

## INTRODUCCION

El trabajo que sigue a continuación consiste en el análisis de diez sentencias del año 2012 que dirimen conflictos en el ámbito tributario y que se presentan desde la sección cuarta del Consejo de Estado.

Los análisis de las sentencias de Consejo de Estado se realizaron sobre el formato de análisis jurídico estructural establecido por la Universidad Santo Tomás Bogotá para tal fin. El formato de análisis contiene los campos de número de expediente, fecha de sentencia, magistrado ponente, problema jurídico, tesis jurídica, identificación del tipo de problema jurídico, fuentes formales que corresponden a las normas que se tuvieron en cuenta para solventar el problema, además del detalle del extracto de páginas de la sentencia en las cuales se encuentran tanto la tesis jurídica como las fuentes formales.

De las diez Sentencias analizadas, en cinco ocasiones el magistrado ponente fue Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en cuatro ocasiones la magistrada Maria Teresa Briceño de Valencia y en la restante la magistrada Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.

Los temas discutidos en las sentencias objeto de análisis varían desde impuestos nacionales hasta impuestos del orden territorial (Departamental y Municipal). Se presentan fallos sobre hechos generadores del Gravamen a los movimientos financieros, costos, deducciones y rentas exentas en el impuesto sobre la renta y complementarios, saldos a favor en renta, progresividad del impuesto de renta sobre nuevas empresas creadas posterior a la promulgación de la Ley 1430 de 2010, bases gravables del impuesto de industria y comercio y la legalidad de la imposición del gravamen de estampillas Pro Hospitales por parte de autoridades departamentales. Dentro de estos fallos se resolvieron recursos de apelación, acciones de nulidad y un recurso extraordinario de revisión.

Así mismo, este trabajo corresponde a la opción de grado escogida en la especialización en Auditoría y Administración de la Información Tributaria y constituye un aporte a la biblioteca jurídica de la Universidad Santo Tomás de Bogotá.

## Tabla de contenido

### Sentencias

18615 .....	2
18986 .....	47
17543 .....	57
19359 .....	85
17762 .....	93
16563 .....	147
18766 .....	155
18001 .....	194
17791 .....	206
18473 .....	236

### **ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	18615	<b>Fecha:</b>	11 de octubre de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Martha Teresa Briceño de Valencia		

#### **PROBLEMA JURÍDICO**

¿Resulta procedente la adición de ingresos gravados, provenientes de la prestación de servicios de salud distintos del POS por parte de CEDIMED S.A. en la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2006?

#### **TESIS**

No es procedente. Los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud distintos del POS por parte de CEDIMED S.A. en la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2006 no son considerados base gravable de industria y comercio.

<b>Ubicación Pág(s):</b>	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
--------------------------	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

#### **TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

Fallo del recurso de apelación sobre impuesto de ICA.

#### **ASPECTO JURÍDICO**

#### **FUENTE FORMAL**

Art. 29 CP	Art. 39 Ley 14/83	Art. 155, 156 y 169 Ley 100/93	Art. 5 Ley 10/93	Art. 111 Ley 788/02
Art. 28 Cód. Civil	Art. 51 y 52 Dr. Municipal 11/04	Art. 172 Ac 57/03 Medellín		

#### **EXTRACTO**

<b>Ubicación Pág(s):</b>	2	3	4	8	9	10	12	13	15			
--------------------------	---	---	---	---	---	----	----	----	----	--	--	--

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION

#### CUARTA

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., once (11) de octubre de dos mil doce (2012) **Radicación**

**número: 05001-23-31-000-2009-00195-01(18615) Actor: CEDIMED S.A.**

**Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLIN**

#### FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 19 de agosto de 2010, proferida el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda.

#### ANTECEDENTES

El 27 de abril de 2007, CEDIMED S.A., presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2006, en la que determinó una base gravable de \$202.175.000, un total impuesto de \$2.325.000 y un total saldo a favor de \$3.888.000<sup>1</sup>.

Con ocasión de la solicitud de devolución del saldo a favor<sup>2</sup>, el municipio de Medellín inició proceso de fiscalización, que dio lugar a la expedición de la Resolución 5175 de 26 de noviembre de 2007, por la cual se le practicó a la sociedad requerimiento especial. En dicho acto se propuso adicionar la base gravable con los ingresos que no hacen parte del Plan Obligatorio de Salud (POS), como planes de salud complementaria, medicina prepagada,

---

<sup>1</sup> Folio 120

<sup>2</sup> Folio 121

compañías de seguros de salud y sistema de riesgos profesionales<sup>3</sup>. También propuso la imposición de la sanción por inexactitud.

Previa respuesta al requerimiento especial<sup>4</sup>, por Resolución 1185 de 11 de marzo de 2008, notificada el 2 de abril de 2008, el municipio expidió liquidación oficial de revisión en la que determinó una base gravable de \$8.578.397.100, un total impuesto de \$92.438.567 y una sanción por inexactitud de \$57.795.940. Reiteró que los ingresos que excedan los provenientes del POS se hallan gravados con el impuesto de industria y comercio<sup>5</sup>.

Por Resolución SH 17377 del 19 de agosto de 2008, notificada el 1 de octubre del mismo año, el municipio confirmó en reconsideración la liquidación oficial recurrida<sup>6</sup>.

## **DEMANDA**

CEDIMED S.A., pidió la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la firmeza de la liquidación privada.

Invocó como vulneradas las siguientes normas:

- Artículo 29 de la Constitución Política;
- Artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983;
- Artículos 155 y 156 de la Ley 100 de 1993;
- Artículo, 28 del Código Civil;
- Artículo 172 del Acuerdo 57 de 2003 del Concejo de Medellín;
- Artículos 51 y 52 del Decreto Municipal 011 de 2004.

---

<sup>3</sup> Folios 134 y 134 vto

<sup>4</sup> Folios 139 a 145

<sup>5</sup> Folio 138

<sup>6</sup> Folio

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

### **1. Violación del debido proceso**

Tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión carecen de de motivación, pues no dan cuenta de los fundamentos de hecho y derecho para modificar la declaración privada. En la liquidación se citó como fundamento la sentencia C-1040 de 2003 de la Corte Constitucional sin precisar por qué se desconoció el artículo 39 num 2) literal d) de la Ley 14 de 1983, que fue la norma con fundamento en la cual la demandante excluyó de la base gravable los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud.

Además, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el Municipio reconoció la vigencia de la citada norma. No obstante, equivocadamente concluyó que CEDIMED S.A. pertenece al Sistema General de Seguridad Social en Salud pero no hace parte del Sistema Nacional de Salud, a pesar de que es una sociedad que se constituyó con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993.

Los actos acusados también violaron los artículos 51 y 52 del Decreto Municipal 011 de 2004, que señalan que el requerimiento especial debe estar motivado.

### **2. Violación del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983**

Al gravar con el impuesto de industria y comercio los ingresos provenientes de los contratos de salud complementaria, medicina prepagada y pólizas de salud, los actos demandados también desconocieron el artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983, que prohíbe gravar los ingresos asociados a la actividad de salud. Dicha prohibición cobija a todas las Instituciones Prestadoras de Salud, públicas o privadas, con o sin ánimo de lucro, pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social de Salud, tal como

aparece configurado en la Ley 100 de 1993, sistema al que pertenece la demandante, como lo reconoció la Administración.

En sentencia C-1040 de 2003, la Corte Constitucional concluyó que, a partir de una recta interpretación del artículo 48 de la Constitución Política, resulta imposible gravar los recursos de las entidades del Sistema General de Seguridad Social en Salud, dejando incólume la primera parte del artículo 111 de la Ley 788 de 2002 por hallarla ajustada a dicho precepto constitucional.

En este fallo, la Corte no se refirió a la prohibición del artículo 39 numeral 2 literal d) de Ley 14 de 1983, lo que significa que dejó a salvo dicho precepto. Además, en la sentencia C-1040 de 2003 no se estableció ningún criterio que pudiera incidir en la interpretación que el Consejo de Estado ha hecho de la referida prohibición legal.

### **3. Improcedencia de la sanción por inexactitud**

No procede la sanción por inexactitud porque la demandante no cometió ninguna infracción sancionable. Eventualmente resulta aplicable el último inciso del artículo 172 del Acuerdo 57 de 2003, que es equivalente al artículo 647 del Estatuto Tributario, de acuerdo con la cual la sanción por inexactitud es improcedente si existen diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El municipio se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

La prohibición del artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983 solo se aplica a los hospitales públicos y no a las clínicas privadas. Las entidades que con la Ley 100 de 1993 se transformaron en E.P.S. y las demás entidades consagradas en el nuevo régimen de salud en Colombia, no han sido exoneradas del gravamen por su naturaleza privada. Por eso, al tratar de

incluirlas, el artículo 93 de la Ley 633 de 2000 fue declarado inexecutable mediante sentencia C-245 del 9 de abril de 2002. Posteriormente, para subsanar el error cometido en la Ley 633, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, concedió nuevamente el beneficio en el porcentaje de las U.P.C. siendo ésta la única norma que consagra el beneficio.

Los recursos diferentes a los del Plan Obligatorio de Salud (POS) están gravados con ICA porque no hacen parte los recursos de la seguridad social con destinación específica.

La limitación del artículo 48 de la Constitución Política debe entenderse en el sentido de que los ingresos de las clínicas que provengan de los contratos celebrados con las EPS para la prestación del Plan Obligatorio de Salud, deben destinarse exclusivamente a la prestación del servicio de salud al afiliado y no a otros fines que como entidad privada pudieran resultar rentables, como inversiones, comercialización de bienes, que son ingresos que pueden ser gravados ya que esos dineros no son de la seguridad social.

La Ley 10 de 1990 derogó expresamente el Decreto 356 de 1975, por medio del cual se estableció la vinculación de los hospitales y entidades prestadoras de servicios de salud. En la nueva formulación legal, existe un “sector salud” integrado por dos subsectores: el oficial y el privado que concurren pero de los cuales no se puede predicar que se encuentren adscritos o vinculados.

Si actualmente no existen entidades consideradas como adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud, por sustracción de materia no puede operar el tratamiento preferencial de no sujeción que había previsto el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, es decir, que a partir de la vigencia de la Ley 10 de 1990 esta no sujeción se hizo inaplicable.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

Si bien los servicios de salud no están gravados con el impuesto de industria y comercio, como lo prevé la ley y lo ha precisado la jurisprudencia del Consejo de Estado, la demandante no probó que es una Institución Prestadora de Servicios de Salud (IPS), y, por ende, que hace parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud (artículo 155 de la Ley 100 de 1993).

En casos similares, el Tribunal ha accedido a las pretensiones de los demandantes, porque los ingresos por el SOAT, medicina prepagada, Sistema de Riesgos Profesionales no están gravados con el impuesto de industria y comercio, pues hacen parte de los recursos de la Seguridad Social.

No obstante, en este evento, no puede darse la razón a la actora porque no acreditó que formara parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

No hay lugar a condenar en costas porque no se generaron.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante apeló por las razones que se sintetizan así:

El a quo se abstuvo de pronunciarse sobre el objeto del debate procesal, es decir, si los ingresos percibidos por CEDIMED S.A., en razón de la prestación de servicios de salud, distintos a los vinculados al POS, están o no gravados con el impuesto de industria y comercio.

No estaba en discusión si la actora hace parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, pues este hecho estaba debidamente probado en la vía gubernativa, como se advierte en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Aunque al proceso no se allegaron los antecedentes administrativos, obligación que corresponde al Municipio de acuerdo con el artículo 207 del Código Contencioso Administrativo, el problema jurídico no es un asunto probatorio, pues sobre la naturaleza de la entidad no hubo discusión entre las partes.

De todos modos, del certificado de existencia y representación legal se advierte que el objeto social de la demandante es la prestación de servicios de salud y que es una entidad privada de naturaleza societaria.

Sobre el fondo del asunto, debe tenerse en cuenta que según reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, las entidades privadas también pertenecen al Sistema de Seguridad Social en Salud y que no están gravados con el impuesto de industria y comercio los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud, incluidos los que no están directamente vinculados al POS.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** y el **demandado** no presentaron alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

### **CONSIDERACIONES**

La Sala decide si se ajustan a derecho los actos por los cuales el municipio de Medellín modificó la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la actora por el año gravable 2006.

En concreto, precisa si resulta procedente la adición de ingresos gravados, **provenientes de la prestación de servicios de salud** por parte de CEDIMED S.A., pues, mientras ésta sostiene que los ingresos por la prestación de servicios de salud no están sujetos al impuesto de industria y comercio<sup>7</sup>, el demandado afirma que únicamente están excluidos del tributo, los recursos provenientes del Plan Obligatorio de Salud (POS).

---

<sup>7</sup> Artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 144 No 7 del Acuerdo 57 de 2003 del Concejo de Medellín.

Sobre el particular, la Sala reitera su posición fijada en sentencia de 24 de mayo de 2012, en la cual se retomó el criterio jurisprudencial de la Sección<sup>8</sup> y se efectuaron, entre otras, las siguientes precisiones<sup>9</sup>:

1. El artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983 prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio, “los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”. Esta es una no sujeción de carácter subjetivo, pues, según el artículo 32 ibídem, son sujetos pasivos del impuesto, las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho.

2. El **Sistema Nacional de Salud** a que se refiere el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, fue reemplazado en la Ley 10 de 1990<sup>10</sup> por el “**Sistema de Salud**”. Según el artículo 4° de la Ley 10 de 1990, forman parte, del Sistema “*tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como también en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud*”

El artículo 5° [num 2], en concordancia con el artículo 7 de la misma Ley, dispuso que del sector salud hace parte el subsector privado, que está compuesto por todas **las entidades o personas privadas** que presten servicios de salud, dentro de las cuales incluyó las fundaciones o instituciones de utilidad común, las corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y las personas privadas naturales o jurídicas.

De acuerdo con las normas en mención, **los hospitales hacían parte del Sistema de Salud, así pertenecieran al sector privado**, incluidas las

---

<sup>8</sup> Entre otras, ver sentencias del 2 de marzo de 2001, Expediente 10888, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 10 de junio de 2004, Expediente 13299, C.P. Dra. Elizabeth Whittingham García, del 9 de diciembre del 2004, Expediente 14174, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de mayo 5 de 2005, expediente 14442, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 13 de octubre de 2005, Exp. 15265, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 7 de febrero de 2008, Exp. 15785, de 10 de abril de 2008, Exp. 16640, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 14 de octubre de 2010, Exp. 17926, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>9</sup> Expediente 17914, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia, criterio reiterado en sentencia de 16 de agosto de 2012, exp 18114.

<sup>10</sup> “Por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud y se dictan otras disposiciones”.

fundaciones, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro o de utilidad común.

En relación con la no sujeción artículo 39 numeral segundo literal d) de la Ley 14 de 1983, en lo que se refiere a “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud”, la intención del legislador fue la de no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio.

Con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, bajo el nombre de “**Sistema de Seguridad Social en Salud**”. En la conformación del Sistema concurren el Gobierno Nacional, el FOSYGA, las Entidades Promotoras de Salud (EPS)<sup>11</sup> y las **Instituciones Prestadoras de Salud (IPS)**<sup>12</sup>.

3. El criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, reconoce la vigencia del artículo 5° de la Ley 10 de 1990, en consideración a que, tal como lo precisara la Sala, el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolló la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma<sup>13</sup>.

Además, el concepto de “Sistema de Salud”, hoy “Sistema de Seguridad Social en Salud”, debe ser apreciado en su alcance bajo las consideraciones existentes en la Ley 14 de 1983, que es la fuente normativa de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud.

---

<sup>11</sup> El artículo 177 de la Ley 100 de 1993 define las EPS como “las entidades responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía...”.

<sup>12</sup> Artículo 156 de la Ley 100 de 1993 prevé que las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud son “entidades oficiales, mixtas, privadas, comunitarias y solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud a los afiliados del sistema general de seguridad social en salud, dentro de las promotoras de salud o fuera de ellas...”.

<sup>13</sup> Sentencia de 22 de abril de 2004, Exp.13224, C. P. doctor Germán Ayala Mantilla.

4. Tampoco es procedente entender que existe una distinción entre “hospital” a que se refiere el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y “clínica”, pues la Sección ha indicado que *“tales expresiones en su sentido natural y obvio vienen a ser sinónimas, toda vez que no tienen una referencia técnica ni ha sido definida especialmente por el legislador, y en cambio, los diccionarios de lenguaje usual y de expresión especializada se refieren indistintamente a ellos como “establecimientos destinados al tratamiento de enfermos”*<sup>14</sup>.

5. Si bien los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados a la prestación del servicio público de salud no son susceptibles de ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 prevé que cuando estas entidades realicen actividades **industriales o comerciales** serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades.

6. Con base en la norma anterior, los recursos provenientes de actividades *industriales y comerciales*, que no sean propias de las entidades hospitalarias, no quedan cobijados por la no sujeción del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983. Es decir, que las *actividades de servicios* que prestan los hospitales en su calidad de tales son las únicas a las que se les puede aplicar la no sujeción creada por el legislador.

Con fundamento en el análisis que antecede, en la sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17914, la Sala precisó que **carece de fundamento legal sostener que todas las actividades que no sean financiadas con recursos del POS se hallan gravadas** con el impuesto de industria y comercio. Sobre este punto, en la citada sentencia, la Sala sostuvo lo siguiente:

“En efecto, del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 se establece que la no sujeción fue concedida por la ley a las entidades o instituciones constituidas para la prestación de servicios de salud por el solo hecho de tener esa condición sin que el Legislador hubiera hecho alguna precisión en cuanto al origen de los

<sup>14</sup> Sentencia de 10 de junio de 2004, Exp. 13299, M.P. Dra. Elizabeth Whittingham García, reiterada en sentencia del 27 de agosto de 2009, Exp. 17126, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

recursos que manejan. Además, el propio Legislador indicó qué tipo de actividades de esas instituciones eran las que podían ser gravadas con el tributo al referirse expresamente en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 a las actividades industriales y comerciales.

El argumento de la Administración [...] equivale a convertir automáticamente en actividades comerciales los servicios médicos prestados por fuera del Plan Obligatorio de Salud (POS) cuando ello no se desprende de la normativa que rige el impuesto de industria y comercio para las clínicas y hospitales pues, se reitera, sólo serán gravables las actividades que estas instituciones realicen si son *industriales y comerciales*, y sin que por el hecho de tratarse de servicios prestados fuera del POS dejen de tener la condición de “servicios” propios de estas instituciones que es sobre lo que recae la no sujeción al tributo. (Subraya la Sala)  
[...]

Tampoco puede entenderse que sólo los ingresos que provengan de la prestación de servicios incluidos en el POS sean a los que se les aplica la no sujeción para concluir que los ingresos que se perciben por la prestación de servicios de salud no previstos en el POS estarían gravados, por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 49 de la Constitución Política ya citado, la atención en salud es un servicio a cargo del Estado y a este le corresponde organizar, dirigir y reglamentar *la prestación de servicios de salud* a los habitantes, conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, así como establecer políticas para la prestación de servicios de salud *por entidades privadas* y ejercer su vigilancia y control.

El Legislador, dentro de su libertad de configuración del Sistema Seguridad Social, escogió un modelo en el que concurren el Estado y los particulares para la prestación del servicio público de salud<sup>15</sup>. En desarrollo de los artículos 48 y 49 de la Carta, expidió la Ley 100 de 1993, en la que se estableció este principio, así:

#### **ARTÍCULO 8o. CONFORMACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD**

**SOCIAL INTEGRAL.** *El Sistema de Seguridad Social Integral es el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos y está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente ley. (Negrillas fuera de texto)*

Concretamente en relación con la Seguridad Social en Salud, dentro del esquema de la Ley 100 de 1993, señaló que los objetivos del

---

<sup>15</sup> C-615/02

Sistema de Seguridad Social en Salud “son regular el **servicio público esencial de salud** y crear condiciones de acceso en toda la población al servicio en todos los niveles de atención”<sup>16</sup> y dispuso dos formas de acceder al mencionado Sistema, así:<sup>17</sup>:

1. Como *afiliados*, bien sea al régimen contributivo o subsidiado, a quienes se les presta el servicio público de salud mediante los Planes Obligatorios de Salud expedidos para cada uno de los regímenes antes mencionados.

2. Como *vinculados*, para aquellas personas que no tienen capacidad de pago, pero que mientras acceden al régimen subsidiado, el Estado les ofrece un plan de atención básica en salud<sup>18</sup>.

A los afiliados al régimen contributivo, la Ley 100 de 1993, además de garantizarles los servicios del POS, ha previsto la posibilidad de que puedan acceder a “*Planes Adicionales de Salud*” (PAS) que permiten mejorar los servicios que reciben del Sistema y que son financiados con recursos propios, tal como lo prevé el artículo 17 del Decreto 806 de 1998, así:

**ARTICULO 17. OTROS BENEFICIOS.** *Dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud pueden prestarse beneficios adicionales al conjunto de beneficios a que tienen derecho los afiliados como servicio público esencial en salud, que no corresponde garantizar al Estado bajo los principios de solidaridad y universalidad. Estos beneficios se denominan Planes Adicionales de Salud y son financiados con cargo exclusivo a los recursos que cancelen los particulares.*

*Estos planes serán ofrecidos por las Entidades Promotoras de Salud, las Entidades Adaptadas, las compañías de medicina prepagada y las aseguradoras. (Negrillas fuera de texto).*

Ahora bien, los Planes Adicionales de Salud son definidos como el “*conjunto de beneficios opcional y voluntario, financiado con recursos diferentes a los de la cotización obligatoria. El acceso a estos planes será de la exclusiva responsabilidad de los particulares, como un servicio privado de interés público, cuya*

---

<sup>16</sup> Art. 152 Ley 100/93

<sup>17</sup> Art. 157 Ley 100/93

<sup>18</sup> En efecto, el Sistema de Seguridad Social en Salud ofrece a los afiliados y vinculados, dependiendo cada caso, unos planes definidos en el artículo 3º del Decreto 806 de 1998, así: **Artículo 3º.** De los tipos de planes. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud como servicio público esencial existen únicamente los siguientes planes de beneficios:

1. Plan de Atención Básica en Salud, PAB.
2. Plan Obligatorio de Salud del Régimen Contributivo, POS.
3. Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado, POSS.
4. Atención en accidentes de tránsito y eventos catastróficos.
5. Atención inicial de urgencias.

*prestación no corresponde prestar al Estado, sin perjuicio de las facultades de inspección y vigilancia que le son propias. (...)*<sup>19</sup>

De acuerdo con el artículo 169 de la Ley 100 de 1993<sup>20</sup>, los PAS pueden ser de diferentes tipos:

- **Planes de atención complementaria**<sup>21</sup> del Plan Obligatorio de Salud emitidos por las Entidades Promotoras de Salud.
- Planes de Medicina Prepagada<sup>22</sup>, de atención prehospitalaria o servicios de ambulancia prepagada, emitidos por entidades de Medicina Prepagada.
- Pólizas de seguros emitidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera.
- Otros planes autorizados por la Superintendencia Financiera y la Superintendencia Nacional de Salud.

Todos los anteriores planes tienen en común que su objeto es la **prestación de servicios de salud** y están regulados *dentro* del sistema de seguridad social en salud, como beneficios adicionales al servicio público *esencial* que se garantiza a través del Sistema de Seguridad Social en Salud.

[...]

[...] la Sala advierte que constitucionalmente el servicio público es amplio en cuanto se refiere a la “atención en salud”. Sin embargo, el Estado, dentro de sus posibilidades, garantiza a través del Sistema General de Seguridad Social en Salud una parte de ese servicio que

<sup>19</sup> Art. 18 Dcto. 80/98

<sup>20</sup> Norma modificada por el art. 37 de la Ley 1438 de 2011. En su texto original, el artículo 169 de la Ley 100/93 disponía:

ARTÍCULO 169. *Las Entidades Promotoras de Salud podrán ofrecer planes complementarios al Plan Obligatorio de Salud, que serán financiados en su totalidad por el afiliado con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias previstas en el artículo 204 de la presente Ley.*

PARÁGRAFO. El reajuste del valor de los planes estará sujeto a un régimen de libertad vigilada por parte del Gobierno Nacional.

<sup>21</sup> Dcto. 806/98. **Artículo 23.** Planes de Atención Complementaria. Los PAC son aquel conjunto de beneficios que comprende actividades, intervenciones y procedimientos no indispensables ni necesarios para el tratamiento de la enfermedad y el mantenimiento o la recuperación de la salud o condiciones de atención inherentes a las actividades, intervenciones y procedimientos incluidas dentro del Plan Obligatorio de Salud.

Tendrán uno o varios de los siguientes contenidos:

1. Actividades, intervenciones y procedimientos no incluidos en el Plan Obligatorio de Salud o expresamente excluidos de éste.

2. Una o varias condiciones de atención diferentes que permitan diferenciarlo del POS tales como comodidad y red prestadora de servicios.

**Parágrafo.** Sólo podrán ofrecerse los contenidos del POS en las mismas condiciones de atención cuando éstos están sometidos a períodos de carencia, exclusivamente durante la vigencia de este período.

<sup>22</sup> La medicina prepagada, ha sido definida por el Decreto 1486 de 1994, así: El sistema organizado y establecido por entidades autorizadas conforme al presente Decreto, para la gestión de la atención médica, y **la prestación de los servicios de salud** y/o atender directa o indirectamente estos servicios, incluidos en un plan de salud preestablecido, mediante el cobro de un precio regular previamente acordado. (Negritas fuera de texto).

denomina servicio público *esencial* de salud, esto es, unas prestaciones básicas a las que tenga acceso toda la población con el fin de recuperar la salud e impedir el menoscabo de la capacidad económica y así lo reconoce cuando define al POS como “el **conjunto básico de servicios de atención en salud** a que tiene derecho, en caso de necesitarlos, todo afiliado al Régimen Contributivo que cumpla con las obligaciones establecidas para el efecto (...)”<sup>23</sup>

No obstante lo anterior, la Carta<sup>24</sup> permitió que en la prestación del servicio de salud concurrieran las entidades privadas, con el objeto de ampliar su cobertura y mejorar la calidad, no solo a través de la prestación de los servicios que integran esa parte *esencial* que garantiza el Estado (POS), sino que además puedan intervenir con planes adicionales de salud, estos últimos autorizados dentro del esquema del Sistema de Seguridad Social en Salud y que deben ser regulados por el Estado por hacer parte de un servicio público<sup>25</sup>.

[...]

[...] uno de los principios del Sistema de Seguridad Social en Salud es el de la *libre escogencia*, que consiste en garantizar a los usuarios libertad en la elección entre las Entidades Promotoras de Salud y los prestadores de servicios de salud dentro de su red en cualquier momento de tiempo<sup>26</sup>.

En esa medida, la ley introduce un campo de libre competencia económica<sup>27</sup> entre los particulares y el Estado para ofrecer servicios de salud, todo ello con la finalidad de hacer competitivo el mercado y mejorar la calidad y eficiencia del servicio<sup>28</sup>. Entonces, es dentro del mercado de servicios de salud, donde tienen cabida todas las prácticas comerciales legales que pueden implementar los participantes del sector para ofrecer y vender sus servicios, lo cual es aplicable no sólo a la prestación de los previstos en el POS sino además a todos los planes adicionales que la Ley 100 de 1993 ha habilitado para que sean prestados por los particulares y que, como se vio, también hacen parte del servicio público de salud y se sujetan a las normas que sobre competencia rigen para la actividad económica y la iniciativa privada.

---

<sup>23</sup> Dcto. 806/98 art. 7º.

<sup>24</sup> Art. 49 inciso 2º. C.P.

<sup>25</sup> C-736/07. “Ahora bien, de esta reglamentación constitucional, de manera especial de lo afirmado por el artículo 365 cuando indica que los servicios públicos “*estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares*”, la Corte entiende que el constituyente quiso definir que las personas o entidades que asuman la prestación de los servicios públicos tendrán no sólo un régimen jurídico especial, sino también una naturaleza jurídica especial; esta particular naturaleza y reglamentación jurídica encuentra su fundamento en la necesidad de hacer realidad la finalidad social que es definida por la misma Carta como objetivo de la adecuada prestación de los servicios públicos”.

<sup>26</sup> Art. 153-12 L. 100/93

<sup>27</sup> Art. 333 C.P.

<sup>28</sup> C-974/02

En suma, la Sala advierte que los servicios POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar, sin embargo, existen otros servicios que complementan al POS y que también hacen parte del servicio público de salud y, por tanto, los ingresos que reciben las clínicas y hospitales, por la prestación de esa clase de servicios no están sujetos al impuesto de industria y comercio, pues mantienen la naturaleza de servicios y no podrían clasificarse como actividades industriales o comerciales, para poder ser gravados” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto, que la Sala ahora reitera, la no sujeción del artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983 se aplica a las clínicas y hospitales respecto de todos los ingresos que reciban por la prestación del servicio de salud, independientemente de que estén o no incluidos en el POS.

La Sala ha precisado que esta no sujeción se encuentra vigente, pues, no fue derogada por el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que prevé una exclusión de la base gravable del impuesto de los recursos de las entidades que integran el Sistema de Seguridad Social en Salud<sup>29</sup>.

Lo anterior, porque las dos normas son compatibles y se complementan entre sí, dado que mientras el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo, pues, establece un beneficio a favor de **los hospitales y clínicas**, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 **es real**, por cuanto excluye de la base gravable del impuesto los recursos de dichas entidades cuando integran el Sistema de Seguridad Social en Salud, o sea, que no están gravados con el impuesto de industria y comercio los recursos que reciben por concepto de los servicios de salud que prestan<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> El artículo 111 de la Ley 788 de 2002, después de la declaratoria de inexecutable parcial (sentencia C-1040 de 2003), dispone lo siguiente: *“En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política”*.

<sup>30</sup> Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17914, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En el caso en estudio, se advierte que los antecedentes administrativos fueron allegados al expediente<sup>31</sup> previo requerimiento hecho en Sala Unitaria dentro del trámite de segunda instancia<sup>32</sup>. Con base en dichos antecedentes y en las restantes pruebas que figuran en el proceso, la Sala observa lo siguiente:

- Según certificado del Secretario Seccional de Salud de Antioquia, CEDIMED S.A., es un prestador de servicios de salud que se halla inscrito en el Registro Especial de Prestadores de Servicios de Salud<sup>33</sup>.
- De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, dentro del objeto social de CEDIMED S.A. se halla prevista *“la actividad médica o paramédica, tendiente al establecimiento de toda clase de ayudas diagnósticas o de tratamiento, en todas las especialidades médicas”*<sup>34</sup>.
- En la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2006, la actora no incluyó como ingresos gravados, los provenientes de la prestación de servicios de salud<sup>35</sup>.
- El municipio de Medellín adicionó como ingresos gravados, **los recibidos por la prestación de servicios de salud distintos al POS**, como planes de salud complementaria, medicina prepagada, compañías de seguros de salud y sistema de riesgos profesionales<sup>36</sup>. Para el efecto, sostuvo que solo están excluidos del impuesto de industria y comercio los ingresos provenientes del POS, pues estos son los recursos de la Seguridad Social<sup>37</sup>.

---

<sup>31</sup> Folios 119 a 164

<sup>32</sup> Por auto de 30 de mayo de 2011, notificado el 30 de junio siguiente, la Consejera Ponente de esta providencia requirió al demandado para que enviara los antecedentes administrativos de los actos acusados (folios 115 a 117), orden que fue cumplida por el Municipio mediante oficio de 15 de julio del mismo año.

<sup>33</sup> Fl. 149 vto

<sup>34</sup> Folio 2

<sup>35</sup> Folio 9 c.ppal.

<sup>36</sup> Folios 134 y 134 vto

<sup>37</sup> Sobre el particular, en la liquidación de revisión, el municipio sostuvo: *“Que en la declaración privada informan como objeto social servicios de salud. Entre los aspectos que dejó claro la Sentencia C-1040 de 2003, es que los recursos que las EPS y las IPS captan por los pagos de*

De acuerdo con los hechos probados y el análisis que antecede, la actora, en su condición de persona jurídica de derecho privado que se dedica a la prestación de servicios de salud, es una Institución Prestadora de Servicios de Salud que hace parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Este hecho fue corroborado por la misma Administración en la Resolución SH 17 -377 de 2008, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial. No obstante, de manera errónea el municipio concluyó que si bien la demandante hace parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, no forma parte del Sistema Nacional de Salud a que se refiere el artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983, cuyo contenido reitera el artículo 144 numeral 7 del Acuerdo 57 de 2003, motivo por el cual no tiene derecho al beneficio de dichas normas<sup>38</sup>.

Al respecto, la Sala reitera que el **Sistema Nacional de Salud** a que se refieren las normas anteriormente mencionadas fue reemplazado por el **Sistema de Salud** del cual forman parte las personas jurídicas de derecho privado (artículos 5 y 40 de la Ley 10 de 1990). Y, que con la Ley 100 de 1993 se reorganizó el sector salud bajo el nombre de **Sistema General de Seguridad Social en Salud**, del que forman parte las Instituciones Prestadoras de Salud (artículo 156 de la Ley 100 de 1993), como la demandante, que se encuentran excluidas del impuesto de acuerdo con el artículo 39 numeral 2 lit d) de la Ley 14 de 1983.

Por lo demás, para la fecha en que se constituyó la demandante (17 de abril de 1996)<sup>39</sup> y, por supuesto, para el año gravable en discusión (2006), no existía ya

---

*sobre aseguramiento (sic) o planes complementarios que los afiliados al Régimen Contributivo asumen motu proprio, por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios -como por ejemplo la medicina prepagada – por fuera de los previstos en el POS. Estos ingresos y todos los demás recursos que excedan los exclusivos para prestación del POS, son rentas que pueden ser gravadas con impuestos por los recursos captados. Es decir, los ingresos que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente como Plan Obligatorio de Salud, no constituyen rentas parafiscales y por lo tanto son gravados.” (Folios 138 y 138vto)*

<sup>38</sup> Folios 147 a 149

<sup>39</sup> Folio 2 (Certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá)

el Sistema Nacional de Salud, lo que en nada afecta la no sujeción al tributo por parte de la actora.

Además, con base en el criterio jurisprudencial que antecede, no están gravados con ICA los ingresos de la demandante provenientes de los planes de servicios complementarios, medicina prepagada, seguros y riesgos profesionales, que no hacen parte del POS, por cuanto hacen parte del servicio público de salud y, en general, *“tienen en común que su objeto es la **prestación de servicios de salud** y están regulados dentro del sistema de seguridad social en salud, como beneficios adicionales al servicio público esencial que se garantiza a través del Sistema de Seguridad Social en Salud”*<sup>40</sup>.

A su vez, de acuerdo con los preceptos en mención, en concordancia con el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, los recursos que reciben entidades como la actora por concepto de los servicios de salud que prestan, no están gravados con el impuesto de industria y comercio.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, procede la nulidad de la liquidación oficial de revisión y del acto que la confirmó. Y, como consecuencia, se declara la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la actora por el año 2006.

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

## **FALLA**

**REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar:

---

<sup>40</sup> Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17914

1. **DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución 1185 de 11 de marzo de 2008, por la cual el municipio de Medellín practicó liquidación de revisión a la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la demandante por el año gravable 2006 y de la Resolución SH -17377 de 19 de agosto de 2008, que confirmó en reconsideración el acto administrativo anterior.
2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración privada del impuesto de industria y comercio presentada por la actora por el año gravable 2006.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**  
Presidente  
**SALVA VOTO**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**  
**ACLARA VOTO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

## **HOSPITALES ADSCRITOS O VINCULADOS AL SISTEMA NACIONAL DE**

**SALUD – No están gravados con el impuesto de industria y comercio porque antes de la Ley 100 su actividad era de beneficencia o de caridad / HOSPITAL Y CLINICA – La diferencia es irrelevante para efectos del impuesto de industria y comercio / APLICACION DE LA SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL – ingresos del sistema de seguridad social que están gravados / INTERPRETACION ERRONEA - artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no derogó el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983**

Considero que la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio prevista en la Ley 14 de 1983, a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud no obedeció a que tales instituciones fueran simplemente parte de ese sistema sino a que, antes de la Ley 100 de 1993, el sistema nacional de salud era una actividad asistencial, de beneficencia o de “caridad”. En efecto, la exención obedeció, en realidad, a que de una parte, el servicio de salud pública no era una actividad industrial, comercial o de servicios, al tenor de la Ley 14 de 1983, sino que era una especie equívoca de función pública a cargo del Estado que se fundamentaba en la asistencia pública. Las entidades que prestaban ese servicio – función no podían estar gravadas con el impuesto de industria y comercio, porque la función pública no era hecho generador de tal impuesto. De otra parte, la exención obedeció a que los servicios de salud pública los venían prestando los particulares, especialmente las entidades privadas de utilidad común, que promovieron la creación de hospitales, asilos, auspicios, orfanatos, casas de reposo, leprocomios, etc, financiados con recursos provenientes del erario (auxilios) o del producido de la explotación de los juegos de suerte y azar, de las loterías, de los impuestos por venta de licores y cigarrillos. De manera que la exención se fundamentó en principios de equidad, justicia social y capacidad contributiva de tales entidades que suplían, en cierta medida, la incapacidad del Estado para prestar los servicios de salud pública. El Estado, simplemente, promovió la incorporación de los privados al sistema nacional de salud. Además, por políticas de control y para garantizar la prestación idónea del servicio público, como era su deber tenía que incorporarlos al sistema de salud reinante en ese tiempo.

### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

#### **SALVAMENTO DE VOTO**

**Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**Radicación número: 05001-23-31-000-2009-00195-01(18615)**

**Actor: CEDIMED S.A.**

**Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLIN**

Con el acostumbrado respeto, disiento de la decisión que tomó la sala en la sentencia del 11 de octubre de 2012. Esa sentencia revocó la del 19 de agosto de 2010, que dictó el Tribunal Administrativo del Valle de Antioquia por la que se denegó la nulidad de los actos administrativos de liquidación del impuesto de industria y comercio que el municipio de Medellín le formuló a CEDIMED S.A.

La sentencia reiteró la sentencia del 24 de mayo de 2012 que declaró la nulidad de ciertos actos administrativos<sup>41</sup>, por la aparente interpretación errónea del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, interpretación errónea que habría hecho el Distrito Capital cuando dictó los actos acusados.

Habida cuenta de que en la sentencia del 24 de mayo de 2012 salvé el voto, reitero a continuación los argumentos que expuse para apartarme de esa sentencia y, por ende, de la sentencia del 11 de octubre del mismo año.

En la sentencia se dice que, conforme con el correcto entendimiento de esas normas, las empresas que prestan servicios de salud en ejecución de planes complementarios o en virtud de la atención particular de pacientes sin cargo a ningún seguro médico obligatorio no están sujetas al impuesto de industria y comercio. Dijo que la no sujeción se aplicaba en atención a la naturaleza subjetiva (criterio orgánico) de que presta los servicios de salud, conforme con el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, y al origen de los recursos (criterio material) derivados de la prestación del servicio, conforme con el artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

---

<sup>41</sup> Los demandados dentro del expediente 25000232700020080011501. NÚMERO INTERNO: 17914. DEMANDANTE: CLÍNICA DE LA MUJER. DEMANDADO: DISTRITO CAPITAL. SENTENCIA: 24 DE MAYO DE 2012.

MAGISTRADO PONENTE: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA.

No comparto la decisión que tomó la Sala, por las siguientes razones:

### **Oposición a los argumentos referidos a la exención del impuesto de industria y comercio en virtud del sujeto que presta los servicios de salud.**

El literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone lo siguiente:

“**Artículo 39.** No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, continuarán vigentes:

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:

(...)

d) La de gravar con el impuesto de industria y comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y **los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud (...)** (negrilla fuera de texto)

La Sala fijó la interpretación de la norma transcrita y concluyó que “en lo que se refiere a *‘los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud’*, la intención del Legislador del año 1983, fue la de no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio.”

La interpretación se fundamentó esencialmente en que, de conformidad con los artículos 4, 5, 7 y 10 de la Ley 10 de 1990, las entidades públicas y privadas del sector salud conformaban y conforman el sistema nacional de salud.

Considero que la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio prevista en la Ley 14 de 1983, a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud no obedeció a que tales instituciones fueran simplemente parte de ese sistema sino a que, antes de la Ley 100 de 1993, el sistema nacional de salud era una actividad asistencial, de beneficencia o de “caridad”.

En efecto, la exención obedeció, en realidad, a que de una parte, el servicio de salud pública no era una actividad industrial, comercial o de servicios, al tenor de la Ley 14 de 1983, sino que era una especie equívoca de función pública<sup>42</sup> a cargo del Estado que se fundamentaba en la asistencia pública<sup>43</sup>. Las entidades que prestaban ese servicio – función no podían estar gravadas con el impuesto de industria y comercio, porque la función pública no era hecho generador de tal impuesto.

De otra parte, la exención obedeció a que los servicios de salud pública los venían prestando los particulares, especialmente las entidades privadas de

---

<sup>42</sup> El servicio público era entendido conforme la noción subjetiva, según la cual, los servicios públicos eran los “prestados” o “realizados” por la Administración Pública” [“La concepción subjetiva, en su inspiración original, Alberto Montaña Plata *“El concepto de servicio público en el derecho administrativo”*. Universidad Externado de Colombia. Segunda Edición. Mayo 2005. Bogotá- Colombia.]

En efecto, antes de la Constitución de 1991, tanto desde el punto de vista orgánico, material o formal<sup>42</sup> el servicio público era función pública. Desde el punto de vista material: el servicio público es función pública porque atañe a la actividad del Estado ejecutada para satisfacer necesidades de interés público, y sujeta al derecho público. Desde el punto de vista orgánico: el servicio público es función pública en virtud de los órganos públicos que cumplen las tareas de interés general sujetas al derecho público. Y, desde el punto de vista formal: el servicio público es función pública, porque el derecho público tiende a regular toda actividad orientada a la satisfacción de necesidades públicas.

<sup>43</sup> Acto Legislativo 01 de 1936. Artículo 16. La asistencia pública es función del Estado. Se deberá prestar a quienes careciendo de medios de subsistencia y de derecho para exigirla de otras personas, estén físicamente incapacitados para trabajar.

La ley determinará la forma como se preste la asistencia y los casos en que deba darla directamente el Estado.

Conforme con el artículo 1 del Decreto Ley 3224 de 1963, la asistencia pública como función del Estado era entendida como la ayuda que éste debe prestar para procurar el bienestar individual, familiar y colectivo, y mediante la prevención y la recuperación de la salud de quienes careciendo de medios de subsistencia y de derecho para exigirla de otras personas, están incapacitados para trabajar” Cfr. Op. Cit 5.

utilidad común, que promovieron la creación de hospitales, asilos, auspicios, orfanatos, casas de reposo, leprocomios, etc, financiados con recursos provenientes del erario (auxilios) o del producido de la explotación de los juegos de suerte y azar, de las loterías, de los impuestos por venta de licores y cigarrillos<sup>44</sup>. De manera que la exención se fundamentó en principios de equidad, justicia social y capacidad contributiva de tales entidades que suplían, en cierta medida, la incapacidad del Estado para prestar los servicios de salud pública. El Estado, simplemente, promovió la incorporación de los privados al sistema nacional de salud. Además, por políticas de control y para garantizar la prestación idónea del servicio público, como era su deber tenía que incorporarlos al sistema de salud reinante en ese tiempo.

En efecto, dado que los particulares han prestado de vieja data los servicios de salud pública, incluso desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 10 de 1990, el sistema nacional de salud que se adoptó en el año 1975<sup>45</sup> se gestó, precisamente, a raíz del proceso de fortalecimiento de las instituciones públicas y privadas dedicadas a la prestación de los servicios de asistencia pública y de servicios de salud.

En virtud de ese proceso de fortalecimiento, desde la Ley 12 de 1963 se creó el Plan Hospitalario Nacional, y en 1973, mediante la Ley 12, el Congreso le concedió facultades extraordinarias al ejecutivo para que reorganizara el

---

<sup>44</sup> "Por iniciativa privada vinieron apareciendo en el país las instituciones de utilidad común, conformadas por fundaciones o corporaciones sin ánimo de lucro, establecidas por particulares que destinan parte de sus bienes a un fin social o aún esfuerzos para realizar actividades de beneficio social y cuya vigilancia ha estado a cargo del Estado.

Las instituciones de utilidad común estuvieron enmarcadas dentro del concepto de asistencia pública, regulado por el Estado conforme a la Ley 93 de 1938, y son todas aquellas entidades creadas por iniciativa privada y pública inicialmente, y sólo las de origen privado con posterioridad a la reforma administrativa de 1968 [3 Álvaro Tafur G. Establecimientos públicos e instituciones de utilidad común, Bogotá, Ministerio de Salud Pública, 1969, pp.47 y ss.; Ley 93 de 1938 y Decreto ley 3130 de 1968], que destinan un patrimonio a una finalidad social sin ánimo de lucro y sobre las cuales el Estado ejerce control y vigilancia, con la finalidad de que sus bienes se mantengan y cumplan el objeto para el cual fueron establecidas [4 Numeral 19 artículo 120, y artículos 36 y 44 C.P. de 1986; numeral 26 artículo 189 y artículo 36 CPC].

De igual manera, a iniciativa de los departamentos y municipios se crearon las Juntas de Beneficencia, encargadas de recaudar recursos con destino a la financiación de las instituciones de asistencia pública y que ayudaron a la construcción y sostenimiento de establecimientos de beneficencia, en los cuales se atendía a personas con necesidades sociales[5 Régimen legal de Loterías, Rifas y Concursos, Federación de Loterías de Colombia —Fedelco—, Ley 64 de 1923, Bogotá, PRAG, 1978, p.3]. Tomado de Leonardo Cañón Ortegón. Una visión Integral de la Seguridad Social. Universidad Externado de Colombia. Volumen I. 2ª edición actualizada. Bogotá, 2007.

<sup>45</sup> Leonardo Cañón Ortegón. Una visión Integral de la Seguridad Social. Universidad Externado de Colombia. Volumen I. 2ª edición actualizada

sistema nacional de salud que había sido definido inicialmente por el Decreto 2470 de 1968.<sup>46</sup>

En ejercicio de esas facultades, el ejecutivo expidió los Decretos 056, 350 y 356 de 1975 que regularon, respectivamente, el sistema nacional de salud; la organización y funcionamiento de los Servicios Seccionales de Salud y de las Unidades Regionales; y el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan servicios de salud.

El Decreto 056 de 1975, para efectos del sistema nacional de salud, definió que las entidades adscritas **“como entidades de asistencia pública”** eran todas las personas jurídicas de derecho público que prestaran servicios de salud a la comunidad, recibieran o no aportes del Estado. Y, así mismo, y con el mismo componente de **“asistencia pública”**, eran entidades adscritas, todas las personas jurídicas de derecho privado que prestaran los mismos servicios de salud, recibieran o no aportes estatales, y estuvieran o no sometidas al control y la vigilancia que preveía el artículo 120 ordinal 19 de la Constitución Política.<sup>47</sup>

Ahora bien, de conformidad con el Decreto 350 de 1975, el régimen de vinculación aludía a las entidades de derecho privado que prestaran los servicios de salud con ánimo de lucro o sin ánimo de lucro, a efectos de que pudieran ofrecer, auspiciar o iniciar la prestación de servicios de salud a la comunidad, pero con los requisitos que estableciera el Ministerio de Salud Pública [artículo 11]. Adicionalmente, debían suscribir contratos<sup>48</sup> con los organismos o entidades del sistema nacional de salud en el respectivo nivel, para garantizar la implantación del régimen establecido en el mentado decreto.

---

<sup>46</sup> idem

<sup>47</sup> 20. Ejercer el derecho de inspección y vigilancia **sobre instituciones de utilidad común**, para que sus rentas se conserven y sean debidamente aplicadas, y que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores.

<sup>48</sup> En el mismo sentido el artículo 24 de la Ley 10 de 1990

En cuanto a los hospitales, el artículo 17 del Decreto 352 de 1975 precisó que funcionarían como entidades adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud.

Lo expuesto permite reafirmar que la no sujeción del impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud no obedeció a que pertenecieran orgánicamente al sistema nacional de salud, sino a que, esencialmente, el servicio salud pública no era una actividad mercantil, sino un servicio que se asimilaba a una función pública a cargo del Estado, prestada directamente por este, mediante su propia red hospitalaria o la de particulares vinculados y en virtud de contratos administrativos, todo ello en un esquema confuso entre lo que es función pública y servicio público.

Ahora bien, los decretos citados fueron derogados expresamente por la Ley 10 de 1990, que reorganizó el sistema nacional de salud. Sin embargo, esta reforma en nada modificó la no sujeción del impuesto de industria y comercio, pues la reforma aludió, esencialmente, a asuntos de política de salud pública. Además, se ha dicho que este sistema *“prácticamente no se llevó a cabo por la expedición de la Constitución de 1991 y de la Ley 100 de 1993, que ordenó la conformación del Sistema de Seguridad Social Integral, dentro del cual es parte fundamental el Sistema General de Seguridad Social de Salud.”*<sup>49</sup>

En todo caso, la Ley 10 de 1990 también fundamentaba el sistema nacional de salud en la “asistencia pública” como “función” del Estado [artículo 2].

Ahora bien, la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991 y de la Ley 100 de 1993 incide, a mi juicio, radicalmente en la interpretación del

---

<sup>49</sup> Idem Op. Cit. 5

literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 toda vez que, la “asistencia pública” —motor de la prestación de los servicios de salud como una especie de función pública— se reemplazó por los conceptos modernos de seguridad y de protección sociales. El primero como servicio público obligatorio e irrenunciable, y, el segundo, como mecanismo de control de los recursos destinados a la seguridad social.

En efecto, de conformidad con el artículo 48 de la Carta Política, la seguridad social es un servicio público obligatorio e irrenunciable. Como servicio, puede ser prestado por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley y, en todo caso, bajo la dirección, coordinación y control del Estado, con sujeción a los principios de eficiencia, universalidad, solidaridad, integralidad, unidad y participación. Adicionalmente, la Constitución proscribió la utilización de los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

Según la doctrina “el modelo de seguridad social colombiana, iniciada a raíz de la expedición de la Ley 100 de 1993 (...) está orientado a la sustitución de los esquemas de asistencia pública, previsión social y seguros sociales obligatorios que vino desarrollando el país durante las últimas cinco décadas.

Con el fin de mejorar los niveles de cobertura de la seguridad social, eliminar las inequidades resultantes del heterogéneo sistema desarrollado en más de medio siglo, tratar de solucionar los problemas de desfinanciación de las instituciones e incorporar elementos para hacer eficiente la prestación de los servicios y beneficios de la seguridad social [19]<sup>50</sup>, con la expedición de la reforma de la seguridad social se plantea la construcción de un sistema de seguridad social integral, dentro del cual se orienten, coordinen y desarrollen las actividades de seguridad social, cuyas características básicas podrían resumirse de la siguiente forma:

---

<sup>50</sup> Cita original: Oscar Rodríguez S. et ál. Estructura y crisis de la seguridad social en Colombia 1946-1992, Bogotá, CID— Universidad Nacional, 1992, p.237.

1. Lograr la cobertura universal en forma progresiva, tanto para la población trabajadora y su familia, a través del aseguramiento obligatorio, como para el resto de la población por medio de subsidios.
2. Unificar los regímenes para hacer más racional y equitativo el sistema en el cubrimiento de las contingencias que afectan la salud y la pérdida de ingreso.
3. Adoptar un sistema mixto de financiación de tipo contributivo para las personas con recursos, y de carácter subsidiario para los grupos más vulnerables de la población, a través de la solidaridad general y del sector productivo.
4. Incorporar elementos de eficiencia en la administración de los servicios y beneficios de la seguridad social, como la libertad de elección, la libre competencia y los estándares mínimos de calidad.
5. La creación de una cultura del seguro, del ahorro, de la prevención, del autocuidado, de la responsabilidad personal, etc, que redunden en la mejor utilización de los recursos de la seguridad social.
6. Reconocer y auspiciar la participación del sector privado y público en la gestión de la seguridad social, bajo la orientación y control del Estado.
7. Tratar de desliar el desarrollo de la seguridad social de la relación laboral que vincule a los trabajadores dependientes de un empleador, con base en los nuevos postulados de la Constitución Política de 1991 (...)<sup>51</sup>

Para lo que nos interesa, entonces, el nuevo sistema de seguridad social en salud parte de la noción de **servicio público de salud** en sustitución de “los conceptos decimonónicos de asistencia pública y beneficencia”<sup>52</sup>.

La modificación también implicó que los servicios de salud ya no se prestaran por el Estado y por los particulares contratados por aquel, dentro de un esquema de auxilios procedentes del erario o de la caridad de las personas, sino que se prestan como servicio obligatorio e irrenunciable por entidades

---

<sup>51</sup> Idem Op. Cit. 5

<sup>52</sup> Julio Silva Colmenares. “La modernización del Estado, el reto de la calidad y la eficiencia en el servicio de salud y el papel de la Superintendencia Nacional de Salud. Algunas reflexiones para la discusión”. Superintendencia de Salud. Ediciones Macondo. 1992.

públicas y privadas y bajo la coordinación y control del Estado, dentro de un esquema de libre competencia y libertad económica.

En efecto, en el contexto actual de servicio público de salud, el sistema general de seguridad social en salud está integrado, entre otros sujetos, por las entidades promotoras de salud en calidad de organismos de administración y financiación y, las instituciones prestadoras de salud, en calidad de prestadoras del servicio público de salud. [artículo 155 de la Ley 100 de 1993].

Las Entidades Promotoras de Salud son las entidades responsables de la afiliación y el registro de los afiliados al sistema de seguridad social en salud y del recaudo de las cotizaciones, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA). Su función básica es organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan de Salud Obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la Ley 100, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de los afiliados y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitación al Fondo de Solidaridad y Garantía. [artículo 177 de la Ley 100].

La unidad de pago por capitación (UPC) es el pago que se reconoce a cada entidad promotora de salud por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el Plan de Salud Obligatorio para cada afiliado. Esta Unidad se establece en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y le corresponde definirla al Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud. [artículo 182 de la Ley 100 de 1993]

Estos son los recursos que, al tenor del artículo 48 de la Carta política, solo pueden destinarse para la prestación del servicio público obligatorio de la seguridad social en salud.

Ahora bien, las instituciones prestadoras de salud son aquellas que prestan los servicios de salud, en el nivel de atención correspondiente, a los afiliados y

beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la Ley 100 de 1993.

A efectos de garantizar la aplicación de los principios que orientan el sistema de seguridad social, las instituciones prestadoras de servicios de salud deben prestar los servicios de salud conforme con las reglas de la libre competencia y dentro del mercado de servicios de salud.<sup>53</sup>

Dado el esquema de libre competencia que sugiere el nuevo sistema, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 dispuso lo siguiente:

**“ARTÍCULO 111.** En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capacitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC en el régimen subsidiado.”

Considero que fue clarísima la intención del legislador de gravar la utilidad derivada del nuevo mercado de los servicios de salud. Sin embargo, los

<sup>53</sup> **ARTÍCULO 185. INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD.** Son funciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud prestar los servicios en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la presente Ley.

Las Instituciones Prestadoras de Servicios deben tener como principios básicos la calidad y la eficiencia, y tendrán autonomía administrativa, técnica y financiera. Además propenderán por la libre concurrencia en sus acciones, proveyendo información oportuna, suficiente y veraz a los usuarios, y evitando el abuso de posición dominante en el sistema. Están prohibidos todos los acuerdos o convenios entre Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, entre asociaciones o sociedades científicas, y de profesionales o auxiliares del sector salud, o al interior de cualquiera de los anteriores, que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la libre competencia dentro del mercado de servicios de salud, o impedir, restringir o interrumpir la prestación de los servicios de salud.

Para que una entidad pueda constituirse como Institución Prestadora de Servicios de salud deberá cumplir con los requisitos contemplados en las normas expedidas por el Ministerio de Salud.

**PARÁGRAFO.** Toda Institución Prestadora de Servicios de Salud contará con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos. Es condición para la aplicación del régimen único de tarifas de que trata el Artículo 241 de la presente Ley, adoptar dicho sistema contable. Esta disposición deberá acatarse a más tardar al finalizar el primer año de vigencia de la presente Ley. A partir de esta fecha será de obligatorio cumplimiento para contratar servicios con las Entidades Promotoras de Salud o con las entidades territoriales, según el caso, acreditar la existencia de dicho sistema.

aportes subrayados de la norma fueron declarados inexequibles por la Corte Constitucional, mediante sentencia C-1040 de 2003, por violación del artículo 48 de la Carta Política, en el entendido de que el 100% de los ingresos que perciben las entidades promotoras de salud por concepto de UPC deben estar destinados a satisfacer el servicio obligatorio de seguridad social en salud.

Esas consideraciones las hizo extensivas a los recursos que perciben las instituciones prestadoras de salud, en el entendido de que los servicios que prestan también se pagan con cargo a los recursos de la UPC.<sup>54</sup>

Es importante precisar que la Corte Constitucional, en la sentencia C-1040 de 2003 aclaró que tales instituciones podían ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio cuando realizaran actividades gravadas.

Es por eso que, en la sentencia del 3 de marzo de 2011<sup>55</sup> de la cual fui ponente, la Sala concluyó que cuando el literal d) del No. 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone que no están sujetos al impuesto de industria y comercio “...*los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*”, debe entenderse que en vigencia del actual sistema de seguridad social en salud, el servicio público de salud al que se refiere la norma, es aquel cuya prestación debe garantizar el Estado a través de las instituciones que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral y, especialmente, de las empresas promotoras de salud y de las instituciones prestadoras de servicios de salud, en ambos casos, de naturaleza pública, privada o mixta, pero en desarrollo del plan obligatorio de salud.

---

<sup>54</sup> En ese sentido se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-1040 de 2003 “17. Las anteriores consideraciones deben hacerse extensivas a las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS-, pues en su condición de integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, están encargadas de la prestación de los servicios de salud a los afiliados con base en los recursos del POS que reciben de las EPS. En consecuencia, dichas entidades tampoco están obligadas a cancelar el impuesto de industria y comercio sobre las actividades comerciales y de servicios que comprometan recursos del POS, por tratarse de rentas parafiscales, y solamente lo harán sobre los recursos que no están destinados al POS.”

<sup>55</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Tres (3) de marzo de dos mil once (2011). Radicación:250002327000200700243-01.Nº Interno: 17459. Demandante: FUNDACIÓN CARDIO INFANTIL- INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA. Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA-DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS.

Adicionalmente, se dijo que constituye servicio público de salud los prestados en desarrollo de los planes que se ofrezcan en los regímenes especiales a que hace alusión el artículo 279 de la Ley 100 de 1993<sup>56</sup>, y los que se prestan con cargo a los recursos del FOSYGA.<sup>57</sup>

Respecto de los otros ingresos que perciban las IPS por la prestación de servicios de salud, diferentes a los anteriormente establecidos, la Sala concluyó que estaban gravados, porque si bien son servicios que se pueden prestar por instituciones que forman parte del Sistema General de Seguridad Social en salud, se prestan como parte del mercado de servicios de salud, mercado que incluye, de una parte, los servicios prestados de manera

---

<sup>56</sup> ARTÍCULO 279. EXCEPCIONES. El Sistema Integral de Seguridad Social contenido en la presente Ley no se aplica a los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, ni al personal regido por el Decreto ley 1214 de 1990, con excepción de aquel que se vincule a partir de la vigencia de la presente Ley, ni a los miembros no remunerados de las Corporaciones Públicas.

Así mismo, se exceptúa a los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, creado por la Ley 91 de 1989, cuyas prestaciones a cargo serán compatibles con pensiones o cualquier clase de remuneración. Este Fondo será responsable de la expedición y pago de bonos pensionales en favor de educadores que se retiren del servicio, de conformidad con la reglamentación que para el efecto se expida.

Se exceptúan también, los trabajadores de las empresas que al empezar a regir la presente Ley, estén en concordato preventivo y obligatorio en el cual se hayan pactado sistemas o procedimientos especiales de protección de las pensiones, y mientras dure el respectivo concordato.

Igualmente, el presente régimen de Seguridad Social, no se aplica a los servidores públicos de la Empresa Colombiana de Petróleos, ni a los pensionados de la misma. Quienes con posterioridad a la vigencia de la presente Ley, ingresen a la Empresa Colombiana de Petróleos-Ecopetrol, por vencimiento del término de contratos de concesión o de asociación, podrán beneficiarse del régimen de Seguridad Social de la misma, mediante la celebración de un acuerdo individual o colectivo, en término de costos, forma de pago y tiempo de servicio, que conduzca a la equivalencia entre el sistema que los ampara en la fecha de su ingreso y el existente en Ecopetrol.

PARÁGRAFO 1o. La empresa y los servidores de que trata el inciso anterior, quedan obligados a efectuar los aportes de solidaridad previstos en esta ley.

Las entidades empleadoras referidas en el presente artículo, quedan facultadas para recibir y expedir los bonos correspondientes a los períodos de vinculación o cotización a que hubiere lugar, de conformidad con la reglamentación que para tal efecto se expida.

(...)

<sup>57</sup> En sentencia T-760 de 2008, la Corte Constitucional precisó que "(...) Cuando una persona requiere un servicio de salud que no se encuentra incluido dentro del Plan Obligatorio de Servicios, y carece de recursos para cubrir el costo del mismo que le corresponda asumir, las entidades encargadas de asegurar la prestación del servicio (EPS) deben cumplir con su responsabilidad y, en consecuencia, asegurar el acceso a éste. **No obstante, es el Estado quien ha de asumir el costo del servicio, por cuanto le corresponde la obligación de garantizar el goce efectivo del derecho. En tal sentido, la jurisprudencia constitucional y la regulación han reconocido a la entidad aseguradora el derecho de repetir contra el Estado (ver secciones 4.4 y 6.2), a través del Fosyga.** El adecuado financiamiento de los servicios de salud no contemplados en el POS depende entonces, del correcto flujo de recursos por parte del Estado para cubrir el pago de los recobros que reglamentariamente sean presentados por las entidades que garantizan la prestación del servicio. **En la medida en que tales costos no están presupuestados por el Sistema dentro del monto que recibe la entidad aseguradora de la prestación del servicio de salud por cuenta de cada uno de sus afiliados o beneficiarios (UPC, unidad de pago por capitación), su falta de pago atenta contra la sostenibilidad del sistema, y en tal medida, al acceso a la prestación de los servicios de salud que se requieran con necesidad. Al ser las entidades encargadas de garantizar la prestación del servicio (EPS), o incluso las instituciones prestadoras de salud (IPS), las que suelen asumir los costos de la demora de los pagos de los recobros, se genera además, una presión sobre éstas para dejar de autorizar la prestación de servicios de servicios no contemplados en el POS.** Así pues, en la medida que la capacidad del Sistema de Salud para garantizar el acceso a un servicio de salud depende de la posibilidad de financiarlo sin afectar la sostenibilidad del Sistema, el que no exista un flujo de recursos adecuado para garantizar el acceso a los servicios de salud que se requieran con necesidad, no incluidos dentro de los planes de servicio, obstaculiza el acceso a dichos servicios. (...)

obligatoria por ley (POS) o de manera obligatoria, por ejemplo, a instancia de sentencias judiciales y, de otra, los servicios prestados de manera voluntaria y extraordinaria a cambio de una contraprestación por servicios médicos que se prestan en virtud de seguros médicos, planes complementarios salud<sup>58</sup> o por simple arbitrio del cliente, como cuando requiere servicios médicos extraordinarios<sup>59</sup>.

La Sala se apartó de la anterior tesis que ya había adoptado, fundamentalmente por las siguientes razones:

Partió de reiterar la sentencia del 22 de abril de 2004 (Exp.13224), en la que la Sección Cuarta del Consejo de Estado habría dicho que sigue vigente el artículo 5° de la Ley 10 de 1990, “toda vez que *‘el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolló la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma.’*”

Que, “además, el concepto de *‘Sistema de Salud’*, hoy *‘Sistema de Seguridad Social en Salud’*, debe ser apreciado en su alcance bajo las consideraciones existentes en la Ley 14 de 1983, que es la fuente normativa remota de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud.”

No comparto las conclusiones transcritas por cuanto, reitero, no se puede asimilar la filosofía del Sistema Nacional de Salud de los años ochenta —que era eminentemente asistencial y esquematizado desde una controversial “función pública” — al sistema de Seguridad Social en Salud que previó la Ley 100 de 1993, que es un servicio público obligatorio e irrenunciable, pero que se

---

<sup>58</sup> ARTÍCULO 169. PLANES COMPLEMENTARIOS. *Las Entidades Promotoras de Salud podrán ofrecer planes complementarios al Plan Obligatorio de Salud, que serán financiados en su totalidad por el afiliado con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias previstas en el artículo 204 de la presente Ley.*

<sup>59</sup> Por ejemplo, cirugías de estética.

presta según un modelo de libre mercado, a pesar de que haya un plan obligatorio y una fuerte intervención controladora del Estado.

Además, el artículo 5º de la Ley 10 de 1990 no definió el sistema nacional de salud<sup>60</sup>. Ese artículo simplemente describió cómo estaba conformado el sector salud<sup>61</sup>, norma que difiere del artículo 8 de la Ley 100 de 1993 que regula la conformación del sistema de seguridad social, ya no como un simple grupo de instituciones públicas o privadas, sino como el conjunto armónico de esas entidades, las normas y procedimientos que las regulan y los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la citada ley. Es incompatible el espíritu y letra de la Ley 10 con el espíritu y letra de la Ley 100.

Entonces, la no sujeción al impuesto de industria y comercio que consagra el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud” no dependía de si el artículo 5º de la ley 10 de 1990 estaba derogado o no, como se infiere de la sentencia de la cual me aparto.

Se dijo también en la sentencia que “tampoco sería procedente entender que existe una distinción entre “hospital” a que se refiere la norma de la no sujeción, y “clínica”, pues esta Corporación ha indicado que *“tales expresiones en su sentido natural y obvio vienen a ser sinónimas, toda vez que no tienen*

---

<sup>60</sup> Lo definió el artículo 4º

<sup>61</sup> 5o. *Sector Salud*. El sector salud está integrado por:

1) El subsector oficial, al cual pertenecen todas las entidades públicas que dirijan o presten servicios de salud, y específicamente: *Ley 10 de 1990 6/38*

a) Las entidades descentralizadas directas o indirectas del orden nacional;

b) Las entidades descentralizadas directas o indirectas del orden departamental, municipal, distrital o metropolitano o las asociaciones de municipios;

c) Las dependencias directas de la Nación o de las entidades territoriales;

d) Las entidades o instituciones públicas de seguridad social, en lo pertinente a la prestación de servicios de salud, sin modificación alguna de su actual régimen de adscripción;

e) La Superintendencia Nacional de Salud, que a partir de la vigencia de la presente Ley, es un organismo adscrito al Ministerio de Salud, dentro del marco de la autonomía administrativa y financiera que le señala la ley, sin personería jurídica.

2. El subsector privado, conformado por todas las entidades o personas privadas que presten servicio de salud y, específicamente, por:

a) Entidades o instituciones privadas de seguridad social y cajas de compensación familiar, en lo pertinente a la prestación de servicios de salud;

b) Fundaciones o instituciones de utilidad común;

c) Corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro;

*una referencia técnica ni ha sido definida especialmente por el legislador, y en cambio, los diccionarios de lenguaje usual y de expresión especializada se refieren indistintamente a ellos como “establecimientos destinados al tratamiento de enfermos.”<sup>62</sup>.*

Discrepo también de esa conclusión toda vez que, claro, el análisis etimológico entre hospital y clínica era irrelevante. Lo relevante era advertir que la intervención privada en la prestación del servicio de salud prevista en la Ley 100 de 1993 es antagónicamente diferente a la intervención privada que se dio en el país con anterioridad a esa ley y que fundamentó, en parte, la organización del sistema nacional en salud en Colombia en esa época, tal como se precisó inicialmente.

Fue de tal envergadura la modificación que hizo la Ley 100 de 1993 que contempló un régimen de transición para la adaptación al nuevo esquema [Título V de la Ley 100 de 1993], que demandaba de las personas jurídicas de derecho privado la acreditación de los requisitos exigidos para constituirse como instituciones prestadoras de servicios de salud IPS, independientemente de la naturaleza pública o privada y de que el servicio se preste en clínicas o en hospitales en el entendido de que son parte de la infraestructura necesaria que estas instituciones requieren para la prestación del servicio de salud.

Adicionalmente, es fundamental advertir que se pasó de un modelo de actividad privada de carácter asistencial a un modelo de actividad privada basada en la libre competencia y de libertad económica, así haya regulación y control de parte del Estado, lo que es, por lo demás, su obligación.

En el primer modelo, en virtud de los principios de equidad y de justicia, era pertinente exonerar del impuesto de industria y comercio a los prestadores de servicios de salud que hacían asistencialismo y caridad, aunque también esos conceptos bajo esos negocios.

---

d) Personas privadas naturales o jurídicas;

En el segundo modelo, los nuevos operadores ejecutan un servicio público con ánimo de lucro y, por ende, constitutivo del hecho generador del impuesto de industria y comercio. Sin embargo, el artículo 48 de la Carta Política decidió que los recursos de la seguridad social que perciban tales operadores, directamente (EPS) o indirectamente (IPS), no se pueden destinar ni utilizar para fines diferentes a la seguridad social. Por lo tanto, se configura el hecho generador, pero, por disposición constitucional, la base gravable se aminora para gravar con el impuesto de industria y comercio únicamente los recursos que excedan los recursos destinados exclusivamente para la seguridad social, tales como los derivados de los planes complementarios de salud.

De manera que, a mi juicio, no bastaba partir del hecho de que, a fin de cuentas, todos los operadores regulados en la ley 100 de 1993 prestan el servicio público de salud, situación que nadie niega.

Lo que ocurre es que, en materia tributaria es imperioso consultar los principios de justicia, equidad, igualdad y capacidad contributiva que permiten ilustrar el fundamento del beneficio o de la exención regulado en la ley y que, en todo caso, debe encontrar fundamento en la Constitución que consagra como fin último del Estado, entre otros: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución. Es más, todo beneficio o privilegio o descuento tributario es excepcional.

La sentencia de la cual me aparto destaca las sentencias de la Corte Constitucional en las que se ha dicho que “(...) **la prestación del servicio de salud en condiciones de competencia económica, no es incompatible con su carácter de interés público y su finalidad eminentemente social, pese a que se trata de sujetos que actúan motivados por intereses privados, que**

---

<sup>62</sup> Sentencia de 10 de junio de 2004, Exp. 13299, M.P. Dra. Elizabeth Whittingham García, reiterada en sentencia del 27 de agosto de 2009, Exp. 17126, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

***también gozan de la protección de la Constitución.***” Y, con fundamento en las mismas, la sentencia reconoce que “(...) dentro del mercado de servicios de salud, (...) tienen cabida todas las prácticas comerciales legales que pueden implementar los participantes del sector para ofrecer y vender sus servicios, lo cual es aplicable no sólo a la prestación de los previstos en el POS sino además a todos los planes adicionales que la Ley 100 de 1993 ha habilitado para que sean prestados por los particulares y que, como se vio, también hacen parte del servicio público de salud y se sujetan a las normas que sobre competencia rigen para la actividad económica y la iniciativa privada.” Sin embargo, concluye que esos servicios no son mercantiles<sup>63</sup>.

Personalmente considero que por ser mercantiles tales servicios están gravados, pero, por disposición del artículo 48 de la Constitución Política, sólo están gravados los recursos que excedan los recursos previstos para cubrir el servicio público obligatorio e irrenunciable a la seguridad social en salud.

Fíjese, además, que en la sentencia de la cual me aparto, se deduce un presupuesto de sujeción al impuesto de industria y comercio, cuando el servicio de salud se presta por una institución *“que no pertenezca al sistema de seguridad social integral”*.

Esa conclusión viola el derecho de igualdad de los prestadores de servicios de salud y desconoce los principios tributarios antedichos, pues se aparta del argumento principal de la sentencia según el cual, el servicio de salud no deja de serlo, independientemente de quien lo preste, con mayor razón si la Ley 100 de 1993 parte del presupuesto de que todo operador de esos servicios forma parte del sistema de seguridad social en salud y, para el efecto, debe cumplir los requisitos que exige la Ley. El sistema no está concebido para que haya operadores por fuera del mismo, porque está de por

---

<sup>63</sup> En suma, la Sala advierte que los servicios POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar, sin embargo, existen otros servicios que complementan al POS y que también hacen parte del servicio público de salud y, por tanto, los ingresos que reciben las clínicas y hospitales, por la prestación de esa clase de servicios no están sujetos al impuesto de industria y comercio, pues mantienen la naturaleza de servicios y no podrían clasificarse como actividades industriales o comerciales, para poder ser gravados.

medio el ejercicio de una actividad de servicio público de interés general, que exige de la regulación, coordinación y control por parte del Estado, máxime que en esa actividad están de por medio derechos fundamentales.

Por las anteriores razones, considero que es errónea la interpretación del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, a la que se llegó en la sentencia de la cual me aparto.

**De la oposición a los argumentos referidos a la exención del impuesto de industria y comercio en consideración al origen de los recursos que se perciben por la prestación de los servicios de salud.**

En relación con el origen de los recursos obtenidos por la prestación de servicios de salud, la Sala infirió que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 se limitó a precisar que los recursos destinados a la seguridad social en salud no pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio. Que esa norma nada dijo sobre la causación del impuesto de industria y comercio por la prestación de servicios de salud que generen recursos adicionales a los destinados a los servicios obligatorios de salud.

La interpretación se fundamentó en el texto literal de la norma. Adicionalmente, la Sala no compartió los argumentos que la Corte Constitucional dijo en la sentencia C-1040 de 2003, respecto de que los recursos adicionales que por servicios de salud perciben las empresas promotoras de salud y las instituciones prestadoras de salud están gravados con el impuesto de industria y comercio. Adujo que esas afirmaciones las planteó la Corte a título de *obiter dicta* y sin tener en cuenta las normas específicas que regulan el impuesto de industria y comercio.

También concluyó que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no había derogado tácitamente el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de

1983, pues no advirtió que hubiera incompatibilidad entre las dos disposiciones.

Pues bien, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 reguló el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios de salud pública en el siguiente sentido:

**“ARTÍCULO 111.** <Apartes tachados INEXEQUIBLES> En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, ~~en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.~~

~~Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC en el régimen subsidiado~~

El artículo 111 de la Ley 788 de 2002 fue demandado por violación del artículo 48 de la Carta Política. Y la Corte consideró probada esa vulneración, esencialmente porque *“la actividad **comercial o de servicios de la EPS** no puede dar lugar al hecho generador del impuesto de industria y comercio cuando quiera que las mismas comprometen recursos de la Unidad de Pago por Capitación, (...)”*

La Corte Constitucional, previo análisis del nuevo sistema integral de seguridad social, calificó de actividad comercial la que desarrollan las EPS, consideración que hizo extensiva a las IPS. Pero no obstante esa consideración, interpretó que la exención del impuesto de industria y comercio

estaba restringida a los recursos destinados a la seguridad social en salud, en virtud de lo dispuesto en el artículo 48 de la Constitución Política.

Consecuente con esa argumentación, interpretó acertadamente que, ***“Por tanto, solamente habría lugar a aplicar el aludido impuesto sobre la actividad comercial y de servicios de las EPS que compromete recursos que excedan los destinados exclusivamente para prestación del POS, pues son ingresos propios de las EPS sobre los cuales puede recaer el citado gravamen impositivo, sin que se esté vulnerando el artículo 48 Superior.”***

Las conclusiones que expuso la Corte Constitucional no fueron dichas a título de obiter dicta, porque para llegar a las mismas partió del hecho de que en el nuevo esquema de seguridad social en salud, los servicios de salud pública se prestan dentro de los postulados de la libre competencia y libertad económica y, por tanto, en la actualidad, tales servicios tienen carácter mercantil. Así estén vinculados a regulaciones de servicio público.

Eso no es de extrañar: la actividad de transporte de personas es un servicio público y, sin embargo, se considera mercantil y sujeta a impuestos. La actividad bancaria es un servicio público y, sin embargo, sujeta a impuesto. Ni la una ni la otra es función pública, pues esto es legislar, dictar sentencias, dictar reglamentos y actos administrativos. Satisfacer necesidades de interés general es servicio público, y no necesariamente a cargo del Estado y siempre bajo su control.

Conforme con la sentencia C-037 de 1996, que citó la Sala en la providencia de la cual me aparto, *“gozan de cosa juzgada implícita los conceptos de la parte motiva que guarden una unidad de sentido con el dispositivo de la sentencia, de tal forma que no se pueda entender éste sin la alusión de aquellos”*.

Guarda unidad de sentido con la parte resolutive de la sentencia de la cual me aparto, que la Corte Constitucional, en la sentencia C-1040 de 2003, haya concluido que están gravados con el impuesto de industria y comercio los servicios de salud pública, pero que están exentos los recursos que se destinen a la seguridad social en salud, en virtud del nuevo esquema dentro del cual se prestan los servicios de salud pública. Por tanto, la sentencia debió dar cumplimiento a la sentencia de la Corte Constitucional.

Por último, lo anteriormente expuesto resulta ilustrativo para concluir que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no derogó el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Sin embargo, insisto en que la sentencia de la cual me aparto sí interpretó de manera errónea esas normas y, por tanto, discrepo de que se haya calificado de *obiter dicta* las razones que se expusieron en la sentencia de 3 de marzo de 2011<sup>64</sup> que dictó esta misma sección.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Fecha ut supra

**NO SUJECION AL IMPUESTO DE IDNUSTRIA Y COMERCIO – Era sólo para las entidades que prestaran actividades de asistencia pública en salud / PLANES COMPLEMENTARIOS – No corresponden a las asistencia en salud que el estado debe garantizar**

---

<sup>64</sup> Expediente: 17459, Fundación Cardio Infantil – Instituto de Cardiología.

La no sujeción establecida en el artículo 39 numeral 2º literal d) *ib*, según la normativa vigente a la fecha de su expedición, se refería a las entidades que prestarán actividades de asistencia pública en salud. Los planes complementarios no corresponden a la asistencia en salud que el Estado debe garantizar. En ese sentido no puede decirse que el no contar con ellos “afecte directamente el nivel de vida del pueblo colombiano”, por lo tanto, a los recursos que se obtengan con cargo a estos servicios les es aplicable la regulación general del impuesto de Industria y Comercio. Afirmación que encuentra sustento en la sentencia de la Corte Constitucional C-1040/03.

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIN CUARTA

#### ACLARACION DE VOTO

Consejero: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Radicación número: 05001-23-31-000-2009-00195-01(18615) Actor:

CEDIMED S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLIN

En ocasión anterior<sup>65</sup> me aparte de la decisión mayoritaria de la Sala, respecto de la no sujeción de los hospitales y clínicas al impuesto de Industria y Comercio dispuesta en el artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983<sup>66</sup> cuando presten servicios de salud no establecidos en el POS. Las razones que me llevaron a disentir del criterio de la Sala fueron las siguientes:

<sup>65</sup> Sentencia del 24 de mayo de 2012, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño, radicación número: 253000-23-27-000-2008-0011501 (17914) Actor: Clínica de la Mujer.

<sup>66</sup> **Artículo 39º.-** *No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:*

2. *Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:*

*d) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.*

La no sujeción establecida en el artículo 39 numeral 2º literal d) *ib*, según la normativa vigente a la fecha de su expedición, se refería a las entidades que prestarán actividades de asistencia pública en salud.

La Carta Política de 1991 en el artículo 48 señala que la Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio, que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la ley.

En desarrollo de la norma citada, el gobierno nacional profirió la Ley 100 de 1993, por la cual se creó el Sistema de Seguridad Social Integral, en cuyo libro II reguló lo concerniente al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Como “*característica básica*” del Sistema General de Seguridad Social en Salud se señala que todos los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud recibirán un plan integral de protección de la salud, con atención preventiva, médico-quirúrgica y medicamentos esenciales, que será denominado el Plan Obligatorio de Salud.

La Ley 100 de 1993 en su artículo 169 consagra los planes complementarios al Plan Obligatorio de Salud, financiados en su totalidad por el afiliado o las empresas que lo establezcan, con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias previstas por la misma ley. Estos Planes son de carácter opcional y voluntario, se financian con los recursos propios del afiliado o del empleador, y al Estado no le corresponde garantizarlos bajo los principios de solidaridad y universalidad.

Los planes complementarios no corresponden a la asistencia en salud que el Estado debe garantizar. En ese sentido no puede decirse que el no contar con ellos “*afecte directamente el nivel de vida del pueblo colombiano*”<sup>67</sup>, por lo tanto, a los recursos que se obtengan con cargo a estos servicios les es aplicable la regulación general del impuesto de Industria y Comercio. Afirmación que encuentra sustento en la sentencia de la Corte Constitucional C-1040/03.

---

<sup>67</sup> Argumento de la exposición de motivos del artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983.

A pesar de estas consideraciones, acojo la posición adoptada en la Sala del 24 de mayo de 2012<sup>68</sup>, por considerar mas ajustado al derecho a la igualdad el que las decisiones coincidan con el criterio mayoritario.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

*Fecha ut supra*

---

<sup>68</sup> Sentencia dictada en el expediente 17914, con participación de conjuez

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	18986	<b>Fecha:</b>	23 de febrero de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Martha Teresa Briceño de Valencia		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿Es legal el gravamen de la estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E., impuesto por la Asamblea Departamental del Atlántico mediante ordenanza 0008 de 2006?

**TESIS**

No es legal. El gravamen de la estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. No se puede establecer sobre una actividad que tienen la misma base y hecho generador que está gravada con impuestos nacionales.

<b>Ubicación Pág(s):</b>	5	6	7	8	9							
<b>TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO</b>												

Recurso de apelación sobre auto.

**ASPECTO JURÍDICO**
**FUENTE FORMAL**

Ley 645/01	Art. 71 Dec. 1222/86	Art. 195 y 196 Dec. 1333/86	Ordenanza 41/02	Art. 2,3 y 4 Ordenanza 18/06

**EXTRACTO**

<b>Ubicación Pág(s):</b>	2	3	6	7								
--------------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

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

**Radicación número: 08001-23-31-000-2008-00713-01(18986)**

**Actor: JAIME ANDRES GIRON MEDINA**

**Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLANTICO**

AUTO

Ha llegado el presente proceso para decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la providencia de 1º de marzo de 2010 del Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la cual negó la suspensión provisional del acto administrativo acusado.

**ANTECEDENTES**

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, el actor solicitó la nulidad de los artículos 2, 3 y 4 de la Ordenanza 0018 de 2006, expedida por la Asamblea Departamental del Atlántico, *por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico (Decreto Ordenanza No. 000823 de 2003)*. Pidió, además, la suspensión provisional.

El 27 de noviembre de 2008 se presentó la demanda ante el Tribunal Administrativo del Atlántico que en auto de 1º de marzo de 2010, la admitió y negó la suspensión provisional solicitada.

Inconforme con la anterior providencia, el actor interpuso oportunamente el recurso de apelación.

## LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El demandante, en escrito separado, solicitó la suspensión provisional de los efectos del acto acusado al considerar que es evidente la contradicción con los artículos 71 [5] del Decreto 1222 de 1986 y 195 y 196 del Decreto 1333 de 1986. Advirtió además, que el Consejo de Estado ya decretó la suspensión provisional de normas idénticas en su esencia a las demandadas, y que en primera instancia fueron anuladas por el Tribunal Administrativo del Atlántico.<sup>1</sup>

Para demostrar la manifiesta infracción de las normas superiores realizó el siguiente cuadro comparativo:

Normas Violadas	Normas Acusadas	Normas provisionalmente suspendidas por el Consejo de Estado y anuladas por el Tribunal
<p><b>Decreto 1222 de 1986<sup>2</sup></b></p> <p><b>ARTICULO 71.</b> Es prohibido a las Asambleas Departamentales: (...) 5. Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley, y</p>	<p><b>Ordenanza 0008 de 2006<sup>4</sup></b></p> <p><b>Art. 2.</b> El artículo 173 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico, el cual quedará así:</p> <p><b>Artículo 173. <u>SUJETO PASIVO.</u></b> Son sujetos pasivos de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E., las personas naturales o jurídicas y sus asimiladas de conformidad al Estatuto Tributario Nacional y sus normas reglamentarias, que expidan factura, documentos equivalentes a las</p>	<p>Ordenanza 0040 de 2001: Artículo 4: El artículo 6º de la Ordenanza 000027 de 2001 quedará así: <u>Base Gravable:</u> la base gravable para el cobro de la estampilla Pro-Hospital Universitario de Barranquilla, la constituyen los ingresos brutos o los ingresos operacionales según el caso, o en general la base gravable declarada por los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio.”</p> <p>Ordenanza 0017 de 2004, Artículo 5: El artículo tercero de la Ordenanza 0040 de</p>
<p><b>Decreto 1333 de 1986<sup>3</sup></b></p> <p><b>ARTICULO 195.</b> El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las</p>		

<sup>1</sup> Se refiere al proceso de simple nulidad promovido por Lucy Cruz de Quiñones contra los artículos 4 de la Ordenanza No. 40 de 2001, 5 y 6 de la Ordenanza 0018 de 2004 y 5 de la Ordenanza 0017 de 2004, expedidas por la Asamblea Departamental del Atlántico. Exp. 2006-00693 (17420).

<sup>2</sup> Por el cual se expide el Código de Régimen Departamental

<sup>3</sup> Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal

<sup>4</sup> Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico (Decreto Ordenanzal No. 000823 de 2003)

<p>respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.</p> <p><b>ARTICULO 196.</b> El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: devoluciones -ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones-, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios. (...)</p>	<p>facturas y en general cualquier documento que soporte ingresos obtenidos en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico.</p> <p><b>Art. 3.</b> El artículo 174 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico, modificado por el artículo 5º de la Ordenanza No. 017 de 2004, el cual quedará así:</p> <p><b>Artículo 174. HECHO GENERADOR.</b> Constituye el hecho generador de la estampilla Pro- Hospital Universitario CARI E.S.E., las facturas, los documentos equivalentes a las facturas y en general cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales o jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en la jurisdicción del Departamento del Atlántico. (...)</p> <p><b>Art. 4.</b> El artículo 175 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico, el cual quedará así:</p> <p><b>Artículo 175. BASE GRAVABLE.</b> Constituye base</p>	<p>2001 quedará así: <u>Constituye el hecho generador de la obligación de pagar la Estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla, el ejercicio o realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales y de servicios dentro de la jurisdicción del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla y de los municipios del Departamento del Atlántico</u>, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos. Lo anterior no elimina la obligación legal de presentar declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio.</p>
---	---	---

	<p>gravable de la Estampilla Pro Hospitales Universitarios CARI E.S.E., el monto total, antes de IVA, de la facturación o de los documentos equivalentes a las facturas y en general <u>la sumatoria de los valores de los documentos que soporten los ingresos generados en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico.</u></p> <p>Para los obligados a la utilización de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E., que <u>simultáneamente sean contribuyentes del impuesto de industria y comercio, se presume como base gravable mínima para efectos de la declaración y pago el valor que corresponda a los ingresos netos gravables declarados en dicho impuesto.</u> Para los demás obligados se aplicará la regla general contemplada en el inciso anterior.</p>	
--	--	--

Del cuadro anterior surge claramente la ilegalidad al establecerse un gravamen sobre una actividad que está gravada con impuestos nacionales.

No es entendible que si los ingresos percibidos por actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios se gravan con el impuesto de industria y comercio, la Asamblea Departamental del Atlántico pretenda imponer un nuevo tributo sobre la misma base y hecho generador.

Concluyó que se evidencia un doble gravamen sobre el desarrollo de las actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios adelantadas en la jurisdicción del Departamento del Atlántico.

### **EL AUTO APELADO**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, en el auto de 1º de marzo de 2010, negó el decreto de la medida de suspensión provisional porque de la confrontación directa entre las normas superiores y la demandada no se infiere una manifiesta violación.

### **EL RECURSO**

El demandante, inconforme con la negativa de decretar la medida provisional, apeló con los mismos argumentos de la solicitud inicial e insistió en la manifiesta contradicción que existe entre las normas superiores y la demandada.

Agregó que la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 18 de marzo de 2010<sup>5</sup>, profirió sentencia por medio de la cual confirmó la decisión del Tribunal Administrativo del Atlántico en la que declaró la nulidad de los artículos 4º de la Ordenanza 00040 de 2001, 5 de la Ordenanza 0017 de 2004, 20 de la Ordenanza 0027 de 2001 y 5 y 6 de la Ordenanza 0018 de 2004, expedidas por la Asamblea Departamental del Atlántico. Trascribió apartes de la referida providencia.

### **PARA RESOLVER SE CONSIDERA**

Esta Corporación precisa que la suspensión provisional es una medida cautelar que tiene por objeto que un acto administrativo que se presume ilegal o inconstitucional deje de producir efectos y para que proceda cuando se ejerce la acción de nulidad, según lo ordena el artículo 152 del Código Contencioso

---

<sup>5</sup> Exp. 2006-00693 (17420), Actor: Lucy Cruz de Quiñones, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

Administrativo, se requiere que: i) la solicitud se sustente de manera expresa en la demanda o en escrito separado y ii) la violación de las normas superiores invocadas como vulneradas sea manifiesta, esto es, que dicha infracción sea perceptible a primera vista, “*por confrontación directa o mediante documentos públicos aducidos con la solicitud*”.

En este caso, el primer requisito se cumple puesto que el demandante en capítulo separado del libelo inicial pide la suspensión provisional de los artículos 2, 3 y 4 de la Ordenanza 00018 de 25 de julio de 2006, expedida por la Asamblea Departamental del Atlántico, y expone las razones de la solicitud.

Indica que las normas demandadas contradicen los artículos 71 [5] del Decreto 1222 de 1986 y 195 y 196 del Decreto 1333 de 1986 al imponer el pago de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. sobre las actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios que ya están gravadas con el impuesto de industria y comercio.

Esta Corporación, previo a indicar si de la comparación directa de las normas invocadas con las demandadas surge *prima facie* una contradicción, debe decir que la Sección, en auto de 13 de diciembre de 2011<sup>6</sup>, se pronunció sobre la suspensión provisional de los artículos 173 a 179, 183, 185, 186 y 281- 2 de la Ordenanza 041 de 2002 y 2 a 8 y 14 de la Ordenanza 0018 de 2006 y del Decreto Ordenanzal 823 de 2003, que coinciden parcialmente con los artículos demandados en el presente asunto. En consecuencia, se reiterará lo dicho en esa providencia en relación con las normas demandadas en el *sub examine*.

En efecto, en el auto de 13 de diciembre de 2011, en relación con los artículos 2, 3 y 4 de la Ordenanza 0018 de 2006, al hacer la confrontación directa con las normas superiores invocadas, entre ellas, la Ley 645 de 2001 [arts. 3 y 5], el Decreto Ley 1222 de 1986 [arts. 62-1 y 71-5] y la Ley 14 de 1983 [art. 32], se advirtió que existe una manifiesta infracción, por las siguientes razones:

La Ley 645 de 2001 autorizó a las asambleas departamentales para que ordenaran la creación de una estampilla Pro Hospitales Universitarios, y en los

---

<sup>6</sup> Exp. 2009-00043 [18399], Actor: Silvia Isabel Reyes Cepeda, CP. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

artículos 3º y 5º de la citada ley se estableció como hecho generador del tributo las actividades y operaciones realizadas en cada departamento, siempre que intervengan funcionarios departamentales o municipales.

Teniendo en cuenta ese hecho generador, el auto de 13 de diciembre de 2011 explicó que esas actividades u operaciones deben ser las que impliquen la circulación de riqueza o la obtención de un servicio a cargo del Estado.

En relación con los sujetos activo y pasivo de la Estampilla Pro Hospitales Universitarios, se infiere de los artículos 3º y 5º de la misma Ley 645 de 2001 que serán los departamentos y las personas responsables de las actividades u operaciones, respectivamente.

El artículo 6º de la Ley 645 determina como base gravable el valor de las actividades y operaciones sujetas al tributo.

De manera que la referida ley estableció los elementos esenciales de la estampilla Pro Hospitales Universitarios, y deben las asambleas departamentales, para su creación, respetar lo dispuesto en la Ley 645 de 2001 y, además, en el Decreto 1222 de 1986 [arts. 62-1 y 71-5], este último limita la facultad de las asambleas cuando se trate de hechos que son materia de impuestos nacionales, excepto que exista autorización expresa.

Explicado lo anterior, la Sala, en la providencia de 13 de diciembre de 2011 se refirió a las normas demandadas, entre otras los artículos 2, 3 y 4 de la Ordenanza 018 de 2006, acusados en el proceso de la referencia, y encontró la manifiesta contradicción con las normas superiores, puesto que la Asamblea Departamental del Atlántico en dichas disposiciones estableció como hecho generador del tributo la expedición de facturas o documentos equivalentes o cualquier otro documento que represente ingresos y que se expidan en ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicio que se realicen en jurisdicción de ese departamento, para lo cual no es necesaria la intervención de funcionarios públicos departamentales ni municipales, intervención exigida por la Ley 645 de 2001.

De otra parte, es claro que se desconoce la prohibición del numeral 5 del artículo 71 del Decreto Ley 1222 de 1986, puesto que las actividades comerciales,

industriales y de servicio ya están establecidas como hecho generador del impuesto de industria y comercio, según el artículo 32 de la Ley 14 de 1943.

Así, una vez expuestas las razones que tuvo la Sala para decretar la suspensión provisional de los artículos 2, 3 y 4 de la Ordenanza 018 de 2006, entre otras normas, las mismas se reiteran en esta oportunidad, como se indicó inicialmente. Es claro y se concluye de lo indicado en los párrafos anteriores que las normas, cuya suspensión provisional se solicita en el asunto de la referencia, tienen como hecho económico sujeto a la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. las actividades industriales, comerciales y de servicios, que es el hecho generador en el impuesto de industria y comercio, lo que significa que se grava con estampilla el mismo objeto de este último.

Asimismo, que la Ley 645 de 2001 [art. 5] determinó que las obligaciones de adherir y anular las estampillas están a cargo de los funcionarios departamentales y municipales que intervengan en los actos, lo cual no se tuvo en cuenta al expedir la ordenanza demandada, puesto que en ese acto no se contempla la intervención del funcionario público, ya que para la expedición de facturas no se requiere la mediación de funcionarios públicos departamentales ni municipales.

Así, como se indicó, se reiteran las consideraciones expuestas por esta Sala y se estará a lo resuelto en el auto de 13 de diciembre de 2011, dictado en el Exp. 18399 que en la parte resolutive expresa:

***“REVÓCASE el literal e) del auto del 23 de junio de 2009, proferido por el Tribunal Administrativo del Atlántico. En consecuencia, se dispone:***

***“e) **Suspéndanse provisionalmente** los efectos jurídicos de las Ordenanzas números 041 de 2002 (artículos 173 a 179, 186, 281-2 y 358-6) y 0018 de 2006 (artículos 2 a 8 y 14) y del ‘Decreto Ordenanza’ N° 823 de 2003, expedidos por la Asamblea del departamento del Atlántico.”***<sup>7</sup>

En consecuencia, esta Corporación revocará el auto de 1º de marzo de 2010, por el cual el Tribunal Administrativo del Atlántico negó la suspensión provisional de los efectos del acto acusado.

---

<sup>7</sup> En el entendido que se suspende el capítulo sexto del título primero del Decreto Ordenanza 000823 de 2003. Esto es, los artículos 170 a 186, que corresponden a la estampilla Pro Hospital Universitario.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

**RESUELVE:**

Revócase el auto de 1º de marzo de 2010, proferido por el Tribunal Administrativo del Atlántico. En su lugar se dispone: *En relación con los artículos 2º, 3º y 4º de la Ordenanza 0018 de 2006 de la Asamblea Departamental del Atlántico, estése a lo dispuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el auto de 13 de diciembre de 2011, proferido en el proceso No. 08001-23-31-000-2009-00043-01 [18399].*

Cópiese y notifíquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la Sesión de la fecha.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**Presidente de la Sección**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	17543	<b>Fecha:</b>	27 de septiembre de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿Los desembolsos de recursos que realiza un establecimiento de crédito a favor de comercializadores de bienes a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing son exentos de GMF?

**TESIS**

No son exentos. Los desembolsos a favor de comercializadores de bienes a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing no son exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros, pues es un supuesto de hecho que no cumple las condiciones para estar exento del gravamen. Este hecho, quedó exento a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010.

<b>Ubicación Pág(s):</b>	7	14	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
--------------------------	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	--

**TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

Fallo sobre acción de nulidad sobre concepto DIAN 91749 de 2007.

**ASPECTO JURÍDICO**

**FUENTE FORMAL**

127-1 871 y 879 ET	Ley 35/93	Ley 74/89	Ley 510/99	Dec. 3039/89
Dec. 2059/81	Dec. 2920/82	Dec. 3227/82	Dec. 1981/88	Dec. Reg. 913/93
Dec. Reg. 449/03	Concepto DIAN 55704/04	Concepto SFC 2007039517/07		

**EXTRACTO**

<b>Ubicación Pág(s):</b>	1	2	5	7	18	19	20	21				
--------------------------	---	---	---	---	----	----	----	----	--	--	--	--

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION

#### CUARTA

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS** Bogotá

D.C., veintisiete (27) de septiembre de dos mil doce (2012) **Radicación número:**

**11001-03-27-000-2009-00009-00(17543)**

**Actor: MARIA CRISTINA RAMIREZ LONDOÑO**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES FALLO**

La Sala decide la acción de nulidad incoada por la señora María Cristina Ramírez Londoño, contra el Concepto número 91749 del 8 de noviembre de 2007<sup>1</sup>, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN.

### 1. ANTECEDENTES PROCESALES

#### A) LA DEMANDA<sup>2</sup>

La señora **María Cristina Ramírez Londoño**, en nombre propio, propuso la siguiente petición:

*“1. Decretar la nulidad del Concepto 91749 del 15 (sic) de noviembre de 2007 de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por ser contrario a la ley.”*

La demandante citó como violados los artículos 127-1 y 879, numeral 11, del Estatuto Tributario; 2º del Decreto Reglamentario 913 de 1993; 10º del Decreto

---

<sup>1</sup> Folios 21 a 26.

<sup>2</sup> La demanda fue corregida mediante escrito del 12 de mayo de 2009, en virtud del auto inadmisorio de la misma del 27 de abril de 2009.

Reglamentario 449 de 2003; el Concepto DIAN 55704 del 25 de agosto de 2004; el Acta 3 del 4 de abril de 2005, del Comité de Dirección de la DIAN y, el Concepto 2007039517-001 del 30 de agosto de 2007, de la Superintendencia Financiera de Colombia. Para sustentar lo anterior, adujo lo siguiente:

### **1. El leasing financiero es una operación de crédito**

Precisó que el leasing financiero es una operación crediticia que se materializa con la participación de establecimientos de crédito legalmente constituidos y autorizados.

Dijo que la DIAN, en el concepto acusado, interpretó erróneamente, que las únicas operaciones de crédito exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros son las derivadas de los contratos de mutuo, sin tener en cuenta que el numeral 11 del artículo 879 del E.T. no hace esta distinción.

Que malinterpretó el Concepto número 2007039517-001 del 30 de agosto de 2007, en el que la Superintendencia Financiera precisó que el contrato de leasing financiero se celebra con el único propósito de financiar la adquisición de bienes, en la medida en que reúne las siguientes condiciones: i) La transmisión de la propiedad de una cosa del acreedor con contrapartida económica diferida; ii) La pausa o dilación entre el ejercicio del derecho por parte del acreedor y el cumplimiento de la obligación por parte del deudor y, el interés como precio del tiempo que media entre las prestaciones de ambos sujetos de la relación crediticia.

Explicó que el contrato de leasing financiero implica varias operaciones. Que el crédito que otorga la compañía de leasing en contratos de este tipo requiere para su perfeccionamiento los siguientes contratos y regulaciones: i) La suscripción del contrato entre la compañía de leasing y el tomador; ii) El contrato de compraventa entre la compañía de leasing y el proveedor del bien que se adquiere y, iii) La

opción irrevocable de compra que se pacta al inicio del contrato y que se hace efectiva a la terminación del mismo.

Afirmó que el desembolso del crédito que se hace al proveedor del bien es parte integral de la actividad de financiamiento mediante un contrato de leasing. Que, por ello, la DIAN no puede considerar esta etapa de manera independiente y sin relación causal con el contrato de leasing financiero.

Aludió a la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 13 de marzo de 2008, expediente 15312.

Concluyó que los contratos de leasing financiero son operaciones de crédito, y que los desembolsos que hace el establecimiento de crédito al comercializador de los bienes objeto del contrato de leasing se encuentran exentos del GMF, en los términos del numeral 11 del artículo 879 del E.T. y del artículo 10º del Decreto Reglamentario 449 de 2003.

## **2. Reconocimiento contable y tributario del leasing financiero**

Sostuvo que el reconocimiento del leasing financiero, como una modalidad de las operaciones de crédito, se armoniza con el tratamiento contable y tributario propio de estas figuras, establecido en el artículo 127 del E.T.

Dijo que el artículo 127-1 ibídem es coherente con la naturaleza de las “operaciones de crédito” que tienen los contratos de leasing financiero, a tal punto que es expresa la disposición al señalar que el arrendatario debe reconocer la adquisición del activo y, a su vez, el nacimiento del pasivo, que se disminuye en la medida en que se van pagando las cuotas o cánones.

### **3. Ilegitimidad de los recaudos hechos por la DIAN, por concepto de GMF en operaciones de leasing financiero con opción irrevocable de compra**

Precisó que si bien la interpretación doctrinal de la ley por parte de la DIAN constituye doctrina oficial, lo cierto es que si un concepto de la DIAN es contrario a la ley, en perjuicio de los contribuyentes, la Administración está obligada a resarcir ese perjuicio.

Indicó que si las operaciones de crédito y los desembolsos por parte de las compañías de financiamiento comercial a un proveedor de bienes adquiridos en la modalidad de leasing financiero están exentos del GMF, el impuesto cobrado constituye un pago de lo no debido y, en consecuencia, deberá ser reintegrado a favor de quien lo pagó.

#### **B) SUSPENSIÓN PROVISIONAL**

Esta Sección, mediante auto del 18 de junio de 2009, negó la solicitud de suspensión provisional del concepto demandado.

#### **C) COADYUVANCIAS**

El abogado **Julio Fernando Álvarez** coadyuvó las pretensiones de la demanda. Particularmente, frente al asunto objeto de la litis, alegó que la interpretación que hizo la DIAN en el concepto acusado, en el sentido de que la adquisición de equipos y bienes para entregar en leasing es una operación independiente o separada del contrato de leasing, es errada e ilegal.

Explicó que el contrato de arrendamiento financiero o leasing es un todo prestacional y, por tanto, no puede dividirse como si fuera la acumulación de contratos independientes (mandato de compra, arrendamiento, opción de venta).

El abogado **Edgar Iván León Robayo** coadyuvó la demanda. En concreto, sostuvo que el concepto acusado desconoció el tratamiento jurídico válido que se le debe dar al contrato de leasing, con el propósito de evitar el perfeccionamiento de una exención establecida por la ley a favor de las instituciones financieras que realizan este tipo de operaciones.

Añadió que el concepto acusado desconoció no sólo la naturaleza jurídica del leasing financiero, sino que endilgó la responsabilidad del pago del GMF a las compañías de financiamiento comercial, al indicar que la compra de los bienes que éstas hacen a solicitud de los clientes, para dárselos posteriormente en arriendo, no constituye una operación de crédito.

El abogado **Juan Camilo Serrano Valenzuela** coadyuvó la demanda. En concreto, dijo que a partir del artículo 127-1 del E.T. y de la doctrina de la Superintendencia Financiera, el leasing es una operación de crédito exenta del GMF, en los términos del numeral 11 del artículo 879 del E.T.

### **C) LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado judicial de la U.A.E. DIAN pidió negar las pretensiones de la demanda.

Sostuvo que el concepto demandado precisó en qué caso procede la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en lo relacionado con los desembolsos de crédito, y aclaró que cualquier traslado o abono contable que no corresponda a esa situación se encuentra gravado con el Gravamen a los Movimientos Financieros. Asimismo, que los desembolsos realizados por las Compañías de Financiamiento Comercial están dirigidos a favor de comerciantes de bienes, que posteriormente serán entregados a terceros, y que no existe un crédito otorgado por parte de la financiera a favor de un tercero.

Dijo que el concepto no desconoce que las compañías de financiamiento comercial realicen operaciones de crédito y que el contrato de leasing sea un contrato atípico compuesto de varias operaciones; pero que lo que no reconoce es que la disposición de recursos para el pago a proveedores de bienes o servicios de los clientes de las entidades financieras, independientemente de la procedencia de tales recursos, esté exenta del GMF.

Aclaró que la adquisición de bienes por parte de la compañía de financiamiento comercial, para ser entregados a terceros mediante contrato de arrendamiento financiero, no constituye un “desembolso de crédito”. Que el objeto de la exención es el desembolso del crédito mediante el abono en cuentas de ahorro, corriente o de depósito del Banco de la República o mediante cheque con la restricción, respecto al abono en cuenta del primer beneficiario, y no la disponibilidad que la entidad financiera haga de sus cuentas para adquirir bienes a favor de terceros.

A partir de la doctrina judicial del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, afirmó que las exenciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial. Que, en tal sentido, la interpretación que expuso en el concepto demandado y su aplicación son de carácter restrictivo y que, por tanto, la exención a que aludió el concepto sólo comprende las operaciones o transacciones expresamente establecidas por la ley, siempre y cuando cumplan los requisitos para su procedencia.

Finalmente, dijo que no es procedente acceder a la devolución del GMF pagado por los contribuyentes, toda vez que ésta no es una pretensión propia de las acciones de nulidad simple, conforme con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Añadió que mediante la demanda de nulidad simple no se puede perseguir ninguna condena contra el Estado.

#### **D) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La parte **demandante**, además de reiterar los argumentos de la demanda, puso de presente que no había lugar a pronunciarse sobre si la pretensión de

devolución del impuesto pagado es propia de la acción de nulidad, pues mediante escrito del 12 de mayo de 2009 corrigió la demanda en este sentido.

Dijo que en ningún momento se pretende extender, por medio de analogía, la exención consagrada en el numeral 11 del artículo 879 del E.T., sino que, por el contrario, se busca aplicar la noción de “operaciones de crédito” tal como lo señala dicha norma, la que fue restringida sin fundamento legal alguno por la DIAN, al limitar la exención a los contratos de mutuo.

La **U.A.E DIAN** reiteró los argumentos del escrito de contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

Asimismo, dijo que las compañías de financiamiento comercial no realizan una operación de crédito cuando adquieren bienes de un proveedor, para luego destinarlos a un contrato de leasing. Esta operación, agregó, es una actividad comercial de compraventa, en ejercicio de la facultad de disposición de los recursos, para pagar una transacción comercial. Que, por ello, esta actividad es un hecho gravado según el artículo 871 del E.T.

Precisó que las particularidades contables y tributarias, como objeto de financiamiento, se dan a partir de la ejecución del contrato de leasing y entre sus partes, y no antes, en la compra realizada entre el proveedor y la compañía de financiamiento comercial.

## **2. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de la demanda incoada por la señora María Cristina Ramírez Londoño, la Sala debe decidir si el Concepto número 91749 del 8 de noviembre de 2007 de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que a continuación se transcribe, es nulo por violación del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, por errónea interpretación.

Dice el concepto:

*“Doctor*

*AGUSTIN ESGUERRA RESTREPO*

*Presidente*

*Leasing de Occidente S.A.*

*Carrera 13 No. 26-45 Piso 10, 12 y 15*

*Bogotá D.C.*

*Ref. Consulta radicada bajo el número 54697 de 19/06/2007*

*Este pronunciamiento se emite dentro del marco de generalidad preceptuado en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la Resolución 1618 de 2006, que prevén la competencia funcional de este Despacho.*

*Se consulta en el escrito de la referencia si los desembolsos realizados por las Compañías de Financiamiento Comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing se encuentran exentos del GMF, de acuerdo con lo previsto por el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario. (Subrayado de la Sala)*

*A efecto de lo anterior manifiesta el consultante, que es claro que las Compañías de Financiamiento Comercial son beneficiarias de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, por las operaciones que éstas realizan en cumplimiento de su objeto social, que para efectos del gravamen a los movimientos financieros, se consideran operaciones de crédito.*

*Sostiene igualmente, que si las operaciones de financiamiento comercial – leasing son operaciones de crédito para los efectos de la exención del GMF, es indispensable que los recursos girados por éstas para el pago de bienes que serán objeto de contratos de financiamiento comercial o leasing a favor de comercializadores de bienes, se encuentren exentos del gravamen.*

*Para efectos de dar respuesta a las inquietudes planteadas, precisa en primer lugar, hacer referencia al marco normativo que regula el tema en estudio.*

Los artículos 871 y 875 del Estatuto Tributario consagran el hecho generador y los sujetos pasivos del gravamen a los movimientos financieros respectivamente.

El artículo 879 del Estatuto Tributario establece algunas exenciones a la sujeción del gravamen, señalando en su numeral 11:

“ART. 879.- Adicionado. L. 633/2000, art 1º. Exenciones del GMF. Se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros:

... 11. Modificado. L. 1111/2006, art. 42. Los desembolsos de crédito mediante abono a la cuenta o mediante expedición de cheques que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario fue reglamentado por el artículo 10 del Decreto 449 de 2003, norma que dispone que para efectos de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario se entienden como abono en cuenta todos los desembolsos de créditos que realicen los establecimientos de crédito.

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

También procede la exención indicada en el inciso primero del artículo 10º, del Decreto 449 de 2003 cuando el establecimiento de crédito o la entidad vigilada por Superintendencia (sic) de la Economía Solidaria, efectúe el desembolso al comercializador de los bienes o servicios financiados con el producto del crédito. En este evento constituyen condiciones sine qua non para la procedencia de la exención, que el beneficiario del préstamo autorice por escrito al otorgante del crédito para efectuar el desembolso al comercializador de los bienes y servicios; que el desembolso del crédito se efectúe mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros del comercializador de bienes y servicios y que el otorgante del crédito conserve los documentos en los que conste el destinatario de los recursos del crédito, la utilización de los mismos y la autorización al otorgante del crédito para

*efectuar el desembolso al comercializador, para efectos del control por parte de las autoridades competentes.*

*Cualquier traslado, abono o movimiento contable que no corresponda al desembolso efectivo de recursos del crédito tal como se señala en el citado artículo 10 del Decreto 449, estará sujeto al gravamen.*

*De conformidad con lo previsto en el numeral 1º. del artículo 2º. del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, los establecimientos de crédito comprenden los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las corporaciones de ahorro y vivienda (ahora Bancos Comerciales), las compañías de financiamiento comercial y las cooperativas financieras.*

*Las Compañías de Financiamiento Comercial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero tienen autorizadas, entre otras operaciones, las de captar ahorro a través de depósitos a término; otorgar préstamos; comprar y vender títulos representativos de obligaciones emitidas por entidades de derecho público; otorgar financiación mediante la aceptación de letras de cambio; otorgar valores y garantías; efectuar operaciones de compra de cartera o factoring; efectuar, como intermediario del mercado cambiario, operaciones de compra y venta de divisas y **realizar operaciones de leasing**.*

*De conformidad con las normas mencionadas, son sujetos pasivos del gravamen a los movimientos financieros los usuarios y clientes de las entidades vigiladas por las superintendencias Bancaria, de Valores o de Economía Solidaria; así como las entidades vigiladas por estas mismas superintendencias, incluido el Banco de la República.*

*Para que proceda la exención prevista en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:*

- 1. Que se trate de un desembolso de crédito*
- 2. Que el desembolso del crédito se efectúe mediante abono a la cuenta o mediante la expedición de cheques*
- 3. Que el desembolso sea realizado por establecimientos de crédito, por cooperativas con actividad financiera o por cooperativas de ahorro y crédito.*

*Con el fin de contar con mayores elementos de juicio para absolver la consulta de la referencia, este Despacho elevó consulta a la Dirección Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia, en lo relacionado con los temas de su competencia. De la respuesta suministrada nos permitimos destacar los siguientes apartes:*

*En torno al concepto de crédito, término que es imperioso precisar teniendo en cuenta que el primer requisito exigido para que proceda la exención prevista en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, es que se trate de un desembolso del crédito, la Superintendencia Financiera sostiene:*

*“...Desde el ámbito estrictamente legal, algunos doctrinantes centran la noción en comento en el acto jurídico de concesión de crédito, en la voluntad misma de quien lo otorga. Es así como para Joaquín Garrigues “(...) De esta manera quedan configurados en la esencia jurídica del crédito los siguientes elementos: la transmisión (actual o prometida) de la propiedad es (sic) de una cosa del acreedor al deudor con contrapartida económica diferida, la pausa o dilación ente (sic) el ejercicio del derecho por parte del acreedor y el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, y, por último, el interés como precio del tiempo que media entre las prestaciones de ambos sujetos de la relación crediticia...”*

*Precisado lo anterior se refiere al contrato de leasing financiero en los términos en que es definido por el artículo 2º del Decreto 913 de 1993, de la siguiente manera:*

*“Entiéndese por operación de arrendamiento financiero la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto, financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra.*

*En consecuencia, el bien deberá ser de la compañía arrendadora, derecho de dominio que conservará hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra. Así mismo, debe entenderse que el costo del activo dado en arrendamiento se amortizará durante el término de duración del contrato, generando la respectiva utilidad.”*

*Afirma la Superintendencia financiera que, como lo precisa la doctrina nacional y extranjera, es característica estructural y la más sobresaliente del*

*contrato de leasing financiero la función de financiación de la empresa, en la medida en que provee “(...) a los diferentes agentes de la economía recursos para llevar a cabo sus planes de inversión y de consumo.”*

*A partir de lo expuesto concluye la citada Entidad que “...el contrato de leasing financiero conlleva una operación de financiación en favor del locatario (arrendador) y a cargo de la institución financiera (CFC), que si bien es cierto no se estructura jurídicamente bajo un contrato típico de crédito, como lo es el mutuo, ello en modo alguno desvirtúa la finalidad o función mencionada. En otras palabras, si a la expresión “Crédito” se le da el alcance o significado restrictivo de “contrato de Mutuo”, fuerzas concluir que el leasing financiero no configuraría una operación de tal naturaleza...”*

*La Superintendencia Financiera de Colombia manifiesta igualmente que “...la disposición de recursos destinados a la adquisición de bienes que serán objeto del contrato de leasing financiero hace parte de la estructura jurídica de financiación que se otorga al arrendatario, aunque, se insiste, no bajo la estructuración de un contrato de mutuo...”, aspecto sobre el cual este Despacho se permite precisar que la exención del gravamen a los movimientos financieros que establece el numeral 11 del artículo 879, como ya se anotó, se consagra únicamente a favor de los desembolsos de crédito en las condiciones y realizados por los sujetos que señala la norma, no a favor de todas las operaciones que comprende la estructura jurídica de financiación de las compañías de financiamiento comercial.*

*El beneficio consagrado en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario no se puede hacer extensivo a los recursos girados por las compañías de financiamiento comercial a favor de comercializadores de bienes, para el pago de bienes que serán objetos de contratos de financiamiento comercial o leasing toda vez que las exenciones deben estar consagradas de manera expresa en la ley, que por tratarse de excepciones a la regla general deben ser interpretadas y aplicadas de manera restrictiva, por lo que no son susceptibles de ser reconocidas por analogía.*

*La anterior posición coincide tanto con la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, como con la doctrina vigente que en reiteradas oportunidades ha sostenido que las exenciones son beneficios fiscales de origen legal, consistentes en la exoneración del cumplimiento de obligaciones tributarias y sólo cobijan los sujetos y objeto expresamente señalados por la norma que establece la exención o exclusión, como ocurre con toda norma de carácter exceptivo.*

*En torno al tema de la amplia potestad de configuración del legislador en el ámbito tributario y las características que identifican las exenciones, la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C-508 de 6 de julio de 2006, M.P. Dr.: Alvaro Tafur Galvis, expresó:*

*“...en lo que se refiere concretamente al tema de las exenciones la Corte ha puesto de presente que la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, sino que por el contrario ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos “al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9 de la C.P) (Ver, entre otras las sentencias C-711 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería, C-1060 de 2001 M.P. Lucy Cruz de Quiñonez).*

*La Corte ha explicado que el Congreso en el ámbito nacional puede empero establecer exenciones tributarias las cuales se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de suerte tal que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley, sin que a éstos les sea dable transferirlas válidamente a otros sujetos pasivos bajo ningún respecto. Igualmente ha destacado que las exenciones corresponden a hechos generadores que en principio estarían total o parcialmente gravados, pero que por razones de política económica, fiscal, social o ambiental, el órgano competente decide sustraerlos total o parcialmente de pago...” (Ver sentencia C-1107 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería).*

*En este orden de ideas, se reitera que el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario consagra (sic) de manera taxativa una exención del gravamen a los movimientos financieros, a favor de los sujetos y en las condiciones previstas en la citada disposición, beneficio que no se puede extender a los desembolsos realizados por las compañías de financiamiento comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero teniendo en cuenta que en derecho tributario la interpretación es restringida, acorde con lo señalado por la H Corte Constitucional.*

*Si bien las compañías de financiamiento comercial pueden realizar operaciones de crédito, no todas las operaciones que estas compañías lleven a cabo pueden ser catalogadas como operaciones de crédito, este es el caso de los recursos girados por estas para el pago de bienes que serán objeto de contratos de financiamiento comercial o leasing a favor de comercializadores de bienes, operaciones que no constituyen en sí mismas ni contratos de leasing ni operaciones de crédito, dado que los elementos de la relación*

*crediticia, no se evidencian en su totalidad en la operación en cuestión para que pueda ser calificada como tal.*

*La adquisición de bienes que serán destinados a contratos de leasing constituye un negocio jurídico de aprovisionamiento, propio de la fase precontractual del contrato de financiamiento comercial, pero en manera alguna se le puede atribuir la naturaleza de crédito.*

*En las condiciones enunciadas es claro que las Compañías de Financiamiento Comercial según lo previsto en el numeral 1º. del artículo 2º. del EOSF están catalogadas como establecimientos de crédito, pero no todas las operaciones que éstas realizan en cumplimiento de su objeto social pueden considerarse desembolsos de crédito como es el caso, insistimos, de los recursos girados para el pago de bienes que serán objeto de contratos de financiamiento comercial o leasing a favor de comercializadores de bienes.*

*En consecuencia, (Subrayado de la Sala)*

*(...)"*

En el presente caso, la Sala entiende que la inconformidad de la demandante se centró en que el concepto demandado interpretó equivocadamente el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, al concluir que el giro de recursos que hacen las compañías de financiamiento comercial para el pago de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing, no son desembolsos de crédito exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros.

Para resolver el caso, la Sala hará algunas precisiones sobre la naturaleza del Gravamen a los Movimientos Financieros y sobre el leasing financiero, para luego analizar los cargos de la demanda.

### **El Gravamen a los Movimientos Financieros**

El Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF- es un impuesto del orden nacional que se aplica a las transacciones financieras realizadas por los usuarios

del sistema financiero. Su regulación se encuentra desarrollada en los artículos 870 y siguientes del Estatuto Tributario.

El artículo 871 del E.T., vigente para la ocurrencia de los hechos, en relación con el hecho generador del GMF, dispone:

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

**Inciso 2º.** *En el caso de cheques girados con cargo a los recursos de una cuenta de ahorro perteneciente a un cliente, por un establecimiento de crédito no bancario o por un establecimiento bancario especializado en cartera hipotecaria que no utilice el mecanismo de captación de recursos mediante la cuenta corriente, se considerará que constituyen una sola operación el retiro en virtud del cual se expide el cheque y el pago del mismo.*

**Inciso 3º.** *También constituyen hecho generador del impuesto:*

**Inciso 4º.** *El traslado o cesión a cualquier título de los recursos o derechos sobre carteras colectivas, entre diferentes copropietarios de los mismos, así como el retiro de estos derechos por parte del beneficiario o fideicomitente, inclusive cuando dichos traslados o retiros no estén vinculados directamente a un movimiento de una cuenta corriente, de ahorros o de depósito. En aquellos casos en que sí estén vinculados a débitos de alguna de dichas cuentas, toda la operación se considerará como un solo hecho generador.*

**Inciso 5º.** *La disposición de recursos a través de los denominados contratos o convenios de recaudo o similares que suscriban las entidades financieras con sus clientes en los cuales no exista disposición de recursos de una cuenta corriente, de ahorros o de depósito.*

**Inciso 6º.** Los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero.

**Inciso 7º.** Para efectos de la aplicación de este artículo, se entiende por carteras colectivas los fondos de valores, los fondos de inversión, los fondos comunes ordinarios, los fondos comunes especiales, los fondos de pensiones, los fondos de cesantía y, en general, cualquier ente o conjunto de bienes administrado por una sociedad legalmente habilitada para el efecto, que carecen de personalidad jurídica y pertenecen a varias personas, que serán sus copropietarios en partes alícuotas.

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

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

La Corte Constitucional, con ocasión del estudio de constitucionalidad del artículo 871 E.T., consideró que la modificación introducida por la ley 788 de 2002,

replanteó el hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros, para incluir operaciones que no estaban cubiertas en la legislación previa (Ley 663 de 2000), y amplió los sujetos pasivos y los agentes retenedores. Al efecto, la Corte sostuvo:

*“ (...) En el proyecto de ley presentado por el gobierno a la consideración del Congreso de la República, en relación con el Gravamen a los Movimientos Financieros, no solamente se ampliaba el espectro de los hechos generadores, los sujetos pasivos y los agentes retenedores, sino que, además, se modificaba el párrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario, para desplazar el núcleo de la definición de lo que para efectos del gravamen debía considerarse como transacción financiera, desde la “operación de retiro de efectivo” hacia la expresión genérica “disposición de recursos”, que comprende no sólo el retiro en efectivo, sino, también, de manera más amplia y entre otros conceptos, “...los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título ...”.<sup>3</sup>*

*Posteriormente, en la ponencia para primer debate en las comisiones conjuntas de Senado y Cámara se expresó que “[e]n el artículo sobre el hecho generador del gravamen a los movimientos financieros se efectúan algunos ajustes en su redacción, para precisar que constituyen hecho generador del impuesto los pagos propios o de terceros que realicen los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta corriente, de ahorros o depósito, cuando tales pagos no estén vinculados a un movimiento de otra cuenta corriente, de ahorro o depósito.” Se agregó en la ponencia que “[d]e la misma forma, en el párrafo se precisa que se entienden por transacción financiera los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título.”*

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

---

<sup>3</sup> El Párrafo del artículo 671 del Estatuto Tributario, tal como se estableció por la Ley 633 del 2000 era del siguiente tenor: “Párrafo. Para los efectos del presente artículo, se entiende por transacción financiera toda **operación de retiro en efectivo**, mediante cheque, con talonario, con tarjeta débito, a través de cajero electrónico, mediante puntos de pago, notas débito o mediante cualquier otra modalidad que implique la disposición de recursos de cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, en cualquier tipo de denominación, incluidos los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como “saldos positivos de tarjetas de crédito” y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante abono en cuenta.” (Subraya la Sala) A su vez, en el proyecto de ley sometido a la consideración del Congreso, el mencionado párrafo quedaba de la siguiente manera: “Párrafo. Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda **disposición de recursos** provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, **así como los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título**, incluidos los realizados sobre carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta.” (Subraya la Sala)

cualquier título.

Por su parte, el artículo 879 del mismo estatuto, vigente en el momento en que fue expedido el concepto acusado, señala taxativamente las operaciones que se encuentran exentas del gravamen, así:

***Exenciones del GMF.*** *Se encuentran exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros:*

(...)

***11. Los desembolsos de crédito mediante abono a la cuenta o mediante expedición de cheques que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente.***

El numeral 11 fue reglamentado por el artículo 10º del Decreto Reglamentario número 449 del 27 de febrero de 2003, que textualmente reza:

***Artículo 10º. Desembolsos de crédito.*** *Para efectos de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, se entenderá como abono en cuenta todos aquellos desembolsos de créditos que realicen los establecimientos de crédito, las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria en cuenta corriente, de ahorros o en cuenta de Depósito en el Banco de la República, o aquellos que se realicen mediante cheque sobre el cual el otorgante del crédito imponga la leyenda 'para abono en cuenta del primer beneficiario'.*

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

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

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

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

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

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

*PARÁGRAFO.* Cualquier traslado, abono o movimiento contable que no corresponda al desembolso efectivo de recursos del crédito tal como se indica en el presente artículo estará sujeto al gravamen.<sup>4</sup>

El artículo 10 transcrito precisa el significado de la expresión "abono en cuenta", entendida como los desembolsos de créditos en cuenta corriente, de ahorros o de depósito en el Banco de la República, que realicen los establecimientos de crédito y las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria y los que se realicen mediante cheque sobre el que el otorgante del crédito imponga la leyenda "Para abono en cuenta del primer beneficiario".

También señala como requisito de la exención que se abone efectivamente el producto del crédito en una de las cuentas mencionadas que pertenezcan al beneficiario, pero, adicionalmente, incluye los desembolsos de crédito mediante operaciones de descuento y redescuento.

Así mismo, estableció como exento el desembolso al comercializador de los bienes o servicios financiados con el crédito conforme con los requisitos señalados en el mismo artículo 10 del Decreto 449.

<sup>4</sup> Los apartes tachados fueron declarados nulos por esta Sección, mediante la sentencia del 30 de mayo de 2011, expediente 110010327000200900024-00 (17699), Consejero ponente Marta Teresa Briceño de Valencia. En esta oportunidad la Sala estimó que los apartes anulados vulneraban el principio de legalidad tributaria, "pues excede la ley que reglamenta, al agregar por dicha vía calidades al titular de la cuenta a la que se abona el desembolso, que no están de acuerdo con la intención del legislador. Es así como el hecho de que se "incluya" como beneficiario de la exención el desembolso del crédito que se entregue a un "comercializador de bienes o servicios", excluye del beneficio los créditos que se abonen a terceros que no posean tal calidad, lo que contraría abiertamente el espíritu del numeral 11 del artículo 879 E.T. que no establece restricción alguna al respecto.

## **EL LEASING FINANCIERO. ANTECEDENTES NORMATIVOS**

En el año 1979, el Gobierno nacional expidió el Decreto 148 de 1979, mediante el cual autorizó a las corporaciones financieras para adquirir y mantener acciones en compañías de leasing o arrendamiento financiero hasta por un monto que no excediera del 10% del su capital pagado y reserva legal.

Luego, mediante el Decreto 2059 de 1981, se sometió a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades a todas las sociedades comerciales cuyo objeto contemplara, como actividad principal, la realización de operaciones de arrendamiento financiero o leasing, independientemente de la clase de sociedad bajo la cual se desarrollarían tales actividades y el monto de su capital y patrimonio. Esta norma estableció una vigilancia objetiva sobre las operaciones de arrendamiento financiero o leasing.

Posteriormente, mediante el Decreto 2920 de 1982, el Gobierno se limitó a prohibir la captación masiva y habitual de recursos del público por parte de las compañías de arrendamiento financiero. Para el efecto, los Decretos 3227 de 1982 y 1981 de 1988 reglamentaron y definieron el concepto de captación masiva y habitual de recursos del público.

La Ley 74 de 1989 reglamentó la inversión extranjera en el sector financiero, y dispuso que las sociedades de financiamiento comercial dedicadas a la actividad de leasing debían organizarse y funcionar conforme con las disposiciones de la Ley 45 de 1923 o Estatuto Bancario y las demás disposiciones complementarias, y someterse al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera).

En desarrollo de la Ley 74 de 1989, el Gobierno expidió el Decreto Reglamentario 3039 del mismo año, que reguló algunos aspectos fundamentales del contrato de leasing.

En primer lugar, el Decreto 3039 de 1989 dispuso que las sociedades de leasing debían contar con certificado de autorización expedido por la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera), requisito indispensable para poder realizar válidamente

las actividades constitutivas de su objeto social. En segundo lugar, dispuso que dichas sociedades debían tener objeto social exclusivo.

Luego, con la expedición de la Ley 35 de 1993, las sociedades de arrendamiento financiero o leasing, que optaron por su conversión en compañías de financiamiento comercial, adquirieron la naturaleza jurídica de establecimientos de crédito.

Posteriormente, el Gobierno Nacional, mediante el Decreto número 913 del 19 de mayo de 1993, tipificó el leasing financiero y estableció la estructura básica para la celebración de este tipo de operaciones.

Mediante la Ley 510 de 1999, el legislador eliminó la diferencia que introdujo la Ley 35 de 1993 entre las compañías de financiamiento comercial especializadas en leasing y compañías de financiamiento comercial tradicionales. De acuerdo con el artículo 16 de la citada ley, se consideran compañías de financiamiento comercial las instituciones que tienen por función principal captar recursos a término, con el objeto primordial de realizar operaciones activas de crédito para facilitar la comercialización de bienes y servicios, y realizar operaciones de arrendamiento financiero.

De acuerdo con el artículo 2º del Decreto 913, la operación de arrendamiento financiero o leasing financiero es *“la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose con el arrendatario la facultad de ejercer al final del período la opción de compra.”*

La Corte Suprema de Justicia ha sostenido que *“el leasing es un negocio jurídico consensual; bilateral - o si se prefiere de prestaciones recíprocas -, en cuanto las dos partes que en él intervienen: la compañía de leasing y el usuario o tomador, se obligan recíprocamente (interdependencia prestacional); de tracto o ejecución sucesiva (negocio de duración), por cuanto las obligaciones principales -y originarias- que de él emanan: para el contratante, conceder el uso y goce de la cosa y para el contratista, pagar el precio, no se agotan en un solo momento, sino que se desenvuelven y desdoblan a medida que transcurre el tiempo (tempus in negotio); oneroso, toda vez que cada una de las partes busca un beneficio económico que, recta vía, se refleja en la obligación asumida por la parte contraria*

*o cocontratante y, finalmente, las más de las veces, merced a la mecánica* negocial imperante en la praxis contractual, por adhesión, como quiera que el usuario debe sujetarse, sin posibilidad real de discutir las, a unas cláusulas previamente establecidas -o fijadas ex ante -, con carácter uniforme por la compañía de leasing (condiciones generales dictadas por la entidad predisponente).”

## **El asunto objeto de examen**

Según la parte actora, la operación de leasing financiero es una operación de crédito, y, por ende, el giro de recursos que hacen las compañías de financiamiento comercial para el pago de bienes que serán entregados posteriormente a terceros en virtud de un contrato de leasing financiero, está exento del Gravamen a los Movimientos Financieros, por aplicación del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

En primer lugar, la Sala parte de reafirmar, como lo hacen las partes, que el contrato de leasing financiero es una operación indirecta de crédito a favor del locatario o (arrendatario). Así lo ha interpretado la doctrina de la Superintendencia Financiera y de la Corte Suprema de Justicia<sup>5</sup>, al sostener que *“el contrato de leasing financiero conlleva una operación de financiación en favor del locatario (arrendador) y a cargo de la institución financiera (CFC), que si bien es cierto no se estructura jurídicamente bajo un contrato típico de crédito, como lo es el mutuo, ello en modo alguno desvirtúa la finalidad o función mencionada. En otras palabras, si a la expresión “Crédito” se le da el alcance o significado restrictivo de “contrato de Mutuo”, fuerza concluir que el leasing financiero no configuraría una operación de tal naturaleza. Pero si a dicho término “crédito” le reconocemos su real función económica de “financiación”, efectivamente el leasing financiero, como lo resalta la Corte Suprema de Justicia, permite el acceso indirecto al crédito por conducto, en este caso, de las compañías de financiamiento comercial especializadas en este tipo de negocio.”*<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> La Corte Suprema ha dicho que *“El ‘leasing’ -anglicismo recientemente incorporado al castellano, según lo realiza la última edición del Diccionario de la Lengua Española-, es una operación originaria de los Estados Unidos de Norteamérica, que se remonta a los años siguientes a la Segunda Guerra Mundial, específicamente, a comienzos de la década de los cincuenta, prevalentemente como un novísimo modelo de financiación, muy apropiado para adelantar -o apalancar- procesos de reconversión industrial, en cuanto permitía -y permite- el acceso al crédito y, por contera, a bienes de capital o a equipos necesarios para el crecimiento y expansión económica, sin tener que afectar o comprometer, en grado superlativo, el patrimonio del empresario o, en general, del usuario crediticio y, de paso, obtener algunas ventajas de orden fiscal o tributario”* (Sentencia del 13 de diciembre de 2002, expediente 6462, Magistrado ponente Carlos Ignacio Jaramillo.

<sup>6</sup> Concepto 2007039517-001 del 30 de agosto de 2007.

Ahora bien, en lo que respecta a que si los desembolsos de recursos que hacen las compañías de financiamiento comercial a los distribuidores o comercializadores de bienes, para la adquisición de bienes que serán entregados en arrendamiento financiero (leasing financiero), están exentos del GMF conforme con el numeral 11 del artículo 879 del E.T., la Sala considera que no por las siguientes razones:

Como se dijo anteriormente, el contrato de leasing o arrendamiento financiero implica las siguientes operaciones:

- 1- La entrega de un bien para su uso y goce;
- 2- El establecimiento de un canon periódico, que lleva implícito el precio del derecho a ejercer una opción de compra y,
- 3- La existencia, a favor del arrendatario, de una opción de compra al terminarse el plazo pactado en el contrato, que podrá ejercer siempre y cuando cumpla la totalidad de las prestaciones a cargo.

En este tipo de contratos intervienen por lo menos dos partes: una compañía de financiamiento o un banco, propietario del bien objeto del leasing, y un locatario, persona natural o jurídica que recibe la tenencia del mismo para su uso y goce. Adicionalmente, en la operación suele intervenir, sin que sea parte necesaria, el proveedor de los bienes objeto del leasing.

Un rasgo sobresaliente de este tipo de contratos es que la compañía de financiamiento comercial actúa como proveedor de fondos para la compra de bienes seleccionados por el arrendatario o locatario, y no asume los riesgos asociados a la propiedad del bien, sino que éstos se trasladan al locatario o arrendatario.

Por su parte, el comercializador de bienes actúa como un proveedor de la compañía de financiamiento comercial, quien, en adelante, se convierte en propietario de los activos que adquiere del primero, y que, posteriormente serán entregados al locatario.

La Corte Suprema de Justicia ha sido enfática en precisar “*que la circunstancia de que el locatario (arrendador) realice una específica indicación o señalamiento a la sociedad de leasing para la compra de los bienes a un determinado productor o proveedor, revela la presencia de diversos intereses en este peculiar negocio jurídico, sin que, por razón de los mismos, en efecto, sus titulares inexorablemente se conviertan en partes del contrato, stricto sensu.*”<sup>7</sup>

Para la Corte, existe una operación comercial en la que participa activamente el proveedor de los bienes, y una operación de financiamiento representada en el contrato de leasing, en la que sólo son partes la compañía de financiamiento comercial y el locatario o arrendatario.

En otras palabras, según la Corte Suprema de Justicia “*en lugar de un negocio plurilateral, lo que existe es una pluralidad de roles: del proveedor (vender el bien), la sociedad de leasing (adquirir y pagar el precio del señalado bien que posteriormente dará para su uso) y el usuario (pagar el canon o retribución mensual), que denotan la presencia de intereses divergentes, propios del contrato bilateral -o de prestaciones recíprocas- y no convergentes, predicables -en sí- del negocio plurilateral, máxime cuando el norte de los intereses del usuario, del proveedor y de la sociedad de leasing no es simétrico y sus prestaciones no se orientan, articulada e irrefragablemente, a la consecución de un fin común a todas ellas, según tiene lugar en el referido contrato plurilateral.*”<sup>8</sup>

Ahora bien, no puede perderse de vista que la causa del contrato de leasing financiero es la de financiar, sin que por ello el contrato se convierta en uno de crédito o mutuo.

En el caso en examen, el concepto acusado parte de afirmar que el desembolso de recursos que realizan las compañías de financiamiento comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing no está cobijado con la exención del GMF consagrada en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, por no tener la naturaleza de una operación crediticia, sino de un negocio de aprovisionamiento propio de la fase precontractual del contrato de leasing.

---

<sup>7</sup> Ídem 6.

<sup>8</sup> Ídem 6

Para la Sala, por lo expuesto anteriormente, el concepto no acierta en cuanto a que desconoce el carácter financiero de la operación de leasing, pero acierta en cuanto precisa que la disposición de los recursos objeto del contrato de leasing a favor de terceros proveedores no está exenta del GMF, por las siguientes razones:

Según el numeral 11 del artículo 879 del E.T., están exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros los desembolsos de crédito, mediante abono a la cuenta o mediante la expedición de cheques, que realicen los establecimientos de crédito, entre otros.

En el caso de los desembolsos a comercializadores de bienes y servicios financiados con el producto del crédito, el artículo 10º del Decreto 449 de 2003 fija las condiciones para la procedencia de la exención. De acuerdo con dicho artículo, el producto del crédito debe desembolsarse efectivamente en la cuenta corriente o de ahorros del comercializador, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que el beneficiario del préstamo autorice por escrito al otorgante del crédito para efectuar el desembolso al comercializador de los bienes.
- b) Que el desembolso se haga mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros del comercializador de los bienes y servicios o mediante cheque con la leyenda “para abono en cuenta del primer beneficiario”.
- c) Que el otorgante del crédito conserve los documentos en los que conste el destinatario de los recursos del crédito, la utilización de los mismos y la autorización dada por el beneficiario del crédito.

Ninguna de las anteriores condiciones se presenta en el caso del desembolso de recursos para la adquisición de bienes que van a ser objeto de un contrato de leasing financiero. Si bien el contrato de leasing financiero es considerado una operación indirecta de crédito entre la compañía de leasing y el locatario (arrendatario), lo cierto es que entre la compañía de leasing y el distribuidor o comercializador de los bienes existe una operación comercial, netamente instrumental, que surge con posterioridad al perfeccionamiento del contrato de leasing.

En la operación de compra de los bienes objeto del contrato de leasing, no existe un desembolso directo de crédito a favor del comercializador ni de quien posteriormente se verá beneficiado con el contrato de leasing (locatario). Por esta razón, esta operación comercial, entendida como un negocio jurídico de aprovisionamiento en el que hay un desembolso de recursos a favor de un tercero, está gravada con el GMF, como acertadamente lo concluyó el concepto demandado.

Sólo hasta el año 2010, con la expedición de la Ley 1430, se estableció expresamente la exención de los desembolsos o pagos efectuados por las compañías de financiamiento comercial para el pago a los comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra.<sup>9</sup>

Finalmente, la parte actora alegó que el mismo artículo 127-1 del Estatuto Tributario reconoce los contratos de leasing financiero como operaciones de crédito.

La Sala reitera que no desconoce la naturaleza crediticia del contrato de leasing financiero, pero insiste en que el concepto acusado se ajustó a lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 10º del Decreto Reglamentario número 449 del 27 de febrero de 2003, porque los desembolsos de recursos realizados por las Compañías de Financiamiento Comercial a favor de comercializadores de bienes que serán entregados a

---

<sup>9</sup> ARTÍCULO 6o. *GMF EN DESEMBOLSOS DE CRÉDITOS*. Modifícase el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario el cual queda así:

“11. Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor, cuando el desembolso se haga a un tercero solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.

Los desembolsos o pagos a terceros por conceptos tales como nómina, servicios, proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones se encuentran sujetos al Gravamen a los Movimientos Financieros, salvo la utilización de las tarjetas de crédito de las cuales sean titulares las personas naturales, las cuales continúan siendo exentas.

**También se encuentran exentos los desembolsos efectuados por las compañías de financiamiento o bancos, para el pago a los comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra**”.

(negrilla fuera de texto)

terceros mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing es un supuesto de hecho que no cumple las condiciones para estar exento del Gravamen a los Movimientos Financieros, hecho que, se reitera, quedó exento a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010 . En consecuencia, se desestiman las pretensiones de la demanda.

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

### **F A L L A**

**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda por las razones aducidas en la parte considerativa de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

Presidente de la Sala

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	19359	<b>Fecha:</b>	16 de mayo de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Martha Teresa Briceño de Valencia		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿El cumplimiento de los artículos 6, 7 y 9 del Decreto 4910 de 2011 vulnera el beneficio de progresividad en relación con el impuesto a la renta y complementarios para las nuevas pequeñas empresas?

**TESIS**

La sala no pudo estudiar la suspensión provisional de los actos administrativos demandados, la solicitud debe ser expresa y estar debidamente sustentada, lo cual para el caso en estudio no se cumplió.

<b>Ubicación Pág(s):</b>	5	6										
<b>TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO</b>												

Fallo acción de nulidad art. 6,7 y 9 Dec. 4910/11

**ASPECTO JURÍDICO**

**FUENTE FORMAL**

Art. 61 Ley 1395/10	Art. 152 CCA	6,7 y 9 Dec. 4910/11		

**EXTRACTO**

<b>Ubicación Pág(s):</b>	2	3	4	5								
--------------------------	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de mayo de dos mil doce (2012)

**Radicación numero: 11001-03-27-000-2012-00024-00(19359)**

**Actor: JUAN LEONARDO GARZÓN RESTREPO**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y OTROS**

**AUTO**

La parte demandante en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicita la nulidad de los artículos 6, 7 y 9 del Decreto 4910 de 2011, proferido por el Gobierno Nacional.

La demanda reúne los requisitos exigidos por los artículos 137 y siguientes del Código Contencioso Administrativo y por ello habrá de admitirse.

Como en el libelo se solicita, además, la suspensión provisional, procede el Despacho a resolver sobre el particular.

**LOS ACTOS DEMANDADOS**

**“DECRETO 4910 DE 2011  
(Diciembre 26)**

**Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley [1429](#) de 2010 y el artículo [616-1](#) del Estatuto Tributario**

**EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,  
en ejercicio de las facultades constitucionales en especial de las conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo de los artículos 4°, 8°, 9°, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 48, 49 y párrafo 4° del artículo 50 de la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario.**

(...)

**DECRETA:**

(...)

**Artículo 6°.** *Requisitos generales que deben cumplirse para acceder a la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de inscripción y sus actualizaciones en el Registro Único Tributario (RUT), para efectos de control las Nuevas Pequeñas Empresas o Pequeñas Empresas Preexistentes que pretendan acogerse al beneficio a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, deberán cumplir los siguientes requisitos:*

**1. Cuando se trate de Nuevas Pequeñas Empresas:** *Presentar personalmente antes del 31 de diciembre del correspondiente año de inicio del beneficio de progresividad, ante la División de Gestión de Fiscalización, o la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, los siguientes documentos:*

*a). Certificado de existencia y representación legal expedido por la correspondiente Cámara de Comercio en el que conste la fecha de inscripción en el Registro Mercantil y la condición de Nueva Pequeña Empresa.*

*b). Certificación escrita del contribuyente o representante legal de la empresa, cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedida bajo la gravedad del juramento, en la que manifieste:*

*1. La intención de acogerse al beneficio otorgado por el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, detallando la actividad económica principal a la que se dedica y la dirección en la cual se encuentre ubicada la planta física o el lugar del desarrollo de la actividad económica y el domicilio principal.*

*2. El monto de los activos totales.*

*3. El número de trabajadores con relación laboral al momento del inicio de la actividad económica y tipo de vinculación.*

*4. Haber cumplido con la obligación de tener inscritos los libros de contabilidad ante la Cámara de Comercio.*

*5. La existencia de la instalación física de la empresa, indicando la dirección y el municipio o Distrito donde está ubicada.*

*c). Copia de la escritura o documento que pruebe su constitución o existencia.*

**2. Cuando se trate de Pequeñas Empresas Preexistentes:**

*Presentar personalmente antes del 31 de marzo del año 2012, ante la División de Gestión de Fiscalización, o la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, los siguientes documentos:*

*a). Certificado de existencia y representación legal expedido por la correspondiente Cámara de Comercio en el que conste la fecha de renovación de la Matrícula Mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio.*

*b). Certificación escrita del contribuyente o representante legal de la empresa, cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedida bajo la gravedad del juramento, en la que manifieste:*

1. La intención de acogerse al beneficio otorgado por el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, detallando la actividad económica principal a la que se dedica y la dirección en la cual se encuentre ubicada la planta física o el lugar del desarrollo de la actividad económica y el domicilio principal.

2. El monto de los activos totales.

3. El número de trabajadores con relación laboral al momento del inicio de la actividad económica y tipo de vinculación.

4. Que reinició el desarrollo de la actividad económica dentro de los doce (12) meses siguientes a la entrada en vigencia de la Ley 1429 de 2010.

5. Que dentro de este mismo término de 12 meses se ha puesto al día en todas sus obligaciones formales y sustanciales de carácter legal y tributario de orden nacional y territorial. Para el efecto, en el caso de deudas por impuestos administrados por la DIAN, podrán suscribir facilidades de pago en los términos y condiciones previstos en el artículo 814 del Estatuto Tributario.

6. Haber cumplido con la obligación de tener inscritos los libros de contabilidad ante la Cámara de Comercio.

7. La existencia de la instalación física de la empresa, indicando la dirección y el municipio o Distrito donde está ubicada.

c). Copia de la escritura o documento que pruebe su constitución.

Estos requisitos se verificarán por la respectiva Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales, quien ejercerá vigilancia y control de acuerdo con sus amplias facultades de fiscalización e investigación consagradas en el artículo 684 del Estatuto Tributario.

**Parágrafo transitorio.** Por el año gravable 2011, las Nuevas Pequeñas Empresas a que se refiere el numeral 1 de este artículo deberán presentar los documentos allí mencionados antes del 31 de marzo de 2012.

**Artículo 7°.** Requisitos para cada año gravable en que se solicite el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Para que proceda el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las Empresas deberán cumplir, por cada año gravable en que se solicite el beneficio, con los siguientes requisitos:

1. Presentar personalmente antes del 30 de marzo siguiente al año gravable por el cual se pretende la gradualidad, un memorial del contribuyente o representante legal de la empresa cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedido bajo la gravedad del juramento, ante la División de Gestión de Fiscalización o a la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, en el cual manifieste expresamente:

a). La intención de acogerse por ese año gravable al beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios otorgado por la Ley 1429 de 2010, indicando la calidad de beneficiario en su condición de Nueva Pequeña Empresa o Pequeña Empresa Preexistente, persona jurídica o persona natural, según corresponda.

- b). *La actividad económica a la cual se dedica.*
- c). *El monto de los activos totales a 31 de diciembre de cada año gravable.*
- d). *La dirección del lugar de ubicación de la planta física o inmueble donde desarrolla la actividad económica, y*
- e). *El número de trabajadores a 31 de diciembre de cada año gravable.*

2. *Cuando se trate de Pequeña Empresa persona jurídica anexar una copia del certificado actualizado de existencia y representación legal y de la renovación de la matrícula en el registro mercantil expedido por la Cámara de Comercio.*

3. *Cuando se trate de Pequeña Empresa persona natural, anexar una copia del certificado actualizado en el que conste la renovación de la matrícula en el registro mercantil expedido por la Cámara de Comercio y sobre el registro del establecimiento de comercio.*

4. *Cuando se realicen reformas estatutarias, deberá informarse a la Dirección Seccional o Local de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente, dentro del mes inmediatamente siguiente a la reforma estatutaria.*

**Parágrafo.** *A partir del año gravable en que no se presenten o no se cumplan oportunamente los requisitos exigidos, no procederá el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, caso en el cual, la Dirección Seccional o Local de Impuestos o de Impuestos y Aduanas correspondiente, una vez establezca la omisión o incumplimiento, deberá verificar y revisar la situación integral de la empresa que pretendía el beneficio.*

**Artículo 9°.** *Pérdida o improcedencia del beneficio de la progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto, para efectos de la procedencia del beneficio de que trata el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las pequeñas empresas beneficiarias deberán mantener en el respectivo año gravable y hasta el 31 de diciembre inclusive, las condiciones relativas al número de trabajadores y al monto de los activos totales a que se refiere el numeral 1 del artículo 2° de la citada Ley. En caso de incumplir alguna de las condiciones señaladas, el beneficio se torna improcedente a partir del año gravable en que esto ocurra.*

*Tampoco procederá el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se incumpla con la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, cuando no se paguen en su oportunidad legal los aportes a salud y demás contribuciones de nómina, o cuando no se cumpla con el deber legal de presentar las declaraciones tributarias de orden nacional y territorial y de realizar los pagos de los valores a cargo en ellas determinados, autoliquidados o liquidados por la Administración, dentro de los plazos señalados para el efecto.*

*(...)*”

## **LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL**

La parte actora, en capítulo separado de la demanda, solicita que se decrete la suspensión provisional de los artículos 6, 7 y 9 del Decreto 4910 de 2011 porque establecen unos requisitos generales que deben cumplirse para acceder al

beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios consagrado en la Ley 1429 de 2010.

Esos requisitos se refieren a la presentación de una serie de documentos ante la División de Gestión de Fiscalización para las nuevas pequeñas empresas y las preexistentes y su incumplimiento trae como consecuencia la pérdida del beneficio de progresividad.

Alega que los artículos, cuya suspensión se pide, establecen nuevos requisitos no contemplados en la Ley 1429 de 2010, lo cual excede la competencia reglamentaria y desconoce el principio de legalidad, así que existe una contradicción clara de las normas demandadas con la ley superior.

#### **PARA RESOLVER SE CONSIDERA**

Por tratarse de un asunto de única instancia, corresponde conocer de la solicitud de suspensión provisional al magistrado ponente en Sala Unitaria, según el artículo 61 de la Ley 1395 de 12 de julio de 2010<sup>1</sup>, que adicionó un nuevo artículo al Código Contencioso Administrativo (146A).

De conformidad con lo establecido en el artículo 152 del Código Contencioso Administrativo, para que proceda la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo solicitada en ejercicio de una acción de nulidad, se requiere que: i) la solicitud esté sustentada de modo expreso en la demanda o en escrito separado y ii) la violación de las normas superiores invocadas como violadas sea manifiesta, esto es, que dicha infracción sea perceptible a primera vista, "*por confrontación directa o mediante documentos públicos aducidos con la solicitud*".

En relación con el primer requisito se observa que la parte actora fundamenta la solicitud de suspensión provisional en la manifiesta vulneración de la Ley 1429 de 2010<sup>2</sup> porque, a su juicio, los artículos 5, 6, y 7 del Decreto 4910 de 2011 exceden la facultad reglamentaria al imponer requisitos nuevos que la norma superior no contempla.

<sup>1</sup> *Por la cual se adoptan medidas en materia de descongestión judicial.*

<sup>2</sup> *Por la cual se expide la ley de formalización y generación de empleo.*

Así, si bien en la solicitud se indica la razón por la cual se considera que los artículos demandados están infringiendo la Ley 1429 de 2011, el demandante no determina cuáles son las normas o apartes de esa ley que resultan desconocidos, lo cual dificulta la labor comparativa del juez en este momento procesal.

Se concluye que para estudiar la suspensión provisional de los actos administrativos demandados, la solicitud debe ser expresa y estar debidamente sustentada, lo cual para el caso en estudio no se cumplió, pues como se indicó era necesario determinar cuales son los artículos de la norma superior que resultan manifiestamente vulnerados, ya que la Ley 1429 de 2010 no sólo se refiere al beneficio de progresividad en relación con el impuesto de renta y complementarios sino que aborda otros temas.

En consecuencia, al no cumplir con el primer requisito no se accederá a decretar la medida provisional solicitada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sala Unitaria,

#### **RESUELVE:**

1. Admítase la demanda presentada por el ciudadano JUAN LEONARDO GARZÓN RESTREPO.
2. Notifíquese personalmente al Agente del Ministerio Público.
3. Notifíquese al Ministro de Hacienda y Crédito Público o a quien éste haya delegado para tal fin.
4. Fíjese en lista por el término de diez (10) días. Término dentro del cual la entidad demandada podrá contestar la demanda, proponer excepciones y solicitar pruebas y los terceros intervenir para coadyuvar o impugnarla.
5. Por Secretaría, ofíciase al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que, con destino a este proceso, allegue los antecedentes administrativos que dieron origen a la expedición de los artículos 6, 7 y 9 del Decreto 4910 de 2011, si los hubiere. Término: Cinco (5) días.

6. No se accede a decretar la suspensión provisional solicitada.

7. Se tiene al ciudadano JUAN LEONARDO GARZÓN RESTREPO como parte demandante.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

### **ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	17762	<b>Fecha:</b>	13 de septiembre de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

#### **PROBLEMA JURÍDICO**

¿Es procedente la renta exenta y el descuento del impuesto sobre las ventas por importación de bienes de capital en la declaración de renta y complementarios de la Central Hidroeléctrica de Caldas por el año gravable 1999? ¿Es procedente la sanción por inexactitud proferida por la DIAN?

#### **TESIS**

Si es procedente. La renta exenta y el descuento del impuesto sobre las ventas por importación de bienes de capital en la declaración de renta y complementarios de la Central Hidroeléctrica de Caldas por el año gravable 1999 es procedente y no se configura ninguno de los presupuestos previstos como inexactitud sancionable según lo previsto en el artículo 647 del E.T. por tanto no es procedente la sanción por inexactitud.

<b>Ubicación</b>	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39
<b>Pág(s):</b>	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50				

#### **TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

Fallo del recurso de apelación sobre deducciones en impuesto de renta.

#### **ASPECTO JURÍDICO**

#### **FUENTE FORMAL**

Art. 26, 62, 211 y 647 del ET	Art. 52 Cód. Comercio	Art. 20 Ley 6/92	Art. 104 Ley 223/95	Art. 18 Ley 488/99
Art. 129 Dec. 2649/93				

#### **EXTRACTO**

<b>Ubicación</b>	3	4	9	11	21	23	24						
<b>Pág(s):</b>													

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá D.C., trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 17001-23-31-000-2003-00143-01(17762)**

**Actor: CENTRAL HIDROELECTRICA DE CALDAS E.S.P.**

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

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 26 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que dispuso:

**“1. DECLÁRASE** la nulidad parcial de la liquidación Oficial de Revisión 100642002000042 de 29 de octubre de 2002, en virtud de la cual la **DIAN** modificó el impuesto de renta a cargo de la **CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P** correspondiente al año 1999, en cuanto en ella se impuso sanción por inexactitud, por valor de **\$6.163.621.000**.

**2. A título de restablecimiento de derecho, DECLÁRASE** como saldo a pagar, por concepto de sanciones por parte de la **CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P**, la suma de **TRESCIENTOS DIECISIETE MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS M/CTE (317.800.000)**, por el año gravable 1999.

**3. DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 1000642002000042 de 29 de octubre de 2002, emanado (sic) de la **DIAN CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDA S.A. E.S.P** (sic) correspondiente al año 1999, en cuanto en ella se negó el descuento tributario por concepto de **“IVA por bienes de capital”**.

**4. A título de restablecimiento de derecho y conforme a la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia, FÍJASE** como total saldo a pagar a cargo de la demandante **CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P**, por el impuesto de renta de 1999, la suma de **MIL QUINIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA MIL PESOS M/CTE (1.539.490.000)**.

**5. DENIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda que, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento de derecho de carácter tributario, incoara la **CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P.**, contra **La Nación – Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**, respecto de los actos administrativos de liquidación de impuestos sobre la renta de la vigencia fiscal de 1999, contenidos en la liquidación oficial de revisión número 100642002000042 de 29 de octubre de 2002.

**6.** No hay lugar a condena en costas

**7.** En firme esta providencia, liquídense los gastos ordinarios del proceso, devuélvase a la parte interesada el remanente, si lo hubiere, cancélese su radicación y archívese el expediente, previas las anotaciones en el programa "Justicia Siglo XXI"

## **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 12 de abril de 2000, la parte actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1999<sup>1</sup>.

- El 4 de febrero de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales expidió el Requerimiento Especial No. 10-076-2002-000002<sup>2</sup>, mediante el cual propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta antes referida.

- El 12 de abril del 2002, la parte actora presentó declaración de corrección sobre el denuncia privado de renta del año gravable 1999<sup>3</sup>, con la que aceptó parcialmente las glosas propuestas.

- El 29 de octubre de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales expidió la Liquidación oficial de Revisión No. 100642002000042<sup>4</sup>, mediante la que modificó la declaración privada distinguida con el No. 13537010612121 presentada el 12 de

---

<sup>1</sup>Folio 4 del C.A.A. 2A.

<sup>2</sup>Folios 602 a 362 de C.A.A. 2A.

<sup>3</sup>Folio 652 del C.A.A. 2B.

<sup>4</sup>Folios 18 al 70 del C.P.

abril de 2000 y corregida mediante liquidación privada No. 13537010692688 del 12 de abril de 2002.

- La parte actora prescindió del recurso de reconsideración con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del E.T. y acudió *per saltum* ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo en acción de nulidad y restablecimiento de derecho.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### LA DEMANDA

La Central Hidroeléctrica de Caldas, E.S.P., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*(...) Solicito al Honorable Tribunal que, previo los trámites del proceso ordinario de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DE DERECHO,*

#### **DECRETE:**

**“PRIMERO:** *La nulidad de los actos administrativos de liquidación de impuestos sobre la renta de la vigencia fiscal de 1999 contenidos en la liquidación oficial de revisión número 100642002000042 del 29 de octubre de 2002, practicados a la CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P, por ser violatorios de la ley.*

**SEGUNDO:** *Como restablecimiento de derecho se declare en firme y sin modificaciones la liquidación del impuesto contenida en las declaraciones del renta y complementarios de 1999 presentada en el banco Ganadero bajo en número 13537010692688 de abril 12 de 2002, o en subsidio, de no ser aceptada la liquidación privada presentada por la sociedad, se practique por el Honorable Tribunal liquidación de impuestos de dicha vigencia para sustituir los actos acusados. (...)*”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Estatuto Tributario: artículos 62, 26, 211 y 647.
- Código de Comercio: artículo 52.

- Ley 6ª de 1992: artículo 20.
- Ley 223 de 1995: artículo 104.
- Ley 488 de 1999: el parágrafo 2º del artículo 18.
- Decreto 2649 de 1993: artículo 129.

En síntesis, los cargos de violación propuestos fueron los siguientes:

**1. Violación de los artículos 26 y 211 del Estatuto Tributario por falta de aplicación.**

La parte actora señaló que presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999, el 12 de abril de 2000. Y, que la corrigió el 12 de abril del año 2002, así:

Ingreso bruto	\$170.111.850.000
Ingreso no constitutivo de renta	\$608.449.000
Ingreso neto	\$169.503.401.000
Costo	\$86.773.558.000
Deducciones	\$71.837.614.000
<b>Renta líquida fiscal del ejercicio</b>	<b>\$10.124.131.000</b>

Explicó que, por equivocación incluyó en el rubro de las deducciones, el costo de venta de un activo fijo. Que, por lo tanto, el rubro de las deducciones debía disminuirse y concurrentemente aumentarse el rubro de los costos, según el siguiente razonamiento:

**a) Ingreso:**

<b>Venta de energía (100% del ingreso operacional)</b>		<b>\$142.858.258.000</b>
Por generación de energía (24.389% del ingreso operacional)	\$34.774.638.000	
Por distribución de energía (75,611% del ingreso operacional).	\$108.083.620.000	

<b>Ingresos varios</b>		<b>\$27.253.529.000</b>
Venta de activos	\$15.988.076.000	
Honorarios y servicios	\$204.489.000	
Rendimientos financieros	\$3.673.331.000	
Dividendos y participaciones	\$601.349.000	
Otros ingresos	\$6.783.347.000	
<b>Total ingreso brutos</b>		<b>\$170.111.850.000</b>
<b>Ingresos no constitutivos de renta</b>		<b>\$608.449.000</b>
Dividendos y participaciones	\$601.349.000	
Indemnizaciones	\$7.100.000	
<b>Ingreso bruto</b>		<b>\$169.503.401.000</b>

**a) Costo:**

Costo venta de energía (100% del costo operacional )		\$86.773.558.000
Costo por generación de energía 24.389% del costo operacional)	\$21.163.203.000	
Costo por distribución de energía (75,611% del costo operacional).	\$65.610.355.000	
Costo venta de activo fijo		\$11.350.573.000
<b>Costo total</b>		<b>\$98.124.131.000</b>

Explicó que el costo de venta del activo fijo enajenado fue determinado así:

Ingreso por la venta del activo fijo		\$15.988.176.000
Valor en libros del activo fijo enajenado		\$11.108.817.284
Otros costos de venta del activo fijo		\$241.756.037
Impuesto de timbre del contrato	\$117.725.124.000	
IVA liquidado y pagado por repuestos del activo fijo enajenado	\$43.650.201	
Menor valor de la tasa de cambio al momento del pago	\$80.380.712.00	
<b>Costo total del activo fijo enajenado</b>		<b>\$11.350.573.321</b>

<b>Utilidad de la venta del activo fijo</b>		<b>\$4.637.502.587</b>
---	--	------------------------

Que, por tanto, el rubro de las deducciones quedaba así:

### **b) Deducciones**

Deducciones declaradas		\$71.837.614.000
Menos traslado a costos (Costo de venta del activo fijo)	\$11.350.573.000	
<b>Total de deducciones</b>		<b>\$60.487.041.000</b>

Argumentó que como las deducciones afectaron la totalidad de la actividad productora de renta, debían distribuirse en función del ingreso originado por cada actividad según la siguiente fórmula:

<b>Distribución proporcional de deducciones:</b>	<b>60.487.041.000 (deducciones)</b>
<b>/ 169.503.401.000 (ingreso bruto) x 100 = 35.6848%</b>	

Distribución de energía (Ingresos \$108.083.620.000)	35.6848%	\$38.569.482.000
Generación: (Ingresos: \$34.774.638.000)	35.6848%	\$12.409.279.000
Otros ingresos: (\$26.645.143.000)	35.6848%	\$9.508.280.000
<b>Total deducciones</b>		<b>\$60.487.041.000</b>

En consideración a las anteriores operaciones, la demandante manifestó que la renta líquida del ejercicio debía determinarse así:

Ingreso bruto	\$170.111.850.000
Ingreso no constitutivo de renta	\$608.449.000
Costos	\$98.124.131.000
Deducciones	\$60.487.041.000

<b>Renta líquida del ejercicio</b>	<b>\$10.892.229.000</b>
------------------------------------	-------------------------

Con fundamento en lo expuesto, sostuvo que pese a que el costo operacional de la empresa por la generación y la distribución de energía eléctrica ascendió a \$86.773.558.000, la DIAN malinterpretó que dentro de ese rubro estaba incluido el costo de venta del activo fijo por \$11.350.573.000, y que, por eso, en vez de adicionar al costo operacional el costo del activo fijo, lo disminuyó a \$75.664.771.000, cuando lo correcto es que el costo total asciende a \$98.124.131.000.

Explicó que en virtud de la operación aritmética que hizo la DIAN, el calculo arrojó una *renta exenta negativa* de \$8.967.155.00, bajo la falsa premisa de que todo el costo era imputable a las rentas exentas.

Señaló que, por eso, la DIAN violó los artículos 26 y 211 del E.T. pues dejó de reconocer parte de los costos imputables a las actividades gravadas.

Resumió en los siguientes cuadros la liquidación que, a su juicio, era la correcta:

#### **ACTIVIDAD DE GENERACIÓN DE ENERGÍA**

<b>INGRESOS</b>	<b>COSTOS</b>	<b>DEDUCCIONES</b>	<b>RENTA LÍQUIDA</b>	<b>RENTA GRAVABLE</b>	<b>RENTA EXENTA 70%</b>
34.774.638.000	21.163.203.000	12.409.279.000	1.202.156.000	360.647.000	<b>841.509.000</b>

Renta gravable 30%. Renta exenta 70%

#### **ACTIVIDAD DE DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA**

<b>INGRESOS</b>	<b>COSTOS</b>	<b>DEDUCCIONES</b>	<b>RENTA LÍQUIDA</b>	<b>RENTA GRAVABLE</b>	<b>RENTA EXENTA 100%</b>
108.083.620.000	65.610.355.000	38.569.482.000	3.903.873.000	0	<b>3.903.783.000</b>

**INGRESOS VARIOS - VENTA DE ACTIVOS FIJOS – AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN Y OTROS VALORES POR \$26.645.143.000.**

INGRESOS	COSTOS	DEDUCCIONES	RENTA LÍQUIDA	RENTA GRAVABLE	RENTA EXENTA
15.988.176.000	11.350.573.000	5.705.321.000	-1.067.818.000	-1.067.818.000	0
10.657.067.000		3.802.959.000	6.854.108.000	6.854.108.000	0
<b>26.645.143.000</b>		<b>9.508.280.000</b>		<b>5.786.290.000</b>	<b>0</b>

### TOTALES

INGRESOS	COSTOS	DEDUCCIONES	RENTA LÍQUIDA	RENTA GRAVABLE	RENTA EXENTA
169.503.401.000	98.124.131.000	60.487.041.000	10.892.229.000	6.146.937.000	<b>4.745.292.000</b>

### RESUMEN

Ingresos netos	\$169.503.401.000
Costo venta de energía	\$86.773.558.000
Costo venta activos	\$11.350.753.000
Total del costo	\$98.124.131.000
Renta bruta	\$71.379.270.000
Menos deducciones	\$60.487.041.000
Renta líquida	\$10.892.229.000
Renta exenta	\$4.745.292.000
Renta gravable	\$6.146.937.000

Por último, precisó que, al distribuir los costos y deducciones sobre las diferentes actividades de la compañía, calculó una renta exenta proveniente de la generación y distribución de energía de \$4.745.275.000. Y, que, además, las utilidades comerciales de la empresa fueron destinadas a la extensión, rehabilitación y reposición de sistemas en cuantía de \$4.067.722.000.

**1. Del IVA pagado en la importación de bienes de capital. Violación de los artículos 20 de la Ley 6ª de 1992, 104 de la Ley 223 de 1995 y 18, parágrafo 2º, de la Ley 488 de 1998.**

Afirmó que el artículo 20 del Ley 6ª de 1992, que adicionó el artículo 258-1 del E.T.<sup>5</sup>, permitió descontar del impuesto sobre la renta el IVA pagado en la adquisición de activos fijos. Que, posteriormente, ese beneficio fue modificado por el artículo 104 de la Ley 223 de 1995 y luego sustituido por una deducción, tal y como lo dispuso el artículo 18 de la Ley 488 de 1998.

Señaló que el artículo 18 de la Ley 488 permitió a los contribuyentes solicitar los saldos del impuesto sobre las ventas pendientes de descuento, dentro de los 5 periodos gravables siguientes a la vigencia de esa ley.

Explicó que la demandante importó cierta maquinaria y equipos para la modernización de las subestaciones, que se fueron instalando en la medida en que las obras de generación se fueron construyendo.

Añadió que en la contabilidad registró los equipos adquiridos como bienes de capital en la medida en que se fueron instalando, mientras que, el IVA pagado al momento de la compra o importación de los mismos bienes fue registrado como un crédito a favor que luego fue utilizado como descuento tributario en las declaraciones de renta de diferentes periodos.

Manifestó que, en el certificado de revisor fiscal que aportó como prueba se certifica que en la contabilidad de la sociedad se registró el IVA pagado en la importación de maquinaria y equipo por valor de \$3.497.414.615 y un IVA por compras en el país para la adecuación de subestaciones por \$289.786.151. Que, de esos valores descontó del impuesto sobre la renta de 1998 \$697.296.000 y, en 1999, \$2.388.577.000.

---

<sup>5</sup> Derogado por el artículo 154 de la Ley 488 de 1998.

Que, en consecuencia, el impuesto a cargo por el periodo 1999 se determinaba de la siguiente manera:

Renta líquida	\$10.892.229.000
Renta exenta	\$4.067.722.222
Renta gravable	\$6.824.507.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$2.388.577.000
Descuento IVA pagados en la adquisición de bienes de capital	\$2.388.577.000
Impuesto a cargo	0
Retenciones en la fuente	\$202.013.000
Saldo a favor 1998	\$39.983.000
Total saldo a favor	\$241.996.000

## **2. De la sanción por inexactitud**

Dijo que, el mayor impuesto liquidado por la Administración se generó por el desconocimiento de rentas exentas, efecto, como lo explicó, de imputarle costos y deducciones a ingresos generadores de rentas exentas e imputables a la renta gravada.

Afirmó que no omitió ingresos ni incluyó costos inexistentes ni cometió ningún hecho que la hiciera acreedora de la sanción. Que, por el contrario, en el caso concreto se presentaron diferencias de criterio que no son sancionables, conforme lo dispuesto en el artículo 647 del E.T.

## **3. De la sanción por libros de contabilidad. Violación de los artículos 52 del Código de Comercio, 129 del Decreto 2649 de 1993 y 62 del Estatuto Tributario.**

Dijo que la Administración quebrantó, por indebida interpretación, el artículo 52 del Código de Comercio y, por falta de aplicación, los artículos 129 del Decreto 2649 de 1993 y 62 del E.T.

Sostuvo que el artículo 52 del C.Co. ordena que todo comerciante, al iniciar sus actividades, y por lo menos una vez al año, debe elaborar un inventario y un balance general que permita conocer de manera clara y completa la situación patrimonial de la empresa.

Explicó que no lleva el libro de inventarios y balances, porque a partir de la sustitución del sistema de juego de inventarios por el sistema de inventarios permanente o continuo, se lleva un registro auxiliar del control de las mercancías.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

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

### ***1. Violación de los artículos 26 y 211 del Estatuto Tributario.***

Dijo que la discusión giraba en torno a los siguientes valores:

<b>Región</b>	<b>Liquidación de corrección</b>	<b>Liquidación oficial de revisión</b>
Total rentas exentas	\$4.067.722.000	0
Renta líquida gravable	\$6.824.507.000	\$10.892.229.000
Impuesto de renta	\$2.338.577.000	\$3.812.280.000
Descuento IVA bienes de capital	\$2.338.577.000	0
Impuesto neto de renta	0	\$3.812.280.000
Sanciones	0	\$6.418.412.00

Señaló que, con la declaración inicial, la parte actora solicitó por el año gravable 1999, una renta exenta de \$10.607.586.00, que luego fue corregida a \$4.067.722.000. Que, esa renta exenta fue negada en la liquidación oficial de revisión por las siguientes razones:

Dijo que, de conformidad con el artículo 211 del E.T., las empresas prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios sobre los ingresos provenientes de este servicio. Y que procede, únicamente, cuando las utilidades se capitalicen o apropien como reserva para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. Que, para el efecto, las rentas de la generación y de la distribución de tales empresas deben estar debidamente separadas en la contabilidad.

Agregó que, otros ingresos, diferentes a los que son exentos conforme con el artículo 211 del E.T., como serían los derivados de las actividades complementarias a las que hace referencia la Ley 142 de 1994, son gravados.

Alegó que la parte actora pretende incluir como rentas exentas, ingresos que son gravados.

## **2. Descuento de IVA por bienes de capital.**

Sostuvo que, la parte actora, en la declaración de corrección, incluyó un descuento de \$2.388.577.000, con el que pretende pagar el impuesto sobre la renta del año gravable 1999 que se le liquidó en el requerimiento especial.

Explicó que, mediante ciertos oficios solicitó a la parte actora información relacionada con los renglones 57, *Otras rentas exentas*, y 62, *Descuento IVA bienes de capital*, de la declaración de renta del año 1999. Que así mismo, delegó una comisión a fin de obtener información relacionada con estos aspectos.

Señaló que, en la visita de verificación correspondiente, analizó el movimiento de las cuentas en las que se registró el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital y, que, pudo comprobar que para el año 1999 el saldo de esas partidas era de \$3.800.409.073, pero que no se habían registrado algunas diferencias originadas en los años 1996 y 1997.

Que, así mismo, en la diligencia verificó que el valor de \$2.388.577.000, llevado a la declaración de año 1999 como descuento, no había sido registrado contablemente.

De otra parte, manifestó que de conformidad con lo establecido en el artículo 3º Decreto 2076 de 1992, cuando los bienes de capital son construidos por el contribuyente, el descuento previsto en el artículo 258-1 del E.T. sólo es procedente en el año en que el activo se encuentre en condiciones de ser utilizado.

Mencionó, que como la Ley 488 de 1998 derogó el artículo 258-1 del E.T., el Decreto 2076 de 1992 que lo reglamentó, perdió vigencia. Que, en consecuencia, el IVA pagado en la construcción de bienes de capital podía tratarse como descuento únicamente hasta el año 1998 y que como en el caso de la demandante los bienes de capital terminaron de ser construidos en 1999, no era procedente el descuento solicitado.

### **3. SANCIONES.**

Sobre la sanción por inexactitud, dijo que era procedente porque la parte actora incluyó rentas exentas e impuestos descontables a las que no tenía derecho.

En relación con la sanción por libros de contabilidad, sostuvo que, en la sentencia del 6 de febrero de 1998, dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, la Sala señaló que el artículo 52 del Código de Comercio obliga al comerciante, al iniciar sus actividades, y por lo menos una vez al año, a elaborar un inventario y un balance general que permita conocer de manera clara y completa la situación

del patrimonio de la empresa, de donde surge la obligación de llevar el libro de inventario y de balance.

## LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, reliquidó el impuesto de renta de la demandante, con fundamento en lo siguiente:

### **1. De la renta exenta y de la renta gravable.**

Puso de presente que la demandante, en la declaración del impuesto sobre la renta que presentó el 12 de abril de 2002, declaró en el renglón 39, correspondiente al “*Total de costos*”, la suma de \$86.773.558.000. Que, en el renglón 50 “*Total deducciones*”, la suma de \$71.837.614.00 y en el 51 “*Total costos y deducciones*” \$158.611.0172.000. Que, la DIAN no modificó esos renglones.

En seguida, describió el procedimiento mediante el que la Administración calculó la renta exenta de la demandante para concluir que, en efecto, no existía renta exenta que solicitar para la vigencia 1999, por cuanto esta partida, en dicho periodo fue negativa.

### **2. Ingreso:**

Ingreso bruto	\$170.111.850.000
Ingreso no constitutivo de renta	\$608.449.000
<b>Ingreso neto</b>	<b>\$169.503.401.000</b>

#### **1. Cálculo de la renta exenta (i).**

<b>Ingreso neto</b>	<b>\$169.503.401.000</b>
---------------------	--------------------------

Menos ingreso por generación de energía	\$34.774.638.000
Subtotal ingresos base para distribución y transmisión de energía	\$134.728.763.000
Menos ingresos que no son exentos (Honorarios y comisiones, servicios, intereses y rendimientos financieros)	\$26.602.256.000
Ingresos base para el cálculo de renta exenta por distribución y transmisión de energía	\$108.126.507.000
Más ingresos por generación de energía exento (70% para 1999).	\$24.342.247.000
<b>Total ingreso base para renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>

## 2. Depuración del costo.

Total costo declarado	\$86.773.558.000
Menos costos venta del activo fijo	\$11.108.817.000
<b>Total costos para el cálculo de la renta exenta</b>	<b>\$75.664.741.000</b>

## 3. Imputación de deducciones.

Total deducciones declaradas	\$71.837.614.000
------------------------------	------------------

PROPORCIÓN DE DEDUCCIONES	
Ingreso neto	\$169.503.401.000
Menos Ingreso venta de activos fijos	\$15.988.076.000
Menos ingresos que no tienen costo	\$8.828.150.000
<b>Total ingreso neto base de la proporción</b>	<b>\$144.687.175.000</b>

Proporción de deducciones: 71.873.614.000 (deducciones declaradas) / 144.687.157.000 (base ingreso distribución de deducciones) x 100 = 49.65%
--

Ingresos por generación de energía (30% de 34.774.638.000)	\$10.432.391.000
Otros ingresos	\$1.786.030.000
Total de ingresos que no son base de renta exenta pero tienen deducciones	\$12.218.421.000
<b>Valor deducciones que corresponden a ingresos que no son</b>	

<b>base de renta exenta (12.218.421.000 x 49.65%)</b>	<b>\$6.066.466.000</b>
---	------------------------

#### **4. Cálculo de la renta exenta (ii).**

Total de deducciones declaradas	\$71.837.614.000
Menos deducciones aplicables sobre ingresos que no son base de renta exenta	\$6.066.466.000
<b>Total deducciones base renta exenta</b>	<b>\$65.771.166.000</b>
<b>Ingresos base de renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>
Cotos y deducciones base de renta exenta	\$141.435.909.000
Menos total costos para el cálculo de renta exenta	\$75.664.741.000
Menos total deducciones base para renta exenta	\$65.771.168.000
<b>Renta exenta</b>	<b>(-8.967.155.000)</b>

De otra parte, el Tribunal explicó que la parte actora pretendió aumentar el valor del costo en \$11.350.573.321, esto es, de \$86.773.558.00 a \$98.124.131.000., y disminuir las deducciones de \$71.837.614.00 a \$60.487.041.000., a efectos de que el costo por la venta del activo fijo sea tomado en cuenta para efecto del cálculo de la renta.

A juicio del *a quo* esa pretensión era inadmisibles. Con fundamento en la sentencia del 19 de abril de 2007, la Sección Cuarta del Consejo del Estado, dijo que no era jurídicamente factible tratar como rentas exentas, los ingresos provenientes de otras actividades de la empresa y que están gravados.

Que, por tanto, era necesario separar los ingresos base de renta exenta de los que no lo eran y depurar los respectivos costos y deducciones, tal y como de manera acertada lo hizo la Administración.

### **3. Del descuento tributario. Del IVA pagado en la importación de bienes de capital.**

Señaló que la Ley 6ª de 1992 adicionó el artículo 258-1 del E.T., que estableció la posibilidad de descontar del impuesto sobre la renta, el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital. Que, adicionalmente, el Decreto 2076 de 1992, reglamentario de la norma referida, extendió el beneficio a los bienes de capital construidos por el contribuyente.

Dijo también que la Ley 223 de 1995 estableció que el descuento por la adquisición de bienes de capital podía realizarse durante los ejercicios fiscales siguientes cuando no fuera posible llevarse a cabo en el periodo de la adquisición correspondiente.

Añadió que, la Ley 488 de 1998 derogó expresamente el artículo 258-1 del E.T., pero que, sin embargo, previó que el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital fuera tratado como una deducción en el impuesto sobre la renta. Que, adicionalmente, la misma norma dispuso que quienes tuvieran saldos pendientes por este concepto, al momento de la entrada en vigencia de la norma, podía solicitarlos en los periodos posteriores.

Por lo anterior, dijo que no era acertado lo manifestado por la DIAN cuando sostuvo que la parte actora no podía solicitar en el periodo 1999, el descuento del IVA generado en la adquisición de bienes de capital, en razón a que el artículo 3º del Decreto 2076 de 1992 había sido derogado.

Que, fue precisamente un saldo pendiente de compensación el que la demandante solicitó en el periodo 1999 y que la DIAN no probó que la demandante, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 488, no tuviera un saldo a favor por ese concepto.

Sostuvo que, en el caso bajo estudio se adelantó un proceso de inspección judicial en el que se verificaron las declaraciones de importación que dieron origen al IVA pagado en las importaciones realizadas por la parte actora. Que, adicionalmente, obraba en el expediente el certificado del contador público que daba cuenta, entre

otras cosas, que el IVA pagado en la importación de bienes de capital fue usado como descuento tributario en el impuesto sobre la renta en cuantía de \$2.388.577.000.

En consecuencia, decretó la nulidad parcial de los actos demandados y corrigió la declaración elaborada por la DIAN a efectos de aceptar el descuento del IVA por la adquisición de bienes de capital.

Con fundamento en las anteriores consideraciones liquidó el impuesto y las sanciones a cargo de la parte actora así:

Renta gravable	\$10.892.229.000
Impuesto sobre la renta	\$3.812.280.000
Descuento IVA bienes de capital	\$2.812.280.000
Impuesto neto de renta	\$1.423.703.000
Total impuesto generado por operaciones gravadas	\$1.423.703.000
Retenciones años gravable	\$202.013.000
Sanciones	\$317.800.000
<b>Saldo a pagar</b>	<b>\$1.539.490.000</b>

#### ***4. De la sanción por libros de contabilidad.***

Con fundamento en la sentencia del 3 de diciembre de 2003 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>6</sup>, dijo que no acogía la pretensión de nulidad propuesta por la parte actora con fundamento en que, en lugar de un libro de inventarios y balances, llevaba un registro auxiliar de control de mercancías, por disposición de la norma contable. Confirmó la sanción prevista en el artículo 654 del E.T.

#### ***5. De la sanción por inexactitud.***

---

<sup>6</sup> Expediente (13597)

El a quo levantó la sanción por inexactitud, pues consideró que en el presente caso se discutió sobre la correcta aplicación de los artículos 26 y 211 del E.T.

Consideró que era evidente el diverso criterio de aplicación de las citadas normas y que en el caso concreto la conducta de la demandante no fue ni maliciosa ni evasiva, o encaminada a defraudar al erario.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN.**

La DIAN interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal en lo que le fue desfavorable. La Central Hidroeléctrica de Caldas por su parte, en uso de las atribuciones conferidas por el artículo 353 del C.P.C., interpuso recurso de apelación adhesiva contra el fallo de primera instancia en cuanto rechazó la renta exenta y confirmó la sanción por libros de contabilidad.

La **DIAN** sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

### ***1. Descuento del IVA por la adquisición o importación de bienes de capital.***

Señaló que la parte actora imputó como descuento en la declaración de corrección que presentó el 12 de abril de 2002, la suma \$2.388.577.000 con el que pretendió pagar el impuesto liquidado propuesto por la DIAN en el requerimiento especial.

Insistió en que la Ley 488 de 1998 derogó el artículo 258-1 del E.T., y que el Decreto 2076 de 1992, que reglamentó la norma derogada, perdió vigencia y que,

en consecuencia, sólo hasta 1998 podía tomarse como descontable el IVA generado en la construcción de bienes de capital.

## **2. Sanción por inexactitud.**

Insistió en que era procedente la sanción por inexactitud, porque la demandante incluyó rentas exentas y descuentos tributarios improcedentes.

Transcribió apartes de la sentencia 5056 del 19 de agosto de 1994, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la que se menciona que, para que se configure la sanción por inexactitud, basta que se den los presupuestos de la norma. Que se debe excluir toda valoración subjetiva tendiente a demostrar la existencia de una maniobra fraudulenta y que basta que se demuestre que los factores declarados no son reales y que de los mismos se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

La **Central Hidroeléctrica del Caldas** sustentó el recurso en los siguientes términos:

Señaló que, para efectos de aplicar las deducciones, la Administración restó de los ingresos netos los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, los intereses y rendimientos financieros y los ajustes por inflación.

Que, si bien era cierto que los dos últimos rubros no tenían costo, tampoco estaban catalogados como rentas líquidas, es decir, de aquellas sobre las que no proceden deducciones. Que así, con el proceder de la Administración, las deducciones se imputaron en un mayor porcentaje a los ingresos provenientes de la generación y distribución de energía, para de esa manera rechazar la renta exenta.

Que, era errada la apreciación de la Administración al asumir que por la circunstancia de asociar costos y deducciones a los rendimientos financieros, la corrección monetaria y otros ingresos gravados les estaba dando el carácter de ingresos exentos.

Sostuvo que, la intención de la parte actora no fue otra que separar los ingresos provenientes de la prestación del servicio de energía, amparados con la exención del artículo 211 del E.T., de aquellos ajenos a esa actividad, para imputarles costos y deducciones, así:

Otros ingresos (Venta de activo fijo, rendimientos financieros, ajustes por inflación).	\$26.645.143.000
Menos costo de la venta de activo fijo	\$11.350.673.000
Menos deducciones asociadas	\$9.508.280.000
<b>Renta gravable otros ingresos</b>	<b>\$5.786.290.000</b>

Afirmó que los problemas jurídicos planteados en la sentencia no guardaban relación con el cargo de violación, referido a la indebida aplicación del artículo 26 del E.T.

Insistió en que si las partes convinieron en que no había discusión sobre el valor del costo, las deducciones y la renta líquida, no podían cuantificar el costo de la actividad operacional en \$75.664.741.000, como resultado de detraer \$11.108.871.000 del monto declarado por ese valor, esto es \$86.773.558.000, cuando en realidad los \$11.108.871.000 debieron adicionarse al costo y de esa manera calcularlo en \$98.124.131.000.

Señaló que, de conformidad con el artículo 211 del E.T., la exención prevista en esa norma opera sobre las utilidades que se capitalicen o que se apropien como reservas para la rehabilitación, la extensión y la reposición de los sistemas y no sobre los ingresos. Que, por lo tanto, no era correcto iniciar la depuración

separando los ingresos por ventas de energía y clasificarlos como exentos y gravados.

Luego de explicar el método de depuración de la renta según lo previsto en el artículo 26 del E.T., en concordancia con lo señalado en los artículos 89, 107 y 178 del mismo estatuto, sostuvo que, el Tribunal otorgó plena eficacia a la liquidación oficial de revisión, al encontrar justificado el hecho de asociar gran parte de las deducciones a los ingresos exentos. Que, eso se tradujo en una indebida aplicación del artículo 26 del E.T., que ordena establecer los ingresos ordinarios y extraordinarios, restar los costos y ante la imposibilidad de asociar las deducciones de manera directa, determinar la proporción de los gastos imputables a los ingresos gravados y no gravados.

Sostuvo que, a juicio de la DIAN, las deducciones eran imputables sobre la parte gravada de los ingresos directamente relacionados con la generación y distribución de energía y sobre otros ingresos que clasificó arbitrariamente como susceptibles de tener deducciones, con lo que privó de esta expensa los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos, ajustes por inflación, rendimiento por ajuste monetario, intereses y rendimientos de cuentas por cobrar, entre otros, como si se trataran de rentas especiales, cuando en realidad eran ingresos sometidos al sistema de depuración de la renta ordinaria.

Alegó que, con la demanda solicitó la debida aplicación de las deducciones, de conformidad con los postulados del artículo 26 del E.T. precisamente para que no se confundiera, como lo hizo la Administración, el tratamiento de la exención de la renta, con la exención de ingresos.

Explicó que los actos administrativos recurridos incurrieron en la inexactitud de conformar lo que los tratadistas denominan rentas celulares, al clasificar los ingresos como exentos y no exentos, *“los que no tienen costo, los que no admitían deducciones y aquellos que no eran base del calculo de renta exenta pero si admitían deducciones”*, para, a partir de esta clasificación, imputar costos y deducciones arbitrariamente.

Con fundamento en una providencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dijo que, tratándose de ingresos sometidos al sistema de depuración ordinario, la distribución proporcional de las deducciones se predica de todos los ingresos exentos y gravados, a menos que se trate de las rentas líquidas especiales consagradas en el artículo 178 del E.T.

Manifestó que la DIAN desconoció las deducciones imputables a los ingresos percibidos a título de rendimientos financieros, intereses por financiación de usuarios y el ingreso por la venta de activos fijos, todos ellos sometidos al régimen de los ingresos susceptibles de constituir renta, en estricta observancia del artículo 26 del E.T.

Explicó que, durante el año gravable 1999, la parte actora, en desarrollo del objeto social, obtuvo ingresos extraordinarios, por conceptos diferentes a la generación y distribución de energía por valor de \$27.253.592.000, e ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por \$608.449.000, de los cuales ninguno podía ser catalogado como renta líquida especial ni renta gravable especial. Que, por lo tanto, a todos les eran imputables costos y deducciones, a excepción de los no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Finalmente, en relación con la sanción por libros de contabilidad, dijo que si bien la parte actora, al momento en que fueron solicitados por la Administración, no llevaba un libro de registro llamado "*Inventario y Balances*", contablemente si llevaba un "*Registro auxiliar*" de control de mercancías, que cumplía adecuadamente esa finalidad, pues no se hacía en forma anual sino diariamente, de tal manera que la DIAN interpretó equivocadamente los artículos 654 del E.T. y 129 del Decreto 2649 de 1993.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** señaló que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 488 de 1998 y según lo manifestado en cierta sentencia del Consejo de Estado, la demandante no observó la normativa vigente durante el periodo gravable en discusión al incluir un descuento que había sido derogado.

La **parte actora** insistió en que tiene derecho a la exención prevista en el artículo 211 del E.T. que limitó al valor de las utilidades capitalizadas o apropiadas según lo previsto en esa norma. En lo demás, reiteró los argumentos de la apelación y de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que el rechazo del IVA descontable no era procedente.

Explicó que si bien era cierto que el artículo 258-1 del E.T. fue derogado, sí se podía descontar el saldo del impuesto sobre las ventas pendiente. Y que la Administración no desvirtuó que el valor solicitado como IVA descontable correspondiera a un activo que no estaba en condiciones de utilización en el año gravable 1999. Que tampoco desvirtuó que los bienes adquiridos que formaban parte de la cuenta construcciones en curso se encontraba en cero, por el traslado de dichos bienes a la cuenta de activos fijos, como lo manifestó la parte actora.

Sobre la sanción por inexactitud, señaló que, en el presente caso era evidente la diferencia de criterios, pues la demandante se amparó en lo dispuesto en el artículo 258-1 E.T., vigente en el periodo controvertido, mientras que la Administración fundamentó el rechazo del IVA descontable en la derogatoria de esa norma. Que además, no observó ninguna conducta sancionable según lo previsto en el artículo 647 del E.T., en tanto que las cifras declaradas fueron completas, verdaderas y aceptadas por la DIAN.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decidirá si es nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642002000042 del 29 de octubre de 2002, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 1999.

Para resolver los cargos propuestos son relevantes los siguientes hechos probados:

1. La parte actora es una sociedad que tiene por objeto social la prestación de servicios públicos esenciales de energía, incluido el servicio público domiciliario de energía eléctrica, así como las actividades complementarias de generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión<sup>7</sup>.
2. El 12 de abril de 2000, la parte actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1999<sup>8</sup>, en los siguientes términos:

Total ingresos brutos	\$170.131.662.000
Total ingreso netos	\$169.480.514.000
Total costos	\$87.015.314.000
Total deducciones	\$71.837.614.000
Total costos y deducciones	\$158.852.928.000
Renta líquida	\$10.607.586.000
Total rentas exentas	\$10.607.586.000
Renta líquida gravable	0
Impuesto neto de renta	0

<sup>7</sup> Folio 12 del C.P.

<sup>8</sup> Folio 5 del C.A.A. 2A.

Total impuesto a cargo	0
Total retenciones año gravable	\$202.013.000
Saldo a favor año 1998	\$39.983.000
Total saldo a favor	\$241.996.000

3. El 4 de febrero de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales expidió el Requerimiento Especial No. 10-076-2002-000002<sup>9</sup>, mediante el que propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta antes referida así:

Total ingresos brutos	\$170.111.850.000
Total ingreso netos	\$169.503.401.000
Total costos	\$86.773.558.000
Total deducciones	\$71.837.614.000
Total costos y deducciones	\$158.611.172.000
Renta líquida	\$10.892.229.000
Total rentas exentas	0
Renta líquida gravable	\$10.892.229.000
Impuesto neto de renta	\$3.812.280.000
Total impuesto a cargo	\$3.812.280.000
Total retenciones año gravable	\$202.013.000
Saldo a favor año 1998	\$39.983.000
Total saldo a favor	0
Sanciones	\$6.481.421.000
Total saldo a pagar	\$10.091.688.000

4. El 12 de abril del 2002, la parte actora corrigió la declaración privada presentada el 20 de abril de 2000<sup>10</sup> así:

<sup>9</sup> Folios 595 al 632 de C.A.A. 2B.

<sup>10</sup> Folio 652 del C.A.A. 2B

Total ingresos brutos	\$170.111.850.000
Total ingresos netos	\$169.503.401.000
Total costos	\$86.773.558.000
Total deducciones	\$71.837.614.000
Total costos y deducciones	\$158.611.172.000
Renta líquida	\$10.892.229.000
Total rentas exentas	\$4.067.722.000
Renta líquida gravable	\$6.824.507.000
Impuesto neto de renta	\$2.388.577.000
Descuento IVA bienes de capital	\$2.388.577.000
Total retenciones año gravable	\$202.013.000
Saldo a favor año 1998	\$39.983.000
Sanciones	0
Total saldo a favor	\$241.996.000

5. El 6 de mayo de 2002, la demandante respondió el Requerimiento Especial No. 10-076-2002-000002 del 4 de febrero de 2002<sup>11</sup>. En esta actuación, señaló que declaró parte del costo de venta de los activos fijos vendidos durante el periodo como deducción y, que en esa medida, el costo debía disminuirse a \$60.487.041.000. Así mismo le solicitó a la Administración tener como renta exenta \$4.904.155.000.

6. El 29 de octubre de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales expidió la Liquidación oficial de Revisión No. 100642002000042<sup>12</sup>, como se detalla a continuación:

Total ingresos brutos	\$170.111.850.000
Total ingreso netos	\$169.503.401.000
Total costo	\$86.773.558.000
Total deducciones	\$71.837.614.000

<sup>11</sup> Folios 641 al 651 del C.A.A. 2B.

<sup>12</sup> Folios 18 al 73 del C.P.

Total costos y deducciones	\$158.611.172.000
Renta líquida	\$10.892.229.000
Total rentas exentas	0
Renta líquida gravable	\$10.892.229.000
Impuesto neto de renta	\$3.812.280.000
Descuento IVA bienes de capital	0
Total impuesto a cargo	\$3.812.280.000
Total retenciones año gravable	\$202.013.000
Saldo a favor año 1998	0
Total saldo a favor	0
Sanciones	\$6.481.421.000
Total saldo a pagar	\$10.091.688.000

Con fundamento en los hechos probados se procede a analizar los cargos, sin limitación alguna, en virtud de lo previsto en el inciso primero del artículo 357 del C.P.C.<sup>13</sup>

#### **DE LA VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 26 Y 211 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA GRAVABLE.**

Le corresponde a la Sala definir si es procedente la renta exenta que la demandante declaró y liquidó, según dijo, con fundamento en los artículos 26 y 211 del E.T.

El artículo 26 del E.T. regula la determinación de la renta líquida gravable, en los siguientes términos:

<sup>13</sup> “La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquélla. ***Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.***” (negrilla y cursiva fuera de texto)

**“Artículo 26.** La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”

El artículo 211 del E.T., de otra parte, reguló las exenciones para las rentas derivadas de la prestación de servicios públicos domiciliarios, así:

**“ARTÍCULO 211. EXENCIÓN PARA EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.**<sup>14</sup> Todas las entidades prestadoras de servicios públicos son contribuyentes de los impuestos nacionales, en los términos definidos por el Estatuto Tributario, con las excepciones que se establecen a continuación.

Las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y las de aseo cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, y las actividades complementarias de los anteriores servicios determinadas en la Ley 142 de 1994, están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un período de siete (7) años a partir de la vigencia de esta Ley, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

Gozarán de esta exención, durante el mismo período mencionado, **las rentas provenientes de la transmisión o distribución domiciliaria de energía eléctrica.** Para tal efecto, las rentas de la generación y de la distribución deberán estar debidamente separadas en la contabilidad.

**Así mismo, las rentas provenientes de la generación de energía eléctrica** y las de los servicios públicos domiciliarios de gas y de telefonía local, y su actividad complementaria de telefonía móvil rural, cuando éstas sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, **estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un término de ocho (8) años, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, de acuerdo con los siguientes porcentajes:**

(...)

**Para el año gravable 1999 70% exento.** (...). (negrilla fuera de texto)

Del texto de la norma citada se desprende que están exentas del impuesto sobre la renta:

- Durante 7 años, contados a partir de la vigencia de la Ley 223 de 1995, las rentas provenientes de la transmisión o distribución domiciliaria de energía eléctrica, esto es, el servicio público domiciliario como tal, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. Y,

<sup>14</sup> Conforme al texto modificado por la Ley 223 de 1995.

- Durante 8 años, y en los porcentajes establecidos para cada año, las rentas provenientes de la generación de energía eléctrica, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

En el caso concreto, las partes coinciden en que el ingreso neto de la empresa asciende a la suma de \$169.503.401.000, que resulta de sustraer del ingreso bruto (\$170.111.580.000), los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (\$608.449.000)

En cuanto a los costos, si bien en la declaración de corrección se tasaron en \$86.773.558.000, valor que confirmó la DIAN en la liquidación oficial, la parte actora alega que, en realidad, ascienden a la suma de \$98.124.13.000.

Y, tratándose de las deducciones, aunque en la declaración de corrección se tasaron en \$71.837.614.000, valor que confirmó la DIAN en la liquidación oficial, la parte actor alega que, en realidad, ascienden a la suma de \$60.487.041.000.

En todo caso, tanto para la DIAN como para la parte actora, la renta líquida asciende a \$10.892.229.000.

	<b>SEGÚN DEMANDANTE</b>	<b>SEGÚN DIAN</b>
Ingreso neto	\$169.503.401.000	\$169.503.401.000
Menos costos	\$98.124.131.000	\$98.124.131.000
Ingreso bruto	\$71.379.270.000	\$71.379.270.000
Menos deducciones	\$60.487.041.000	\$60.487.041.000
Renta líquida	\$10.892.229.000	\$10.892.229.000

Como se puede observar, no obstante el acuerdo que existe entre las partes sobre el monto al que asciende la renta líquida, se aprecia que discrepan en cuanto a la cuantificación de los costos, las deducciones y la renta exenta, que para la DIAN

resultó negativa (-\$8.967.155.000), y para la demandante asciende a \$4.067.722.000.

La discrepancia resulta de la forma en que se imputaron los costos y las deducciones a las diferentes fuentes de ingreso.

La demandante sostiene que declaró erróneamente como parte de las deducciones \$11.350.573.000. Dijo que, ese monto, en realidad, corresponde al costo de la venta de un activo fijo. Que pese a que la DIAN reconoce la existencia de ese costo, lo detrajo del total de costos declarados, en vez de adicionarlo y de sustraerlo de las deducciones, así:

#### **Cálculo que hizo la DIAN.**

Según la demandante, la DIAN hizo el siguiente ejercicio:

<b>CÁLCULO DE LA RENTA EXENTA</b>	
Ingreso neto	\$169.503.401.000
Menos ingreso por generación de energía	\$34.774.638.000
Subtotal ingresos base para distribución y transmisión de energía	\$134.728.763.000
Menos ingresos que no son exentos <sup>15</sup>	\$26.602.256.000
Ingresos base para el cálculo de renta exenta por distribución y transmisión de energía	\$108.126.507.000
Más ingreso por generación de energía exento (70% para 1999).	\$24.342.247.000

<sup>15</sup> Como parte de este concepto incluyó las siguientes partidas:

Honorarios y comisiones	\$204.480.000
Intereses y rendimientos financieros	\$3.676.331.000
Arrendamientos	\$223.932.000
Sobrantes	\$2.429.000
Recuperaciones	\$677.363.000
Venta de pliegos	\$7.128.000
Otros ingresos extraordinarios	\$496.259.000
Multas y sanciones	\$174.213.000
Ajustes por inflación	\$5.151.819.000
Ingresos venta de activos fijos	\$15.988.076.000

<b>Total ingreso base para renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>
Total costo declarado	\$86.773.558.000
Menos costos venta de activo fijo	\$11.108.817.000
Costo para el cálculo de renta exenta	\$75.664.714.000
<b>Total costos para el cálculo de la renta exenta</b>	<b>\$76.664.741.000</b>

Que luego, la DIAN imputó proporcionalmente las deducciones sobre las diferentes fuentes de ingreso, previa exclusión de las partidas que a su juicio no admitían deducciones, así:

<b>PROPORCIÓN DE DEDUCCIONES</b>	
Ingreso neto	169.503.401.000
Menos ingreso por la venta de activos fijos e ingresos que no tiene costos (intereses por rendimientos financieros y ajustes por inflación)	24.816.226.000
<b>Total ingresos netos base para la proporción de deducciones</b>	<b>144.687.157.000</b>
Total deducciones declaradas	71.837.614.000

Proporción de deducciones:  $71.837.614.000$  (deducciones declaradas) /  $144.687.157.000$  (Ingreso base para la proporción) x 100 = 49.65%

Que la proporción así calculada fue aplicada por la DIAN sobre los ingresos que no eran base de renta exenta pero que si tenían deducciones, así:

Ingreso gravado por generación de energía (30% de 34.774.638.000)	\$10.432.391.000
Otros ingresos sobre los que proceden deducciones <sup>16</sup>	\$1.786.030.000
Total de ingresos que no son base de renta exenta	\$12.218.421.000
<b>Valor deducciones que corresponden a ingresos que no son base de renta exenta (\$12.218.421.000 x 49.65%)</b>	<b>\$6.066.466.000</b>

<sup>16</sup> Como parte de este concepto incluyó los ingresos por honorarios y comisiones, servicios, excedentes financieros, arrendamientos, sobretasas, venta de pliegos, multas y sanciones y otros ingresos extraordinarios.

Que, luego, la DIAN calculó la renta exenta, así:

Total de deducciones declaradas	\$71.837.614.000
Menos deducciones aplicables sobre ingresos que no son base de renta exenta.	\$6.066.466.000
Total deducciones base renta exenta	\$65.771.166.000
<b>Ingresos base de renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>
Menos total costo para el cálculo de renta exenta (Costo declarado menos el costo de venta del activo fijo)	75.664.741.000
Menos total deducciones base para renta exenta	65.771.168.000
<b>Renta exenta</b>	<b>(- 8.967.155.000)</b>

La Sala pone de presente que, el cálculo que hizo la DIAN arrojó un resultado negativo y, por eso, concluyó que la parte actora no tenía derecho a la renta exenta declarada.

Contrario a lo anterior, la parte actora señala que la depuración de la base gravable debía ser la siguiente:

**Cálculo que hizo la demandante:**

<b>Ingreso neto</b>		<b>\$169.503.401.000</b>
Costos actividad venta de energía	\$86.773.558.000	
Costo de venta de activos fijos	\$11.350.573.000	
<b>Total costo</b>		<b>\$98.124.131.000</b>

Deducciones declaradas	\$71.837.614.000	
Menos traslado al costo	\$11.350.753.000	
<b>Deducciones netas</b> (Deducciones declaradas menos \$11.350.753.000)		<b>\$60.487.041.000</b>
Renta líquida fiscal del ejercicio (Ingreso bruto menos costos y deducciones)		\$10.892.229.000
Menos renta exenta		<b>\$4.745.229.000</b>
<b>Renta líquida gravable</b>		<b>\$6.146.393.000</b>

Detalló el cálculo de la renta exenta así:

### Ingresos

Venta de energía	100%		\$142.858.258.000
Por generación de energía	24.839%	\$34.774.638.000	
Por distribución de energía	75.611%	\$108.083.620.000	
Otros ingresos			\$27.253.592.000
Menos ingresos no constitutivos de renta			\$608.449.000
<b>Total ingresos netos</b>			<b>\$169.503.401.000</b>

### Costos

Costos venta de energía	100%		\$86.773.558.000
Por generación	24.839%	\$21.163.203.000	
Por distribución	75.611%	\$65.610.355.000	
Costo venta activo fijo			\$11.350.573.000
<b>Total costo</b>			<b>\$98.124.131.000</b>

### Deducciones

Deducciones declaradas			\$71.837.614.000
Menos costo venta de activo fijos			\$11.350.573.000
<b>Total deducciones</b>	<b>100%</b>		<b>\$60.487.041.000</b>

Proporción de deducciones: \$60.487.041.000 (deducciones) / \$169.503.401.000 (ingreso neto) x  
100 = 35.684%

Bajo la premisa de que las deducciones afectan toda la actividad productora de renta, las distribuyó según el porcentaje establecido sobre los ingresos generados por cada actividad:

	<b>Ingreso</b>	<b>Deducción</b>
Ingresos por distribución de energía	\$108.083.620.000 x 35.684%	\$38.569.482.000
Ingresos por generación de energía	\$34.774.638.000 x 35.684%	\$12.409.279.000
Otros ingresos	\$26.645.143.000 x 35.684%	\$9.508.280.000
<b>Total</b>	<b>\$169.503.401.000</b>	<b>\$60.487.041.000</b>

Consecuentemente con lo anterior, calculó una renta exenta de \$4.745.229.000 que desglosó así:

Ingresos por distribución de energía	\$108.083.620.000
Menos costos por distribución de energía	\$65.610.355.000
Menos deducciones imputables	\$38.569.482.000
<b>Renta exenta por distribución de energía</b>	<b>3.903.783.000</b>

Ingresos por generación de energía	\$34.774.638.000
Menos costos por generación de energía	\$21.163.203.000
Menos deducciones imputables	\$12.409.279.000
Renta líquida	\$1.202.279.000
<b>Renta exenta por generación de energía (70% para el año 1999)</b>	<b>\$841.509.000</b>
Renta gravada	\$360.647.000

Ingresos varios	\$26.645.143.000
Menos costos	\$11.350.573.000

Menos deducciones	\$9.508.319.000
<b>Renta líquida gravable otros costos</b>	<b>\$5.786.498.000</b>

Renta líquida	\$10.892.229.000
Renta exenta <sup>17</sup>	\$4.745.229.000
Renta líquida gravable	\$6.146.393.000

Por las evidentes diferencias, la Sala procede a dirimir los puntos objeto de controversia que se concretan en determinar el monto de los costos, deducciones y renta exenta procedente. Para estos efectos, parte del ingreso neto no controvertido de \$169.503.401.000.

### 1. Costos y deducciones.

En el denuncia de renta que corrigió la demandante declaró un costo de \$86.773.558.000<sup>18</sup>, imputable, según sostuvo, totalmente a la actividad operacional, esto es, a la generación y distribución de energía eléctrica.

Sin embargo, alega que se equivocó porque, a su juicio, el costo, en realidad asciende a \$98.124.131.000<sup>19</sup>, valor que resulta de adicionar a los \$86.773.558.000, el costo estimado por la venta del activo fijo, esto es, \$11.350.573.000 que, según adujo, declaró de manera errónea en el renglón de las deducciones. Por lo tanto, solicitó que, por el mismo monto se detrajera las deducciones.

Para decidir si es procedente la reclasificación de los \$11.350.573.000, ora como costo, ora como deducción, como lo pide la demandante, la Sala debe determinar si era procedente que la DIAN: (i) tasara el costo del activo fijo en \$11.108.817.000 y (ii) lo detrajera del costo inicialmente declarado por el demandante.

<sup>17</sup> \$841.509.000 por generación de energía y \$3.903.783.000 por distribución de energía.

<sup>18</sup> El mismo valor que propuso la DIAN en el requerimiento especial y confirmó en la liquidación oficial de revisión.

<sup>19</sup> Este valor no fue reportado en ninguno de los denuncios privados presentados, pese a que desde la respuesta al requerimiento especial la parte actora afirma que esa suma es la que corresponde al monto del costo. Folio 643 del C.A.A. 2B.

### 1.1. Del costo de venta del activo fijo:

La demandante señala, y así lo acepta la Administración, que producto de la venta de un activo fijo recibió un ingreso de \$15.988.076.000. Explicó que a esa operación le era imputable un costo de \$11.350.573.000, cifra que, a su turno, estaba conformada por la sumatoria del valor en libros del activo objeto de la venta tasado en \$11.108.817.000, más \$241.756.037 correspondientes a: (i) el impuesto de timbre causado en el contrato de compraventa, (ii) el IVA originado en la venta de ciertos repuestos del bien enajenado y (iii) el menor valor de la TRM vigente al momento de pago del precio del activo fijo vendido, pues el contrato fue pactado en dólares.<sup>20</sup>

La DIAN rechazó la suma de \$241.756.037 y la detrajo del total del costo declarado en el denuncia de renta inicial, esto es, el que la demandante presentó el 12 de abril de 2000: \$87.015.314.000.

La Administración rechazó el costo, porque en la inspección contable que practicó, verificó que la demandante dio de baja el activo fijo por \$11.108.817.000 y no por el valor alegado. De ahí que, en la liquidación oficial de revisión del impuesto, relacionó los documentos soporte que daban cuenta de ese hecho probado (anexo 10 de los antecedentes administrativos, folios 430 al 546).

20

<b>Ingreso por venta de activo fijo</b>		<b>\$ 15.988.176.000</b>
<b>Valor en libros de activo fijo enajenado</b>		<b>\$ 11.108.817.284</b>
<b>Otros costo venta del activo fijo</b>		<b>\$ 241.756.037</b>
Impuesto de timbre del contratos	\$117.725.124.000,00	
IVA liquidado y pagado por repuestos del activo fijo enajenado	\$43.650.201.000,00	
Menor valor de la tasa de cambio al momento del pago	\$ 80.380.712.000,00	
<b>Costo total del activo fijo</b>		<b>\$ 11.350.573.321</b>
<b>Utilidad en la venta del activo fijo</b>		<b>\$ 4.637.502.587</b>

Para controvertir la glosa, la parte actora, en la demanda, insistió en que se deben tener en cuenta los costos rechazados, y, para el efecto, aportó como prueba el certificado del contador general de la Central Hidroeléctrica que reitera la operación aritmética hecha por la demandante<sup>21</sup>, pero no aporta la documentación comprobatoria que permita desvirtuar la misma contabilidad de la demandante y que verificó la DIAN en la inspección contable. En esa medida, para la Sala, el costo del activo fijo debe mantenerse en \$11.108.817.284.

**1.2. De si los \$11.108.817.000 se los debe adicionar al total de costos y detracer del total de deducciones.**

Para demostrar que los \$11.350.573.000 fueron incluidos de manera errada en el renglón de deducciones, la parte actora explica que las deducciones ascienden, en realidad, a \$60.487.041.000, valor que, según lo explicó, resulta de sustraer de las deducciones declaradas en \$71.837.614.000, el costo de venta del activo fijo.

Esta suma luego fue distribuida proporcionalmente sobre las diferentes fuentes de ingreso de acuerdo a la siguiente operación aritmética:

<b>Distribución proporcional de deducciones:</b>	<b>60.487.041.000 (deducciones)</b>
<b>/ 169.503.401.000 (ingreso bruto) x 100 =</b>	<b>35.6848%</b>

Distribución de energía (Ingresos \$108.083.620.000)	35,6848%	\$38.569.482.000
Generación (\$34.774.638.000)	35,6848%	\$12.409.279.000
Otros ingresos (\$26.645.143.000)	35,6848%	\$9.508.280.000
Total deducciones	35,6848%	\$60.487.041.000

Como se puede apreciar, la demandante parte del total de ingresos netos que asciende a la suma de \$169.503.401.000, valor que resulta de sumar los ingresos por distribución (\$108.083.620.000), por generación (\$34.774.638.000) y otros ingresos (\$26.645.143.000). Sin embargo, no explica a qué expensas en concreto

<sup>21</sup> *idem*

corresponden los valores imputados por deducción a cada ingreso. El ejercicio aritmético que propone la demandante permite entender de donde deduce la tasa porcentual de 35,6848% que se aplicó a cada ingreso, pero no ofrece claridad respecto del origen del total de las deducciones.

Ahora bien, para explicar los costos, la parte demandante hace la siguiente operación aritmética:

Costo venta de energía (100% del costo operacional )		\$86.773.558.000
Costo por generación de energía 24,389%)	\$21.163.203.000	
Costo por distribución de energía (75,611%)	\$65.610.355.000	
Costo venta de activo fijos		\$11.350.573.000
<b>Costo total</b>		<b>\$98.124.131.000</b>

Como se puede apreciar, la operación aritmética propuesta, igual que la planteada para las deducciones, permite entender de dónde se obtienen los porcentajes aplicados al 100% del costo operacional que pretende hacer valer por \$86.773.558.000, pero por ningún motivo genera la certeza sobre las expensas que configuran el total del costo.

Si bien la DIAN reconoció que hay un costo por la venta de un activo fijo que asciende a \$11.108.817.284, para probar que ese costo no estaba incluido en los \$86.773.558.000, la demandante debió probar que fueron llevados como deducciones, las que declaró por \$71.837.614.000, pero no con la operación aritmética propuesta, sino desglosando las deducciones y explicando las expensas que forman el rubro tanto de los costos como de las deducciones, con la debida documentación comprobatoria.

Además de lo anterior, visto el anexo de la declaración de renta del año 1999 presentada el 12 de abril de 2000, que obra en el expediente, se puede apreciar

que en ese documento se detallan cada uno de los renglones del denuncia privado<sup>22</sup>. En el rubro de los \$11.350.573.000, se aprecia que fueron incluidos en el renglón 37 de la declaración como “*otros costos*”. En esa medida, no tiene sustento lo señalado por la demandante desde la respuesta al requerimiento especial en cuanto a que el costo de la venta del activo fijo fue llevado equivocadamente como una deducción.

De manera que, dado que no hay certeza del hecho que la parte demandante pretendió probar, la Sala no acepta la reimputación de los costos y deducciones conforme como se solicitó en la demanda.

## 2. De la renta exenta.

Ahora bien, habida cuenta de que el rechazo de la reclasificación de los costos y deducciones no altera la renta líquida como se explicó anteriormente<sup>23</sup>, se decide a continuación si la renta exenta por \$4.745.229.000<sup>24</sup> es procedente.

Pues bien, conforme con los hechos no discutidos, la parte actora, durante el año gravable 1999, percibió ingresos brutos de \$170.111.850.000, de los cuales \$608.449.000 fueron no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, para un total de ingresos netos de \$169.503.401.000.

Los \$169.503.401.000 se conforman, a su turno por: (i) \$142.585.258.000<sup>25</sup> y, ii) \$27.253.592.000.

<sup>22</sup> Folios 350 a 356 del C.A.A 2A

<sup>23</sup>

	SEGÚN DEMANDANTE	SEGÚN DIAN
Ingreso neto	\$ 169.503.401.000	\$ 169.503.401.000
Menos costos	\$ 98.124.131.000	\$ 86.773.558.000
Renta bruta	\$ 71.379.270.000	\$ 82.729.843.000
Menos deducciones	\$ 60.487.041.000	\$ 71.837.614.000
Renta líquida	\$ 10.892.229.000	\$ 10.892.229.000

<sup>24</sup> En la declaración inicial, la parte actora solicita como renta exenta \$10.607.586.000, suma que es desconocida por la DIAN en el requerimiento especial. En la respuesta al requerimiento especial, la demandante señala que la renta exenta era de \$4.904.155.000, mientras que en la declaración de corrección, presentada con ocasión del requerimiento especial, solicita como renta exenta \$4.067.722.000.

De igual forma que en el requerimiento especial, en la liquidación oficial de revisión, la Administración desconoce en su totalidad la renta exenta. Finalmente, en la demanda, la parte actora solicita una renta exenta de \$4.745.222.000, que resultan de sumar \$841.509.000 (renta exenta por generación de energía calculada en la demanda) y \$3.903.783.000 (renta exenta por distribución de energía calculada en la demanda).

Los \$142.585.258.000 corresponden al ingreso operacional de la empresa, que, a su vez, se descomponen en:

- a) \$34.774.638.000<sup>26</sup> por la actividad de generación de energía y
- b) \$108.083.620.000 por las actividades de distribución y transmisión de energía

Los \$27.253.592.000 corresponden a otros ingresos.

Adicionalmente, la DIAN no discutió la cuantía de los costos y deducciones. Sin embargo, para calcular la renta exenta, de tales costos y deducciones decidió que sólo había que tener en cuenta costos por \$75.664.741.000<sup>27</sup> y deducciones por \$65.771.168.000<sup>28</sup>, para ser imputables a los ingresos base para calcular la renta exenta que cuantificó en \$132.468.754.000. Ese cálculo lo propuso porque consideró que era improcedente tener en cuenta el costo del activo fijo para efectos de calcular las exentas, así como que era improcedente calcular las deducciones sobre ingresos a los que no son imputables tales deducciones. De tal manera que, calculó la renta exenta, así:

Total de deducciones declaradas	\$71.837.614.000
Menos deducciones aplicables sobre ingresos que no son base de renta exenta.	\$6.066.466.000
Total deducciones base renta exenta	\$65.771.166.000
<b>Ingresos base de renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>
Menos total costo para el cálculo de renta exenta (Costo declarado menos el costo de venta del activo fijo)	75.664.741.000
Menos total deducciones base para renta exenta	65.771.168.000
<b>Renta exenta</b>	<b>(- 8.967.155.000)</b>

<sup>25</sup> Este valor no fue discutido por la DIAN y corresponde al renglón 25 de la declaración privada.

<sup>26</sup> Folio 263 y 125 del C.A.A. 2A.

<sup>27</sup> Diferencia entre el costo declarado (\$86.773.558.000) y el costo de venta de activo fijo. (\$11.108.817.000).

<sup>28</sup> La manera en la que se determinó este valor fue explicada en los folios 27 y 28 de la presente providencia.

Sobre el procedimiento utilizado por la Administración, la Sala precisa que conforme con el artículo 107 E.T., los costos y las deducciones son procedentes en la medida en que tengan relación con la actividad productora de renta, sean necesarias y proporcionales. Por lo tanto, para calcular la renta líquida gravable se debe seguir el procedimiento del artículo 26 del E.T.

Ahora bien, según artículo 211 del E.T., vigente para el año gravable 1999, las rentas provenientes de las actividades de transmisión o distribución de energía estaban exentas del impuesto sobre la renta. Así mismo, las rentas derivadas de la generación de energía, también estaban exentas, pero en un 70%. En ambos casos, la exención operaba a condición de que “las utilidades” se capitalizaran o apropiaran para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas. Por eso, el artículo 211 E.T. exigió separar contablemente las rentas originadas en la generación de energía de las de distribución.

Para la Sala, el sistema de depuración de la renta que regula el estatuto tributario colombiano implica que los contribuyentes tributen sobre la utilidad. De ahí que, cuando el artículo 211 E.T. se refiere a la utilidad, como base sobre la que recae la renta exenta, alude a la renta líquida depurada conforme con el artículo 26 del E.T. De manera que, del artículo 211 E.T. no se infiere que haya que calcular una base de ingresos especial para calcular la renta exenta.

En ese orden de ideas, el procedimiento que aplicó la DIAN no tiene justificación legal alguna y, por tanto, la renta exenta debió reconocerse sobre la renta líquida, así:

#### **Imputación del costo**

<b>Ingreso bruto declarado</b>		<b>\$170.111.850.000</b>
Ingreso operacional	\$142.858.258.000 <sup>29</sup>	
Otros ingresos	\$26.645.143.000	
Ingresos no constitutivos de renta		\$608.449.000

<sup>29</sup> Ventas brutas

<b>Ingreso neto declarado</b>		<b>\$169.503.401.000</b>
<b>Costo declarado</b>		<b>\$86.773.558.000</b>
Costo operacional	\$75.664.740.716 <sup>30</sup>	
Costo otros ingresos	\$11.108.817.284 <sup>31</sup>	

Para los efectos del cálculo de la renta exenta, el costo operacional debe distribuirse proporcionalmente sobre cada una de las fuentes de ingreso de acuerdo a los siguientes porcentajes:

Ingreso operacional	100%	\$142.858.258.000,00
Ingreso por distribución de energía	75,658%	\$108.083.620.000
Ingreso por generación de energía	24,342%	\$34.774.638.000

<b>Costo operacional</b>		<b>\$75.664.740.716</b>
<b>Costo generación de energía</b>	<b>\$18.418.311.185<sup>32</sup></b>	
<b>Costo distribución de energía</b>	<b>\$57.246.249.530<sup>33</sup></b>	

### Imputación de deducciones

<b>Total deducciones declaradas</b>	<b>\$71.837.614.000<sup>34</sup></b>
-------------------------------------	--------------------------------------

En tanto que las deducciones se imputan sobre la totalidad de la actividad generadora de renta y no sobre una partida de ingresos específica, deben distribuirse sobre la totalidad de los ingresos.

Distribución proporcional de deducciones: 71.837.614.000 (deducciones declaradas) / 169.503.401.000 (ingreso bruto) x 100 = 42.38%
---

<b>Total deducciones declaradas</b>	<b>\$71.837.614.000<sup>35</sup></b>
-------------------------------------	--------------------------------------

<sup>30</sup> Total del costo declarado menos el costo de la venta del activo fijo. (86.773.558.000 – 11.108.817.284).

<sup>31</sup> Costo venta del activo fijo.

<sup>32</sup> 24.342% del costo operacional.

<sup>33</sup> 75.658% del costo operacional.

<sup>34</sup> Valor declarado en el denuncia de corrección y que no controvertió la DIAN. Folio 562 del C.A.A. 2B.

Deducciones distribución de energía <sup>36</sup>	\$45.805.838.156
Deducciones generación de energía <sup>37</sup>	\$14.737.491.584
Deducciones otros ingresos <sup>38</sup>	\$11.292.211.603

### Renta exenta por distribución de energía

Total ingreso operacional	\$142.858.258.000
Ingreso por distribución de energía (75,658% del ingreso operacional)	\$108.083.620.000
Costo de distribución de energía	\$57.246.249.530
Deducciones distribución de energía	\$45.805.838.156
<b>Renta exenta distribución de energía</b>	<b>\$5.031.532.314</b>

### Renta exenta por generación de energía

Total ingreso operacional	\$142.858.258.000
Ingresos por generación de energía (24,342% del ingreso operacional)	\$34.774.638.000
Costo generación de energía	\$18.418.311.185
Deducciones generación de energía	\$14.737.491.584
Renta líquida de la actividad	\$ 1.618.835.321
<b>Renta exenta por generación de energía (70% para el año 1999)</b>	<b>\$1.113.184.661</b>

<b>Total de la renta exenta por generación y distribución de energía.</b>	<b>\$6.144.716.957</b>
---	------------------------

### Renta líquida otros ingresos

Otros ingresos	\$26.645.143.000
Costo otros ingresos	\$11.108.817.284

<sup>35</sup> Valor declarado en el denuncia de corrección y que no controvertió la DIAN. Folio 562 del C.A.A. 2B.

<sup>36</sup> \$108.083.620.000 (ingreso por distribución de energía x 42.38%

<sup>37</sup> \$34.774.638.000 (ingresos por generación de energía x 42.38%

<sup>38</sup> \$26.645.143.000 (otros ingresos) x 42.38%

Deducciones otros ingresos	\$11.292.211.603
Renta líquida otros ingresos	\$4.244.114.113

Establecido que en año gravable 1999 la parte actora generó una renta de \$6.144.716.957, susceptible de ser tratada como exenta, siempre y cuando la utilidad se capitalizara o apropiara como reserva para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas, la Sala verifica que la Asamblea General de Accionistas de la Central Hidroeléctrica de Caldas, en reunión celebrada el 31 de marzo de 2000, aprobó una reserva para los fines previstos en el artículo 211 del E.T. de \$4.067.722.865,25<sup>39</sup>, razón por la cual se reconocerá ese monto como renta exenta.

Así, la diferencia entre la renta líquida, calculada en \$10.892.229.000, y la renta exenta de \$4.067.722.865, arrojan como resultado una renta líquida gravable de \$6.824.506.135, sobre la que se aplica la tarifa del 35% del impuesto sobre la renta vigente para el año gravable 1999, lo que da como resultado un impuesto a cargo del periodo de \$2.388.577.147.

<b>Renta líquida</b>	<b>\$10.892.229.000</b>
Renta del periodo susceptible de ser tratada como exenta	<b>\$6.175.207.703</b>
<b>Renta exenta del periodo (apropiada por la sociedad para dar cumplimiento al artículo 211 del E.T.)</b>	<b>\$4.067.722.865</b>
Renta líquida gravable (\$10.892.229.000 - \$4.067.722.865)	\$6.824.506.135
<b>Impuesto a cargo</b>	<b>\$2.388.577.147</b>

Procede el recurso de apelación a favor de la parte actora, pero por las razones expuestas anteriormente.

## **DEL DESCUENTO DEL IVA POR BIENES DE CAPITAL**

<sup>39</sup> Folios 659 al 661 del C.C.A. 2B.

Con ocasión de la presentación de la declaración de corrección, la parte actora llevó al renglón 62 “*IVA por bienes de capital*” la suma de \$2.388.577.000, con el que dijo pagar el impuesto a cargo liquidado.

Con la liquidación oficial de revisión, la Administración señaló que la Ley 488 de 1994 derogó el artículo 258-1 del E.T., derogatoria que, a su juicio, condujo al decaimiento administrativo del Decreto 2076 de 1992, que reglamentó el artículo 258-1 E.T. y que consagraba el descuento que declaró la demandante.

Que en virtud del decaimiento administrativo del Decreto 2076 de 1992, sólo podía llevarse como descuento el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital construidos y puestos en funcionamiento hasta el año gravable 1998. Que, como en el caso de la demandante, los bienes se terminaron de construir en el año 1999, no era procedente el descuento.

Pues bien, la Ley 6ª de 1992, que adicionó el artículo 258-1 al E.T. consagró el derecho a descontar del impuesto sobre la renta, el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, así:

**“ARTICULO 20.** Descuento del impuesto a las ventas por la adquisición de activos fijos. Adiciónase el Estatuto Tributario con los siguientes artículos:

**ARTICULO 258-1.** Descuento por impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos. Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras adicionalmente de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización.” (...)

El Decreto 2076 de 1992 reglamentó el artículo 258-1 del E.T. y, aclaró que el IVA pagado en la construcción de bienes de capital sólo podía ser descontado en el periodo en el que el bien se encontrara en condiciones de utilización. Precisó el decreto:

**“ARTICULO 3º. DESCUENTO DEL IVA POR BIENES DE CAPITAL CONSTRUIDOS.**

Cuando se trate de bienes de capital que no hayan sido adquiridos o nacionalizados sino construidos por el contribuyente, el descuento consagrado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, sólo será procedente en el año en que el activo se encuentre en condiciones de utilización, y en relación con el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de los bienes y servicios que van a constituir costo del mismo.”

De otra parte, el artículo 104 de la Ley 223 de 1995 estableció que el reconocimiento del descuento previsto en el artículo 258-1 del E.T. estaba condicionado a que los activos se capitalizaran para ser depreciados y amortizados. Adicionalmente, previó que el IVA generado podía ser descontado en los periodos siguientes cuando no fuera factible llevarlo a cabo en el periodo de la adquisición. Dispuso la norma:

**“ARTÍCULO 104. DESCUENTO POR IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PAGADO EN LA ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS.** El descuento previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario se concederá únicamente sobre los activos de capital que se capitalizan de acuerdo con las normas de contabilidad, para ser depreciados o amortizados. Para los activos adquiridos a partir de la vigencia de esta ley, cuando en un ejercicio no sea posible descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición, el saldo podrá descontarse dentro de los ejercicios siguientes. Cuando se trate de bienes adquiridos mediante contratos de leasing con opción de compra, el impuesto sobre las ventas sólo podrá ser descontado por el usuario del respectivo bien, independientemente de que el usuario se someta al procedimiento 1o., o al procedimiento 2o., de que trata el artículo 127-1 del Estatuto Tributario. (...)

Finalmente, la Ley 488 de 1998 modificó el beneficio previsto en el artículo 258-1 del E.T. y lo estableció como una deducción en lugar de un descuento, como había sido inicialmente previsto, así:

**“ARTÍCULO 18. DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PAGADO EN LA ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS.** Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

**"Artículo 115-1. Deducción del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos.** Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a tratar como deducción en el impuesto sobre la renta, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras, adicionalmente, de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. En ningún caso, los vehículos automotores ni los camperos darán lugar a la deducción prevista en este artículo.

En el caso de la adquisición de activos fijos gravados con impuesto sobre las ventas por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), se requiere que se haya pactado

una opción de adquisición irrevocable en el respectivo contrato, a fin de que el arrendatario tenga derecho a la deducción contemplada en el presente artículo. En este evento, la deducción sólo podrá ser solicitada por el usuario del respectivo bien, independientemente de que el contrato se encuentre sometido al procedimiento del numeral 1o. o al procedimiento del numeral 2o. de que trata el artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Para los efectos del presente artículo se consideran bienes de capital aquellos activos de capital que se capitalicen de acuerdo con las normas de contabilidad, para ser depreciados.

**PARÁGRAFO 1o.** El impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos depreciables frente a los cuales no sea procedente lo dispuesto en el presente artículo formará parte del costo del activo.

**PARÁGRAFO 2o.** Los Contribuyentes personas jurídicas que de conformidad con el inciso primero del artículo 104 de la Ley 223 de 1995, tuvieron a la fecha de vigencia de la presente ley, saldos pendientes para solicitar como descuento tributario, correspondientes a impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos, conservarán su derecho a solicitarlo en los períodos siguientes hasta agotarlo, sin que en ningún caso exceda de cinco (5) períodos gravables." (Resaltado no hace parte del texto citado).

De conformidad con lo anterior, no es acertado lo manifestado por la Administración en el sentido de que sólo hasta 1998 podía tratarse como descuento el IVA pagado en la construcción de bienes de capital. Por el contrario, el parágrafo del artículo 18 de la Ley 488 de 1998 previó que los saldos pendientes de imputación podían ser utilizados para estos efectos dentro de los 5 periodos siguientes a la entrada en vigencia de la referida ley.

En este sentido, como la DIAN no desvirtuó que el saldo de las cuentas en la que se registró el IVA descontable no provenía de la adquisición o construcción de bienes de capital ni que se incumplieron las condiciones para este reconocimiento, no era procedente rechazarlo.

No prospera el recurso de apelación de la DIAN.

## **DE LA SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD**

En liquidación Oficial de Revisión, la DIAN señaló que una vez practicada la inspección contable a la demandante, verificó que el libro de inventarios y balances registraba el último movimiento el 31 de diciembre de 1995, hecho que de conformidad con la legislación comercial constituía una irregularidad en la contabilidad, tal y como lo prevé el artículo 654 del E.T. Por lo mismo, la parte actora se hacía acreedora a la sanción prevista en el artículo 655 del mismo estatuto.

La demandante sostuvo que cumplió el deber de llevar en debida forma los libros de contabilidad. En particular, sobre los inventarios, alegó que llevaba un registro auxiliar de control de mercancías, según lo previsto en el artículo 2 de la Ley 174 de 1994 y el Decreto 2649 de 1993 y que, por esta razón, no estaba obligada a llevar un libro de inventarios.

El artículo 52 del Código de Comercio establece que los comerciantes, al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año, deben elaborar un inventario y un balance general.

**“ARTÍCULO 52. OBLIGATORIEDAD DE ELABORAR PERIÓDICAMENTE UN INVENTARIO Y UN BALANCE GENERAL.** Al iniciar sus actividades comerciales y, por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio.”

La doctrina judicial de esta Sala tiene establecido que de la norma transcrita se advierte la obligatoriedad de llevar un libro de contabilidad donde aparezca el inventario del ente económico al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año, esto es, al terminar el ejercicio fiscal y comercial<sup>40</sup>. Para tales efectos, señala la providencia citada:

*“De todo lo anterior se infiere que todo comerciante o ente económico, está obligado a llevar un registro pormenorizado de los inventarios existentes a la fecha de corte de los estados financieros y plasmarse sus resultados en los libros auxiliares y/o principales que*

---

<sup>40</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., 3 de diciembre de 2003. Número de radicación: 25000 23 27 000 2000 01312 01. Número interno: 13597. Actor: SAGRASAS LTDA. Demandado: DIAN

*hayan sido registrados ante las autoridades competentes según las normas del Estatuto Mercantil.*

*La relación detallada de las existencias, además de quedar en los registros auxiliares agrupados por resúmenes o grupos de bienes (Código de Comercio artículo 52 y Decreto 2649/93 artículo 125) deben relacionarse con el mismo nivel de detalle en un libro que la costumbre y la doctrina mercantil y la jurisprudencia tributaria han coincidido en llamar de "Inventarios y Balances" cuya inscripción en el registro mercantil de la respectiva Cámara de Comercio es obligatorio conforme al numeral 7° del artículo 28 del Código de Comercio"*

De lo anterior se desprende que por el hecho de aplicar el sistema de inventario permanente, según lo previsto en el artículo 62<sup>41</sup> del E.T., concordantemente con el artículo 129<sup>42</sup> del Decreto 2649 de 1993, el contribuyente no está exento de

---

<sup>41</sup> **ARTICULO 62. SISTEMA PARA ESTABLECER EL COSTO DE LOS ACTIVOS MOVIBLES ENAJENADOS.** El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. El juego de inventarios.
2. El de inventarios permanentes o continuos.
3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.

**PARÁGRAFO.** Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este Estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por Revisor Fiscal o Contador Público, deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>42</sup> **ARTICULO 129. INVENTARIO DE MERCANCIAS.** El control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares, que deben contener, por unidades o grupos homogéneos, por lo menos los siguientes datos:

1. Clase y denominación de los artículos.
2. Fecha de la operación que se registre.
3. Numero del comprobante que respalda la operación asentada.
4. Numero de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas.
5. Existencia en valores y unidad de medida.
6. Costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado.
7. Registro de unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con las unidades registradas en las tarjetas de control.

En todos los casos cuando en los procesos de producción o transformación se dificulta el registro por unidades, se hará por grupos homogéneos.

Al terminar cada ejercicio, debe efectuarse el inventario de mercancías para la venta, el cual contendrá una relación detallada de las existencias con indicación de su costo unitario y total. Cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte

cumplir la obligación de realizar un inventario por lo menos una vez al año y registrarlo en el libro correspondiente como lo exige el Código de Comercio. Por lo anterior, la sanción impuesta por la Administración deberá confirmarse.

No prospera el recurso de apelación de la parte actora.

## DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD.

Como en el presente caso prosperó el recurso de apelación a favor del contribuyente en cuanto a la procedencia de las rentas exentas y del descuento del impuesto sobre las ventas por la importación de bienes de capital no se configura ninguno de los presupuestos previstos como inexactitud sancionable según lo previsto en el artículo 647 del E.T.

En virtud de todo lo expuesto, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho propone la siguiente liquidación. En todo caso advierte que el renglón GN, referido al saldo a favor sin devolver aparece en cero en la liquidación oficial, aspecto que no fue controvertido en la demanda. Por lo tanto, no modificará dicho valor.

CONCEPTOS		LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	RA	\$10.892.229.000	\$10.892.229.000	\$10.982.229.000	\$10.892.229.000
RENTAS EXENTAS	EC	\$4.067.722.000	0	0	\$4.067.722.000

---

su registro detallado, este puede efectuarse por resúmenes o grupos de artículos, siempre y cuando aparezcan discriminados en registros auxiliares.

Dicho inventario debe ser certificado por contador público para que preste mérito probatorio, a menos que se lleve un libro registrado para tal efecto.

**PARÁGRAFO.** Cuando el costo de ventas se determine por el juego de inventarios no se requiere incluir en el control pertinente, los datos señalados en los numerales 5, 6 y 7 de este artículo.

RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	RE	\$6.284.507.000	\$10.892.229.000	\$10.892.229.000	\$6.284.506.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	LA	\$2.388.577.000	\$3.812.280.000	\$3.812.280.000	\$2.388.577.000
DESCUENTO IVA BIENES DE CAPITAL	DI	\$2.388.577.000	0	\$2.388.577.000	\$2.388.577.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	0	\$3.812.280.150	\$1.423.703.150	0
TOTAL RETENCIONES	GR	\$202.013.000	\$202.013.000	\$202.013.000	\$202.013.000
MENOS SALDO A FAVOR	GN	\$39.938.000	0	0	0
SANCIONES	VS	0	\$6.821.421.000	\$317.800.000	\$317.800.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	\$10.091.688.000	\$1.539.490.000	\$115.787.000

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

**PRIMERO: REVÓCASE** Los numerales 1 a 5 de la sentencia del 26 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 10064200200042 de 29 de octubre de 2002, pero sólo en cuanto impuso la sanción por inexactitud.

En su lugar,

**SEGUNDO. DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 10064200200042 de 29 de octubre de 2002, por las razones expuestas en la parte motiva del presente fallo.

**TERCERO.** A título de restablecimiento del derecho, se propone la liquidación que figura en la página 43 del presente fallo

**CUARTO. CONFÍRMASE** los numerales 6 y 7 de la sentencia.

**QUINTO: RECONÓCESE** personería a la abogada Rocío del Pilar Ochoa Soto como apodera de la DIAN.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**

**CARMEN      CARMEN TERESA ORTIZ DE  
R  
O  
D  
R  
Í  
G  
U  
E  
Z**

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	16563	<b>Fecha:</b>	12 de marzo de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿Existe causal de nulidad sobre la sentencia del 18 de mayo de 2015 que anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642001000079 del 13 de diciembre de 2001 y la Resolución No. 320662002000009 del 19 de noviembre de 2002?

**TESIS**

No. No existe causal de nulidad sobre la sentencia del 18 de mayo de 2015, por ende, el recurso extraordinario de revisión es improcedente.

<b>Ubicación Pág(s):</b>	4	5	6									
<b>TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO</b>												

Fallo de recurso extraordinario de revisión.

**ASPECTO JURÍDICO**

**FUENTE FORMAL**

Art. 647, 692, 709, 713 y 730 del ET	Art. 185, 188, 189 del CCA	Dec. Reg. 3057/97	Dec. 3050/97	

**EXTRACTO**

<b>Ubicación Pág(s):</b>	2	3	4	5	6							
--------------------------	---	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCION CUARTA

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., Doce (12) de Marzo de dos mil doce (2 012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00495-01(16563)**

**Actor: MARLENY BARRERA PEDROZA**

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

#### FALLO

Se decide el recurso extraordinario de revisión interpuesto por la señora Marleny Barrera Pedroza contra la sentencia del 18 de mayo de 2005, dictada por la Sección Cuarta, Subsección "A" del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642001000079 del 13 de diciembre de 2001 y la Resolución No. 320662002000009 del 19 de noviembre de 2002, actos administrativos proferidos por U.A.E, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos Nacionales – Personas Naturales de Bogotá, que modificaron el impuesto de renta y complementarios a cargo de la recurrente por el periodo gravable 1999.

#### ANTECEDENTES

##### LA DEMANDA

La señora Marleny Barrera Pedroza, en calidad de parte actora dentro del proceso 2003 00495, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, interpuso demanda en acción de nulidad y restablecimiento del derecho en la que formuló las siguientes pretensiones:

*“Solicito declarar la NULIDAD de la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 230642001000079 del 13 de diciembre de 2001, y de la RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE MODIFICA, No. 320662002000009 del 19 de noviembre de 2002, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DEERCHO, la confirmación de la LIQUIDACIÓN PRIVADA, correspondiente al periodo gravable 1999, de MARLENY BARRERA PEDROZA.”*

##### LA SENTENCIA IMPUGNADA

El 18 de mayo de 2005, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Carta – Subsección "A", dictó sentencia mediante la que resolvió:

*“1. (...)*

*2. SE ANULA PARCIALMENTE EL ACTO ADMINISTRATIVO CONTENIDO EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 320642010 00079 DEL 13 DE DICIEMBRE DE 2001 Y LA RESOLUCIÓN No. 3206620 02000009 DEL 19 DE NOVIEMBRE DE 2002, PROFERIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES PERSONAS NATURALES DE SANTAFE DE BOGOTÁ, LA (sic) MEDIANTE EL CUAL SE DETERMINÓ EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS A CARGO DE LA DEMANDANTE MARLENY BARRERA PEDROZA, IDENTIFICADA CON LA C.C. No. 41.793.703-0, POR EL AÑO GRAVABLE 1999 Y SE SANCIONÓ CON INEXACTI TUD.*

*3. COMO RESTABLECIMIENTO DE DERECHO SE DECLARA QUE LA ACCIONANTE IDENTIFICADA EN EL NUMERAL PRECEDENTE DEBE CANCELAR AL TESORO NACIONAL LA SUMA DE TRES MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS MIL PESOS \$3.992.000, POR CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS Y SANCIÓN DE INEXACTITUD POR EL AÑO GRAVABLE 1999, MAS LOS INTERESES A QUE HAYA LUGAR DE ACUERDO CON LA LEY Y CON LA LIQUIDACIÓN INSERTA EN LA PARTE MOTIVA DE ESTA PROVIDENCIA”*

*4. NO SE CONDENAN EN COSTAS POR NO ESTAR CAUSADAS.”*

En razón a la cuantía discutida, de conformidad con lo establecido en el artículo 131 del C.C.A. el fallo fue proferido en única instancia.

Los argumentos expuestos por el Tribunal se resumen así:

Sobre el primer cargo formulado por la parte actora, dijo que, las correcciones de las declaraciones presentadas por la parte actora, con posterioridad al requerimiento especial y a la liquidación oficial de revisión, por no cumplir con las exigencias de los artículos 709 y 713 del E.T., no reemplazaron la liquidación objeto de fiscalización y, por tanto, no debían ser tenidas en cuenta.

En relación con el segundo cargo, indicó que la parte actora tenía razón en cuanto al error existente en la liquidación oficial de revisión, pero que esta inconsistencia no tuvo incidencia en la base gravable ni en la determinación de impuesto.

Respecto al tercer cargo, relativo a un error en la determinación de los ingresos recibidos por la parte actora y que fueron aceptados por la Administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, anuló parcialmente los actos demandados y los modificó a fin de incluir en el renglón 19 de la declaración de renta glosada la suma de \$4.049.975.

Sobre el desconocimiento de costos, señaló que la norma tributaria exige requisitos de comprobación para su reconocimiento. Que para el caso no se aportaron las pruebas idóneas para reconocerlos, en tanto que se requería de facturas expedidas por quien recibió el pago o, en su defecto, los documentos a que alude el Decreto 3050 de 1997, con el lleno de los requisitos previstos en esa norma.

En referencia al rechazo de los costos correspondientes al seguro de vehículo e implementos de aseo, el Tribunal le concedió la razón a la Administración en cuanto estimó que no guardaban relación de causalidad con la actividad profesional de la parte actora, ni eran indispensables para el desarrollo de la misma.

Por último, sobre los costos registrados en los extractos bancarios, aceptó los correspondientes a gastos necesarios, como el pago de chequeras, pero rechazó los pagos a la contribución a la emergencia económica, por no ser impuesto, y la cuota de manejo del contrato suscrito con la entidad bancaria.

Estimó que era procedente la sanción por inexactitud ya que la parte actora incluyó en la declaración costos y gastos inexistentes, que derivaron en un menor impuesto a pagar, hecho sancionable al tenor de lo dispuesto en el artículo 647 del E.T.

Sobre las presuntas violaciones al principio de igualdad, al debido proceso, a la buena fe y a la configuración de la falsa motivación, precisó que no eran de recibo porque los actos impugnados contenían los hechos, las normas y la valoración de las pruebas que fueron puestos en conocimiento de la parte actora, lo que dio lugar a que se presentaran los recursos correspondientes que permitieron agotar la vía gubernativa, sin que existiera prueba de la violación alegada ni de la falta de motivación.

Con fundamento en lo anterior, procedió a elaborar una nueva liquidación del impuesto para corregir el error en que incurrió la administración y modificó la declaración presentada por la parte actora teniendo en cuenta la suma de ingresos laborales aceptados en cuantía de \$4.050.000.

## **EL RECURSO EXTRAORDINARIO**

Contra la providencia del Tribunal, la parte actora, mediante apoderado judicial, presentó recurso extraordinario de revisión, con fundamento en la causal prevista en el numeral 6º del artículo 188 del C.C.A.

Señaló que la decisión del Tribunal se sustentó en errores sustanciales, situación que generaba su nulidad y, por ende, era procedente su revisión extraordinaria.

Dijo que la providencia impugnada era nula por las siguientes razones:

- Que el Tribunal desconoció que los actos administrativos demandados eran nulos por quebrantar los artículos 692 y 730 del E.T., ya que no era cierto, como lo concluyó el Tribunal, que la declaración de corrección presentada por la parte actora, hubiera tenido lugar con posterioridad a la liquidación oficial. Señaló que, como lo expuso en la demanda, la Administración incurrió en la causal de nulidad prevista en el artículo 692 del E.T., ya que no tuvo en cuenta la última corrección de la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 1999 presentada el 29 de octubre de 2001, sino que modificó la inicialmente presentada el 25 de abril de 2000.
- Que, el Tribunal no tuvo en cuenta que la resolución mediante la que la Administración resolvió el recurso de reconsideración no cuantificó las modificaciones efectuadas a la liquidación oficial de revisión. Que contrario a lo señalado por el Tribunal, sí se modificó la base gravable en razón a que se disminuyó la renta líquida.

- Que el Tribunal incurrió en vía de hecho al desconocer costos deducibles pese a que cumplían los requisitos formales y de fondo establecidos en los artículos 104, 105, 107 y 771-2 del E.T. y en el Decreto Reglamentario 3057 de 1997.
- Que, finalmente, con la sentencia se incurrió en vía de hecho al aplicar la sanción por inexactitud, puesto que se impuso con desconocimiento del derecho al debido proceso, en tanto que no había fundamento que sustentara la modificación de la declaración.

## OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitó negar la procedencia del recurso extraordinario de revisión y confirmar la sentencia impugnada.

Dijo que el recurso era improcedente por no cumplir con los presupuestos del artículo 188 del C.C.A. Señaló que para que proceda la revisión, según la causal prevista en el numeral 6º invocada por la parte actora, se requiere que se configure la nulidad en la sentencia y que, para el efecto, es necesario indicar en forma precisa los motivos que fundamenten la causal, en aras de impedir que el recurso se convierta en una instancia más de discusión. Dijo que la nulidad debía ser notoria y evidente.

Agregó, que con el recurso extraordinario de revisión, la parte actora repitió los cargos de la demanda y que, por tanto, en realidad pretendió reabrir un litigio concluido con sentencia que ya hizo tránsito a cosa juzgada. Insistió en que los argumentos expuestos en el recurso extraordinario de revisión no controvierten el fallo impugnado sino los actos administrativos demandados.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con el artículo 13, numeral 5º del Acuerdo 58 de 1999, Reglamento del Consejo de Estado, la Sección Cuarta es competente para resolver el recurso extraordinario de revisión que se interponga contra las sentencias dictadas en procesos de única instancia <sup>1</sup> por los Tribunales Administrativos, en asuntos relacionados con la competencia de la Sección.

Según el artículo 185 del C.C.A., el recurso extraordinario de revisión procede contra sentencias ejecutoriadas y dictadas por: (i) las Secciones y Subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado; (ii) por los Tribunales Administrativos en única, primera o segunda instancia, y (iii) por los Jueces Administrativos, en primera o segunda instancia cuya naturaleza permita la interposición de tal recurso<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Mediante auto del 22 de junio de 2005, folio 201 del C.A.A. No. 1, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección A, resolvió negar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 18 de mayo de 2005 por improcedente, en razón a la cuantía.

<sup>2</sup> El artículo 185 del C.C.A. dispone: "El recurso extraordinario de revisión procede contra las sentencias ejecutoriadas **dictadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado y por los Tribunales Administrativos, en única o segunda instancia.**" Sin embargo, mediante sentencia C- 520 del 4 de agosto de 2009. M.P. María Victoria Calle Correa, la Corte Constitucional declaró inexecutable el aparte resaltado. En ese fallo la Corte señaló: *Detectada "esta inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa, es necesario definir cuál es la mejor manera de subsanarla. Frente a este tipo de problemas, la Corte ha escogido entre varias alternativas: (i) declarar inexecutable una parte del texto cuestionado para cobijar la hipótesis no incluida p or el legislador; (ii) declarar la exequibilidad condicionada del texto cuestionado y modular sus efectos para incluir la hipótesis omitida; (iii) declarar la exequibilidad de la norma cuestionada y exhortar al Legislador para que emita la regulación correspondiente que supere el vacío inconstitucional.*

*De estas tres alternativas, la que mayor seguridad jurídica genera en el presente caso, es la que conduce a declarar la inexecutable de la expresión "dictadas por las Secciones y Subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado y por los Tribunales Administrativos, en única o segunda instancia", contenida en el artículo 57 de la Ley*

El artículo 189<sup>3</sup> del C.C.A., por su parte, establece como formalidades del recurso extraordinario de revisión, que se interponga mediante demanda que reúna los requisitos señalados en el artículo 137 *ibídem*, con indicación precisa y razonada de la causal en que se funda. Tal como lo ha señalado la Sala, habida cuenta de que el recurrente debe demostrar los supuestos de hecho que conforman las circunstancias determinadas por el legislador como causales para recurrir en revisión, deberá adjuntar las pruebas que tenga en su poder.<sup>4</sup>

En el presente caso, la Sala verifica los requisitos establecidos en los artículos 185 y s.s. del C.C.A., que permiten examinar este recurso extraordinario. En efecto, la demanda fue interpuesta contra una sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en única instancia, debidamente ejecutoriada, dentro del término legalmente establecido<sup>5</sup>. Se invocó como causal para interponer el recurso la prevista en el numeral 6° del artículo 188 del C.C.A. Y, se prestó la caución solicitada en el auto del 25 de enero de 2008, mediante la póliza judicial No. 0176048 8 expedida por Liberty Seguros S.A.

La doctrina judicial dictada por la Sala Plena de esta Corporación ha establecido que el recurso extraordinario de revisión es un medio de impugnación excepcional de las sentencias, que procede por especiales circunstancias consagradas taxativamente en la ley, cuyo objeto es el rompimiento de la cosa juzgada, según la cual, una vez en firme la sentencia no es procedente una nueva discusión sobre el asunto resuelto<sup>6</sup>, para, en caso de prosperar, reabrir el proceso y dictar la sentencia que en derecho habrá de sustituir a la sentencia revocada.

De igual modo, la Sala Plena ha señalado que este recurso no constituye una nueva instancia, razón por la cual, no es admisible reabrir el debate probatorio o sobre el fondo del asunto, debiendo circunscribirse, únicamente, a las precisas causales señaladas en el artículo 188<sup>7</sup> del C.C.A., cuyo examen y aplicación obedecen a un estricto y delimitado ámbito interpretativo.<sup>8</sup>

---

*446 de 1998, con el fin de que bajo la expresión "sentencias ejecutoriadas" empleada en el artículo cuestionado, queden cobijadas todas las hipótesis de sentencias que admitirían el recurso extraordinario de revisión (i) las dictadas por las Secciones y Subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado; (ii) las dictadas en única, primera o segunda instancia por los Tribunales Administrativos y (iii) las dictadas en primera o segunda instancia por los Jueces Administrativos, cuya naturaleza permita la interposición de tal recurso."*

<sup>3</sup> **Artículo 189.** El recurso debe interponerse mediante demanda que reúna los requisitos prescritos por el artículo 137 del Código Contencioso Administrativo, con indicación precisa y razonada de la causal en que se funda, acompañada de los documentos necesarios.

El recurrente deberá presentar con la demanda las pruebas documentales que tenga en su poder y pretenda hacer valer.

<sup>4</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C. P. WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., 13 de junio de 2011. Radicado: 25000232700020039049602. Número inter no: 17095 Actor: MARLENY BARRERA PEDROZA. RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN.

<sup>5</sup> La ejecutoria de la sentencia se produjo el 31 de mayo de 2005 y el recurso extraordinario de revisión se presentó el 14 de mayo de 2007.

<sup>6</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. C.P. MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA Bogotá, D.C., 27 de abril de 2004. Radicación: 11001 03 15 000 1999-0194 01 (REV). Actor: FERNANDO LLANES SILVERA Demandado: MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL.

<sup>7</sup> **Artículo 188.** Son causales de revisión:

1. Haberse dictado la sentencia con fundamento en documentos falsos o adulterados.
2. Haberse recobrado después de dictada la sentencia documentos decisivos, con los cuales se hubiera podido proferir una decisión diferente, y que el recurrente no pudo aportar al proceso por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria.
3. Aparecer, después de dictada la sentencia a favor de una persona, otra con mejor derecho para reclamar.
4. No reunir la persona en cuyo favor se decretó una pensión periódica, al tiempo del reconocimiento, la aptitud legal necesaria, o perder esa aptitud con posterioridad a la sentencia, o sobrevenir alguna de las causales legales para su pérdida.
5. Haberse dictado sentencia penal que declare que hubo violencia o cohecho en el pronunciamiento de la sentencia.
6. Existir nulidad originada en la sentencia que puso fin al proceso y contra la que no procede recurso de apelación.

## EL CASO CONCRETO

En el asunto que nos ocupa, la parte actora invocó como causal de revisión la prevista en el artículo numeral 6º del artículo 188 del C.C.A., que dispone:

*“Artículo 188. Causales de Revisión. Son causales de revisión:*

*(...)*

*6. Existir nulidad originada en la sentencia que puso fin al proceso y contra la que no procede recurso de apelación.”*

Esta causal de anulación ha sido objeto de análisis por parte de esta Corporación, quien ha sostenido que para que proceda la revocatoria de la sentencia a propósito de su revisión, la nulidad debe originarse precisamente en el fallo, de manera que no son admisibles los errores de apreciación en que, a juicio del recurrente, habría incurrido el fallador, pues ello equivaldría a convertir el recurso en un proceso contra el fondo de la sentencia para controvertir los hechos ya dilucidados, de tal forma que esta causal de revisión no constituye una etapa procesal para debatir las pretensiones de la demanda ni el análisis del juzgador respecto de ellas sino los motivos de nulidad que afectan la sentencia objeto del recurso.<sup>9</sup>

Sobre la expresión “*nulidad originada en la sentencia*”, en la que se funda la causal 6ª objeto de análisis, ésta corporación ha señalado que se configura en los siguientes supuestos: 1) Cuando el proceso se ha terminado anormalmente, bien sea por desistimiento, transacción o perención; 2) En un proceso suspendido; 3) Cuando el fallo es adoptado por un número de votos diferentes al previsto por la ley, o no aparece firmado por la totalidad de los Magistrados; 4) Cuando se condena a quien no figura como parte; 5) Cuando se provea sobre aspectos que no corresponden por falta de jurisdicción o competencia; 6) Cuando el fallo se emite de forma inmotivada<sup>10</sup>; y 7) en general, bajo las causales de nulidad establecidas en el artículo 140 del Código de Procedimiento Civil y las señaladas en el artículo 29 de la Carta Política.<sup>11</sup>

Ninguna de las circunstancias anteriormente citadas fueron las que motivaron el recurso extraordinario de revisión. Por el contrario, la Sala advierte que la recurrente reiteró los cargos de la demanda, a efectos de reabrir la litis propuesta ante el Tribunal. En esa medida, la causal invocada no fue probada y, por ende, el recurso extraordinario de revisión es improcedente.

---

7. Haberse dictado la sentencia con base en dictamen de peritos condenados penalmente por ilícitos cometidos en su expedición.

8. Ser la sentencia contraria a otra anterior que constituya cosa juzgada entre las partes del proceso en que aquella fue dictada. Sin embargo, no habrá lugar a revisión si en el segundo proceso se propuso la excepción de cosa juzgada y fue rechazada.

<sup>8</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA C.P. RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PLANETA. Bogotá, D.C., 14 de diciembre de 2009. Radicado: 11001-03-24-000-2006-00123-00. Actor: PRESIDENTE CONCEJO MUNICIPAL DE CHIPAQUE. Demandado: ALCALDÍA MUNICIPAL DE CHIPAQUE.

<sup>9</sup> *Op.Cit.* Sentencia del CONSEJO DE ESTADO del 27 de abril de 2004.

<sup>10</sup> Ver, entre otras, sentencia de fecha julio 6 de 1988, expediente No. 011, actor: LEONIDAS PINZON ACOSTA, Consejero Ponente Dr. JULIO CESAR URIBE ACOSTA.

<sup>11</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEGUNDA, SUBSECCIÓN “B” C.P. JESÚS MARÍA LEMOS BUSTAMANTE. Bogotá D.C., 16 de julio de 2007. Radicado: 11001-03-15-000-2007-00653-00(AC) Actor: DALY GIRALDO DE VÉLEZ Demandado: TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NARIÑO .En el mismo sentido, CONSEJO DE ESTADO, SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. C.P. CLARA FORERO DE CASTRO Santa Fe de Bogotá, D.C., 20 de abril 1998. Radicación número: REV-131. Actor: MANUEL ANTONIO GARCÉS G.

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

**FALLA**

**NO PROSPERA** el recurso extraordinario de revisión interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 18 de mayo de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca

**RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada Biviana Nayibe Jiménez Galeano como apoderado de la entidad demandada.

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

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

### **ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	18766	<b>Fecha:</b>	14 de mayo de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Martha Teresa Briceño de Valencia		

#### **PROBLEMA JURÍDICO**

¿El trámite administrativo que adelantó la DIAN vulneró el derecho de defensa y el debido proceso de la sociedad? ¿Aplica la presunción de ingresos por omisión del registro de compras? ¿Es procedente el rechazo de costos y deducciones por donaciones de la declaración de renta? ¿La sanción por inexactitud debió imponerse a la demandante?

#### **TESIS**

No se vulneró el derecho de defensa y debido proceso. La presunción de ingresos por omisión del registro de compras aplica parcialmente y si procede el rechazo de costos de ventas y de deducciones por donaciones. Si aplica la sanción por inexactitud.

<b>Ubicación</b>	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
<b>Pág(s):</b>	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35		

#### **TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

Fallo sobre legalidad de liquidación oficial de revisión impuesto renta.

#### **ASPECTO JURÍDICO**

#### **FUENTE FORMAL**

Art. 29 y 363 CP	Art. 62, 65, 125, 125-1, 580, 588, 589, 590, 594, 594-2, 647, 703, 708, 709, 710, 730, 743, 743, 746, 744, 760 y 782 del ET	Art. 264 Ley 223/95	Dec. 1481/89	Dec. 2650/93
------------------	---	---------------------	--------------	--------------

#### **EXTRACTO**

<b>Ubicación</b>	2	3	6	7	9	13	15	19	21	22	28	31
<b>Pàg(s):</b>	32	33										

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C, veinticuatro (24) de mayo de dos mil do ce (2012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00716-01(18766)**

**Actor: ALIMENTOS FINCA S.A.**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada y la apelación adhesiva de la demandante contra la sentencia del 10 de diciembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

*“**PRIMERO: ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No 310642004000129 de 23 de noviembre de 2 004 y la Resolución la (sic) No. 310662005000019 de 3 de noviembre de 2005 mediante las cuales se determinó el Impuesto de Ren ta correspondiente al período gravable de 2000 de la sociedad ALIMENTOS FINCA S.A., de acuerdo con la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE**, el saldo a favor de ALIMENTOS FINCA S.A. en la suma de DOS MIL CIENTO NOVENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS VEINTE MIL PESOS (\$2.192.520.000)”.*

**ANTECEDENTES**

El 9 de abril de 2001, ALIMENTOS FINCA S.A. presentó declaración de renta por el año 2000, en la que liquidó un saldo a favor de \$2.192.520.000. La declaración inicial se corrigió el 27 y el 29 de agosto de 2001.

Por Resolución 1578 de 16 de noviembre de 2001, la DIAN ordenó la devolución del saldo a favor que la demandante solicitó (\$2.192.520.000)<sup>1</sup>.

El 19 de septiembre de 2003, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 31063200300024, en el que propuso modificar la declaración de renta de la

---

<sup>3.</sup> Folios 201 y 201 c.a.

compañía para: i) adicionar ingresos por omisión en el registro de compras por \$6.199.057.000; ii) desconocer del costo de ventas \$279.626.000; iii) rechazar deducciones por \$25.110.000; y iv) liquidar sanción por inexactitud por \$2.873.886.000<sup>2</sup>.

El 12 de noviembre de 2003, ALIMENTOS FINCA S.A. corrigió su declaración de renta del año 2000, para disminuir el costo de ventas en \$260.775.000, y a su vez, adicionar al renglón “otras deducciones” la suma de \$290.775.000<sup>3</sup>. Esta declaración no fue tenida en cuenta por la Administración.

El 18 de marzo de 2004, la DIAN profirió la Ampliación al Requerimiento Especial 310642004000002<sup>4</sup>.

El 23 de noviembre de 2004, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000129. En el acto, la adición de ingresos por omisión en el registro de compras se redujo a \$4.464.673.000, se mantuvieron el desconocimiento del costo de ventas y el rechazo de deducciones y se liquidó una sanción por inexactitud de \$1.902.632.000<sup>5</sup>.

La actora interpuso recurso de reconsideración, sobre el cual la Administración se pronunció en la Resolución 310662005000019 de 3 de noviembre de 2005. Allí, la DIAN estableció que la adición de ingresos por omisión del registro de compras equivalía a \$3.342.927.758, determinó que la sanción por inexactitud ascendía a \$1.554.925.000, y confirmó la liquidación oficial de revisión en lo restante<sup>6</sup>.

## DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., ALIMENTOS FINCA S.A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000129 de 23 de noviembre de 2004, y de la Resolución No. 310662005000019 de 3 de noviembre de 2005, proferidas por la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la firmeza de la declaración de corrección de 12 de noviembre de 2003 y, en subsidio, pidió que se declare la firmeza de la declaración de corrección de 27 de agosto de 2001 (sic).

Invocó como normas violadas las siguientes:

14 Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.

15 Artículos 62, parágrafo 1° del artículo 65, 125, 125-1, 580, 588, 589, 590, 594, 594-2, 647, 692, 703, 708, 709, 710, 730, 742, 743, 746, 744, 760 y 782 del Estatuto Tributario.

16 Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

17 Decreto 1481 de 1989.

En el concepto de la violación expuesto en la demanda y en su corrección, el demandante propuso los siguientes cargos:

---

4. Folios 1289 a 1313 c.a.

5. Folio 1378 c.a.

6. Folios 1442 a 1454 c.a.

7. Folios 1503 a 1544 c.a.

8. Folios 1654 a 1696 c.a.

### **La Administración no podía ignorar la última declaración de renta presentada por Finca.**

La declaración de corrección que ALIMENTOS FINCA SA.. presentó el 12 de noviembre de 2003 goza de existencia y validez; por lo tanto, la DIAN no podía desconocerla.

La demandada debió decretar la invalidez de la declaración de corrección dentro de un proceso de determinación oficial, en el que se permitiera al contribuyente controvertir las decisiones de la Administración, y que pudiera ser revisado por las autoridades judiciales.

Dentro de las causales para tener las declaraciones por no presentadas que señalan los artículos 580 y 594-2 del Estatuto Tributario no figura la presentación de las declaraciones dentro del término de respuesta al requerimiento especial.

Por mandato del artículo 692 ibídem, toda declaración de corrección que presente el contribuyente debe incorporarse al proceso administrativo, pues de lo contrario, el trámite es nulo.

Los artículos 588, 589, 590 y 709 del Estatuto Tributario permiten la corrección de las declaraciones tributarias sin exigir que las modificaciones coincidan con las glosas planteadas en los actos administrativos.

No obstante, la corrección del 12 de noviembre de 2003, presentada con ocasión del requerimiento especial, aceptó expresamente algunas de las glosas planteadas por la DIAN.

Así, la declaración de corrección de 12 de noviembre de 2003 sustituyó la declaración de corrección de 29 de agosto de 2001, y por ende, la DIAN no podía modificar la última.

### **La declaración privada de Finca de 12 de noviembre de 2003 quedó en firme, por cuanto la Administración no profirió la liquidación de revisión dentro de los seis meses siguientes al vencimiento para dar respuesta al requerimiento especial.**

El requerimiento especial se notificó el 25 de septiembre de 2003, de manera que la sociedad podía dar respuesta al mismo a más tardar el 26 de diciembre siguiente. De acuerdo con las anteriores fechas, la DIAN podía proferir liquidación oficial de revisión hasta el 27 de junio de 2004; sin embargo, la notificación del acto tuvo lugar el 26 de noviembre de 2004.

El término para la notificación de la liquidación oficial de revisión no se suspendió, pues si bien la demandada notificó a la sociedad la ampliación al requerimiento especial el 19 de marzo de 2004, el acto no cumplía con los requisitos legales que le otorgan validez.

La ampliación al requerimiento especial se expidió para motivar la sanción por inexactitud cuya imposición se propuso en el requerimiento especial, lo cual se opone a los fines del artículo 708 del Estatuto Tributario, pues la ampliación es para incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento especial y no para subsanar los vicios del requerimiento especial.

La indebida motivación del requerimiento especial frente a la sanción por inexactitud hace que la misma no pueda ser impuesta.

**El procedimiento administrativo está viciado de nulidad, pues se adelantó con violación al derecho de defensa de Finca.**

La demandada practicó pruebas contables sin acatar los requisitos legales y vulneró el derecho de defensa de la sociedad al negarse a practicar las pruebas técnicas que se le solicitaron.

La inspección contable es el mecanismo idóneo que contempla la ley para obtener información acerca de los libros y registros contables del contribuyente. La inspección tributaria y los requerimientos de información no sustituyen esta prueba, ya que su práctica requiere de la presencia de personal calificado y del seguimiento de ciertas formalidades.

Para iniciar la investigación en contra de la sociedad, la DIAN se apoyó en el acta de verificación e inspección de hechos que en realidad es una inspección contable practicada sin el cumplimiento de los requisitos legales, teniendo en cuenta que no existe prueba de que se hubiera comisionado a algún funcionario, ni que quien la practicó fuera contador público. Así mismo, el acta de inspección contable debió formar parte de la actuación administrativa, y al no estar presente, el proceso es nulo.

**La adición de ingresos en cuantía de \$4.464.673.000 por omisión en el registro de compras carece de fundamento legal.**

Conforme al artículo 760 del Estatuto Tributario, para que la Administración de Impuestos pueda presumir ingresos gravados, debe constatar directamente que el contribuyente omitió registrar compras destinadas a operaciones gravadas, y para que dicha presunción se aplique en todo el año gravable, es necesario que se compruebe la ocurrencia del hecho en al menos cuatro (4) meses de un mismo año. En el *sub-lite*, la DIAN presumió que ALIMENTOS FINCA S.A. omitió registrar compras pero no constató la ocurrencia del hecho.

Por estar obligada a presentar la declaración de renta suscrita por revisor fiscal, ALIMENTOS FINCA S.A. debe utilizar el sistema de inventarios permanentes, que supone el registro constante de las entradas y las salidas de inventario.

En el sistema de inventarios permanentes que emplea la sociedad no existe el registro de compras y el valor de las mismas debe obtenerse a partir de métodos indirectos. Sin embargo, la DIAN solicitó a la compañía que rindiera la información relativa al costo de ventas bajo el formato Fastrack que sigue los parámetros del sistema de juegos de inventarios. Lo anterior pudo ser la causa de las diferencias en el registro de compras que advirtió la Administración y que se habría evitado si un contador hubiera analizado las cifras.

La demandada estableció la omisión en el registro de compras al confrontar el costo total de la mercancía vendida con el costo de ventas de la industria manufacturera que es un rubro del primero, es decir, tomando bases diferentes que no son comparables.

En el inventario de materias primas nacionales más las compras no existen diferencias. El valor que registra el inventario inicial no equivale a compras del año gravable 2000, se trata de compras registradas en la contabilidad de la compañía a 31 de diciembre de 1999. En consecuencia, no puede afirmarse que la diferencia determinada son compras no registradas en el año 2000.

**La diferencia de \$279.926.000 en el costo de ventas proviene del análisis errado de la información contable.**

La DIAN rechazó del costo de ventas la suma de \$279.626.000 porque no analizó en su integridad las cuentas contables 613514, 1405 y 1465.

La DIAN examinó los datos consignados en el kárdex de materias primas, sin tener en cuenta que, en ocasiones, luego de la nacionalización de la mercancía y su registro en el kárdex, se deben efectuar ajustes por mayores o menores valores en la importación. Sólo se ajusta el kárdex cuando la mercancía nacionalizada no se movió, pero si los productos se consumieron o se vendieron, no es necesario trasladarlos de la cuentas 1465 - *inventarios en tránsito* a la 1405 - *inventarios de materias primas* y finalmente a la 61351401 – *comercio al por mayor y por menor*.

En la situación descrita, ALIMENTOS FINCA S.A. efectuó ajustes por mayor o menor valor del costo de ventas de la mercancía, sin apartarse de la finalidad que persigue el kárdex. La sociedad no podía consignar en el kárdex productos que no existían, más aún si la cuenta 1405 está prevista para unidades que se encuentran en el inventario.

Las importaciones se registran inicialmente en la cuenta 1465, pero si estas se consumen o se venden entre el momento en que inicia el proceso de nacionalización hasta cuando entran a la bodega, se ajusta la cuenta de costos.

La Administración de Impuestos confunde los sistemas para la determinación del costo de ventas con los métodos para la valuación de inventarios y sostiene que en aplicación del sistema de valoración de inventarios por promedio, la sociedad debió efectuar el registro primero en la cuenta 1405 “inventarios de materias primas” y luego trasladarlo a la cuenta 6135 “costo de ventas”.

Por último, el valor de \$260.775.000, incluido en la declaración de corrección de 12 de noviembre de 2003, es el IVA implícito en la importación de inventarios que en un inicio se cargó al costo de ventas pero que después se rechazó por un hecho sobreviniente, consistente en un requisito para su devolución en el año 2004.

**Las deducciones por donaciones al fondo de empleados de Finca sí eran procedentes.**

La DIAN rechazó la deducción por donaciones, por cuanto, en su criterio, el Fondo de Empleados de Finca S.A. no hace parte de las entidades enumeradas en el artículo 125 del Estatuto Tributario.

La norma en comentario permite deducir las donaciones efectuadas a entidades asociativas sin ánimo de lucro que realicen programas de desarrollo social y de interés general y, a su vez, el Decreto 1481 de 1989 describe a los fondos de empleados como empresas asociativas, carentes de ánimo de lucro, cuyos excedentes se destinan a servicios de carácter social.

Entonces, las donaciones efectuadas a fondos de empleados son deducibles.

**La sanción por inexactitud es improcedente**

La sanción por inexactitud impuesta a la sociedad es improcedente, ya que la glosa no fue debidamente motivada en el requerimiento especial como lo exige el artículo 703 del Estatuto Tributario.

La falsa motivación de la sanción en el requerimiento especial no quedó subsanada con la ampliación al requerimiento.

Además, se presentan diferencias de criterio entre la demandante y la Administración, frente a la glosa relativa a la deducción por donaciones y respecto de la naturaleza jurídica de los Fondos de Empleados.

La sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario no puede aplicarse sobre la adición de ingresos derivada de la supuesta omisión de registro de compras y de la no justificación del mayor valor de ventas, pues, la entidad demandada no demostró que tales hechos ocurrieron. Además, tampoco se demostró que el contribuyente hubiera incurrido en maniobras fraudulentas para disminuir impuestos.

De otra parte, la DIAN impone sanción por inexactitud sobre el mayor valor del costo de ventas, pues asume que la sociedad no lo justificó de acuerdo con la dinámica contable y asevera que los registros contables no hacen parte del anexo de las importaciones. Los argumentos de la demandada se desvirtúan con el dictamen que se aportó como prueba con la corrección de la demanda y, por consiguiente, no existen razones válidas para mantener el rechazo.

Finalmente, la ausencia de pruebas contables no significa que la erogación sea falsa o inexistente, luego los supuestos de hecho para la imposición de la sanción por inexactitud no se configuran.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

Los contribuyentes pueden corregir sus declaraciones privadas en bancos, de manera voluntaria o provocada. Son voluntarias las correcciones que realiza el contribuyente libremente, y son provocadas las que se efectúan como consecuencia de la actividad de la Administración.

Las correcciones voluntarias se pueden efectuar dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de la notificación del requerimiento especial o del pliego de cargos, mientras que las correcciones provocadas deben presentarse dentro del término de respuesta al requerimiento especial, a la ampliación de este requerimiento, o dentro del plazo que se otorga para la interposición del recurso de reconsideración.

La corrección de las liquidaciones privadas en bancos que se formalice con posterioridad a la notificación del requerimiento especial, está limitada a las glosas propuestas en el requerimiento especial o que se hayan efectuado en la liquidación oficial de revisión.

Los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario disponen que el contribuyente debe aceptar total o parcialmente los cargos que se plantean en los actos de determinación para que pueda corregir la declaración privada luego del requerimiento especial o de la liquidación oficial de revisión.

La declaración de corrección que presentó la sociedad el 12 de noviembre de 2003 no es válida porque no guarda relación alguna con el requerimiento especial.

Por lo anterior, la Administración actuó conforme a la ley al continuar el proceso de fiscalización con base en la declaración de 29 de agosto de 2001.

La normativa tributaria otorga a la DIAN amplias facultades para la práctica de pruebas que pueden ser ejercidas a discreción de los funcionarios de fiscalización sin mayores limitaciones.

En el caso en estudio, no se practicó inspección tributaria ni inspección contable, sólo se enviaron requerimientos ordinarios y se profirieron autos de verificación o cruce. La práctica de inspección tributaria no fue necesaria porque en la información remitida por el contribuyente se encontraron las inconsistencias en la declaración de renta que no se desvirtuaron después.

Las amplias facultades de fiscalización permiten a la Administración verificar la contabilidad del contribuyente sin acudir a la inspección contable, y por esta misma razón, no es necesario que funcionarios especializados estén a cargo de las diligencias de constatación.

Los comprobantes de orden interno y externo se deben presentar a la Administración Tributaria cuando ésta los requiera, ya que de no hacerlo, el contribuyente no puede invocar después tales documentos como prueba a su favor.

La omisión del registro de compras se encontró en la información relativa a la totalidad del año presentada por el mismo contribuyente. Por consiguiente, no se requería de la constatación directa del hecho en cuatro (4) meses del año.

La información que remitió el contribuyente se considera prueba contable pues está certificada por el revisor fiscal de la sociedad y esto indica que los datos proporcionados coinciden con la contabilidad.

El monto de ingresos que se adicionó es el resultado de sumar las diferencias que se encontraron entre el inventario de materia prima nacional y las compras. No se trata de la comparación entre el total del costo de la mercancía vendida y el costo de ventas de la industria manufacturera.

La diferencia de \$5.391.321.747 por omisión en el registro de compras se advirtió al cotejar el estado de costos que se llevó a la declaración de renta y la contabilidad de la sociedad. Por ende, la Administración contaba con argumentos suficientes para presumir que la compañía no había contabilizado compras. Toda vez que la presunción busca establecer ingresos en materia del impuesto sobre la renta, se aplican todas las compras que pueden dar origen a ingresos gravados con dicho impuesto.

ALIMENTOS FINCA S.A. maneja el sistema de inventarios permanentes y determina el costo por el sistema de promedio ponderado. Los ajustes en los costos en el sistema de inventario permanente se reflejan directamente en la cuenta de inventario. Así, no es válido que el contribuyente arguya que los ajustes por mayores valores en la importación no se podían hacer directamente porque las mercancías ya habían sido vendidas, pues esto no es factible en el sistema de promedio ponderado, en donde el mayor valor del costo se promedia entre las mercancías que aún se encuentran para la venta.

Según el Decreto 2650 de 1993, las importaciones de materias primas inicialmente se registran en la cuenta 1465 – *Inventarios en Tránsito*, luego, cuando la mercancía es nacionalizada, se descargan y trasladan a la cuenta de

inventarios 1405 – *Materias Primas*, y esto puede ser concomitante con la venta efectiva. No se registra la unidad física existente, sino la unidad que entra a formar parte del inventario de materias primas desde la nacionalización, que puede consumirse o venderse. De esta manera, es necesario que el costo pase por la cuenta de inventario de materias primas.

La tesis que se planteó en el párrafo anterior no se opone a la posición que adoptó la DIAN en el concepto que la actora citó en la demanda.

Los costos son las erogaciones y los cargos relacionados con la adquisición o la producción de bienes o la prestación de los servicios que permiten a los entes económicos obtener ingresos.

El artículo 13 del Decreto 2649 de 1993 establece que los costos y gastos asociados a los ingresos obtenidos en cada periodo se deben registrar simultáneamente.

De acuerdo con el artículo 62 del Estatuto Tributario, a partir del año 1995, los contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal deben determinar el costo de enajenación de sus inventarios por el sistema de inventarios permanentes.

En el sistema de inventarios permanentes, se manejan las cuentas de ventas, de costo de ventas y de inventario de mercancías, la cual se afecta cada vez que se realiza una venta.

Los métodos de valuación del inventario, FIFO ó LIFO, permiten tener el control directo sobre el costo del inventario; por consiguiente, el valor del inventario al final del ejercicio debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta.

La Administración no cuestiona el sistema de inventarios, ni el método de valuación, que utiliza la sociedad; por el contrario, se refiere a los mismos para demostrar que la demandante podía establecer las cantidades y el valor de sus inventarios en cualquier momento.

Los mayores o menores valores en los costos en el sistema de inventarios permanentes se reflejan en la cuenta de inventario, entonces, no es cierto que los ajustes en el inventario no pudieran hacerse porque la mercancía ya había sido vendida.

La disminución en el costo de ventas efectuada por la sociedad en la declaración de corrección de noviembre de 2003 debe tomarse como confesión de que la compañía se llevó un costo de ventas mayor al que el correspondía.

La deducción por donaciones al Fondo de Empleados de Finca S.A. no es procedente, dado que la naturaleza y el objeto social de las entidades destinatarias de la deducción han sido expresamente señalados en la ley y las características de los fondos de empleados no coinciden con lo indicado en la norma.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, por haberse configurado los presupuestos de hecho previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y practicó nueva liquidación del impuesto por las siguientes razones:

### **Facultad de corregir y firmeza de las declaraciones**

La declaración de corrección que ALIMENTOS FINCA SA., presentó el 12 de noviembre de 2003 no se contrajo a las glosas propuestas en el requerimiento especial. Por lo tanto, se considera voluntaria y, como tal, se presentó por fuera de término previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario.

Dado que dicha declaración de corrección fue extemporánea, la Administración no estaba obligada a formular nuevas glosas en la ampliación al requerimiento especial, ni a iniciar un proceso de fiscalización distinto frente a la misma.

### **Requerimiento especial y su ampliación**

Según el artículo 708 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia, la ampliación al requerimiento especial no sólo puede incluir puntos nuevos, sino corregir el requerimiento especial. En esta medida, su expedición amplió el plazo con el que la Administración Tributaria contaba para notificar la liquidación oficial de revisión, que, por ende, se notificó dentro del término legal.

### **Facultad de fiscalización de la Administración**

De conformidad con los artículos 684, 684-1 y 742 del Estatuto Tributario, las decisiones que adopte la DIAN deben fundamentarse en los medios de prueba que obren dentro del proceso, y las únicas pruebas válidas son las que se pidieron, practicaron o aportaron oportunamente.

El artículo 743 ibídem establece la tarifa legal de prueba para ciertos casos y precisa que la eficacia de cada medio de prueba depende del cumplimiento de los parámetros fijados por la ley.

En el presente caso, la Administración no vulneró el derecho al debido proceso de la sociedad, ya que la información contable que permitió a la DIAN efectuar las modificaciones que ahora se controvierten provino de la compañía y fue suministrada con ocasión de la respuesta al requerimiento ordinario de información y de los autos de verificación o cruce.

La entidad demandada legítimamente podía prescindir de la práctica de la inspección contable, debido a que podía sustentar sus actuaciones mediante el estado de costos que había sido certificado por el revisor fiscal de la sociedad.

A la DIAN le es permitido expedir requerimientos ordinarios y realizar cruces de información para obtener datos contables de los contribuyentes sin necesidad de practicar inspección contable ni de elevar el acta respectiva. Por ello, no son de recibo los cargos de falta de competencia, falta de levantamiento y de traslado del acta de inspección contable.

El inciso 3° del artículo 760 del Estatuto Tributario establece que cuando la omisión de compras se constate en al menos cuatro (4) meses de un mismo año, se presume que la omisión se presentó en todos los meses del año. El inciso en comentario se refiere al impuesto sobre las ventas y no aplica para el impuesto

sobre la renta, ya que en éste la presunción recae sobre los ingresos constitutivos de renta líquida, sin que sea necesario que la omisión ocurra durante cuatro meses del mismo periodo gravable.

### **Presunción de ingresos por omisión en el registro de compras**

En la presunción de ingresos por omisión en el registro de compras, la DIAN debe demostrar la abstención del contribuyente a través de medios de prueba que sean pertinentes, conducentes y eficaces.

En el proceso gubernativo, la Administración no comprobó que existieran inventarios no registrados mediante conteo físico porque era materialmente imposible; tampoco estableció la realidad de los inventarios a través de la revisión de la información y los soportes contables que se pusieron a su disposición.

La DIAN presumió ingresos únicamente con base en el estado de costos elaborado por el revisor fiscal de la sociedad en el que se siguió el formato *fastrack*, el cual no es apto para determinar técnicamente el valor de las compras y puede generar errores u omisiones en la información suministrada por no existir una cifra global que sirva de punto de comparación.

La diferencia de \$890.000.000 en el inventario de materias primas, en realidad corresponde al inventario de materias primas finales de la sociedad a 31 de diciembre de 1999, por consiguiente, no se trata de compras no registradas en el año 2000.

El valor correcto de compras de materias primas, empaques, envases e insumos, materiales y mercancías realizados por la sociedad en el año 2000 era de \$116.983.424.739, tal y como consta en la contabilidad de la compañía.

De igual manera, el valor del costo de producción y ventas del año 2000, equivalente a \$124.267.521.242, fue correctamente determinado, registrado y declarado por la sociedad.

La presunción de ingresos por omisión en el registro de compras se desvirtuó, toda vez que la demandada no demostró que la demandante hubiera omitido registrar costos y, por su parte, la sociedad acreditó las inconsistencias que presentaba el estado de costos, mediante una prueba pericial que no fue cuestionada por la DIAN.

### **Costo de venta de inventarios**

En las importaciones, el inventario de mercancías se registra inicialmente en la cuenta 1465 y se descarga al momento de la nacionalización, para luego ser registrado en la cuenta de inventarios 1405. Normalmente, el registro en el inventario ocurre primero y la enajenación después, pero también el registro y la enajenación pueden ser concomitantes.

El contribuyente pudo haber efectuado el registro en la cuenta 1405 el mismo día en que vendía o consumía una unidad porque el Decreto 2650 de 1993 así lo dispone y el sistema de inventarios permanente lo permite.

En aplicación de los artículos 743, 776 y 771-2 del Estatuto Tributario, el contribuyente debió demostrar la realidad de las importaciones realizadas y de las

operaciones de venta o consumo de la materia prima con comprobantes externos e internos. Dado que no lo hizo, no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados.

### **Deducción por donaciones a fondo de empleados**

Los artículos 125, 125-1, 125-2, 125-3 y 125-4 del Estatuto Tributario condicionan la procedencia de la deducción por concepto de donaciones a que se verifiquen la naturaleza, calidades y el objeto social del beneficiario del donativo, entre otros aspectos.

En este caso, no se acreditó el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas en mención, pues la actora tan sólo sostuvo que las donaciones efectuadas al Fondo de Empleados de Finca S.A. eran deducibles, pero no adjuntó certificado de revisor fiscal o de contador público que permitiera corroborar lo afirmado.

En consecuencia, la deducción por donaciones que la sociedad incluyó en su declaración de renta no era procedente.

### **Sanción por inexactitud**

El Tribunal modificó la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, teniendo en cuenta la improcedencia de la adición de ingresos por omisión en el registro de compras y que el rechazo de la deducción por donaciones se produjo por falencias probatorias que, como lo ha dicho la jurisprudencia, no implican que la erogación fuera inexistente, falsa, o que proviniera de operaciones simuladas.

Frente al costo de ventas rechazado, el *a-quo* decidió mantener la sanción porque, en su criterio, se incluyeron costos inexistentes e incompletos.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

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

La Administración aplicó la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario apoyándose en la información que le suministró el contribuyente y que certificó su revisor fiscal, que, por demás, constituye prueba contable.

En vía gubernativa, la sociedad no allegó las pruebas que introdujo en sede judicial. Sobre el particular, el artículo 761 *ibídem* consagra que las presunciones de ingresos admiten prueba en contrario, pero cuando se pretenda desvirtuar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente debe acreditar pruebas adicionales.

Conforme con el artículo 742 *ibídem*, las decisiones de la Administración Tributaria deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente por los medios señalados en la ley. En materia tributaria, después de que el fisco ha modificado la liquidación privada, le corresponde al contribuyente

la carga de la prueba, de manera que debe allegar los soportes de las operaciones y transacciones que se incluyeron en el denuncia rentístico.

Los comprobantes de contabilidad son los soportes de las partidas incluidas en los libros contables. Si la DIAN solicita dichos soportes y el contribuyente no los allega en sede administrativa, la procedencia de la deducción no puede ser sustentada después con los libros contables, salvo que se esté ante la presencia de hechos constitutivos de caso fortuito o fuerza mayor.

La Administración Tributaria aplicó la presunción de ingresos por omisión de compras respaldada en las pruebas obrantes en el expediente que revelaron diferencias entre lo declarado y lo informado por el contribuyente en relación con el costo de ventas. Si el estado de costos certificado por el revisor fiscal presentaba errores, el contribuyente debió presentar en vía gubernativa los soportes necesarios para aclarar el yerro.

En el recurso de reconsideración, la demandante aportó una nueva discriminación del costo de ventas que arrojaba como saldo final la suma de \$124.267.521.242 que coincidía con el valor contabilizado y declarado. La discriminación de las cuentas presentaba diferencias respecto de lo que se había certificado previamente y el documento no había sido suscrito por revisor fiscal.

La presunción de ingresos de que trata el artículo 760 del Estatuto Tributario no fue desvirtuada por el contribuyente, quién tenía la carga de la prueba y debía probar la ausencia de omisión en el registro de compras.

El Tribunal, al valorar el dictamen pericial que aportó la demandante y al tenerlo como cierto, desconoció el derecho de defensa y de contradicción de la DIAN. Si la DIAN, en vía gubernativa, hubiera tenido la oportunidad de valorar las pruebas que la actora aportó con la demanda, en los actos demandados se habría referido a ellas, bien para confirmar las glosas o para reconocerlas.

De igual manera, la demandante vulneró el derecho de defensa de la demandada al aportar en sede judicial pruebas que no presentó en la vía gubernativa.

Procede la sanción por inexactitud que se liquidó en los actos oficiales, derivada de la adición de ingresos por omisión del registro de compras. También procede la sanción por la inclusión de deducciones improcedentes, porque se cumplen los requisitos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

**La demandante adhirió** al recurso de apelación interpuesto por la demandada, para lo cual reiteró los argumentos de la demanda y su corrección, en cuanto a que (i) el proceso administrativo que adelantó la DIAN es nulo por haberse adelantado sin tener en cuenta la última declaración de corrección presentada el 12 de noviembre de 2003, que goza de existencia y validez; (ii) por ser inválida la ampliación al requerimiento especial y (iii) porque la liquidación oficial de corrección se notificó fuera del término legal.

Además, insistió en los siguientes argumentos:

La DIAN debió recaudar la información contable mediante inspección contable, en la medida en que era necesario que un profesional en la materia analizara los libros y registros contables del contribuyente.

De acuerdo con el artículo 743 del Estatuto Tributario, los medios de prueba que se aporten al proceso deben ser idóneos y suficientes para constatar el hecho objeto de discusión, es decir, las pruebas deben ser conducentes, pertinentes y útiles para resolver la discusión.

La inspección contable o la inspección tributaria eran las pruebas idóneas a las cuales debió acudir la DIAN para establecer la omisión en el registro de compras y que no podían ser reemplazadas con requerimientos ordinarios y autos de verificación o cruce.

El “acta de verificación e inspección” es en realidad una inspección contable que se practicó sin seguir los parámetros previstos en los artículos 780 y 782 del Estatuto Tributario.

Así, las pruebas recaudadas por la DIAN no cumplen con los requisitos mínimos legales, lo que constituye violación del derecho al debido proceso de la sociedad y, por tanto, los efectos jurídicos de tales pruebas son nulos de pleno derecho.

Las pruebas que soportan los costos rechazados se aportaron con el recurso de reconsideración, estas son, fotocopias de los comprobantes en que se registraron las materias primas que se importaron durante el año 2000.

En el experticio que se anexó a la demanda consta que, en su mayoría, las materias primas que vendió la sociedad durante el año 2000 eran importadas. Así mismo, en el dictamen se explicó la realidad contable de la compañía.

Dado que el experticio anexo a la demanda revela que el costo de ventas declarado fue real, el costo de ventas por \$279.626.000, cuyo rechazo confirmó el Tribunal, debe ser reconocido.

Por otro lado, en el presente caso se debe establecer si los fondos de empleados son entidades beneficiarias de las donaciones deducibles en el impuesto de renta.

El Decreto 1481 de 1989 establece que los fondos de empleados son empresas asociativas que carecen de ánimo de lucro y que sus excedentes se destinan a la prestación de servicios de carácter social.

Las características anotadas indican que los fondos de empleados pueden ser entidades destinatarias de las donaciones deducibles en el impuesto de renta.

Las donaciones efectuadas al Fondo de Empleados de Finca S.A. cumplen con los requisitos del artículo 125 del Estatuto Tributario, y por ello, son deducibles.

La sanción por inexactitud es improcedente por no haberse sustentado en debida forma en el requerimiento especial y porque el rechazo de las glosas que la originaron se produjo por vacíos probatorios.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda, la corrección a la misma y el escrito de apelación adhesiva.

La **demandada** insistió en los planteamientos de la contestación a la demanda, la contestación a la corrección de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** estimó que el fallo de primera instancia debe confirmarse, por los siguientes motivos:

En la adición de ingresos por omisión del registro de compras, la DIAN presumió la ocurrencia del hecho sancionable con fundamento en indicios y no en hechos probados.

La sanción por inexactitud no debe imponerse, en la medida en que por la inclusión del costo de venta y la deducción que se rechaza, no se disminuyó el impuesto a cargo ni se aumentó el saldo a favor.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000129 de 23 de noviembre de 2004 y de la Resolución 310662005000019 de 3 de noviembre de 2005, proferidas por la DIAN, actos mediante los cuales se modificó la declaración privada del impuesto de renta que ALIMENTOS FINCA S.A. presentó por el año 2000.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada y de la apelación adhesiva de la demandante se debe determinar: (i) si el trámite administrativo que adelantó la DIAN vulneró el derecho de defensa y el debido proceso de la sociedad; (ii) si la presunción de ingresos por omisión del registro de compras podía aplicarse en el presente caso; (iii) si el rechazo de costos por \$279.926.000 era procedente, (iv) si las donaciones que la compañía realizó al Fondo de Empleados eran deducibles, y (v) si la sanción por inexactitud debió imponerse a la demandante.

#### **- Nulidad del trámite administrativo por violación del derecho de defensa y del debido proceso de ALIMENTOS FINCA S.A.**

Los siguientes hechos aparecen probados en el expediente:

- El 9 de abril de 2001, la actora declaró renta por el año 2000 con saldo a favor de \$2.192.520.000<sup>7</sup>. La declaración fue corregida el 27 y el 29 de agosto de 2001 sin modificar el saldo a favor<sup>8</sup>.
- La DIAN profirió requerimiento especial en el que propuso modificar la declaración de renta de la demandante para: i) adicionar ingresos por omisión en el registro de compras por \$6.199.057.147; ii) desconocer del costo de ventas \$279.625.983.95; iii) rechazar deducciones por \$25.110.000; e iv) imponer sanción por inexactitud por \$2.873.886.000<sup>9</sup>.
- El requerimiento especial se notificó por correo a la sociedad el 25 de septiembre de 2003<sup>10</sup>.
- El 12 de noviembre de 2003, ALIMENTOS FINCA S.A. corrigió su declaración, para disminuir el costo de ventas declarado en \$260.775.000, y a su vez, adicionar al renglón "otras deducciones" la suma de \$290.775.000<sup>11</sup>.

---

(iii) Folio 2 c.a.

(iv) Folios 4 y 5 c.a.

(v) Folios 1289 a 1313 c.a.

(vi) Folio 1311 c.a.

(vii) Folio 1378 c.a.

- La demandada expidió la Ampliación al Requerimiento Renta Sociedades<sup>12</sup>, notificada el 19 de marzo de 2004, para anunciar que la declaración de corrección que la sociedad presentó el 12 de noviembre de 2003 carecía de validez por no cumplir con los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario y fundamentar mejor la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial.
  
- La DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión<sup>13</sup> que se notificó el 26 de noviembre de 2004<sup>14</sup> y la Resolución Recurso de Reconsideración<sup>15</sup> que se notificó el 17 de noviembre de 2005<sup>16</sup>.

La actora aseguró que la declaración de corrección que radicó en bancos el 12 de noviembre de 2003 se presume válida y veraz, por esta razón, la DIAN no podía simplemente desconocerla. Por tanto, debió modificarla dentro de un proceso de determinación oficial del impuesto independiente.

De otro lado, la sociedad afirmó que la liquidación oficial de revisión es extemporánea porque la ampliación al requerimiento especial carece de validez. En efecto, la ampliación se expidió para motivar la sanción por inexactitud que se propuso en el requerimiento especial, no obstante que de conformidad con el artículo 708 del Estatuto Tributario, el objeto de la misma es incluir hechos y conceptos que se omitieron en el requerimiento especial, no subsanar los vicios que pudiera contener el requerimiento especial.

ALIMENTOS FINCA S.A. también sostuvo que la DIAN debió practicar la inspección contable que el contribuyente le solicitó, bajo los parámetros que fija el Estatuto Tributario.

### **1.1. Corrección a la declaración privada dentro del término de respuesta al requerimiento especial**

Las correcciones a las declaraciones tributarias iniciales pueden ser voluntarias o provocadas.

En las **correcciones voluntarias**, el contribuyente, actuando con fundamento en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, modifica por cuenta propia su liquidación privada inicial, bien sea que mantenga o varíe el impuesto a cargo o el saldo a favor. En este evento *“está facultado para modificar todos los rubros iniciales y rehacer su declaración, ya sea a su favor o en su contra”*<sup>17</sup>.

En las **correcciones provocadas** que consagran los artículos 709<sup>18</sup> y 713<sup>19</sup> *ibídem* interviene previamente el fisco, por cuanto estas correcciones se restringen

<sup>3</sup> Folios 1442 a 1454 c.a.

<sup>4</sup> Folios 1503 a 1544 c.a.

<sup>5</sup> Folio 1542 c.a.

<sup>6</sup> Folios 1654 a 1696 c.a.

<sup>7</sup> Folio 1695 vuelto c.a.

<sup>8</sup> CONSEJO DE ESTADO – Sección Cuarta. Sentencia de 29 de abril de 2010, Exp. 16528.

<sup>9</sup> ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 709. **“Corrección provocada por el requerimiento especial.** *Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar*

exclusivamente a la aceptación total o parcial de las glosas propuestas y/o determinadas fiscalmente, con el propósito específico de reducir la sanción por inexactitud en proporción al monto aceptado y de acuerdo con la etapa del proceso en que se encuentre<sup>20</sup>.

Así, la validez de la declaración de corrección provocada depende del cumplimiento de los requisitos que señalan las normas en mención, sin los cuales el contribuyente no obtiene la reducción de la sanción por inexactitud y dicha declaración no puede incorporarse al proceso de discusión del tributo. La figura jurídica en comentario difiere de las causales que el artículo 580<sup>21</sup> *ibídem* consagra para tener las declaraciones tributarias por no presentadas; por tanto, no se requiere la notificación del auto declarativo<sup>22</sup>.

En el caso en estudio, la declaración de corrección que ALIMENTOS FINCA S.A. radicó el 12 de noviembre de 2003 es provocada, por haberse presentado dentro del término de respuesta al requerimiento especial. Por lo tanto, para que se considere válida, es necesario que se acredite el cumplimiento de los requisitos que trae el artículo 709 del Estatuto Tributario, a saber:

1. Que se presente con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación.
2. Que se acepten total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento.
3. Que se corrija la liquidación privada, incluyendo **los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida** a la cuarta parte, y
4. Que a la respuesta al requerimiento se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

De acuerdo con el artículo a que se ha hecho alusión, la corrección de la declaración privada que se efectúe dentro del término de respuesta al requerimiento especial se debe limitar a las glosas propuestas por la Administración de Impuestos en el requerimiento especial, ya que sólo se permite incluir los mayores valores y la sanción por inexactitud que en forma expresa acepte el contribuyente. Por consiguiente, la modificación de la liquidación privada

---

*a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida”.*

<sup>8</sup> *Ibídem*. Artículo 713. “**Corrección provocada por la liquidación de revisión.** Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida”.

<sup>9</sup> CONSEJO DE ESTADO, Op. Cit.

<sup>10</sup> ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 580. “**Declaraciones que se tienen por no presentadas.** No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos: a. Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto. b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada. c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables. d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal. e) Cuando no contenga la constancia del pago del impuesto, en el caso de la declaración del impuesto de timbre.”

<sup>11</sup> CONSEJO DE ESTADO, Op. Cit.

en aspectos no cuestionados por la DIAN excede el alcance del artículo 709 del Estatuto Tributario e invalida la declaración de corrección, sin que la entidad demandada deba proferir un acto administrativo independiente que anule la declaración.

En la declaración de corrección que ALIMENTOS FINCA S.A. presentó con ocasión de la respuesta al requerimiento especial se modificaron los renglones 20 y 24 de la declaración para disminuir el costo de ventas en \$260.775.000. No obstante, la sociedad, únicamente, aceptó el rechazo de \$110.000 por concepto de deducciones<sup>23</sup>, lo que indica que no existe aceptación expresa del contribuyente frente al rechazo de costos que la DIAN propuso. Al mismo tiempo, la compañía incrementó las deducciones de los renglones 45 y 46 en \$290.775.000, a pesar de que la DIAN había propuesto un rechazo de deducciones por \$25.110.000.

Dado que la corrección provocada por el requerimiento especial no se limitó, exclusivamente, a la aceptación total o parcial de las glosas propuestas por la DIAN en dicho acto administrativo, la declaración del 12 de noviembre de 2003 carece de validez, pues no reúne los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario, y, en esta medida, no podía servir de fundamento para la expedición de los actos acusados ni la DIAN debía modificarla en un proceso independiente.

## 1.2. Ampliación al requerimiento especial

El artículo 708 del Estatuto Tributario permite al funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial ordenar la ampliación al mismo.

La Administración Tributaria puede decretar, en la ampliación, las pruebas que estime necesarias e incluir hechos y conceptos que no se contemplaron en el requerimiento especial; también, puede proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones.

Sobre los factores que puede contener la ampliación al requerimiento especial, esta Corporación ha sostenido que la Administración Tributaria, además de **complementar y corregir el requerimiento inicial**, puede proponer nuevos puntos, hechos y conceptos, de los que pueda surgir una nueva liquidación del impuesto o las sanciones<sup>24</sup>.

En el Requerimiento Especial, la DIAN propuso imponer a la demandante sanción por inexactitud por valor de \$2.873.886.000 y argumentó que el procedimiento que utilizó la sociedad para determinar la renta líquida en su declaración de renta del año 2000 fue errado.

Posteriormente, en la Ampliación al Requerimiento Especial se aclaró que se proponía la imposición de la sanción por inexactitud como consecuencia de las omisiones detectadas en el registro de compras, del mayor valor del costo de ventas, y de la inclusión de deducciones improcedentes.

Así, es válida la ampliación al requerimiento especial que se expidió en el caso en estudio, en la medida en que corrigió la motivación que se había planteado en el

---

7. Folio 1417 c.a.

8. CONSEJO DE ESTADO – Sección Cuarta. Sentencia del 7 de septiembre de 2001, Exp. 12179, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

requerimiento especial para la imposición de la sanción por inexactitud, lo que es permitido por el artículo 708 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, el Requerimiento Especial se notificó por correo a la sociedad el 25 de septiembre de 2003, de manera que el plazo para que el contribuyente presentara la respuesta al mismo vencía el 25 de diciembre de 2003<sup>25</sup>.

El artículo 708 del Estatuto Tributario establece que el funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial puede ordenar su ampliación dentro de los tres meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para responderlo.

Dado que el término para la respuesta del contribuyente vencía el 25 de diciembre de 2003, el fisco tenía hasta el 25 de marzo de 2004 para notificar la ampliación al requerimiento especial.

El 19 de marzo de 2004 se notificó la Ampliación al Requerimiento Especial No. 310642004000002 de 18 de marzo de 2004. Allí se precisó que la respuesta debía presentarse dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acto, entonces, ALIMENTOS FINCA S.A. podía radicar su respuesta a más tardar el 19 de junio de 2004.

El término para notificar la liquidación oficial de revisión es de seis meses, contados a partir de la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación<sup>26</sup>. Si el término para la respuesta a la ampliación del requerimiento especial vencía el 19 de junio de 2004, la DIAN podía notificar la liquidación oficial de revisión hasta el 19 de diciembre de 2004, pues, de lo contrario, el denuncia rentístico del contribuyente adquiriría firmeza<sup>27</sup>.

La demandada notificó a la sociedad la liquidación oficial de revisión el 26 de noviembre de 2004. Por consiguiente, la declaración privada de la sociedad no quedó en firme, como lo sostiene la demandante.

### **1.3. Inspección contable**

En ejercicio de las potestades concedidas por el artículo 684 del Estatuto Tributario, la DIAN expidió el Requerimiento Ordinario 310632002000275 de 12 de junio de 2002<sup>28</sup> y el Auto de Verificación o Cruce 3110632003000114 de 4 de febrero de 2003<sup>29</sup>.

En dichos actos, la DIAN solicitó a la contribuyente la remisión de diversa información de tipo contable por el año 2000, tal como estados financieros, conciliación contable y fiscal de diferentes cuentas asociadas a la declaración de renta, relación de los pagos efectuados, estado de costos, copia del libro mayor y balances, los auxiliares contables de las cuentas 6120, 6135 y 6145, y los soportes de algunas deducciones, entre otros documentos. La sociedad entregó la información que le fue pedida<sup>30</sup>.

7. ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 707.

8. ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 710.

9. ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 714.

10. Folio 13 c.a.

11. Folio 198 c.a.

12. Folios 197, 560, 804, 1013, 1014, 1075 y 1174 c.a.

La demandante afirma que el recaudo de las pruebas contables en mención debió realizarse mediante una inspección contable que cumpliera con los requisitos señalados en el artículo 782 del Estatuto Tributario.

A partir de lo anterior, resulta pertinente aclarar que, básicamente, la prueba contable es la certeza que se adquiere sobre las operaciones de un ente económico a partir de sus libros, comprobantes y soportes contables. Esta prueba se puede obtener por diversos medios; por ejemplo, de la respuesta dada por parte del contribuyente a los requerimientos efectuados por la Administración Tributaria, de los certificados suscritos por contador o revisor fiscal, o de la práctica de inspección contable.

Los hechos consignados en las respuestas a los requerimientos administrativos se consideran ciertos en virtud del artículo 746 del Estatuto Tributario<sup>31</sup>; las certificaciones suscritas por los contadores o revisores fiscales se tienen como prueba contable suficiente según el artículo 777 ib., y en virtud del artículo 782 ibídem se entiende que los datos consignados en el acta de inspección contable están fielmente tomados de los libros.

La prueba contable que le permitió a la DIAN modificar el denunciario rentístico de la sociedad se obtuvo de la respuesta que ésta dio a los requerimientos de la Administración y de los certificados de revisor fiscal que la propia compañía aportó al proceso administrativo.

De esta manera, la demandada contaba con los elementos de juicio suficientes para cuestionar la veracidad de la declaración privada, sin que fuera necesario recurrir a la inspección contable, teniendo en cuenta que el ordenar su práctica es potestativo para la Administración.

## **2. Presunción de ingresos por omisión del registro de compras**

En el asunto sometido a consideración de la Sala, la DIAN, mediante requerimiento ordinario, solicitó a la demandante que remitiera un estado de costo de ventas en el que detallara los conceptos y valores que reportó en el renglón 30 (Costos de Venta) de su declaración de renta del año 2000<sup>32</sup>.

La demandada exigió a la sociedad que, al elaborar el estado de costos, tomara el inventario inicial, le adicionara las compras y le restara el inventario final<sup>33</sup>. Esta fórmula corresponde al sistema de juego de inventarios a que se refiere el artículo 63 del Estatuto Tributario<sup>34</sup>.

---

<sup>9</sup>. ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 746. *“Presunción de veracidad. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.”*

<sup>10</sup>. Folio 9 c.a.

<sup>11</sup>. Folio 7 c.a.

<sup>12</sup>. ESTATUTO TRIBUTARIO. *“Artículo 63. Limitación a la valuación en el sistema de juego de inventarios. En el caso de juego de inventarios, las unidades del inventario final no pueden ser inferiores a la diferencia que resulte de restar, de la suma de las unidades del inventario inicial, más las compradas, las unidades vendidas durante el año o periodo gravable”*

La demandante utiliza el sistema de inventarios permanentes que le obliga a llevar el control de las mercancías mediante tarjetas u hojas especiales que deben contener, entre otros, los siguientes datos<sup>35</sup>:

- 12 El número de unidades compradas, vendidas, consumidas o trasladadas.
- 13 Las existencias.
- 14 El costo de lo comprado, vendido, consumido, etc.; y
- 15 El costo de las existencias.

El formato que debía seguir la sociedad para reportar el costo de ventas no guarda relación con el sistema de inventarios que utiliza; sin embargo, la información que requirió la DIAN, esto es, el inventario inicial, las compras y el inventario final, son factores que el contribuyente podía determinar en su contabilidad.

La Administración Tributaria encontró diferencias entre el estado de costo de ventas y los demás documentos que la compañía allegó en respuesta a los requerimientos de la entidad.

Las inconsistencias se hallaron en el valor del inventario inicial de materias primas básicas, en el total de las compras y en las importaciones<sup>36</sup>:

Diferencia en el inventario inicial de materia prima básica	\$ 890.000.000
Más: Diferencia en compras	\$ 2.935.156.341
Más: Declaraciones de importación no registradas contablemente	\$ 2.048.393.989
<b>Total diferencia en materias primas disponibles</b>	<b>\$ 5.873.550.330</b>
Menos: Obsequios y ajustes de productos terminados	\$ 482.228.583
<b>Total diferencia</b>	<b>\$ 5.391.320.000</b>

En vista de lo anterior y con fundamento en el artículo 760 del Estatuto Tributario, la entidad demandada profirió requerimiento especial en el que propuso adicionar la suma de \$6.199.057.147 a los ingresos que la compañía declaró en su denuncia rentístico del año 2000.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN determinó que la compañía registró en su contabilidad las importaciones por valor de \$2.048.393.989<sup>37</sup> y, por tal motivo, el valor de las compras objeto de debate se redujo a \$3.882.962.000:

Omisión en el registro de compras según requerimiento especial	\$5.931.320.00
Menos: valor demostrado en la respuesta al requerimiento especial	0
<b>Total base para determinar la omisión del registro de compras</b>	<b>\$2.048.394.00</b>
	<b>0</b>

<sup>35</sup> DECRETO REGLAMENTARIO 187 DE 1975. Artículo 30.

<sup>36</sup> Folio 1516 c.a.

<sup>37</sup> Folio 1516 c.a.

Nótese que la Administración se equivocó al transcribir la cifra que corresponde a la omisión en el registro de compras, pues en el requerimiento especial se concluyó que ascendía a **\$5.391.320.000** mientras que en la liquidación oficial de revisión se dijo que era de **\$5.931.320.000**.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN reconoció el error en que incurrió y estableció que las compras no registradas por la sociedad ascendían a \$3.342.927.758<sup>38</sup>:

Omisión en el registro de compras según requerimiento \$5.391.321.747  
especial  
Menos: valor demostrado en la respuesta al \$2.048.393.989 requerimiento  
especial  
**Total base para determinar la omisión del registro de \$3.342.927.758  
compras**

En resumen, las inconsistencias en el registro de compras que motivaron la presunción de ingresos que aplicó la DIAN son las que se indican a continuación:

Diferencia en el inventario inicial de materia prima básica	\$ 890.000.000
Mas: Diferencia en compras	\$ 2.935.156.341
<b>Total diferencia en materias primas disponibles</b>	<b>\$ 3.825.156.341</b>
Menos: Obsequios y ajustes de productos terminados	\$ 482.228.583
<b>Total diferencia</b>	<b>\$ 3.342.927.758</b>

Ahora bien, el artículo 760 del Estatuto Tributario dispone:

**“Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor DE las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.”**

*El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).*

*En los casos en que la omisión de compras se consta te en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.*

*El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.*

<sup>38</sup>Folio 1671 c.a.

*Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.”*

La norma en comentario permite a la DIAN presumir ingresos gravados en cabeza del responsable del impuesto, si detecta que éste omitió registrar compras. Una vez la DIAN aplique la presunción de ingresos, la carga de la prueba se traslada al contribuyente, quien puede acudir a su contabilidad para desvirtuar los hechos base de la presunción, pero, en tal caso, debe aportar pruebas adicionales<sup>39</sup>.

En el *sub-lite*, de los documentos que la propia compañía le entregó al fisco, se estableció la omisión en el registro de compras destinadas a operaciones gravadas.

Los hechos consignados en las respuestas a los requerimientos administrativos se consideran ciertos por el artículo 746 del Estatuto Tributario, y, por el artículo 777 ibídem, las certificaciones de contador público y de revisor fiscal se consideran pruebas contables suficientes. De esta manera, el fisco contaba con elementos de juicio suficientes para concluir que la demandante omitió registrar compras, lo que a su vez le permitía presumir ingresos gravados en cabeza de la sociedad. Por lo anterior, a la demandante le correspondía desvirtuar la presunción que le aplicó la DIAN.

La Administración Tributaria encontró que la demandante omitió registrar compras por valor de \$890.000.000 porque en el estado de costos del 5 de junio de 2003 la compañía reportó que su inventario inicial de materias primas básicas por el año 2000 era de \$6.094.075.279<sup>40</sup>, mientras que en el balance de comprobación figura la suma de **\$6.984.075.279.47**.

La Sala advierte que el inventario inicial de materias primas básicas que la sociedad informó en el estado de costos es errado. En efecto, el inventario inicial de materias primas básicas de la sociedad por el año 2000 ascendía a \$6.984.075.279.47, pues así consta en el balance general<sup>41</sup> y en el balance de comprobación<sup>42</sup> que la compañía aportó en respuesta a los requerimientos de la DIAN.

De lo anterior se concluye que el inventario inicial de materias primas básicas que la DIAN determinó coincide con el que figura en los libros de la sociedad; por consiguiente, no existe omisión alguna en el registro de compras que permita presumir ingresos por este concepto.

Por otra parte, la omisión en el registro compras por \$2.935.156.341<sup>43</sup> se estableció al comparar el total de las compras que efectuó ALIMENTOS FINCA S.A. según la relación por terceros que se entregó a la DIAN el 22 de julio de 2003 por valor de \$116.012.094.196<sup>44</sup>, con el valor que la sociedad reportó en el estado de costos del 5 de junio de 2003 (\$113.076.937.885)<sup>45</sup>.

<sup>39</sup> Ibídem. Artículo 761.

<sup>40</sup> Folios 559 y 560 c.a.

<sup>41</sup> Folio 54 c.a.

<sup>42</sup> Folio 555 c.a.

<sup>43</sup> Folio 1516 c.a.

<sup>44</sup>

## RELACIÓN DE COMPRAS POR TERCEROS

Con la demanda, se aportó una nueva relación por terceros que indica que las compras de la compañía del año 2000 ascienden a \$116.983.424.738,62.

En este orden de ideas, la Sala debe determinar el valor de las compras que la sociedad efectuó durante el año 2000 y si las mismas se registraron en la contabilidad de la compañía.

En el experticio técnico que se anexó a la demanda y que se rindió con base en la contabilidad del contribuyente, se determinó que en el año 2000 se realizaron compras por \$116.983.424.739. Para llegar a esta conclusión, el perito ejecutó la siguiente operación<sup>46</sup>:

**II. CONFORMACIÓN DEL COSTO DE PRODUCCIÓN Y VENTAS AÑO 2000  
DE \$124.267.521.242:**

**SISTEMA DE INVENTARIOS: PERMANENTES, CONTINUOS  
O PERPETUOS.**

71. COSTO DE MATERIAS PRIMAS, EMPAQUES,  
MERCANCÍAS, MATERIALES E INSUMOS. \$ 110.443.376.92

2

MENOS AJUSTES VARIOS AL COSTO \$ -1.867.570

**61. COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR  
MENOR: 6135. COSTO DE VENTAS**

\$

4.681.145.907

6145. COSTO DE TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y  
COMUNICACIONES \$ 140.996.335

61. COSTO DE PRODUCTOS NO FABRICADOS POR LA  
EMPRESA \$ 484.096.152

**TOTAL COSTO DE MATERIA PRIMA, EMPAQUES,  
MERCANCÍAS, MATERIALES E INSUMOS UTILIZADOS** \$ **115.747.747.74**

6

MÁS: CARGA FABRIL

72. MANO DE OBRA DIRECTA \$ 1.648.079.467

73. COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN \$ 7.392.953.931

**TOTAL CARGA FABRIL** \$ **9.041.033.398**

**TOTAL COSTO DE PRODUCCIÓN** \$ **124.788.781.14**

4

**DIFERENCIAS DE INVENTARIOS DE PRODUCTOS FABRICADOS POR  
LA EMPRESA:**

1430. INVENTARIO INICIAL, EN DICIEMBRE 31 DE 1999 \$ 1.929.243.454

1430. INVENTARIO FINAL, EN DICIEMBRE 31 DE 2000 \$ -  
2.450.503.356

---

Compras de Materia Prima	\$ 61.247.966.585	Fl. 1026 c.a.
Mas: Compras de Empaques	\$ 2.859.886.287	Fl. 1024 c.a.
Mas: Importaciones de Materia Prima	\$ 51.357.456.611	Fl. 1023 c.a.
Mas: Importaciones de Empaques	\$ 546.784.713	Fl. 1020 c.a.
<b>Total Compras según Relación por Terceros</b>	<b>\$116.012.094.196</b>	

4

5 Folios 559 y 560 c.a.

4

6 Folio 176 c.p.

<b>TOTAL COSTO DE PRODUCCIÓN Y VENTAS DEL AÑO 2000</b>	<b>\$ 124.267.521.24</b>	<b>2</b>
<b>III. DETERMINACIÓN DEL TOTAL DE COMPRAS DE MATERIAS PRIMAS, EMPAQUES, ENVASES, MERCANCÍAS, MATERIALES E INSUMOS ADQUIRIDOS EN EL AÑO 2000.</b>		
<b>MÉTODO DEDUCTIVO:</b>	<b>\$124.267.521.24</b>	<b>3</b>
<b>TOTAL COSTO DE PRODUCCIÓN Y VENTAS DEL AÑO 2000 (DATO DEL PUNTO II)</b>	<b>\$ -9.041.033.397</b>	
<b>MENOS MANO DE OBRA DIRECTA Y CARGA FABRIL, NO CONSTITUTIVA DE COMPRAS SUBTOTAL</b>	<b>\$115.226.487.84</b>	<b>6</b>
<b>MÁS: INVENTARIOS FINALES, EN DICIEMBRE 31 DE 2000 D E:</b>		
MATERIAS PRIMAS	\$8.635.112.762	
EMPAQUES Y ENVASES	\$ 777.773.652	
<b>SUMAN LOS INVENTARIOS FINALES</b>	<b>\$9.412.886.414</b>	
<b>MENOS INVENTARIOS INICIALES, EN DICIEMBRE 31 DE 1999 DE:</b>		
MATERIAS PRIMAS	\$6.984.075.279	
EMPAQUES Y ENVASES	\$ 685.250.201	
PRODUCTOS NO FABRICADOS POR LA EMPRESA	\$ 25.655.360	
<b>SUMAN LOS INVENTARIOS INICIALES</b>	<b>\$7.694.980.840</b>	
<b>DIFERENCIA NETA ENTRE LOS INVENTARIOS INICIALES Y FINALES</b>	<b>\$1.717.905.574</b>	
<b>MÁS: INVENTARIO FINAL DE PRODUCTOS FABRICADOS POR LA EMPRESA</b>	<b>\$2.450.503.355</b>	
<b>MENOS: INVENTARIO INICIAL DE PRODUCTOS FABRICADOS POR LA EMPRESA</b>	<b>\$-1.929.243.454</b>	
<b>DIFERENCIA NETA DEL INVENTARIO INICIAL Y FINAL DE PRODUCTOS TERMINADOS NO FABRICADOS POR LA EMPRESA</b>	<b>\$ 521.259.901</b>	
<b>MENOS VALOR DEL COSTO DE OBSEQUIOS Y AJUSTES DE PRODUCTO TERMINADO, NO CONSTITUTIVO DE COMPRAS</b>	<b>\$ -482.228.582</b>	
<b>VALOR TOTAL DE LAS COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2000, SEGÚN LIBROS</b>	<b>\$ 116.983.424.73</b>	<b>9</b>

Se compararon las cifras del experticio técnico con los valores de los estados financieros, el balance general, el balance de comprobación consolidado y el libro mayor y balances que la compañía entregó a la DIAN en el trámite administrativo y que reposan en los antecedentes administrativos.

Las cifras coinciden en su mayoría. Sin embargo, el costo de materias primas, empaques, mercancías, materiales e insumos que informó el perito (\$110.443.376.922) no concuerda con los saldos de la cuenta 71<sup>47</sup> y el costo de productos no fabricados por la empresa (\$484.096.152) no figura en el detalle de la cuenta 61<sup>48</sup>:

<sup>47</sup> Libro Mayor y Balances en los folios 339 a 374 y Balance de Comprobación en los folios 424 a 518 c.a.

<sup>48</sup> Libro Mayor y Balances en los folios 339 a 374 y Balance de Comprobación en los folios 519 a 530 c.a.

**CUENTA 71 - MATERIA PRIMA**

MES	SALDO		SALDO		FOLIOS C.A.	373 Y 517 370 Y 510
	O INICIA L	DEBITO	CRÉDITO	O FINAL		
ENERO	\$ -	\$ 10.113.427.896,85	\$ 10.113.427.896,35	\$ 0,50	367 Y 503	
FEBRERO	\$ 0,50	\$ 9.252.558.316,11	\$ 9.252.558.316,58	\$ 0,03	364 Y 495	
MARZO	\$ 0,03	\$ 10.212.098.669,98	\$ 10.212.098.670,01	\$ -	361 Y 487	
ABRIL	\$ -	\$ 9.825.367.366,56	\$ 9.825.367.366,11	\$ 0,45	358 Y 479	
MAYO	\$ 0,45	\$ 10.669.871.976,04	\$ 10.669.871.976,04	\$ 0,45	355 Y 471	
JUNIO	\$ 0,45	\$ 10.139.037.134,12	\$ 10.139.037.134,12	\$ 0,45	352 Y 463	
JULIO	\$ 0,45	\$ 8.573.643.175,97	\$ 8.573.643.175,97	\$ 0,45	349 Y 455	
AGOSTO	\$ ,45	\$ 8.627.060.756,68	\$ 8.627.060.756,41	\$ 0,72	346 Y 447	
SEPTIEMBRE	\$ 0,72	\$ 8.814.246.555,12	\$ 8.814.246.555,84	\$ -	343 Y 439	
OCTUBRE	\$ -	\$ 9.802.515.398,55	\$ 9.802.515.398,24	\$ 0,31	340 Y	
NOVIEMBRE	\$ 0,31	\$ 9.975.013.404,50	\$ 9.975.013.404,50	\$ 0,31		
DICIEMBRE	\$ 0,31	\$ 8.992.104.137,87	\$ 8.992.104.138,18	\$ -		
TOTALES		\$ 114.996.944.788,35	\$ 114.996.944.788,35			

**CUENTA 61 - COSTO DE VENTAS**

MES	SALDO INICIAL	DEBITO	CRÉDITO	SALDO FINAL	FOLIOS C.A.
ENE	\$ -	\$ 9.479.057.319,09	\$ 287.843.622,29	\$ 9.191.213.696,80	373 Y 530
FEB	\$ 9.191.213.696,80	\$ 9.492.173.774,86	\$ 295.962.002,08	\$ 18.387.425.469,58	370 Y 529
MAR	\$ 18.387.425.469,58	\$ 12.129.121.526,66	\$ 210.471.584,61	\$ 30.306.075.411,63	367 Y 528

ABR	\$	\$	\$ 242.813.438,48	\$	364 Y
	30.306.075.411,63	10.829.571.181,86		40.892.833.155,01	527
MAY	\$	\$	\$ 281.563.555,90	\$	361 Y
	40.892.833.155,01	11.526.669.117,95		52.137.938.717,06	526
JUN	\$	\$	\$	\$	358 Y
	52.137.938.717,06	13.026.189.336,45	1.160.321.641,36	64.003.806.412,15	525
JUL	\$	\$	\$ 311.494.358,81	\$	355 Y
	64.003.806.412,15	9.659.340.066,86		73.351.652.120,20	524
AGO	\$	\$	\$ 528.636.373,75	\$	352 Y
	73.351.652.120,20	9.973.529.237,38		82.796.544.983,83	523
SEP	\$	\$	\$	\$	349 Y
	82.796.544.983,83	13.376.867.205,65	2.499.485.284,12	93.673.926.905,36	522
OCT	\$	\$	\$ 445.105.354,43	\$	346 Y
	93.673.926.905,36	10.837.807.358,14		104.066.628.909,0	521
				7	
NOV	\$	\$	\$ 686.726.160,93	\$	343 Y
	104.066.628.909,0	11.470.801.029,99		114.850.703.778,1	520
	7			3	
DIC	\$	\$	\$	\$	340 Y
	114.850.703.778,1	10.587.832.557,21	1.171.015.093,02	124.267.521.242,3	519
	3			2	
TOTALES		\$	\$		
		132.388.959.712,1	8.121.438.469,78		
		0			

Por el contrario, el costo de materias primas, empaques, mercancías, materiales e insumos de la cuenta 71 por valor de \$110.443.376.922 que el perito tomó como base para determinar el valor de las compras, coincide con la cifra que la sociedad reportó por el mismo concepto en el estado de costos de 5 de junio de 2003<sup>49</sup>, que la demandante modificó sin explicación alguna en dos ocasiones, esto es, el 24 de junio de 2003<sup>50</sup> y en la demanda<sup>51</sup>:

DETALLE	ESTADO DE COSTOS INICIAL	ESTADO DE COSTOS CORREGIDO	ESTADO DE COSTOS DEMANDA
Materias Primas			
Inventario de Materia Prima	\$ 6.094.075.279	\$ 6.984.075.279	\$ 6.984.075.279
Básica			
Inventario de Materias Primas	\$ -	\$-	\$ -
Auxiliares			
Inventario de Empaques	\$685.250.201	\$ 685.250.201	\$685.250.201
Productos no fabricados por			
	\$-	\$-	\$ 25.655.360
Finca			
Total de Inventarios Iniciales	\$6.779.325.480	\$7.669.325.480	\$7.694.980.840
Más Compras de Materias Primas			
	\$109.723.337.63	\$111.716.491.68	\$112.945.699.18
Materia Prima Básica			
	5	3	2
Materias Primas Auxiliares	\$-	\$-	\$-
Empaques	\$3.353.600.220	\$3.380.047.928	\$3.406.671.000
Productos no Fabricados por			
	\$-	\$-	\$458.440.792
Finca			
Otras Compras	\$-	\$-	\$-

Total Compras	\$113.076.937.85 5	\$115.096.539.61 1	\$116.810.810.97 4
Materias Primas Disponibles	\$119.856.263.33	\$122.765.865.09	\$124.505.791.81
(Inventarios Iniciales + Compras) Menos Inventarios Finales Inventario Final Materia Prima	5 \$8.635.112.762	1 \$8.635.112.762	4 \$8.635.112.762
Básica Inventario Final Materias	\$-	\$-	\$-
Primas Auxiliares Inventario Final Empaques Productos no Fabricados por	\$777.773.652 \$-	\$777.773.652 \$-	\$777.773.652 \$-
Finca Total Inventarios Finales <b>Costo de Materias Primas Utilizadas y/o vendidas</b>	\$9.412.886.414 <b>\$110.443.376.92</b>	\$9.412.886.414 \$113.352.978.67	\$9.412.886.414 \$115.092.905.40
<b>(Materias Primas Disponibles - Total Inventarios Finales)</b>	<b>1</b>	<b>7</b>	<b>0</b>

Es factible que el perito contable haya determinado el costo de materias primas, empaques, mercancías, materiales e insumos (\$110.443.376.922) y el costo de productos no fabricados por la empresa (\$484.096.152) mediante cálculos especiales; pero de ser así, no aclaró cómo se realizaron dichas operaciones, ni indicó las pruebas que las soportan. En relación con este último aspecto, la Sala, en sentencia de 25 de marzo de 2010, Exp. 16663, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, explicó:

*“La valoración del dictamen pericial no está sometida a una tarifa legal, ni tiene valor de plena prueba. El artículo 241 del Código de Procedimiento Civil señala que “al apreciar el dictamen se tendrá en cuenta la firmeza, precisión y calidad de los fundamentos, la competencia de los peritos y los demás elementos probatorios que obren en el proceso”. Es decir, si el juez no encuentra que la prueba está bien fundamentada, tiene la facultad de separarse de ella.*

*La prueba pericial se valora de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio el juez tiene la facultad de analizar el dictamen, no sólo por sus conclusiones, sino por los elementos que tuvo en cuenta para emitirlo. De manera que **si alguno de esos elementos no otorga la certeza suficiente para soportar el dictamen, simplemente, el dictamen pierde su valor**, sin que esto signifique que se confunda la prueba pericial con otro medio probatorio, como en este caso, la prueba documental.” (Subraya la Sala)*

En resumen, la Sala concluye que la demandante acreditó el registro de \$890.000.000 en el inventario inicial de materias primas que la DIAN cuestionó en los actos acusados. Frente a las compras por valor de \$2.935.156.341 no ocurrió lo mismo. En consecuencia, la cifra que se tomará como base para liquidar ingresos presuntos de acuerdo con los incisos 1° y 2° del artículo 760 del Estatuto Tributario será la siguiente:

	\$
Diferencia en compras	2.935.156.341
Menos: Obsequios y ajustes de productos terminados	\$ 482.228.583
<b>Total omisión en el registro de compras</b>	<b>\$</b>

Si bien el experticio que se anexó a la demanda no se tuvo en cuenta para resolver el cargo por las inconsistencias que presenta, es necesario aclarar que no podía descartarse *ab initio* por no haber sido presentado en vía gubernativa, como argumentó la DIAN.

La Sala en anterior oportunidad<sup>52</sup> precisó que los administrados acuden a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos, y, con tal fin, pueden aportar nuevas pruebas o mejorar las que se presentaron en sede administrativa, pues, por el artículo 117 del Código de Procedimiento Civil, corresponde a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

El experticio que la actora anexó a la demanda por ser una prueba regular y oportunamente allegada al proceso, debía ser valorado por el juzgador al momento de decidir, como indica el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo. Además, en este caso, la sociedad a portó la prueba contable que la DIAN requirió, cosa distinta es que demandada no hubiera accedido a decretar la inspección contable.

Por consiguiente, el Tribunal no vulneró el derecho de defensa y de contradicción de la demandada.

Finalmente, se aclara que para que la DIAN presumiera ingresos gravados en cabeza de la demandante, no era necesario que constatará la omisión en el registro de compras en al menos cuatro meses, toda vez que el cumplimiento del requisito previsto en el inciso 3° del artículo 760 del Estatuto Tributario se exige únicamente cuando la Administración presuma ingresos en el impuesto sobre las ventas y no en el impuesto de renta.

En efecto, el artículo 756 del Estatuto Tributario, en su redacción original<sup>53</sup>, permitía a los funcionarios de la DIAN adicionar ingresos en el impuesto sobre las ventas, aplicando la presunción del artículo 760 *ibidem*, entre otras<sup>54</sup>.

El artículo 760 del Estatuto Tributario, también en su redacción inicial, sólo contenía los cuatro primeros incisos. El inciso quinto, que permitió aplicar la presunción de ingresos por omisión del registro de compras en el impuesto de renta, se adicionó con el artículo 58 de la Ley 6 de 1992, por ende, es claro que la exigencia del inciso 3° del artículo 760 del Estatuto Tributario no tiene cabida cuando los ingresos se presuman en el impuesto de renta.

Por lo expuesto, se liquidará el impuesto a cargo de la sociedad, teniendo en cuenta los ingresos presuntos que se liquiden sobre la base que se estableció en esta instancia.

---

<sup>52</sup> CONSEJO DE ESTADO – Sección Cuarta. Sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 16966, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>53</sup> *Ibidem*. Artículo 756. “**Las presunciones sirven para determinar la obligación de los responsables.** Los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos, podrán adicionar ingresos para efectos del impuesto sobre las ventas, mediante liquidación de adición de impuestos, aplicando las presunciones de que tratan los artículos siguientes.”

<sup>54</sup> El artículo 756 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 58 de la Ley 6 de 1992 para permitir la presunción de ingresos en el impuesto sobre la renta.

### 3. Desconocimiento del costo de ventas por \$279.626.000.

En los actos acusados, la Administración Tributaria desconoció \$279.626.000 del costo de ventas que la sociedad incluyó en su declaración de renta del año 2000, porque el saldo de la cuenta 613514 – Costo de Materia Prima Agropecuaria (\$4.140.575.900) y el saldo de la cuenta 140505 – Materias Primas (\$3.860.949.917) a 31 de diciembre de 2000 no coinciden.

La actora aclaró que importa materias primas y, en ocasiones, debe efectuar ajustes por mayores o menores valores en la importación luego de nacionalizar la mercancía y registrarla en el kárdex. Si los productos no se movieron, los ajustes se efectúan en el kárdex, pero si los productos se consumieron o se vendieron el valor que se registra en la cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito, se traslada directamente a la cuenta 6135 – Costo de Ventas, sin pasar por la cuenta 1405 – Inventario de Materias Primas, pues las normas contables no lo exigen. Los ajustes descritos generaron la diferencia entre los saldos de las cuentas 613514 y 140505 que la DIAN descontó del costo de ventas que la compañía declaró.

El Tribunal le otorgó la razón a la demandada, ya que de acuerdo con la legislación contable, el registro en la cuenta 1405 se debe efectuar al nacionalizar la mercancía.

En relación con este rechazo, la Sala confirma la decisión del *a-quo* por las siguientes razones:

El artículo 5° del Decreto Reglamentario 2650 de 19 93 establece que el Plan Único de Cuentas – PUC para los comerciantes, debe ser aplicado por todas las personas naturales y jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

A su vez, el numeral 1° del artículo 6° *ibídem* prescribe que el catálogo de cuentas y su estructura son de aplicación obligatoria. El numeral 2° del mismo artículo dispone que las dinámicas y las descripciones son de uso obligatorio; por lo tanto, todos los asientos contables deben efectuarse de conformidad con lo establecido en ellas.

La Clase 1 del PUC pertenece al activo, y dentro del activo, el Grupo 14 es para los inventarios que según la norma contable son todos aquellos artículos, materiales, suministros, productos y recursos renovables y no renovables, que se utilizan en los procesos de transformación, consumo, alquiler o venta dentro de las actividades propias del giro ordinario de los negocios del ente económico.

En el grupo 14 figuran las cuentas 1465 – Inventarios en Tránsito y 1405 – Materias Primas.

La cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito se utiliza para registrar el valor de las erogaciones que efectúe el ente económico en las importaciones y en las compras realizadas en el país de materias primas, suministros y repuestos, entre otros. El registro en esta cuenta se realiza desde el momento en que se inicia el trámite y hasta cuando los bienes ingresan a la bodega como adquisiciones del período. La dinámica de la cuenta es la siguiente:

#### **DÉBITOS**

a) *Por el valor de los bienes en tránsito;*

#### **CRÉDITOS**

a) *Por el valor de la legalización de los bienes recibidos.*

- b) *Por los costos y gastos incurridos hasta la colocación del bien en condiciones de utilización o uso, y*
- c) *Por el valor de los ajustes por inflación.*

En la cuenta 1405 – Materias Primas se registra el valor de los elementos básicos adquiridos a nivel nacional o internacional, para uso en el proceso de fabricación o producción y que requieren procesamiento adicional. El costo se integra por el valor del artículo más los cargos incurridos hasta colocarlos en bodega para ser utilizados.

A esta cuenta le corresponde la siguiente dinámica:

<b>DÉBITOS</b>	<b>CRÉDITOS</b>
a) <i>Por el costo de materias primas adquiridas para los procesos, excluido el impuesto a las ventas que sea deducible de los recaudos por ventas del producto transformado;</i>	a) <i>Por el valor de las materias primas que se entreguen para su utilización o producción;</i>
b) <i>Por los ajustes de inventario de materias primas;</i>	b) <i>Por las notas débito a proveedores por devolución de materias primas;</i>
c) <i>Por el valor de las materias primas devueltas por los clientes;</i>	c) <i>Por el costo de las ventas de materias primas;</i>
d) <i>Por el valor del inventario final al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico, y</i>	d) <i>Por el costo de las materias primas dadas de baja;</i>
e) <i>Por el valor del ajuste por inflación.</i>	e) <i>Por los ajustes de inventario de materias primas, y</i>
	f) <i>Por el valor del inventario inicial al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico.</i>

Por otra parte, dentro de la Clase 6 del PUC se encuentra el Grupo 61 – Costo de Ventas y Prestación de Servicios que *“Comprende el monto asignado por el ente económico a los artículos y productos vendidos y a los servicios prestados durante el ejercicio contable”*.

En el Grupo 61 aparece la cuenta 6135 – Comercio al Por Mayor y al Por Menor en la que se *“Registra el valor de los costos incurridos por el ente económico en la adquisición, manejo y enajenación de bienes o productos que no sufren transformación”*.

La dinámica de la cuenta es la que a continuación se indica:

<b>DÉBITOS</b>	<b>CRÉDITOS</b>
a) <i>Por el costo de los bienes o mercancías vendidas;</i>	a) <i>Por el inventario final cuando el ente económico utilice el sistema de inventario periódico, y</i>
b) <i>Por el costo de manejo de los bienes o mercancías vendidas;</i>	b) <i>Por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio.</i>
c) <i>Por el inventario inicial cuando el ente económico utilice el sistema de inventario periódico;</i>	
d) <i>Por la cuenta respectiva del grupo 62 -compras-, cuando el ente</i>	

*económico utilice el sistema de inventario periódico, y*  
e) *Por el valor de los ajustes por inflación.*

Así, en la importación de materias primas que se disponen para la venta, es decir, que no se utilicen para la producción de otros bienes o que el ente económico no las consuma, el manejo contable es el siguiente:

- El valor de los bienes, al igual que los costos y gastos en que se incurre para colocarlos en condiciones de utilización o uso, se registran en el débito de la cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito.
- Una vez las materias primas se nacionalizan, el valor de las mismas se acredita de la cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito, y se debita en la cuenta 1405 - Materias Primas, pues en ésta se registra el costo de las materias primas adquiridas para los procesos.
- Si las materias primas no se destinan a la producción o al consumo y se venden, el valor de las mismas se acredita de la cuenta 1405 – Materias Primas, ya que allí se registra el valor de las materias primas que se entreguen para su utilización o producción, y se debita a la cuenta 6135 – Comercio al Por Mayor y al Por Menor en la que se incluye el costo de los bienes o mercancías vendidas.

De lo expuesto se infiere que en la importación de materias primas que se disponen para la venta, es necesario que el valor de los bienes se registre en el inventario de materias primas luego de la legalización, para que finalmente pueda pasar al costo de ventas.

En el *sub-lite*, la demandante incluyó \$279.626.000 en el costo de ventas, los cuales no registró en su inventario de materias primas, por lo que dichos costos carecen de fundamento, tal y como lo indicó la DIAN en los actos demandados; en consecuencia, se mantendrá el rechazo de costos por valor de \$279.626.000.

#### **4. Deducción de donaciones a fondos de empleados**

La DIAN rechazó la deducción que la sociedad incluyó en su declaración por concepto de la donación que efectuó al Fondo de Empleados de Finca .S.A. por \$25.110.000. La Administración Tributaria argumentó que la expensa no es deducible debido a que la naturaleza jurídica y el objeto social del Fondo de Empleados de Finca S.A. no son propios de las entidades destinatarias de la deducción.

El Tribunal mantuvo el rechazo en razón a que no es posible establecer la procedencia de la deducción con base en las pruebas que obran en el expediente.

Ahora bien, el artículo 125 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes deducir en su declaración de renta el valor de las donaciones que se efectúen a las entidades del artículo 22 *ibídem*<sup>55</sup> y a entidades como las asociaciones sin

<sup>55</sup> Artículo 22. Entidades que no son contribuyentes. *“No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, la Nación, los Departamentos y sus asociaciones, los Distritos, los Territorios Indígenas, los Municipios y las demás entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Áreas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios, las Superintendencias, las Unidades Administrativas Especiales, las Asociaciones de*

ánimo de lucro cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general (Art. 125 E.T. inc. 2).

La actora sostiene que el Fondo de Empleados de Finca S.A. es una asociación sin ánimo de lucro que cumple con las características anotadas y que, por tal motivo, la donación que efectuó a dicha entidad era deducible.

Para probar la deducibilidad de la expensa, la sociedad aportó las certificaciones que el Fondo de Empleados de Finca S.A.<sup>56</sup> expidió en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 125-1<sup>57</sup> y 125-3<sup>58</sup> del Estatuto Tributario.

Los documentos en mención demuestran que el Fondo de Empleados de Finca S.A. es una empresa asociativa, de derecho privado y sin ánimo de lucro; sin embargo, la demandante no aportó prueba que permita establecer el objeto social y las actividades que desarrolla la entidad.

De esta manera, la actora no desvirtuó las razones que la DIAN invocó para desconocer la deducción, pues no existe certeza de que el objeto social y las actividades del Fondo de Empleados de Finca S.A. correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia o a programas de desarrollo social. Por consiguiente, se mantendrá e l rechazo de la deducción.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala mantendrá el rechazo de costos de ventas y de deducciones por donaciones como lo dispuso la DIAN y lo confirmó el *a-quo* y mantendrá parcialmente la adición de ingresos por omisión del registro de compras.

## 5. Sanción por inexactitud

Se liquidará la sanción por inexactitud sobre el mayor impuesto a cargo de la sociedad que se determinó en el presente fallo, pues la Sala ha dicho que la inclusión de costos y deducciones que carezcan de respaldo probatorio, de las

---

*Departamentos y las Federaciones de Municipios, los Resguardos y Cabildos Indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes. Tampoco será contribuyente la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la ley 70 de 1993. El Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, Forec, no es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, y no está obligado a presentar declaración de ingresos y patrimonio.”*

<sup>56</sup> Folios 788, 789 y 792 c.a.

<sup>57</sup> Artículo 125-1. Requisitos de los beneficiarios de las donaciones. “Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho a deducción, sea alguna de las entidades consagradas en el numeral segundo del artículo 125, deberá reunir las siguientes condiciones: 1. Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial. 2. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación. 3. Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones.”

<sup>58</sup> Artículo 125-3. Texto original de la Ley 6 de 1992: “Para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere u na certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma y el monto de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.”

cuales se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor, son conductas que dan lugar a la sanción por inexactitud, dado que para que un factor de la declaración se tenga como real y verdadero, es necesario que se pruebe la realización del mismo, que existió y que se efectuó.

Así mismo, la Sala aclaró que la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero sí se requiere que los datos declarados sean reales<sup>59</sup>.

En el presente caso, la actora no demostró que los ingresos, costos y deducciones que se reportaron en la declaración de renta fueran reales y verdaderos, razón que justifica la sanción impuesta.

Por último, la Sala considera que no se presenta diferencia de criterios en el rechazo de la deducción por donaciones.

La DIAN en vía gubernativa sostuvo que la donación al Fondo de Empleados de Finca .S.A. no cumplía con los requisitos que la ley exige para que sean deducibles.

En esta instancia se mantuvo el rechazo porque la actora no demostró que el objeto social y las actividades que desarrolla la entidad beneficiaria de las donaciones corresponden con aquellos señalados en los artículos 125-1 y 125-3 del Estatuto Tributario.

De lo anterior se colige que el rechazo de la glosa se produjo porque la demandante no logró probar la realidad y veracidad de la expensa, lo cual, como ya se explicó, da lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada en cuanto anuló parcialmente los actos acusados y se practicará nueva liquidación:

CONCEPTOS	RE NG	LIQ.PRIVA DA	LIQ.DIAN	LIQ.CONS. EST.
VENTAS BRUTAS	IL	142.897.45 5.000	146.741.22 6.000	145.717.88 5.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	IC	663.862.00 0	663.862.00 0	663.862.00 0
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IE	7.251.199.0 00,00	7.251.199.0 00	7.251.199.0 00
<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>	<b>IV</b>	<b>150.812.51 6.000</b>	<b>154.656.28 7.000</b>	<b>153.632.94 6.000</b>
MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	IR	7.496.876.0 00	7.496.876.0 00	7.496.876.0 00
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>IG</b>	<b>143.315.64 0.000</b>	<b>147.159.41 1.000</b>	<b>146.136.07 0.000</b>

<sup>59</sup>CONSEJO DE ESTADO – SECCIÓN CUARTA. Sentencias de 5 de mayo de 2011, Exp. 17708 y Exp. 17306, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcena s.

COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	CV	124.267.52 1.000	123.987.89 5.000	123.987.89 5.000
MAS: OTROS COSTOS (INCL.COSTO ACT PEC Y OTROS DIST.DE LOS ANT.)	CG	246.521.00 0	246.521.00 0	246.521.00 0
<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>CT</b>	<b>124.514.04 2.000</b>	<b>124.234.41 6.000</b>	<b>124.234.41 6.000</b>
MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	392.515.00 0	392.515.00 0	392.515.00 0
SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS PAGOS LABORALES (INCLUIDOS APOR.PARAFISC.)	DC	5.495.168.0 00	5.495.168.0 00	5.495.168.0 00
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	DF	4.397.453.0 00	4.397.453.0 00	4.397.453.0 00
DEPRECIACION, AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	DP	1.045.152.0 00	1.045.152.0 00	1.045.152.0 00
OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)	CX	4.881.501.0 00	4.856.391.0 00	4.856.391.0 00
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	<b>DT</b>	<b>16.211.789. 000</b>	<b>16.186.679. 000</b>	<b>16.186.679. 000</b>
<b>RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO</b>	<b>GJ</b>	<b>2.589.809.0 00</b>	<b>6.738.316.0 00</b>	<b>5.714.975.0 00</b>
COMPENSACION POR PERDIDAS	GK	2.559.809.0 00	2.559.809.0 00	2.559.809.0 00
<b>RENTA LIQUIDA</b>	<b>RA</b>	<b>30.000.000</b>	<b>4.178.507.0 00</b>	<b>3.155.166.0 00</b>
RENTA PRESUNTIVA	RC	1.401.855.0 00	1.401.855.0 00	1.401.855.0 00
<b>RENTA LIQUIDA GRAVABLE</b>	<b>RE</b>	<b>1.401.855.0 00</b>	<b>4.178.507.0 00</b>	<b>3.155.166.0 00</b>
<b>IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE</b>	<b>LA</b>	<b>490.649.00 0</b>	<b>1.462.477.0 00</b>	<b>1.104.308.0 00</b>
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LC</b>	<b>490.649.00 0</b>	<b>1.462.477.0 00</b>	<b>1.104.308.0 00</b>
<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LN</b>	<b>490.649.00 0</b>	<b>1.462.477.0 00</b>	<b>1.104.308.0 00</b>
<b>TOTAL IMP. A</b>	<b>FU</b>			

<b>CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV.</b>		<b>490.649.00</b>	<b>1.462.477.0</b>	<b>1.104.308.0</b>
		<b>0</b>	<b>00</b>	<b>00</b>
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	M C	436.000	436.000	436.000
AUTORRETENCIONES	MJ	2.682.733.0 00	2.682.733.0 00	2.682.733.0 00
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	<b>GR</b>	<b>2.683.169.0</b>	<b>2.683.169.0</b>	<b>2.683.169.0</b>
		<b>00</b>	<b>00</b>	<b>00</b>
MAS: SANCIONES	VS		1.554.925.0 00	981.854.00 0
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>HA</b>		334.233.00 0	-
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>HB</b>	<b>2.192.520.0</b>	-	<b>597.007.00</b>
		<b>00</b>		<b>0</b>

**REGLON IL: VENTAS BRUTAS**

**145.717.88**  
**5.000**

Valor declarado por el Contribuyente 142.897.45  
5.000  
Más: Ingresos Presuntos establecidos por el Consejo de Estado:

Diferencia en compras (Fl.41 Sentencia Consejo de Estado) 2.935.156.3  
41  
Menos: Obsequios y ajustes de productos terminados (Fl.41 Sent.Cons.Estado) 482.228.58  
3

**Total Omisión en el Registro de Compras (Fl.41 Sent.Cons.Est.) 2.452.927.7**  
**58**

Utilidad Bruta =  
142.897.455.000 -  
124.267.521.000 = 13,03%  
142.897.455.000

Ingreso Determinado = 2.452.928.0 2.820.430.  
2.452.928.000 = 00 000  
100% - 13,03% 86,97%

**REGLON IV: TOTAL INGRESOS BRUTOS**

**153.632.94**  
**6.000**

Valor declarado por el Contribuyente 150.812.51  
6.000

Más Ingresos Presuntos establecidos por el Consejo de Estado 2.820.430.  
000

<b>REGLON IG: TOTAL</b>	<b>146.136.07</b>
<b>INGRESOS NETOS</b>	<b>0.000</b>
Renglón IV: Total Ingresos	153.632.94
Brutos	6.000
Menos: Renglón IR: Devolución, Descuentos y Rebajas	7.496.876. 000
<b>REGLON GJ: RENTA</b>	<b>5.714.975.</b>
<b>LIQUIDA DEL EJERCICIO</b>	<b>000</b>
	146.136.07
Renglón IG: Total Ingresos Netos	0.000
Menos: Renglón CT: Total	124.234.41
Costos	6.000
Menos: Renglón DT: Total	16.186.679
Deducciones	.000
<b>REGLON RA: RENTA</b>	<b>3.155.166.</b>
<b>LIQUIDA</b>	<b>000</b>
Renglón GJ: Renta Líquida del Ejercicio	5.714.975. 000
Menos: Rengón GK: Compensación por Pérdidas	2.559.809. 000
<b>REGLON RE: RENTA</b>	<b>3.155.166.</b>
<b>LIQUIDA GRAVABLE</b>	<b>000</b>
<b>REGLON LA: IMPUESTO SOBRE</b>	<b>1.104.308.</b>
<b>RENTA GRAVABLE</b>	<b>000</b>
Renglón RE: Renta Líquida	3.155.166.
Gravable	000
Por Tarifa de Impuesto	35%
<b>REGLONES LC, LN Y FU: IMPUESTO NETO DE</b>	
<b>RENTA, TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA, TOTAL</b>	<b>1.104.308.</b>
<b>IMP. A CARGO</b>	<b>000</b>
	<b>981.854.00</b>
<b>REGLON VS: SANCIONES</b>	<b>0</b>
SANCION DE INEXACTITUD:	
Valor Impuesto a cargo presente liquidación	1.104.308. 000
Menos. Impuesto Liquidación Privada	490.649.00 0
	<b>613.659.00</b>
<b>MAYOR IMPUESTO</b>	<b>0</b>
Porcentaje de Sanción de Inexactitud	160%
<b>REGLON HB: O TOTAL</b>	<b>597.007.00</b>
<b>SALDO A FAVOR</b>	<b>0</b>
Renglón FU: Total Impuesto a Cargo	1.104.308.

	000
Menos: Renglón GR: Total	2.683.169.
Retenciones Año Gravable	000
	981.854.00
Más: Renglón VS: Sanciones	<u>0</u>

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

**F A L L A:**

1. **CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia apelada.
2. **MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE**, el saldo a favor de ALIMENTOS FINCA S.A. en la suma de quinientos noventa y siete millones siete mil pesos mcte. (\$597.007.000)”, según liquidación practicada por la Sala.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRIC EÑO DE VALENCIA** Presidente de la Sección

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	18001	<b>Fecha:</b>	13 de septiembre de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿Son nulos los actos administrativos que impusieron la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del ET a la sociedad FILMTEX S.A?

**TESIS**

Sí son nulos. Tales actos administrativos son nulos, puesto que la parte demandante tenía derecho a que se le devolviera el saldo a favor solicitado en cuantía de \$966.226.000 y, por lo tanto, la demandante no incurrió en el hecho tipificado como infracción en el artículo 670 del E.T.

<b>Ubicación Pág(s):</b>	7	8	9	10								
<b>TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO</b>												

Fallo del recurso de apelación sobre devolución saldo a favor.

**ASPECTO JURÍDICO**

**FUENTE FORMAL**

Art. 95-10 y 363 CP	Art. 670 del ET	Art. 55, 62 y 64 del CCA	Sentencia C075/04	

**EXTRACTO**

<b>Ubicación Pág(s):</b>	3	4	5	7	9							
--------------------------	---	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá D.C., trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00091-01(18001)**

**Actor: FILMTEX S.A.**

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

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 27 de agosto de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que denegó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

El 8 de abril de 2002, FILMTEX S.A. presentó la declaración de renta por el año 2001, en la que declaró un saldo a favor de \$966.226.000, que fue devuelto posteriormente por la DIAN, según la resolución 608-00638 de 12 de junio de 2002.

Luego, la DIAN, mediante liquidación oficial de revisión N° 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004, determinó un menor saldo a favor de Filmtex de \$405.913.000 (Exp. 2005-1946).

El 18 de noviembre de 2005, la División de Fiscalización, en pliego de cargos N° 310632005000031, propuso la sanción por devolución improcedente del saldo a favor determinado en la declaración de renta del año gravable 2001.

Previo la contestación del pliego de cargos, mediante resolución 310642006000065 de 25 de abril de 2006, la DIAN confirmó en todas sus partes la sanción propuesta.

La DIAN, por resolución N°310662006000026 de 26 de diciembre de 2006, confirmó el acto impugnado, al resolver el recurso de reconsideración.

## **LA DEMANDA**

La Sociedad FILMTEX S.A. solicitó la nulidad de la resolución sanción N° 310642006000065 de 25 de abril de 2006, y su confirmatoria N° 310662006000026 de 26 de diciembre de 2006, que ordenó a la demandante reintegrar parte del saldo a favor devuelto por resolución 608-00638 de 12 de junio de 2002.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 95-10 y 363
- Estatuto Tributario: artículo 670
- Código Contencioso Administrativo: 55, 62 y 64

El concepto de violación lo desarrolló así<sup>1</sup>:

### **1. Violación del artículo 670 del Estatuto Tributario por interpretación errónea**

---

<sup>1</sup> FIs 3 a 8

La actora adujo que se violó el artículo 670 del E.T., porque, a su juicio, para que se imponga la sanción por devolución improcedente es necesario que la liquidación oficial de revisión que desconoce total o parcialmente el saldo a favor devuelto esté en firme. Que, en el caso concreto, la liquidación oficial no estaba en firme, porque fue objeto del recurso de reconsideración.

## **2. La resolución sanción es nula por no pronunciarse sobre todos los cargos formulados y el cálculo de intereses es incorrecto**

La demandante adujo que la DIAN violó el derecho de defensa y el de contradicción previstos en los artículos 84 del Código Contencioso Administrativo y 29 de la Constitución Política, porque en los actos administrativos demandados omitió pronunciarse sobre la tasación de la sanción y, en concreto, sobre el plazo para calcular los intereses de mora.

Alegó que los intereses de mora no se causan desde la fecha de la resolución que dispuso la devolución o compensación del saldo a favor (Abril de 2002), sino a partir de la fecha de la liquidación oficial de revisión (14 de diciembre de 2004).

Solicitó la suspensión prejudicial del proceso, hasta que se resolviera la demanda de nulidad que interpuso contra los actos administrativos que formularon la liquidación oficial.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que según el artículo 670 del Estatuto Tributario, la devolución de saldos a favor de los contribuyentes no constituye un reconocimiento definitivo. Que la DIAN está facultada para modificar el saldo a favor declarado en el denuncia privado mediante la liquidación oficial de revisión. Que, cuando eso ocurre, el

demandante debe reintegrar las sumas compensadas o devueltas en exceso, más los intereses correspondientes aumentados en un 50%.

Que la misma norma previó que la sanción se impone dentro del término de dos años contados a partir de la fecha de notificación de la liquidación oficial de revisión.

Para respaldar lo dicho, citó la interpretación que del artículo 670 del Estatuto Tributario hizo la Corte Constitucional en la sentencia C 075 de 2004.

Que la sanción por devolución es válida, así la liquidación oficial esté en discusión en vía administrativa o judicial, pues ese acto administrativo goza de presunción de legalidad y tiene fuerza vinculante, y porque el procedimiento que se sigue para imponer la sanción es independiente del que se sigue para formular liquidación oficial.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, pues le halló razón a la DIAN en cuanto a que las resoluciones que ordenan la devolución o compensación no implican un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente en la medida en que la DIAN tiene la facultad de modificar el saldo a favor, mediante la liquidación oficial de revisión. Así mismo, porque el procedimiento previsto para ordenar la devolución de saldos a favor es previo e independiente del proceso de determinación del tributo.

Advirtió que aunque la liquidación oficial de revisión 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 y la Resolución 310662005000012 de 21 de junio de 2005 carecen de firmeza, por cuanto la sentencia que declaró la nulidad parcial de esos actos administrativos fue objeto de apelación, era procedente que la DIAN impusiera la sanción por devolución improcedente, puesto que el artículo 670 E.T.

concedió el plazo de dos años para imponer dicha sanción, plazo que se cuenta a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Puso de presente que la liquidación oficial de revisión que se le formuló a la demandante disminuyó el saldo a favor que inicialmente había declarado y que, por eso, era acreedora de la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

De manera que, el Tribunal denegó la nulidad de los actos administrativos que impusieron la sanción por devolución improcedente y halló la razón a la DIAN en cuanto a que Filmtex, en virtud de esa sanción, tiene la obligación de reintegrar las sumas que la DIAN devolvió en exceso junto con los intereses moratorios liquidados a la tasa vigente al momento del pago, más el pago del 50% de intereses. También precisó que los intereses de mora se causaron a partir de la devolución del saldo a favor y no a partir de la fecha de notificación de la liquidación oficial que modificó el saldo a favor.

## **SALVAMENTO DE VOTO**

El Magistrado Fabio O. Castiblanco Calixto salvó voto, pues consideró que el a quo debió esperar la decisión definitiva que se tomara en la demanda de nulidad de la liquidación oficial (expediente N° 2005-01946). Estimó que la suerte de ese proceso repercutía en la suerte del ahora analizado.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante interpuso el recurso de apelación.

Insistió en que el Tribunal debió suspender prejudicialmente el proceso objeto de análisis, con fundamento en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

Alegó que la sanción por inexactitud impuesta era objeto de pago, pero que no hacía parte de la base para liquidar los intereses moratorios y, por ende, tampoco del incremento del 50% de esos intereses, que se impone a título de sanción.

Solicitó suspender el proceso por prejudicialidad, hasta tanto se falle el proceso de determinación oficial del impuesto de renta del año 2001.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró en su integridad los argumentos de la demanda y la apelación.

La **DIAN** repitió lo expuesto en la contestación de la demanda, y alegó que era improcedente la suspensión del presente proceso por prejudicialidad. Insistió en la independencia del proceso previsto para imponer la sanción y el previsto para formular liquidación oficial.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada. Adujo que la sanción por devolución improcedente se fundamenta en la liquidación oficial de revisión. Y que cuando esa liquidación oficial se demanda en nulidad ante la jurisdicción contencioso administrativo, la Administración no puede iniciar proceso de cobro hasta tanto haya sentencia ejecutoriada que resuelva sobre dicho proceso.

Que, en el caso concreto, los actos demandados no están relacionados con el cobro coactivo sino con la sanción por devolución improcedente, sanción que, a su juicio, se puede imponer, una vez queden en firme las liquidaciones que generaron la devolución.

Que era procedente la sanción porque la DIAN le devolvió \$966.226.000 a título de saldo a favor siendo que dicho saldo ascendía a tan solo \$407.455.000. Que, por lo tanto, era procedente la sanción equivalente a la diferencia de tales saldos, esto es, \$558.771.000, más los intereses de mora incrementados en un 50%.

En cuanto a la tasación de los intereses de mora, dijo que la Sala debe inhibirse de analizar si en la base para tasarlos debe incluirse la sanción por inexactitud, toda vez que tal argumento no fue propuesto en la demanda.

## **CONSIDERACIONES**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, le corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos administrativos que impusieron la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario a la sociedad FILMTEX S.A.

La Sala considera que sí son nulos tales actos administrativos, puesto que, como se verá, es un hecho probado que la parte demandante tenía derecho a que se le devolviera el saldo a favor solicitado en cuantía de \$966.226.000 y, por lo tanto, la demandante no incurrió en el hecho tipificado como infracción en el artículo 670 del E.T.

Habida cuenta de que la demandante solicitó la suspensión prejudicial del proceso en tanto se decide la demanda de nulidad de la liquidación oficial de Revisión No. 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 y de la Resolución No. 310662005000012 de 21 de julio de 2005, que la confirmó, proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, la Sala advierte que eso no es necesario puesto que esta Sala ya dictó sentencia dentro del expediente 2005 01946 01 (No. interno 17075), y, por tanto, lo decidido en ese caso se tendrá en cuenta para decidir el presente.

En efecto, para resolver este asunto, es relevante tener en cuenta los siguientes hechos probados y no discutidos.

- El 8 de abril de 2002, FILMTEX S.A. presentó la declaración de renta por el año gravable 2001, en la que declaró un saldo a favor de \$966.226.000, que fue devuelto por Resolución 608-00638 de 12 de junio de 2002.
- La DIAN, mediante Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 determinó un menor saldo a favor de \$405.913.000 frente a la declaración de renta de ese gravable de 2001.
- Mediante sentencia del 6 de diciembre de 2007, dictada dentro del proceso 2005 -1946 (No. interno 17075), el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dispuso declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 y de la Resolución No. 310662005000012 de 21 de julio de 2005 proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

A título de restablecimiento del derecho, el Tribunal aceptó ciertas deducciones discutidas y levantó la sanción por inexactitud. Y dado que el contribuyente liquidó el impuesto por renta presuntiva, el saldo a favor que declaró la demandante en su denuncia de renta no fue modificado. Se confirmó en cuantía de \$966.226.000.

- En virtud del recurso de apelación interpuesto por las partes, esta Sala, mediante sentencia del 10 de marzo de 2011<sup>2</sup>, modificó la decisión del *a quo* en el sentido de aceptar la deducción cuyo rechazo había propuesto la DIAN y confirmado dicho Tribunal<sup>3</sup>. Y, en la medida en que el contribuyente declaró por renta presuntiva, el saldo a favor liquidado en el denuncia privado fue confirmado en \$966.226.000.

---

<sup>2</sup> Expediente 2005 -1946 (No. interno 17075)

<sup>3</sup> Los gastos por mantenimiento del activo.

La sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario<sup>4</sup> parte del presupuesto de que al contribuyente se le haya devuelto una suma en exceso por concepto de saldo a favor y, por eso, la sanción consiste en la orden (i) de reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso (ii) de pago de los intereses moratorios que correspondan, esto es, los causados sobre los impuestos debidos, y, (iii) de pago de la sanción propiamente dicha, esto es el incremento de los intereses en un cincuenta por ciento (50%).

Dado que en el presente caso el saldo a favor que la demandante declaró en su denuncia de renta privado fue confirmado en la sentencia que dictó esta Sala, el demandante no está obligado a reintegrar ninguna suma, ni a liquidar y pagar intereses moratorios ni el incremento de tales intereses.

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

**F A L L A:**

**PRIMERO. REVÓQUESE** la sentencia del 27 de agosto de 2009 dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del contencioso de nulidad que inició en contra de la DIAN la empresa FILMTEX S.A. En su lugar,

---

<sup>4</sup> **“ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.** modificado por el artículo 131 de la

Ley 223 de 1995. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

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

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

**SEGUNDO. DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución sanción N° 310642006000065 de 25 de abril de 2006, y su confirmatoria N° 310662006000026 de 26 de diciembre de 2006.

**TERCERO.** A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la demandante no es sujeto responsable de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

**CUARTO. RECONÓCESE** personería a la abogada LINA MARÍA CAMPILLO GARCÍA como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

### **ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	17791	<b>Fecha:</b>	26 de julio de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas		

#### **PROBLEMA JURÍDICO**

¿El pago de sobregiros bancarios es considerado un hecho gravado con el Gravamen a los Movimientos Financieros? ¿Son procedentes las liquidaciones y sanciones por inexactitud impuestas por la DIAN al banco Davivienda S.A.?

#### **TESÍS**

Si es considerado un hecho gravado. Aunque el sobregiro se hace solamente mediante un movimiento contable, por ser una transacción financiera constituye hecho generador del GMF que no está expresamente exento en la Ley. Las liquidaciones y sanciones por inexactitud impuestas por la DIAN son procedentes.

<b>Ubicación Pág(s):</b>	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
<b>TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO</b>												

Fallo del recurso de apelación sobre GMF.

#### **ASPECTO JURÍDICO**

#### **FUENTE FORMAL**

Art. 871, 879 y 647 ET	Ley 788/02	Art. 10 y 18 Dec. 449/03	Concepto DIAN 091436 12/06	Concepto 2006062621 SFC
CBJ 007/96 Superbancaria				

#### **EXTRACTO**

<b>Ubicación Pág(s):</b>	3	4	5	6	7	10	13	14	18	20		
--------------------------	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	--	--

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

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

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00261-01(17791)**

**Actor: BANCO DAVIVIENDA S.A.**

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

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad demandante contra la sentencia del 6 de mayo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

**1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- La sociedad Banco Davivienda S.A. presentó las declaraciones del Gravamen a los Movimientos Financieros, correspondientes a la semanas 3ª, 4ª y 9ª del año 2005, el día 25 de enero de 2005, 1º de febrero de 2005 y 8 de marzo de 2005, respectivamente.

- Previa investigación, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá propuso modificar las anteriores declaraciones, a través de los Requerimientos Especiales números 50005 del 17 de enero de 2007, 50006 del 19 de enero de 2007 y 50034 del 5 de marzo de 2007, en el sentido de adicionar la base gravable del GMF e imponer sanción por inexactitud.

- Mediante las Liquidaciones Oficiales de Revisión números 500056 del 15 de agosto de 2007, 500063 del 28 de agosto de 2007 y 500080 del 20 de septiembre de 2007, la División de Fiscalización confirmó las modificaciones propuestas en los requerimientos especiales. Contra estos actos no se interpuso recurso de reconsideración.

## 2. ANTECEDENTES PROCESALES

### A) LA DEMANDA

La sociedad Banco Davivienda S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“PRIMERO.- Que, son nulas las liquidaciones oficiales de revisión practicadas por la División de Liquidación de la DIAN Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá que se relacionan a continuación, por medio de las cuales se establecieron los valores a cargo del Banco por concepto del impuesto a las transacciones financieras (4x1000) y las sanciones por inexactitud:*

<b>Liquidación Oficial de Revisión No</b>	<b>Fecha</b>	<b>Semanas Año 2005</b>
500056	15-agosto-2007	3º (15 de enero al 21)
50063	28-agosto-2007	4º (22 de enero al 28)
50080	20-septiembre-2007	9º (26 de febrero al 04 de marzo)

*SEGUNDO.- Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que están en firme las liquidaciones privadas presentadas por el contribuyente, correspondientes al impuesto a las transacciones financieras (4x1000), por los periodos descritos en el punto anterior.*

*TERCERO.- Que se condene a la parte demandada al pago de las agencias derecho (sic).”*

La parte demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Los artículos 871 y 647 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación de las anteriores disposiciones legales y constitucionales se sintetiza así:

**Primer cargo. Violación del artículo 871 del Estatuto Tributario por aplicación indebida**

La demandante afirmó que se violó el artículo 871 E.T., por aplicación indebida, porque el pago del sobregiro bancario no se encuentra gravado con el Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF-.

Dijo que dentro de los hechos que están gravados con el GMF, enunciados en el artículo 871 ibídem, no se encuentra el sobregiro bancario. Agregó que como el sobregiro se refiere a cuentas corrientes, la disposición de recursos de cuentas de ahorros y de las cuentas de depósito en el Banco de la República no tienen relación con los sobregiros.

Sostuvo que no es cierto que la Ley 788 de 2002 haya modificado el párrafo del artículo 871 E.T. en el sentido de desplazar el núcleo de la definición de lo que para efectos del GMF debía considerarse como transacción financiera. Añadió que, conforme con el inciso 1º del citado artículo 871, la “transacción financiera”, por sí misma, no es el núcleo esencial del hecho gravado, ya que la norma dispone que “el hecho generador del gravamen a los movimientos financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes”. Que, en ese orden, una transacción financiera que no implique la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes no constituye un hecho generador del GMF.

Indicó que el párrafo del artículo 871 ib. define el concepto de “transacción financiera” para los efectos del inciso 1º del mismo artículo, sin que en ningún caso se pueda entender que la esencia del hecho gravado haya sido modificado. Añadió que la modificación que introdujo la Ley 788 de 2002 consistió en adicionar como hechos gravados los débitos sobre saldos positivos de tarjetas de crédito y la cancelación de depósitos a término mediante abono en cuenta. En lo demás, en esencia, el párrafo del artículo 45 de la Ley 788 de 2002 y el párrafo del artículo 871 E.T. son iguales.

Aseveró que la DIAN, en el Concepto número 091436 del 30 de diciembre de 2004, partió de la base de que tan pronto se autoriza el sobregiro, el banco abona en la cuenta corriente el respectivo valor autorizado. Sin embargo, dijo que esta afirmación no es cierta, pues cuando el sobregiro es utilizado, la cuenta corriente se carga sin que haya habido un abono previo por el valor del sobregiro.

Indicó que en los actos demandados se afirmó que el sobregiro equivalía al otorgamiento de un crédito, y que para que éste estuviera exento tenía que cumplir los requisitos del numeral 11 del artículo 871 E.T. Dijo que, sin embargo, el Banco Davivienda no estaba pidiendo la aplicación de la exención establecida en dicho numeral, sino que el hecho generador del GMF, en este caso, no se originó.

Reiteró que no todos los desembolsos de crédito, tales como los préstamos en efectivo y los sobregiros bancarios, en el caso en que se asimilen como préstamos, están gravados con el GMF. Transcribió un aparte de la sentencia del Consejo de Estado del 28 de junio de 2007, expediente 15582.

## **Segundo cargo. Violación del artículo 647 del E.T.**

Dijo que al no existir diferencia alguna entre los pagos que hizo el banco por concepto del impuesto de las transacciones financieras (4x1000) y lo que legalmente debía cubrir por tal concepto, no es procedente la sanción impuesta.

Sostuvo que en el evento de que se presente cualquier diferencia entre lo declarado por el Banco y lo estimado por la DIAN, se debe a la diferencia de criterios en la interpretación de las normas aplicables y que, por ello, no procede la sanción, de conformidad con el artículo 647 E.T.

## **B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

En concreto, el apoderado de la UAE DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Después de aludir a los artículos 871 E.T. y 45 de la Ley 788 de 2002, y a la Circular Básica número 7 de 1996 de la Superintendencia Bancaria, afirmó que el sobregiro bancario es una operación de crédito que se origina cuando el cuentacorrentista gira el cheque o utiliza la tarjeta débito por valor superior al monto de sus depósitos autorizados por el banco. Es decir, realiza una transacción financiera de disposición de recursos.

Sostuvo que el artículo 879, numeral 11, del E.T. contempla los desembolsos de crédito como exentos del GMF, siempre y cuando se reúnan los requisitos del Decreto 449 de 2003; a saber: que el beneficiario del crédito autorice por escrito el desembolso del mismo; que el desembolso se efectúe mediante abono directo en la cuenta corriente o de ahorros del beneficiario del mismo y, el otorgante deberá conservar los documentos en que conste el destinatario, la utilización y la autorización del desembolso del crédito.

Adujo que en este tipo de operación existe un movimiento contable que a la luz del párrafo del artículo 871 E.T., constituye una transacción financiera sobre la que se causa el tributo.

Manifestó que la Ley 788 de 2002 incluyó nuevas operaciones para que toda disposición de recursos que se haga a través de las entidades de las que trata la norma quedara gravada con el impuesto.

Aseveró que el citado artículo 871 contempla dentro del hecho generador del GMF, entre otros, la realización de transacciones en las que se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como los débitos que se efectúen en cuentas contables o de otro género para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero.

Finalmente, estimó procedente la sanción por inexactitud del artículo 647 E.T., porque se probó que la demandante dejó de incluir en la declaración del GMF valores que debió retener como agente retenedor, por la causación del mismo en operaciones de sobregiro, lo que derivó en un menor valor a pagar y que constituye inexactitud sancionable a la luz de dicho artículo.

También dijo que no existió la alegada diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable en el cumplimiento del deber de retener y declarar el GMF.

### **C) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Explicó los elementos del impuesto denominado gravamen a los movimientos financieros regulado en el artículo 871 del E.T. En cuanto al hecho generador, concluyó que estaba constituido por la realización de transacciones financieras.

Advirtió que el concepto de “transacción financiera” comprende no sólo la disposición de recursos de cuentas corrientes y de ahorros o depósitos, sino los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo. También se incluyen los débitos sobre saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones de cancelación de los depósitos a término mediante abono en cuenta.

Consideró desacertada la interpretación de la demandante sobre el alcance del artículo 871 E.T., toda vez que si bien el inciso primero de dicho artículo alude de manera genérica a las transacciones financieras como hecho generador del GMF, el párrafo de la norma, modificado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002 define de manera precisa y pormenorizada el concepto.

Adicionalmente, dijo que la Ley 788 de 2002 debe prevalecer sobre el artículo 871 E.T., por ser norma posterior que prima sobre la anterior.

Indicó que el concepto de “transacción financiera”, conforme con el párrafo del artículo 45 de la Ley 788, incluye tanto la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, como la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes.

Afirmó que, de acuerdo con la Circular Básica 7/96 de la Superbancaria, el sobregiro en cuenta corriente lleva implícito el concepto de una transacción financiera, entendida como la disposición de dinero por parte del cuentacorrentista en desarrollo del correspondiente contrato.

Para el Tribunal, el hecho de que el banco no registre contablemente el sobregiro en la cuenta corriente del cliente como un depósito previo no significa que no se haya realizado la operación financiera. Esto, agregó, porque dentro del concepto de transacción financiera se incluyen los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de recursos a cualquier título. Estimó que el manejo contable que da el banco a los sobregiros no es determinante para calificar la operación como una transacción financiera.

Aludió al artículo 125 del Decreto 663 de 1993 que define el sobregiro o “pago de cheques en descubierto” como un crédito que causa intereses.

Reiteró que, conforme con el inciso 1º del artículo 871 E.T., el hecho generador del GMF está constituido por la realización de transacciones financieras, es decir, por la realización de movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título.

Finalmente, dijo que la sanción por inexactitud era procedente porque las normas que regulan la liquidación y recaudo del GMF eran claras y no daban lugar a interpretación alguna.

#### **D) EL RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado de la sociedad demandante recurrió la decisión del Tribunal y solicitó que se accediera a las pretensiones de la demanda. En concreto, las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Disintió del análisis del Tribunal frente al párrafo del artículo 45 de la Ley 788 de 2002. Para el recurrente, este párrafo tiene por objeto desarrollar uno de los conceptos incluidos en el numeral 1º del artículo 871 E.T., para la configuración del hecho generador del GMF.

Dijo que, en el caso, no se configuró el hecho gravado con el impuesto, porque los recursos de que se dispuso no fueron depositados en cuenta corriente, tal como se deduce de las conclusiones del perito que rindió el dictamen.

Añadió que los movimientos contables que reflejan la operación de los sobregiros no se realizaron mediante la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes, sino mediante la disposición de recursos que no habían sido depositados previamente en cuenta corriente.

Reiteró la improcedencia de la sanción por inexactitud.

### **E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **U.A.E. DIAN**, además de reiterar los argumentos de defensa de la contestación a la demanda, aludió a la sentencia del 28 de junio de 2007, proferida por esta Sección en el expediente 11001032700020050003700 (15582), para concluir que el sobregiro bancario es, por su naturaleza, una operación de crédito que se da cuando es girado un cheque o se utiliza la tarjeta débito por un valor superior al depositado en el banco, es decir, hay una disposición de recursos o transacción financiera sujeta al GMF, conforme con el artículo 871 E.T.

La **parte actora** reiteró la argumentación del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto alguno.

## **1. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

A la Sala le corresponde establecer si son nulos los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del Gravamen a los Movimientos Financieros de las semanas 3ª, 4ª y 9ª del año 2005, presentadas por la parte actora.

Para el efecto, conforme con el recurso de apelación, la Sala verificará si se violaron los artículos 871, y 647 del Estatuto Tributario, por indebida aplicación. Concretamente, se establecerá si los sobregiros bancarios son considerados transacciones financieras, susceptibles de ser gravadas con el Gravamen a los Movimientos Financieros.

### **Violación directa del artículo 871 del Estatuto Tributario. Hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros**

El Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF- es un impuesto del orden nacional que se aplica a las transacciones financieras realizadas por los usuarios del sistema financiero. Su regulación se encuentra desarrollada en los artículos 870 y siguientes del Estatuto Tributario.

El artículo 871 del E.T., vigente para la ocurrencia de los hechos, en relación con el hecho generador del GMF, disponía:

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

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

*También constituyen hecho generador del impuesto:*

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

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

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

*Para efectos de la aplicación de este artículo, se entiende por carteras colectivas los fondos de valores, los fondos de inversión, los fondos comunes ordinarios, los fondos comunes especiales, los fondos de pensiones, los fondos de cesantía y, en general, cualquier ente o conjunto de bienes administrado por una sociedad legalmente habilitada para el efecto, que carecen de personalidad jurídica y pertenecen a varias personas, que serán sus copropietarios en partes alícuotas.*

**PARÁGRAFO.** *Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, así como los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, incluidos los realizados sobre, carteras colectivas y títulos, o la disposición de*

*recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como 'saldos positivos de tarjetas de crédito' y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta.(parágrafo adicionado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002)*

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

*“ (...) En el proyecto de ley presentado por el gobierno a la consideración del Congreso de la República, en relación con el Gravamen a los Movimientos Financieros, no solamente se ampliaba el espectro de los hechos generadores, los sujetos pasivos y los agentes retenedores, sino que, además, se modificaba el parágrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario, para desplazar el núcleo de la definición de lo que para efectos del gravamen debía considerarse como transacción financiera, desde la “operación de retiro de efectivo” hacia la expresión genérica “disposición de recursos”, que comprende no sólo el retiro en efectivo, sino, también, de manera más amplia y entre otros conceptos, “...los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título ...”.<sup>1</sup>*

*Posteriormente, en la ponencia para primer debate en las comisiones conjuntas de Senado y Cámara se expresó que “[e]n el artículo sobre el hecho generador del gravamen a los movimientos financieros se efectúan algunos ajustes en su redacción, para precisar que constituyen hecho generador del impuesto los pagos propios o de terceros que realicen los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta corriente, de ahorros o depósito, cuando tales pagos no estén vinculados a un movimiento de otra*

<sup>1</sup> El Parágrafo del artículo 671 del Estatuto Tributario, tal como se estableció por la Ley 633 del 2000 era del siguiente tenor: “Parágrafo. Para los efectos del presente artículo, se entiende por transacción financiera toda **operación de retiro en efectivo**, mediante cheque, con talonario, con tarjeta débito, a través de cajero electrónico, mediante puntos de pago, notas débito o mediante cualquier otra modalidad que implique la disposición de recursos de cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, en cualquier tipo de denominación, incluidos los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como "saldos positivos de tarjetas de crédito" y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante abono en cuenta.” (Subraya la Sala) A su vez, en el proyecto de ley sometido a la consideración del Congreso, el mencionado parágrafo quedaba de la siguiente manera: “Parágrafo. Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda **disposición de recursos** provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, **así como los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título**, incluidos los realizados sobre carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta.” (Subraya la Sala)

*cuenta corriente, de ahorro o depósito.” Se agregó en la ponencia que “[d]e la misma forma, en el párrafo se precisa que se entienden por transacción financiera los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título.”*

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

### **Caso concreto**

La apelante reiteró que los sobregiros bancarios correspondientes a los períodos discutidos no configuran el hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros. Agregó que los movimientos contables correspondientes a dichas operaciones no se realizaron mediante la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes, sino mediante la disposición de recursos que no habían sido depositados previamente en la cuenta corriente.

Sostuvo que de la interpretación del inciso primero y del párrafo del artículo 871 E.T. se tiene que el hecho generador del GMF supone la realización de movimientos contables en los que se configura el pago de obligaciones o el traslado de recursos a cualquier título, mediante la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros. De tal manera que, añadió, la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes debe ser el medio de hacer los movimientos contables gravables.

Pues bien, para la Sala el cargo de apelación no prospera por las siguientes razones:

El hecho generador del GMF está constituido por la disposición de los recursos de las cuentas de depósito, corrientes ó de ahorros; los **movimientos contables** en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo, los débitos sobre saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones de cancelación de los depósitos a término mediante abono.

En el caso del sobregiro bancario, la doctrina ha coincidido en afirmar que éste consiste en aquella obligación asociada a una cuenta corriente, en virtud de la cual no se dispone de recursos depositados en la cuenta corriente, sino que se hace uso de un crédito, pues la esencia del sobregiro reside en que el cuentacorrentista tiene la oportunidad de disponer de recursos que no han sido depositados previamente en su cuenta corriente.

En virtud del contrato de depósito en cuenta corriente bancaria, definido por el artículo 1382 del Código de Comercio, el cuentacorrentista adquiere la facultad de consignar sumas de dinero en un establecimiento bancario y de disponer, total o parcialmente, de los saldos mediante el giro de cheques o en otra forma previamente convenida con el banco. El banco se encuentra obligado a pagar cheques hasta el valor que el depositante tenga en la cuenta. Sin embargo, nada obsta para que cuando el librador imparta una orden de pago por una cantidad superior a aquella de la que puede disponer, el banco acepte la orden concediendo un préstamo al cliente por la diferencia entre la disponibilidad y el total de la suma librada, lo que se traduce en un crédito a cargo del titular, denominado sobregiro.

Para mayor ilustración, la Circular Básica Jurídica No. 007 de 1996, proferida por la Superintendencia Bancaria (Hoy Superintendencia Financiera), expuso lo siguiente en relación con el sobregiro:

“(…)

#### *2.6 Sobregiro en cuenta corriente*

*En razón de la mecánica misma de la gestión bancaria, la cuenta que se abre al depositante de dinero se limita al monto de los depósitos, de manera tal que la obligación del Banco cesa para con el cuenta correntista y éste no puede exigir nada de aquel, en cuanto se haya extinguido el depósito a*

*través de los giros hechos por medio del instrumento denominado cheque. Esto explica también que cuando un cheque es visado por el Banco sobre el cual se gira, la certificación equivale a aceptación.*

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

*Analizado el sobregiro como un préstamo que hace el Banco al cuenta correntista resulta evidente que le son aplicables las normas referentes, al mutuo comercial contenidas en el Código de Comercio, aunque el cuentacorrentista no sea comerciante y particularmente el artículo 125 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero de acuerdo con el cual, "Cuando el banco pague cheques por valor superior al saldo de la cuenta corriente, el excedente será exigible a partir del día siguiente al otorgamiento del descubierto, salvo pacto en contrario." "El crédito así concedido ganará intereses en los términos previstos en el artículo 884 del Código de Comercio". Por otra parte, si el Banco quiere devengar intereses tanto remuneratorios como moratorios por estos préstamos, distintos de los legales, ha de estipularlo por escrito, so pena de no poder cobrar en juicio sino aquéllos (artículo 884 del Código de Comercio). En consecuencia, es claro que los establecimientos bancarios pueden señalar plazo para el pago de los sobregiros que concedan de conformidad con lo establecido en el artículo 125 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, así como estipular, con el cuenta correntista los intereses remuneratorios, así como los moratorios que correrán en su favor por razón de la demora. Una y otra estipulación han de constar por escrito, pero no es necesario hacerlo así cada vez, ya que surgiendo esta obligación de la ejecución misma del contrato de depósito convenido con el Banco puede válidamente insertarse en el formulario que a este efecto firma el correntista en escrito separado. (...)"*

Esta posición fue reafirmada por la Superintendencia Financiera en el Concepto número 2006062621-003 del 9 de enero de 2007, en el que se expuso:

*"(...) Se reitera entonces que el sobregiro se genera cuando el cuentacorrentista libra una orden de disposición de recursos por un mayor valor al disponible ya sea mediante el giro de cheques u otro medio convenido, lo cual se traduce en una solicitud de crédito en la medida en que no cuenta con los fondos suficientes y el banco se lo concede, sin que sea legalmente viable que por su propia cuenta el establecimiento bancario origine un sobregiro.*

*Ahora bien, esa misma entidad definió el sobregiro como "el pago de cheques en descubierto, esto es, el pago de cheques por valor superior al*

*saldo de la cuenta corriente, evento en el cual el excedente se hace exigible a partir del día siguiente al otorgamiento del descubierto, salvo pacto en contrario".<sup>2</sup>*

*En relación con el pago de cheques en descubierto el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero en su artículo 125 prevé que "Cuando el banco pague cheques por valor superior al saldo de la cuenta corriente, el excedente será exigible a partir del día siguiente al otorgamiento del descubierto, salvo pacto en contrario. El crédito así concedido ganará intereses en los términos previstos en el artículo 884 del Código de Comercio".*

De acuerdo con lo anterior, el sobregiro o giro al descubierto constituye un desembolso de crédito.

Ahora bien, la parte actora adujo que ese desembolso de crédito no constituye hecho generador del gravamen a los movimientos financieros, porque para que lo sea, a su juicio, el desembolso debe ser abonado a la cuenta corriente, cosa que, según dijo, no ocurre en el caso de los sobregiros pues, cuando éste se utiliza, la cuenta corriente se carga sin que haya habido un abono previo por el valor del sobregiro. Por lo tanto, insistió en que no alegaba la aplicación de la exención prevista en el numeral 11 del artículo 871 del E.T., sino que el desembolso de los sobregiros no constituye hecho generador del GMF.

Bajo esa consideración, la Sala estima que no le asiste razón a la parte actora, puesto que, como se vio, los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos incluidos a cualquier título son transacciones financieras gravables con el impuesto, al tenor del párrafo del artículo 871 E.T. adicionado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002.

En todo caso, de haberse discutido la exención, le asiste razón a la DIAN en cuanto alega que, para que proceda la exención del numeral 11 del artículo 879 E.T. se debían cumplir las condiciones que previó el Decreto 449 de 2003.

---

<sup>2</sup> Concepto No. 2001061112-2 de 9 de octubre de 2001.

Dicho Decreto disponía:

**Artículo 10. Desembolsos de crédito.** *Para efectos de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, se entenderá como abono en cuenta todos aquellos desembolsos de créditos que realicen los establecimientos de crédito, las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria en cuenta corriente, de ahorros o en cuenta de Depósito en el Banco de la República, o aquellos que se realicen mediante cheque sobre el cual el otorgante del crédito imponga la leyenda "para abono en cuenta del primer beneficiario".*

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

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

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

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

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

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

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

En sentencia del 28 de junio de 2007, la Sala declaró ajustado a derecho el párrafo del artículo 10 del Decreto 449 de 2003 con fundamento en el siguiente razonamiento:

*“Para la Sala, contrario a lo señalado por el demandante, el párrafo acusado no estableció un hecho generador no previsto en la norma, sino que se limitó a indicar la consecuencia que acarrea el incumplimiento de los requisitos previstos en la Ley y en el reglamento para acceder a la exención: No se tiene derecho a ella y el desembolso del crédito queda gravado con el GMF.*

*Al respecto, cabe reiterar lo señalado por la Sala, al resolver una acción de nulidad contra el inciso 4 del artículo 18 del Decreto No. 405 de 2001, norma de contenido similar a la que ahora se demanda y que también reglamentaba el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario:*

*“Dentro del marco de la reglamentación de una de las exenciones al Gravamen a los Movimientos Financieros, la establecida en el numeral 11 del artículo 879, el inciso impugnado se limita a disponer, que las operaciones que no correspondan a lo que se entiende por abono en cuenta y no cumplan con el desembolso efectivo del crédito en la forma y con los requisitos previstos en el artículo, están gravadas, lo que es elemental desarrollo del precepto legal, que consagra la exención y por supuesto del que crea el impuesto, pues según el artículo 2 de la ley 633 de 2001, el hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras, en la forma en que las define el artículo 871 del Estatuto Tributario, esto es, la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro o de depósito en el Banco de la República.”<sup>3</sup>*

***Cualquier operación financiera estará gravada sólo en la medida que se realice el hecho generador del tributo dispuesto en la Ley, salvo que haya sido exceptuada por mandato del legislador. Por ello, la interpretación del párrafo, como lo pretende el demandante para procurar su nulidad, resulta inexacta en cuanto entiende que se causa un tributo sin que haya sido previsto directamente en la ley, como lo ordena el artículo 338 de la Constitución Política. (..)***

En el caso concreto, la exención tampoco procedía porque aunque el sobregiro, efectivamente, y como lo afirma la parte actora, no implica un desembolso

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de septiembre de 2003, exp. 13214, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

mediante abono en cuenta, ni un desembolso del crédito mediante la expedición de cheques, pues, como se vio, el desembolso se hace, simple y llanamente, mediante un movimiento contable para el pago de las obligaciones que adquiere el cuentacorrentista contra el cheque girado por éste. En consecuencia, ese movimiento contable, por ser una transacción financiera constituye hecho generador del gravamen a los movimientos financieros que no está expresamente exenta en la Ley.

- **Análisis del caso concreto**

En el caso en examen, la DIAN modificó las declaraciones del Gravamen a los Movimientos Financieros correspondientes a la semanas 3ª, 4ª y 9ª del año 2005, a cargo de la demandante, en el sentido de adicionar la base gravable del impuesto, por los sobregiros autorizados a terceros, así:

**Tercera semana año 2005:**

<b>Beneficiarios del sobregiro</b>	<b>Valor del pago</b>
Sobregiros bancarios a terceros	1.522.017.686.77

**Cuarta semana año 2005:**

<b>Beneficiarios del sobregiro</b>	<b>Valor del pago</b>
Quala S.A.	1.693.541.116.35
Confitecol S.A.	520.646.949.99
Meals de Colombia	1.999.283.933.55

Protabaco S.A.	1.406.529.999.79
----------------	------------------

**Novena semana año 2005:**

<b>Beneficiarios del sobregiro</b>	<b>Valor de la operación</b>
Quala S.A., Meals de Colombia, Confitecol S.A., Protabaco S.A., General Motors, Saling Ltda., Limpieza Metropol	14.007.328.680.70

Los sobregiros que otorgó el banco a los terceros antes relacionados correspondieron a “desembolsos de créditos”, que, conforme con el parágrafo del artículo 871 del E.T., constituyen hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros. En consecuencia, la liquidación oficial de revisión que formuló la DIAN se ajusta a la ley.

**Violación del artículo 647 E.T., por indebida aplicación. Sanción por inexactitud**

Conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y, en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente.

En el caso concreto, habida cuenta de que no prosperó el cargo anterior, la sanción se debe mantener respecto del mismo, puesto que se probó que la

demandante omitió adicionar operaciones por sobregiros bancarios en las declaraciones privadas del GMF de las semanas 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> y 9<sup>a</sup> del año 2005.

Adicionalmente, la Sala no encuentra de recibo el argumento de la parte actora, en cuanto a que se configuró una diferencia de criterios, que implique levantar la sanción por inexactitud, pues, como lo ha dicho la Sala, “[!]la discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable.”<sup>4</sup>

La interpretación que el demandante le dio al artículo 871 del Estatuto Tributario para sustentar la diferencia de criterios no fue razonable, pues pese a que se comprobó la realización de transacciones financieras, y que el banco admitió que no estaban exentas, alegó que los sobregiros bancarios no eran generadores del gravamen a los movimientos financieros por el simple hecho de no existir un desembolso efectivo en la cuenta corriente del cliente del banco, aspecto que, como se precisó, es irrelevante, pues el párrafo del artículo 871 E.T., adicionado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002 fue claro en establecer como hecho generador del gravamen a los movimientos financieros los *movimientos contables* en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo, los débitos sobre saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones de cancelación de los depósitos a término mediante abono. Así lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia inicialmente citada.

Por las razones expuestas anteriormente, la Sala 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

---

<sup>4</sup> Entre otras puede consultarse la sentencias del 18 de marzo de 2010, expediente 250002327000200700074-01 (17270), Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia y del 22 de marzo de 2011, expediente 250002327000200700144-01 (17205), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

**F A L L A:**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada, por las razones esgrimidas en la parte considerativa de esta providencia.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

SALVO VOTO

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

**SOBREGIROS BANCARIOS – Están exentos del GMF. Desembolsos de créditos se pueden dar a través de movimientos contables**

Aunque para el año 2005, el hecho generador del GMF se había ampliado en los términos del artículo 45 de la Ley 788 de 2002 y con base en dicha norma se consideran también transacciones financieras sujetas al tributo todos los movimientos contables en los que se configure el traslado de recursos, la referida ley no modificó la exención del artículo 879 numeral 11 del Estatuto Tributario. En consecuencia, para el año 2005, estaban exentos de GMF todos los desembolsos de crédito realizados por los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta o expedición de cheques. Lo anterior significa que los desembolsos de crédito que dan lugar a la exención en los términos del artículo 879 No 11 del Estatuto Tributario, también pueden efectuarse mediante movimientos contables. De acuerdo con lo anterior, los desembolsos efectivos de recursos de crédito correspondientes a sobregiros, que se hacen a través de movimientos contables, están exentos de GMF, pues, como se precisó, el parágrafo del artículo 10 del Decreto 449 de 2003 corrobora que también existen desembolsos de crédito mediante movimientos contables. Dado que los sobregiros son desembolsos de crédito que se encuentran exentos de GMF, no procedía la adición de la base gravable de dicho tributo a cargo del demandante, motivo por el cual debió accederse a las pretensiones de la demanda.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

#### **SALVAMENTO DE VOTO**

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00261-01(17791)**

**Actor: BANCO DAVIVIENDA S.A.**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

No comparto el fallo aprobado mayoritariamente por la Sala, que confirmó la sentencia de primera instancia, desestimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra las liquidaciones oficiales de revisión que modificaron las declaraciones del gravamen a los movimientos financieros (GMF) de las semanas 3, 4 y 5 de 2005, presentadas por el actor.

El fallo del que disiento sostiene que los sobregiros bancarios son desembolsos de crédito que constituyen hecho generador del GMF en los términos del artículo 871 [parágrafo] del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002, por tratarse de **movimientos contables** en los que se configura el traslado de recursos.

Afirma, también, que los sobregiros no están exentos de GMF porque no implican un desembolso efectivo de recursos mediante abono en cuenta o expedición de cheques, sino un desembolso mediante *“un movimiento contable para el pago de obligaciones que adquiere el cuentacorrentista contra el cheque girado por éste”*.

Las razones por las cuales me separo de la mayoría, pues, en mi criterio, **los sobregiros o descubiertos son operaciones exentas del gravamen a los movimientos financieros**, son las siguientes:

Inicialmente, el hecho generador del GMF<sup>5</sup> era la realización de **transacciones financieras** mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República y los giros de cheques de gerencia (art 871 del E.T. adicionado por el artículo 1 de la Ley 633 de 2000)<sup>6</sup>.

El párrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario preveía que *“Para los efectos del presente artículo, se entiende por **transacción financiera** toda **operación de retiro** en efectivo, mediante cheque, con talonario, **con tarjeta débito**, a través de cajero electrónico, mediante puntos de pago, **notas débito** o mediante cualquier otra modalidad que implique la disposición de recursos de cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, en cualquier tipo de denominación, **incluidos los débitos** efectuados sobre los depósitos acreditados como “saldos positivos de tarjetas de crédito” y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante abono en cuenta.”*

---

<sup>5</sup> En sentencia C-992 de 2001, la Corte Constitucional precisó que el gravamen a los movimientos financieros previsto en la Ley 633 de 2000 **es un tributo nuevo** pues se creó “como nuevo casi un año después de que el establecido en el Decreto 2331 de 1998 dejó de regir”.

<sup>6</sup> El artículo 1 de la Ley 633 de 2000 adicionó al Estatuto Tributario el Libro Sexto (artículos 870 y ss), que regula el Gravamen a los Movimientos Financieros. El artículo 870 del E.T creó el citado impuesto a partir del 1 de enero del año 2001, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman. El artículo 3 de la Ley 1430 de 2010 adicionó el artículo 872 del E. T y dispuso que las normas del GMF quedan derogadas a partir del 1 de enero del 2018.

La disposición de recursos depositados en las cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, que inicialmente generaban el gravamen a los movimientos financieros se efectuaba mediante **el retiro de recursos, o sea, débitos a las cuentas mencionadas.**

En ese orden de ideas, cuando se creó el tributo, no se gravaban **los créditos o abonos de dinero.** De manera correlativa, el artículo 1 de la Ley 633 de 2000 creó la exención del artículo 879 No 11 del Estatuto Tributario, para *“los desembolsos de crédito mediante abono en la cuenta o mediante expedición de cheques, que realicen los establecimientos de crédito”*, que era la norma vigente para los períodos en discusión<sup>7</sup>.

Aunque para el año 2005, el hecho generador del GMF se había ampliado en los términos del artículo 45 de la Ley 788 de 2002 y con base en dicha norma se consideran también transacciones financieras sujetas al tributo **todos los movimientos contables en los que se configure el traslado de recursos**, la referida ley no modificó la exención del artículo 879 numeral 11 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, para el año 2005, estaban exentos de GMF todos los desembolsos de crédito realizados por los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta o expedición de cheques.

---

<sup>7</sup> El numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 42 de la Ley 1111 de 2006 y por el artículo 6 de la Ley 1430 de 2010. Con la última norma en mención, el nuevo texto de la exención es el siguiente:” 11. Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor cuando el desembolso se haga a un tercer solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.

Los desembolsos o pagos a terceros por conceptos tales como nómina, servicios, proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones se encuentran sujetos al Gravamen a los Movimientos Financieros, salvo la utilización de las tarjetas de crédito de las cuales sean titulares las personas naturales, las cuales continúan siendo exentas.

También se encuentran exentos los desembolsos efectuados por las compañías de financiamiento o bancos, para el pago a los comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra.”

Por su parte, el artículo 10 del Decreto 449 de 2003, prevé que para los fines de la exención en mención, se entiende como abono en cuenta **todos aquellos desembolsos de crédito** que realicen los establecimientos de crédito, entre otras entidades, en cuenta corriente, de ahorros o en cuenta de depósito en el Banco de la República, o aquellos que se realicen mediante cheque sobre el cual el otorgante del crédito imponga la leyenda "para abono en cuenta del primer beneficiario". A su vez, el párrafo de dicha norma dispone que *"Cualquier traslado, abono o **movimiento contable** que no corresponda al desembolso efectivo de recursos del crédito tal como se indica en el presente artículo estará sujeto al gravamen"*.

Lo anterior significa que los desembolsos de crédito que dan lugar a la exención en los términos del artículo 879 No 11 del Estatuto Tributario, también pueden efectuarse mediante **movimientos contables**.

No existe controversia acerca de que **los sobregiros son desembolsos de crédito**, pues, además, así lo reconoció el fallo del que me separo. A ese respecto, vale recordar que *"el sobregiro constituye un crédito o préstamo al cliente titular de una cuenta corriente bancaria, el cual procede cuando el cuentacorrentista libra un cheque por un saldo superior al disponible y el banco acepta pagarlo, sin que sea necesario el consentimiento del titular, pues sólo basta la presentación del título para su pago sin la suficiente provisión de fondos"*<sup>8</sup>

Tales desembolsos se presentan con **el uso efectivo del crédito** que se materializa con el pago al beneficiario mediante los débitos "en rojo" a la cuenta corriente sobregirada. Así, el desembolso efectivo de recursos coincide con el uso del crédito.

Lo anterior lo corrobora la Superintendencia Financiera en los siguientes términos<sup>9</sup>:

---

<sup>8</sup> Conceptos 2001017479-1 de 2001 y 2002044527-1 del 20 de septiembre de 2002 de la Superintendencia Bancaria.

<sup>9</sup> Concepto 2012055077-003 de 25 de junio de 2012 "Sobregiro, modalidades, contabilización".

“[...] el sobregiro en cuenta corriente se origina cuando el banco hace efectiva directamente una orden de pago de un cheque, transferencia o retiro de dinero conforme a las instrucciones impartidas por su titular, pese a no haber recursos suficientes en la misma; en tales escenarios **el desembolso se materializa a través de la transferencia de la caja del banco a quien el titular establezca.**” (Resaltado fuera de texto).

A su vez, ese desembolso efectivo de recursos que coincide con el uso del crédito, implica movimientos contables de disposición de recursos. Al respecto la Superintendencia precisó<sup>10</sup>:

“Como quiera que el sobregiro (o descubierto) se genera cuando el banco atiende directamente una orden de pago, retiro o transferencia de fondos sobre valores no disponibles o superiores a los disponibles en la cuenta corriente de quien la imparte, **por su dinámica, en esta clase de operación no hay desembolso previo de dinero en la cuenta sobregirada.**”

Desde esa perspectiva, esta Superintendencia señala en el PUC Financiero<sup>11</sup> que los descubiertos en cuentas corrientes bancarias **se constituyen en obligaciones a favor del respectivo establecimiento bancario**, lo cuales se deben reflejar en la subcuenta 243010

-Descubiertos en Cuenta Corriente Bancaria-“.

El manejo contable del sobregiro es el siguiente:

Cuando el banco paga el cheque que genera el sobregiro, **debita** el valor respectivo de la **cuenta 2105 – Depósitos en cuenta corriente bancaria**, que tiene la siguiente dinámica según el Plan Único de Cuentas para los Establecimientos de Crédito (Resolución 3600 de 1988):

CRÉDITOS	DÉBITOS
----------	---------

<sup>10</sup> Ibídem

<sup>11</sup> Plan Único de Cuentas para el Sector Financiero, adoptado mediante Resolución 3600 de 1988 de la antigua Superintendencia Bancaria.

<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Por las consignaciones de sumas de dinero, cheques y otros títulos</li> <li>2. Por las notas de abono que se originen en las diversas operaciones que el banco realice con sus clientes</li> <li>3. Por los traslados a los códigos 210520 o 210530.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Por el pago de los cheques girados por los cuentacorrentistas.</li> <li>2. Por los traslados al código 277005.</li> <li>3. Por las notas de cargo que se originen en las diversas operaciones que el banco realice con sus clientes</li> </ol>
---	--

Como el cliente no tiene recursos disponibles en su cuenta corriente, el banco toma los dineros de su propia caja (activo), es decir, **acredita la cuenta 14 - Cartera de Créditos y Operaciones de Leasing Financiero**.

Después, concede el crédito al cliente y, en la misma cuenta 2105, **acredita** el valor del cheque. Con ello cancela la cuenta corriente del cliente. Así, el cliente adquiere la deuda y el banco la registra como una cuenta por cobrar (cuenta 243010).

De acuerdo con lo anterior, los desembolsos efectivos de recursos de crédito correspondientes a sobregiros, que se hacen a través de movimientos contables, están exentos de GMF, pues, como se precisó, el parágrafo del artículo 10 del Decreto 449 de 2003 corrobora que también existen desembolsos de crédito mediante movimientos contables.

Dado que los sobregiros son desembolsos de crédito que se encuentran exentos de GMF, no procedía la adición de la base gravable de dicho tributo a cargo del demandante, motivo por el cual debió accederse a las pretensiones de la demanda.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi salvamento de

voto. Con todo respeto,

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., 8 de octubre de 2012

**ANÁLISIS JURÍDICO ESTRUCTURAL**

<b>Expediente No.</b>	<b>18473</b>	<b>Fecha:</b>	13 de septiembre de 2012
<b>Concepto No. (Si se trata de doctrina)</b>		<b>Concejo de Estado</b>	X
		<b>Tribunal</b>	
		<b>Otro</b>	
		<b>De:</b>	
<b>Ponente:</b>	Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez		

**PROBLEMA JURÍDICO**

¿Resulta procedente la deducción especial de activos fijos reales productivos del artículo 158-3 del ET por la importación de paletas curvas de turbina (álabes fijos y móviles), tomados por la sociedad en la declaración de renta del año 2004?

**TESIS**

Si resulta procedente. La deducción especial de activos fijos reales productivos del artículo 158-3 del ET tomados por la sociedad en la declaración de renta del año 2004 es procedente, y el rechazo de la deducción dispuesto en los actos demandados se basa en una interpretación sesgada por parte de la DIAN.

<b>Ubicación Pág(s):</b>	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36

**TIPO DE PROBLEMA JURÍDICO**

Fallo del recurso de apelación sobre impuesto de Renta.

**ASPECTO JURÍDICO**
**FUENTE FORMAL**

Art. 158-3 , 647, 703, 710, 712, 714 y 730 ET	Art. 68 Ley 863/03	Dec. Reg. 1766/04	Art. 6 Dec. 229/95	
--	-----------------------	----------------------	-----------------------	--

**EXTRACTO**

<b>Ubicación Pág(s):</b>	2	5	6	14	17	18	19	20	23	28		
--------------------------	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	--	--

**Analista: Jorge Enrique Vera Gamboa**

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D. C., trece (13) de septiembre del dos mil doce (2012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00172-01(18473)**

**Actor: TERMOFLORES S. A. E. S. P.**

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

**FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por el demandante contra la sentencia del 17 de junio del 2010, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que modificaron el impuesto sobre la renta a su cargo para el año gravable 2004.

Dicho fallo dispuso:

**“PRIMERO: NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.”

**ANTECEDENTES**

El 4 de abril del 2005, TERMOFLORES S. A. E. S. P. presentó declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2004, en la que registró una deducción por inversión en activos fijos reales productivos de \$15.553.097.000, un total a pagar de \$0 y un saldo a favor de \$1.068.000.

Previa apertura de investigación en la que se realizaron diferentes verificaciones y/o cruces documentales, se ordenaron visitas a las instalaciones de la contribuyente y se practicó inspección tributaria, la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá libró el Requerimiento Especial No. 300632007000136 del 25 de junio del 2007, por el cual determinó la

improcedencia de la suma de \$ \$3.141.249.000 de la deducción, de acuerdo con el artículo 158-3 del E. T., el Decreto 1766 del 2004, y los Conceptos 35197 del 10 de junio del 2005 y 21236 del 15 de abril del 2006. En tal sentido, el requerimiento propuso modificar la declaración privada.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 300642008000030 del 13 de marzo del 2008, la administración acogió la propuesta de modificación y, de acuerdo con ella, disminuyó el valor de la deducción a \$12.411.818.000, aumentó el impuesto a cargo a \$1.209.393.000 e impuso sanción por inexactitud de \$1.935.029.000, para un total a pagar de \$3.143.354.000.

Contra esta decisión no se interpuso recurso alguno.

### **LA DEMANDA**

TERMOFLORES S. A. E. S. P. solicitó la nulidad del requerimiento especial y de la Liquidación Oficial de Revisión y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se le practicara nueva liquidación oficial o que se declarara en firme la declaración de renta que presentó el 4 de abril del 2005.

Tres grupos de normas se estimaron violadas, y respecto de cada uno de ellos se presentaron los cargos que estructuran el concepto de violación, así:

- Violación de los artículos 6° del Decreto 229 de 1995, 710 (inc. 1°), 714 (inc. 3°), y 730 (N° 3) del Estatuto Tributario, por falta de aplicación, dado que la liquidación oficial demandada se notificó extemporáneamente.
- Violación de los artículos 158-3 ibídem, adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 del 2003, 1°, 2° y 3° del Decreto Reglamentario 1766 del 2004, por errónea interpretación, en cuanto la referida liquidación oficial rechazó la deducción especial del 30% de la inversión en activos fijos reales productivos por \$3.141.279.000.
- Violación de los artículos 647 (inc. 6°), 703, 712 (lit, g) y 730 (N° 4) del E. T., por falta de aplicación, pues la demandada impuso sanción por inexactitud.

Los fundamentos de estas glosas, de la oposición a las mismas y del análisis que sobre ellas hizo la sentencia apelada así como el Ministerio Público, se abordarán integralmente en la parte considerativa de esta providencia

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante apeló la sentencia, oponiéndose a los argumentos centrales que la motivaron a través de tres apartes que reiteran los cargos de nulidad.

### **CONSIDERACIONES**

Se provee sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto de renta a cargo de la demandante por el año 2004.

Las glosas que propone analizar la alzada se individualizan en el siguiente orden:

#### **1) FALTA DE MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ACUSADOS**

Antecedentes contextuales de este cargo de apelación

##### Argumentos de la demanda:

La liquidación oficial demandada no se notificó por el servicio de mensajería especializada, sino que se envió por la empresa Servientrega S. A., sin que ésta entregara personalmente dicho acto administrativo al representante legal de la demandante, independientemente de que la dirección informada en la planilla y en la guía de crédito (CI 73 7 TO A OF 402 de Bogotá) coincidiera con la informada en el registro único tributario inscrito ante la DIAN.

El acuse de recibo que aparece en la guía crédito, no es válido para demostrar la entrega a TERMOFLORES S. A., porque aparece firmado por un tercero ajeno a ella. En el caso de las sociedades dicha entrega supone la puesta de la correspondencia respectiva en manos del representante legal de aquella.

En atención a previa solicitud que le hiciera la demandante a Servientrega S. A. para que le informara el número de factura o guía cambiaria de transporte (Oficio TF-482 del 19 de mayo del 2008, entregado el 27 de mayo siguiente), dicha empresa señaló que no había logrado ubicar la trazabilidad de la guía 196319949.

Ello condujo a que el 26 de junio del 2008 (Oficio 4108) se pidiera información a la DIAN sobre la forma como se había pretendido notificar la liquidación de revisión, la compañía utilizada, la planilla y la guía referida.

El 10 de julio del 2008, la DIAN se refirió a lo solicitado y manifestó que la liquidación de revisión se entregó a Servientrega con planilla interna N° 1107, que el número de guía de crédito que allí se le asignó fue 196319949, que el de la orden de servicio es 616369, según el “listado y asignación de guías DIAN” de Servientrega, y que el 19 de marzo la Administración de Impuestos recibió prueba de la entrega de la guía crédito al señor Nelson Soto, dos días antes.

Con base en esos datos, la actora solicitó información a SERVIENTREGA sobre todo lo relacionado con la notificación de la liquidación oficial de revisión; no obstante, dicha empresa volvió a indicar que no podía ubicar la trazabilidad de la guía 196319949 y que necesitaba la guía remitente, la cual se le suministró el 6 de agosto del 2008.

Por Oficio 9209 de octubre del mismo año, SERVIENTREGA pidió a la demandante la “guía original remitente franja azul”, la factura comercial o cotización del envío y la copia del RUT. Frente a ello se le señaló que dichas factura y cotización eran documentos originados en la relación entre la empresa de mensajería y la autoridad de impuestos.

Termoflores recibió el acto demandado por solicitud propia, el 7 de mayo del 2008.

La liquidación de revisión debe notificarse dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para responder el requerimiento especial y si no se notifica en ese lapso, la declaración privada queda en firme. Dicho término se cumplió el 25 de marzo del 2008, es decir, casi mes y medio antes de que se realizara la diligencia respectiva.

#### Argumentos de la contestación a la demanda y a su escrito de adición:

La Administración de Impuestos adelantó oportunamente y en debida forma todas las diligencias necesarias para notificar la liquidación oficial de revisión demandada, enviándola a la última dirección informada por la contribuyente que, además de coincidir con la registrada en el RUT, corresponde a donde se le enviaron los requerimientos ordinarios y el requerimiento especial, oportunamente respondidos.

Dicho envío se realizó el 13 de marzo del 2008, mediante correo contentivo de una copia del acto administrativo mencionado, y fue recibido el 17 de marzo del 2008 por quien para ese momento se encontraba en el lugar de remisión.

Así, la notificación en comento se practicó dentro del término establecido en el artículo 710 del E. T., pues el plazo para responder el requerimiento especial venció el 25 de junio del 2007, de modo que los seis meses para preferirla precluían el 25 de marzo del 2008.

En la relación tripartita que se establece entre la DIAN y la empresa encargada de realizar la entrega a través de la prestación del servicio especializado de correspondencia, el papel de la Administración se contrae a dar plena credibilidad a lo que dicha empresa le manifiesta en relación con la entrega de las comunicaciones remitidas por su conducto.

La información suministrada por Servientrega es veraz para demostrar que el envío del correo de notificación se recibió en la fecha y en el lugar que señala la guía.

#### Argumentos de la sentencia apelada:

Previa alusión al texto de los artículos 565, 566 y 568 del E. T., antes de la modificación introducida por la Ley 1111 del 2006, el Tribunal anota que la remisión de correos a direcciones distintas de las informadas por los contribuyentes, puede corregirse con el envío de los actos a las direcciones correctas; y que cuando los correos se devuelven por cualquier otra razón, los actos pueden notificarse por aviso publicado en un diario de amplia circulación nacional.

Las normas sobre notificación de actuaciones administrativas fiscales deben armonizarse con las del RUT con cuya adopción el declarante tiene la obligación formal de informar la dirección de notificación y cualquier cambio de la misma, y la Administración, por su parte, debe manejar adecuadamente el registro y consultarlo para determinar la dirección de notificación por correo.

El RUT de la demandante reporta como dirección la Calle 73 7 31 TO A OF 402, a la cual se envió el correo para notificarle la liquidación oficial de revisión acusada, recibido a conformidad por el señor Nelson Soto, sin nota de devolución alguna.

El desconocimiento de la persona que recibió el correo es una circunstancia ajena al trámite legal de notificación, y si dicha afirmación se probara, la norma que establece al RUT como mecanismo de ubicación de los contribuyentes quedaría inoperante.

En consecuencia, la notificación de la liquidación demandada se ajustó a la normatividad prevista para tal efecto y se entiende surtida el 17 de marzo del 2008, cuando el correo fue recibido, es decir, dentro de la oportunidad legal que prevé el artículo 710 del E. T.

Argumentos del recurso de apelación y alegatos de conclusión de la demandada frente al mismo:

Comienza la apelante por señalar que las modificaciones hechas por la Ley 1111 del 2006 a los artículos 565, 566 y 568 del E. T., rigen la notificación de la liquidación oficial de revisión demandada, porque se encontraban vigentes para cuando ésta se expidió; en tanto que el tribunal transcribió el texto original de esas normas.

De acuerdo con el primero de dichos artículos, la Administración envió el correo para notificar a través de una oficina de mensajería especializada, cuyo servicio se encuentra regulado por el Decreto 229 de 1995 (arts. 6º, inc 1º), es independiente de la red postal nacional e internacional, y lo prestan compañías autorizadas por el Ministerio de Comunicaciones.

Esas compañías no están autorizadas para realizar notificaciones por correo, porque esa actuación se reserva a las redes postales oficiales. El envío de objetos postales por el servicio de mensajería especializada conlleva necesariamente la entrega personalizada de los mismos, que en el caso de la liquidación oficial acusada no se cumplió; en ese sentido, se reiteran los argumentos de la demanda.

Si en gracia de discusión se acepta que la forma de notificación utilizada fue la de notificación por correo, la sentencia se limitó a un análisis formal sin analizar a fondo el hecho de que la demandante no conozca a la persona que recibió el correo.

Entregar los correos en las recepciones de los edificios en que habitan un sinnúmero de propietarios (calle 73 N° 7-31), y no directamente en las oficinas que funcionan en ellos (Torre A, oficina 402), hace que la diligencia de notificación no se tenga por realizada conforme a la Ley. De hecho, el impuesto predial y las contribuciones de valorización se cobran respecto de la dirección concreta de cada unidad que conforma la copropiedad.

Los procedimientos y mecanismos para notificar los actos administrativos deben cumplirse rigurosamente para dar certeza y seguridad jurídica a la notificación, que sólo es viable en la medida en que el afectado pueda conocer aquéllos.

En los alegatos de conclusión presentados en la segunda instancia, la demandada señaló que la falta de notificación de los actos administrativos no produce la nulidad de los mismos sino su inoponibilidad, de manera que el argumento de indebida notificación no es pertinente para la acción ejercida.

Afirmó también que, según el criterio de la Sección Quinta de esta Corporación<sup>1</sup>, la citación realizada por mensajería especializada puede aceptarse como notificación válida e idónea en cuanto cumple los requisitos del artículo 656 del E. T.

Tanto la mensajería especializada como el correo certificado son formas de notificación válidas a la luz del Estatuto Tributario y la Administración cumplió los procedimientos previstos para las mismas, enviando el acto administrativo a la dirección que el contribuyente informó en el RUT. Sobre el particular, el

---

<sup>1</sup> Sentencia del 24 de noviembre del 2003, exp. 2003-02444-1

demandado retoma los argumentos expuestos en su escrito de contestación a la demanda.

#### Concepto del Ministerio Público en la segunda instancia:

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable a este punto de la apelación, destacando que si bien el Tribunal transcribió normas que habían perdido vigencia, al analizar los hechos probados aplicó las regentes para la fecha en que se expidió la liquidación oficial.

Para el procurador delegado, la Administración no puede asumir las irregularidades internas en la recepción y entrega de correspondencia dentro de las edificaciones donde el contribuyente tiene su domicilio.

De acuerdo con ello, la notificación debe entenderse oportunamente hecha el 17 de marzo del 2008, cuando se recibió en la dirección informada por la contribuyente accionante, pues el término para realizarla vencía el 25 de mayo siguiente.

Por lo anterior, el Ministerio Público solicita desestimar este cargo de la apelación.

#### Análisis de la Sala:

Corresponde establecer si la Liquidación Oficial de Revisión 300642008000030 del 13 de marzo del 2008 fue indebidamente notificada, considerando que el correo enviado para tal efecto a través de SERVIENTREGA S. A., no se entregó personalmente al representante legal de la demandante sino a un tercero ajeno a ella. Para ello se observa:

La notificación de los actos administrativos, como medio a través del cual el administrado conoce las decisiones que lo afectan y puede contradecirlas, es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso. Así, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a sus destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo).

Conforme con el inciso primero del artículo 565 del Estatuto Tributario vigente para cuando se profirió la liquidación oficial de revisión demandada *(con la modificación*

introducida por el artículo 45 de la Ley 1111 del 2006), “Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, **liquidaciones oficiales** y demás actuaciones administrativas, **deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.**”

De esta manera, las notificaciones electrónicas, personales y por correo fueron los mecanismos jurídicos que el legislador adoptó con carácter alternativo para cumplir con el principio de publicidad de las liquidaciones oficiales en general, entre ellas las de revisión.

En el caso concreto, la Administración utilizó la tercera de dichas formas de notificación (por correo), según dan cuenta las documentales obrantes en los folios 170 a 175 de este cuaderno.

Sobre la manera de practicar la diligencia aludida, el artículo que se comenta dispuso:

*“PARÁGRAFO 1o. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria **se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT.** En estos eventos también procederá la notificación electrónica.*

*Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.*

*Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.*

*PARÁGRAFO 2o. **Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT.***

En los términos de los párrafos pretranscritos, la práctica de la notificación por correo supone exclusivamente dos condiciones, una subjetiva relacionada con el destinatario del correo, y otra objetiva, referida al lugar de destino del mismo:

- La efectiva entrega del acto a notificar (*para el caso, de la liquidación oficial de revisión*).
- La realización de dicha entrega en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario – RUT, o a la registrada en el de su apoderado, si es que actúa a través de éste.

Si dicha información no se suministró, la notificación puede practicarse en la dirección que la Administración establezca a través de la verificación de cualquier tipo de información oficial, comercial o bancaria. En defecto de ella la norma faculta la publicación en un periódico de circulación nacional, como mecanismo supletorio de notificación.

Con el mismo carácter subsidiario, el Estatuto autoriza la notificación por aviso en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad, para cuando el correo sea devuelto.

En el asunto in examine no se discute ningún aspecto relacionado con la dirección de envío del correo ni con su devolución. De hecho, las partes coinciden en que aquél se remitió a la dirección legalmente establecida, esto es, a la informada por la contribuyente en su Registro Único Tributario: calle 73 No. 7-31, Torre A Oficina 402; y ello se encuentra corroborado por la Planilla para consignación de correspondencia No. 1107 impresa el 14 de marzo del 2008 y por la Guía Crédito No. 196319949 que reporta el envío en la misma fecha.

Según dicha guía, el correo fue recibido por el señor Nelson Soto, identificado con la Cédula de Ciudadanía 93.343.288, a las 5:40 PM del día 17 de marzo del mismo año.

La alzada discute la entrega del correo enviado, en cuanto fue recibido por alguien que, en decir de la apelante, no conoce.

Sin embargo, la circunstancia anterior no corresponde a ninguno de los dos presupuestos que el artículo 565 del E. T. previó para practicar la notificación por correo, expresamente distinguidos en párrafos anteriores.

En efecto, la entrega del correo que exige la norma es un elemento que semánticamente se encuentra exclusivamente asociado a la puesta de algo o de alguien en manos o en poder de otro, sin que el legislador hubiere ligado la identidad de éste a la de la persona misma del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

Cosa distinta es que la finalidad de la diligencia de notificación vista de cara a la efectividad del derecho de contradicción y del principio de publicidad, conduzca a procurar que aquél en cuyas manos se pone el correo sea su destinatario, lo que no implica invalidar la entrega cuando quiera que éste no sea el directo receptor del envío, pues el hecho de que se encuentre en la dirección informada por el contribuyente, permite presumir que tiene algún tipo de vínculo con quienes regularmente habitan en ese lugar.

Esa presunción cobra aún más fuerza tratándose de sociedades debidamente inscritas y dotadas de toda una estructura organizacional conformada por empleadores y empleados, en las que los representantes legales no son siempre las persona encargadas de atender al público en general y/o recibir la correspondencia que le envían, salvo prueba en contrario.

Con lo anterior quiere significarse que son válidas las entregas a personas distintas de los representantes legales de las sociedades contribuyentes, sin perjuicio de que éstas puedan demostrar la inexistencia de relación alguna con el receptor del correo y, por esa vía, desvirtuar la presunción de la que se viene hablando.

Tal demostración sólo puede partir de una prolija actividad probatoria a través de medios pertinentes, conducentes y fehacientes que en el caso concreto se echan de menos, pues el desconocimiento de la persona receptora del correo enviado, sólo corresponde a un decir de la parte actora, desprovisto de pruebas suficientes para afianzarlo y revestirlo de credibilidad irrefutable.

A contrario sensu y como indicio en contra, se aprecia que a la misma dirección a la que se envió la liquidación oficial de revisión se remitieron otro tipo de actos de trámite (requerimientos ordinarios y de información) que fueron oportunamente atendidos por la demandante.

Por lo demás, SERVIENTREGA S. A. es una oficina de mensajería especializada, cuyos servicios bien pudieron ser adquiridos por la autoridad de impuestos para efecto de realizar las notificaciones por correo que establece el ordenamiento tributario, sin que se haya aportado prueba contundente para tan siquiera dudar de esa actuación oficial.

En este orden de ideas, la Sala considera válida la práctica de la notificación realizada y, en tal sentido, desestima este cargo de la alzada.

Finalmente, se advierte la impertinencia del argumento relacionado con la ineptitud de la notificación realizada, bajo el entendido de que las oficinas de mensajería especializada carecen de facultad para realizar notificaciones por correo dado que tal servicio se restringe al servicio postal oficial, pues tal glosa sólo fue planteada en los alegatos de conclusión ante esta instancia y, por tanto, resulta extemporánea para ser analizada en la presente sentencia.

## **2) RECHAZO DE LA DEDUCCIÓN ESPECIAL DEL 30% DE LA INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS POR \$3.141.279.000**

### **Antecedentes contextuales de este cargo de apelación**

#### Argumentos de la demanda:

La deducción del 30% de la inversión en activos fijos reales productivos cumple los requisitos para ser aceptada a la demandante como persona jurídica que es, sobre los álabes fijos y móviles que compró para formar parte de su patrimonio, en cuanto participan directa y permanentemente en su actividad productora de renta, y se deprecian o amortizan fiscalmente.

La Administración no cuestiona la compra de tales bienes tangibles a Fig Equipment Llc, a través del Fideicomiso Fidugan Termoeléctrica Las Flores – Termoflores – Flores 1, para reemplazar los álabes móviles y fijos dañados de esa planta perteneciente al tercero BBVA Panamá (antes Fiduciaria Ganadera S. A.), que fueron reexportados previamente a su adquisición e importación temporal a largo plazo por leasing en 1994.

La termoeléctrica mencionada es objeto de un contrato de leasing vigente para todo el año 2004, cuyo arrendatario es el Fideicomiso Fidugan del cual la actora fue fideicomitente y beneficiaria en el año 2004.

Los álabes fijos y móviles comprados por la actora y por el fideicomiso no reemplazaron ningún tipo de activo poseído por la contribuyente ni por el Fideicomiso, no obstante sí constituir un reemplazo desde el punto de vista de la planta de generación Termoeléctrica.

Entre los activos fijos de la demandante no consta ninguno depreciable o intangible amortizable que corresponda a dicha planta, la cual, por lo mismo, no fue amortizada ni depreciada, sin que conste algún pasivo a favor del arrendador financiero BBVA Panamá; el 100% de los cánones se llevaron a gastos del estado de resultados y a deducciones en el impuesto sobre la renta.

Precisamente, para efecto del impuesto sobre la renta, la demandante incluyó dentro de sus activos el 100% del patrimonio del fideicomiso y dentro de sus rentas el 100% de los resultados de aquél en el año 2004, dando aplicación al principio de transparencia.

Los álabes en comentario se registraron dentro del activo porque fueron comprados y pagados a su proveedor, y estaban vinculados con la actividad productora de renta de la contribuyente; así mismo, se registraron en su patrimonio bruto y en el del Fideicomiso Fidugan, aplicándoles depreciación y amortización, sin que la Administración lo refutara.

De la adquisición de activos fijos reales productivos da cuenta el certificado de contador público anexo a la demanda, el de la Junta Central de Contadores, que dejó constancia de la vigencia de la matrícula del profesional signatario de tal certificado, y el de la Cámara de Comercio de Bogotá, que constató el registro de libros contables.

El primero de dichos certificados goza de presunción de veracidad, de acuerdo con los artículos 9° de la Ley 145 de 1960 y 777 del E. T., y la jurisprudencia del Consejo de Estado que les reconoce pleno valor probatorio.

Los repuestos, equipos y elementos que constituyen reparación-mantenimiento mayor de un activo fijo real productivo son objeto de la deducción especial del 30% de la inversión, porque aquéllos se utilizan directamente en el desarrollo de la actividad productora de renta que, en general y como un todo, incluye los repuestos, equipos y elementos adquiridos para realizar mejoras o reparaciones mayores sobre activos fijos reales productivos existentes, para obtener mayor productividad, reducción de costos y mayor vida de los existentes.

Lo anterior conduce a que las reparaciones mayores deban registrarse como activos para su depreciación-amortización, pues se relacionan con la generación de ingresos de más de un periodo gravable. La simple reparación de un activo fijo de un activo fijo real productivo debe llevarse a gastos y deducciones.

El artículo 158-3 no distinguió si los activos adquiridos objeto de la deducción que allí se contempla debían ser los destinados a la reparación o mantenimiento que constituyan inversiones mayores, o los activos que en sí mismos constituyen un bien o adicionan los que ya posee el contribuyente.

El Decreto Reglamentario de la disposición anterior (1766 del 2004) tampoco diferencia la procedencia de la deducción especial respecto de repuestos, equipos y elementos adquiridos para reparaciones y mantenimiento mayores frente a otro tipo de activos fijos reales productivos.

El Consejo de Estado ha señalado que el descuento del impuesto sobre la renta pagado en la adquisición de bienes de capital como los activos fijos, no excluye los repuestos, muebles y enseres que establece la norma reglamentaria<sup>2</sup>.

Los álabes fijos y móviles adquiridos se incorporaron como nuevos activos al activo patrimonio-bruto del Fideicomiso Fidugan, según se desprende de la declaración de renta del 2004, los comprobantes que registran la contabilización de los mismos y el certificado del revisor fiscal.

Si esos bienes se hubieran destinado a una simple reparación o mejora, se hubieran llevado directamente a gastos contables y deducciones fiscales, no como

---

<sup>2</sup> Consejo de Estado, Sentencia del 19 de agosto de 1994, exp. 4568

nuevos activos del activo patrimonio-bruto del fideicomiso y de la actora, según las normas contables y tributarias aplicables a ese tipo de erogaciones.

Dichos bienes están integrados directa y permanentemente a la Planta Termoeléctrica las Flores I, con la cual la demandante genera energía en desarrollo de su actividad productora de renta. Esa relación no fue cuestionada en la actuación administrativa.

La deducción fue solicitada únicamente en el año en que se adquirieron los bienes (2004), y se calculó sobre el costo de adquisición en pesos colombianos equivalente al valor en dólares, aspectos que tampoco fueron objeto de debate.

#### Argumentos de la contestación a la demanda

El debate sobre la procedencia de un beneficio tributario sólo admite interpretaciones restrictivas, entendiéndose que aquél comprende exclusivamente a los destinatarios señalados en las normas que los establecen y siempre que cumplan todos los requisitos establecidos en ellas.

Los antecedentes administrativos demuestran que la demandante no adquirió activos nuevos en los términos exigidos por el artículo 158-3 del E. T., sino partes de un activo que ya existía para reemplazar otras que se encontraban averiadas; y que para ello consultó ante la Administración Local de Impuestos de Barranquilla sobre el procedimiento para importar repuestos y para la consiguiente reexportación de las piezas sustituidas.

De acuerdo con la respuesta obtenida, la contribuyente importó álabes fijos y móviles y, una vez instalados, reexportó las piezas dañadas y se benefició en el pago de los impuestos aduaneros amparados bajo el convencimiento de estar reparando una máquina que se encontraba en proceso de importación temporal a largo plazo.

El beneficio consagrado en el artículo 158-3 del E. T. no procede frente a la reparación de maquinaria, porque aquél sólo se previó para la adquisición de

activos fijos reales productivos. El término “activo fijo” no se equipara a mejoras, reparaciones y repuestos.

Argumentos de la sentencia apelada:

El Tribunal desestimó este cargo de la demanda, porque la deducción especial del artículo 158-3 sólo procede respecto de la efectiva adquisición de un activo fijo real productivo, como incorporación de un nuevo bien en el patrimonio del contribuyente y no de su simple reparación o mejora.

No obstante, lo realizado por la accionante es un mantenimiento mayor propio del activo fijo que posee para la generación eléctrica en la planta Termoeléctrica Las Flores I, consistente en el reemplazo de los álabes deteriorados por unos nuevos con la única finalidad de obtener el mejor rendimiento de la maquinaria existente, y no la adquisición de una nueva.

La deducción debía rechazarse porque recaía sobre los repuestos utilizados para la reparación de un activo fijo real productivo y no sobre la adquisición de un nuevo generador de renta.

Argumentos del recurso de apelación y alegatos de conclusión de la demandante frente a los mismos:

En criterio de la apelante, la sentencia sólo tuvo en cuenta los argumentos de los actos demandados.

Así mismo, ninguna de las normas invocadas en la demanda define las inversiones en activos fijos reales productivos adquiridos, cuya deducción sólo se motivó en el estímulo de la inversión constituida por la adquisición de dichos activos.

En tal sentido, retoma los argumentos expuestos en la demanda sobre el cargo *in examine*, según los cuales, los activos fijos tomados como base de liquidación de la deducción constituyen una reparación/mantenimiento mayor, porque le aportaron a la planta de generación una mayor productividad y vida útil, disminuyendo los costos de producción.

Las pruebas aportadas demuestran que los bienes adquiridos base de la deducción, constituyen una reparación mayor susceptible de la deducción especial que se discute, en cuanto encajan dentro del alcance de los tipos de activos fijos que dan derecho a la misma.

Frente a ello, los alegatos de conclusión de la demandada aducen que la Ley 1111 del 2006 mantuvo incólume la finalidad primordial del artículo 158-3 del E. T., cual era la reactivación de la economía a través de la adquisición de activos fijos reales productivos, siempre que pasaran a formar parte del patrimonio del contribuyente solicitante de la deducción especial por inversión que aquél contempla.

Dichos activos son bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participando directa e inmediatamente en la actividad productora de renta y depreciándose o amortizándose fiscalmente.

Tanto la Ley 1111 como el Decreto 1766 del 2004 condicionaron la procedencia de la deducción del mencionado artículo 158-3, a la adquisición o incorporación de nuevos activos en el patrimonio de la empresa, no al mejoramiento, reparación, reemplazo, mejora o acondicionamiento de los mismos, para mejorar su producción o mejorar su vida útil.

Las erogaciones por los últimos conceptos mencionados no tienen el carácter de inversión para efecto de la deducción especial. Por tanto, una vez el activo esté funcionando, los valores adicionales por remodelación, reparación o adecuación no pueden incluirse dentro de la base para calcular dicha deducción.

#### Concepto del Ministerio Público en la segunda instancia:

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable al cargo en comentario, dado que la deducción sólo recae sobre activos fijos como bienes tangibles utilizados normalmente para desarrollar las actividades productivas, y cuya vida es útil superior a un año o a un ciclo productivo si es que su duración supera una vigencia fiscal, caso en el cual los beneficios deben extenderse a más de un ciclo productivo. Esos bienes, además, deben destinarse a la actividad productiva de la empresa y no adquirirse para revenderlos.

Contablemente los activos fijos deben clasificarse como propiedad, planta y equipo, ser depreciables o amortizables fiscalmente, utilizarse directa y permanentemente en la actividad productora de renta y adquirirse dentro del lapso establecido en la ley.

Para efecto de la deducción especial, el activo no se puede adquirir mediante leasing operativo, porque la norma sólo la permite para caso del leasing financiero con opción irrevocable de compra. El beneficio tampoco opera respecto de mejoras, adiciones, reformas o reparaciones de activos que ya se tenían, porque ello no corresponde a una adquisición de activos fijos productivos.

La maquinaria adquirida por TERMOFLORES en el año 2004 mediante importación, fue reparada en el exterior y para ello se exportó y reimportó, una vez realizada la reparación.

Con la reimportación la demandante no adquirió un bien constitutivo de activo fijo real productivo, tan es así que el valor de la reimportación no se da por el valor del bien considerado activo fijo, sino por una parte relacionada con el valor de los repuestos necesarios para la reparación y actualización de la planta.

Como los repuestos reparados conforman un bien productivo en sí, no puede asimilarse a un activo fijo productivo, y, en consecuencia, el Ministerio Público solicita que se confirme la sentencia apelada en cuanto a este aspecto atañe.

Análisis de la Sala:

### **Generalidades sobre la deducción especial prevista en el artículo 158-3**

Corresponde a la Sala establecer la procedencia de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, consagrada en el inciso tercero del artículo 158 del E. T., adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 del 2003, a cuyo tenor se lee:

***“ARTÍCULO 158-3. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta***

*deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.*

*El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo.”*

De la reglamentación que ordena la norma, se ocupó el artículo 1° del Decreto 1766 del 2004 que señala:

**“Artículo 1. Deducción especial. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiera, el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos que se efectúen entre el 1° de enero de 2004 y el 31 de diciembre del año 2007. Esta deducción igualmente procederá, cuando los activos fijos reales productivos se adquieran bajo el sistema leasing con opción irrevocable de compra.”**

Para los efectos anteriores, el reglamento definió el activo fijo real productivo como los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio y participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y que se deprecian o amortizan fiscalmente (art. 2°).

Esta sección, mediante sentencia del 26 de abril del 2007, exp. 15153, negó la nulidad de la expresión “y se deprecian o amortizan fiscalmente” que integran el concepto anterior, por no exceder la facultad reglamentaria. Allí precisó:

“La norma transcrita consagra una deducción especial del 30% para los contribuyentes del impuesto de renta que adquieran efectivamente activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente.

Ahora bien, el legislador determinó en forma concreta que la inversión que otorga la prerrogativa fiscal debía realizarse “*sólo en activos fijos reales productivos*”, de lo cual se deduce que excluyó aquellos bienes que por definición no tienen la naturaleza de reales<sup>3</sup>, como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles<sup>4</sup>.

Así mismo, la norma legal condicionó la procedencia de la deducción a que los activos fijos reales fueran “*productivos*”, frente a lo cual la Sala en Sentencia reciente<sup>5</sup> que examinó la legalidad de la expresión “*participan de manera directa*” y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, contenida en la misma norma que aquí se impugna, señaló:

**“De otra parte, la condición sobre la cualidad de “productivos”, prevista en la ley para que proceda la deducción, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial, a que alude la accionante.**

<sup>3</sup> Los bienes “reales” se predicán de los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “...que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos...”

<sup>4</sup> Los activos fijos se definen fiscalmente como aquellos “bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (Art. 60 del E.T.).

<sup>5</sup> Sentencia del 3 de marzo de 2006, expediente 15086, Consejera Ponente: Dra. Ligia López Díaz.

*De lo expuesto se colige que la definición contenida en el reglamento acusado, en cuanto precisa que son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que “participan de manera directa” y permanente en la actividad productora de renta, no contradice lo preceptuado en la norma superior reglamentada, pues está claro que fue voluntad del legislador limitar la deducción del 30% “sólo” para aquellos activos fijos que se incorporan de manera directa al proceso productivo.” (Negrilla de la Sala)*

Por tanto, debe existir una estrecha relación o vinculación directa entre los activos fijos y la actividad productiva del contribuyente, de tal suerte, que su incorporación incida en forma inmediata en las actividades productoras de renta y por ende en el caudal de ingresos sometidos al tributo.

De esta manera el legislador concibió una deducción que estimulara la inversión en la adquisición de **activos fijos reales productivos**, para buscar aumentar el ingreso público, es así como en la exposición de motivos del proyecto inicial, aún cuando en principio se refirió a una tarifa diferencial en renta para la reinversión de utilidades

(...)

Se colige que el propósito del legislador al establecer la deducción en comento, fue la adquisición de bienes tangibles que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal, es que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos y ejercer efectos positivos en la producción y el empleo y así en tal definición deben ser tenidos en cuenta, por ser elementos sustanciales a la productividad, los fenómenos de la depreciación y/o la amortización.

En efecto, la expresión legal “*activos fijos reales productivos adquiridos*”, indica que son aquéllos en los que invierte el contribuyente para producir renta y para el caso de los terrenos que participan de manera directa y permanente en la actividad productora o generadora del ingreso, existe otro tipo de disposiciones fiscales que impiden su depreciación o amortización. (arts. 135 y 142 E.T.)

Todo ello sin perjuicio de que la naturaleza propia de los demás activos fijos reales obligue a observar los preceptos legales tributarios que establecen la depreciación y amortización e incluso la renta líquida por recuperación de deducciones (arts 137, 142, 196 y 198 del E.T.), aspecto por demás contemplado en el Decreto reglamentario (Art. 3°), cuando se deja de utilizar el bien en la actividad productora de renta o por su enajenación, antes del vencimiento del término para depreciarlo o amortizarlo.”

Por su parte, en fallo del 24 de mayo del 2007, exp. 14898, se negó la nulidad de la expresión “bienes tangibles”, porque el hecho de que asociara los activos fijos reales productivos a dichos bienes no excedía la facultad reglamentaria otorgada por el artículo 158-3 del E. T., en cuanto éste precisó que la deducción recaía sobre activos reales excluyendo todo tipo de bienes que no tuvieran esa particularidad. Así lo indicó:

“En efecto, aunque, los bienes incorporales o intangibles, tales como ciertos derechos, propiedades intelectuales o informáticas o sistemas técnicos, forman parte del patrimonio, tienen la calidad de ser activos fijos y de igual manera, participar en la realización del proceso productivo de la empresa, lo cierto, es que el legislador fue claro al especificar concretamente el tipo de activos sobre los cuales recae la deducción, al señalar que se trataba de activos reales.

Por ello, en cuanto a la condición de ser bienes tangibles, el reglamento no contradice ni limita el precepto legal. Por el contrario, se encuentra conforme con la particularidad que de activos fijos efectuó el legislador y, aunque no se haga una distinción expresa en el texto legal, tal singularidad excluye aquellos conceptos que no participen de la misma.

(...)

Así las cosas, el reglamento que definió como activo fijo real, los bienes tangibles, para efectos de la deducción especial del 30% en su adquisición, no viola el citado artículo 26, pues si el contribuyente acredita el cumplimiento de los presupuestos contenidos en la norma legal que la autoriza, no hay lugar a desconocer su procedencia.

Por todo lo anterior, el Gobierno Nacional no excedió la potestad reglamentaria prevista en el artículo 189 [11] de la Constitución Política, por lo tanto, no se accederá a declarar la nulidad del aparte demandado.”

A su turno, la sentencia del 5 de julio del 2007, exp. 15400, negó la nulidad de las expresiones “para formar parte del patrimonio” y “se deprecian o amortizan fiscalmente”<sup>6</sup> contenidas en el mismo artículo 2° del Decreto 1766 del 2004, porque tampoco excedían lo dispuesto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario ni agregó requisitos no previstos en él, sino que se limitaron a aclarar unas características esenciales de los activos fijos reales productivos cuales son: formar parte del patrimonio del contribuyente y depreciarse o amortizarse fiscalmente. Entre sus consideraciones, anotó:

“el legislador consagró una deducción especial para los contribuyentes del impuesto de renta que decidan invertir en activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente.

Esta medida constituye un incentivo importante para la reactivación del proceso productivo, pues permite que en el año de adquisición del activo se pueda deducir el 30% del valor de la inversión, mientras que en otras circunstancias, su amortización se realiza según el tiempo de vida útil, lo que conlleva que las deducciones anuales sean inferiores, reflejándose en una mayor utilidad gravable.

De otra parte, el legislador al referirse de manera específica a las inversiones realizadas “*sólo en activos fijos reales productivos*”, excluyó de tal tratamiento, aquellos bienes que por definición no tienen esa naturaleza.

Reitera la Sala<sup>7</sup> que los “*activos fijos*”, cuya adquisición da lugar a la deducción especial, son aquellos bienes “*que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente*” (art. 60 E.T.). La disposición legal excluyó del beneficio la inversión en bienes que por definición no tienen la naturaleza de “*reales*”,<sup>8</sup> como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles. Los activos también deben ser “*productivos*”, esto es, que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución.

Para que un gasto sea deducible se requiere que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta. Una de las características de los activos fijos reales productivos es que las erogaciones realizadas para su adquisición no son de fácil asociación con los ingresos, toda vez que regularmente prestan un servicio no sólo durante el periodo en el cual se adquirieron, sino también durante periodos posteriores. Es por ello que resulta necesario asignarles un valor proporcional durante el tiempo de vida útil o de duración del

<sup>6</sup> Si bien la Sentencia del 26 de abril de 2007, exp. 15153, había negado la nulidad de esta expresión, la Sala examinó las pretensiones puestas a su consideración por considerar que no se presenta cosa juzgada.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

<sup>8</sup> Los bienes “reales” son los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “*que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos.*”

negocio. A medida que el activo participa en la actividad productora de renta en el periodo gravable, una parte proporcional del valor de la inversión es deducible de la renta, como depreciación o amortización.

Por ello, es propio de los activos fijos reales productivos que sean depreciables o amortizables fiscalmente y así, cuando el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004 incluyó esta característica dentro de su definición, no restringió el beneficio otorgado en la ley, ni extendió su contenido, pues se limitó a aclarar un rasgo que en todo caso es esencial de estos bienes.<sup>9</sup>

Esos criterios fueron retomados en la sentencia del 7 de febrero del 2008, exp. 15394, que negó la nulidad de los Conceptos DIAN 055704, 077779 y 085085 todos del 7 de febrero del 2004, analizando si el artículo 158-3 del E. T. descartaba el leasing operativo para efecto de la deducción especial que allí se contempla, conforme al tratamiento contable y fiscal previsto en el artículo 127-1 ibídem para los activos fijos reales productivos contabilizados en el haber patrimonial del contribuyente.

En tal sentido, recordó que, a la luz de los antecedentes legislativos<sup>10</sup> del artículo 158-3 del E. T., la deducción especial que en él se prevé busca reactivar el proceso productivo, con una incidencia directa en el empleo y en la rentabilidad del contribuyente.

Y la sentencia del 2 de abril del 2009, exp. 16088, que anuló los Conceptos DIAN 002461 de 19 de enero de 2005 y 023560 de 25 de abril del mismo año, insistió:

“La intención del legislador con esta disposición (se refiere al artículo 158-3 del E. T.) fue estimular la inversión y concretamente en la adquisición de *“activos fijos reales productivos”*<sup>11</sup>.

(...)

Sobre el alcance de esta deducción, la Sala mediante sentencia de 23 de marzo de 2006, decidió sobre la legalidad de la expresión *“participan de manera directa”* en la actividad

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de abril de 2007, exp. 15153, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>10</sup> “Es así como se dijo en exposición de motivos del proyecto inicial, “ ...Bajo la convicción de que la mejor forma de aumentar los ingresos públicos es estimular la inversión por sus efectos positivos sobre la producción y el empleo, este proyecto propone una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para las utilidades reinvertidas. Así, se propone que los contribuyentes que reinviertan por lo menos el 60% de las utilidades fiscales en activos productivos, tendrán una tarifa del impuesto del 15%” (Gaceta del Congreso 572 de 2003).

Sobre la propuesta de establecer una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para la reinversión de utilidades presentada con el proyecto inicial, las Comisiones Conjuntas no la aceptaron y en su lugar se aprobó una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquieran a partir del 1° de enero de 2004. Esta deducción sólo será aplicable por los años gravables 2004 a 2007(Gaceta del Senado 691 segundo debate)”.

<sup>11</sup> Si bien, en la exposición de motivos del proyecto inicial de la reforma tributaria de 2003, se proponía una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta del 15% para los contribuyentes que reinvirtieran por lo menos el 60% de las utilidades en activos productivos (Gaceta del Congreso 572 de 2003), las Comisiones Conjuntas no la aceptaron y en su lugar se aprobó una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquieran a partir del 1° de enero de 2004, aplicable sólo por los años gravables 2004 a 2007(Gaceta del Senado 691 segundo debate).

productora de renta, del artículo 2 del Decreto en mención (se refiere al Decreto 1766 del 2004) y resaltó que tal deducción se trataba de un incentivo importante que perseguía la reactivación del proceso productivo y como consecuencia lógica, al incremento en la rentabilidad del contribuyente<sup>12</sup>.

(...)”

Ahora bien, la deducción in examine debe solicitarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, con base en el costo de adquisición del bien, según las siguientes reglas:

- Si se realizan obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y ellas deben activarse para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, su costo hace parte de la base para calcular la deducción; y si la confección o construcción de tales obras tardan más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplica sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.
- Si los activos fijos reales productivos son construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción se calcula con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.
- Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena antes de vencer el término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente debe incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.

A la luz del artículo 158-3 del E. T., es perfectamente claro que la deducción especial rechazada por los actos demandados opera exclusivamente para la efectiva inversión en activos fijos reales productivos adquiridos por los contribuyentes de impuestos sobre la renta y complementarios, durante los años

---

<sup>12</sup> Expediente 15086, C.P. Doctora Ligia López Díaz.

2004 a 2007, con la finalidad de formar parte del patrimonio del contribuyente e incorporarse a la actividad productora de renta.

Tal condicionamiento visto en contraste con la definición fiscal de activos fijos del artículo 60 del E. T.<sup>13</sup>, permite entender que la deducción no opera para la adquisición de activos movibles; que los “bienes” cobijados por el beneficio son únicamente los corporales (art. 653 del C. C.) por ser de suyo la forma tangible, y que tengan una relación directa y permanente con lo producido, de modo que resulten indispensables para obtenerlo.

Ese último requisito, como también lo ha precisado la Sala, excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial<sup>14</sup>.

Puntual se presenta la voluntad legislativa al precisar que los bienes objeto de la inversión deducible no son otros distintos a los “adquiridos” en el interregno de tiempo que establece la norma, entendiéndose que la adquisición, como tal, refiere a la compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta.

### **Análisis de la deducción especial de acuerdo con el tipo de bienes importados – Valoración Probatoria**

TERMOFLORES S. A. ESP es una compañía resultante de la fusión de las sociedades Flores II S. A., Flores III S. A. y CIA SCA ESP, Flores II SA & CIA SCA ESP, Flores III S. A. y Flores Holding Ltda, cuyo objeto social lo constituyen las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica, de conformidad con las Leyes 142 y 143 de 1994, y las que las modifiquen (Escritura Pública No. 0015943 del 27 de diciembre del 2002, inscrita el día 30 del mismo mes, fls. 69-71).

En desarrollo de ese objeto, la demandante puede “desarrollar actividades de adquisición, enajenación, operación de derivados, opciones, futuros, permutas,

---

<sup>13</sup> “Bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”

<sup>14</sup> Sentencia del 26 de marzo del 2006, exp. 15086

promesas, derechos de preferencia, instrumentos de cobertura de riesgo y precios, comercialización a cualquier título y, en general, cualquier actividad comercial relacionada con energía eléctrica, gas natural y cualquier otro combustible, así como el de la capacidad de transporte de éstos”.

El 8 de septiembre de 1993 el Banco Ganadero Panamá S. A. y la Fiduciaria Ganadera S. A., quien obró con cargo al Fideicomiso FIDUGAN Termoeléctrica las Flores, constituido por Escritura Pública N° 1501 del 14 de abril de 1993 y resultante del contrato de fiducia mercantil irrevocable celebrado entre las mismas partes, con alcances de administración, garantía y pago, suscribieron contrato de leasing internacional como esquema de financiación para desarrollar un proyecto de generación de energía contratado por CORELCA (fls. 91-113, anexo 6).

De acuerdo con ese convenio de leasing, la fiduciaria adquirió la calidad de arrendataria y el Banco la de propietario de la Termoeléctrica que, como tal, correspondía a una unidad funcional constitutiva de un grupo electrógeno con turbina a gas, marca Westinghouse, modelo D5 ECONOPAC, tipo heavy duty, de 100.00 MW, con capacidad para operar consumiendo gas natural y/o ACPM de corriente alterna.

Dicha unidad comprendía los siguientes sistemas y elementos: turbina de combustión de gas completo; sistema eléctrico de potencia; caldera de recuperación de calor; turbina de vapor y equipo auxiliar, generador de las turbinas de vapor; sistema de controles de ciclo combinado; subestación eléctrica (*barraje aislado de fase, transformadores de potencia y equipo de interconexión*); sistema de enfriamiento de agua; sistema de acondicionamiento y desmineralización de agua para la producción de vapor y refrigeración de las turbinas; sistema de compresión de gas; generador de la turbina de combustión a gas; equipos y materiales misceláneos de interconexión y funcionamiento del sistema (*tuberías, válvulas, cables, instrumentos y sistema automático de protección contra fuego*), y equipos auxiliares de la turbina de combustión (*paquete de arranque de la turbina de gas, paquete de control eléctrico, paquete mecánico de lubricación, combustible, aire a presión y protección contra incendios, sistema de admisión del aire, sistema de escape del aire, carcazas, sistema de gas combustible, paquete de tuberías de interconexión de las diferentes máquinas, sistema de aire comprimido, paquete de tuberías, intercambiador de aire, enfriados de aceite lubricante, sistema de protección contra incendio incorporado a los turbogeneradores*)<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> En los antecedentes administrativos reposa copia del contrato de leasing internacional celebrado el 21 de diciembre de 1995, entre el Fideicomiso FIDUGAN TERMOELÉCTRICA LAS FLORES III, constituido por documento privado del 15 de

El arrendatario, por su parte, recibió la mera tenencia del bien anteriormente descrito, previéndose que la importación la realizaría el arrendatario con la constitución de las garantías exigidas por la ley, quien además seleccionaría los proveedores y fabricantes de los componentes del equipo arrendado, sin que el Banco tuviera que responder por el saneamiento de los vicios ocultos que presentara el bien, como daños, defectos, diferencia con las especificaciones o errores del fabricante, proveedor o comerciante en el ensamble o correcta instalación del equipo.

El plazo del contrato se pactó en 91 meses a partir de la entrega del bien, y los cánones en forma trimestral (29), sujetos a la tasa de interés igualmente establecida, sin perjuicio de ejercer la opción de compra a la fecha de pago de la última cuota, dentro de los 91 meses siguientes a la suscripción de la última acta de entrega.

El contrato se modificó en varias ocasiones<sup>16</sup>, entre ellas, con el “otro sí” del 1° de marzo del 2001, por el cual se estableció que el contrato se perfeccionaba y las partes asumían sus obligaciones desde la fecha de su suscripción, y que el Banco confería la tenencia del bien objeto del contrato al arrendatario hasta la fecha prevista para el ejercicio de la opción de adquisición, la cual sólo se podría ejercer el 28 de junio de 2013.

Así pues, en el año 2004, cuando se solicitó la deducción especial del artículo 158-3 del E. T., la actora fungía como fideicomitente y beneficiaria del contrato de

---

diciembre de 1995, en calidad de arrendataria, y el Banco Ganadero S. A. de Panamá, en calidad de arrendador (fls. 465- 486, c. 4), modificado el 13 de junio de 1996, fls. 36-39, c. a. 4).

Según el clausulado del contrato, el arrendador adquirió fuera de Colombia la propiedad de la turbina o unidad funcional marca Westinghouse modelo ECONOPAC 501 F, que incluye: diseño e ingeniería de la planta, turbina de combustión, paquete eléctrico, mecánico, accesorios, equipo de la subestación, paneles de control, material de intercomunicación, transporte de materiales y equipos al sitio, trabajos civiles montaje electromecánico, asistencia técnica, arranque y puesta en operación.

También se precisó que el arrendatario recibía la mera tenencia de dicho bien a título de leasing, por un plazo de 240 meses desde la entrega del bien, a cambio de cánones semestrales, que posteriormente se modificaron por trimestrales, entre el 10 de noviembre de 1997 y el 10 de noviembre del 2011. Dicho leasing se extendía a cualquier mecanismo o pieza usada accesoriamente en el equipo arrendado o que en el futuro se le agregara o adicionara.

La turbina descrita se encuentra integrada por los siguientes bienes y elementos: generador, exitatris, equipos auxiliares (paquete de arranque, sistema de entrada de aire incluidos los filtros, sistema de escape de gases, paquete de control eléctrico, paquete mecánico, sistema de admisión del aire, enfriador, paquete de tuberías), auxiliares eléctricos (transformador eléctrico auxiliar, barraje aislado de fase, transformadores de potencia, subestación eléctrica), sistema de protección contra incendios, subestación, montaje, líneas de transmisión y otros equipos auxiliares, comprensores y módulos de entrada y salida encapsulados que permitan la interconexión de acuerdo con las normas eléctricas.

<sup>16</sup>Entre otras, el 8 de septiembre de 1993, 23 de diciembre de 1993, 26 de abril de 1994, 7 de junio de 1994, 13 de junio de 1996 que amplió a semestrales los periodos del pago de los cánones causados, y el “otro sí” del 28 de noviembre de 1997, que por los cambios en los mercados financieros revisaron y cambiaron tanto la tasa de interés incluida en los cánones de arrendamiento, como el valor de éstos mismos y sus periodos.

fiducia mercantil celebrado el 14 de abril de 1993 con el BBVA Fiduciaria S. A. y modificado por Escritura Pública 6011 del 10 de agosto del 2001, denominado “Patrimonio Autónomo Fideicomiso Fidugan Termoeléctrica Las Flores I”.

A través de dicho Fideicomiso Termoflores negoció con la firma FIG EQUIPMENT LLC la importación de bienes tangibles consistentes en “-1° álabes fijos – “vane segments” (compuesto por vane seg R2 50105 P/N 2297 JEOG02, VANE SEG R3 W501D5 P/N 229J774G01, VN SEGMENT R2 50105 STD 2297 J34G02, VANE SEG TURB R-4 501 D5 P/N 2296J63G01, RW1 D5 SNGL VN SEG COATED P/N 795J824611 Y RW1 D5 P/N 2296J63G01, RW1 D5 SNGL VN SEG COATED P/N 795J824G11 Y RW1 D5 SNGL VN SEG E SCOP C P/N 795J824G12), y -2° álabes móviles - - turbine blades (compuestos por TURBINE BLADE ROW # 1 P/N 7898D70005, TURBINE BLADE ROW # 2 P/N 7910D32008, TURBINE BLADE ROW # 2 P/N 1773D82006 Y TURBINE BLADE ROW #1 P/N 1773D81010), por un valor de US\$5.561.568.41 equivalente a COL \$14.872.190.272.37 para reemplazar en un 100% los álabes fijos y los álabes móviles dañados de la planta de generación Termoeléctrica las Flores I”<sup>17</sup>, planta que fue objeto de importación temporal a largo plazo mediante leasing con vencimiento en el año 2013.

Esos álabes correspondían a “equipos dañados que eran y son de propiedad de la arrendadora de la planta y que fueron objeto de reexportación” y, desde el punto de vista integral de la planta, tal reemplazo consistió en “un mantenimiento mayor para conservar la productividad, disminuir los costos de producción y aumentar la vida útil de la turbina de combustión que forma parte de tal planta”.

La significación semántica desde el punto de vista mecánico del término “álabes”, los refiere como paletas curvas de la turbina que reciben el impulso del fluido, o cada uno de los dientes de la rueda, que sucesivamente levantan y luego abandonan a su propio peso los mazos de un batán u otro mecanismo análogo<sup>18</sup>.

Tales bienes se integran a los demás elementos estructurales de la planta de generación Termoeléctrica Las Flores I de propiedad de BBVA Panamá S. A., conformando la misma.

---

<sup>17</sup> Certificado de revisor fiscal del 16 de julio del 2008, fls. 76-78, c. 1

<sup>18</sup> [www.raes.es](http://www.raes.es)

La operación comercial referida se formalizó mediante las siguientes declaraciones de importación y exportación de equipos, partes piezas y elementos de turbina de la planta Flores I:

N° DE DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN	ESPECIFICIDADES DE LA DECLARACIÓN	DESCRIPCIÓN DE LA MERCANCÍA
0747726003603-7 del 26 de mayo del 2004 (fl. 46)	Exportador o proveedor en el exterior: FIG. EQUIPMENT, LLC N° de factura: 0224 del 20 de abril del 2004 Modalidad: S 130 (temporal)	Reimportación de mercancía reexportada con dex. 0214031032069 del 21 de febrero del 2004, para reparación o reemplazo, de unidad funcional en régimen de importación temporal a largo plazo, conforme al artículo 149 del Decreto 2685/99.
0792526001089-8 del 28 de junio del 2004 (fl. 48)	Exportador o proveedor en el exterior: FIG. EQUIPMENT, LLC N° de factura: 0224 del 20 de abril del 2004 Modalidad: S 130 (temporal)	Reimportación de mercancía reexportada con dex. 0214031032069 del 21 de febrero del 2004, para reparación o reemplazo, de unidad funcional en régimen de importación temporal a largo plazo, conforme al artículo 149 del Decreto 2685/99.
0214031032069 del 21 de febrero del 2004 (fls. 169-170)	Importador o consignatario: FIG. EQUIPMENT, LLC C/O SIEMENS WESTINGHOUSE Modalidad: S 130 (temporal)	Row vane (cuarta rueda alabe móvil) ref: 501d5-da vane seg turb r-4/n.2296j63g01 gty.14 partes de turbina de combustión mod. W501d5 marcas Westinghouse de 100 mw importada con declaración e importación N° 1309001002322-1 de mayo 17 de 1994 enviadas a reparación o reemplazo en el exterior de acuerdo a lo establecido en el artículo 149 del Decreto 2685/99 DO992257.

El proceso de importación se realizó en el marco de las siguientes actuaciones:

- El apoderado especial de TERMOFLORES S. A., con documento sin fecha exacta (fls. 4 a 9, c. 4), solicitó al Administrador de Aduanas de Barranquilla que le autorizara expresamente la reexportación de las partes y piezas de bienes de capital importados temporalmente a largo plazo (leasing), y que requirieran sustitución, en momento posterior a la importación de las partes que las sustituyan, conforme lo prevé el artículo 141 del Decreto 2685 de 1999, de manera que las piezas y partes que sustituyeran las defectuosas o

averiadas pudieran importarse previamente a la reexportación de éstas últimas.

- Con tal finalidad, señaló que el artículo 149 ibídem no reguló los eventos en que se requiere importar previamente la parte sustitutiva de las piezas averiadas o desperfectas; que lo realmente eficiente desde el punto de vista de la facilitación y el dinamismo del comercio exterior, era permitir que se importara la pieza que va a sustituir a la averiada, sin necesidad de que ésta última fuera previamente reexportada; y que la constitución de una garantía que garantizara la exportación de la pieza averiada era una excelente alternativa para los intereses del Estado y del usuario.
- Frente a esa solicitud, el Administrador de Aduanas Local de Barranquilla informó el procedimiento a seguir para la operación indagada, mediante misiva del 16 de julio del 2004, así (fls. 182-183, c. 2):

“1.- Se debe presentar una declaración de importación temporal de corto plazo para reexportar en el mismo estado .... clasificando el bien de capital y describiendo las partes que se importaron para este, con su descripción específica, modelo, marcas, seriales y otros elementos que permiten su individualización e identificación.

2.- Luego de instaladas las piezas en el bien capital (turbina) se deben reexportar las piezas averiadas indicando en la autorización de embarque la descripción de las mismas y expresando en la descripción que esta mercancía se reexporta para ser reemplazada al amparo del artículo 149 del Decreto 2685 de 1999 ....

3.- Presentar modificación de la modalidad de Importación de Corto Plazo de la Declaración de Importación mencionada en el numeral 1º a Importación Temporal de Largo Plazo al amparo del artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, siguiendo el procedimiento contemplado en esta norma, con excepción del pago de los tributos aduaneros ya que estos fueron cancelados con la importación de las piezas averiadas. Se debe mencionar en la Declaración de Importación que estas piezas reemplazan las que fueron reexportadas con la Declaración de Exportación mencionada en el numeral 2º y en la casilla correspondiente colocar el número de dicha Declaración de Exportación”

- El 16 de marzo del 2007 se levantó Acta de Verificación de la constatación directa realizada por uno de los funcionarios de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Barranquilla, según Auto Comisorio No. 900020 del 15 de marzo del 2007 (fls. 391.393, c. a. 3). El acta describe y concluye:

“TERMOFLORES S. A., es una planta generadora de energía eléctrica con turbinas alimentadas por gas natural, conformada por tres (3) unidades que generan entre todas 400 MW.

Con el fin de lograr mayor eficiencia en la generación de energía y controlar las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera tales como el NOX y el CO2, se requería la

utilización de grandes cantidades de agua desmineralizada así como la instalación de una nueva planta de purificación compuesta por una batería de filtros especiales.

Con el fin de cumplir con los objetivos anteriores se proyectó el SISTEMA INTEGRADO DE OPTIMIZACIÓN AMBIENTAL "SIOA", que consiste en inyectar agua desmineralizada a alta presión en la succión del compresor axial del turbo grupo y así mantener constantes las condiciones del aire de entrada a las turbinas de combustión.

La ejecución del proyecto SIOA requirió la importación de gran cantidad de equipos en el año 2004, que se concretaron en las seis (6) plantas de tratamiento de agua y en la adquisición de infinidad de partes y piezas que hacen parte de los equipos de compresión y de tratamiento del agua.

En la visita ocular practicada a las instalaciones en compañía del ingeniero jefe, el funcionario pudo constatar la gran cantidad de partes y piezas que hacen parte de los equipos instalados en los compresores alimentadores de aire a alta presión y en las instalaciones que procesan y transportan el agua tratada hasta las tres plantas generadoras de energía.

...no fue posible para el funcionario identificar de forma individual los elementos que hacen parte de las instalaciones antes descritas con los detallados en las facturas de compras, por la gran cantidad y variedad de elementos que los componen, y por no estar a la vista muchos de ellos en las facturas, ya que en su totalidad las descripciones están descritas en inglés técnico comprensible únicamente para los profesionales especialistas en el tema de generación de energía.

### CONCLUSIONES

... los activos fijos adquiridos durante el año 2004 denominados como Plantas de Tratamiento o Compresor Wet no son una simple máquina identificable de manera individual, ya que se trata prácticamente de un acueducto especializado que absorbe el agua del río Magdalena, le hace un tratamiento de filtrado y desmineralizado, la inyecta en las unidades de generación de energía en forma de neblina, recupera el agua sobrante en el proceso y le da un tratamiento de descontaminación para su vertimiento posterior en el río.

Este procedimiento involucra la utilización de gran cantidad de elementos tales como compresores, filtros, boquillas, tuberías, medidores, sellos, etc, que son los que aparecen descritos en las facturas de compras según la explicación dada por el ingeniero Bermejo.

Por lo anterior estos activos se consideran parte integral del proceso de generación de energía que el agua desmineralizada y el aire en altos volúmenes producido por ellos son el combustible de las plantas generadoras además del gas natural inyectado en las turbinas.

Para que tengan una idea de estos procedimientos se le envía literatura al respecto, ya que como se indicó anteriormente no es posible la identificación individual de cada activo por la gran cantidad y diversidad de elementos que los constituyen, y para el caso pongo el ejemplo de un contribuyente que declare como activo fijo un vehículo automotor, pero en las facturas de compras se describan en inglés la infinidad de partes y piezas internas y externas que componen el vehículo."

- En dicha visita no se aportó copia de la declaración de importación sobre la modificación de la modalidad de importación de corto a largo plazo, al amparo del artículo 150 del Decreto 2586; pero se exhibieron las siguientes facturas (fls. 396 y sgts):

FACTURA	VALOR
WJFTB001A del 4 de febrero del 2004	US\$3.550.000
000-000221 del 27 de febrero del 2004	US\$7.822.118.48

000-000224 del 20 de abril del 2004	US\$5.561.568.41
90363413 del 25 de mayo del 2004	US\$100.000
90363414 del 25 de mayo del 2004	US\$279.000.36
90363415 del 25 de mayo del 2004	US\$75.698.92
90363532 del 25 de mayo del 2004	US\$111.300.72
90363413 del 25 de mayo del 2004	US\$20.000
90369764 del 16 de junio del 2004	US\$347.000

Dichas facturas se encuentran en idioma inglés y no cuentan con la traducción oficial aportada al proceso.

- En la misma fecha (16 de marzo del 2007) el revisor fiscal de la actora certificó que, según el anexo “Renta Deducción Especial Inversión Activos Fijos” de la declaración de renta del año 2004, la actora tomó como deducción especial el valor de \$15.535.097.000 sobre una planta de agua, un wet compresor, otros activos Flores III y otros activos Flores I.
- El 20 de marzo del 2007, por Auto No. 300632007000014, se ordenó practicar inspección tributaria a la demandante para verificar todos los aspectos relacionados con las declaraciones de importación Nos. 0747726003603-7 y 0792526001089-8 del 28 de junio del 2004, por las cuales se reexportaron piezas para reparación o reemplazo, de unidad funcional de régimen de importación temporal a largo plazo, conforme al artículo 149 del Decreto 2685 de 1999; así como con la declaración de importación No. 2380801203824-6 del 12 de julio del 2004, por la cual se realizó una importación temporal a corto plazo 6 meses, según los artículos 142, 143 lit. a), 144 y 147 del mismo decreto; y para verificar todos los demás elementos relacionados con la deducción por inversión en activos fijos, llevada por la actora en la declaración de renta del 2004.
- El 24 de mayo del 2007, el Jefe de la División de Servicio al Comercio Exterior informó que el 24 de junio de 1993 y el 28 de enero de 1994 el Importador Fideicomiso Fidugan Termoeléctrica las Flores importó partes de una unidad funcional bajo la modalidad de importación temporal a largo plazo leasing (*declaración inicial 1309001001847-1 del 28 de enero de 1994, corregida por declaración 1309001002322-1 del 17 de mayo siguiente, y 13476010000-7 del 24 de junio de 1993, corregida por la declaración 1347601002119-4 del 14 de abril siguiente*), las cuales fueron exportadas según Declaración 0214031032069 del 21 de febrero del 2004.

También precisó que parte de las piezas amparadas por la última declaración mencionada se reexportaron el 21 de febrero del 2004 y fueron reemplazadas, para lo cual se presentaron nuevas declaraciones de importación temporal (07477260036037 del 26 de mayo del 2004 y 07925260010898 del 28 de junio del mismo año), sin pago de tributos porque éstos ya se habían cancelado (fls. 529-535, c. a. 4).

Por último, anotó que la modalidad de importación temporal de leasing correspondiente a las declaraciones indicadas, se encuentra vigente hasta el 30 de junio del 2013, cuando vence dicho contrato.

- El 28 de mayo del 2007, la Jefe de la División de Normativa y Doctrina Aduanera respondió la consulta elevada por el Administrador Especial de Personas Jurídicas de Bogotá, sobre la procedencia de la deducción especial establecida en el artículo 158-3 del E. T.) para los bienes de capital importados temporalmente a largo plazo en el año 1994, objeto de reexportación para reparación o reemplazo en el año 2004 y reimportados en ese mismo año (fls. 537-541, c. a. 4). Dicha respuesta precisó que:

Respecto de bienes de capital, piezas y accesorios para que funcionen, el plazo máximo para importación temporal con fines de reexportación en el mismo estado, podía ser de 5 años a partir del levante de la mercancía.

En los contratos precedentes a ese tipo de importación, con duración superior a 5 años, la última cuota de ese periodo debía incluir el pago del saldo de tributos aduaneros no cancelados; así, el bien importado en 1994 ya tendría cancelados todos los tributos aduaneros en el 2004, cuando se reexportó para reparación o reemplazo.

Si las mercancías importadas temporalmente a largo plazo son objeto de reexportación para reparación o reemplazo por averías, defectos o impropiedades respecto del fin por el cual se importaron, no hay lugar a pagar tributos aduaneros en su reimportación, ya que sobre ellos se entienden cancelados todos los tributos generados por la importación inicialmente efectuada.

Así, sobre las reimportaciones de mercancías reparadas respecto de las cuales ya se han pagado todos los tributos aduaneros, es improcedente cancelar tributos adicionales.

El hecho de la declaración de importación temporal a largo plazo o del pago de los tributos aduaneros correspondientes, no determina la fecha de inversión efectiva en activos reales productivos para la procedencia de la deducción especial del artículo 158-3 del E. T., pues si la importación se efectúa dentro de un contrato de leasing financiero, la fecha de la inversión debe determinarse según las características propias de ese contrato.

- El 21 de junio del 2007 se rindió el informe final de la visita de auditoría realizada a la demandante, en virtud del Auto de Verificación No. 300632007000538 del 22 de febrero del mismo año (fls. 551 a 555, c. a. 4).

Las conclusiones de dicho informe apuntan que:

“Tal como lo señalan las declaraciones de importación mencionadas<sup>19</sup>, lo que la sociedad TERMOFLORES S. A. ESP ... realizó con esas importaciones, fue la sustitución de unas piezas averiadas, por lo que de acuerdo con lo estipulado en la ley, como la norma reglamentaria es esencial para acceder al beneficio de deducción especial por inversión en activos fijos, la adquisición, es decir, la incorporación de nuevos activos en el patrimonio de la empresa y no, simplemente, la reparación o mejora de los activos existentes, que sería el presente caso (sic).

La sociedad TERMOFLORES S. A. ESP ..., por lo tanto, al no estar adquiriendo un activo productivo, sino reemplazando unas piezas y equipos que ya poseía, no tendría derecho a llevar como deducción por inversión en activos fijos la factura No. 000-000224 de abril 20 de 2004 por valor de US 5.561.568.41, tal como lo establece el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1° del Decreto 1766 de junio 02 de 2004.

Es importante precisar que del valor total de la factura No. 000-000224 de abril 20 de 2004, la sociedad TERMOFLORES ... en la declaración de Renta 2004, de acuerdo al cuadro de inversiones aportado por la sociedad, únicamente se hace uso del beneficio del 30% de la deducción por inversión en activos fijos sobre el valor de \$10.470.928.387.86, que es el valor a desconocer como deducción por inversión en activos fijos ...(sic)

(...)

De los tres pasos a seguir para la sustitución de piezas averiadas, según lo descrito en el oficio No. 8002068-119 de julio 16 de 2004, suscrito por el Administrador de Aduanas Local Barranquilla, la sociedad no llevó a cabo lo señalado en el paso 1°, por cuanto la importación inicial de los equipos y partes descritos en la declaración de exportación No. 0214031032069 del 21/02/04, se realizó en el año 1994, tal como lo señala la casilla denominada descripción de la mercancía de la señalada declaración.

---

<sup>19</sup> Se refiere a la declaración de exportación No. 0214031032069 del 21 de febrero del 2004 que da cuenta del envío a reparación o reemplazo en el exterior de unas partes de turbina de combustión de acuerdo con lo establecido en el artículo 149 del Decreto 2685 de 1999, las cuales se habían ingresado al territorio nacional con las declaraciones de importación Nos. 1309001003043-4 del 23 de septiembre de 1994 y 1309001002322-1 del 17 de mayo de 1994. Así mismo, alude a las Declaraciones de Importación Nos. 0747726003603-7 del 26 de mayo del 2004 y 0792526001089-8 del 23 de junio del mismo año que reemplazo unas piezas importadas en 1994.

... la sociedad TERMOFLORES ... mediante oficio radicado en esta administración con No. 29046 de abril 30 de 2007, manifiesta que no efectuó la importación temporal a corto plazo, como se puede observar en las casillas 51, 52 y 53 de las respectivas declaraciones de importación; obviando lo señalado en el numeral 1° del oficio No. 8002068-119 del 16/07/04, suscrito por el Administrador de Aduanas Local Barranquilla.

Es claro entonces el reiterar nuevamente que la sociedad TERMOFLORES ..., con las declaraciones de importación Nos. 0747726003603-7 de mayo 26 de 2004 y 079252601089-8 de junio 28 de 2004, lo que realizó con estas importaciones fue la sustitución de una piezas averiadas, por lo que de acuerdo con lo estipulado por la Ley, no se podría tomar como una inversión en activos fijos efectuada en el año 2004. (sic)"

- En la misma fecha, se suscribió el acta final de la inspección tributaria ordenada por el Auto No. 300632007000014 del 20 de marzo del 2007, la cual da cuenta de la confrontación entre los libros oficiales de contabilidad y los auxiliares exhibidos por la actora. Dicha acta se constituyó en parte del requerimiento especial de acuerdo con el artículo 779 del E. T. (fls. 542, 556-557, c. a. 4).

La anterior relación probatoria deja en claro que los bienes respecto de los cuales se solicitó el beneficio fiscal del artículo 158-3, son las paletas curvas de turbina, también llamados álabes fijos y móviles, que importó la sociedad TERMOFLORES S. A. ESP a través del Fideicomiso FIDUGAN, por el valor de US\$5.561.568.41 equivalentes a COL\$14.872.190.272.37 (factura 000-000224 del 20 de abril del 2004), para reemplazar los álabes fijos y móviles dañados de la planta de Generación Termoeléctrica las Flores I.

Tales operaciones se constatan en la descripción de mercancías que aparece en la declaración de exportación 0214031032069 del 21 de febrero de 2004, y en las declaraciones de importación 0747726003603-7 del 26 de mayo siguiente y 0792526001089-8 del 28 de junio del mismo año.

También es claro que dichos bienes son partes de una turbina destinada a la generación de energía, importada en 1994 por modalidad de importación temporal a largo plazo y reemplazados en el año 2004 por razón de su previa exportación (Declaración No. 0214031032069 del 21 de febrero del 2004), conforme con los arts. 141 y 149 del Decreto 2685 de 1999, y declarados por la modalidad de importación temporal de mercancías en arrendamiento para exportación en el mismo estado (modalidad S130 declaración de importación).

Esta vista judicial permite considerar que los “álabes” importados son, ciertamente, bienes tangibles y utilizables en la actividad productora de renta relacionada con la generación y comercialización de energía, y connotables como elementos tipo repuestos con los que muy seguramente se busca prolongar la vida útil del activo real existente.

Así mismo y dentro del marco del contrato de leasing celebrado, se entiende que, independientemente de la modalidad de importación temporal utilizada y de que en la descripción de la mercancía de las declaraciones aportadas se identifique una reimportación de bienes reexportados, mientras la arrendataria no ejerza la opción de compra las partes de la unidad funcional reimportadas son de la arrendadora, en tanto que los repuestos sí se consideran adquiridos por la demandante y excluidos del contrato de leasing, pues, según las declaraciones de importación, ella reintegró las divisas por pago anticipado.

Todo lo anterior permite a la Sala concluir que el rechazo de la deducción dispuesto por los actos demandados se basa en una interpretación sesgada del artículo 158-3 del E. T., que le atribuyó un alcance ajeno a su espíritu y restringió a motu proprio sus efectos.

Es así, porque dicha deducción se previó con carácter general para todo tipo de bienes que cumplan la condición de ser activos fijos reales productivos y que, en esa medida, sean aptos para la actividad productora de renta del contribuyente y la generación de sus ingresos gravables, sin excluir los equipos o bienes tipo de repuestos indiscutiblemente requeridos para el correcto funcionamiento del activo fijo real principal con el que se desarrolla dicha actividad.

Tal razonamiento, de paso sea anotar, deja desprovisto de fundamento jurídico a la sanción impuesta, pues la discrepancia frente al rechazo de la deducción declarada hace que automáticamente desaparezca el supuesto de hecho previsto en el artículo 647 del E. T. En consecuencia, se sustrae la Sala de examinar las razones de fondo expuestas por las partes para atacar y defender dicha imposición.

En este orden de ideas, concurren motivos suficientes para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados, los cuales, por lo mismo se hacen pasibles de la declaratoria de nulidad pretendida con la consiguiente orden

de restablecimiento del derecho, debiéndose, por tanto, revocar la sentencia apelada.

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

### **FALLA**

1. **REVÓCASE** la sentencia del 17 de junio del 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de TERMOFLORES S. A. E. S. P., contra LA DIAN. En su lugar, se dispone:

“**ANÚLASE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642008000030 del 13 de marzo del 2008, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Bogotá contra Termoflores S. A. E.S.P.

En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración privada N°1340109057225 del 4 de abril del 2005, que dicho contribuyente presentó por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2004.”

2. Reconócese personería jurídica para actuar como apoderada de la DIAN a la abogada Nohora Elizabeth Sánchez Garzón, conforme al poder visible en el folio 340.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA      HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**Presidente**

**WILIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**