muy reducida y excluyente).

El Decreto 124 de 1997 es aplicable al período discutido porque sólo reglamentó el régimen tributario especial que ya estaba establecido en la ley y consagraba los requisitos que se debían cumplir para pertenecer al mismo. En el caso específico se demostró que en 1996 la Corporación no cumplía con las disposiciones exigidas, pues sus actividades no eran de libre acceso a la comunidad, sino que estaban restringidas única y exclusivamente a los empleados del ICA, CORVEICA y sus exfuncionarios.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y concedió a la demandante un mes para presentar la declaración de renta de 1996, porque conforme a la jurisprudencia de la Sala Plena del Consejo de Estado¹, la Corporación era un fondo de empleados y sin más requisitos, era una contribuyente del régimen especial (artículo 19 [3] del Estatuto Tributario). Por lo que no debía exigirse que desarrollara actividades de interés general.

Además, por ser un fondo de empleados es evidente que el interés general y el acceso a la comunidad no pueden ser entendidos en sentido amplio, sino limitado a sus asociados.

Finalmente, los actos demandados transgredieron el principio de confianza legítima, pues, las solicitudes de calificación presentadas de 1992 a 1995 fueron aceptadas bajo el amparo del mismo objeto social que rigió para 1996 y se mantuvo durante 1997, lo que permitía considerar a la actora que se le daría el mismo tratamiento de los otros años.

¹ Sentencia de 1 de febrero de 2000, Exp. C-422, definición de competencias administrativas entre Alcaldía Mayor de Bogotá y DANSOCIAL sobre el control y vigilancia de CORVEICA.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN sustentó la apelación con los siguientes argumentos:

El artículo 359 del Estatuto Tributario exige que la actividad social que desarrolle la entidad que se beneficia del tratamiento fiscal, debe corresponder a las enunciadas en el mismo, siempre y cuando sea de interés general y a ellas tenga acceso la comunidad, condición que no demostró CORVEICA, pues, estas condiciones se limitan a un determinado grupo de personas como son sus asociados (artículo 8[2] de sus Estatutos).

La comunidad a la cual beneficia CORVEICA es muy reducida y excluyente, además, su ingreso es limitado para trabajadores del ICA y de la misma Corporación, por lo que no podía acceder al beneficio tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos de la apelación y precisó que no puede hablarse de confianza legítima cuando la solicitud de calificación simplemente crea una mera posibilidad. La costumbre en materia tributaria no genera derechos, por eso la DIAN en ejercicio de su facultad fiscalizadora los puede modificar o negar. Además, la Administración Tributaria no aplica la costumbre sino la ley, la cual consagra los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial y donde prima el principio de independencia de las vigencias fiscales.

La **demandante** solicitó que se confirmara la sentencia porque se demostró que CORVEICA era una entidad sin ánimo de lucro (fondo de empleados) y prestaba actividades de interés general. Su objeto es el mejoramiento de las condiciones de vida y de trabajo de sus asociados, por tanto, cumple los requisitos para ser considerada contribuyente del régimen especial.

El **Ministerio Público** pidió que se confirmara la sentencia apelada porque los actos demandados desconocen que CORVEICA satisface los requisitos legales para ser considerada contribuyente del régimen tributario especial (artículo 19[1] del Estatuto Tributario)

CORVEICA persigue el interés general para la colectividad de los miembros que la integran. No todos los servicios pueden ser atendidos por el Estado, por tanto, los trabajadores y empleados del ICA, sus funcionarios retirados o pensionados interesados en el desarrollo de dichas actividades, pagan cuotas y efectúan depósitos en ahorro con el fin de garantizar la realización de aquellas y lograr la prestación de los servicios que redunden en beneficio del bienestar de todos.

El Comité usurpó las funciones de la DIAN, pues ejerció facultades de fiscalización al determinar que la actora no cumplió con las actividades propias del régimen especial, como lo ha señalado la jurisprudencia del Consejo de Estado².

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, se decide si se ajustó a derecho la decisión del Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro de no otorgar la calificación a la actora por 1996, al considerar que no cumplía los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial, según el artículo 19[1] del Estatuto Tributario.

Sea lo primero precisar que aunque el artículo 154 de la Ley 488 de 1998 derogó el literal b) del artículo 363 del Estatuto Tributario, que establecía la función de calificar la procedencia de egresos y la destinación del beneficio neto o excedente de las entidades del régimen tributario especial, el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro podía pronunciarse sobre el asunto aquí discutido, ya que, la solicitud fue presentada el 30 de abril de 1997, respecto del año gravable 1996 y al momento de entrar en vigencia la nueva ley estaba pendiente de pronunciamiento.

Lo anterior también, por cuanto el Parágrafo del artículo 363 del Estatuto Tributario, incorporado por el 83 de la Ley 488, aplicable al período fiscal de 1998, señala que las entidades del régimen tributario especial *“no requieren de calificación del Comité”* para gozar de los beneficios inherentes al régimen y que *“deben presentar la declaración de renta”* dentro de los plazos generales que establezca el Gobierno.

Así las cosas, se reitera que la derogatoria de la función de calificación no afectó la regulación sustancial ni procedimental que regía respecto de los períodos anteriores, como el de 1996, en el que era requisito indispensable la mencionada calificación³.

Ahora bien, cuestiona la demandante, entre otros puntos, que los actos demandados son ilegales porque el Comité no emitió el pronunciamiento sobre la calificación solicitada por la Corporación para 1996, con fundamento

² Citó las sentencias de 6 de agosto de 2003, Exp. 13243 y de 12 de septiembre de 2002, Exp. 12641.

³ En este sentido se ha pronunciado la Sala, entre otros en las sentencias del 15 de noviembre de 1996, expediente 7995, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, del 16 de marzo de 2001, Expediente 10559, C.P. Dr. Delio Gómez L., del 25 de mayo de 2001, expediente N° 10452, C.P. Dra. Ligia López Díaz y 30 de enero de 2003, expediente 12749, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

en que la entidad no cumplía los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial [artículo 19[1] del Estatuto Tributario].

Según el artículo 19 citado, son entidades del régimen tributario especial:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general.
2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.
3. Las cajas de compensación familiar, los fondos mutuos de inversión, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos provenientes de las actividades industriales y de mercadeo⁴.

El interés general que prevé el numeral 1, se satisface conforme al artículo 1[Parágrafo 2] del Decreto Reglamentario 124 de 1997, cuando las actividades *“afectan a la colectividad al propender por el mejoramiento social”*.

Según se narró en los hechos, la Corporación demandante solicitó al Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, la calificación sobre la procedencia de los egresos y la destinación del beneficio neto o excedente, de conformidad con el artículo 363 [b] del Estatuto Tributario y el Comité mediante los actos acusados se abstuvo de calificar a la entidad, porque consideró que no cumplía los requisitos legales para ser considerada como contribuyente del régimen tributario especial, pues, sus actividades no estaban encaminadas a propender por el mejoramiento del conglomerado social, ni a ellas tenía acceso la comunidad, sino que su beneficio estaba limitado a sus asociados, empleados del ICA y de la Corporación, así como pensionados y ex empleados de las mismas.

Consideró también que la totalidad de los egresos estaba destinada a cubrir gastos de administración y al mantenimiento y desarrollo de los servicios que prestaba a sus asociados a través de fondos constituidos para el efecto. En consecuencia, negó el plazo especial para presentar la declaración.

⁴ Este numeral fue derogado por la Ley 488 de 1998, salvo los fondos mutuos de inversión. Posteriormente fue modificada por las Leyes 633 de 2000 y 863 de 2003.

Según el Comité, conforme a los estatutos de la Corporación, a las actividades que éste desarrolla y a los beneficios que ofrece, como préstamos educativos, mutuo de protección de cartera, funerario, salud y centros de recreación, solamente tienen acceso sus asociados, por tanto no benefician a todo el conglomerado social, razón suficiente para que no pudiera acceder al régimen especial.

Ha sido criterio de la Sala que dentro de la competencia y facultades del Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro no está la de abstenerse de efectuar las calificaciones solicitadas, pues ese proceder desconoce los artículos 363[b] del Estatuto Tributario y 11 del Decreto 124 de 1997, en lo pertinente. Igualmente, que al examinarse el destino de los egresos de la Corporación actora se ejercen facultades de fiscalización para las que no tiene competencia, e invade la órbita de la función otorgada a la Administración Tributaria⁵.

En efecto, la competencia funcional del Comité referida a la calificación de la procedencia de los egresos efectuados en el período gravable y la destinación del beneficio neto o excedente a los fines previstos, se contrae a esos aspectos, sin que pueda extenderse a actuaciones diferentes radicadas en cabeza de otro órgano, como lo son las de fiscalización atribuidas a la Administración.

Ello, por cuanto el Decreto 124 [13] de 1997 en concordancia con el Estatuto Tributario [363], prevén que la Administración Tributaria desarrollará programas de fiscalización a las entidades del régimen tributario especial para determinar, entre otros, el cumplimiento de las actividades señaladas en dicha norma, y *"las demás disposiciones vigentes sobre la materia"*, una de las cuales, justamente es el artículo 19 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo anterior, el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro desbordó su competencia y desconoció el debido proceso en relación con las funciones que le estaban encomendadas, razón por la cual los actos administrativos demandados son ilegales. En consecuencia, por las razones expuestas y no por las del Tribunal, se confirmará la decisión que declaró su nulidad, sin embargo, se modificará el restablecimiento del derecho y se ordenará a la parte demandada que proceda a emitir la calificación solicitada por la actora, porque para 1996 era un requisito indispensable.

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

⁵ Sentencias de 17 de noviembre de 2005, Exp. 14022 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y 14 de junio de 2007, Exp. 14282 C.P. Dr. Héctor Romero Díaz.

F A L L A :

CONFÍRMASE el numeral 1 de la sentencia de 5 de agosto de 2004 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferida en el proceso de CORPORACIÓN DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA - CORVEICA contra el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, que declaró la nulidad de las resoluciones demandadas.

MODIFÍCASE el restablecimiento ordenado en la mencionada sentencia, el cual quedará así:

A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la Entidad demandada proceder a efectuar la calificación solicitada por la CORPORACIÓN DE VIVIENDA DE LOS EMPLEADOS DEL ICA – CORVEICA.

Reconócese a la abogada ESPERANZA LUQUE RUSINQUE como apoderada de la demandada.

Cópiese, notifíquese, 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

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., doce (12) de diciembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2001-00643-01(15670)

Actor: BBVA BANCO GANADERO S. A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la Sentencia de junio 8 de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Cuarta Subsección A-, que declaró no probadas las excepciones y denegó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El Director Técnico Intermediación Dos A de la Superintendencia Bancaria mediante el oficio No. 2000016735-12 de mayo 25 de 2000, ratificó la orden impartida en los oficios números 1999004155-11, 1999004155-39 y 2000016735-1 del 18 de marzo y 23 de julio de 1999 y 17 de marzo de 2000, de revertir los registros contables por la provisión de inversiones de bienes recibidos en pago y de otros activos, que no son reconocidas fiscalmente como deducciones, y diferencias permanentes que se originan en pérdidas fiscales y exceso de renta presuntiva, todo lo cual afecta el Impuesto sobre la Renta y Complementarios en cuantía de \$162.461 millones con corte a diciembre de 1999.

El 1° de junio de 2000 interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación contra el acto mencionado.

Con el Oficio No. 2000054897-4 de agosto 9 de 2000, la entidad oficial decide el recurso de reposición en el sentido de confirmar la actuación atacada.

Y con el Oficio No. 2000068299-3 de octubre 5 de 2000 el Superintendente Delegado para Intermediación Financiera Dos (e) confirma los actos indicados.

LA DEMANDA

El BBV BANCO GANADERO en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad de los oficios números 2000016735-12, 2000054897-4 y 2000068299-3, calendados 25 de mayo, 9 de agosto y 5 de octubre, todos del 2000, proferidos por la Superintendencia Bancaria.

Como restablecimiento del derecho pide que se declare que puede contabilizar como impuesto diferido débito, las diferencias temporales surgidas por la generación de pérdidas fiscales y exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria, y se condene a la demandada al pago de las costas del juicio.

Invocó como normas violadas los artículos 43 y 66 del C.C.A; 95 del Decreto Ley 2150 de 1995; 1° de la Ley 57 de 1985; 29, 189 ord. 24 y 211 de la Constitución Política; 325, 326, 327 y 328 del Estatuto Financiero y 9 y 11 numeral 2° y 13 de la Ley 489 de 1998; 1, 12, 35, 47, 48, 67 y 137 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, 27, 28, 59, 147, 175 y 188 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza en:

- *Falta de publicación de la Circular 063 de 1997.*

Los actos acusados se expidieron con fundamento en la Circular mencionada, pero no obliga a las entidades vigiladas por la Superbancaria, por cuanto no ha sido publicada en debida forma, de conformidad con los artículos 43 del Código Contencioso Administrativo, 1° de la Ley 57 de 1985 y 95 del Decreto Ley 2150 de 1995.

En efecto, la Circular 063 de diciembre 5 de 1997, tan sólo se publicó en el Boletín de la Superintendencia Bancaria No. 355 de septiembre 17 de 1997, pero no fue insertada en el diario oficial, de ahí que no obligue a las entidades vigiladas y constituya causal de nulidad del acto administrativo.

Es equivocada la interpretación de la entidad supervisora del artículo 66 del Código Contencioso Administrativo, en el sentido de que dicha circular es obligatoria mientras no sea suspendida o anulada por la justicia administrativa, dado que el presupuesto de obligatoriedad u oponibilidad de la actuación se sujeta a su publicación formal.

- *Violación del debido proceso. Falta de Competencia.*

El artículo 211 de la Constitución Política precisa que la Ley señala las funciones que el Presidente puede delegar en otros funcionarios, entre ellos, los Superintendentes, pues el artículo 325 del E.O.S.F. sustituido por el artículo 1º del Decreto 2359 de 1993, a su vez modificado por el inciso 1 del artículo 35 de la Ley 510 de 1999, fija la naturaleza, objetivos y representación de la Superbancaria, al otorgarle personería jurídica, autonomía administrativa y financiera.

El Superintendente Bancario ejerce por delegación las atribuciones y potestades presidenciales frente a las actividades financieras, pero no todo el personal de ese organismo puede ejercer cualquier tipo de facultad.

El artículo 9º de la Ley 489 de 1998 prevé la delegación en funcionarios colaboradores, para que sin perjuicio de lo establecido en la Ley, delegue la atención y decisión de los asuntos en los empleados públicos de los niveles directivo y asesor.

Se entiende que la delegación que puede realizar se refiere a asuntos de su propia competencia, no aquellos delegados, ya que el artículo 11 de la misma Ley, prohíbe la subdelegación de las funciones, atribuciones y potestades recibidas.

Lo anterior demuestra que el Director Técnico no tenía competencia para expedir los actos acusados, sino apenas para proyectar las observaciones a los estados financieros de las entidades vigiladas.

- *Vulneración del ámbito contable y fiscal.*

La Circular califica las diferencias originadas por deducciones especiales, como las pérdidas fiscales de sociedades ajustadas por inflación y el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria como diferencias permanentes, y en consecuencia, prescribe que no afectan el estado de resultados, con clara violación de las normas contables que las califican de diferencias temporales.

El acto acusado al calificarlas como “diferencias permanentes” que sólo afecten los resultados financieros en los periodos contables en que se efectúe la compensación, viola manifiestamente el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, puesto que la norma ordena contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, y en su inciso final previene que el impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron, por lo que mal se puede tratar como diferencias permanentes, lo que la Ley califica como temporal.

Existe interpretación errónea de los artículos 147,175 y 188 del Estatuto Tributario que al tratar el momento de la deducción o compensación, denota la existencia de dos momentos jurídicos claramente determinados: aquél en que nace el crédito contra el Estado y aquél en que se ejercita el derecho.

Se viola el artículo 12 del Decreto 2649 de 1993 que dispone cuándo los hechos económicos deben reconocerse y el 47 ib., que ordena su contabilización o reconocimiento en el período en que se realicen y no cuando sea recibido o pagado, en concordancia con el Ordenamiento Fiscal respecto a la diferencia entre contabilidad de causación y la de caja.

La entidad al ordenar a sus vigiladas sobre los aspectos contables, contrarió las reglas de regulación contable contenidas en el Título I y en el Capítulo I del Título II del Decreto 2649, en donde se encuentran normas sobre causación, reconocimiento y registro contable de los hechos económicos.

OPOSICIÓN

El apoderado de la Superintendencia Bancaria se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda y propuso excepciones.

La excepción de inepta demanda por no comprender la totalidad de los actos mediante los cuales la Superbancaria había impartido la orden de revertir los registros contables afectando el gasto por impuesto de renta y complementarios, por cuanto los oficios cuya nulidad se solicita son la reiteración y confirmación de los números 1999004155-11 de marzo 18 de 1999, 1999004155-39 de julio 23 del mismo año, y 2000016735-1 de marzo 17 de 2000, de manera que los demandados no existen aisladamente, sino que son reiteración de decisiones anteriores que no son objeto de demanda en el presente proceso.

La de caducidad de la acción porque el término debía empezar a contarse a partir del día hábil siguiente al primer oficio mediante el cual se impartió la orden de revertir los registros contables, esto es, el No. 1999004155-11 de marzo 18 de 1999, por lo que vencía el 19 de julio de 1999, puesto que no fue recurrido, de ahí que al presentarse el 22 de febrero de 2001, la acción caducó.

La de cosa juzgada porque la Circular 063 de 1997 que se solicita que sea inaplicada fue objeto de pronunciamiento de legalidad por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de marzo 24 de 2000, corroborado en Auto de junio 1 de 2001, al encontrar configurado tal fenómeno jurídico, por lo cual es improcedente volverla a cuestionar por el mismo aspecto. Además los oficios cuya nulidad se pretende tienen sustento en un acto legal declarado por el máximo órgano administrativo.

La Circular Externa 063 de septiembre 5 de 1997 es un instructivo expedido por la Superintendencia Bancaria con el fin de dar claridad a las instituciones sobre las cuales se ejerce inspección, control y vigilancia, respecto del tratamiento contable que debe darse a algunos cargos diferidos, que por su contenido es de carácter general y abstracto, cuyos destinatarios son los representantes legales y los revisores fiscales de dichas entidades.

Su publicación debía realizarse en el medio señalado por la Ley para tal efecto, de conformidad con el artículo 43 del Código Contencioso Administrativo, que según el artículo 1° de la Resolución Externa 201 de 1986, expedida por el Gobierno Nacional, autorizó al Ministerio de Hacienda para que divulgue los actos administrativos del Ministerio y de sus organismos adscritos, en el llamado “Boletín de Hacienda y Crédito Público”, por ende, al ser la Superintendencia Bancaria antes de la vigencia del artículo 119 de la Ley 489 de 1998, un organismo adscrito al mismo, sus actos debían publicarse en ese Boletín.

El ejercicio de las funciones de la Superintendencia Bancaria responde al tipo de desconcentración administrativa, que se da tanto a nivel de personas jurídicas como entre las dependencias dentro de la jerarquía de la institución, en donde tal desconcentración es la atribución de competencias por el ordenamiento jurídico.

El artículo 327 del E.O.S.F. modificado por la letra n, numeral 4, subnumeral 4.3 del artículo 1 del Decreto 2489 de 1999, establece las funciones que los Directores Técnicos (funciones de control contable), que se materializan en una desconcentración de competencias en cabeza suya.

Conforme al literal a) del numeral 4.4 del Decreto citado, es función de los Directores Técnicos pronunciarse sobre los estados financieros, lo que implica efectuar glosas a los mismos, ordenar registros, provisiones, revertir operaciones etc.

Las funciones de control contable atribuidas a los Directores Técnicos de la Superintendencia, comprenden ordenar los correctivos necesarios para subsanar situaciones de tipo contable, entre ellas, la determinada en los oficios cuya nulidad se solicita, esto es, revertir los registros contables.

Se busca un pronunciamiento por parte del Tribunal en torno a la supuesta ilegalidad de la Circular 063 de 1997, desconociéndose la sentencia de marzo 24 de 2000 del Consejo de Estado, que la declaró ajustada a derecho.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca- Sección Cuarta –Subsección “A”- en sentencia de junio 8 de 2005, declaró no probadas las excepciones y denegó las súplicas de la demanda.

En cuanto a la excepción de inepta demanda no la encontró probada, porque el oficio No. 2000016735-12 de mayo 25 de 2000, contiene en sí los oficios números 1999004155-11 de marzo 18 de 1999, 1999004155-39 de julio 23 del mismo año y 2000016735-1 de marzo 17 de 2000, por cuanto expresa que los ratifica, acto definitivo en relación con el cual el actor interpuso los recursos de reposición y apelación, decididos a través de los oficios 2000054897-4 de agosto 9 y 2000068299-3 de octubre 5 de 2000, proferidos por la Superintendencia Bancaria, con lo cual se agotó la vía gubernativa.

Por ende, no está probada la caducidad de la acción, porque el acto que agotó la vía gubernativa fue notificado personalmente al Banco el 25 de octubre de 2000, y la acción de nulidad y restablecimiento del derecho fue interpuesta el 22 de febrero de 2001, es decir, dentro del término de cuatro meses señalado por el artículo 136 del Código Contencioso Administrativo.

En relación con la excepción de cosa juzgada no se encuentra probada, como quiera que respecto de los actos demandados [oficios Nos. 2000016735-12 de mayo 25, 2000054897-4 de agosto 9 y 2000068299-3 de octubre 5, todos del año 2000], no está acreditado que haya existido otro proceso entre las mismas partes, que verse sobre el mismo objeto y se funde en la misma causa.

Frente a la publicación de la Circular 063 de septiembre 5 de 1997 expedida por la Superintendencia Bancaria, por tratarse de un organismo adscrito al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Boletín de esta entidad constituye el medio idóneo para cumplir con la obligación de publicación de los actos administrativos emanados de aquélla, por lo que se concluye que al incluirse en el “Boletín No. 355 Volumen 8 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”, el 17 de septiembre de 1997, se encuentra ajustado a la normatividad especial, sin que sea aplicable el artículo 95 del Decreto 2150 de 1995.

El Director Técnico de Intermediación Dos A de la Superintendencia Bancaria, se encontraba facultado directamente por el Decreto Ley 663 de 1993 (E.O.S.F.), artículo 327-4, para pronunciarse sobre los estados financieros presentados por las instituciones bajo su vigilancia, por lo que tenía plena competencia para expedir los actos demandados.

Como el sustento de los oficios controvertidos es la Circular 063 de 1997, se indica que ésta se encontró ajustada a la legalidad en la sentencia de marzo

24 de 2000, expediente 8551, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva, por lo que no es procedente realizar un nuevo estudio.

LA APELACION

El apoderado del Banco actor dentro del término legal recurre en apelación la sentencia de primer grado. En resumen expresa:

El Tribunal da prelación a la Resolución Externa 201 de 1986 del Gobierno Nacional, que autoriza al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para divulgar los actos administrativos en el Boletín correspondiente de los organismos adscritos o vinculados, lo que desconoce una norma expresa, clara y jerárquicamente superior, como lo es el Decreto Ley 2150 de 1995 vigente en septiembre de 1997, cuando se expidió la Circular No 063, en donde se ordena que los actos administrativos de carácter general expedidos por las entidades u órganos de carácter nacional, cualquiera que sea la rama u organización a la que pertenezcan se publican en el Diario Oficial.

Los Directores Técnicos de la Superintendencia Bancaria no tienen competencia para ordenar, calificar o requerir a las vigiladas sobre los estados financieros, sino simplemente proyectar las observaciones a las instituciones financieras bajo su vigilancia, como lo establece el ordinal 4.3 del artículo 327 del Estatuto Financiero.

Es inaplicable la Circular 063 de septiembre 5 de 1997, dada su ostensible ilegalidad, soporte de los oficios demandados, por violación de los artículos 27, 28, 59, 147, 175 y 188 del Estatuto Tributario y de preceptos contables, porque si bien la sentencia de mayo 24 del 2000 del Consejo de Estado no anuló dicha circular, se debió a que el cargo alegado se refería a la reproducción de la Circular 073 de diciembre 31 de 1997, anulada en providencia anterior [6 de marzo de 1999], por violación del artículo 158 del C.C.A., en donde concluyó que en esencia no decían lo mismo, y denegó las súplicas de la demanda. Por tanto continúan vigentes las transgresiones alegadas referidas a que la deducción del exceso de renta presuntiva y pérdidas fiscales se tratan como “diferencias temporales” que dan lugar al registro del impuesto de renta diferido.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada con relación con cada uno de los cargos de la apelación consideró:

El Decreto Ley 2150 de 1995 no afecta lo dispuesto en el artículo 43 del C.C.A., que establece la posibilidad de publicar los actos administrativos de carácter general en el Diario Oficial, gaceta o boletín que las autoridades

destinen para ese objeto, pues el artículo 150 de esa normatividad dispone que no se afectan las disposiciones vigentes en los Códigos.

El ejercicio de las funciones de la Superintendencia Bancaria responde al tipo de la desconcentración administrativa ordenada por la Ley, por ello a los Directores Técnicos se les delega ejercer las funciones de control contable que conllevan la facultad de ordenar a las entidades vigiladas, la implementación de los correctivos necesarios para su correcto desenvolvimiento económico.

De acuerdo con las funciones de control contable atribuidas a los Directores Técnicos contenidas en el artículo 327 del E.O.S.F. (modificado por la letra n), numeral 4, subnumeral 4.3 del Decreto 2489 de 1999), deben pronunciarse sobre los estados financieros y efectuar un control de los mismos, junto con la imposición de medidas o sanciones por infracción a las leyes, estatutos, o cualquier otra norma legal a la que deban sujetarse las entidades vigiladas, de ahí que sea inexistente la falta de competencia para emitir las actuaciones cuestionadas.

El apelante falta a la verdad cuando afirma que la sentencia de marzo 24 de 2000, se abstuvo de analizar la Circular 063 de 1997, porque en dicho fallo se dejó claro que no existía contravención de los artículos 11, 17 y 67 del Decreto 2649 de 1993 y, 147, 175 y 188 del Estatuto Tributario, como quiera que no se desconoce el derecho que le asiste a los contribuyentes de acuerdo con sus condiciones de rentabilidad, a las deducciones por pérdidas fiscales y exceso de renta presuntiva

El artículo 137 del Decreto 2649 prevé la aplicación subsidiaria o supletiva de las normas contenidas en los artículos 61 a 136 del Decreto 2649 de 1993, respecto de las expedidas por otras autoridades distintas del Presidente de la República, que sólo aplican y son obligatorias cuando respecto de ellas no se dicten normas especiales por las autoridades gubernamentales competentes.

Bajo ese marco normativo, la Superintendencia en ejercicio de la facultad reguladora en materia de contabilidad, estableció una norma especial respecto del contenido del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, precepto de aplicación supletoria como lo prevé el artículo 5° del Decreto 2337 de 1995.

La **parte demandante** reitera lo dicho en el recurso de apelación, en concreto que no se publicó en el diario oficial la Circular 063 de 1997, que el Director Técnico de Intermediación Dos A carecía de competencia para proferir los actos acusados e inaplicabilidad de la Circular mencionada por cuanto califica como diferencias permanentes aspectos que conforme a la técnica contable son “diferencias temporales” que originan impuesto de renta

diferido débito, como son el exceso de renta presuntiva y las pérdidas fiscales.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Delegada ante la Sección consideró que el fallo de primer grado debía ser confirmado. En síntesis señaló:

La Circular 063 de 1997 no viola el artículo 95 del Decreto 2150 de 1995, ni el artículo 1° de la Ley 57 de 1985, puesto que con la inserción en el Boletín del Ministerio de Hacienda, se cumplió con el requisito de la publicación, toda vez que el Decreto citado en el artículo 95 lo único que delimitó fue los actos que debían publicarse en el diario oficial, sin efectuar ningún tipo de derogación.

Dentro de las funciones de los Directores Técnicos se encuentra la de imponer medidas y sanciones a las instituciones vigiladas por la inobservancia de las órdenes e instrucciones impartidas por la Superintendencia; adicionalmente se les ha asignado el análisis financiero, control contable e inspección, de las cuales se deduce que los nombrados funcionarios tienen competencia para oficiar a las entidades vigiladas con el fin de ratificar una orden que había sido impartida en actos anteriores por la Superintendencia Bancaria, como sucedió en el presente asunto en relación con la reversión de los asientos contables, en cumplimiento de la Circular mencionada.

En cuanto a la inaplicabilidad de la Circular 063/97 su legalidad fue reconocida por pronunciamiento del Consejo de Estado, con los argumentos que en el proceso se exponen, y que por Auto de junio 1 de 2001, Expediente 11672, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla se consideró configurado el fenómeno de cosa juzgada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los oficios números 2000016735-12, 2000054897-4 y 2000068299-3, del 25 de mayo, 9 de agosto y 5 de octubre, todos del año 2000, mediante los cuales se ordenó a la actora revertir los registros contables, afectando el gasto por impuesto de renta y complementarios en cuantía de \$162.461 millones con corte a diciembre de 1999.

Según los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la inconformidad versa en los siguientes aspectos: - Ineficacia de la Circular 063 de 1997 emitida por la Superintendencia Bancaria, por falta de publicación en el diario oficial; - Incompetencia del Director Técnico de la Superbancaria para la expedición de los actos demandados, – Inaplicabilidad

de la Circular citada por violación de las normas contables y fiscales que prevén que la deducción por pérdidas fiscales de sociedades y exceso de renta da lugar a diferencias temporales que implican el registro del impuesto de renta diferido débito.

- *Publicación de la Circular 063 de 1997 en el diario oficial*

La publicidad de un acto administrativo general tiene como finalidad dar a conocer el contenido de la decisión y las razones en que se fundamenta, con la utilización de un medio específico (diario, gaceta o boletín) para el conocimiento colectivo de la manifestación de voluntad de la Administración, sin que incida en su existencia y validez.

El artículo 43 del Código Contencioso Administrativo dispone que los *“actos administrativos de carácter general no serán obligatorios para los particulares, mientras no hayan sido publicados en el Diario Oficial, o en el diario, gaceta o boletín que las autoridades destinen a ese objeto, o en un periódico de amplia circulación en el territorio donde sea competente quien expide el acto (...)”*

En cumplimiento de lo anterior, el artículo 1° de la Ley 57 de 1985 dispuso que la Nación, los Departamentos y los Municipios incluirán en sus respectivos diarios, gacetas o boletines oficiales todos los actos gubernamentales y administrativos que la opinión deba conocer para informarse sobre el manejo de los asuntos públicos y para ejercer eficaz control sobre la conducta de las autoridades, y los demás que según la ley deban publicarse para que produzcan efectos jurídicos.

Es por ello, que la Resolución Externa 201 de 1986 expedida por el Gobierno Nacional, autorizó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que divulgara los actos administrativos tanto del Ministerio como de sus entidades adscritas o vinculadas, en la publicación denominada *“Boletín del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”*.

La Sala observa que obra en el expediente dicho Boletín, distinguido con el número 355, Volumen 8, de septiembre 17 de 1997, que en la página 13 publicó la Circular Externa 063 de 1997 (septiembre 5), que modifica los planes de cuentas para el sistema financiero, el sector asegurador y las casas de cambio, **en el sentido de dar claridad al tratamiento contable al impuesto de renta diferido “débito”** por diferencias temporales.

Ahora bien, el Decreto 2150 de 1995 en el artículo 95, literal c) determina que sólo se publicarán en el Diario Oficial, entre otros, *“Los decretos y resoluciones ejecutivos expedidos por el Gobierno Nacional, cuya vigencia se determinará en el mismo acto de su expedición, y los demás actos*

administrativos de carácter general expedidos por las entidades u órganos del orden nacional, cualquiera que sean las ramas u organizaciones a las que pertenezcan”

Y el artículo 150 ib. prescribe que nada de lo dispuesto en tal decreto afecta las disposiciones vigentes, cuando las regulaciones, trámites o procedimientos se encuentren consagrados en **códigos**, leyes orgánicas o estatutarias.

De tal manera que el Decreto 2150/95 relacionó las normas y actos sujetos a publicación en el diario oficial, como los de carácter general expedidos por entidades de orden nacional, que debían insertarse en el Diario oficial para efecto de su publicación, dado que su finalidad fue precisamente suprimir y reformar las regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública, para que sólo determinadas actuaciones utilizaran ese mecanismo de divulgación.

No obstante, la norma dejó a salvo los procedimientos establecidos en los Códigos, razón por la cual era plenamente válido que la publicidad de la Circular 063, emitida en su momento [año 1997] por un organismo adscrito al Ministerio de Hacienda y Crédito público [Superintendencia Bancaria], se realizara en el Boletín de esa entidad, con lo cual se cumplía con el presupuesto previsto en el Ordenamiento Administrativo [art.43], sobre la publicación de un acto administrativo de carácter general en el *“boletín que las autoridades destinen a ese objeto”*.

Por ende, para la Sala se cumplió con los parámetros legales [art. 43 del C.C.A. en concordancia con lo dispuesto para la época en el artículo 1° de la Resolución Externa 201 de 1986], para el conocimiento general de la actuación [Circular 063], lo que la hace eficaz y obligatoria para sus destinatarias. En consecuencia, se rechaza el cargo.

- *Competencia del Director Técnico de la Superbancaria para la expedición de los actos demandados.*

En este punto, el apelante sostiene que el Director Técnico de la Superintendencia Bancaria carecía de competencia para ordenar mediante el Oficio No. 2000016735-12 del 25 de mayo del 2000 que se revirtieran los registros contables por diferencias temporales, afectando el gasto por impuesto de renta en cuantía de \$162.461 millones con corte a diciembre de 1999.

La Constitución Política establece que las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e

inversión de los recursos captados de los particulares, son de interés público [artículo 335 C.P.].

Ahora, la inspección, vigilancia y control de tales actividades radica en cabeza del Presidente de la República como suprema autoridad administrativa [art. 189-24ib].

Sin embargo la misma Carta Política permite que la Ley señale las funciones que el Presidente puede delegar en los ministros, directores de departamentos administrativos, representantes legales de entidades descentralizadas, **superintendentes**, gobernadores, alcaldes y agencias del Estado, e igualmente puede fijar las condiciones para que dichas autoridades administrativas deleguen en subalternos o en otras autoridades [art. 209 ib.].

Es así como la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera¹) tiene como objetivos asegurar la confianza pública en el sistema financiero, la transparencia en las actividades que las instituciones que lo integran, y en general proteger el interés general, para lo cual reprime todo tipo de prácticas irregulares, inseguras o inadecuadas con miras a proteger a inversionistas, ahorradores y asegurados [art. 325 E.O.S.F.].

Igualmente, el Superintendente puede asignar y distribuir competencias entre las distintas dependencias, cuando ello resulte necesario para el mejor desempeño del servicio público (art. 329, numeral 1, literal e. ib).

Las funciones de control contable que ejecutan los Directores Técnicos de la Superintendencia Bancaria están contempladas en el artículo 327 del Compendio Financiero, con la modificación introducida por el literal n), numeral 4, subnumeral 4.3 del artículo 1° del Decreto 2489 de 1999, que reza:

4.3 Funciones de control contable

*a) **Pronunciarse sobre los estados financieros** presentados por las instituciones bajo su vigilancia e impartir autorización para su aprobación para las asambleas de asociados y su posterior publicación cuando a ello hubiere lugar.*

*b) **Proyectar las observaciones sobre los estados financieros** de las instituciones bajo su vigilancia;*

¹ De acuerdo con el Artículo 1° del Decreto 4327 de noviembre 25 de 2005 se dispuso: Fusión y denominación. Fusiónase la Superintendencia Bancaria de Colombia en la Superintendencia de Valores, la cual en adelante se denominará Superintendencia Financiera de Colombia.

- c) *Verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos para el funcionamiento de entidades sometidas a vigilancia especial;*
- d) **Efectuar control permanente sobre la condición financiera y económica de las instituciones sometidas a su vigilancia, y**
- e) *Verificar el cumplimiento de los controles de ley que deben cumplir las entidades vigiladas. (Resaltado fuera de texto).*

De la lectura de la disposición citada se colige que los Directores Técnicos de la Superintendencia están investidos de facultades para evaluar la situación contable del ente jurídico reflejada a través de sus estados financieros, por lo cual los pronunciamientos, observaciones y en general el control permanente de la condición financiera de las instituciones vigiladas por el ente supervisor, envuelve inexorablemente la aplicación de los correctivos que considere pertinentes, máxime si éstos se sustentan en un acto administrativo de naturaleza general que ordena un manejo específico de los registros contables.

Por tanto, dentro de las atribuciones asignadas por el precepto legal a los Directores Técnicos de la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera) se encuentra adoptar medidas que conduzcan a que los entes vigilados adecuen su comportamiento contable con las directrices emanadas por el organismo encargado de su vigilancia, como la contenida en el oficio objeto de cuestionamiento legal, por lo que carece de asidero el argumento de “falta de competencia”.

- *Inaplicabilidad de la Circular 063 de 1997.*

Aduce el impugnante que la Circular citada vulnera las normas contables y fiscales [artículos 27, 28, 59, 147, 175 y 188 del Estatuto Tributario y 1°, 12, 35, 47, 48, 67 y 137 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993], porque la deducción de pérdidas fiscales y exceso de renta da lugar a diferencias temporales que implican el registro del “impuesto de renta diferido débito”, sin que en el fallo de marzo 24 de 2000, expediente 9551, se haya dilucidado su legalidad por esta causa, dado que si bien se denegaron las súplicas de la demanda, ello se produjo porque no se evidenció que reprodujera un acto anulado [Circular 073 de 1997, para la aplicación del art. 158 del C.C.A.], y su enfoque fue exclusivamente en relación con los artículos 147, 175 y 188 del Estatuto Tributario.

Al respecto la Sala observa que el Oficio No. 2000016735-12 de mayo 25 de 2000 (fl. 284 c.a.), mediante el cual la Superintendencia Bancaria ordenó al Banco actor revertir los registros contables relacionados con diferencias temporales, se basó en el contenido de la Circular 063 de 1997 al señalar:

“Como es de su conocimiento en sentencia del Consejo de Estado del 24 de marzo de 2000 se declaró infundada la demanda de nulidad instaurada contra la Circular Externa 063 de 1997, corroborando lo expresado por esta Superintendencia en cuanto a la vigencia de la norma.

En razón de la promulgación antes expuesta, se ratifica la orden dada por esta Superintendencia en los oficios (...) , de revertir los registros contables que se relacionan a continuación, afectando el gasto por impuesto de renta y complementarios en cuantía de \$162.461 millones con corte a diciembre de 1999: ...”

Y ante la legalidad de la Circular 063 de 1997, se confirmó la orden en vía gubernativa con los oficios 2000054897-4 de agosto 9 y 2000068299-3 de octubre 5, ambos del año 2000, al decidirse los recursos de reposición y apelación

La Circular en comento en los apartes pertinentes reza:

Este Despacho, con base en las facultades legales, en especial las que le confieren los artículos 95 y 326 - literales a) y b) del numeral 3º - del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, ha considerado necesario **dar claridad acerca del tratamiento contable que debe dársele a algunos cargos diferidos** por lo que ha decidido introducir modificaciones a la descripción del código 1920- Cargos Diferidos, así:

1. Impuesto de renta diferido “débito” por diferencias temporales.

(...)

Por su parte, **las diferencias permanentes** que se originan como consecuencia de deducciones especiales, como por ejemplo, la deducción ajustada por inflación de pérdidas fiscales de sociedades (artículo 147 del Estatuto Tributario) y la deducción ajustada por inflación del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria (artículos 175 y 188 del Estatuto Tributario), corresponden a conceptos que se tienen en cuenta **única y exclusivamente para efectos fiscales** y, por tanto, **nunca** afectarán el estado de resultados.

En armonía con la precisión precedente, las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal ocasionadas por los conceptos mencionados deben ser tratados, para **efectos contables**, como **diferencias permanentes**, de tal forma que las afectaciones al estado de resultados, a título de menor impuesto de renta sólo tendrán lugar en el (los) período (s) contable (s) en que

efectivamente se ejerza el correspondiente derecho de compensación en las declaraciones tributarias del impuesto a la renta y complementarios.

(...)"

Sobre la medida del ente supervisor de disponer en el acto administrativo mencionado, que el exceso de renta presuntiva y las pérdidas fiscales de las sociedades se tratan como diferencias permanentes, la Sala en sentencia calendada el 24 de marzo de 2000, expediente 9551, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez Leyva, estudió su legalidad frente a la vulneración de los artículos 147, 175 y 188 (subrogado por el artículo 5 de la Ley 488 de 1998) del Estatuto Tributario, y los artículos 11, 17 y 67 del Decreto Reglamentario No. 2649 de 1993, pues en esa oportunidad se argumentó que debían registrarse contablemente como "diferencias temporales" con el consecuente "Impuesto de Renta diferido débito", y resolvió denegar las súplicas de la demanda bajo los siguientes razonamientos:

*Pues bien, si se revisa detenidamente el contenido de éstos dos párrafos, es dable concluir que la Superintendencia Bancaria trata las diferencias contables y fiscales originadas como consecuencia de deducciones especiales, entre otras, las previstas en los artículos 147 y 175 y 188 del Estatuto Tributario, como **diferencias permanentes**, es decir, aquéllas que no se pueden revertir en períodos posteriores ², y no originan impuesto diferido ni débito ni crédito, porque esas diferencias permanecen en el tiempo, por ejemplo, un gasto que no sea deducible fiscalmente aun cuando sí contablemente, como el derivado de una sanción. Las diferencias permanentes, entonces, no se pueden reversar contablemente, o sea, no pueden disminuirse ni cambiar el efecto contable al registro inicial, por lo cual, se repite, no generan impuesto diferido y no se pueden contabilizar como tal.*

Al tratar la demandada como permanentes las diferencias contable y fiscal derivadas de las deducciones especiales de que dan cuenta los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario, no se puede predicar la violación del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, que exige la contabilización como impuesto diferido débito del efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, por lo que no resultan de recibo las consideraciones hechas por la Sala en el fallo del 26 de marzo de 1999, dado que, como arriba se dejó dicho, las mismas parten de la base de que de conformidad con la Circular Externa No 073 de 1997, las diferencias derivadas de las deducciones especiales por pérdidas

² ibídem

fiscales de sociedades y por diferencia de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, son de carácter temporal.

*Nótese que la Sala no está sosteniendo ahora que el tratamiento contable de tales deducciones es el de diferencias permanentes, sino que los argumentos del fallo del 26 de marzo de 1999, montados sobre la base de la violación del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, **no pueden ser aplicables al sub judice, porque en los actos acusados se parte del supuesto de que las citadas diferencias son de carácter permanente**, diferencias que en manera alguna se tratan en la referida disposición contable.*

Lo anterior tiene dos grandes implicaciones: la primera, que no existe violación del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 por parte de los actos acusados, pues éstos se refieren al tratamiento contable de las deducciones de los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario, como diferencias permanentes, al paso que la norma contable se refiere a la contabilización como impuesto diferido débito del efecto de las diferencias temporales que impliquen un mayor impuesto, dentro de las cuales caben, obviamente, las citadas deducciones, y la segunda, que los actos acusados y el acto anulado mediante el fallo del 26 de marzo de 1999, no dicen en esencia lo mismo, aspecto éste que será analizado más adelante.

(...)

A pesar de ello, y como el actor sostiene que las razones por las cuales dichas normas fueron violadas por la demandada con la expedición de los actos acusados son las expuestas en el fallo del 26 de marzo de 1999, de acuerdo con la transcripción que del mismo se hizo, es evidente que la afirmación del demandante carece de sustento, por cuanto si bien la Sala sostuvo que los principios de esencia sobre la forma y de prudencia compaginan perfectamente con el artículo 67 del Decreto 2469 de 1993, y por lo mismo debe entenderse que la violación del artículo en mención implica necesariamente el desconocimiento de tales principios, al no entenderse violado en el sub judice el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, tampoco se consideran desconocidos los artículos 11 y 17 del referido decreto.

(...)

De otra parte, tampoco se encuentran violadas las normas del Estatuto Tributario sobre deducciones especiales por pérdidas fiscales de sociedades (artículo 147 del Estatuto Tributario), y exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria (artículos 175 y 188 del

Estatuto Tributario), pues como también lo había enunciado la Sala y se confirma con la transcripción hecha del fallo del 26 de marzo de 1999, el acto acusado en ese entonces, la Circular Externa No 073 de 1997, al prohibir la contabilización como impuesto diferido débito de los efectos de las deducciones especiales en mención, no vulneró las normas tributarias, dado que, según las voces del referido fallo “no desconoce el derecho que asiste a los contribuyentes de solicitar, cuando las condiciones de rentabilidad lo permitan, las deducciones previstas en los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario, puesto que tal reconocimiento es independiente del tratamiento contable que al impuesto diferido debe darse”.

De suerte, que es improcedente que el apelante invoque la inaplicación de la Circular 063/97 por aspectos similares a los dilucidados en el proveído transcrito, en donde se dejó claramente establecido la ausencia de violación de la norma contable sobre diferencias temporales que originan impuesto de renta diferido débito [art.67 del Decreto 2649 de 1993], por cuanto en dicho acto se parte del supuesto de que tales diferencias son de carácter permanente, con efectos fiscales exclusivamente, en donde el estado de resultados se afecta cuando se ejerce el derecho de compensación de las pérdidas fiscales o del exceso de renta presuntiva.

Ahora, al descartarse la transgresión del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, no se desconocían los principios de esencia sobre la forma y prudencia contenidos en los artículos 11 y 17 de esa normatividad, por la conexidad existente con el mismo.

Y tampoco se configuraban las violaciones del Ordenamiento Fiscal (arts.147, 175 y 188), puesto que en la Circular no se desconoció el derecho que le asistía a los contribuyentes de solicitar, cuando las condiciones de rentabilidad lo permitan, las deducciones previstas en los artículos 147 y 175 ib.

De otro lado, es improcedente sostener que la Circular en comentario vulnera los artículos 27, 28 y 59 del Estatuto Tributario, toda vez que en ellos se hace referencia en su orden, a la realización del ingreso para contribuyentes que utilizan el sistema de caja, y de causación para los que llevan contabilidad, caso en el cual el ingreso se entiende causado cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro, y la causación del “costo”, cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago, aspectos que en nada desvirtúan su legalidad porque inciden en el manejo de los ingresos y costos en el terreno fiscal, mientras que la Superintendencia Bancaria ordena que las diferencias entre la utilidad contable y fiscal ocasionadas por las deducciones ajustadas por inflación de pérdidas fiscales de sociedades y exceso de renta presuntiva, para efectos

contables se traten como “diferencias permanentes”, para que el estado de resultados únicamente se afecte al ejercer la compensación, y de esa manera no se distorsione el estado económico del ente financiero.

En igual forma, de los principios o normas de contabilidad aceptados en Colombia, la realización de los hechos económicos, definición de activo como elemento de los estados financieros, reconocimiento de tales hechos económicos y su contabilización, (artículos 1, 12, 35, 47, 48 del Decreto 2649 de 1993), no surge que las pérdidas fiscales de las sociedades y el exceso de renta presuntiva, deban contabilizarse como diferencia “temporal”, pues como se advirtió en la Circular 063 son conceptos con efectos exclusivamente tributarios, y por ello consideró que su tratamiento a nivel contable era el de “diferencias permanentes” que no dan lugar a impuesto de renta diferido débito.

Entonces, la legalidad la Circular 063 de 1997, cubre los oficios demandados, como quiera que ellos se sustentaron en la instrucción general allí impartida, que conducían a ordenar al Banco actor a revertir las diferencias temporales por exceso de renta presuntiva y pérdidas fiscales de sociedades que generaron un impuesto de renta diferido débito, dado que el manejo contable correspondía a una diferencia permanente sin incidencia en el estado de resultados, hasta tanto se ejercite la respectiva compensación.

En este orden de ideas, los cargos del recurso de apelación no están llamados a prosperar, motivo por el cual la Sala confirmará lo decidido en primera instancia.

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

CONFÍRMARSE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la Dra. LILIANA PATRICIA CÁRDENAS HEREDÍA en los términos del poder conferido que obra en el expediente.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente de la Sección
MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

LIGIA LÓPEZ DÍAZ
HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D.C., Once (11) de diciembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-24-000-2003-00867-01(15724)

Actor: BANCO DAVIVIENDA S.A.

Demandado: SUPERINTENDENCIA BANCARIA

Referencia: SANCIONES BANCARIAS

F A L L O

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia del 28 de julio de 2005 proferida por la Subsección “A” de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en juicio de Nulidad y Restablecimiento del Derecho contra los actos administrativos proferidos por la Superintendencia Bancaria, mediante las cuales sancionó al BANCO DAVIVIENDA S.A. con una multa equivalente a la suma de \$208’531.935,10, por los excesos de posición propia operativa y de contado, presentados en los meses de agosto, septiembre y octubre de 2000.

ANTECEDENTES

La Superintendencia Bancaria le solicitó explicaciones al Banco Davivienda, mediante oficios del 6 y 8 de febrero de 2001, por los excesos de posición propia,¹ presentados en los meses de agosto, septiembre y octubre de 2000. La demandante respondió que no presentó excesos de posición propia en los meses mencionados, porque el patrimonio técnico base de control, fue calculado con los balances transmitidos el 20 de julio, el 10 de agosto y el 8 de

¹ De acuerdo con el artículo 1° de la Resolución 26 de 1996 de la Junta Directiva del Banco de la República se define posición propia como “*la diferencia entre todos los derechos y obligaciones denominados en moneda extranjera registrados dentro y fuera del balance, realizados o contingentes, incluyendo aquellos que sean liquidables en moneda legal colombiana.*”. En la misma forma ha sido definida por las Resoluciones externas 4 de 2001 y 2 de 2003 de la Junta Directiva del Banco de la República.

septiembre de 2000, y no sobre los estados financieros que fueron retransmitidos posteriormente con ocasión de los ajustes ordenados por la Superintendencia.

La Superintendencia Bancaria desestimó las explicaciones y profirió la Resolución 0053 del 18 de enero de 2002, en la cual impuso multas por los excesos de posición propia **operativa** por las sumas de \$52'103.967,09 por los días del 1 al 31 de agosto de 2000; \$29'471.904,39 por los días del 1° al 13 y 28 de septiembre de 2000, y la suma de \$22'690.096,07 por los excesos presentados entre el 3 y el 19 de octubre de 2000. Adicionalmente impuso multas por exceso de posición propia **de contado** para los mismos periodos, por idénticos valores.

Contra el anterior acto se interpusieron los recursos de reposición y apelación, los cuales fueron resueltos mediante las Resoluciones 0825 del 25 de julio de 2002 y 0439 del 15 de mayo de 2003 respectivamente, confirmando la actuación impugnada.

DEMANDA

El BANCO DAVIVIENDA S.A. demandó la nulidad de las Resoluciones 0053 del 18 de enero de 2002, 0825 del 25 de julio de 2002 y 0439 del 15 de mayo de 2003, proferidas por la Superintendencia Bancaria, en las que impuso una sanción pecuniaria.

Como restablecimiento del derecho solicitó ordenar el reintegro de la multa cancelada por el demandante (\$208'531.935,10), junto con los intereses comerciales y corrientes desde el 12 de junio de 2003, fecha en que se efectuó el pago y hasta la ejecutoria de la sentencia, e intereses moratorios a partir del día siguiente a ésta última fecha, conforme al artículo 177 del Código Contencioso Administrativo. Así mismo, que se cancele cualquier registro o anotación en relación con dicha multa que constituya antecedente para el Banco y se informe de la declaratoria de nulidad, en caso que se haya informado sobre la sanción a cualquier entidad pública o privada.

Los cargos de la demanda se resumen a continuación:

La Administración interpretó erróneamente el artículo 3° de la Resolución 26 de 1996 y el artículo 1° de la Resolución 16 de 1999, en concordancia con la Resolución 5 del mismo año, todas de la Junta Directiva del Banco de la República, y vulneró el artículo 29 de la Constitución Política.

El límite de la posición propia es un porcentaje del patrimonio técnico, el cual debe ser determinado previamente. El artículo 3° de la Resolución Externa 26 de 1996 señaló expresamente que debe tenerse en cuenta el patrimonio

técnico “*reportado*” a la Superintendencia Bancaria con los estados financieros, correspondientes al segundo mes calendario anterior.

Debe tenerse en cuenta el patrimonio técnico que conoce el intermediario, pues la expresión “*reportado*” implica un hecho cumplido. El Banco tuvo en cuenta para establecer el límite de su posición propia para los meses de agosto, septiembre y octubre de 2000 los estados financieros de junio, julio y agosto del mismo año, los cuales fueron transmitidos en julio, agosto y septiembre, respectivamente.

La Superintendencia Bancaria ordenó unos cambios en los estados financieros de la demandante, lo que generó un nuevo patrimonio técnico que sólo fue informado con los estados financieros retransmitidos el 29 de diciembre de 2000 y el 17 de enero de 2001, por lo que no pueden tenerse en cuenta para el límite de posición propia de periodos que ya habían transcurrido, como pretende la entidad demandada.

Para establecer el límite de posición propia de un día determinado, no puede tomarse el patrimonio técnico retransmitido con posterioridad a esa fecha, porque no se conoce. Ello implica una obligación imposible de cumplir y no son claras las razones por las que el intermediario financiero debe asumir una sanción por un desequilibrio en su posición propia que no existía cuando fue calculada.

De los actos acusados puede concluirse que la Administración sancionó a la demandante no sólo por el exceso de su posición propia, sino por la violación del Decreto 2649 de 1993 y de la Circular Externa 100 de 1995 expedida por la Superintendencia Bancaria, porque los estados financieros de junio, julio y agosto supuestamente no reflejaron la realidad económica del Banco, sin embargo, en la solicitud de explicaciones no se hizo referencia a ésta última situación, con lo que afectó el debido proceso, pues no se le permitió defenderse en relación con el incumplimiento de disposiciones contables.

OPOSICIÓN.

La Superintendencia Bancaria respondió la demanda solicitando negar sus pretensiones y que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandante. Se refirió a los cargos de la demanda con los planteamientos que se resumen en seguida.

Las normas que regulan la posición propia de los intermediarios del mercado cambiario son de carácter obligatorio y pretenden evitar que se asuman riesgos de tasa de cambio o de especulación y mantener el equilibrio económico de las entidades vigiladas.

El artículo 2 de la Resolución Externa 26 de 1996 fijó como monto máximo de posición propia el 20% del patrimonio técnico del intermediario.

Los intermediarios deben tener en cuenta para calcular su posición propia durante todos los días del mes, el patrimonio técnico reportado para el segundo mes calendario anterior, que será aquel que se remita libre de incorrecciones, el que refleje la situación financiera del establecimiento.

Todo balance debe ser elaborado y transmitido conforme a las disposiciones legales, los estados financieros intermedios deben ser confiables y oportunos, por ello no es procedente que la posición propia se determine con base en las cifras del patrimonio técnico reportado en unos estados financieros que no evidencian las cifras reales. El cálculo que hizo el banco se basó en unas cifras aparentes que no reflejaban su situación financiera, lo que lo exponía a las fluctuaciones del mercado cambiario.

Las modificaciones a los balances que la Superintendencia ordena, provienen de su obligación legal de exigir a sus vigilados que registren su realidad financiera con el lleno de los requisitos establecidos. En este caso, las correcciones ordenadas no fueron cuestionadas formalmente y por el contrario se acataron por DAVIVIENDA retransmitiendo sus estados financieros de los meses de junio, julio y agosto de 2000 el 29 de diciembre del mismo año y el 17 de enero de 2001. Así las cosas, con los datos correctos se configuró el exceso en el límite de posición propia global y de contado para los periodos 1 al 31 de agosto, del 1 al 13 y 28 de septiembre y del 3 al 19 de octubre de 2000.

Como se observa en los actos acusados, desde el inicio de la actuación administrativa y en el acto sancionatorio se precisó que el hecho infractor fue el exceso en posición propia y se citó el fundamento legal correspondiente. Si bien se hizo alusión al recálculo de patrimonio técnico, fue para responder los planteamientos del Banco. Los análisis que se hicieron a los estados financieros en ese sentido no pueden considerarse como una acusación diferente o como el fundamento de la sanción. Por tanto, no existe ninguna incongruencia entre la solicitud de explicación y la resolución de sanción.

LA SENTENCIA APELADA

La Subsección “A” de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 28 de julio de 2005, declaró probada, de oficio, la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa en relación con el segundo de los cargos planteados en la demanda y negó las súplicas de la demanda.

Consideró que el patrimonio técnico que sirve de referencia para determinar los límites de posición propia es el reportado con los estados financieros correspondientes al segundo mes anterior, los cuales no son inmodificables, pues están sujetos al pronunciamiento de la Superintendencia Bancaria, que debe dictaminar si cumplen con las normas contables y de no ser así, debe advertir las inconsistencias y ordenar las modificaciones correspondientes para que la información refleje la realidad económica del ente vigilado.

Los estados financieros presentados inicialmente por el Banco Davivienda S.A. no se ajustaron a las normas contables, por lo que fueron objeto de modificaciones que incidieron en los balances de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2000, incluyendo el patrimonio técnico que sirve de referencia para establecer la posición propia. Este ajuste forzoso es responsabilidad del intermediario cambiario quien debe asumir las consecuencias que se derivan de sus inconsistencias.

En consecuencia los límites de referencia de posición propia operativa y de contado se deben remitir al patrimonio técnico establecido en los balances financieros ajustados a la realidad, esto es, aquellos que fueron retransmitidos.

Frente al planteamiento de la demanda en el sentido que la sanción impuesta también obedeció a la violación de normas contables, asunto sobre el que no se le requirieron explicaciones a la parte actora, el Tribunal concluyó que estos argumentos no fueron expuestos a la Administración en los recursos interpuestos, por lo que no podían plantearse en sede jurisdiccional, en consecuencia concluyó que no se agotó la vía gubernativa en relación con este cargo.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante impugnó la providencia alegando que el Tribunal no consideró los argumentos de la demanda, por lo que los plantea nuevamente.

Insistió que el artículo 3° de la Resolución Externa 26 de 1996 de la Junta Directiva del Banco de la República es clara en señalar que el patrimonio técnico que debe tenerse en cuenta durante todos los días de cada mes para establecer el monto máximo de posición propia, es el patrimonio técnico reportado con los estados financieros correspondiente al segundo mes calendario anterior, que es el que en su momento conoce el intermediario y sobre el cual realiza el control diario.

La norma no dice que deba ser el patrimonio técnico reportado con los estados financieros retransmitidos por orden de la Superintendencia Bancaria.

Para determinar el límite de posición propia, es necesario que el patrimonio técnico base se conozca. No es posible cumplir con el tope que resulta de la orden posterior del ente de control.

Invocó la sentencia del 1° de abril de 2004 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la cual se concluyó que no es posible tener en cuenta el patrimonio técnico reportado con los estados financieros retrasmitidos.

Solicitó revocar la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, en relación con el segundo cargo planteado en la demanda, porque existe identidad en la pretensión sometida ante la Administración.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

La parte demandada solicitó en escrito separado, practicar la audiencia pública consagrada en el artículo 147 del Código Contencioso Administrativo.

En sus alegatos llamó la atención sobre las facultades de regulación cambiaria de la Junta Directiva del Banco de la República y reiteró la importancia de regular la posición propia de los intermediarios del mercado cambiario, concluyendo que por la trascendencia del tema es necesario implementar los ajustes a que haya lugar cuando se detecten errores en la posición propia.

No es posible deducir que la norma tenga en cuenta únicamente los estados financieros inicialmente transmitidos, pues es preciso que sean ajustados a la realidad y a la ley.

Los cambios que deban efectuarse a los estados financieros reportados por las instituciones vigiladas y que conlleven la modificación de cifras erróneas implican su responsabilidad.

La facultad de la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera) para revisar los estados financieros de sus vigiladas se deriva del artículo 326 del EOSF y su finalidad es que estas entidades presenten información contable ajustada a su realidad económica y financiera, pues a partir de ella se determina el cumplimiento de las normas en materia de controles de ley.

Aceptar el criterio del demandante implica a que los límites requeridos de posición propia queden al arbitrio de las entidades vigiladas y no del supervisor financiero, permitiendo la emisión de información encaminada a

dar cumplimiento formal de los controles legales y desnaturalizándose la función de supervisión de la entidad demandada.

El demandante aceptó la enmienda de los estados financieros, pero olvidando que las correcciones obligaron a la retrasmisión tanto de los nuevos reportes como de los cálculos de los controles de ley. Los ajustes contables ordenados deben trascender en los estados financieros y en las autoliquidaciones. Esta orden fue proferida mediante actos administrativos susceptibles de ser impugnados.

La sentencia del Consejo de Estado invocada por el apelante, no corresponde a la misma situación que ahora se plantea, pues en aquella ocasión se discutía una multa impuesta por la violación a los cupos individuales de endeudamiento, y en este caso se trata de una sanción por exceso en la posición propia. En todo caso, solicitó reconsiderar el criterio allí expuesto y en consecuencia que no se tengan en cuenta los estados financieros transmitidos inicialmente sino aquellos elaborados con sujeción a las disposiciones legales.

El demandante no agotó la vía gubernativa en relación con el segundo cargo de la demanda, como lo declaró el Tribunal, por lo que el Consejo de Estado debe abstenerse de pronunciarse al respecto. Advirtió que la entidad sancionó los excesos en posición propia y no la omisión en la presentación de los estados financieros.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora sexta delegada ante el Consejo de Estado consideró que la sentencia de primera instancia debe revocarse y en consecuencia declarar la nulidad de los actos demandados.

Consideró que la base para determinar el monto máximo de posición propia es el patrimonio técnico informado con anterioridad a la Superintendencia Bancaria, como ocurre con los topes del cupo individual de crédito, este último asunto fue analizado por el Consejo de Estos. Citó en ese sentido las Sentencias de esta Corporación del 1 de abril de 2004 y del 6 de abril de 2006, exp. 13454 y 13883.

Teniendo en cuenta el término que tiene el intermediario cambiario informar su posición propia, no puede interpretarse que su base sea el patrimonio técnico arrojado por los estados financieros retransmitidos posteriormente a la Superintendencia Bancaria, porque la norma establece que debe atenderse a los transmitidos inicialmente, por cuanto esta es la base que el Banco conoce al momento de determinar su posición propia.

AUDIENCIA PÚBLICA

El día 21 de noviembre de 2007, en cumplimiento de los Autos del 24 de octubre y 13 de noviembre del mismo año, se realizó la audiencia pública de que trata el artículo 147 del Código Contencioso Administrativo con participación de las partes demandante y demandada quienes reiteraron sus argumentos expuestos en el trámite del proceso. El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia impugnada y acceder a las súplicas de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta de esta Corporación conocer en segunda instancia de la apelación contra la Sentencia del 28 de julio de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda contra los actos expedidos por la Superintendencia Bancaria, en los que impuso una sanción pecuniaria al BANCO DAVIVIENDA S.A., por quebrantar disposiciones relacionadas con la posición propia, en su condición de intermediario del mercado cambiario.

Según la Resolución 16 de 1999 de la Junta Directiva del Banco de la República *“El monto máximo de posición propia de contado de que trata la Resolución Externa 12 de 1999 no podrá superar el 20% del patrimonio técnico de la entidad.”*

La posición propia está definida en el artículo 1° de la Resolución 26 de 1996 de la JD del Banco de la República como *“la diferencia entre todos los derechos y obligaciones denominados en moneda extranjera registrados dentro y fuera del balance, realizados o contingentes, incluyendo aquellos que sean liquidables en moneda legal colombiana.”*

Los intermediarios del mercado cambiario deben determinar diariamente el nivel de su posición propia, teniendo en cuenta para cada día del mes el patrimonio técnico reportado con sus estados financieros a la Superintendencia Bancaria correspondiente al segundo mes calendario anterior. Disponía el artículo 3° de la Resolución 26 de 1996 lo siguiente:

“Patrimonio técnico. *Para los efectos de la presente resolución, los intermediarios deberán tener en cuenta durante todos los días de cada mes el patrimonio técnico reportado con sus estados financieros a la Superintendencia Bancaria correspondiente al segundo mes calendario anterior. Esta regla se aplicará a partir del 1° de enero de 1997, fecha hasta la cual continuará aplicándose lo previsto en el artículo 3° de la Resolución Externa 8 de 1996.*

Tratándose de estados financieros de corte de ejercicio o cuando no se haya hecho el reporte oportunamente a la Superintendencia Bancaria, se tendrá en cuenta el patrimonio técnico más reciente que se haya reportado a dicho organismo.

Cuando un intermediario del mercado cambiario realice una colocación de acciones o cuotas representativas de su capital, el monto de las acciones emitidas y efectivamente pagadas se podrá adicionar dentro del patrimonio técnico a que se refiere el presente artículo a partir del mismo mes en que se haya informado a la Superintendencia Bancaria acerca del monto del nuevo capital pagado.

Con el propósito de establecer los límites de que trata la presente resolución, el patrimonio técnico base deberá convertirse a moneda extranjera. Para la conversión las entidades utilizarán la tasa de cambio informada por la Superintendencia Bancaria para reexpresar las cifras de sus estados financieros del mes anterior aquel en el cual se debe calcular la posición propia.”

A partir del anterior marco normativo, se discute en el presente caso, si para establecer los límites de posición propia de los intermediarios del mercado cambiario cuando la Superintendencia Bancaria haya exigido ajustar los estados financieros, debe tenerse en cuenta el patrimonio técnico reportado inicialmente o aquel que resulte de la retrasmisión de los balances en cumplimiento de la orden impartida por la entidad de vigilancia.

Al respecto, debe destacarse que el control de la posición propia se realiza diariamente, de tal manera que si se presentaban excesos o defectos sobre los límites máximos y mínimos, deben realizarse los ajustes en el día hábil siguiente a la ocurrencia de esta circunstancia, de conformidad con el artículo 5° de la Resolución 26 de 1999 del Banco de la República. Para el adecuado cumplimiento de esta obligación, debe tenerse en cuenta el patrimonio técnico que en ese momento ha sido reportado con sus estados financieros correspondientes a los dos meses anteriores a aquél en el que se realiza el control, porque éste es el parámetro reconocido tanto por la entidad financiera, como por los organismos de control.

La base para establecer la posición propia no se modifica por la eventual orden posterior de la Superintendencia Bancaria para ajustar los estados financieros y que implique disminuir o aumentar el patrimonio técnico del intermediario cambiario, pues el control sobre la posición propia es inmediato y no tendría ningún efecto reprochar el exceso o defecto, en un momento en que no es posible hacer ningún ajuste a los derechos y obligaciones denominados en moneda extranjera.

De conformidad con el artículo 6° de la Resolución 26 de 1996 del Banco de la República, la sanción precede cuando el intermediario cambiario no ajuste el nivel de posición propia a los límites previstos, en el día hábil siguiente a la fecha en que se produjo el exceso o defecto. En caso de que la base fuese el patrimonio técnico resultante de la orden posterior de ajustar los estados financieros, la entidad perdería la oportunidad prevista en esta regulación, para hacer los ajustes correspondientes y la multa se impondría por el exceso en la posición propia, sin que haya ninguna oportunidad para disminuirla, como lo prevé la norma.

La Superintendencia Bancaria considera que para establecer la posición propia debe atenderse al patrimonio técnico reflejado en los estados financieros retransmitidos con ocasión de los ajustes ordenados, porque estos son los que reflejan la real situación económica de la entidad vigilada.

Al respecto, la Sala estima que esta tesis implicaría que los posibles errores, omisiones o inexactitudes que presente la contabilidad del intermediario cambiario y que determine el órgano de control, no sólo generaría los ajustes y sanciones previstas por el incumplimiento de regulaciones contables, sino además una cascada de penalidades por superar los toques que resultan modificados, de tal manera que como advierte la parte demandante, en este caso la multa se impone, no por los excesos en posición propia, sino por las inconsistencias que reflejaron los estados financieros.

Para controlar la posición propia y evitar la exposición de los intermediarios a la volatilidad de la tasa de cambio, se requiere que la vigilancia sea permanente e inmediata, por ello, los balances de referencia deben ser los que en ese momento han sido remitidos a la Superintendencia, como lo deja en evidencia el inciso segundo del artículo 3° de la Resolución 26 de 1996 al prever para los eventos en que no se haya hecho el reporte oportuno de los estados financieros, que se tenga en cuenta el patrimonio técnico más recientemente reportado.

Nótese que la norma pudo haber señalado para esos casos que la base se obtuviera de los balances correspondientes a los dos meses anteriores, independientemente que se presenten extemporáneamente; pero decidió, por razones de inmediatez, atender al patrimonio técnico más reciente, así este no corresponda al periodo indicado para cuando el reporte es oportuno.

Este mismo argumento es predicable para cuando los estados financieros se presenten dentro del plazo, pero posteriormente deben ajustarse, también debe tomarse como referencia el patrimonio técnico más reciente que se haya reportado a la Superintendencia Bancaria.

Esta Corporación se ha pronunciado en ese sentido en providencias en las cuales se discutía la sanción impuesta por la Superintendencia Bancaria por excesos en el cupo individual de créditos otorgados por instituciones financieras, el cual no puede superar el 10% del patrimonio técnico del último balance mensual que se haya transmitido a la Superintendencia Bancaria. Si bien se trata de infracciones diferentes, también se discutía si los topes de control debían tener en cuenta el patrimonio técnico reportado inicialmente o aquel resultante de la retransmisión de los estados financieros. Esta Sala consideró lo siguiente:

“Independientemente de la responsabilidad que corresponda a los miembros de la Junta Directiva por la inconsistencias detectadas en el balance con corte a 31 de diciembre de 1996, lo cierto es que el hecho sancionado es haberse excedido el cupo individual de crédito, en un caso concreto. En consecuencia, si de los hechos y las pruebas obrantes en el proceso se establece, como en efecto ocurre, que el crédito aprobado se ajustó a los preceptos normativos pertinentes (arts. 2 y 23 Dto. 2360/93), no puede aplicarse válidamente la sanción por infracción a tales normas, en virtud del principio de legalidad que rige el régimen sancionatorio y que se caracteriza por la tipicidad de las conductas.

Por ello no es válido interpretar, como lo hace la demandada, que “el último balance mensual que se haya transmitido a la Superintendencia”, a que se refiere el artículo 23 del Decreto 2360 de 1993, es el “definitivo”, que para el caso, fue el retransmitido con posterioridad a la fecha de operación de crédito, porque tal interpretación equivaldría a extender los efectos de la norma a una situación que no fue contemplada por el legislador. En efecto, no está previsto que por hechos posteriores a la aprobación del crédito, como son las correcciones de los balances sugeridas por la Superintendencia, pueda juzgarse y sancionarse bajo la situación existente al momento de la operación de crédito, por lo que no hay base jurídica para sancionar el exceso que surge de la modificación al patrimonio técnico registrado en el balance inicial del mes de febrero, el cual además, resulta de los ajustes sugeridos al ejercicio contable de 1996.

En síntesis, el correcto entendimiento de la norma indica que para que se tipifique el hecho sancionable, el patrimonio técnico que permite exceder el límite del 10%, se mira en relación con el momento en que se autorizan las operaciones activas de crédito. No se encuentra en consecuencia tipificada la conducta que se sanciona -exceder el cupo

individual de crédito- y por tal razón, procede en este punto la declaratoria de nulidad de los actos acusados.”²

Al igual que en el caso resuelto en la anterior providencia, tratándose de la posición propia de los intermediarios cambiarios de que trata la Resolución 26 de 1996, también se concluye que el patrimonio técnico a tener en cuenta corresponde al reportado para el momento en que se realiza el control diario, con los estados financieros correspondientes al segundo mes calendario anterior, y no al que resulte posteriormente por los ajustes ordenados por la Superintendencia que determinan la retrasmisión de los balances.

Cabe reiterar también lo dicho por esta Sección, en otro caso similar:

*“En efecto, si bien una de las facultades de las entidades gubernamentales que ejercen inspección, vigilancia y control, como el caso de la Superintendencia Bancaria, es ordenar la rectificación de los estados financieros o las notas que no se ajusten a las normas legales (artículo 40 de la Ley 222 de 1995), lo anterior debe entenderse en concordancia con el artículo 57 numeral 3º del Código de Comercio en cuanto se prohíbe en los libros de comercio: “Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. **Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.**”*

*Entiende la Sala que cuando el artículo 40 de la Ley 222 de 1995 señala que “tratándose de estados financieros de fin de ejercicio, las rectificaciones **afectarán** el período objeto de revisión, siempre que se notifique dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se hayan presentado en forma completa ante la respectiva autoridad”, esa afectación no significa que el respectivo asiento contable se modifique físicamente, sino que su cambio se efectúa a través de un comprobante posterior y de esta forma afectar las cuentas con el correspondiente asiento, pues se repite, el artículo 57 numeral 3º del Código de Comercio previene que “**cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere**”.*

Unido a lo anterior, el artículo 34 de la Ley 222 de 1995, prevé la idoneidad de los estados financieros intermedios “para todos los efectos”, salvo para la distribución de utilidades, por lo que no hay lugar a desestimarlos para efectos de establecer el cupo individual de crédito.

En consecuencia, a juicio de la Sala, no es posible extender la aplicación del artículo 23 del Decreto 2360 de 1993³ para el caso no

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de abril de 2006, exp. 13883, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

previsto en dicha disposición y menos para aplicar una sanción administrativa, donde la lectura de la norma que la consagra debe ser restrictiva al hecho o conducta expresamente sancionable.

A juicio de la Sala, si el artículo 23 del mencionado Decreto, dice que para efectos de la aplicación del cupo individual de crédito, el patrimonio técnico debe calcularse con base en el último balance mensual que se haya transmitido a la Superintendencia Bancaria, no puede la entidad de vigilancia y control, hacer interpretaciones extensivas o deducciones tendientes a exigir que el patrimonio técnico a tener en cuenta para realizar operaciones activas de crédito a que se refiere el artículo 2º ibídem, debe ser el calculado sobre el balance definitivo aprobado por la Superintendencia Bancaria.”

De acuerdo con lo expuesto, y toda vez que en el presente caso, el Banco Davivienda no superó los límites de posición propia atendiendo al patrimonio técnico reportado para ese momento, no había lugar a imponer la sanción y en consecuencia debe revocarse la sentencia impugnada y en su lugar, se declarará la nulidad de los actos acusados.

Como restablecimiento del derecho, se ordenara el reintegro de la multa cancelada por el demandante (Fl. 53), junto con los intereses comerciales y moratorios, de conformidad con el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo. Adicionalmente, la entidad demandada deberá anular cualquier registro o anotación en relación con dicha multa, que constituya antecedente para el Banco.

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 del 28 de julio de 2005 proferida por la Subsección “A” de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:

³ Esta norma define el patrimonio técnico para efectos de los límites de los créditos otorgados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria en términos similares para el caso del cálculo de la posición propia: “*El patrimonio técnico será el calculado con base en el último balance mensual que se haya transmitido a la Superintendencia Bancaria. En el evento de que no se produzca la transmisión oportunamente y la información contable disponible por la entidad indica que el patrimonio técnico inferior al último transmitido a la Superintendencia Bancaria, deberá tomarse en cuenta para este decreto dicha, información contable.*”

2. DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones 0053 del 18 de enero de 2002, 0825 del 25 de julio de 2002 y 0439 del 15 de mayo de 2003, proferidas por la Superintendencia Bancaria, mediante las cuales se impusieron al Banco Davivienda, multas por exceso en la posición propia.

3. Como restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** el reintegro de la multa cancelada por el demandante, junto con los intereses comerciales y moratorios de conformidad con el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo. Adicionalmente, la entidad demandada deberá anular cualquier registro o anotación en relación con dicha multa, que constituya antecedente para el Banco.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y 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

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

HECTOR J. ROMERO DÍAZ
RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D.C., once (11) de diciembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 05001-23-31-000-2000-03134-01(15575)

Actor: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL JEANS S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE SABANETA

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 25 de febrero de 2005 del Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las súplicas de la demanda dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales el municipio de Sabaneta determinó a CONFECCIONES TODOJEANS S.A., el impuesto de industria y comercio de 1998.

ANTECEDENTES

CONFECCIONES TODOJEANS S.A., se dedicaba a la prestación de servicios de confección de prendas de vestir para la Comercializadora Internacional Jeans S.A., quien, a su vez, las exportaba.

El 11 de marzo de 1999 el municipio de Sabaneta notificó a dicha sociedad liquidación inicial del impuesto de industria y comercio por el año 1998, contra la cual interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación.

Por Resolución IP 670 de 15 de diciembre de 1999, el Municipio revocó, en reposición, la liquidación provisional inicial en la que adicionó ingresos por \$92.148.459, provenientes de la confección o prestación de servicios a comercializadoras internacionales para su exportación y le determinó el impuesto de avisos y tableros.

La decisión fue confirmada en apelación por Resolución 112 de 16 de marzo de 2000.

Mediante Resolución IP 137 de 18 de mayo de 2000, el Municipio se abstuvo de cobrar el impuesto complementario de avisos y tableros, debido a que el mismo no se causó.

Por Escritura Pública 1230 de 13 de junio de 2000 Confecciones Todojeans S.A. se liquidó y transfirió a la Comercializadora Internacional Jeans S.A., todos los activos y pasivos.

DEMANDA

COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL JEANS S.A., como causahabiente de Confecciones Todojeans S.A., solicitó la nulidad de las Resoluciones IP 670 de 1999 y 112 de 2000 que determinaron el impuesto de industria y comercio de 1998. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada a pagar suma alguna por concepto del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros de 1998, vigencia 1999.

La demandante alegó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 47 y 48 del Código Contencioso Administrativo; 33, 34 de la Ley 14 de 1983; 62, 67, 116 y 441 del Acuerdo 040 de 1998. El concepto de violación lo desarrolló así:

La Administración desconoció el derecho de defensa y debido proceso, porque no concedió los recursos de reposición y apelación contra la resolución que revocó la liquidación inicial, pues, el Municipio lo único que permitió fue interponer el recurso de apelación frente a los nuevos argumentos.

El Municipio violó los artículos 47 y 48 del Código Contencioso Administrativo, porque en la Resolución IP 670 sólo señaló que procedía el recurso de apelación, cuando contra dicho acto también podía interponerse el de reposición.

La actividad de Confecciones Todojeans S.A., era industrial, puesto que se dedicaba a la maquila, esto es, a elaborar prendas, previa remisión del interesado de las partes de las mismas, lo que constituye el ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes, conforme lo prevén el artículo 34 de la Ley 14 de 1983 y 62 del Acuerdo 040 de 1998.

La Administración Municipal interpretó erróneamente el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, dado que desconoció que los ingresos gravados de Confecciones Todojeans S.A., provenían de exportaciones y, por tanto, debían excluirse de la base gravable. Los bienes ensamblados por

Confecciones Todojeans S.A. fueron exportados por Comercializadora Internacional Jeans S.A., luego, para todos los efectos, los ingresos que por tal actividad obtuvo Confecciones Todojeans S.A., eran provenientes de exportaciones.

El Municipio desconoció el beneficio que tiene el productor de que los bienes que exporta no sean gravados con el impuesto de industria y comercio, dado que el artículo 67 del Acuerdo 040 no condiciona la procedencia del beneficio a que el productor sea el que exporte, sino que los bienes que produzca se destinen a la exportación.

La Administración no debió gravar a la sociedad con el impuesto complementario de avisos y tableros, puesto que no se configuró el hecho generador, que es la colocación de avisos o vallas en el espacio público o con vista al público.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado propuso la excepción de inexistencia de los vicios de nulidad de los actos e inexistencia de la obligación de indemnizar a cargo de la entidad demandada. Además, se opuso a las pretensiones así:

El Municipio no vulneró el derecho de defensa de la actora, por cuanto la Resolución IP 670 de 1999, resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional de 10 de marzo de 1999, la que expedida como conclusión del procedimiento administrativo en el que la sociedad pudo interponer los recursos de ley.

Tampoco se violaron los artículos 47 y 48 del Código Contencioso Administrativo, pues, la Resolución IP 670 no tenía por qué indicar cuáles recursos procedían, dado que contra el acto administrativo que resuelve un recurso no proceden recursos.

La actividad industrial de la sociedad consistía en el ensamblaje de bienes, lo que se conoce como maquila. Según el artículo 62 del Estatuto Municipal se consideran actividades industriales la producción y la manufactura o ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.

La producción no es lo mismo que ensamblaje, dado que en la primera el productor agrega uno o varios procesos a las materias primas o mercancías (artículo 83 del Decreto 3541 de 1984); en cambio, el ensamblaje sólo es la unión de las piezas.

El punto central de la controversia no es si los bienes son o no destinados a la exportación, sino si son o no producidos por la demandante,

lo cual no sucede en este caso, pues, la maquila no puede ser considerada ni confundirse con la producción.

Además, si la exportación no la efectuaba la sociedad maquiladora, sino la Comercializadora Internacional Jeans S.A., eran los ingresos de ésta los que debían considerarse como provenientes de exportaciones, para efectos del gravamen de industria y comercio.

SENTENCIA APELADA

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

No hubo violación del derecho de defensa ni del debido proceso porque, durante el trámite administrativo, la sociedad pidió pruebas, las cuales fueron decretadas, e interpuso los recursos de ley. Respecto de las pruebas, se demostró que la actora no pudo aportar todos los documentos que acreditaban que era exportadora.

Además, la Administración analizó los argumentos que la actora presentó en el recurso de reposición, de tal forma que modificó la liquidación provisional, y en la resolución que resolvió el recurso le advirtió que en la apelación podía argumentar mejor los motivos de inconformidad. Así mismo, la resolución señaló las normas legales en que se fundamentó la decisión.

La contribuyente demostró que el ingreso declarado correspondía a la prestación del servicio de confección de artículos que serían exportados por otra sociedad, lo cual no está exento del impuesto de industria y comercio, pues, es diferente de la venta de bienes muebles.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló por los motivos que se resumen así:

La conclusión del Tribunal de que la actividad no gravada es la exportación de bienes, sea realizada directamente por el productor o a través de una comercializadora internacional, al igual que los actos acusados, desconocen el artículo 67 del Acuerdo 040 de 1998, conforme al cual no son sujetos del impuesto de industria y comercio quienes produzcan artículos nacionales destinados a la exportación.

Confecciones Todojeans S.A., tuvo como objeto social la producción de artículos nacionales, a través de la maquila o ensamblaje de piezas que luego eran exportadas.

La norma en mención no se refiere a ninguna de las personas que podrían pertenecer a la cadena de producción de artículos nacionales destinados a la exportación, sino a la producción como un todo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada y demandante no se pronunciaron en esta etapa procesal y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación precisa la Sala si se ajustaron a derecho los actos por los cuales el municipio de Sabaneta modificó a la actora la declaración de industria y comercio de 1998. En concreto, señala si los ingresos provenientes de la confección de bienes que Confecciones Todojeans S.A., efectuaba a favor de la Comercializadora Internacional Jeans S.A., que a su vez los exportaba, se encuentran gravados o no con el impuesto de industria y comercio.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, dispone que el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre **todas las actividades** comerciales, **industriales** y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El artículo 33 *ibídem*, señala que el impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión de devoluciones de ingresos provenientes de la venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

El artículo 34 *ibídem* prevé que son **actividades industriales** las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.

A su vez, el artículo 62 del Acuerdo 040 de 1998 o Código de Bienes, Rentas e Ingresos de Sabaneta (Antioquia) define como actividad industrial, la dedicada a la producción, fabricación, confección, preparación, reparación, extracción, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o

bienes y, en general todo proceso de transformación por elemental que éste sea.

En concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, el artículo 67 del Acuerdo 40 de 1998 dispone que, entre otras actividades, no está sujeta al impuesto de industria y comercio “La producción de artículos nacionales destinados a la exportación” (67.5).

Por su parte, el artículo 83 *ibídem*, excluye de la base gravable para calcular el impuesto de industria y comercio, los ingresos provenientes de exportaciones. Y, el parágrafo segundo de dicha norma señala que para efectos de esa exclusión, se consideran exportadores: quienes vendan directamente al exterior artículos de producción nacional, y, las sociedades de comercialización internacional que vendan a compradores en el exterior artículos producidos en Colombia por otras empresas.

En el asunto *sub júdice* la Administración Municipal gravó con el impuesto de industria y comercio los ingresos que Confecciones Todojeans S.A. obtuvo de la Comercializadora Internacional Jeans S.A., por la confección de prendas de vestir que posteriormente dicha comercializadora exportaba.

La actividad desarrollada por Confecciones Todojeans S.A., era industrial, pues tenía por objeto el ensamblaje o confección de las prendas que la Comercializadora le entregaba cortadas, (fl. 4 c.a.). Lo anterior, porque según el artículo 62 del Acuerdo 040 constituye actividad industrial la confección, el ensamblaje de cualquier clase de materiales y en general, todo proceso de transformación, por elemental que este sea; y, en este caso, además de que existe confección y ensamblaje de materiales, cuando se recibían las piezas cortadas y se entregaban cosidas y terminadas, existía un proceso de transformación de un bien.

Sin embargo, no tenía derecho al beneficio tributario, porque según la norma local sólo los exportadores directos y las sociedades de comercialización internacional que vendan a compradores del exterior, pueden excluir de la base gravable del impuesto los ingresos provenientes de las exportaciones (artículo 83 [parágrafo 2] Acuerdo 040 de 1998).

Además, según la norma en mención quien tenía derecho al beneficio fiscal era la comercializadora internacional, por los ingresos provenientes de las exportaciones que efectuaba.

Así las cosas, los actos acusados en cuanto adicionaron a Confecciones Todojeans S.A., los ingresos provenientes de la confección de prendas a terceros, se ajustan a derecho.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar 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

CONFÍRMASE la sentencia de 25 de febrero de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL JEANS S.A., contra el MUNICIPIO DE SABANETA.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en 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: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., once (11) de diciembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 05001-23-27-000-2000-01975-01(15006)

Actor: DESTILADOS Y SOLVENTES S.A. DESTISOL

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 13 de mayo de 2004, del Tribunal Administrativo de Antioquia, estimatoria de las pretensiones de la demanda contra los actos administrativos que modificaron la declaración de renta de la actora de 1996.

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 1997 DESTILADOS Y SOLVENTES S.A., DESTISOL, presentó declaración de renta de 1996 en la que determinó un total saldo a pagar de \$108.934.000. La declaración fue corregida mediante proyecto, aceptado por la DIAN por Resolución 9000012 de 17 de diciembre de 1999, en el cual se determinó un saldo a favor de \$39.941.000.

Previo requerimiento especial y respuesta al mismo, la Administración expidió la Liquidación de Revisión 90005 de 28 de diciembre de 1999, en la que modificó la corrección, para rechazar deducciones por \$50.000.000, por concepto de la donación a la UNIVERSIDAD EAFIT. Lo anterior, porque dicha donación también había sido llevada como descuento y no se acreditó la aprobación previa de los programas de investigación por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Además, impuso sanción por inexactitud.

Con base en el artículo 720 [par] del Estatuto Tributario, la sociedad prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción.

DEMANDA

DESTILADOS Y SOLVENTES S.A., DESTISOL, solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y a título de restablecimiento pidió que se confirme la declaración privada y, por tanto, se acepte que la donación sea tratada como deducción y descuento.

La actora invocó como normas violadas los artículos 125 a 125-4 y 249 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

Conforme a los artículos 125 y siguientes del Estatuto Tributario para que la donación a universidades sea deducible, no es necesario que la misma se efectúe para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, aprobados por el Consejo de Ciencia y Tecnología.

Aunque la deducción que permiten los artículos 125 a 125-4 del Estatuto Tributario tiene algunos elementos similares y otros diferentes frente al descuento del artículo 249 *ibídem*, ambos beneficios son compatibles.

Toda donación que se haga a una universidad privada tiene por donataria a una entidad sin ánimo de lucro, cuyo objeto es el desarrollo de la educación, que tiene interés general. Si bien el Decreto 124 de 1997 señaló cuándo una actividad es de carácter general, dicha norma no es aplicable a este asunto, pues, la donación fue anterior a su vigencia.

Sin embargo, tanto por el sentido natural y obvio de la expresión “interés general”, como por la definición normativa, es evidente que la educación es de interés general, como lo confirman las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994.

En consecuencia, la donación efectuada a la Universidad EAFIT, que es una entidad sin ánimo de lucro y su actividad es de interés general, cumple los requisitos respecto de la donataria, tanto del artículo 125 [2], como del artículo 249 del Estatuto Tributario.

La Universidad EAFIT también cumple los requisitos de los numerales 2 y 3 del artículo 125-1 del Estatuto Tributario, pues, fue reconocida como persona jurídica mediante Resolución 75 de 1960 de la Gobernación de Antioquia y como Universidad por el Decreto 759 de 1971 del Ministerio de Educación Nacional. A su vez, sus programas fueron aprobados por el ICFES y está vigilada por el Gobierno Nacional (Ministerio de Educación) y la Gobernación de Antioquia, dado que es una entidad sin ánimo de lucro.

Y, presentó su declaración de ingresos y patrimonio por el año 1995, que fue el anterior a la donación, como consta en el certificado firmado por el revisor fiscal y el representante legal.

También la Universidad donataria cumplió el requisito del artículo 249 del Estatuto Tributario, toda vez que con el dinero proveniente de la donación constituyó un fondo patrimonial cuyos rendimientos deben destinarse a los fines de dicha norma. Como esta disposición no precisó dónde debían invertirse los rendimientos, podía efectuarse en establecimientos financieros autorizados, como lo prevé el artículo 125-1 [3] del Estatuto Tributario.

No procede la sanción por inexactitud, pues, la discrepancia entre la DIAN y la actora radica en la interpretación de los artículos 125 a 125-3 y 249 del Estatuto Tributario en relación con la donación a EAFIT.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN expuso los siguientes argumentos de defensa:

No pueden aceptarse la deducción y el descuento simultáneamente, por cuanto tienen distintos objetivos: la deducción busca incentivar el desarrollo de la educación en general o la financiación de programas de investigación, en tanto que el descuento tiene como finalidad beneficiar a estudiantes de bajos ingresos o estimular proyectos de educación.

Adicionalmente, para que proceda la deducción deben tenerse en cuenta los requisitos exigidos en los artículos 125 y siguientes del Estatuto Tributario; y, para el descuento, deben cumplirse los supuestos del artículo 249 *ibídem*.

Así, la deducción por donaciones está condicionada, a su vez, a dos situaciones excluyentes: si la donación se efectúa en consideración a la actividad de la beneficiaria, la deducción asciende al total donado, sin que exceda el 30% de la renta líquida. Y, si se efectúa a instituciones de educación superior, con el fin financiar programas aprobados por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, la deducción asciende al 100% del valor donado.

Por su parte, a opción del donante, la donación puede ser tratada como descuento, si se hace a universidades públicas y privadas sin ánimo de lucro, aprobadas por el ICFES, si con los recursos dichas instituciones forman un fondo patrimonial para que con sus rendimientos se dé estudios a personas de menores ingresos o para estimular proyectos de educación, ciencia y tecnología.

En este caso, la actora cumplió los requisitos para tratar la donación como descuento, pues, su finalidad fue que la Universidad EAFIT constituyera un

fondo patrimonial, motivo por el cual no podía pedir también la deducción, puesto que el propósito de la misma es distinto. El planteamiento en mención tiene su respaldo en los Conceptos de la DIAN 096991 de 1996, 035739 de 1997, 036063, 089674 y 29456 de 1998 y 055332 de 1999.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, por cuanto desde 1996 la DIAN se ha pronunciado claramente acerca de la imposibilidad de llevar la donación como descuento y deducción, dado que ambos beneficios tienen finalidades distintas.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló la liquidación de revisión y a título de restablecimiento del derecho declaró en firme la liquidación privada de renta de 1996, con los siguientes argumentos:

En sentencia del Consejo de Estado de 26 de abril de 2002, que transcribió parcialmente, se precisó que antes de la entrada en vigencia de la Ley 383 de 1997, existía el derecho a tratar las donaciones como descuento y deducción, puesto que con dicha ley quedaron prohibidos los beneficios fiscales concurrentes.

La DIAN rechazó la deducción porque no tuvo la aprobación del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología; sin embargo, dicha aprobación es necesaria cuando el contribuyente pretende que se le deduzca el total de su donación, a pesar de ser superior al 30% de su renta líquida determinada antes de restar el valor de la donación, lo cual no sucede en este caso, como se desprende de la renta líquida de 1996 y del monto de la donación.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN reiteró los planteamientos de la apelación y añadió que la actora llevó como deducción el 100% del valor donado a la Universidad EAFIT, con fundamento en la opción segunda del artículo 125 del Estatuto Tributario, que exige como requisito la previa aprobación de los programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, el cual no fue acreditado por la accionante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reiteró los argumentos expuestos del recurso de apelación.

La actora no alegó de conclusión y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación decide la Sala si se ajustó a derecho la liquidación de revisión por la cual la DIAN modificó la declaración de renta de la actora por el año 1996.

En concreto, analiza si para el año en mención, la demandante podía llevar como deducción, la donación de \$50.000.000, efectuada a la Universidad EAFIT, a pesar de haber tratado dicha donación como descuento tributario con fundamento en el artículo 249 del Estatuto Tributario. Y, en caso afirmativo, si para la procedencia de la deducción era necesaria la aprobación previa de los programas de investigación por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

En relación con la procedencia de beneficios concurrentes, la Sala ha precisado que para el período de 1996 era posible que un contribuyente llevara como deducción y descuento la misma donación, porque sólo a partir de la vigencia del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 quedó prohibido que un mismo hecho económico generara más de un beneficio tributario¹.

El artículo 23 [1] de la Ley 383 de 1997 disponía:

"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"* del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-806 de 1 de agosto de 2001; a su vez, la Corte declaró exequibles las restantes expresiones del inciso primero de la norma en comentario, *"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, pues, 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 en curso cuando entró en vigencia la mencionada norma².

¹ Entre otras, ver sentencias de 1 de febrero de 2002, expediente 12.522 C.P. doctor Germán Ayala Mantilla; 23 de mayo de 2002, expediente 12609 C.P. doctora Ligia López Díaz; 10 de octubre de 2002, expediente 12835, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa, 9 de octubre de 2003, expediente 13474, C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié y de 2 de agosto de 2007, expediente 14473, C.P. doctor Héctor J. Romero Díaz.

² Ibídem

En consecuencia, sólo a partir del año 1998 no son concurrentes los beneficios fiscales para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios³.

Por tanto, para el período 1996 existía el derecho a aplicar la deducción y el descuento tributario, con fundamento en una misma donación, claro está, sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos legalmente para la procedencia de dichos beneficios.

Dilucidado como está que la demandante podía llevar como descuento y deducción la donación realizada a la Universidad EAFIT y como quiera que la DIAN aceptó la procedencia del descuento tributario, resta a la Sala analizar si para la procedencia de la deducción, era necesaria o no la aprobación previa de los programas de investigación por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

El artículo 125 del Estatuto Tributario⁴, vigente para el año 1996, regulaba la deducción por donaciones así:

Artículo 125. Deducción por donaciones. Modificado Ley 6 de 1992, art. 3. *Los contribuyentes del impuesto de renta que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas, durante el año o período gravable, a:*

1. Las entidades señaladas en el artículo 22, y

2. Las asociaciones, corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general.
(Numeral Modificado Ley 223/95, art. 86)

El valor a deducir por este concepto, en ningún caso podrá ser superior al treinta por ciento (30%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Esta limitación no será aplicable en el caso de las donaciones que se efectúen a los fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes que se creen en los niveles

³ Ibídem

⁴ El artículo 125 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 31 de la Ley 488 de 1998.

departamental, municipal y distrital, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF- para el cumplimiento de sus programas de servicio al menor y a la familia, ni en el caso de las donaciones a las instituciones de educación superior, centros de investigación y de altos estudios para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. “

Por su parte, el artículo 125-1 *ibídem* señaló los requisitos de los beneficiarios de las donaciones, previstos en el artículo 125 [2]⁵; el 125-2 las modalidades de las mismas (en dinero o en bienes), y el 125-3 *ib.*, los requisitos para reconocer la deducción (certificación de la donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en donde conste la forma y monto de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en las normas anteriores).

Pues bien, el artículo 125 [2] del Estatuto Tributario vigente para 1996, permitía llevar como deducción el valor de las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro, *“cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la [...] educación [...] o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general”*.

Cuando se trataba de estas donatarias, la deducción no podía ser superior al 30% de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Sin embargo, no existe límite si la donación se efectúa, entre otras entidades, a las instituciones de educación superior, para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

En consecuencia, tanto los programas de investigación como la aprobación previa de los mismos por el Consejo en mención, son necesarios sólo si el contribuyente hace uso de la deducción **por encima del tope del 30% de la renta líquida**, pues, en caso contrario, la deducción se rige por los requisitos generales del artículo 125 [2] del Estatuto, en concordancia con los artículos 125-1 a 125-4 *ibídem*, a cuyas exigencias se hizo breve referencia.

⁵ El artículo 125-1, del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 3 de la Ley 6 de 1992, señala que si el donatario es alguna de las entidades del artículo 125 [2] *ibídem*, debe reunir las siguientes condiciones: 1. Haber sido reconocido como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometido a vigilancia oficial; 2. Haber declarado renta o ingresos y patrimonio por el año anterior al de la donación; 3. Manejar los ingresos por donaciones en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados.

En el caso concreto, según certificado del revisor fiscal y del representante legal de la donataria, en 1996 la actora donó \$50.000.000 a la Universidad EAFIT, que es una fundación sin ánimo de lucro (folio 17 c.a).

La donación la efectuó con base en los requisitos generales del artículo 125 [2] del Estatuto Tributario, pues, además de que la donataria es una entidad sin ánimo de lucro, se dedica a la educación, que es una actividad de interés general, dado que es un servicio público que tiene una función social y, por tanto, persigue satisfacer necesidades generales (artículo 67 de la Constitución Política)⁶.

Además, a pesar de que la actora llevó como deducción el valor total de la donación, hizo uso del límite del 30% de la renta líquida antes de la deducción, pues, la misma ascendía a \$1.206.728.000 (folio 11 c.a), por lo que los \$50.000.000 donados sólo representaban el 4.14% de dicha renta.

Como quiera que la demandante no aplicó la excepción al límite del 30% de la renta líquida, para la procedencia de la deducción no eran necesarios ni los programas de investigación ni la aprobación previa de éstos por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, motivo por el cual, debía aceptarse la deducción de la suma donada.

En consecuencia, los actos acusados que rechazaron la deducción de la donación por falta de dicha aprobación, debían anularse, como lo dispuso el a quo, motivo por el cual se impone confirmar 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

CONFÍRMASE la sentencia de 13 de mayo de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de DESTILADOS Y SOLVENTES S.A., DESTISOL contra LA DIAN.

RECONÓCESE a la abogada Flori Elena Fierro Manzano como apoderada de la demandada.

⁶ Si bien el Decreto 124 de 1997 [1-par 2] define qué se entiende por actividades de interés general, dicha norma no es aplicable a la vigencia fiscal de 1996.

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