



200 AÑOS

ANTOLOGÍA  
Jurisprudencias y Conceptos  
CONSEJO DE ESTADO  
1817 - 2017

SECCIÓN CUARTA



Antología, jurisprudencias y conceptos – Consejo de Estado 1817-2017 / Editor Tomo Sección Cuarta, Stella Jeannette Carvajal Basto. Editor General de la Antología, Álvaro Namén Vargas. Bogotá: Consejo de Estado, Imprenta Nacional de Colombia, 2018.

ISBN: 978-958-8857-95-4

Consejo de Estado/Jurisprudencia.

Octubre de 2018

**Equipo Coordinador  
de la Antología**

Álvaro Namén Vargas  
*Consejero de Estado*  
*Editor General de la Antología*

Óscar Eduardo Vargas Rozo  
Catalina Uprimny Salazar  
María Angélica Pulido Barreto  
Luisa Fernanda Pascuaza Cabrera

**Editor del Tomo  
Sección Cuarta**

Stella Jeannette Carvajal Basto  
*Consejera de Estado*

**Comité Técnico  
Sección Cuarta**

Gonzalo Ricaurte Ballesteros  
*Magistrado Auxiliar*

María Magally Santos Murillo  
*Relatora*

Jhon Alirio Pinzón Pinzón  
*Contador*

**Agradecimientos especiales:**

Milton Chaves García  
Julio Roberto Piza Rodríguez  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez  
*Consejeros de Estado*



CONSEJO DE ESTADO  
SEGUNDO CENTENARIO  
1817-2017

© 2018 Consejo de Estado  
Sección Cuarta

Consejo de Estado  
Calle 12 n°. 7-65  
Palacio de Justicia  
Bogotá, D. C., Colombia  
<http://www.consejodeestado.gov.co/>  
[info@consejodeestado.ramajudicial.gov.co](mailto:info@consejodeestado.ramajudicial.gov.co)  
[@consejodeestado](https://twitter.com/consejodeestado)

Todos los derechos reservados.

Primera edición: Bogotá D. C.  
Octubre 2018

ISBN VOLUMEN: 978-958-8857-95-4  
ISBN OBRA COMPLETA: 978-958-8857-91-6

Diseño e impresión:  
Imprenta Nacional de Colombia

Impreso y hecho en Colombia

## **COMPOSICIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO BICENTENARIO (2017)**

### **SALA DE GOBIERNO**

Jorge Octavio Ramírez Ramírez (Presidente)  
Germán Alberto Bula Escobar (Vicepresidente)  
Roberto Augusto Serrato Valdés (Presidente Sección Primera)  
Carmelo Perdomo Cuéter (Presidente Sección Segunda)  
Jaime Orlando Santofimio Gamboa (Presidente Sección Tercera)  
Stella Jeannette Carvajal Basto (Presidente Sección Cuarta)  
Carlos Alberto Moreno Rubio (Presidente Sección Quinta)  
Édgar González López (Presidente Sala de Consulta)

### **SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL**

Óscar Darío Amaya Navas  
Germán Alberto Bula Escobar  
Édgar González López  
Álvaro Namén Vargas

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

#### **SECCIÓN PRIMERA**

María Elizabeth García González  
Oswaldo Giraldo López  
Hernando Sánchez Sánchez  
Roberto Augusto Serrato Valdés

#### **SECCIÓN SEGUNDA**

Carmelo Perdomo Cuéter  
Sandra Lisset Ibarra Vélez  
William Hernández Gómez  
César Palomino Cortés  
Rafael Francisco Suárez Vargas  
Gabriel Valbuena Hernández

### **SECCIÓN TERCERA**

Stella Conto Díaz del Castillo  
María Adriana Marín  
Ramiro Pazos Guerrero  
Jaime Enrique Rodríguez Navas  
Danilo Rojas Betancourth  
Guillermo Sánchez Luque  
Jaime Orlando Santofimio Gamboa  
Marta Nubia Velásquez  
Carlos Alberto Zambrano Barrera

### **SECCIÓN CUARTA**

Stella Jeannette Carvajal Basto  
Milton Chaves García  
Julio Roberto Piza Rodríguez  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez

### **SECCIÓN QUINTA**

Rocío Araújo Oñate  
Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez  
Carlos Enrique Moreno Rubio  
Alberto Yepes Barreiro

## **COMITÉ EDITORIAL**

**Álvaro Namén Vargas**  
Sala de Consulta y Servicio Civil  
Editor General

María Elizabeth García González  
Sección Primera

Gabriel Valbuena Hernández  
Sección Segunda

Guillermo Sánchez Luque  
Sección Tercera

Stella Jeannette Carvajal Basto  
Sección Cuarta

Rocío Araújo Oñate  
Sección Quinta



# ÍNDICE GENERAL

## ANTOLOGÍA

---

TOMO I	SECCIÓN PRIMERA
TOMO II	SECCIÓN SEGUNDA
TOMO III A y B	SECCIÓN TERCERA
TOMO IV	SECCIÓN CUARTA
TOMO V	SECCIÓN QUINTA
TOMO VI	SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

ÍNDICE GENERAL  
TOMO IV SECCIÓN CUARTA

---

**TRIBUTOS NACIONALES**

- I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS
- II. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - IVA
- III. RETENCIÓN EN LA FUENTE
- IV. IMPUESTO AL PATRIMONIO
- V. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS – GMF
- VI. IMPUESTO DE TIMBRE
- VII. CONTRIBUCIONES ESPECIALES
- VIII. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL
- IX. COBRO COACTIVO
- X. ASUNTOS ADUANEROS Y DE COMERCIO EXTERIOR
- XI. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
- XII. OTROS TRIBUTOS NACIONALES

**TRIBUTOS TERRITORIALES**

- I. IMPUESTO PREDIAL
- II. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO
- III. CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN
- IV. IMPUESTO AL CONSUMO
- V. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO
- VI. IMPUESTO DE REGISTRO

- VII. IMPUESTO DE VEHÍCULOS
- VIII. PARTICIPACIÓN EN LA PLUSVALÍA
- IX. ESTAMPILLAS
- X. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL
- XI. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
- XII. OTROS TRIBUTOS TERRITORIALES

**ASUNTOS ECONOMICOS Y FINANCIEROS**

**SALA PLENA Y ASUNTOS CONSTITUCIONALES**



## ÍNDICE TEMÁTICO

---

### **PRESENTACIÓN GENERAL**

Jorge Octavio Ramírez y Germán Alberto Bula Escobar  
Presidentes del Consejo de Estado 2017 y 2018 XLI

### **PRÓLOGO**

Álvaro Namén Vargas  
Editor General de la Antología XLV

### **PRESENTACIÓN**

Stella Jeannette Carvajal Basto, Milton Chaves García,  
Julio Roberto Piza Rodríguez y Jorge Octavio Ramírez Ramírez  
Consejeros de Estado - Sección Cuarta LXXXIII

## TRIBUTOS NACIONALES

### **I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS**

#### **A. GENERALIDADES**

##### **GOOD WILL O BUEN NOMBRE EMPRESARIAL**

Para considerarlo un activo, se debía avaluar por la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales o, en su defecto, adquirirse en compraventa, so pena de carecer de efectos fiscales - 30 de abril de 1946 5

##### **DEROGATORIA TRIBUTARIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE**

La de la contribución especial operó a partir del año gravable de 1995, toda vez que, por su misma naturaleza, favorecía a los contribuyentes - 13 de marzo de 1998 8

#### **B. IMPUESTOS COMPLEMENTARIOS DE PATRIMONIO Y GANANCIA OCASIONAL**

##### **IMPUESTO COMPLEMENTARIO AL PATRIMONIO**

No grava los materiales en tránsito, fuera de Colombia, porque se trata de bienes no poseídos en el país - 28 de noviembre de 1951 13

<b>GANANCIA OCASIONAL</b>	
Concepto - 16 de octubre de 1964	15
<b>IMPUESTO AL PATRIMONIO</b>	
Características - 7 de marzo de 1969	17
<b>IMPUESTO SUCESORAL E IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES</b>	
El impuesto sucesoral grava la cuota hereditaria o el legado en sí mismos mientras que el de ganancias ocasionales grava el ingreso obtenido por el heredero o el legatario, excepto los correspondientes a sucesiones abiertas o donaciones anteriores al 1° de enero de 1975 - 23 de julio de 1976	19
<b>C. SUJETO PASIVO</b>	
<b>SOCIEDAD ANÓNIMA</b>	
Es una persona jurídica distinta de los socios o accionistas individualmente considerados - 6 de junio de 1927	22
<b>SOCIEDADES EXTRANJERAS NO DOMICILIADAS EN EL PAÍS</b>	
La ley fiscal no puede incluirlas como contribuyentes, dado que no se les aplica el principio de extraterritorialidad de la ley - 14 de abril de 1931	24
<b>COMUNIDADES</b>	
No es jurídico ni justo gravarlas, por cuanto la comunidad no constituye una persona jurídica distinta de cada uno de los comuneros - 26 de marzo de 1941	26
<b>SUCESIÓN</b>	
No es posible gravarla directamente y como patrimonio autónomo. Las utilidades derivadas de bienes herenciales son materia imponible en cabeza de los herederos y no de la sucesión - 28 de septiembre de 1951	28
<b>PECULIO ADVENTICIO ORDINARIO DEL HIJO</b>	
El que le corresponde al padre o a la madre es renta gravable y el usufructo que ejercen sobre el mismo se grava en cabeza suya - 6 de diciembre de 1955	32
<b>SOCIEDAD CONYUGAL</b>	
No es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta y complementarios, pero sí lo son los cónyuges individualmente considerados, a quienes para efectos fiscales se les considera como extraños - 22 de octubre de 1959	34
<b>PERSONAS NATURALES NO DOMICILIADAS EN COLOMBIA</b>	
No están obligadas a presentar la declaración de renta pues la ley fiscal solo obliga a los nacionales y extranjeros domiciliados en el país.	

Estatuto real y estatuto personal en cuanto a la tributación del patrimonio de las personas naturales - 18 de marzo de 1971	36
<b>C. HECHO GENERADOR, BASE GRAVABLE Y TARIFAS</b>	
<b>GANANCIA EN VENTA DE INMUEBLES</b>	
Constituye renta gravable si la operación de venta de inmuebles es habitual y realizada con el ánimo de especulación o de obtener ganancia o lucro - 25 de abril de 1952	40
<b>EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES SOBRE LA MASA GLOBAL HEREDITARIA</b>	
No procede sobre asignaciones cuando no se cumplen los requisitos de la Ley 66 de 1939 - 30 de agosto de 1952	43
<b>VALORIZACIÓN DE ACTIVOS</b>	
El hecho de haber sido aceptada por la administración de impuestos en años anteriores constituye una situación jurídica individual a favor del contribuyente que no puede ser modificada por la misma administración / La valorización de activos no constituye, por sí misma, renta gravable - 15 de enero de 1954	45
<b>OMISIÓN DE PASIVOS</b>	
Los contribuyentes pueden explicar el aumento patrimonial probando plenamente la existencia de los pasivos omitidos por cualquiera de los medios probatorios reconocidos por las leyes comunes - 23 de mayo de 1960	49
<b>RECARGOS Y SANCIONES EN LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL</b>	
No deben hacer parte del ajuste de las rentas por ser obligaciones accesorias derivadas del incumplimiento de obligaciones principales - 3 de marzo de 1977	53
<b>RENDA EXENTA POR PENSIONES DE JUBILACIÓN ACUMULADAS</b>	
Cuando el pago recibido corresponde a varios años, se tiene en cuenta la exención vigente para cada uno - 8 de marzo de 1979	56
<b>PASIVOS RECHAZADOS EN LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL</b>	
En el sistema ordinario de depuración no es permitido aumentar la renta bruta con los pasivos rechazados como sí está permitido en el sistema de comparación patrimonial. Los pasivos rechazados por la administración no pueden ser adicionados como renta bruta en la declaración de renta - 30 de enero de 1987	57
<b>VALORIZACIONES NOMINALES POR APORTES</b>	
Justifican incrementos patrimoniales en el impuesto sobre la renta - 7 de abril de 1989	60

**VALORIZACIONES Y DESVALORIZACIONES NOMINALES**

Entre otras, son valorizaciones el reavalúo oficial de la propiedad mueble o inmueble y desvalorizaciones el demérito contable o físico del activo - 14 de febrero de 1992 62

**GOOD WILL FORMADO**

No hace parte del patrimonio líquido del año anterior para efectos de calcular la renta presuntiva - 17 de agosto de 2001 64

**EMPRESA NUEVA EN ZONA DEL RÍO PÁEZ**

Es la que efectivamente se instale en la zona dentro de los 5 años siguientes a la promulgación de la ley - 10 de julio de 2002 66

**MAGISTRADOS DE TRIBUNAL**

El cincuenta por ciento (50%) de sus gastos de representación está exento del impuesto sobre la renta - 17 de abril de 2008 69

**E. INGRESOS**

**INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA**

Lo son las utilidades de la venta de acciones, siempre que sean producto de un negocio ocasional del contribuyente, caso en el cual se deben considerar como aumento de capital y no de renta - 6 de diciembre de 1938 73

**INGRESOS PROVENIENTES DE PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA**

Aunque no se lleven a la declaración de renta como ingresos no constitutivos de renta no es procedente desconocer la pérdida líquida que se genere. Decisión de la Comunidad Andina para evitar la doble tributación adoptó el criterio de la fuente para gravar los ingresos obtenidos - 15 de marzo de 2012 75

**INGRESOS OBJETO DEL BENEFICIO DE LA PROGRESIVIDAD PARA NUEVAS PEQUEÑAS EMPRESAS**

Es ilegal restringir el beneficio a los ingresos operacionales u ordinarios provenientes de la actividad mercantil, pues la Ley 1429 de 2010 no distinguió la clase de ingresos sobre los que recae la exención - 23 de mayo de 2013 79

**F. COSTOS Y DEDUCCIONES**

**PAGO DE EXPENSAS DENUNCIADO EN AÑOS POSTERIORES**

No es deducible ante descuidos o a conveniencia de los contribuyentes - 9 de noviembre de 1950 82

**DEDUCCIONES**

Elementos - 24 de junio de 1968 84

**EXPENSAS O GASTOS DEDUCIBLES**

Good will - No es una expensa - 24 de junio de 1968 85

<b>DEDUCCIÓN POR PAGOS A TERCEROS</b>	
Pagos hechos a agentes viajeros - 26 de junio de 1969	91
<b>DEDUCIBILIDAD DE LAS EXPENSAS NECESARIAS</b>	
No es necesario discriminar las correspondientes a rentas gravables o exentas, ya que no se tiene un sistema cedular para llegar a la renta líquida - 8 de junio de 1972	93
<b>DEDUCCIÓN POR PAGO DE PENSIONES DE JUBILACIÓN</b>	
No es incompatible con la deducción para pago de futuras pensiones de jubilación de la misma persona - 4 de agosto de 1975	95
<b>EXPENSAS NECESARIAS</b>	
Concepto - 18 de octubre de 1982	98
<b>DEDUCCIÓN POR SALARIOS</b>	
Requisitos - 13 de junio de 1986	99
<b>AUTOAVALÚO DE LOS BIENES INMUEBLES COMO COSTO FISCAL DE LOS ACTIVOS FIJOS</b>	
El valor del autoavalúo que figure en la declaración del impuesto predial no necesariamente debe coincidir con el valor que aparezca en la declaración de renta del año anterior al de la enajenación - 18 de marzo de 2004	101
<b>DEDUCCIÓN POR PAGO DE CONTRIBUCIÓN A LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES</b>	
Procede su deducción por tener relación de causalidad con la actividad productora de renta al constituir una expensa necesaria y hacer parte de los egresos administrativos de cualquier actividad económica. Concepto de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de los costos y deducciones - 13 de octubre de 2005	104
<b>DEDUCCIÓN POR DESTRUCCIÓN DE INVENTARIOS</b>	
Procede cuando la destrucción de mercancías obedece al cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, razón por la cual constituye expensa necesaria - 25 de septiembre de 2006	110
<b>PROVISIÓN PARA DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO</b>	
En el caso de las entidades financieras deben someterse a los requisitos generales del artículo 145 del Estatuto Tributario - 1° de octubre de 2009	112
<b>COSTOS Y DEDUCCIONES</b>	
Tarifa legal probatoria - 23 de septiembre de 2010	116
<b>DEDUCCIÓN PARA EL EMPLEADOR POR APORTES A FONDOS DE PENSIONES EN VIRTUD DE PLANES INSTITUCIONALES</b>	
Procede cuando aparecen acreditados los beneficiarios y partícipes. Resulta indiferente el régimen de pensiones al cual pertenezcan los beneficiarios de los aportes a fondos de pensiones - 3 de julio de 2013	120

**DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN**

Solo opera para los sujetos obligados a llevar contabilidad  
- 2 de diciembre de 2015 123

**DEDUCCIÓN POR SALARIOS PAGADOS A PERSONAL PENSIONADO**

Si bien está condicionada al pago de aportes al sistema de pensión,  
al no ser ese pago obligatorio respecto del personal pensionado, mal  
puede exigírsele al empleador el cumplimiento de tal requisito  
- 23 de febrero de 2017 126

**DEDUCCIÓN POR PAGOS A COMISIONISTAS DEL EXTERIOR**

Para que no sea necesaria la retención en la fuente se requiere que  
la compra de materias primas y mercancías se realice a proveedores  
ubicados en el exterior - 11 de mayo de 2017 127

**II. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - IVA**

**A. RESPONSABLES**

**INTERMEDIACIÓN COMERCIAL**

No se configura cuando se dan los supuestos de la venta, con  
independencia de la denominación que se dé a los contratos que  
originan la transferencia del bien Inexistencia del contrato de  
consignación - 14 de marzo de 1997 129

**B. HECHO GENERADOR**

**PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

El Decreto 1107 de 1992 anticipó el cobro del IVA sobre los servicios  
distintos a los expresamente exceptuados en el artículo 476  
del Estatuto Tributario - 29 de enero de 1993 131

**ENAJENACIÓN DE SALVAMENTOS EN SEGUROS**

Genera el impuesto sobre las ventas - 16 de abril de 1999 135

**VENTA DE CHANCE**

No constituye hecho generador del IVA - 4 de agosto de 2000 136

**SERVICIO DE RESTAURANTE**

La venta de alimentos por mostrador para ser consumidos fuera  
del establecimiento encuadra dentro del servicio de restaurante  
gravado con IVA - 31 de marzo de 2005 138

**ENTREGA DE PREMIOS E INCENTIVOS A PROMOTORES POR VENTAS  
POR CATÁLOGO**

Al constituir un gasto para la empresa, no se asimila a una venta  
y no da lugar a liquidar el IVA generado - 17 de mayo de 2012 140

<b>PERSONA JURÍDICA ORIGINADA EN LA PROPIEDAD HORIZONTAL</b>	
Es contribuyente del IVA por la explotación económica de sus zonas comunes, a través de la prestación del servicio de parqueadero y por la cesión de dichas zonas a favor de terceros - 29 de octubre de 2014	144
<b>C. BASE GRAVABLE</b>	
<b>CONTRATO DE LEASING DE BIENES MUEBLES</b>	
Es el valor total de la operación conformado por el costo del bien arrendado menos el valor residual. Al excluir el valor residual, la parte restante se grava al momento de la venta en caso de ejercerse la opción de compra - 14 de diciembre de 1988	149
<b>IMPUESTO DESCONTABLE</b>	
El costo o gasto que lo origina debe estar directamente relacionado con las operaciones gravadas o exentas - 2 de noviembre de 2001	153
<b>AJUSTE A CERO DE LA CUENTA IMPUESTO A LAS VENTAS POR PAGAR</b>	
Su ausencia no genera el rechazo de la solicitud de devolución o compensación originada en el IVA, sino su inadmisión para subsanar las inconsistencias - 9 de noviembre de 2006	155
<b>D. BIENES Y SERVICIOS EXENTOS Y EXCLUIDOS</b>	
<b>EXCLUSIÓN EN VENTA DE TIQUETES AÉREOS NACIONALES DE PASAJEROS</b>	
Procede respecto de pasajes que al momento de su enajenación tengan como destino o procedencia municipios que no cuenten con transporte terrestre organizado, según lo acredite el responsable - 1° de noviembre de 2007	156
<b>EXCLUSIÓN EN LA IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE COMPUTADORES DE ESCRITORIO O PORTÁTILES</b>	
La exclusión del IVA sobre las primeras 82 UVT se aplica sobre el valor en aduana tanto para el importador como para las ventas posteriores que se hagan al consumidor - 10 de febrero de 2011	158
<b>III. RETENCIÓN EN LA FUENTE</b>	
<b>A. GENERALIDADES</b>	
<b>DESCUENTO DE LAS RETENCIONES EN LA FUENTE EN LA DECLARACIÓN DE RENTA</b>	
La retención en la fuente a descontar en la declaración es la asociada a los ingresos causados o pagados en el año - 9 de febrero de 2012	163
<b>B. CAUSACIÓN</b>	
<b>CAUSACIÓN DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	

La causación del gasto debe coincidir con la causación del ingreso, cuando tanto el retenedor como el retenido llevan contabilidad por el sistema de causación - 19 de febrero de 1993	166
<b>RETENCIÓN EN LA FUENTE A LOS DESCUENTOS CONDICIONADOS OTORGADOS POR EL VENDEDOR</b>	
No se debe practicar retención en la fuente por el comprador sobre los descuentos condicionados al no existir pago o abono en cuenta y no constituir ingreso tributario para el vendedor - 19 de agosto de 2004	169
<b>DACIÓN EN PAGO POR ENAJENACIÓN DE ACTIVOS FIJOS</b>	
Al generar un incremento patrimonial para el deudor constituye un hecho generador de renta sujeto a retención en la fuente - 6 de febrero de 2006	171
<b>C. TARIFAS</b>	
<b>TARIFAS DE RETENCIÓN PARA PERSONAS NATURALES NO DECLARANTES</b>	
En vigencia de la Constitución de 1991, el Presidente de la República no está facultado para fijarlas, dado que, para tales personas, el total de las retenciones practicadas corresponde a su impuesto definitivo, gravamen este cuya fijación solo corresponde a la ley - 29 de abril de 1994	173
<b>AJUSTE DE LA TABLA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE INGRESOS LABORALES</b>	
El ajuste debía hacerse en forma anual y acumulativa de acuerdo con el I.P.C. teniendo como base el año anterior y no con las variaciones iniciales de valores absolutos. El ajuste de la tabla de retención sobre ingresos laborales se realiza por tarifas alícuotas progresivas y por escalas - 8 de septiembre de 2005	176
<b>IV. IMPUESTO AL PATRIMONIO</b>	
<b>A. BASE GRAVABLE</b>	
<b>DEUDAS CON SOCIEDADES EXTRANJERAS</b>	
Para deducir del patrimonio el pasivo consistente en deudas se debe efectuar la retención en la fuente del impuesto patrimonial de personas no domiciliadas en Colombia - 29 de enero de 1942	182
<b>APORTES VOLUNTARIOS DE PENSIÓN</b>	
Los aportes voluntarios de pensión hacen parte de la base del impuesto al patrimonio, pero no de la base de la renta presuntiva en el impuesto sobre la renta. Los aportes voluntarios de pensión constituyen un ingreso no constitutivo de renta - 13 de junio de 2011	185

### **SANEAMIENTO DE BIENES RAÍCES**

Hace parte del valor patrimonial de los bienes inmuebles y, por tanto, conforma la base gravable del impuesto - 10 de mayo de 2012 189

#### **B. SUJETOS PASIVOS**

##### **SUSCRIPTORES DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA DE LA LEY 963 DE 2005**

No les es exigible el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009, porque no se trata de un nuevo impuesto, sino de la prórroga o extensión del tributo establecido en la Ley 1111 de 2006 - 30 de agosto de 2016 192

### **V. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS - GMF**

#### **A. HECHO GENERADOR**

##### **HECHO GENERADOR**

Está constituido por las transacciones mediante las cuales se disponga de recursos existentes en cuentas corrientes o de ahorro - 5 de abril de 2002 196

#### **B. CAUSACIÓN**

##### **DESEMBOLSO DE CRÉDITOS EFECTUADO POR MEDIOS DIFERENTES AL ABONO EN CUENTA**

Causa el impuesto al cuatro por mil (GMF) - 28 de junio de 2007 200

##### **GMF POR MOVIMIENTOS CONTABLES**

Se causa por la cancelación de depósitos a término mediante abono en cuenta - 3 de diciembre de 2009 202

### **VI. IMPUESTO DE TIMBRE**

#### **A. TARIFA**

##### **REDUCCIÓN DE LA TARIFA PARA CONTRATOS DE CUANTÍA INDETERMINADA**

Se aplica para los contratos de cuantía indeterminada otorgados, suscritos o aceptados antes y después de expedida la Ley 1111 de 2006 - 3 de marzo de 2011 204

#### **B. HECHO GENERADOR**

##### **ACTAS Y DOCUMENTOS SOCIETARIOS COMO PRUEBA DE LOS PASIVOS**

No causan el impuesto de timbre al no reflejar obligaciones entre las partes - 28 de agosto de 2013 207

## VII. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

### CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AL DEPORTE

Las entidades territoriales no están facultadas para imponerla con base en el artículo 75 de la Ley 181 de 1991, porque este no crea ni autoriza la creación de tributo alguno ni fija los parámetros para establecer sus elementos - 17 de agosto de 2006 209

### APORTES AL SENA E ICBF PARA COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO

Los aportantes que son simultáneamente trabajadores no están obligados a hacerlos - 12 de octubre de 2006 212

### BASE PARA LA CONTRIBUCIÓN A LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Son los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio, pero no necesariamente todas las cuentas de gastos y costos de producción de los entes vigilados - 26 de enero de 2012 214

### BASE GRAVABLE DE LOS BONOS DE SOLIDARIDAD PARA LA PAZ

Las acciones poseídas en sociedades extranjeras hacen parte del patrimonio líquido que a su vez conforma la base gravable de la inversión en bonos - 16 de octubre de 2014 217

## VIII. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

### A. DEBERES Y OBLIGACIONES FORMALES

#### LIBROS DE CONTABILIDAD POR PRODUCCIÓN GANADERA

Debían corresponder uno por las compras y ventas, y otro especial de inventarios, de modo que no procede ninguna exigencia contable adicional - 4 de marzo de 1948 219

#### REGISTRO PREVIO EN EL RUT DE LA DIRECCIÓN INFORMADA POR EL CONTRIBUYENTE

Ilegalidad del establecimiento de dicho requisito por el Gobierno Nacional, dado que la ley establece los casos en que existe el deber legal de informar la dirección por parte de los contribuyentes - 2 de agosto de 1996 221

#### REVISOR FISCAL NO INSCRITO EN EL REGISTRO MERCANTIL DE LA CÁMARA DE COMERCIO

Su firma no puede tomarse como inexistente para tener la declaración como no presentada, siempre que haya sido nombrado legalmente - 15 de junio de 2001 223

#### LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES

El no exhibirlo no genera sanción por libros siempre que los demás libros de contabilidad se lleven en debida forma - 12 de octubre de 2001 224

**BASE PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR  
EN MEDIOS MAGNÉTICOS**

Los ingresos obtenidos por ganancias ocasionales no hacen parte de la base de los ingresos determinantes de la obligación de informar - 16 de diciembre de 2014 226

**RÉGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA**

El restablecimiento del derecho a favor de los contribuyentes a quienes, en sentencia judicial, se les reconoce que tienen derecho a ese régimen, es por equivalente, es decir, mediante el establecimiento de obligaciones pecuniarias mutuas entre el contribuyente y la administración tributaria - 4 de febrero de 2016 229

**B. DECLARACIONES TRIBUTARIAS**

**OBLIGACIÓN DE DECLARAR RENTA**

La apreciación subjetiva de la carencia de renta no impide la libertad del Estado para investigar lo contrario y exigir su cumplimiento - 8 de septiembre de 1931 231

**DECLARACIÓN TRIBUTARIA**

Presunción de veracidad - 23 de mayo de 1960 233

**ERROR DE TRANSCRIPCIÓN EN DECLARACIONES TRIBUTARIAS**

Los yerros mecanográficos en los formularios de las declaraciones son de transcripción, no errores aritméticos sancionables - 8 de mayo de 1992 234

**CORRECCIÓN DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA QUE  
DISMINUYE EL VALOR A PAGAR O AUMENTA EL SALDO A FAVOR**

La aprobación del proyecto de corrección de la declaración tributaria no autoriza a la administración para controvertir aspectos de fondo - 29 de septiembre de 2005 236

**ACTO DECLARATIVO PARA TENER LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA  
POR NO PRESENTADA**

Debe expedirse previamente al proceso de aforo como garantía del derecho de defensa del contribuyente - 9 de febrero de 2006 238

**CORRECCIÓN PROVOCADA DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA CON  
MOTIVO DE REQUERIMIENTO ESPECIAL**

Debe limitarse a las glosas propuestas por la administración tributaria en el requerimiento especial - 24 de mayo de 2012 240

**DECLARACIÓN DE RETENCIÓN EN LA FUENTE**

Es válida la que se presenten en forma electrónica, sin pago, siempre y cuando este se realice dentro del plazo para declarar - 26 de noviembre de 2015 243

## C. SANCIONES

### **SANCIÓN POR INEXACTITUD**

Se debe calcular sobre el ciento por ciento del patrimonio y no solo aplicarse a la parte inexacta de la declaración, habida cuenta de que el patrimonio es una unidad jurídica y económica de contenido indivisible - 24 de noviembre de 1937 245

### **SANCIÓN POR NO LLEVAR LIBROS DE INGRESOS Y EGRESOS**

No procede si en la ley no se encuentra previsto el deber de llevarlos, aún si el decreto que la reglamenta lo consagró - 7 de julio de 1940 247

### **INFRACCIONES PENALES Y ADMINISTRATIVAS**

Las infracciones tributarias no son contravenciones penales. Las normas del derecho penal no pueden aplicarse al derecho administrativo sancionatorio. La revisión oficiosa de una liquidación no constituye, per se, una sanción - 23 de octubre de 1987 249

### **INTERESES MORATORIOS EN OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

No tienen naturaleza indemnizatoria, sino sancionatoria. Los tributos no tienen la connotación de obligaciones civiles - 14 de abril de 1989 253

### **SANCIÓN POR ATRASO EN LIBROS DE CONTABILIDAD**

Cuando se alega la fuerza mayor como eximente de responsabilidad, además de su demostración, el contribuyente debe probar la ausencia de dolo o culpa - 17 de marzo de 1992 255

### **SANCIÓN POR ENTREGA EXTEMPORÁNEA DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN MEDIOS MAGNÉTICOS**

Debe calcularse según los días de retraso en el suministro de la información y no por cada paquete o cinta. La administración tributaria no puede modificar los elementos tipificadores de la sanción dispuestos en la norma tributaria - 21 de octubre de 2004 257

### **SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD POR FALTA DE REGISTRO DE LAS OPERACIONES**

No hay lugar a imponerla si al momento de la visita de la administración tributaria el software contable se encuentra al día - 26 de septiembre de 2007 260

### **GRADUALIDAD DE LA SANCIÓN POR INCONSISTENCIAS EN LA INFORMACIÓN REMITIDA**

Mecanismos aritméticos para liquidar la sanción - 4 de marzo de 2010 262

### **SANCIÓN POR INEXACTITUD POR COSTOS Y DEDUCCIONES NO DEMOSTRADAS**

Procede cuando no se demuestra la realidad de los costos y deducciones declarados, caso en el cual se tienen como inexistentes - 5 de mayo de 2011 266

<b>ERRORES SANCIONABLES EN LA INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS PRESENTADA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b>	
Son sancionables los errores que ocasionan daño a la administración al obstaculizar sus labores de fiscalización - 9 de mayo de 2013	268
<b>PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN LA SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE INCONSISTENCIAS EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA</b>	
Se aplica la norma más favorable, aunque sea posterior, cuando la situación jurídica no se encuentra consolidada - 3 de agosto de 2016	271
<b>FAVORABILIDAD EN LA SANCIÓN POR INEXACTITUD</b>	
Procede con fundamento en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 - 20 de febrero de 2017	274
 <b>D. LIQUIDACIONES OFICIALES</b>	
<b>PÉRDIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES ANÓNIMAS</b>	
Las pérdidas denunciadas por el contribuyente están sujetas a la verificación por parte de las Juntas de Impuestos, de acuerdo con las facultades otorgadas por la Ley - 7 de noviembre 1929	275
<b>TÉRMINO DE REVISIÓN DE LA DECLARACIÓN</b>	
La buena o mala fe no es un criterio jurídico adecuado para fijarlo, pues resulta anticientífico, a pesar del presunto valor moral que representa - 9 de diciembre de 1941	277
<b>PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA ENTRE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN</b>	
Es nula la liquidación cuando se omite el requerimiento y son nulos los puntos de la liquidación no contemplados en el requerimiento - 8 de marzo de 1985	280
<b>ANTICIPO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	
No debe hacer parte de la liquidación oficial de revisión, sino solamente de la liquidación privada del contribuyente - 5 de febrero de 1993	282
<b>AMPLIACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN</b>	
Deben basarse en la última declaración tributaria presentada por el contribuyente - 6 de mayo de 2004	285
<b>TÉRMINOS EN MATERIA TRIBUTARIA</b>	
Para su regulación debe remitirse al Código de Régimen Político y Municipal - 15 de julio de 2010	287

**EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR**

Si se formula mientras está en curso una inspección tributaria o finalizada esta no suspende el plazo para notificar el requerimiento especial ni modifica las condiciones para corregir la declaración una vez decretada la inspección - 5 de marzo de 2015 290

**LIQUIDACIÓN OFICIAL DE AFORO**

Se puede formular en el mismo acto que impone la sanción por no declarar - 26 de mayo de 2016 293

**E. NOTIFICACIONES**

**NOTIFICACIÓN POR EDICTO**

Si se desfija el edicto antes de tiempo la notificación se entiende no surtida - 9 de febrero de 1996 295

**NOTIFICACIÓN POR CORREO A DIRECCIÓN RURAL**

Si esa dirección corresponde a la del apoderado, el mismo debe estar atento a la llegada de tal correspondencia en la respectiva oficina postal - 24 de octubre de 2002 296

**NOTIFICACIÓN POR AVISO EN DIARIO DE AMPLIA CIRCULACIÓN**

Procede cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente mediante la información oficial, comercial o bancaria - 26 de noviembre de 2003 299

**NOTIFICACIÓN POR CORREO A LA DIRECCIÓN INFORMADA POR EL CONTRIBUYENTE**

La falta de coordinación en la administración del edificio para la entrega de correspondencia es ajena a la administración tributaria y, por tanto, tiene validez la notificación de la actuación fiscal - 10 de febrero de 2011 302

**ILEGALIDAD DE LA NOTIFICACIÓN POR EDICTO**

Cuando la notificación por correo del acto que resuelve el recurso es devuelta por la causal "dirección inexistente" y se desvirtúa este hecho, se torna ilegal la notificación por edicto - 9 de marzo de 2017 304

**F. DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN**

**REFORMATIO IN PEJUS ADMINISTRATIVA**

Impide a la administración modificar las bases de la liquidación haciéndola más gravosa para el contribuyente - 22 de febrero de 1981 306

**INTERPOSICIÓN EXTEMPORÁNEA DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN**

Permite acudir en demanda per saltum contra el acto definitivo, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el artículo 720 del Estatuto Tributario - 10 de octubre de 2016 308

## G. RÉGIMEN PROBATORIO

### **COSTOS Y DEDUCCIONES**

Oportunidad para su demostración - 5 de octubre de 1937 311

### **PRUEBA CONTABLE**

Debe estar respaldada por comprobantes externos - 9 de marzo de 1984 312

### **CONTABILIDAD REGISTRADA EN LOS LIBROS OFICIALES ANTES DE SU INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL**

Trae como consecuencia su inoponibilidad frente a terceros y su ineficacia probatoria, pero no amerita sanción - 4 de noviembre de 1988 313

### **CERTIFICADO DE CONTADOR PÚBLICO**

Debe expresar si la contabilidad se lleva conforme a prescripciones legales y si los libros se encuentran registrados y las cifras debidamente soportadas - 14 de junio de 2002 314

## H. DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES

### **SUCESIVOS AUTOS INADMISORIOS FRENTE A UNA MISMA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN**

Prohibición - 3 de julio de 2008 315

### **PAGO EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO**

Procede su devolución cuando el contribuyente ha corregido voluntariamente la declaración tributaria - 20 de agosto de 2009 319

### **PAGO DE LO NO DEBIDO**

Se configura cuando se hace el pago aunque no se realice el hecho generador del tributo o cuando se está exento del mismo - 30 de septiembre de 2010 322

### **TÉRMINO PARA SOLICITAR A LA DIAN LA CORRECCIÓN DE IMPUTACIÓN DE SALDOS A FAVOR SIN SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN**

La solicitud de corrección ante la DIAN debe presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en la cual se pretende imputar o dentro del año siguiente a su corrección - 5 de diciembre de 2011 324

## IX. COBRO COACTIVO

### A. TÍTULOS EJECUTIVOS

#### **VINCULACIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO**

Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo son también contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales - 2 de diciembre de 2010 328

## B. EXCEPCIONES

### **EXCEPCIÓN PERENTORIA DE FORMA SOBRE PETICIÓN DE MODO INDEBIDO**

Procede ante la acumulación simple o concurrente, en un solo título ejecutivo, de obligaciones respecto de las cuales alguna tenga pleito o reclamo administrativo pendiente - 18 de febrero de 1953 332

### **EXCEPCIÓN DE FALTA DE NOTIFICACIÓN**

Procede ante la carencia de notificación del impuesto liquidado, lo que genera en la invalidez del título ejecutivo y de la que solo es responsable la administración - 31 de enero de 1959 335

## C. ACTOS DEMANDABLES

### **ACTOS DEMANDABLES**

No son solo los que enlista el artículo 835 del Estatuto Tributario - 29 de enero de 2004 337

## **X. ASUNTOS ADUANEROS Y DE COMERCIO EXTERIOR**

### A. ASUNTOS ADUANEROS

#### **RENTAS ADUANERAS**

Son de propiedad exclusiva de la nación, por lo que las Asambleas no pueden imponerles contribuciones - 16 de julio de 1928 339

#### **CERTIFICADO DE ABONO TRIBUTARIO - CAT ENTREGADO ANTE REINTEGRO DE DIVISAS**

La base para liquidación del CAT es el precio FOB del reintegro por exportaciones, sin descontar el valor de los costos de las materias primas importadas - 14 de septiembre de 1979 341

#### **ARANCELES ENTRE PAÍSES DEL ACUERDO DE CARTAGENA**

Facultad del Gobierno nacional para modificarlos con el fin de incorporar sus decisiones al derecho interno - 18 de julio de 1980 344

#### **GRAVAMEN PREFERENCIAL ADUANERO**

El derecho al beneficio no se pierde automáticamente, por el hecho de no acompañar con la declaración de despacho para consumo los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos para tener derecho al mismo - 11 de octubre de 1996 346

#### **REGLAS DE INTERPRETACIÓN DE NOMENCLATURA ARANCELARIA**

Se aplican cuando las notas de sección o capítulo no establecen criterios específicos para la subpartida - 24 de abril de 2008 348

## B. COMERCIO EXTERIOR

### VALOR NORMAL PARA LA IMPOSICIÓN DE DERECHOS ANTIDUMPING

Para las importaciones de países con economías centralmente planificadas, el valor normal de los bienes importados es el previsto en el Decreto 991 de 1998 - 24 de julio de 2003 350

## XI. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

### DECLARACIÓN DE NULIDAD CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

Para su procedencia es necesario que la norma que se dice violada esté vigente en el momento en el que se ejerce la acción y que subsista en la fecha en que se dicte el fallo - 2 de marzo de 1925 353

### CADUCIDAD DE LA ACCIÓN

El Estado no puede aprovecharse de su propia culpa - 3 de agosto de 1962 355

### CONCEPTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los emitidos por su división legal deben estar de acuerdo con la Dirección de Impuestos y son demandables cuando son de carácter general. - 18 de octubre de 1973 357

### DEMANDA CONTRA NORMA DEROGADA

Procedibilidad - 4 de febrero de 2000 359

### ACCIÓN DE NULIDAD

Efectos ex tunc o retroactivos al momento en que nace el acto - 24 de marzo de 2000 360

## XII. OTROS TRIBUTOS NACIONALES

### DERECHOS DE IMPORTACIÓN DE SAL

Aunque el legislador haya autorizado al Gobierno para su fijación, conserva la atribución para decidir directamente sobre el aumento o disminución de los mismos, en los términos constitucionales - 2 de febrero de 1918 361

### IMPUESTO SOBRE AGENCIAS DE NEGOCIOS

El hecho generador es la existencia de la agencia sin distinciones - 10 de agosto de 1932 363

## TRIBUTOS TERRITORIALES

### I. IMPUESTO PREDIAL

#### A. GENERALIDADES

##### **NATURALEZA Y SUJETOS PASIVOS**

Es un gravamen real que se genera por la simple existencia del bien o propiedad raíz. El sujeto pasivo es indeterminado - 27 de marzo de 2014

367

#### B. BASE GRAVABLE

##### **EXENCIÓN SOBRE FÁBRICAS DE CERVEZA**

No procede porque la intención del legislador fue gravar al propietario del inmueble independientemente de la actividad que ejerza - 4 de septiembre de 1935

369

##### **EXENCIÓN A PROPIEDADES ECLESIASTICAS**

Aplica para las casas o edificaciones de las comunidades religiosas católicas, siempre que en ellas se ejerzan funciones parroquiales - 10 de mayo de 1936

371

##### **EXENCIÓN PARA INMUEBLES DE PROPIEDAD DE LA IGLESIA CATÓLICA**

Procede únicamente sobre los edificios destinados al culto - 19 de abril de 1938

373

##### **VALOR COMERCIAL DE INMUEBLES EN EL DISTRITO CAPITAL**

No constituye base gravable, dada su imprecisión y falta de claridad para establecerlo y, además, porque no constituye uno de los parámetros previstos en el Decreto 1421 de 1993 - 24 de marzo de 1995

375

##### **AVALÚO CATASTRAL O AUTOAVALÚO EN EL DISTRITO CAPITAL**

En caso de decremento en el valor del inmueble se requiere autorización de la Dirección Distrital de Impuestos para declarar una base gravable inferior al avalúo catastral o al autoavalúo incrementado del año anterior - 10 de julio de 2003

380

##### **AJUSTE DE LA BASE MÍNIMA EN BOGOTÁ PARA PREDIOS SIN AVALÚO CATASTRAL**

Debe hacerse con el porcentaje del índice de valoración inmobiliaria urbana y no con el índice de Precios al Consumidor - IPC - 28 de febrero de 2013

383

### C. HECHO GENERADOR

#### **PORCENTAJE DE EDIFICACIÓN PARA CONSIDERAR UN PREDIO COMO EDIFICADO**

Su establecimiento no atiende a la “aplicación equitativa” del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 ni al “manejo técnico” del beneficio de la limitación del incremento del tributo - 4 de abril de 1997 387

#### **BIENES DE USO PÚBLICO**

Están gravados en cabeza de los terceros que los exploten económicamente - 24 de octubre de 2013 390

#### **CONSTRUCCIONES, EDIFICACIONES Y MEJORAS EN BIENES DE USO PÚBLICO**

Solo pueden ser gravados por los concejos distritales de Barranquilla, Santa Marta y Cartagena de Indias cuando estén en manos de particulares - 25 de mayo de 2017 393

### D. TARIFAS

#### **INMUEBLES URBANOS NO EDIFICADOS**

El legislador facultó a los concejos municipales para gravarlos con una tarifa mayor, no solo cuando persigan una fuente de ingresos, sino también atender la necesidad social de progreso urbano - 21 de agosto de 1939 395

## **II. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO**

### A. SUJETOS PASIVOS

#### **SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS DIRECTAMENTE POR PERSONAS NATURALES EN EL DISTRITO CAPITAL**

El establecimiento del ICA en el Decreto 1421 de 1993 no transgredió los derechos al trabajo ni a la igualdad - 27 de enero de 1995 398

#### **FIDEICOMITENTES**

Las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que actúan como fideicomitentes son sujetos pasivos y no los patrimonios autónomos - 21 de agosto de 2014 402

## B. HECHO GENERADOR

### **RELACIÓN ENTRE LOS IMPUESTOS DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y AL CONSUMO**

No se excluyen entre sí, pues su exigencia se hace en razón a hechos generadores distintos - 11 de marzo de 1936 405

### **VENTA DE BIENES PRODUCIDOS POR EL MISMO CONTRIBUYENTE**

Se considera actividad industrial, pues es la culminación del proceso. No existe actividad comercial por las operaciones llevadas a cabo en la sede administrativa - 11 de mayo de 1990 406

### **VENTA DE PRODUCTOS RESPECTO A PEDIDOS TOMADOS EN UN MUNICIPIO DIFERENTE AL DEL DOMICILIO**

Los pedidos tomados por los visitantes médicos en una ciudad diferente a la del domicilio, obedece a una labor de coordinación y no de comercialización - 3 de mayo de 1991 408

### **PROHIBICIÓN DE DOBLE TRIBUTACIÓN**

En virtud del principio de unidad del sujeto pasivo solo se debe tributar sobre los ingresos del período en cada municipio, independiente del número de plantas de producción o agencias de mercadeo - 25 de septiembre de 1992 410

### **ACTIVIDAD INDUSTRIAL**

El impuesto se paga en el municipio en donde se encuentre ubicada la sede fabril, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización - 24 de junio de 1994 413

### **COBRO DE REGALÍAS E IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO SOBRE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES**

No son compatibles cuando el gravamen recae sobre la explotación misma de los recursos naturales. Los recursos naturales no renovables pueden ser objeto de tributos sobre hechos diferentes a su explotación - 25 de noviembre de 2004 415

### **SERVICIO PÚBLICO DE SUMINISTRO DE ENERGÍA ELÉCTRICA**

Es actividad gravada - 1º de octubre de 2009 418

### **CONTRATO DE COMPRAVENTA DE BIENES PERFECCIONADO EN EL EXTERIOR**

No causa impuesto de industria y comercio - 18 de febrero de 2016 422

## C. BASE GRAVABLE

### **ACTIVIDAD INDUSTRIAL**

Base gravable no puede estar conformada por los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, ya que la Ley 14 de 1983 dispuso que fuera sobre el promedio de ingresos del año anterior - 25 de septiembre de 1989 426

#### **ACTIVO FIJO**

El carácter de activo fijo no lo determina el término de posesión del bien en el patrimonio, sino su destinación específica. El ingreso en la venta de activos fijos no está gravado con industria y comercio - 21 de junio de 1991 431

#### **DIVIDENDOS, RENDIMIENTOS FINANCIEROS Y DESCUENTOS POR PRONTO PAGO**

Los dividendos están gravados cuando se obtienen por el desarrollo de una actividad propia del objeto social principal; los rendimientos cuando son producto de las inversiones que consagra su objeto social, mientras que los descuentos condicionados no están sometidos al impuesto al no constituir ingreso para el comprador - 1º de septiembre de 2005 433

#### **EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES**

De la base gravable se deben excluir los pagos a los trabajadores en misión, dado que sus ingresos brutos son las comisiones por sus servicios de intermediación laboral - 2 de mayo de 2013 437

#### **DESCUENTOS COMERCIALES O A PIE DE FACTURA**

No hacen parte de la base gravable al no constituir ni fiscal ni contablemente ingresos brutos; sin embargo, no hay norma que prohíba contabilizarlos como medida de control - 16 de octubre de 2014 440

#### **PRIMAS POR CONMUTACIÓN PENSIONAL BAJO RENTA VITALICIA**

Los pagos efectuados por impuesto de industria y comercio constituyen un pago de lo no debido, por hacer parte de los recursos de seguridad social, los cuales no son materia imponible - 17 de marzo de 2016 443

### **III. CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN**

#### **IMPUESTO DE VALORIZACIÓN**

Características y sujetos pasivos - 14 de diciembre de 1933 445

#### **TASA DE VALORIZACIÓN POR PAVIMENTACIÓN**

Difiere del impuesto de valorización, por cuanto no grava el mayor valor adquirido de los inmuebles, sino los fondos invertidos en obras, por lo que los municipios pueden exigir su cobro - 13 de marzo de 1942 447

#### **SUJETO PASIVO**

No puede ser cambiado oficiosamente por la administración - 15 de enero de 1954 450

#### **NATURALEZA JURÍDICA**

Es un gravamen real - 17 de julio de 1964 452

## IV. IMPUESTO AL CONSUMO

### A. IMPUESTO AL CONSUMO DE TABACO Y CIGARRILLOS

#### **FACULTAD PARA ESTABLECER EL IMPUESTO AL CONSUMO DE TABACO**

La tienen los departamentos en virtud de la cesión que a dichas entidades le hizo la Ley 10 de 1909 - 17 de enero de 1917 453

#### **IMPUESTO AL TABACO PROVENIENTE DE OTRO DEPARTAMENTO**

Puede ser establecido por la Asamblea Departamental, ya que se trata de un artículo no gravado por la nación - 18 de marzo de 1918 455

#### **HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE TABACO**

No es el consumo mismo, sino la operación anterior a este, es decir, la que realizan los intermediarios entre el productor y el consumidor - 11 de marzo de 1921 457

#### **CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS A CARGO DE PRODUCTORES NACIONALES**

La constituye la entrega del producto en fábrica o en planta en la jurisdicción donde esta se encuentre con miras al consumo - 3 de diciembre de 2009 460

### B. IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZA

#### **BASE GRAVABLE**

Es el precio de venta fijado por el productor - 13 de mayo de 1930 462

#### **TASA POR ALMACENAMIENTO DE CERVEZA EN DEPÓSITOS OFICIALES**

Su fijación es de reserva de ley, por lo que no puede ser alterada ni directa ni indirectamente por los municipios y departamentos - 28 de mayo de 1941 464

#### **CERVEZAS, SIFONES Y REFAJOS**

Tornaguía - Finalidad y modalidades - 10 de abril de 2008 467

### C. IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES

#### **FACULTAD DE LAS ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES EN RELACIÓN CON EL MONOPOLIO DE LICORES**

Es limitada, porque no pueden incluir en el mismo sustancias expresamente excluidas por la ley - 22 de abril de 1925 470

### D. IMPUESTO AL CONSUMO SOBRE BEBIDAS FERMENTADAS

#### **FACULTAD IMPOSITIVA DEPARTAMENTAL**

Las asambleas departamentales pueden gravar su consumo, siempre y cuando la nación no lo haya hecho - 5 de diciembre de 1917 473

**PRODUCCIÓN O EXPENDIO DE GUARAPO FERMENTADO O CHICHA**

Antes de la entrada en vigor del artículo 9° de la Ley 88 de 1923 las Asambleas podían gravar la chicha en virtud de la facultad impositiva consignada en la Constitución y el Código de Régimen Político y Municipal - 4 de agosto de 1924 476

**V. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO**

**IMPUESTO DE ASEO Y ALUMBRADO URBANO**

Procedía su cobro se prestara o no el servicio, en beneficio del interés general de la comunidad, y no de particulares - 21 de febrero de 1947 478

**HECHO GENERADOR**

Los concejos municipales no pueden determinarlo con fundamento en la Ley 97 de 1913 - 4 de septiembre de 2008 480

**ELEMENTOS**

Hecho generador, causación y sujeto pasivo - 11 de marzo de 2010 486

**COBRO EN FACTURA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS**

Es válido recaudar el impuesto en la misma factura de los servicios públicos domiciliarios, como el de energía, o en desprendible separado de ella - 9 de abril de 2015 490

**VI. IMPUESTO DE REGISTRO**

**DERECHOS REGISTRALES EN LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES**

Cuando la escisión envuelve el traspaso de inmuebles hay dos actos sujetos a registro, la inscripción de la reforma estatutaria de escisión ante la Cámara de Comercio, y la tradición de dominio de los bienes raíces a favor de las sociedades beneficiarias, que se surte en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos - 11 de diciembre de 1998 492

**CAUSACIÓN EN LOS ACTOS, CONTRATOS O NEGOCIOS JURÍDICOS**

Se genera con la inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos aunque tengan que registrarse también en las Cámaras de Comercio - 12 de noviembre de 2003 495

**OBLIGACIONES DE LAS CÁMARAS DE COMERCIO FRENTE A LOS ACTOS SUJETOS A REGISTRO**

Las Cámaras de Comercio están autorizadas para liquidar y recaudar el impuesto de registro en lugar del sujeto pasivo - 13 de agosto de 2015 499

## VII. IMPUESTO DE VEHÍCULOS

### VEHÍCULOS OFICIALES

No pueden ser gravados con el impuesto de vehículos - 21 de agosto de 2008 503

## VIII. PARTICIPACIÓN EN PLUSVALÍA

### GENERALIDADES

Elementos del tributo - 13 de septiembre de 2012 507

## IX. ESTAMPILLAS

### IMPOSICIÓN DE MULTA POR VENTA DE FÓSFOROS MAL ESTAMPILLADOS

No requiere una notificación previa de los cargos, pues es suficiente que aparezcan las marcas de los artículos - 5 de octubre de 1932 509

### COBRO DE LA ESTAMPILLA PRO HOSPITALES UNIVERSITARIOS POR PARTE DE LAS CÁMARAS DE COMERCIO

Las Cámaras de Comercio no la deben recaudar, pues, aunque ejercen funciones administrativas, tales entidades son de carácter privado y en sus operaciones no intervienen funcionarios públicos - 7 de noviembre de 2012 510

## X. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL

### A. GENERALIDADES

#### RÉGIMEN PROCEDIMENTAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

Las entidades territoriales deben aplicar el procedimiento del Estatuto Tributario Nacional sin que sea excluyente que puedan expedir sus reglamentaciones locales - 13 de octubre de 2011 514

### B. DEBERES Y OBLIGACIONES FORMALES

#### PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL SOBRE BIENES PRIVADOS EN PROPIEDAD HORIZONTAL

El pago del impuesto sobre cada bien privado satisface la obligación tributaria sobre los bienes comunes, de modo que si la persona jurídica paga el impuesto predial respecto de las áreas comunes se genera un pago de lo no debido - 2 de diciembre de 2015 516

### C. DECLARACIONES TRIBUTARIAS

#### RESPONSABLES PARA PRESENTAR DECLARACIONES DEL IMPUESTO PREDIAL RESPECTO DE BIENES OBJETO DE CONTRATO DE FIDUCIA

En el Distrito Capital antes del Decreto 401 de 1999, con la presentación de la declaración por el fideicomitente quedan relevados de ese deber el fiduciario y el beneficiario del contrato de fiducia - 12 de mayo de 2005 518

**CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL**

No procede su rechazo por falta de coordinación y morosidad de las autoridades encargadas de resolver la solicitud de revisión del avalúo catastral fundamento de la corrección - 19 de abril de 2007 521

**D. DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN**

**RECURSO DE RECONSIDERACIÓN**

Se considera válida su presentación ante notario, siempre que sea oportuna - 3 de noviembre de 2000 523

**SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN EN EL DISTRITO CAPITAL**

Al establecer la norma local la suspensión del término para resolver el recurso por 90 días para practicar pruebas, adiciona un supuesto no contenido en la norma nacional - 4 de septiembre de 2008 524

**E. RÉGIMEN PROBATORIO**

**TESTIMONIO COMO PRUEBA DEL PAGO DEL GRAVAMEN**

De acuerdo con el artículo 606 del Código Judicial, constituye presunción más o menos atendible, según las condiciones del declarante y la sinceridad y claridad de su exposición - 9 de junio de 1933 526

**XI. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**INCIDENTE DE EXCEPCIONES**

Solo pueden debatirse los hechos que determinen la inexigibilidad actual de la obligación tributaria - 30 de octubre de 1963 528

**PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD**

Procedencia - 4 de febrero de 1983 529

**XII. OTROS TRIBUTOS TERRITORIALES**

**GRAVAMEN AGRÍCOLA**

Es un impuesto general, pues grava sin distingo todas las fincas del departamento del Magdalena que reúnan las condiciones previstas en la Ordenanza 49 de 1914 - 14 de mayo de 1915 531

**PEAJE SOBRE MERCANCÍAS DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN**

Es ilegal establecerlo sobre el peso de las mercancías, dado que los derechos de tonelaje y fardo, que son de carácter nacional, también gravan el peso de todo lo que entra, en favor de la nación - 24 de abril de 1916 533

**EXENCIÓN DE IMPUESTOS DEPARTAMENTALES O MUNICIPALES  
A LA ACTIVIDAD PETROLERA**

La explotación y la exploración quedan exentas de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, dado que la industria del petróleo ya está gravada por la nación - 21 de octubre 1929 535

**CONTRIBUCIÓN DE CAMINOS O PISADURA**

Son sujetos pasivos las personas residentes de cada municipio, independientemente de su calidad de propietarios o rentados - 24 de abril de 1934 537

**IMPUESTO DEL CENTAVO MUNICIPAL**

Grava el servicio de transporte de autobús y autos de carrera con un centavo, para lo cual el municipio debe garantizar gratuitamente los medios de recaudo y control de pago - 24 de agosto de 1944 538

**HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS**

Gravar con este impuesto “toda comunicación al público” amplía la materia imponible y desborda la facultad reglamentaria - 22 de junio de 1990 540

**SOBRETASA A LA GASOLINA**

Elementos del tributo - 13 de junio de 1997 542

**FUSIÓN DE LOS IMPUESTOS DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS, JUEGOS,  
RIFAS, SORTEOS, CONCURSOS Y SIMILARES**

Es válido que la entidad propietaria de un impuesto ya creado por la ley señale en un solo texto la forma como el mismo debe liquidarse y pagarse, siempre que con ello no se varíen sus elementos estructurales - 14 de noviembre de 1997 544

**IMPUESTO DE TELÉFONOS URBANOS**

No existe autorización legal para gravar la telefonía móvil celular con el impuesto de teléfonos urbanos - 15 de octubre de 1999 547

**IMPUESTO DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS**

Los ingresos por entrada a los centros recreacionales de las cajas de compensación familiar no están gravados con el impuesto de espectáculos públicos cuando no se prueba la realización de los eventos - 29 de noviembre de 2012 551

**ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS**

**IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA**

Causación y hecho generador - 30 de mayo de 2011 554

**ENCAJE BANCARIO Y POSICIÓN MENSUAL DE ENCAJE**

Diferencias - 6 de julio de 1984 559

## **UPAC**

Al ser reemplazada por la U.V.R. el Banco de la República perdió la competencia para fijar la metodología para la determinación del UPAC. - 22 de junio de 2001 562

## **CAPITALIZACIÓN DE GRANAHORRAR ORDENADA POR LA SUPERINTENDENCIA BANCARIA**

El cálculo de las pérdidas en que se fundamentó la Superintendencia no fue explicado ni tampoco se demostró la supuesta insolvencia.  
El valor intrínseco de las acciones y no el valor en bolsa es el que más se aproxima a la realidad económica y financiera de la entidad - 1º de noviembre de 2007 564

## **ENAJENACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN ACCIONARIA DEL ESTADO EN ISAGÉN**

El Gobierno nacional estaba facultado para adelantar la enajenación por obedecer a una política de financiación de los proyectos de infraestructura  
No se presentó vulneración de los principios de democratización y preferencia en la venta de acciones  
La sostenibilidad fiscal del Estado no se desconoce al estar fundamentada en estudios previstos por la Ley 226 de 1995 - 10 de septiembre de 2015 567

## **SALA PLENA Y ASUNTOS CONSTITUCIONALES**

### **AUTONOMÍA PATRIMONIAL DE LOS MUNICIPIOS**

Se desconoce si los departamentos disponen de las rentas y administran los bienes municipales, habida cuenta del derecho de propiedad que les reconoce la Constitución - 6 de diciembre de 1939 573

### **FACULTAD IMPOSITIVA TERRITORIAL**

Contribución de valorización - 10 de noviembre de 1965 575

### **PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD TRIBUTARIA**

Procedencia - 19 de junio de 1970 579

### **TITULARIDAD DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA**

La tiene en primer término el Presidente de la República y en segundo lugar las Asambleas Departamentales y Concejos Municipales. No la tienen los gobernadores y alcaldes. La delegación es restringida. - 24 de mayo de 1973 581

### **APLICACIÓN DE LA NORMA PENAL PARA EL TÉRMINO DE CADUCIDAD DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS**

Las infracciones penales se clasifican en delitos y contravenciones. Si la ley tributaria no contempla un término de caducidad para imponer las sanciones se acude al Código Penal por tratarse de una contravención. Principio de favorabilidad penal aplicable en materia sancionatoria tributaria - 23 de mayo de 1978 585

**PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD**

No es aplicable en materia tributaria - 10 de marzo de 1995 590

**ACCIÓN DE NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD**

Procede respecto al Estatuto de Bogotá al no tener competencia la Corte Constitucional para revisar los decretos expedidos con base en artículos transitorios de la Constitución Política de 1991 - 12 de mayo de 1995 592

**RELIQUIDACIÓN DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS EN UVR**

Se realiza con base en el IPC del mes anterior que incide en el período de cálculo a partir del día 16 del mes siguiente - 1° de octubre de 2002 597

**IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRÁTICA**

Las empresas de servicios públicos domiciliarios son sujetos pasivos y deben pagar el impuesto dentro de los plazos del Decreto 413 de 2003 - 18 de marzo de 2003 602

**FACULTAD IMPOSITIVA TERRITORIAL**

Los entes territoriales pueden establecer los elementos del tributo cuando la ley no los ha fijado conforme con las pautas del legislador - 9 de julio de 2009 605

**TEORÍA DE LOS MÓVILES Y FINALIDADES**

Concepto - 26 de noviembre de 2009 607





## PRESENTACIÓN GENERAL

El Consejo de Estado cumple funciones especializadas de consulta y de control judicial sobre las actuaciones públicas. Guiado por los valores y principios de la justicia, la ética, la seguridad jurídica y la paz, ha contribuido a impulsar y transformar el Derecho Administrativo del país, de acuerdo con las corrientes de pensamiento que promueven la democracia y el mantenimiento del Estado de derecho, a mejorar la efectividad de los derechos de las personas y a preservar el orden jurídico y el buen funcionamiento de la Administración Pública.

El Consejo de Estado de la República de Colombia conmemoró su bicentenario en el año 2017. La Corporación, como parte de la celebración de este momento histórico, ofrece a la comunidad esta publicación que da testimonio de su labor desde su fundación en 1817.

El título de la presente obra, “Antología”, quiere expresar que se ha seleccionado una colección de piezas dignas de ser destacadas por su aporte al entendimiento y desarrollo de las principales figuras e instituciones del Derecho Administrativo nacional. Así, el presente trabajo identifica y recoge la jurisprudencia y los conceptos más relevantes que el Consejo de Estado, como Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo y Cuerpo Supremo Consultivo del Gobierno, ha proferido a lo largo de su existencia.

La obra se encuentra conformada por seis (6) tomos, uno por cada Sección de la Sala de lo Contencioso Administrativo, más el correspondiente a la Sala de Consulta y Servicio Civil.

En lo que respecta a su contenido, el Tomo número I recopila las decisiones judiciales más importantes de la Sección Primera, que conoce de aquellos asuntos de carácter administrativo para los que no existe regla especial de competencia o que no son de conocimiento de otras Secciones. Aborda temas tales como el acto administrativo y su control judicial, la potestad sancionatoria administrativa, las facultades

extraordinarias, los servicios públicos, el poder de policía, las circulares de servicio o administrativas, la expropiación, la creación de municipios, el conflicto armado interno, las corporaciones públicas, los auxilios y donaciones, los bienes de interés general, los ciudadanos extranjeros, las comunidades indígenas, el medio ambiente, los derechos de las niñas, niños y adolescentes, la libre competencia económica, los mecanismos de control natal y el derecho a la salud sexual y reproductiva, los actos de registro y los títulos de idoneidad.

El Tomo número II de la obra está dedicado a la jurisprudencia de la Sección Segunda, cuya actividad jurisdiccional se circunscribe al conocimiento y resolución de controversias de naturaleza laboral y de seguridad social. Se destacan, por tanto, decisiones relativas a la carrera administrativa, los empleados del Congreso, la Rama Judicial y la fuerza pública, el escalafón docente, el salario, la jornada de trabajo, el contrato realidad, las situaciones administrativas, el retiro del servicio, el régimen disciplinario y las pensiones de invalidez y jubilación.

El Tomo número III de la colección recopila la jurisprudencia de la Sección Tercera, que tiene entre sus funciones dirimir las controversias relacionadas con la responsabilidad extracontractual del Estado, la contratación estatal y la anulación de laudos arbitrales. Está integrado por 2 volúmenes.

En el primer volumen se encuentran sentencias referentes a los principios de la contratación estatal, el régimen normativo aplicable al contrato estatal, los tipos de contratos estatales, los estudios previos, el pliego de condiciones, el proceso de selección, el perfeccionamiento, ejecución, terminación, nulidad, cesión y liquidación del contrato, las garantías, los poderes exorbitantes, las cláusulas excepcionales, el equilibrio económico y la responsabilidad en la etapa precontractual y contractual. Asimismo, en materia procesal se reúnen sentencias sobre la competencia del Consejo de Estado, el medio de control de las controversias contractuales, el enriquecimiento sin causa, la acción popular y la acción de repetición.

El segundo volumen está dedicado a la responsabilidad extracontractual. Contiene sentencias en relación con los diferentes regímenes y supuestos de responsabilidad patrimonial del Estado, tales como la falla en el servicio, el daño especial, el riesgo excepcional y el daño antijurídico, así como

respecto de las causales de exoneración de responsabilidad, la acción de reparación directa y la incidencia de la condena penal o disciplinaria en este régimen. Igualmente, abarca sentencias en materia de supuestos específicos de responsabilidad, entre otros, por actos terroristas, la actividad médica y hospitalaria, las actividades peligrosas, el funcionamiento de los establecimientos educativos, el servicio notarial y de registro, la administración de justicia, el medio ambiente y los eventos públicos.

El Tomo número IV presenta la jurisprudencia más relevante de la Sección Cuarta, a la que corresponde resolver asuntos de índole tributaria y aduanera. Por consiguiente, las decisiones aquí compiladas versan sobre los impuestos de renta, a las ventas, al patrimonio, industria y comercio, timbre, predial, consumo, alumbrado público, registro y vehículos. Adicionalmente, hacen parte de este tomo decisiones sobre la retención en la fuente, el gravamen a los movimientos financieros, las contribuciones especiales, el procedimiento tributario nacional y territorial, el cobro coactivo, el comercio exterior, la contribución de valorización, la participación en plusvalía y las estampillas.

El Tomo número V reúne la jurisprudencia de la Sección Quinta, que tiene a su cargo definir las controversias en materia electoral. Dentro de esta lógica, se seleccionaron decisiones judiciales referidas a aspectos procesales y sustantivos tales como la demanda y el proceso electoral, las causales de anulación, los efectos de la sentencia de nulidad, los medios de control, las autoridades, circunscripciones y garantías electorales, la trashumancia y residencia electoral, la doble militancia, el derecho al voto y los partidos políticos.

Finalmente, el Tomo número VI está integrado por los conceptos emitidos por la Sala de Consulta y Servicio Civil. Esta Sala absuelve las consultas generales y particulares que le formulan los Ministros y Directores de los Departamentos Administrativos. En este último tomo se abordan temáticas relacionadas con los principios constitucionales, los derechos fundamentales, la protección de las minorías étnicas, la nacionalidad, el conflicto armado, el medio ambiente, la organización y estructura del Estado, los servicios públicos, las inhabilidades e incompatibilidades, los conflictos de interés e impedimentos, la moción de censura, la función pública, el régimen prestacional y de seguridad social, los bienes del Estado,

la contratación estatal, el control fiscal y los regímenes presupuestales especiales.

Como se advierte, la obra revela las decisiones y dictámenes más significativos que ha proferido el Consejo de Estado desde su creación, que no son más que una muestra de dos siglos de arduo y concienzudo trabajo de la Corporación, para garantizar los derechos y libertades de los ciudadanos y defender el orden jurídico. Asimismo, constituyen un valioso legado dejado al país por todos y cada uno de los magistrados que nos precedieron, y son testimonio de su compromiso y esfuerzo en procura del robustecimiento de la institución. Deseamos entonces que la presente antología de jurisprudencias y conceptos, se traduzca en un aporte para las autoridades públicas, la comunidad jurídica y los ciudadanos.

De otra parte, es justo hacer expresa nuestra profunda gratitud a los Consejeros de Estado de las diferentes salas y secciones, miembros del Comité Editorial y coordinadores de cada uno de los tomos temáticos de esta obra, a los servidores de las Relatorías del Consejo de Estado, al Consejo Superior de la Judicatura y su Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), y a todas y cada una de las personas y funcionarios que apoyaron y participaron en la elaboración de esta obra con gran entusiasmo, dedicación, generosidad, profesionalismo y sentido de pertenencia a la institución.

Sea esta la oportunidad, dentro del marco de la conmemoración del bicentenario, de reafirmar el inquebrantable compromiso del Consejo de Estado, guiado por los principios de eficiencia, transparencia y buen gobierno, de continuar trabajando para satisfacer las demandas democráticas de pronta y cumplida justicia, y elevar los niveles de confianza de los colombianos en el poder judicial.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente del Consejo de Estado 2017

**GERMÁN ALBERTO BULA ESCOBAR**  
Presidente del Consejo de Estado 2018

## PRÓLOGO

### **200 AÑOS DEL CONSEJO DE ESTADO: Construcción de institucionalidad con visión hacia el futuro**

En el año 2017 celebramos el bicentenario de la creación del Consejo de Estado. Por esto, la Corporación ha puesto todo su esfuerzo en la elaboración de la presente publicación, con el fin de divulgar el trabajo jurisprudencial y consultivo en sus doscientos años de existencia, en las diversas materias que se le han confiado.

El propósito de esta obra, es proporcionar elementos de conocimiento y de juicio que faciliten la comprensión de los derechos que le son reconocidos a las personas por la Constitución y la ley, cuya protección frente a las actuaciones de la Administración se le ha encomendado a esta Corporación, en su rol de garante del principio de legalidad y en ejercicio de su función de fiscalización y control judicial de la actividad estatal.

Para determinar el alcance y significado de esta obra, es menester realizar una reflexión histórica que transporte al lector a las dificultades que tuvo en su origen y a las diferentes épocas que ha vivido la institución, de manera que pueda tener un panorama de su labor en el contexto político, social, económico y jurídico del momento en que expidió determinada sentencia o concepto de esta colección, y permita, a partir de su evolución, conjeturar sobre sus retos presentes y futuros.

#### **I. Origen del Consejo de Estado y sus vicisitudes durante el siglo XIX**

Se suele afirmar que bajo la teoría de la “separación de poderes”, uno de los logros de la Revolución Francesa es la creación del sistema de control administrativo por una jurisdicción especializada y del Consejo de Estado francés el 13 de diciembre de 1799 (Constitución del año VIII, artículo 52). Fue Napoleón Bonaparte, como “Primer Cónsul”, quien lo instaló el 25 de diciembre de ese mismo año, lo cual representa uno de los antecedentes más importantes para el establecimiento del Consejo de Estado en Colombia.

Para la mayoría de quienes han estudiado la historia del Consejo de Estado, su origen más remoto se halla en el “Consejo Provisional de Estado”, instaurado por el Libertador Simón Bolívar mediante Decreto de fecha 30 de octubre de 1817, dictado en el Cuartel General de Angostura, en los siguientes términos:

“SIMÓN BOLÍVAR,

*Jefe Supremo de la República de Venezuela y Capitán General de sus Ejércitos y de los de la Nueva Granada...*

*Considerando que es imposible establecer por ahora un buen Gobierno representativo y una Constitución eminentemente liberal, a cuyo objeto se dirigen todos mis esfuerzos y los votos más ardientes de mi corazón, mientras no se halle libre y tranquila la mayor parte del territorio de la República, especialmente la capital, y deseando que las providencias importantes, las leyes y reglamentos e instrucciones saludables que deben entretanto publicarse para la administración y organización de las provincias ya libres o que se liberten, sean propuestas, discutidas y acordadas en una asamblea que por su número y por la dignidad de los que la compongan merezca la confianza pública, he venido en decretar y decreto lo siguiente:*

*Art. 1º. Tendrá el Jefe Supremo de la República un Consejo Provisional de Estado que residirá por ahora en la capital de la Provincia de Guayana, y será compuesto del Almirante, del Jefe de Estado Mayor General, del Intendente General, del Comisario General del Ejército, del Presidente y Ministros de la Alta Corte de Justicia, del Presidente y Ministros del Tribunal de Secuestros, de los secretarios del Despacho y de los empleados siguientes de esta provincia, mientras resida en su capital, a saber: el Gobernador Comandante General, los Generales y Coroneles que estén en actual servicio en esta ciudad, el Intendente, los ministros, Contador y Tesorero y el Gobernador Político.*

*Art. 2º El Consejo se dividirá en tres secciones: 1ª Estado y Hacienda; 2ª Marina y Guerra; 3ª Interior y Justicia. (...).”*

Como si las consideraciones del citado decreto no fueran ya suficientemente explícitas, resulta bastante elocuente sobre la intención que animaba al Libertador para establecer la institución, el discurso que pronunció durante el acto de instalación del Consejo de Estado en la ciudad de Angostura, el 10 de noviembre de 1817, en cuyos apartes se lee:

*“La creación del Consejo de Estado, va a llenar las augustas funciones del poder legislativo no en toda la latitud que corresponde a la soberanía de este cuerpo, porque sería incompatible con la extensión y vigor que ha recibido el poder ejecutivo, no sólo para libertar el territorio y pacificarlo, sino para crear el cuerpo entero de la República. (...).*

Señores del Consejo de Estado:

*La instalación de un cuerpo tan respetable y digno de confianza del pueblo es una época fausta para la nación. El Gobierno que, en medio de tantas catástrofes y aislado entre tantos escollos, no contaba antes con ningún apoyo, tendrá ahora por guía una congregación de ilustres militares, magistrados, jueces, y administradores, y se hallará en lo futuro protegido, no solo de una fuerza efectiva, sino sostenido de la primera de todas las fuerzas, que es la opinión pública. La consideración popular, que sabrá inspirar el Consejo de Estado, será el más firme escudo del Gobierno.”.*

El contexto histórico en el que se expidió este decreto venía precedido del ejercicio centralizado del mando por Bolívar como Jefe Supremo del Gobierno, de manera que avizorando ese poder inmenso y absoluto, constituyó el Consejo de Estado para limitarlo y para sentar, en plena guerra de independencia, las bases que dieran luego paso a la República y a un gobierno representativo y democrático.

Al estudiar en su integridad el Decreto del 30 de octubre de 1817, así como otros documentos histórico-jurídicos que antecedieron y siguieron a la expedición del citado decreto, se puede concluir que el Consejo de Estado creado por Simón Bolívar era, ante todo, un órgano de consulta, apoyo y asesoría del “Jefe Supremo” de la naciente República, en materias políticas, militares y jurídicas, razón por la cual estaba conformado por un amplio grupo de funcionarios civiles y militares. Además, carecía de una estructura propia y permanente y de autonomía orgánica, en cuanto dependía directamente del Libertador y pertenencia, por tanto, al ejecutivo.

En relación con la naturaleza de sus funciones, podría decirse que se trataba de una mezcla de atribuciones consultivas, de coadministración y colegislativas, en cuanto debía preparar, discutir y elaborar leyes, decretos, instrucciones, decisiones y cualquier otra medida que considerara necesaria para el buen gobierno de la incipiente República. En el ejercicio de estas funciones, es importante destacar el pensamiento democrático de la Corporación desde sus inicios, como se evidencia en el hecho de que fue bajo

la orientación y la asesoría del Consejo de Estado que El Libertador Simón Bolívar, en la búsqueda de un gobierno de base popular y representativo, adelantó elecciones populares para la conformación del Congreso Constituyente instalado el 15 de febrero de 1819, cuya labor daría lugar a expedir la Constitución de 1821.

En todo caso, y a pesar de tener su origen en una situación precaria y angustiosa, en medio de la guerra de independencia y de las dificultades inherentes a dicha condición, el Consejo de Estado Provisional constituyó el origen remoto de la institución de la que celebramos este año su bicentenario, y al mismo tiempo, el inicio de la función consultiva que hoy ejerce la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado. En efecto, el origen de dicha función en el Estado colombiano parece coincidir con el nacimiento mismo de nuestra corporación y precedió, en casi 100 años, al nacimiento de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de la cual el Consejo de Estado es actualmente su máximo tribunal y órgano de cierre.

Para llegar a este momento, el Consejo de Estado tuvo que superar enormes dificultades, luchas y contradicciones, que incluyeron su supresión en varias oportunidades, así como múltiples modificaciones en su adscripción a las ramas del poder público, en su composición, en el origen de sus miembros y en sus funciones, tal como se mostrará en el breve recuento que se hace a continuación.

En primer lugar, se observa que ni en el Decreto Constitucional del Estado Libre de Casanare de 1818, ni en el proyecto de la Constitución de Angostura de 1819, ni en la Constitución venezolana de 1819, ni en la colombiana de 1821, aparece el Consejo de Estado.

En efecto, en el periodo posterior a la guerra que selló la independencia, en la Constitución Política de la República de Colombia, aprobada el 30 de agosto de 1821 en la Villa del Rosario de Cúcuta, en cumplimiento de lo ordenado por la Ley Fundamental de la República de Colombia del 17 de diciembre de 1819, y por la Ley Fundamental de la Unión de los Pueblos de Colombia del 18 de julio de 1821, no se previó la existencia de un Consejo de Estado, sino de un Consejo de Gobierno, compuesto por el Vicepresidente de la República, un ministro de la Alta Corte de Justicia y los secretarios de despacho (artículos 133, 134 y 135). A este órgano, sin embargo, se le asignaron funciones consultivas similares a las que habían sido otorgadas al “Consejo Provisional de Estado”.

Tiempo después, debido al fracaso de la Convención de Ocaña en expedir una nueva constitución o reformar la anterior, propósito para el cual

había sido convocada, Simón Bolívar, invocando su condición de Libertador y Presidente de la República de Colombia, expidió el Decreto Orgánico del 27 de agosto de 1828 que, según lo ordenado por él, debía servir como ley constitucional del Estado hasta el año de 1830. Por medio de este decreto se restableció el Consejo de Estado, con ese nombre, al lado de un Consejo de Ministros. Este nuevo Consejo de Estado se encontraba conformado por el Presidente del Consejo de Ministros, los ministros secretarios de Estado y un consejero por cada uno de los departamentos de la República, y tenía como funciones las de preparar los decretos y reglamentos que debiera expedir el Jefe de Estado, presentar dictámenes al Presidente para diferentes fines (declaración de guerra, ratificación de tratados etc.), y postular las personas que tuvieran las calidades necesarias para ocupar ciertos cargos públicos, entre otras.

En resumen, en este órgano se condensaron las funciones asignadas en 1817 al Consejo Provisional del Estado, y en la Constitución de 1821, al Consejo de Gobierno.

Posteriormente, en la Constitución Política de la República de Colombia del 29 de abril de 1830 se avanzó en el diseño institucional del Consejo de Estado como órgano asesor del Gobierno nacional, y se delineó en forma más precisa la función consultiva que estaba llamado a cumplir. En efecto, allí se previó, dentro de la estructura de la Rama Ejecutiva (título VII), la existencia de un Consejo de Estado, *“para auxiliar al Poder Ejecutivo con sus luces en los diversos ramos de la Administración Pública...”*, el cual estaba compuesto por el Vicepresidente de la República, que lo presidía, los ministros secretarios del despacho, el Procurador General de la Nación y *“doce consejeros escogidos indistintamente de cualquier clase de ciudadanos”* (artículo 95). Entre sus funciones, se destacaban la de *“dar su dictamen para la sanción de las leyes y en todos los negocios graves y medidas generales de la administración pública...”*, así como la de *“preparar, discutir y formar los proyectos de ley que hayan de presentarse al Congreso en nombre del Jefe del Ejecutivo”* (artículo 97).

En los artículos 98 y 99 de esta Constitución se dispuso, respectivamente, que el Jefe del Ejecutivo no estaba obligado a seguir el dictamen del Consejo de Estado y que los Consejeros de Estado serían responsables ante el Senado por los dictámenes que dieran contra expresa disposición constitucional o legal.

En la Constitución Política del Estado de la Nueva Granada, dada en Bogotá el 29 de febrero de 1832, se previó la existencia de un Consejo de Estado y de un Consejo de Gobierno, ambos dentro de la estructura de la rama ejecutiva. El Consejo de Estado estaba conformado por siete (7)

consejeros nombrados por el Congreso para períodos fijos de cuatro (4) años, con renovación parcial cada dos (2) años (artículos 121 y 123). Además, se previó que no podía nombrarse más de un consejero que tuviera origen en la misma provincia. Esta composición del Consejo de Estado y la forma de elección de sus magistrados, reflejaban la necesidad de dotar a dicha institución de mayor representatividad nacional y de mayor autonomía frente al Ejecutivo.

En cuanto a sus funciones, la Constitución de 1832 avanzó en perfilar la función consultiva, al establecer que, aparte de la preparación de los proyectos de ley, al Consejo de Estado le correspondía “*preparar, discutir y formar... los códigos de legislación que hayan de presentarse al congreso*”, así como “*Consultar, dar su dictamen, prestar o no su consentimiento en los casos que designa esta Constitución*”. Vale la pena mencionar, igualmente, que en esta Constitución se previó ya la reserva o confidencialidad de algunos de los dictámenes que diera el Consejo de Estado (artículo 124).

Años más tarde, en plena guerra civil “de los Supremos o de los Conventos”, aparecieron prevenciones políticas contra el Consejo de Estado, debido a su negativa a conceder algunas facultades extraordinarias que el Ejecutivo había solicitado para aumentar los cuerpos de la fuerza pública. Ello condujo a que en 1843, durante el gobierno del General Pedro Alcántara Herrán, se recomendará, como una reacción frente a esta situación, la eliminación del Consejo de Estado en la reforma constitucional que a la sazón se tramitaba.

Fue así como se expidió la Constitución Política de la República de la Nueva Granada, el 20 de abril de 1843, que abolió el Consejo de Estado y este cerró sus sesiones el 30 de septiembre del mismo año, pero mantuvo el Consejo de Gobierno y le asignó a este algunas de las funciones consultivas que tenía el Consejo de Estado (artículos 117 y 118).

En las Constituciones de 1853<sup>1</sup>, 1858<sup>2</sup> y 1863<sup>3</sup>, de corte centro federal y federalista, respectivamente, se omitió igualmente la institución del Consejo de Estado, seguramente por el debilitamiento del poder ejecutivo y el correlativo fortalecimiento del legislativo y la mayor autonomía de las entidades territoriales.

---

1 Constitución Política de la Nueva Granada.

2 Constitución Política para la Confederación Granadina.

3 Constitución Política de los Estados Unidos de Colombia.

Finalmente, cuarenta y tres (43) años después de su abolición y casi tres décadas de federalismo, la Constitución Política de Colombia aprobada el 4 de agosto de 1886, que le devolvió a nuestro país su carácter de república unitaria, reconstituyó de manera clara y decidida el Consejo de Estado, al cual le dedicó todo un título (el Título XIII).

En cuanto a su composición y al origen de sus miembros, se dispuso que tendría siete (7) miembros: el Vicepresidente de la República y seis (6) “vocales” (artículo 136), nombrados así: Dos (2) por el Senado<sup>4</sup>, dos (2) por la Cámara de Representantes<sup>5</sup> y dos (2) por el Presidente de la República<sup>6</sup>. De esta forma, se dotó a la institución de mayor autonomía y, al mismo tiempo, mayor representatividad frente a las ramas legislativa y ejecutiva del poder público. Además, retomó el período de cuatro (4) años para los Consejeros de Estado, con renovación parcial cada dos (2) años (artículo 138).

En cuanto a sus funciones, es importante destacar que por primera vez en la historia constitucional del país, se le otorgó el doble carácter de “Cuerpo Supremo consultivo del Gobierno, en asuntos de administración”, debiendo necesariamente ser oído en todos los casos que determinara la Constitución y la ley, y máximo tribunal de lo contencioso administrativo, aunque debe aclararse que esta última calidad fue condicionada en dicho momento a que el legislador decidiera crear esta jurisdicción especializada, en los siguientes términos:

“Artículo 141

*Son atribuciones del Consejo de Estado*

(...)

*3ª Decidir, sin ulterior recurso, las cuestiones contencioso-administrativas si la ley estableciere esta jurisdicción, ya deba conocer de ellas en primera y única instancia, o ya en grado de apelación.*

*En este caso el Consejo tendrá una sección de lo contencioso administrativo con un Fiscal, que serán creados por la Ley.*

(...)”

4 Artículo 98 numeral 2°.

5 Artículo 102 numeral 3°.

6 Artículo 120 numeral 5°.

El mismo artículo permitió expresamente al Consejo de Estado darse su propio reglamento, y previó que la ley podría señalarle funciones adicionales.

El artículo 139 *ibídem* estableció la posibilidad de que el Consejo de Estado estuviera dividido en secciones, “*para el despacho de los negocios de su competencia*”, en la forma en que la ley o su propio reglamento lo establecieran.

Como se observa, estas normas representaron un avance fundamental en la institucionalización del Consejo de Estado y en el desarrollo de las funciones que hoy en día cumple, por las siguientes razones:

- 1) Se restableció el Consejo de Estado a nivel constitucional, como un organismo principal del Estado, sin adscribirlo expresamente a ninguna de las ramas del poder público, pero separado, en todo caso, del Gobierno nacional. Recuérdese que hasta ese momento, el Consejo de Estado había sido definido y regulado como un cuerpo perteneciente a la Rama Ejecutiva.
- 2) Se previó, por primera vez, la posible existencia de una jurisdicción contencioso-administrativa, a la cabeza de la cual estaría el Consejo de Estado. Con esto se empezó a vislumbrar la futura pertenencia del Consejo de Estado a la Rama Judicial, que sería definida más adelante por la ley.
- 3) Como se explicó en forma previa, se consagró a nivel constitucional el doble papel que vendría a jugar el Consejo de Estado más adelante, como cuerpo supremo consultivo del Gobierno y máximo tribunal de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En el ocaso del siglo XIX y en los albores del siglo XX, se expidieron algunas normas legales que pretendieron desarrollar la Constitución de 1886, en lo atinente a las funciones del Consejo de Estado.

Así, por ejemplo, la Ley 149 de 1888 (“Código Político y Municipal”) reguló el funcionamiento del Consejo de Estado y le atribuyó la competencia adicional para “*determinar el orden en que deban entrar a ejercer la Presidencia los Ministros, llegado el caso*”. Las Leyes 50 de 1894 y 18 de 1896 dispusieron sobre los suplentes de los Consejeros de Estado y la forma de llenar las vacantes que se presentaran. La Ley 163 de 1896 le asignó a la corporación la función de revisar las decisiones que en materia de contratación pública adoptara la “*comisión de suministros, empréstitos y expropiaciones*”.

Como puede observarse, el siglo XIX terminó con augurios promisorios sobre el Consejo de Estado, pues no solo había sido restablecido

constitucionalmente, con mayor autonomía y con la posibilidad de ser la cabeza de una nueva jurisdicción, sin dejar de ser el “cuerpo supremo consultivo del Gobierno”, sino que la ley había empezado a desarrollar y a ampliar sus funciones básicas señaladas en la Constitución.

## II. La creación de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y la consolidación del Consejo de Estado durante el siglo XX

A comienzos del siglo XX, se expidió bajo la Presidencia del General Rafael Reyes la Ley 27 de 1904<sup>7</sup>, que le otorgó la competencia para resolver de manera definitiva “sobre la validez o nulidad de las ordenanzas acusadas por falta de competencia de las asambleas departamentales, o por ser violatorias de la Constitución o las leyes”. Debe resaltarse que esta atribución puede ser calificada como la primera que se le entregó efectivamente al Consejo de Estado en el campo judicial, aun antes de establecerse la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. De hecho, el artículo 4º de la misma Ley 27 de 1904 así lo consideró, cuando dispuso: “mientras se organiza la jurisdicción de lo contencioso administrativo y se crea el empleo de fiscal de que habla la Constitución, el Consejo de Estado oirá el concepto del Procurador General de la Nación en los negocios cuyo conocimiento le atribuya la presente ley”.

No obstante, a pesar de lo dispuesto en la Constitución Política de 1886 y en las leyes que la empezaron a desarrollar, el siglo XX empezó con un hecho desafortunado para la institucionalidad del país, pues el mismo General Rafael Reyes, con el pretexto de reducir empleos y con ello, gastos, consideró innecesaria la existencia del Consejo de Estado. Algunos historiadores comentan que esta decisión se debió, en realidad, a la negativa del Consejo de Estado para autorizar algunos créditos fiscales requeridos por el Jefe de Estado para cubrir gastos de la guerra, aunque otros aseveran que se debió a la negativa de la Corporación de otorgar ciertas autorizaciones solicitadas por el ejecutivo en relación con la aplicación de la pena de muerte.

Esto hizo que Reyes convocara una “Asamblea Nacional Constituyente y Legislativa”, la cual expidió el Acto Legislativo N.º 10 de 1905, mediante el cual se suprimió el Consejo de Estado y se derogó el Título XIII de la Constitución, por considerarlo un “engranaje inútil en la administración pública” y la necesidad de reducir el número de empleados para economizar recursos<sup>8</sup>,

<sup>7</sup> “Sobre anulación de ordenanzas departamentales”.

<sup>8</sup> El texto del Acto Legislativo No. 10 de 1905, era lacónicamente del siguiente tenor: “Suprímese el Consejo de Estado. La Ley determinará los empleados que deban cumplir los deberes o funciones señalados a esta Corporación. Queda derogado el Título XIII de la Constitución Nacional.” Comentan Pombo,

pese a que, más adelante, el mismo Gobierno se embarcó en un proceso de reforma de las instituciones públicas y al final de su mandato se gestará un proceso de reforma constitucional. Esto condujo a que, posteriormente, con las reformas constitucionales de 1910, se dispusiera la creación de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de forma obligatoria y no ya como una mera posibilidad, en la forma que lo establecía la Constitución de 1886, si bien en ese momento no se restableció el Consejo de Estado. En efecto, el artículo 42 del Acto Legislativo N.º 3 de 1910, que formaba parte del Título V, sobre la Rama Judicial, preceptuó lo siguiente: “Artículo 42. La ley establecerá la jurisdicción contencioso administrativa”.

Este mandato se ejecutó mediante la Ley 130 de 1913<sup>9</sup>, considerado el primer código contencioso administrativo del país, cuyo objeto era “la revisión de los actos de las corporaciones o empleados administrativos en el ejercicio de sus funciones, o con pretexto de ejercerlas”.

La Ley 130, puso en marcha el modelo de dualidad de jurisdicciones, esto es, una justicia ordinaria para el conocimiento y la resolución de los conflictos entre particulares y una justicia de lo contencioso-administrativo para el conocimiento de las controversias entre los particulares y el Estado (o entre entidades públicas). Para tal efecto, señaló que esta jurisdicción sería ejercida por “el Tribunal Supremo y los Tribunales Seccionales de lo Contencioso-Administrativo” (artículo 2º), sin indicar en parte alguna que el “Tribunal Supremo” se denominara Consejo de Estado, o que correspondiera a la misma corporación que había sido suprimida en 1905, sobre la base de que solo por vía de la Constitución se podía revivir la Corporación.

Bajo la Ley 130 de 1913, el juez administrativo era un juez de legalidad, que circunscribía su actividad a verificar que las decisiones administrativas no violaran la ley. Su rol era afín con la ideología del Estado liberal clásico presente en la Constitución de 1886, caracterizada por una intervención mínima del Estado, dirigida a establecer un orden normativo que permitiera el libre desarrollo de las actividades privadas y de las relaciones sociales, a garantizar y proteger los derechos individuales y la libertades públicas, así como a vigilar el cumplimiento de dicho orden.

---

Manuel Antonio y Guerra, José Joaquín, en *Constituciones de Colombia*, Banco Popular, pp. 275-278.

9 Este proyecto se presentó bajo el mandato del Presidente Carlos E. Restrepo, quien había conformado una comisión de abogados auxiliares de los ministerios (creada en el art. 63 de la Ley 88 de 1910) por José González Valencia, Luis Rubio Saiz y Eduardo Rodríguez de Piñeres.

El Congreso de la República, mediante el Acto Reformatorio de la Constitución expedido el 10 de septiembre de 1914, restableció el Consejo de Estado como órgano constitucional<sup>10</sup>, en forma similar a como estaba regulado en la Constitución original de 1886. Sin embargo, efectuó algunos cambios:

- El artículo 1° dispuso que en lugar del Vicepresidente de la República (figura que había sido eliminada), el Consejo de Estado sería presidido por el “Designado para ejercer el Poder Ejecutivo” y que sus otros miembros (denominados “vocales”) serían designados en la forma que señalara la ley.
- En relación con sus funciones, mantuvo en esencia las que le fueron asignadas en 1886, pero, con base en lo dispuesto por el Acto Legislativo N.º 3 de 1910 y la Ley 130 de 1913, el artículo 6° de esta reforma determinó, sin timidez, que el Consejo de Estado desempeñaría “las funciones de Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo conforme a las reglas que señale la ley”.
- Asimismo, consagró la obligación de oír al Consejo de Estado en los casos previstos en el artículo 28 de la Constitución (detención administrativa de personas contra las cuales hubiere graves indicios de que atentaran contra la paz pública) y 33 del Acto Legislativo N.º 3 de 1910 (declaratoria de estado de sitio por guerra exterior o conmoción interior).

Posteriormente, en la Ley 85 de 1916, se le confió el conocimiento de la acción de nulidad electoral de los dignatarios elegidos popularmente al Consejo de Estado y a los Tribunales Seccionales de lo Contencioso Administrativo (artículo 189), a excepción de aquella en contra de la elección del Presidente de la República que se le asignó a la Corte Suprema de Justicia. Luego en la Ley 96 de 1920 se atribuyó el conocimiento pleno de todas estas acciones a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, competencia reiterada en las leyes 31 de 1929, 60 de 1930, 7 de 1932, en cuyo artículo 12 creó la Sala de Negocios Electorales “*para el conocimiento y decisión de los litigios electorales*”, integrada por cuatro magistrados, dos para cada partido, elegidos por el Consejo.

En ese mismo periodo se expidieron otras leyes que modificaron la composición, el funcionamiento y las atribuciones del Consejo de Estado,

<sup>10</sup> El proyecto fue presentado por José Vicente Concha en su calidad de Senador de la República, y quien luego sería Presidente de la República en el período de 1914-1918.

con base en estas disposiciones constitucionales, como las Leyes 34 de 1923<sup>11</sup>, 70 de 1930<sup>12</sup>, 64 de 1931<sup>13</sup> y 167 de 1941<sup>14</sup> (segundo código contencioso administrativo). Esta última ley reguló, en forma separada, las funciones consultivas, jurisdiccionales y administrativas del Consejo de Estado<sup>15</sup>. Así, por ejemplo, en relación con las primeras, el artículo 24 *ibídem* disponía:

*“Artículo 24. Las funciones consultivas del Consejo de Estado se ejercen, a solicitud del Gobierno, en los casos de que tratan los artículos 24 y 117 de la Constitución Nacional.*

*Además, se oirá el dictamen del Consejo, a solicitud del Gobierno:*

- 1. Para permitir, en receso del Senado, el tránsito de tropas extranjeras por el territorio de la República;*
- 2. Para permitir la estación de buques extranjeros de guerra en aguas de la nación;*
- 3. Para dictar los decretos y resoluciones en materia electoral, a que se refiere el artículo 307 de la Ley 85 de 1916;*
- 4. Para abrir créditos al Presupuesto Nacional, conforme a lo previsto en el artículo 208 de la Constitución y en el 29 de la Ley 64 de 1931.*

*El Consejo actuará como Supremo Cuerpo Consultivo del Gobierno en asuntos de administración, y con tal carácter rendirá su dictamen en todos los demás casos no previstos aquí, cuando el Gobierno así lo solicite o la ley lo disponga.*

*Los dictámenes del Consejo de Estado no son obligatorios para el Gobierno, excepto en el caso del ordinal 49 de este artículo cuando el dictamen fuere adverso a la apertura del crédito”.*

---

11 “Sobre formación y fuerza restrictiva del Presupuesto Nacional”.

12 “Por la cual se reorganiza el Consejo de Estado y se dictan unas disposiciones sobre juicios de nulidad ante lo contencioso administrativo”. Eliminó la existencia de las dos Salas de la corporación y entregó el conocimiento de todos los asuntos a la reunión en pleno.

13 “Orgánica del Presupuesto”.

14 “Sobre organización de la jurisdicción Contencioso-administrativa”. La elaboración del proyecto fue encargado por el Consejo de Estado a uno de sus miembros, el Consejero Ramón Miranda, quien en efecto lo redactó. Posteriormente fue sometido al estudio y aprobación de la Corporación y, luego de esta remitido por Tulio Enrique Tascón, Presidente de la Corporación para la época, al Gobierno nacional. Finalmente, fue presentada el 27 de noviembre de 1939. Cfr. Anales del Senado, Bogotá, 28 de noviembre de 1939, p. 922.

15 En 1941, con el Decreto Legislativo 4120 de diciembre 29, se incrementó el número de Consejeros de Estado de siete a diez.

Y con respecto a las funciones “administrativas”, el artículo 32 preceptuaba:

*“Artículo 32. Corresponden además al Consejo de Estado, como funciones administrativas, las siguientes:*

- 1. La revisión de los contratos, licencias o permisos celebrados o concedidos por el Gobierno, en los casos señalados en las leyes, y*
- 2. Hacer el nombramiento de peritos evaluadores de bienes nacionales, cuando la ley así lo disponga”.*

Con la entrada en vigencia de la Ley 167 de 1941 el papel del juez administrativo sufrió importantes cambios, toda vez que se le confirió una mayor tutela de los derechos subjetivos de las personas, ya no solo de los denominados derechos individuales, sino también aquellos derechos sociales y económicos introducidos en la Constitución mediante la reforma constitucional del año de 1936. De esta manera, al ampliarse los medios de control y la gama de derechos a proteger y su resarcimiento, el juez contencioso administrativo ya no se limitaba únicamente a juzgar los actos administrativos promulgados bajo el concepto de autoridad, pues ahora podía pronunciarse también sobre la actividad material de la administración, ampliando así notablemente su órbita de competencia de control de la administración.

La reforma constitucional de 1945 (Acto Legislativo N.º 1 de ese año), introdujo algunas modificaciones importantes en la composición y el funcionamiento del Consejo de Estado, así:

- Se defirió a la ley la determinación del número de miembros de la corporación.
- Se dispuso que la elección de los magistrados del Consejo de Estado le correspondería al Congreso de la República, de ternas presentadas por el Presidente de la República, en las cuales debía incluir, al menos, a un Consejero en ejercicio.
- Se estatuyó que el Consejo de Estado debía estar dividido en salas o secciones, para separar sus funciones como tribunal supremo de lo contencioso administrativo, de aquellas otras que le correspondan en virtud de la Constitución y la ley.

- Se atribuyó a la misma corporación la facultad de escoger a su presidente.

Vale la pena comentar que el artículo 41 (nuevo) de este acto legislativo asignó a la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo la competencia para “conocer de las acusaciones por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno”, con excepción de algunos que la misma norma señalaba. Así, al Consejo de Estado se le asignó también la tarea de juez de constitucionalidad de ciertos actos del Gobierno nacional.

Mediante el Decreto Legislativo 4120 de 1949, el Gobierno nacional dictó normas sobre la organización del Consejo de Estado, entre las cuales se destaca aquella que fijó en diez (10) el número de magistrados de esta corporación, distribuidos así: Tres (3) para la Sala de Negocios Generales y siete (7) para la Sala Contenciosa Administrativa.

La reforma constitucional de 1957, aprobada popularmente mediante el plebiscito que tuvo lugar el 1º de diciembre de ese año, implicó de nuevo cambios importantes en la organización del Consejo de Estado, que se pueden resumir así:

- Estableció la paridad política en la composición de esta corporación<sup>16</sup>, entre los partidos tradicionales (Liberal y Conservador), como ocurrió con otras importantes instituciones del Estado.
- Dispuso que los Consejeros de Estado podrían permanecer en sus cargos indefinidamente, mientras observaran buena conducta y no llegaran a la edad de retiro forzoso. De esta manera puso fin al período (de 4 años) que las normas anteriores habían fijado para los mismos magistrados.
- Señaló que las vacantes que se presentaran debían ser llenadas por la misma corporación, mediante el sistema de cooptación.

Mediante la Ley 19 de 1958<sup>17</sup> se creó la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, que inicialmente en esa ley se denominó Sala de Servicio Civil, con el objeto principal de estudiar los proyectos de ley o de decreto que se sometieran a su consideración en materia de servicio civil

---

16 De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto Legislativo 251 del 9 de octubre de 1957, que modificó el artículo 12 del texto indivisible (del plebiscito) incluido en el Decreto Legislativo 247 de 1957.

17 “Sobre reforma administrativa”.

(artículo 9º). Posteriormente, el Decreto Ley 1153 de 1959 estableció que la sala consultiva del Consejo de Estado estaría conformada por los mismos magistrados que integraban en ese momento la Sala de Negocios Generales.

El Decreto Ley 528 de 1964<sup>18</sup>, dictado en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas al Gobierno por la Ley 27 de 1963, determinó que el Consejo de Estado tendría diez y seis (16) magistrados y estaría dividido en dos salas generales, denominadas Sala de lo Contencioso Administrativo y Sala de Consulta y Servicio Civil, como se denomina hoy en día (artículo 21), y dispuso que la primera estaría integrada por cuatro salas o secciones (artículo 22). Asimismo, el citado decreto estableció las funciones de cada una de las salas generales mencionadas. Vale la pena comentar que, entre las atribuciones a la Sala de Consulta y Servicio Civil, se encontraba la de *“decidir las cuestiones que se susciten entre la nación y uno o más departamentos o municipios, entre dos o más departamentos, o entre uno de estos y una intendencia o comisaría, o entre cualquiera de las entidades citadas y un establecimiento público, o entre dos o más establecimientos o empresas públicas, sobre competencia de facultades administrativas”* (artículo 31, numeral 5º), lo cual constituye un antecedente de la función de dirimir los conflictos de competencia administrativa que se presenten entre entidades públicas, función que más adelante se trasladó a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de la misma corporación y que, finalmente, con la Ley 954 de 2005<sup>19</sup>, retornó a la Sala de Consulta y Servicio Civil.

Con la Ley 50 de 1967<sup>20</sup> se aumentó el número de Consejeros de Estado a veinte (20), se ratificó la integración de la Sala de Consulta y Servicio Civil por cuatro (4) magistrados, designados por el Gobierno, de acuerdo con la regla de la paridad política, entre los Consejeros de Estado que hubiesen sido previamente elegidos, y se dispuso que tales magistrados no podrían tomar parte en el ejercicio de las funciones jurisdiccionales asignadas al Consejo de Estado.

La reforma constitucional de 1968 no significó modificaciones importantes en las normas que regulaban el Consejo de Estado. Sin embargo,

18 *“Por el cual se dictan normas sobre organización judicial y competencia, se desarrolla el artículo 217 de la Constitución y se adoptan otras disposiciones”.*

19 *“Por medio de la cual se modifican, adicionan y derogan algunos artículos de la Ley 446 de 1998 y del Código Contencioso Administrativo, y se dictan otras disposiciones sobre competencia, descongestión, eficiencia y acceso a la administración de justicia”.*

20 *“Por la cual se determina el número de Consejeros de Estado y se dictan algunas normas sobre su funcionamiento”.*

en vigencia de esta reforma, se expidieron algunas leyes y decretos con fuerza de ley que asignaron nuevas funciones al Consejo de Estado. Así, por ejemplo, los estatutos de contratación pública contenidos en el Decreto Ley 150 de 1976 y luego en el Decreto Ley 222 de 1983, dispusieron la obligación de que la legalidad de ciertos contratos fuera revisada en forma previa por dicha Corporación. Asimismo el Código Electoral (Decreto Ley 2241 de 1986) le atribuyó a la Sala de Consulta y Servicio Civil la función de certificar el cumplimiento de las calidades constitucionales requeridas para ser Presidente de la República, por parte de los candidatos a ocupar dicho cargo (artículo 91).

Por esta misma época se dictó el tercer Código Contencioso Administrativo, contenido en el Decreto Ley 01 de 1984<sup>21</sup>, en el cual se establecieron y regularon detalladamente las funciones que competen al Consejo de Estado y a cada una de sus salas: la Sala Plena, la Sala de lo Contencioso Administrativo y la Sala de Consulta y Servicio Civil, se unió al Procedimiento Administrativo y a la parte contenciosa jurisdiccional, bajo pluralidad de acciones: nulidad, restablecimiento del derecho, reparación directa y contratos (modificado por el Decreto 2304 de 1989, las leyes 446 de 1998, 589 de 2000, 954 de 2005, 1107 de 2006 y la Ley 1395 de 2010).

Cabe mencionar que, aún bajo este nuevo código, se mantenía la distribución paritaria del Consejo de Estado, de acuerdo con las reglas fijadas desde el Plebiscito de 1957. Sin embargo, esta situación llegó a su fin con la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia (Ley 270 de 1996, modificada por la Ley 1285 de 2005), expedida ya en vigencia de la Constitución Política de 1991, y con la sentencia C-636 de 1996<sup>22</sup>, en la cual

---

21 Su elaboración fue encargada a una Comisión Asesora del Gobierno creada por la Ley 58 de 1982, integrada por el Ministro de Justicia, quien la presidió (actuaron en su orden Bernardo Gaitán Mahecha y Rodrigo Lara Bonilla); Hugo Palacios Mejía, Gerente General del Banco de la República quien actuó como delegado del Ministro de Justicia; los Senadores Hugo Escobar Sierra y Jaime Castro; los Representantes a la Cámara, Benjamín Ardila Duarte y Alfonso Campo Soto (de las Comisiones Primeras Constitucionales); los Consejeros de Estado Humberto Mora Osejo, por la Sala de Consulta y Servicio Civil y Jorge Valencia Arango, por la Sala de lo Contencioso Administrativo; y, por los profesores de derecho administrativo y también Consejeros de Estado designados por la Academia Colombiana de Jurisprudencia Carlos Betancur Jaramillo y Gustavo Humberto Rodríguez; y Jaime Vidal Perdomo, como Asesor del Ministro de Justicia. Luego se conformó un grupo auxiliar por Consuelo Sarria Olcos, Juan Carlos Esguerra Portocarrero y Camilo Vargas Ayala, que contaron con la colaboración de Enrique Arboleda Perdomo. Finalmente, se encargó la redacción final a una subcomisión del Gobierno compuesta por el Ministro de Justicia, Rodrigo Lara Bonilla, la Secretaria Jurídica de la Presidencia Lilian Suárez Melo, Jaime Vidal Perdomo y Hugo Palacios Mejía.

22 Corte Constitucional, sentencia C-636 del 21 de noviembre de 1996, expediente D-1355.

la Corte Constitucional declaró parcialmente inexecutable el artículo 98 del Código Contencioso Administrativo, que ordenaba tener en cuenta las reglas de la paridad política en la integración de la Sala de Consulta y Servicio Civil.

La expedición del Decreto Ley 01 de 1984 implicó también una modificación en el papel del juez administrativo, pues se dio paso a un sistema de protección de derechos subjetivos e intereses legítimos, que tomó en consideración el control de todos los medios de expresión de la administración: actos administrativos, hechos, omisiones, operaciones administrativas y contratos de la administración. De esta suerte, la visión del juez al momento de juzgar a la administración experimentó una importante transformación que se vería reflejada en el desarrollo jurisprudencial que tendría lugar con posterioridad.

De esta manera, el Consejo de Estado se consolidó como una institución de la Rama Judicial al servicio del país y de los ciudadanos, con aportes significativos para la juridicidad colombiana, tal y como se reseña a continuación.

### **III. El Consejo de Estado a la vanguardia en la protección de los derechos fundamentales desde sus comienzos**

A la par con la evolución histórica y normativa relatada, el Consejo de Estado y, en general, la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, elaboró una jurisprudencia cada vez más rica y comprensiva, en los campos del derecho administrativo, del derecho económico (tributario, comercio exterior, aduanas, financiero, etc.) y aun del derecho constitucional, con sentencias que marcaron hitos en el desarrollo de estas áreas del derecho en nuestro país.

Así, a partir de 1915, el Consejo de Estado comenzó, de manera un tanto residual, a conocer de los procesos en los que de acuerdo con la legislación vigente se reconocieran indemnizaciones por expropiaciones realizadas por el Estado colombiano, así como el reconocimiento de recompensas y pensiones que tuvieran como antecedente la Guerra de los Mil Días (1899-1903). Por otra parte, la Ley 38 de 1918 marcó el fundamento con base en el cual la jurisdicción administrativa conoció de las controversias que oponían a la administración y a los ciudadanos por motivo de expropiaciones y daños a la propiedad privada.

Por ejemplo, también ya desde 1915, la jurisdicción, con ocasión de una demanda en la que se pedía la nulidad de una ordenanza de la Asamblea de Cundinamarca, en sentencia del 18 de junio de ese año, en relación con la inviolabilidad del domicilio y de la correspondencia, así como con el secreto profesional a que están obligadas ciertas personas en razón de su profesión u oficio, consideró inadmisibile que para el cobro de un impuesto se pudiera imponer la obligación de ratificar bajo juramento datos sobre utilidades obtenidas y de presentar libros, certificaciones y documentos. Concluyó que no es admisible que por la vía de la efectividad de un impuesto departamental se pueda registrar la vida privada y violar el secreto profesional de las personas.

Igualmente, en una acción en la que se pedía la nulidad de una ordenanza que prohibía a determinadas personas por el ejercicio de su actividad habitar en lugares cercanos a los templos y que, además, confería a la Policía un poder discrecional para lanzarlas sin mayor formalidad o trámite, el Consejo de Estado, en sentencia del 25 de julio de 1921, consideró que la actuación de las autoridades en las condiciones anotadas, atentaba contra sus derechos a la libertad e inviolabilidad del domicilio y declaró la nulidad de ese acto.

Mucho antes de la Constitución de 1991, de avanzada fueron las consideraciones de la jurisdicción en cuanto a la igualdad de género. Así, en sentencia del 5 de octubre de 1943, el Consejo de Estado señaló que pese a que las mujeres no tenían la ciudadanía podían ejercer cargos en la judicatura.

En otra dimensión de garantía de derechos, en sentencia del 21 de julio de 1966, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, al conocer de una demanda de nulidad contra algunos artículos del Decreto 579 de 1965, por el cual se creaba la Comisión de Textos y Materiales Escolares y el Fondo Rotatorio Nacional del Texto Escolar Gratuito, que contemplaban sanciones a las instituciones educativas que adoptaran textos distintos a los previamente inscritos en la Comisión, declaró la nulidad de las disposiciones al considerar que atentaban contra la libertad de enseñanza.

Frente a la construcción de elementos tan importantes para la participación ciudadana como son los partidos políticos, la Sala Plena del Consejo de Estado, en sentencia de 5 de febrero de 1974, cuando ni siquiera la Constitución contemplaba un régimen de partidos, destacó la importancia de las agrupaciones políticas para la democracia y abogó por la necesidad de su existencia. Asimismo, en sentencia de 8 de junio de 1973, dijo que el sistema electoral democrático debía tener dos características: el

imperio o gobierno de las mayorías y el “exquisito respeto al derecho de las minorías”, anticipándose en la tutela de los derechos de estas, propio de las democracias actuales.

En sentencia del 1° de agosto de 1978, proferida por la Sección Primera del Consejo de Estado, se resaltó el principio de legalidad, indicando que “desde la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”: *“la ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá impedir lo que la ley no prohíba, y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordene”*”.

También tempranamente la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Corporación, en sentencia del 25 de mayo de 1978, defendió el derecho a la libertad de expresión, al estimar que el buen nombre de la administración no se deterioraba ante las opiniones que expresaran quejas por su manejo o dirección; afirmó que no se puede coartar la libertad de expresión de los gobernados, y sostuvo que la libertad de pensamiento y de palabra no podían silenciarse mediante actos o providencias represivas.

En sentencia de la Sección Tercera del 2 de febrero de 1988, en la cual se reiteró, incluso, otra de 1985, el Consejo de Estado insistió en que no puede la autoridad, bajo ningún pretexto, desobedecer la Constitución y la ley impunemente, y que es su deber acatarla, tanto en su mandato como en su formalismo. De allí que cuando ejerza irregularmente sus mandatos comprometerá con su conducta la responsabilidad del ente estatal. Arguyó que la sola razón de Estado no justifica, en principio, el desconocimiento de la legalidad ni de las garantías individuales.

Por otra parte, cuando aún ni siquiera la libertad de locomoción estaba expresamente consagrada en la Constitución de 1886, la Sección Primera de la Corporación, en sentencia del 14 de abril de 1982, hizo un importante aporte a su desarrollo, al estimar que la libertad de locomoción o circulación, también llamada “libertad de ir y venir”, es una de las fundamentales del individuo y consiste en la posibilidad de desplazamiento de una persona según su voluntad.

Aún más, desde la óptica reparatoria de los daños antijurídicos por la acción u omisión de las autoridades a las personas, ha velado por la garantía de los derechos a la vida e integridad de las personas y la igualdad de derechos, aspectos en los cuales ha hecho importantes aportes mucho antes de la Constitución de 1991, incluso superando las tesis tradicionales de responsabilidad subjetiva para dar paso a regímenes de avanzada.

Por ejemplo, en la célebre sentencia de 29 de julio de 1947, con ocasión de una demanda interpuesta por el diario *El Siglo*, cuya circulación se vio afectada por motivos de orden público, la Corporación señaló que si bien la actuación de la Administración de repeler y controlar el orden había sido lícita, había lugar a indemnizar al soportar el periódico una carga especial frente al resto de la comunidad, con lo cual privilegió además el derecho a la igualdad. O también es reconocida la sentencia del 27 de mayo de 1973 de la Sección Tercera, en la que, con ocasión de un operativo contra un peligroso delincuente (Efraín González), en cuya persecución la Fuerza Pública destruyó una casa de un tercero, determinó que, por razones de equidad y de justicia distributiva, quien ha sufrido un perjuicio causado por la administración debe ser indemnizado y, ciertamente, en el caso que allí estudió la demandante (señora Vitalia V. de Pinilla) no tenía *“por qué sufrir ella sola los daños producidos por un acto de la Administración, legítimo desde luego, al cual fue tan extraña como cualquier otro ciudadano.”*

Igualmente, el Consejo de Estado, en sentencia del 28 de abril de 1967, declaró la responsabilidad de la administración, con ocasión de hechos desafortunados en que incurrió para reprimir desórdenes públicos, en los que optó por utilizar medios desproporcionados, como el uso de fusiles y otras armas de guerra similares, que fueron disparados indiscriminadamente por la Fuerza Pública en contra de una manifestación estudiantil el 9 de junio de 1954.

En la misma línea garantista, el Consejo de Estado en sentencia del 6 de febrero de 1986 atribuyó responsabilidad al Estado por la muerte violenta de un grupo de personas por unos soldados que dispararon indiscriminadamente, al tratar de controlar unos disturbios que se presentaban durante un espectáculo deportivo (partido de fútbol), dado que consideró que no tenía fundamento el argumento esgrimido por la Administración, según el cual con la medida adoptada se había precavido una desgracia mayor y, por el contrario, juzgó que se había vulnerado el principio de la dignidad humana.

De otra parte, en sentencia del 10 de agosto de 1961, en vigencia de la citada Ley 167 de 1941, el Consejo de Estado adoptó la doctrina de los “motivos y finalidades”, para distinguir y separar la acción de nulidad con la de plena jurisdicción (o de nulidad y restablecimiento del derecho), no a partir de la naturaleza propia del acto –si es de contenido particular y concreto o de contenido general y abstracto–, sino de los motivos determinantes y de las finalidades que conducen a su impugnación por la

vía de la jurisdicción contencioso administrativa, si los eran la defensa de la legalidad y la tutela del orden jurídico abstracto o fundamentalmente el restablecimiento automático de un derecho particular que se hubiera lesionado, con lo cual se hicieron interesantes planteamientos sobre el derecho de acción, superando el escollo en algunos casos de los términos de caducidad para hacer prevalecer la protección al orden jurídico y el acceso a la Administración de Justicia (aunque este último término no se hubiese citado expresamente). Coinciden algunos autores en señalar que pese a tener varios ajustes (en providencias de 8 de agosto de 1972, 2 de agosto de 1990, 26 de octubre de 1995 y 2 de marzo de 2003, entre otras, quedando consignada positivamente en el art. 137 de la Ley 1437 de 2001) se trata de la providencia más recordada a este respecto al abrir el camino para concebir esta teoría propia del contencioso administrativo.

En otro ejemplo, en sentencia del 2 de agosto de 1981, señaló que cuando una autoridad –en ejercicio de sus funciones– retiene a alguien, debe velar por sus derechos fundamentales a la vida e integridad personal, habida cuenta de que el Estado está en el deber de devolver a la persona retenida al seno de la sociedad, en las mismas condiciones en que la retuvo.

Igualmente, en sentencias del 21 de agosto de 1981 y del 16 de diciembre de 1987, condenó a la nación por casos de tortura y tratos inhumanos, a partir de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución de 1886. Incluso, censuró el delito de la desaparición forzada, con anterioridad a la previsión de normas en el nivel constitucional, internacional y legal, en un sentido protector de las víctimas de este hecho ilícito.

Asimismo, la Sección Tercera del Consejo de Estado se ha pronunciado en varias oportunidades acerca de la responsabilidad del Estado por falla del servicio en la recuperación por parte de la fuerza pública del Palacio de Justicia por la toma armada realizada por el movimiento insurgente –M-19–, ocurrida los días 6 y 7 de noviembre de 1985. En las providencias correspondientes, reprochó la omisión del Estado en la adopción de las medidas de seguridad brindadas al complejo judicial y a las personas que laboraban en el interior del recinto, así como la actuación de la fuerza pública al desplegar el operativo de resistencia y recuperación del Palacio de Justicia, sin garantizar las medidas mínimas que debían brindarse a los civiles que se encontraban en Palacio para salvaguardar sus derechos a la vida e integridad personal, razones que motivaron las condenas impuestas tendientes a indemnizar a los sobrevivientes y a los grupos familiares de las

víctimas (cfr. sentencias 19 de agosto de 1994, Exp. N°. 9276; 16 de febrero de 1995, Exps. N°. 8966 y N°. 9040; 27 de junio de 1995, Exp. N°. 9266; 29 de marzo de 1996, Exp. N°. 10920, entre otras).

Estos ejemplos, que por supuesto no excluyen miles de providencias que bajo las temáticas señaladas han sido proferidas por el Consejo de Estado, nos demuestran que, aun en vigencia de la Constitución Política de 1886, el Consejo de Estado, como cabeza de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, supo dar positiva respuesta a uno de los paradigmas de los estados constitucionales, como es el control judicial pleno de la Administración, bajo las reglas especiales del derecho administrativo y en defensa de los derechos individuales fundamentales y de las libertades públicas.

En este mismo sentido, en el campo de la función consultiva, el Consejo de Estado, bien en pleno o bien desde que se creó su Sala de Consulta y Servicio Civil, ha emitido variados e importantes conceptos, que tuvieron impacto en el sector público, entre otras materias, en derecho público (constitucional y administrativo), presupuestal y hacienda pública, contratación estatal, servicio civil, electoral, laboral administrativo, municipal y departamental; y, especialmente, incidencia en la salvaguarda de los derechos de las personas.

En efecto, por vía de ejemplo, en 1830, conceptuó acerca de la inconstitucionalidad de una norma que permitía la expulsión de ciudadanos sin un proceso previo (debido proceso). Posteriormente, al reaparecer en el escenario institucional, en 1897 calificó el atributo de la nacionalidad como un derecho adquirido que no podía perderse como consecuencia de una ley posterior. Ya desde los inicios del siglo XX, específicamente en 1915, la Sala se pronunció sobre el derecho de petición, al determinar que la Corte de Cuentas no podía abstenerse de expedir una certificación solicitada por un empleado nacional en ejercicio de sus funciones. En 1922, la Sala distinguió entre personas jurídicas de derecho público y derecho privado. Un año después, en 1923, resaltó que la licitación pública era la regla general en materia de contratación pública.

Posteriormente, en 1959 conceptuó sobre la naturaleza de la actividad bancaria y en particular, si era servicio público o no, para determinar la procedencia o no del derecho a la huelga en estos servicios; en 1982 analizó el derecho de la mujer de decidir voluntariamente si quería o no asumir el apellido del marido (adopción del nombre de mujer casada); en el año de 1979, la Sala se pronunció acerca del concepto de supranacionalidad y de la incorporación de las normas de integración regional al ordenamiento jurídico colombiano.

Finalmente, merecen ser citados en materia constitucional los conceptos emitidos entre 1989 y 1990 (números 107, 135 y 171 de 1987, 267 y 371), en los que se abordaron diferentes cuestiones y problemáticas relacionadas con la reforma constitucional y legal que instauró en Colombia la elección popular de alcaldes, así como en 1991, cuando estudió las funciones del Congreso de la República disuelto por la Asamblea Nacional Constituyente y concluyó que no podían reunirse para tramitar proyectos de acto legislativo o de ley, ni para ejercer funciones judiciales, electorales o de control político, sino solo ejercer las demás funciones administrativas que le habían sido asignadas en la Constitución de 1886.

#### **IV. El Consejo de Estado en la Constitución Política de 1991 y en las leyes que la han desarrollado**

La expedición de la Constitución de 1991 y la instauración del Estado Social de Derecho como fórmula política y jurídica del Estado colombiano, repercutieron en todas las instituciones públicas, pero, a todas luces, los cambios fueron especialmente profundos para la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

En primer lugar, desde un punto de vista cuantitativo, el “Estado Social de Derecho” le exige al juez contencioso atender numerosos asuntos adicionales, que envuelven la garantía para todos los ciudadanos de unos estándares mínimos de derechos sociales, económicos y políticos (y ya no meramente civiles o individuales), como un ingreso mínimo vital, alimentación, salud, habitación, trabajo, seguridad social, educación etc., bajo la idea de derecho y no de caridad. Desde un punto de vista cualitativo, el “Estado Social de Derecho” vinculó a este juez a un estado constitucional democrático, el cual se funda en la existencia de nuevos valores y derechos consagrados por la segunda, la tercera y la cuarta generaciones de derechos humanos; y con el cual se crearon mecanismos de democracia participativa, de control político y jurídico en el ejercicio del poder y, sobre todo, un catálogo de principios y derechos fundamentales que inspiran toda la interpretación y el funcionamiento de la organización política.

Pero no solamente emergió para el juez contencioso administrativo, como imperativo a la hora de asumir la redefinición de su cometido, la configuración de su rol social, con lo que tuvo mayores requerimientos en el plano procedimental y sustantivo, sino que el campo de acción de la jurisdicción debió adecuarse para responder a los cambios impuestos por un

modelo constitucional, que emergió como una mezcla, a veces contradictoria e irreconciliable entre instituciones que, así como defienden los avances en el respeto por los derechos fundamentales, también involucran instituciones que preservan el más puro y duro liberalismo económico.

En ese sentido, la jurisdicción, como juez de la administración, debió enfrentarse a una nueva administración pública ampliada, dentro de un modelo de economía de mercado y libertad de competencia, en el que tuvo que acudir a resolver los conflictos que se originaron con las privatizaciones, la descentralización por colaboración, la libertad absoluta de empresa, la libre competencia, la flexibilización normativa, las desmonopolizaciones, la participación de particulares en la prestación de servicios públicos, entre otros, con la consecuente obligación de hacer compatibles, en este modelo, todo un conjunto de principios constitucionales propios que orientan y rigen la función administrativa.

Es incontrovertible que con el advenimiento del Estado Social de Derecho la función del juez administrativo se tornó más compleja y su cobertura funcional se vio considerablemente ampliada.

Recordemos que otro cambio para la jurisdicción, lo representó justamente la entrada en vigencia de nuevas acciones: populares, de grupo, de cumplimiento y de tutela,<sup>23</sup> cuya fuente directa es la Constitución y cuyo conocimiento quedó asignado en buena parte al juez contencioso administrativo. El conocimiento de esas acciones, las orientaciones dogmáticas de la Carta Política de 1991, sus valores y principios, transformaron la forma de pensar y de actuar de los jueces, quienes antes limitaban su labor a la defensa objetiva de la legalidad; así, comenzaron a orientar también sus poderes ampliados por los mandatos superiores, a la defensa y garantía de los derechos de los asociados, con aplicación directa de sus valores, principios y reglas, sin que mediara, en muchos casos, ley al respecto, situación que de tiempo atrás se conoce comúnmente como constitucionalización del derecho.

Ciertamente, es la Constitución la que en virtud de su eficacia directa y su fuerza normativa superior, se impone a todas las personas y a los poderes públicos. Como efecto, la adaptación, reorganización y aplicación de las normas se hace conforme a los preceptos constitucionales o la interpretación y aplicación directa de estos. El resultado, una mejora en la protección jurídica de

---

23 Cfr. Constitución Política de Colombia, artículos 86, 87 y 88, desarrolladas en el Decreto 2591 de 1991, y las Leyes 393 de 1997 y 472 de 1998.

sus destinatarios, máxime en aquellas materias en las que la Administración cuenta con discrecionalidad. De ahí que se entienda la ya clásica expresión de Fritz Werner, Presidente del Tribunal Supremo de la Alemania entre 1958 a 1969: “*el derecho administrativo es derecho constitucional concretizado*”.

Ahora bien, defender los derechos fundamentales de las personas, incluyó atender no solo los derechos individuales y las libertades públicas, sino la amplia gama de derechos sociales, económicos y ambientales, lo que lo convirtió además en un juez de masas. De hecho, uno de los efectos del cambio de Constitución para la jurisdicción fue un incremento exponencial de demanda de justicia administrativa que condujo a la jurisdicción y, en particular, al Consejo de Estado, a una congestión.

Dentro de la nueva dimensión del Estado Social de Derecho, y la visión garantista, la labor del juez administrativo debió adecuarse para conducir a la realización material de justicia<sup>24</sup> y no solo a dar cumplimiento a la ley, con lo cual fue resignando su calificativo de justicia rogada. Esto marca la importancia que adquiere el juez contencioso administrativo en el Estado Social de Derecho, puesto que si bien el cumplimiento de sus fines compete a la totalidad de las autoridades, es el juez, al desatar la controversia o el caso concreto, el llamado a ser garante de la realización de la justicia material y de la preservación de los principios y valores constitucionales, como instrumento de interdicción de la arbitrariedad de la administración.

El fenómeno de la globalización del derecho, tampoco fue ajeno a la jurisdicción y desde la Constitución de 1991, se ha venido entendiendo que el control de convencionalidad es obligatorio y vinculante, por lo cual la jurisdicción contenciosa administrativa en su jurisprudencia se ha puesto en el camino de superar los conceptos e instituciones de derecho interno, para entender que la garantía de los derechos humanos, los procesos de integración y cooperación entre las naciones y los fenómenos propios de la globalización, han impactado y transformado el derecho nacional y la labor de los jueces y tribunales, quienes deben, necesariamente, aplicar también ese derecho administrativo emanado de los convenios y tratados internacionales.

Adicionalmente, como se mencionó antes, el surgimiento de un nuevo modelo de administración pública, en el que se destaca como rasgo predominante una fuerte tendencia a introducir instrumentos y formas privatistas, afectó y mutó el concepto de derecho administrativo, con

---

24 Cfr. Constitución Política de Colombia, artículo 228.

lo cual también se redefinió el perfil del juez y la vigencia de la justicia contenciosa administrativa. En el concepto de derecho administrativo clásico se entiende que este rige la actividad de la administración, la cual actúa ejerciendo una serie de privilegios y poderes exorbitantes para el cumplimiento del interés general, y se sujeta a normas diferentes a las que se le aplican a los particulares. Con la apertura constitucional, en la medida en que se otorga un papel protagónico al sector privado en las actividades industriales y comerciales, y al cual se entregan por variados mecanismos legales el ejercicio de funciones públicas, funciones administrativas y la prestación de servicios públicos, se modificó a fondo el derecho aplicado por la administración, que se vio influenciado por las normas del derecho privado, el que, en todo caso, se armoniza con los preceptos, principios y valores de la Constitución y la efectividad de los derechos de las personas.

Específicamente en relación con el Consejo de Estado, la expedición de la Constitución Política de 1991 implicó, entre otros, los siguientes cambios:

- (i) En primer lugar, y a diferencia de la Constitución de 1886, que regulaba el Consejo de Estado en un título aparte (el Título XIII), sin definir claramente su pertenencia a ninguna de las ramas del poder público, la Carta de 1991 ubicó decididamente al Consejo de Estado dentro de la Rama Judicial, como cabeza de una jurisdicción especializada: la Jurisdicción Contencioso Administrativa, al regularlo en el Título VII (*“De la Rama Judicial”*), Capítulo III (*“De la Jurisdicción Contencioso Administrativa”*).

Este cambio, que podría parecer de forma, implicó un paso fundamental en la autonomía orgánica y funcional de esta institución, al despejar cualquier duda que pudiera subsistir acerca de la naturaleza jurídica y la pertenencia del Consejo de Estado a la Rama Judicial, debido al origen histórico de la corporación y a su evolución normativa en la Constitución y en la ley. Lo anterior aportó igualmente claridad sobre la aplicación al Consejo de Estado, a sus funcionarios y a sus empleados, de la normatividad especial que regula la Rama Judicial y la función jurisdiccional, empezando por la contenida en el capítulo I del mismo título de la Constitución de 1991 y siguiendo con la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, cuya expedición le encomendó la misma Carta al Congreso de la República (artículo 152, literal b).

- ii) En cuanto a la composición y a la forma de designación de los miembros del Consejo de Estado, el artículo 236 de la nueva Carta Política dispuso

que esta corporación tendría el número *impar* de magistrados que determine la ley; el artículo 231 *ibídem* estableció que los Consejeros de Estado serían nombrados por la respectiva corporación, de listas enviadas por el Consejo Superior de la Judicatura, y el artículo 233 de la misma obra preceptuó que dichos magistrados serían elegidos para períodos individuales de ocho (8) años, no podrían ser reelegidos y permanecerían en el ejercicio de sus cargos mientras observaren buena conducta, tuvieren un rendimiento satisfactorio y no llegaren a la edad de retiro forzoso. Con estas disposiciones se afianzó la autonomía y la institucionalización del Consejo de Estado, como parte integrante de la Rama Judicial, y se aisló su composición y la elección de sus miembros de cualquier consideración política, al omitirse cualquier referencia a la paridad política heredada del Frente Nacional.

- iii) En relación con sus funciones, el artículo 237 de la Constitución de 1991 las amplió y fortaleció, al incluir específica y privativamente al Consejo de Estado el conocimiento de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno nacional cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional (numeral 2); la facultad de preparar y presentar proyectos de actos reformativos de la Constitución, y ya no solo proyectos de ley, de códigos, de decretos o de otros actos administrativos (numeral 4); y conocer sobre la pérdida de la investidura de los congresistas (numeral 5).

En desarrollo de estas normas constitucionales, se han dictado varias leyes para regular la composición, el funcionamiento y las atribuciones del Consejo de Estado, las cuales han ido afinando su forma de organización y la manera como ejerce sus funciones. Entre tales leyes, pueden citarse la 270 de 1996, con sus modificaciones (Ley Estatutaria de la Administración de Justicia), la 446 de 1998<sup>25</sup>, la 964 de 2005<sup>26</sup>, la 1107 de 2006<sup>27</sup> y, finalmente,

25 “Por la cual se adoptan como legislación permanente algunas normas del Decreto 2651 de 1991, se modifican algunas del Código de Procedimiento Civil, se derogan otras de la Ley 23 de 1991 y del Decreto 2279 de 1989, se modifican y expiden normas del Código Contencioso Administrativo y se dictan otras disposiciones sobre descongestión, eficiencia y acceso a la justicia”.

26 “Por medio de la cual se modifican, adicionan y derogan algunos artículos de la Ley 446 de 1998 y del Código Contencioso Administrativo, y se dictan otras disposiciones sobre competencia, descongestión, eficiencia y acceso a la administración de justicia”.

27 “Por la cual se modifica el artículo 82 del Código Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 30 de la Ley 446 de 1998”.

la Ley 1437 de 2011, mediante la cual se expidió el nuevo y cuarto Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA)<sup>28</sup>.

De acuerdo con la citada normativa, la función consultiva sigue siendo ejercida por medio de la Sala de Consulta y Servicio Civil, conformada por cuatro (4) cuatro magistrados, y la función de impartir justicia o función jurisdiccional es llevada a cabo a través de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, conformada por 27 magistrados que se dividen el trabajo en cinco (5) secciones con temas específicos: Sección Primera, que conoce de los procesos de simple nulidad y de nulidad y restablecimiento que no sean asignados a otras secciones, como las controversias en materia ambiental, derechos de aduaneros, propiedad intelectual, servicios públicos, entre otras; Sección Segunda, la cual conoce de los asuntos contenciosos laborales; la Sección Tercera, la cual conoce, principalmente, de las controversias de carácter contractual que se dan entre los particulares y el Estado colombiano, así como de demandas instauradas en uso del medio de control de reparación directa, en los que se discute la responsabilidad extracontractual del Estado y también los asuntos mineros y agrarios; y Sección Cuarta, los asuntos relacionados con impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales, excepto las tasas, y la Sección Quinta, que conoce de las controversias en materia electoral.

El Consejo de Estado también cuenta con una Sala Plena de la que hacen parte la totalidad de 31 magistrados, y una Sala de Gobierno conducida por 8 magistrados.

---

<sup>28</sup> El Gobierno nacional, mediante el Decreto 4820 del 14 de diciembre de 2007, creó la Comisión de Reforma a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo integrada por once Consejeros de Estado; un Magistrado de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura; los Ministros del Interior y de Justicia y de Hacienda y Crédito Público y el Secretario Jurídico de la Presidencia de la República, apoyada a través de un grupo de asesores. Los Consejeros de Estado miembros de la Comisión fueron: Gustavo Aponte Santos, Enrique Gil Botero, Rafael E. Ostau de Lafont Pianetta y Luis Fernando Álvarez Jaramillo, en su calidad de presidentes de la Corporación, para los años 2007, 2008, 2009 y 2010; Enrique José Arboleda Perdomo, William Zambrano Cetina y Augusto Hernández Becerra, por la Sala de Consulta y Servicios Civil; Martha Sofía Sanz Tobón de la Sección Primera, Alfonso Vargas Rincón de la Sección Segunda, Ruth Stella Palacio Correa de la Sección Tercera, Héctor Romero Díaz y Hugo Fernando Bastidas Bárcenas de la Sección Cuarta, Filemón Jiménez Ochoa de la Sección Quinta y como invitado permanente Mauricio Fajardo Gómez de la Sección Tercera. La Comisión contó con el apoyo de María Elena Giraldo Gómez, Juan Pablo Cárdenas, Guillermo Chaín Lizcano y Augusto Hernández Becerra, en calidad de asesores, y Álvaro Namén Vargas, Magistrado auxiliar de la Sección Tercera, en calidad de Secretario Técnico. Concluida la labor de más de dos años se presentó el proyecto de ley el 17 de noviembre de 2009 –bajo el radicado 198-2009 -Senado-315-2010 Cámara–, y fue aprobado el 9 de junio de 2010 por el Senado y el 30 de noviembre de ese año por la Cámara, conciliándose el día 14 de diciembre de ese año.

Ahorabien, el propósito más importante que se buscó con la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), fue el de adecuar, tanto el procedimiento administrativo como el proceso judicial a cargo de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo, a los valores, principios y reglas de la Constitución Política de 1991, con el fin último de poner el énfasis en la garantía y protección de los derechos individuales y colectivos de las personas, además de reafirmar el control de legalidad de los actos administrativos; desarrollar y efectivizar los nuevos mecanismos de protección judicial previstos en la Carta (acción de tutela, acción de cumplimiento, acción popular y acción de grupo); facilitar y mejorar el acceso de los individuos a la administración pública y a la jurisdicción; hacer prevalecer el derecho sustancial sobre las ritualidades, y garantizar los derechos de igualdad y seguridad jurídica en la producción y en la aplicación de la jurisprudencia.

Con este ánimo, el nuevo código perfiló la función del Consejo de Estado como máximo tribunal de lo contencioso administrativo, en el sentido de ser, más que un tribunal de instancia (de segunda y a veces, de única), un tribunal encargado de efectuar la unificación de la jurisprudencia y el control de validez material de las decisiones adoptadas por los órganos inferiores de la jurisdicción.

En efecto, la Ley 1437 de 2011 estableció como una de las funciones principales del Consejo de Estado, la de unificar la jurisprudencia en materia contencioso-administrativa; definió el alcance y los efectos de las sentencias de unificación jurisprudencial, tanto para la jurisdicción como su extensión para la administración pública, y reguló diferentes recursos extraordinarios, cuya competencia se asignó al Consejo de Estado, tendientes a revisar la legalidad de las decisiones adoptadas por los jueces y los tribunales y mantener la homogeneidad en la jurisprudencia, al punto que se permite al Consejo de Estado asumir el conocimiento de los procesos que se tramiten en los tribunales, por razones de importancia jurídica, económica o social, o por la necesidad de unificar o sentar jurisprudencia.

En el campo de la función consultiva y de las atribuciones de la Sala de Consulta y Servicio Civil, vale la pena mencionar que el nuevo código amplió considerablemente sus competencias. A la tradicional función de emitir conceptos jurídicos en materia de administración pública, de naturaleza reservada y no vinculante, con base en consultas formuladas por el Gobierno nacional en diversos ámbitos, se le asignaron nuevas funciones

(artículo 112), como la de preparar a petición de la Sala Plena del Consejo de Estado o por iniciativa propia, proyectos de acto legislativo y de ley; revisar, a petición del Gobierno, los proyectos de compilaciones de normas elaborados por este para efectos de su divulgación; realizar los estudios sobre temas de interés para la administración pública, conceptuar sobre los contratos que se proyecte celebrar con empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos para efectuar el control fiscal de la gestión administrativa nacional, de conformidad con lo previsto en el artículo 267 de la Constitución Política; emitir concepto, a petición del Gobierno nacional, en relación con las controversias que se presenten entre entidades del nivel nacional o entre estas y entidades del nivel territorial, con el fin de precaver un eventual litigio, y ejercer control previo de legalidad de los convenios de derecho público interno con las iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones y confederaciones, de conformidad con lo dispuesto en la ley.

Cabe advertir que, nuestro modelo de Consejo de Estado que radica la función consultiva en la Rama Judicial a través de la Sala de Consulta y Servicio Civil, le imprime objetividad, independencia, eficacia, eficiencia y legitimidad a los conceptos que en ejercicio de tal atribución emite, como consecuencia de la autonomía orgánica y funcional de sus miembros frente al Ejecutivo.

La función consultiva, primordialmente, desde la perspectiva de nuestra Constitución Política y en desarrollo del principio de división de poderes y la colaboración armónica entre estos, si bien orienta mediante un dictamen jurídico independiente y da luces al Gobierno nacional en la conformación o ajuste a derecho de sus actuaciones, fundamentalmente sirve de freno o contrapeso para asegurar el acierto del accionar de la Administración y prevenir el ejercicio arbitrario de la autoridad, convirtiéndose en una valiosa y necesaria garantía de contención del poder para proteger la democracia y garantizar los derechos y libertades de los asociados. Asimismo, promueve la seguridad jurídica de los ciudadanos y de la administración, y contribuye a disminuir los conflictos o controversias entre estos.

Por lo demás, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en la medida en que no actúa sobre la base de la potestad, está compelida a hacerlo con base en la auctoritas, pues “...es preferible que los conceptos se acepten más por el peso de la razón, que por la fuerza de la ley...”, como bien lo acuñó en alguna ocasión el Consejo de Estado español a propósito de la función consultiva.

En esta nueva etapa del Consejo de Estado, iniciada a partir de la Constitución Política de 1991, la jurisprudencia y la doctrina de la corporación han seguido creciendo, cuantitativa y cualitativamente, para atender la mayor demanda de justicia administrativa que las normas constitucionales y legales citadas han generado, como un efecto esperado de la ampliación y el fortalecimiento de los derechos de las personas y el empoderamiento de la sociedad frente al Estado, objetivos que dicha Carta buscó, así como para cumplir con los propósitos perseguidos por tales disposiciones, especialmente en cuanto a la protección y efectividad de los derechos individuales y colectivos de las personas, en el nuevo modelo de Estado Social de Derecho.

A manera de ejemplo, pueden citarse las sentencias de unificación jurisprudencial que ha proferido la Sección Segunda del Consejo de Estado sobre derechos laborales y prestacionales de los empleados públicos, que han dado lugar a que dicha jurisprudencia se extienda a otras personas en varios casos, por tener los mismos supuestos fácticos y jurídicos; las sentencias de unificación emitidas por la Sección Tercera en materia de perjuicios inmateriales o extrapatrimoniales, o la sentencia dictada en virtud de una acción popular, que ordenó establecer todo un esquema institucional y un programa plurianual para descontaminar el río Bogotá.

Asimismo, la doctrina de la Sala de Consulta y Servicio Civil ha ido avanzando, a la luz de los valores, principios y reglas contenidos en la Carta Política de 1991 y en las normas legales que la han desarrollado, y de la mano de la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional.

En este campo, pueden citarse, de forma ilustrativa en tiempo reciente, los conceptos que la Sala ha dado sobre la reviviscencia de las normas derogadas, ante la declaratoria de inexecutable de las disposiciones que las derogaron, y la normatividad aplicable en materia de derecho de petición (concepto 2243 de 2015); sobre la protección constitucional y legal a las zonas de páramo y la prohibición de la minería y otras actividades económicas en dichas áreas (concepto 2233 de 2014); sobre las inhabilidades para contratar generadas por la comisión de actos de corrupción en el exterior y las medidas legislativas y administrativas que podrían adoptarse para prevenir la corrupción multinacional (conceptos 2260 y 2264 de 2015); sobre la posibilidad de que el Congreso de la República refrendara el acuerdo definitivo celebrado entre el Gobierno de Colombia y la organización insurgente de las FARC (concepto 2323 de 2016); sobre la medición de los

servicios públicos (concepto 2236 de 2016), o sobre el alcance de las funciones de las Comisiones de Regulación de los servicios públicos para la solución de controversias (concepto 2293 de 2016).

## **V. El futuro del Consejo de Estado, en relación con sus funciones judicial y consultiva**

La evolución histórica y jurídica del Consejo de Estado, desde su creación en 1817 hasta los tiempos presentes, así como su situación actual, permiten sostener que la corporación enfrenta principalmente, entre otros, los siguientes retos:

- 1) Superar la congestión que desde hace varios años enfrenta en el trámite de los procesos judiciales que le competen como máximo tribunal de la jurisdicción contencioso administrativa, y que recae principalmente en los negocios que se tramitan por el sistema escritural, de conformidad con las reglas del derogado Código Contencioso Administrativo. Lo anterior implicará seguramente la creación de salas y magistrados de descongestión y efectuar una modificación profunda en las competencias de los órganos que hacen parte de esta jurisdicción, previstas actualmente en el CPACA. En esta dirección, también es necesario seguir trabajando en la implementación de la Ley 1437 de 2011, especialmente en la oralidad y en la optimización de los sistemas y herramientas de acceso a la información institucional y a los datos estadísticos que dan cuenta del trabajo y productividad.
- 2) Perseverar y profundizar en su misión de proteger y garantizar los derechos individuales y colectivos de las personas, de la mano con la evolución de la jurisprudencia constitucional, de los convenios internacionales en materia de derechos humanos, de la jurisprudencia y la doctrina de las cortes y los organismos internacionales, y de figuras como la acción de tutela, la acción de cumplimiento, la acción popular, la acción de grupo, y los mecanismos de participación ciudadana.
- 3) Ampliar y perfeccionar su labor de unificación de la jurisprudencia administrativa, no solo en cuanto a la cantidad de fallos de esta clase que dicte, sino también en cuanto a su calidad y claridad, y con respecto a los campos o temáticas que aborden, que bien podrían cubrir la mayoría de los asuntos que constituyen la competencia de las cinco (5) secciones en que se subdivide la Sala de lo Contencioso

Administrativo. Con esto se lograría avanzar enormemente en la aplicación del principio de igualdad de las personas frente a la ley, en la seguridad jurídica, en la utilización del precedente y en la predictibilidad de los fallos judiciales. Adicionalmente, esto permitiría incrementar la utilización y la eficacia del mecanismo de extensión de jurisprudencia (arts. 10, 102 y 269 CPACA) y, en general, incentivar la solución extrajudicial de los conflictos jurídicos entre los particulares y la administración, y entre las mismas entidades públicas.

- 4) Tanto en el ejercicio de la función jurisdiccional como en el de la consultiva, se requiere masificar, implementar y utilizar efectivamente las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), con el fin de hacer más eficiente, económico y ágil el desarrollo de los procesos, las consultas, los conflictos de competencias administrativas y, en general, los asuntos sometidos al conocimiento del Consejo de Estado y toda la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Existe la necesidad de que el Consejo de Estado, con el apoyo del órgano de la administración de la rama, modernice sus sistemas, implemente el expediente electrónico, realice audiencias virtuales y en fin adelante juicios en línea.
- 5) Al mismo tiempo, el Consejo de Estado debe consolidar en la jurisprudencia las nuevas formas de actuación de la Administración, específicamente, en relación con el control del ejercicio de la función pública ejercida a través de los medios electrónicos y las nuevas tecnologías de la información y las telecomunicaciones. Asuntos como la expedición de actos administrativos sin soporte tradicional (en papel), la realización de notificaciones mediante mensajes de datos, la interposición de recursos por internet o por correo electrónico, entre otras situaciones que pueden darse y que se presentarán en el futuro con más intensidad, constituyen un reto para el Consejo de Estado, especialmente en su función contenciosa, para no frenar ni desestimular la utilización de las herramientas tecnológicas por parte de la administración pública y los ciudadanos, pero, al mismo tiempo, proteger y garantizar los derechos de las personas, defender la legalidad y propender por la seguridad jurídica.
- 6) Mediante la jurisprudencia y la doctrina, el Consejo de Estado debe continuar liderando y profundizando el desarrollo del derecho

administrativo en nuestro país, bajo las nuevas orientaciones filosófico-políticas planteadas por la Constitución Política de 1991, tales como la constitucionalización del derecho, incluyendo, obviamente, el administrativo; la globalización y la internacionalización del derecho, especialmente en el campo de los derechos humanos y el derecho económico; la participación del Estado en la economía, en campos y mediante instrumentos reservados anteriormente a los particulares; la desregulación y la privatización de ciertas actividades y servicios públicos; la descentralización por colaboración, para el cumplimiento de funciones públicas por parte de los particulares; el cumplimiento excepcional de funciones judiciales por parte de las autoridades administrativas, la mayor integración económica del país y la injerencia del ordenamiento jurídico supranacional, cada vez en más campos.

- 7) Igualmente, le corresponderá resolver la creciente tensión que se da, en el ejercicio de la función administrativa, entre los principios de transparencia y publicidad, que obligan a las entidades públicas a compartir sus archivos y bases de datos, a publicar mayores volúmenes de información en sus páginas de internet y a suministrar la información y los documentos que le soliciten los ciudadanos y organizaciones sociales, por una parte, y los derechos de los individuos a su intimidad, a su libertad y a su libre determinación informática (habeas data), lo cual obliga al Estado a no divulgar y proteger efectivamente sus datos personales.
- 8) En cuanto se refiere específicamente a la función consultiva y, en general, a las competencias asignadas por el nuevo código a la Sala de Consulta y Servicio Civil, constituye un reto el desarrollo de aquellas funciones nuevas que, hasta el momento, no han sido ejercidas o lo han sido solo en forma ocasional o esporádica, y que están llamadas a constituir valiosos instrumentos de justicia administrativa preventiva, tales como la de proponer soluciones a los conflictos jurídicos que se presenten entre entidades públicas, y el estudio, revisión y preparación de los textos normativos, proyectos de ley, reglamentos o compilación de normas, lo que representará una mayor seguridad jurídica, respeto de jerarquía de normas, claridad y comprensión. La doctrina de la Sala, debe constituir un marco de referencia para la prevención de la arbitrariedad de la administración y de posibles fenómenos de corrupción. También debería estudiarse la posibilidad

de consagrar normativamente el deber del Gobierno nacional de solicitar obligatoriamente concepto en ciertas materias y asuntos de relevancia e importancia e, incluso, en algunos de esos casos dotar de fuerza vinculante los dictámenes o respuestas que se emitan y permitir que otras autoridades diferentes al Gobierno nacional le consulten.

## VI. Epílogo

El Consejo de Estado es una institución sólida, con una tradición como pocas en la historia de este país. Su logro más importante en estos 200 años, ha sido la defensa de los derechos y libertades de los ciudadanos frente a los abusos o excesos de poder, de modo que la actuación del Estado se desarrolle con sumisión al derecho.

En efecto, el recuento que se ha hecho sobre la historia y la evolución del Consejo de Estado, permite afirmar que durante su existencia ha ejercido vigorosamente una “justicia preventiva”, mediante la asesoría cualificada, independiente y oportuna al Gobierno y la creación de precedentes jurisprudenciales claros, reiterados y uniformes, así como una “justicia correctiva”, mediante la resolución de innumerables litigios en todos los campos y niveles de la administración.

Paradójicamente, el principal reto que tiene el Consejo de Estado en los años venideros es la defensa de sus funciones consultivas y jurisdiccionales, es decir, del sistema de control de la Administración. Empero, el legado de estos dos siglos de su evolución, como lo demuestran las sentencias y consultas que hacen parte de la presente obra, es su mayor fortaleza y defensa, y obligan a concluir que, antes de pensar en debilitar esta institución, construida con tantos esfuerzos y con la participación de varias generaciones de hombres y mujeres inteligentes, es menester fortalecerla para el bien del país.

Por lo pronto, la celebración de esta efeméride nos sirve de pretexto para rendir un homenaje con esta obra a la labor consagrada de nuestros predecesores que hicieron posible cada cambio institucional y, además, realizar una divulgación de la jurisprudencia y de los conceptos de esta Corporación con fines de pedagogía jurídica e institucional. La presente antología de sentencias y conceptos emitidos por el Consejo de Estado en ejercicio de sus funciones jurisdiccional y consultiva está animada de estos

propósitos. Su proceso de elaboración fue un verdadero trabajo en equipo, réplica del que la Corporación lleva realizando desde hace dos siglos, y cuyos aspectos más relevantes vale la pena resaltar así:

a) La Sala Contencioso Administrativa en cada una de sus secciones y la Sala de Consulta y Servicio Civil, liderada por un consejero designado para representarlas en el Comité Editorial, se dieron a la tarea de estudiar en la Comisión Bicentenario la metodología que utilizaría esta obra, el objetivo de la misma y la forma en que se armonizaría el trabajo de tan ambiciosa e inédita empresa.

b) En reuniones periódicas y con el apoyo permanente de las relatorías y demás funcionarios de las diferentes salas y secciones de la Corporación que colaboraron en la obra, fue posible seleccionar las sentencias y conceptos más importantes y representativos. En su edición fue necesario depurar por parte del Comité Editorial, con la ayuda de todos los colaboradores, las numerosas sentencias y consultas que fueron recopiladas, teniendo en cuenta estrictos criterios cronológicos y técnicos (periodo, novedad, originalidad, impacto, trascendencia, cambios importantes, etc.), de manera que se lograra, lo mejor posible, una muestra significativa del pensamiento del Consejo de Estado durante todas las épocas de su vida institucional.

c) El resultado es un tomo por cada sección de la Sala de lo Contencioso Administrativo, y un volumen más de la Sala de Consulta y Servicio Civil, cuyos contenidos están distribuidos de manera temática y cronológica, según el criterio y la organización que las salas decidieron y dispusieron. Adicionalmente, el compendio (que consta de siete volúmenes) se acompaña de una versión digital que permite acceder al contenido integral de todas las providencias y conceptos de la obra.

d) Cada uno de los tomos de la obra tiene dos índices: uno general de carácter temático y otro analítico, para hacer rápida y sencilla su consulta y comprensión al lector.

e) La organización temática se elaboró con la intención de que el lector pueda ver el avance en algunos de los temas seleccionados; sin embargo, es importante aclarar que no se trata de mostrar líneas jurisprudenciales o conceptuales en estricto sentido, lo cual escapa del objetivo de la obra, cual es mostrar la labor de la Corporación desde su creación.

f) También es pertinente señalar que no se incluyen en forma completa los textos de las sentencias y conceptos, sino extractos representativos de estos, lo cual no impide que pueda obtenerse su copia íntegra o hacerse su revisión total, según el caso, al tener la posibilidad el lector de acceder a la versión íntegra en el formato digital adjunto.

g) Cada extracto al comienzo está identificado con una frase (en mayúscula) que se refiere al tema general y una frase que anuncia la tesis de la sentencia o concepto cuyo extracto se publica; asimismo se indica la fecha de la sentencia o concepto y el número de radicado (incluyendo el interno entre paréntesis) del expediente o proceso del cual hace parte o el número de la gaceta en el caso de providencias y conceptos antiguos.

h) Como se podrá evidenciar, se hizo una transcripción literal de los textos de las sentencias y conceptos, esto es, sin alteraciones en su redacción, puntuación, usos ortográficos y estilos, con el fin de guardar absoluto respeto de la forma y el pensamiento original de los magistrados al tiempo de su adopción. Igualmente, los extractos fueron agrupados sin salvamentos ni pie de páginas, pues, hacerlo, implicaba una extensión considerable de la obra.

i) No se indica expresamente el nombre de los magistrados ponentes, bajo el pensamiento de que las sentencias y conceptos se adoptan en decisiones que son colectivas o corporativas. Fiel a este enunciado, al final del extracto se consignan los nombres de todos los magistrados y conjuces que intervinieron e hicieron parte de la respectiva sala de decisión en el orden y de la forma en que aparecen en la sentencia o concepto.

j) Por último, en páginas finales, y según uno de los objetivos trazados, se consideró de importancia incluir un listado con los nombres y el año de inicio del período de los Magistrados que en estos doscientos años de historia del Consejo de Estado han trabajado en la Corporación, contribuyendo con sus luces y ejemplo a darle el esplendor y prestigio de que goza en la vida institucional del país.

Cabe advertir que, pese a tener en cuenta criterios objetivos para erradicar la subjetividad inherente a toda selección, existe el riesgo de que se hayan omitido involuntariamente decisiones sobresalientes, que podrían haber sido parte de esta antología. Es decir, en el gran esfuerzo por sintetizar 200 años de trabajo de la Corporación, probablemente

varias decisiones importantes se han quedado por fuera de esta memoria inacabada, razón por la cual, de antemano, rogamos al lector excusarnos por tales omisiones, así como por los yerros y errores en los que se hubiese incurrido en el texto.

Finalmente, quiero expresar mi profundo agradecimiento a los Consejeros de Estado de las diferentes salas y secciones, a los miembros del Comité Editorial de la obra y coordinadores de cada uno de los tomos temáticos, a los relatores, a los funcionarios del CENDOJ, y a todos los servidores públicos de la Corporación que apoyaron y colaboraron para hacer realidad esta publicación.

Bogotá, D. C., 30 de octubre de 2017.

**ÁLVARO NAMÉN VARGAS**  
Coordinador de la Comisión del Bicentenario  
Editor general

## PRESENTACIÓN

El Libertador Simón Bolívar mediante Decreto del 30 de octubre de 1817 creó un Consejo Provisional de Estado, conformado por tres secciones, una de ellas encargada del manejo del “Estado y la Hacienda”, función que en su etapa primigenia se concretó en la facultad consultiva que se entregó a este órgano que, en esencia, quiso reproducir el modelo del Consejo de Estado francés.

La inestabilidad institucional de la República, propia del siglo XIX, evidenció una serie de transformaciones para la Corporación, lo que llevó a que por algunos periodos, incluso prolongados, hubiera desaparecido de la estructura del poder público, supresión que se vio reflejada en algunos textos constitucionales. Es solo con el Acto Legislativo 3 de 1910 (art. 42), en el que se establece que la ley organizará la jurisdicción de lo contencioso administrativo, lo que se concretó en la Ley 130 de 1913, normativa en la que se entregó la función jurisdiccional a esta corporación y a los Tribunales Seccionales de lo Contencioso Administrativo, consolidación que se alcanzó con la creación definitiva del Consejo de Estado por medio del acto legislativo del 14 de septiembre de 1914.

Ese desarrollo legislativo se plasmó en la Ley orgánica 60 de 1914, que dispuso que el Consejo de Estado se dividiría en dos salas, la de Negocios Generales, integrada por tres magistrados y la Contencioso Administrativa, por cuatro. La primera tendría como tarea principal atender la función consultiva y la segunda desarrollaría el papel de máximo juez para decidir las controversias surgidas con ocasión del desarrollo de la labor de la administración.

Fue esa misma ley de 1914 la que en su artículo 18 ordenó la publicación de las providencias y conceptos en los “Anales del Consejo de Estado”, cuyos primeros dos ejemplares vinieron a conocerse el 15 de marzo de 1915, pocos meses después de instalado formalmente el Consejo de Estado, el 17 de diciembre de 1914.

El anterior recuento histórico y normativo explica básicamente dos situaciones: la primera, la ausencia desde su creación en 1817, de un control judicial del Consejo de Estado sobre los actos de la administración y, en su lugar, una marcada labor consultiva y de apoyo gubernamental y, la segunda, que no se previó la necesidad de contar con un medio escrito de difusión de las decisiones proferidas por esta jurisdicción, lo que condujo a la carencia de un medio de divulgación de sus pronunciamientos que, debido a los mandatos constitucionales y los vaivenes políticos del siglo XIX y comienzos del siglo XX, impidieron que hoy se conozca el contenido de las labores que en forma interrumpida cumplió esta Corporación en su primer siglo de existencia. Es así que los primeros conceptos y providencias de control jurisdiccional emitidos por las Salas de Negocios Generales y de lo Contencioso Administrativo en materia tributaria que se conocen, datan de 1915.

De esta manera, a partir de las providencias y los conceptos proferidos por las citadas Salas, publicados en el órgano oficial de divulgación, la decisión de las controversias y la respuesta a las consultas del gobierno nacional sobre los temas impositivos comenzaron a conocerse, aunque de manera restringida, por la comunidad, que de manera precaria tenía acceso a los escasos tomos que por aquellos años existían.

Así pues, a partir del funcionamiento en pleno del Consejo de Estado, con fundamento en las Leyes 30 de 1913 y 60 de 1914, esta última reglamentaria del Acto Legislativo de ese año, los temas tributarios y de hacienda pública, en general, volvieron a cobrar protagonismo como fue el sueño del Libertador Simón Bolívar desde el Decreto de octubre de 1817, al crear la corporación de justicia que por estos días llega a su bicentenario.

En desarrollo del Decreto 528 de 1964 se incrementó el número de Consejeros de Estado de 10 a 16 y se subdividió la Sala de lo Contencioso Administrativo en cuatro salas o secciones, a una de las cuales se le asignó el conocimiento de los asuntos económicos y tributarios, circunstancia que además de realzar la importancia que para el país representan tales asuntos, generó un significativo aumento de su producción jurisprudencial. Luego, con base en el Código Contencioso Administrativo contenido en la Ley 167 de 1941 y, especialmente, con el Acto Legislativo 1 de 1945 y su Decreto 528 de 1964, la conformación del Consejo de Estado favoreció la creación de salas especializadas, una de las cuales se encargaría de decidir las controversias de orden impositivo surgidas con ocasión de los actos de la administración tributaria.

Como se advierte, los asuntos que son de conocimiento de la Sección Cuarta son el resultado de un proceso histórico que ha permitido la especialización de las diferentes Salas que integran el Consejo de Estado. Tanto los artículos 138 y 141-4 de la Constitución de 1886 como el artículo 237-6 de la actual Carta Política, han conferido a la Corporación la facultad de darse su propio reglamento, y en uso de esas atribuciones, la Sala Plena del Consejo de Estado expidió los Acuerdos 2 de 1971 y 1 de 1978, en los que se dispuso la distribución de negocios por especialidades y que, actualmente y de manera más específica, está contenida en el artículo 13 del Acuerdo 58 de 1999, modificado por el Acuerdo 55 de 2003 y adicionado por el Acuerdo 148 de 2014, todos expedidos por esta Corporación.

Conforme a la actual distribución de negocios en el Consejo de Estado, la Sección Cuarta tiene a su cargo el conocimiento de los procesos de nulidad y nulidad y restablecimiento del derecho relacionados con impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales, excepto las tasas. Igualmente, realiza el estudio de las demandas de nulidad y nulidad y restablecimiento del derecho que se promueven contra actos, que no sean de carácter laboral, expedidos por autoridades como: el Conpes, la Superintendencia Financiera, la Junta Directiva del Banco de la República, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y Fogafín. También le compete el control de los actos administrativos que se dicten para la enajenación de la participación del Estado en una sociedad o empresa, de las resoluciones que fallan excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución en los procesos de cobro administrativo, acciones de tutela en un 40% del total de la Corporación y otros procesos asignados según su especialidad.

Las competencias así reseñadas muestran que es predominante el elemento económico en los asuntos que debe resolver la Sección, lo cual involucra, de una parte, un enfoque apegado al marco constitucional que contiene todos los lineamientos y principios del sistema tributario y de la política económica del Estado, y de otra, un análisis técnico de la normativa impositiva a nivel nacional y territorial y de otras disciplinas que la complementan, sin olvidar que la función judicial está sometida a las reglas propias del derecho procesal, contencioso administrativo y, además, en este caso, del procedimiento tributario que constituye norma especial.

Por tanto, es evidente que la jurisprudencia de esta Sección tiene impacto no solo a nivel contributivo, en relación con los sujetos activos y pasivos de los distintos tipos de obligaciones tributarias, sino de las decisiones de política fiscal y económica que debe adoptar el Gobierno nacional, todo lo cual es

necesario para el recaudo de recursos con los cuales cuenta el Estado para sufragar el gasto público social y así cumplir con los fines constitucionales establecidos en la Carta Política.

La conmemoración del bicentenario del Consejo de Estado no es solo la celebración de una fecha importante, sino la oportunidad para que quienes tenemos el privilegio de integrar la Corporación en este momento histórico, nos hayamos puesto en la tarea de dar una mirada hacia atrás para ver el camino recorrido por esta institución en el trasegar de estos dos siglos, reafirmar su papel como máximo tribunal de lo contencioso administrativo y vislumbrar los retos que la Corporación afrontará en su labor de administrar justicia, en un escenario político, social y económico que sufrirá grandes transformaciones como consecuencia de la firma de los acuerdos de paz.

Por lo anterior, la Corporación se propuso realizar una antología jurisprudencial y consultiva, pero consciente del extenso volumen de decisiones que se han proferido, en el caso de la Sección Cuarta a partir de 1915, y de la necesidad de que los juzgadores y la comunidad en general conozcan el desarrollo jurisprudencial de estos últimos 100 años de existencia, se escogieron las providencias en atención a su relevancia económica y social.

De manera general, puede afirmarse que las sentencias seleccionadas para conmemorar el bicentenario del Consejo de Estado, demuestran que la Sección Cuarta ha contribuido a materializar el objeto de la jurisdicción contencioso administrativa, esto es, garantizar los derechos de las personas y ejercer un control de los actos de la Administración. Pero un análisis detallado de esta antología, evidencia que la tendencia jurisprudencial de la Sección está marcada por una premisa y es la de garantizar y dar prevalencia al debido proceso. Esa expresión garantista se hace presente en todos los asuntos de su conocimiento y cobra mayor relevancia en el ámbito sancionatorio tributario y administrativo, en los que ha dado aplicación prevalente a los principios de justicia, favorabilidad, proporcionalidad y razonabilidad.

Además, en materia sustancial ha propendido por hacer un adecuado balance entre el deber de contribuir y las decisiones que adoptan los contribuyentes en el desarrollo de su actividad económica, para lo cual ha acudido a una interpretación finalista de la normativa tributaria, teniendo en cuenta que esta muchas veces queda rezagada ante el constante cambio de las relaciones económicas del mundo moderno.

Por lo anterior, no resulta extraño que algunos de los pronunciamientos que ahora se recopilan y que fueron proferidos al decidir los litigios de orden tributario, financiero y constitucional en ejercicio del control de legalidad sobre las materias de su competencia, hayan servido de referente para introducir reformas tributarias o para que el legislador expidiera y expida normas con el objeto de incluir, modificar o aclarar aspectos sustanciales o procesales, en distintos ámbitos.

Igualmente, se puede apreciar que las decisiones de la Sección han sido determinadas por la concepción de Estado tanto de la Constitución de 1886 como de la actual Carta fundamental, así ha tenido que pasar de una noción de Estado unitario, luego descentralizado, a uno en el que se reconoce también de manera expresa la autonomía de sus entidades territoriales. Lo anterior, tiene efectos determinantes en el análisis de la normativa tributaria que expiden las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales.

Debe precisarse que, con la expedición del Código Contencioso Administrativo contenido en el Decreto 01 de 1984 y sus posteriores reformas hasta llegar a la expedición de la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo vigente, el trabajo y la producción de providencias sobre asuntos económicos de esta Sección ha aumentado de manera considerable, lo que hace complejo, por la variedad temática y variación permanente de normas, los asuntos sometidos a su juzgamiento y, de otro, denota el avance, con todas sus implicaciones, de los temas tributarios que caracterizan al mundo globalizado actual.

El grupo de trabajo conformado para desarrollar tal propósito partió de la información contenida tanto en los Anales del Consejo de Estado como en las bases de datos de la Relatoría de la Corporación y para efectos de seleccionar las providencias tuvo como criterio su relevancia para la época en que se profirieron, independientemente de la vigencia o no de la posición jurídica adoptada. Además, se procuró incluir un número de sentencias proporcional al volumen que de cada año se encuentra disponible en dichas fuentes, así como que la publicación abarcara, en lo posible, todos los temas que le compete conocer a la Sección, excepto lo relativo a las acciones de tutela.

Por cuestión de espacio y practicidad en la consulta se optó por presentar un extracto de los apartes que, a criterio del grupo de trabajo, resultaban más relevantes dentro de la providencia seleccionada (*ratio decidendi*), sin

embargo se advierte que dentro de una misma decisión pueden existir otros asuntos que, pese a no haber podido ser incluidos, no por ello dejan de merecer ser destacados.

La compilación jurisprudencial que se presenta se encuentra dividida en cuatro partes, a saber: la primera dedicada a los tributos nacionales; la segunda, a los tributos territoriales; la tercera, a los temas económicos y financieros y, la cuarta, relativa a asuntos constitucionales y de Sala Plena y dentro de ellas los extractos se encuentran organizados en forma cronológica. A su vez, las partes atinentes a tributos se subdividen en acápite que atienden a sus elementos constitutivos. Con el fin de facilitar la consulta la publicación incluye un índice temático que conserva la misma estructura y orden del contenido de la obra, así como un índice analítico.

El texto jurisprudencial con las características esenciales señaladas tiene el ánimo de revelar, de forma resumida, los criterios jurisprudenciales que sobre los distintos temas de contenido económico y tributario ha ido decantando y consolidando la Sección como órgano de cierre de la jurisdicción, de manera que sirvan de referente para los jueces en general, así como para los demás interesados en el tema.

La Sección Cuarta continuará su labor en la defensa de los principios, valores y derechos consagrados en la Constitución Política y avizora como reto enfrentar una realidad económica cada vez más cambiante en un mundo globalizado donde los deberes tributarios traspasan fronteras y, en el cual, las reglas aplicables involucran normativa supranacional, contenida en tratados y acuerdos suscritos por el Estado colombiano y que exigirán, cada vez más, una visión integral y especializada del sistema normativo en la solución de las controversias.

Bajo ese derrotero, la Sección Cuarta de la Corporación se complace en presentar este compendio jurisprudencial, con el propósito de dar a conocer el contenido y alcance de algunas de sus providencias, proferidas a partir de 1915 y hasta la fecha.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Consejeros de Estado





# TRIBUTOS NACIONALES



## **I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS**

### **A. GENERALIDADES**

#### **GOOD WILL O BUEN NOMBRE EMPRESARIAL**

*Para considerarlo un activo, se debía avaluar por la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales o, en su defecto, adquirirse en compraventa, so pena de carecer de efectos fiscales*

30 de abril de 1946

**Radicación: CE-SEC4-EXP1946-04-30**

...«El problema así planteado se deduce a saber, si como lo sostiene el actor, “lo que hubo fue una compraventa del Good Will que pertenecía a los únicos socios de la sociedad colectiva “A, Aristizábal & Cía.”, señores Adolfo Aristizábal, Alejandro Cadavid y Luis Upegui, por la nueva denominada “A. Aristizábal & Cía. S. A.”, o si como lo dice la Jefatura de Rentas, no hubo compraventa y por lo tanto ha debido evaluarse el mencionado Good will, y no habiéndolo sido no debe tenerse en cuenta en la liquidación de los impuestos.

Sobre el argumento de la compraventa ha construido el apoderado del actor la demanda contra los actos de la Administración cuyo contenido se ha dejado estudiado.

Es sabido que existe el aporte en numerario, como también el de otros bienes consistentes en derechos muebles o inmuebles, corporales o incorporales, que pueden ser reales o no, pero apreciables en todo caso, en dinero, para la formación de sociedades como la anónima de que aquí se trata (artículo 2079 del C. C).

Para precisar mejor los conceptos es conveniente dejar sentado que la naturaleza del acto de constitución de una sociedad, es la de un contrato, plurilateral, cuando los contratantes son más de dos, y en el que median tanto para la formación como para la ejecución otras tantas relaciones correspondientes entre cada uno y los demás contratantes.

Al acto de constitución de la sociedad va aparejada la calidad del contrato, pero domina en él la creación de la persona jurídica y de la empresa, lo que hace que se califique por los expositores el convenio como un acto complejo o acto creativo, que no puede regularse precisamente por las normas generales de los demás contratos en cuanto a la voluntad, la capacidad y la responsabilidad, pues en derecho mercantil es cosa cierta que las obligaciones de la firma social recaen en una u otra medida sobre los socios, aunque éstos sean incapaces o participen en la sociedad con voluntad imperfecta. (Véase Nossa, T. 1º, pág. 25).

Corresponde ahora, determinar la naturaleza del aporte en las sociedades: conforme a lo que se dejó expresado, y de acuerdo con el derecho común (artículos 2079 y 2081 del C. C), el aporte para la formación de una sociedad, además de que puede ser en numerario, puede también consistir en derechos muebles o inmuebles, corporales o incorpóreas; reales o no, pero apreciables en dinero; es decir, que tiene objetos muy variados, y llega hasta comprender todo bien que se halle fuera del comercio.

(...)

Resulta, pues, que los aportes no son una compra que la sociedad hace; ellos son elementos fundamentales, esenciales para la creación de esa persona jurídica, independiente de los socios individualmente considerados, quienes por él quedan vinculados a ella con derecho a un interés social.

De acuerdo con los principios expuestos, pasa el Consejo a estudiar el caso concreto de que tratan los autos:

El Good will que los socios Cadavid, Aristizábal y Upegui apoya la sociedad "A. Aristizábal & Cía. S. A.", fue estimado en una suma determinada por dichos señores y los otros dos contratantes señor ó santo y Santiago Aristizábal y esa suma fija fue admitida como aporte, no se trataba de que la sociedad que se formaba debía pagar la suma convenida como valor del Good will, puesto que los dueños de esos intangibles iban a formar parte, 37 forman parte, de esa nueva sociedad, tratándose de una nueva transmisión

del Good Will a título distinto aportar es aplicable el concepto ya estudiado de que la sociedad requiere esos intangibles a título de compra.

El artículo 33 del Decreto Ejecutivo número 554 de 1942, dice:

El contribuyente que se crea propietario de los bienes intangibles de Good will no adquiridos por compra, deberá elevar su petición avalúo a la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales antes de presentar declaración de renta y patrimonio.

De manera que, desde el punto de vista fiscal, y que es el caso completo en estudio, el valor del Good will se fija por el precio de adquisición o mediante avalúo por la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales, en la forma determinada por el Decreto citado. Cumplida cualquiera de estas dos condiciones, estos intangibles pasan a figurar como patrimonio para efectos fiscales.

La sociedad demandante no comprobó que se hubiera avaluado Good will; por el contrario, conviene en que esto no ha sucedido igualmente, según el estudio anterior, no aparece que él haya sido adquirida por compra, resultando claro que debe mantenerse la sentencia apelada, puesto que el contrato de sociedad, es cierto, crea obligaciones de los socio entre sí, y de éstos para con la sociedad, pero ellas, lo mismo que los derechos de los socios, tienen un contenido definido que no va hasta colocar a la sociedad como adquirente a título de comprador, de los aportes a que precisamente se obligan los socios para efecto de la creación de la persona jurídica o sociedad.»...

*Jorge Lamus Girón, Carlos Rivadeneira G., Julio Enrique Tascón, Gonzalo Gaitán, Guillermo Hernández Rodríguez, Gabriel Carreño Mallarino, Gustavo A. Valbuena.*

## **DEROGATORIA TRIBUTARIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE**

*La de la contribución especial operó a partir del año gravable de 1995, toda vez que, por su misma naturaleza, favorecía a los contribuyentes*

13 de marzo de 1998

**Radicación: CE-SEC4-EXP1998-N8487**

...«[L]a interpretación de la Corte Constitucional para declarar la exequibilidad de la expresión “parágrafo único del artículo 115” (del E.T), contenida en el artículo 285 de la ley 223 de 1995, en el sentido de que la contribución especial prevista en el artículo 248-1 del E.T, también fue derogada expresamente por el artículo 285 de la ley ya citada, que dicha contribución fue eliminada a partir del año gravable de 1995, y que por tanto los contribuyentes no estaban obligados a liquidar y pagar la contribución especial por ese periodo gravable, independientemente de si liquidaban saldo a favor o impuesto a pagar, tiene carácter obligatorio general, y, obviamente, obliga a la Administración Tributaria.

Sin embargo, en los apartes acusados de la Circular 090 de 1997, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, desconoce el carácter obligatorio de la interpretación con autoridad efectuada por la Corte Constitucional, dado que hace una interpretación contraria a aquélla.

En efecto, a pesar de que el asunto de la aludida Circular es fijar “los efectos de la Sentencia de Exequibilidad del artículo 285 de la ley 223 de 1995 en relación con la expresión Parágrafo Único del artículo 115 del Estatuto Tributario”, y que por tanto al contenido íntegro de la aludida providencia debía la DIAN remitirse, la demandada expresa en el primero de los apartes acusados lo siguiente:

“Atendiendo las consideraciones que la Honorable Corte Constitucional efectúa en su fallo, es válido entender que la contribución especial fue derogada expresamente a partir del año gravable 1996 de acuerdo con el mandato del legislador contenido en el artículo 99 de la ley 223 de 1995.”

La anterior afirmación obedece, según reza el acto demandado, a los argumentos expuestos por la Corte Constitucional en la sentencia No C-185, acerca de la vigencia de las derogatorias en materia tributaria.

Evidentemente la Corte Constitucional expresó en la Sentencia No C-185/97 que “las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por lo tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario”. Tal afirmación sin embargo, no permite llegar a la conclusión a la que arribó la demandada en el sentido de que la contribución especial fue derogada expresamente a partir del año gravable de 1996, tal como lo previó el artículo 99 de la ley 223 de 1995.

A juicio de la Sala, lo que quiso significar la Corte Constitucional con la afirmación en mención es que, por regla general, las derogatorias en materia tributaria, cuando son en beneficio del contribuyente, operan a partir de la promulgación de la ley que las ordena, en razón a que tienen efecto general inmediato, salvo que el mismo legislador ordene lo contrario, es decir, que la derogatoria no opere a partir de la promulgación de la ley. El artículo 285 de la ley 223 de 1995, denominado “Derogatorias y vigencias”, sin embargo, deroga sin ninguna limitante entre otras normas, el artículo 248-1 del E.T, por lo cual debe entenderse que dicho artículo fue derogado a partir de la fecha de publicación en el Diario Oficial de la ley que la ordenó.

Así lo entendió la Corte Constitucional, por cuanto después de hacer la precisión anteriormente reseñada, concluye, y de manera reiterada, que la contribución especial fue derogada expresamente en virtud del artículo 285 de la ley 223 de 1995, a partir del 22 de diciembre de 1995, fecha de publicación de la aludida ley, y por tanto, a 31 de diciembre de ese año tal contribución ya no estaba vigente.

Lo anterior significa, según lo precisa la Corte en su fallo, que “la eliminación legislativa de la contribución se produjo con efecto a partir del año gravable de 1995, toda vez que, por su misma naturaleza, favorecía a los contribuyentes”.

La afirmación del aparte transcrito, interpreta aisladamente la precisión hecha por la Corte acerca del efecto de las derogaciones tributarias cuando benefician al contribuyente, y desconoce las claras y precisas conclusiones efectuadas a renglón seguido, pues al sostener que la contribución especial fue derogada expresamente a partir del año gravable de 1996, de acuerdo

con el mandato del legislador contenido en el artículo 99 de la ley 223 de 1995, se están desconociendo dos importantes precisiones del texto mismo del fallo que se dice analizar, y que son el pilar de la decisión tomada a la postre por esa Corporación, a saber: que la derogatoria expresa del artículo 248-1 del E.T se produjo por virtud del artículo 285 de la ley 223 de 1995, y que dicha derogatoria operó a partir del año gravable de 1995 (...)

En síntesis, no es del caso entrar a cuestionar si la derogatoria de la contribución especial se produjo, según las voces del artículo 99 de la ley 223 de 1995, a partir del año gravable de 1996, o de acuerdo con el artículo 285 ibídem, a partir del año gravable de 1995, tal y como a espacio lo expuso la Corte, pues, se reitera, las precisiones de la Corte sobre el particular, son de obligatorio cumplimiento.

Observa, sin embargo la Sala que la aparente contradicción existente entre los dos artículos ya precisados, se resuelve en favor de la interpretación efectuada por la Corte, no solo porque así debe ser, por tratarse de una interpretación hecha con autoridad, y por tanto obligatoria, al amparo del artículo 48 de la ley 270 de 1996, sino porque de acuerdo con lo previsto en el numeral 2º del artículo 45 de la ley 57 de 1887, sustituido por el artículo 5º de la citada ley, “Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidades, y se hallen en un mismo Código, preferirá la disposición consignada en el artículo posterior”, para el sub-júdice, el 285 de la ley 223 de 1995.

Nótese además que si la Circular acusada versa sobre los efectos de la sentencia de exequibilidad No C-185 del 10 de abril de 1997, a ella debe circunscribirse en su integridad, y no como procedió la demandada, es decir, tomando expresiones y sacándolas de su contexto, para obtener así conclusiones totalmente distintas a las expresamente plasmadas en el fallo cuyos efectos dice precisar.

Por último, es de anotar que la misma Corte Constitucional precisa que es equivocado el supuesto sobre el cual descansa la demanda, y que ahora sostiene el acto acusado, pues la derogación de la norma que creó la contribución especial operó para el año gravable de 1995, tal y como a espacio lo precisó en la providencia tantas veces referida.

En consecuencia, y por cuanto con el primer aparte acusado de la Circular No 090 de 1997, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contravino efectivamente el artículo 48 de la ley 270 de 1996, pues desconoció

la interpretación con autoridad efectuada por la Corte Constitucional en Sentencia No C-185 del 10 de abril de 1997, debe desaparecer del ordenamiento jurídico.

Ahora bien, en el segundo aparte acusado de la referida Circular, resultado de la errónea interpretación de que da cuenta el primer aparte, expresa lo siguiente:

“Por tal razón, no podrán aceptarse las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios correspondientes al año gravable de 1995 en las cuales se pretenda excluir la liquidación de la contribución especial con el objeto de disminuir el impuesto a cargo o aumentar el saldo a favor”

En efecto, la no aceptación de las correcciones a las declaraciones tributarias correspondientes al año gravable de 1995, en las cuales se pretenda excluir la liquidación de la contribución especial, con el propósito de disminuir el impuesto a cargo o aumentar el saldo a favor, obedece al criterio errado y contrario a lo precisado por la Corte Constitucional, en el sentido de que la contribución especial fue derogada a partir del año gravable de 1996, y por tanto regía para el año gravable de 1995, motivo por el cual no se considera procedente corregir la declaración para excluir dicho gravamen con el propósito de disminuir el valor a pagar o de aumentar el saldo a favor.

Por ser el segundo aparte acusado la conclusión del primer párrafo acusado de la Circular No 090 de 1997, (...), es evidente que ese segundo párrafo, es decir, la conclusión de que el mismo da cuenta, también desconoce lo normado en esa disposición.

En efecto, si por considerarse que la contribución especial del artículo 248-1 del E.T fue derogada a partir del año gravable de 1996, o lo que es lo mismo, que regía para el año gravable inmediatamente anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas no puede aceptar correcciones a las declaraciones por el año gravable de 1995, en las cuales se pretenda excluir la liquidación de la contribución especial con el fin de disminuir el valor a pagar o de aumentar el saldo a favor, a juicio de la Sala, la demandada está imponiendo a los contribuyentes liquidar y pagar por el año gravable de 1995, la referida contribución.(...)

Lo anterior, es abiertamente contrario a las precisiones efectuadas por la Corte Constitucional en la sentencia varias veces referida (...)

De consiguiente, y con base en las precisiones ya efectuadas, se observa que con el segundo párrafo acusado de la Circular No 090 de 1997, también se contraviene el artículo 48 de la ley 270 de 1996, en la medida en que se desconoce la interpretación hecha con autoridad por parte de la Corte Constitucional.

De otra parte, precisa la Sala que se contraviene el artículo 589 del E.T, que regula las correcciones a las declaraciones que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor (...)

Aceptar que la Administración Tributaria rechace las correcciones a las declaraciones correspondientes al año 1995, en las cuales se excluya la contribución especial, eliminada a partir de ese periodo fiscal, con el fin de disminuir el impuesto a cargo o aumentar el saldo a favor, conduce a negar la facultad de revisión de que goza la Administración, al amparo del artículo transcrito, para cuestionar el aspecto de fondo relativo a la liquidación de la citada contribución.

La orden de no aceptar las correcciones a las declaraciones por el año gravable de 1995 para excluir la liquidación de la contribución especial, es decir, por un aspecto de fondo, implica, de acuerdo con la reiterada jurisprudencia de la Sala, violación de la norma que estableció las correcciones que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor, (...) lo que significa que independientemente de que se acepte o no la corrección, la Administración por ello no pierde la facultad de revisar la declaración tributaria objeto de la corrección. (...)

Por último, y de conformidad con las precisiones efectuadas por la Corte Constitucional en su fallo C-185 del 10 de abril de 1997, los contribuyentes que en su declaración de renta correspondiente al año gravable de 1995 incluyeron la contribución especial, tienen todo el derecho a corregir dichas declaraciones, dentro de los términos previstos por la ley, para eliminar así la liquidación de una contribución que no estaban obligados a liquidar a partir del año gravable de 1995, derecho éste que la Administración conculcó al no aceptar tales correcciones.»...

*Germán Ayala Mantilla, Julio E. Correa Restrepo, Delio Gómez Leyva,  
Daniel Manrique Guzmán.*

## **B. IMPUESTOS COMPLEMENTARIOS DE PATRIMONIO Y GANANCIA OCASIONAL**

### **IMPUESTO COMPLEMENTARIO AL PATRIMONIO**

*No grava los materiales en tránsito, fuera de Colombia, porque se trata de bienes no poseídos en el país*

28 de noviembre de 1951

**Radicación: CE-SEC4-EXP1951-11-28**

...«En cuanto a la tesis de los materiales en tránsito, fuera de Colombia el Consejo rectifica su doctrina expuesta en fallo de 13 de diciembre de 1949, porque considera más justo atenerse al texto de la ley, expresado en forma diáfana, antes que a interpretaciones que si muy respetables no son las que fluyen de la letra clara de la norma legal, se verá enseguida. Y es regla de hermenéutica jurídica atenerse al texto de la ley cuando por su claridad se hacen innecesarias las interpretaciones. Camino tiene el legislador para ampliar el contenido de las disposiciones tributarias, si así lo estima conveniente, pero mientras esto puede suceder, el juzgador debe atenerse a lo consagrado por la legislación colombiana, de una manera clara y precisa.

No debe olvidarse que materiales en tránsito, fuera de Colombia, constituyen un patrimonio que no está *dentro* del país, requisito exigido por la ley, para que sea gravable. Además, unos materiales en tránsito fuera de Colombia, están sujetos a las contingencias de su transporte: naufragio, incendio, robo, etc., y sería quizá injustificado el gravamen de materiales que sin haber llegado al país, están corriendo con los azares propios del transporte. Por otra parte, dichos materiales no han tenido todavía una protección directa del Estado como para que pudiera justificarse ampliamente una carga impositiva sobre ellos. (...)

Las disposiciones legales, aplicables a este aspecto de la controversia, preceptúan:

“Ley 78 de 1935, artículo 21: “Establécese un impuesto anual complementario y accesorio al impuesto sobre la renta, *sobre el patrimonio poseído dentro del país*, en 31 de diciembre del año anterior, por toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, sujeta al impuesto, sobre la renta en Colombia, impuesto que se tasará mediante declaraciones juradas de los contribuyentes, en una misma diligencia con ocasión de la tasación, exigencia y recaudación del impuesto sobre la renta, y de acuerdo con la reglamentación que al efecto dicte el Poder Ejecutivo” (Se subraya).

Decreto 1892 de 1936, adicional al Decreto 818 del mismo año, que a su turno es reglamentario de la Ley 78 de 1935, artículo 1:

“El impuesto sobre el patrimonio, complementario y accesorio al impuesto sobre la renta, establecido por el artículo 21 de la Ley 78 de 1935, *recae sobre el patrimonio poseído dentro del país* en 31 de diciembre del año gravable, por toda persona natural o jurídica, domiciliada o no en el país”. (Se subraya).

Del simple tenor literal de estas normas se deduce, sin lugar a dudas, que los patrimonios gravables son los que están vinculados a la economía del país. Los que lucran en el territorio colombiano, gozando de la protección del Estado. No los que se encuentran en el extranjero y nada tienen que ver con la economía colombiana. Se gravan los objetos poseídos en el país. No los que están en vía de llegar a él, porque esta clase de impuestos no gravan los bienes por anticipado. El gravamen solamente opera cuando el bien se encuentra dentro del territorio (...)

Lo expuesto es suficiente para concluir que el cargo hecho a la liquidación, por el aspecto estudiado, es legal y debe prosperar, por cuanto se gravó con el impuesto de patrimonio unos bienes por valor de \$ 344.470.17, que la Colombian Petroleum Company *no poseía dentro del país* en 31 de diciembre de 1940 y que por lo tanto no se hallaban incorporados a la economía nacional, ni protegidos por el Estado colombiano.

La operación administrativa de liquidación habrá, pues, de reformarse en el sentido indicado.»...

**Eduardo Piñeros y Piñeros, Daniel Anzola Escobar, Jesús Estrada Monsalve, Baudilio Galán Rodríguez, José Urbano Múnera, Antonio José Prieto.**

## **GANANCIA OCASIONAL**

### *Concepto*

16 de octubre de 1964

**Radicación: CE-SEC4-EXP1964-N1016**

...«El concepto de la llamada ganancia ocasional, ha sido muchas veces estudiado por la jurisprudencia, y vinculado, en general, a aquéllas utilidades provenientes de operaciones o hechos que no pertenecen al giro habitual de los negocios de una persona.

Puede decirse que para definirla se ha tomado el criterio de lo circunstancial por oposición al de lo usual. Como las leyes tributarias consideran como renta gravable la que por modo legal tiene su origen en las actividades, oficios y negocios comunes y ordinarios de una persona, de ella se excluía aquél ingreso de carácter esporádico deshabitado cuya fuente era ubicable en actividad diferente de la mencionada.

Este criterio quedó recogido en el artículo 1º. de la ley 78 de 1935, alrededor del cual gira la presente discusión. Considera además, la Sala, que la noción de “habitualidad” ofrece una diferencia en tratándose de personas naturales y jurídicas, en cuanto al fenómeno de su determinación. Respecto de las primeras, la propia manifestación del contribuyente hecha bajo la gravedad del juramento sobre las actividades que constituyen la fuente principal de sus ingresos, es el punto de referencia legal que debe tomarse para calificar lo ocasional, lo circunstancial, aquello de que no suele ocuparse, no obstante que, por razones especiales, haya debido llevar a cabo en tal materia un acto del cual derive utilidades.

En tratándose de personas jurídicas, que por ministerio de la ley deben tener claramente establecido su objeto, es éste el que marca la habitualidad en sus actividades, hasta el punto de que debe ser suficiente la confrontación del acto consumado con la naturaleza de aquél objeto, para que

se pueda decir si él está dentro o fuera del giro ordinario de sus negocios. Es el propio contrato social el que al señalar su objeto, expresa abinitio lo que va a ser habitual en sus actividades para todos los efectos legales, y desde luego, para los de carácter fiscal.

De esto resulta que no es ni precisa ni exclusivamente el número de transacciones que se hagan sobre una determinada materia o dentro de cierto ámbito mercantil, el que sirve para determinar con precisión habitual o lo ocasional de una ganancia, sino la identidad de tales transacciones con la actividad rentable ordinaria del 'contribuyente, bien se tome de su declaración como en el caso de las personas naturales, ora del objeto social como cuando se trata de personas jurídicas. Si la tal operación ofrece la identidad mencionada, la utilidad será gravable como renta ordinaria aunque no ofrezca frecuencia dentro del año gravable; si por el contrario esa identidad no existe, y el acto encuentra justificación en especiales circunstancias, aunque él sea repetido dentro del año gravable, la utilidad que origine debe tenerse por ocasional y llevada al cómputo de patrimonio, como lo disponen las normas vigentes para este juicio.»...

*Guillermo González Charry, Alfonso Meluk,  
Jorge de Velasco Álvarez, José Urbano Múnera.*

## **IMPUESTO AL PATRIMONIO**

### *Características*

7 de marzo de 1969

**Radicación: CE-SEC4-EXP1969-N1041**

...«El impuesto complementario de patrimonio no tiene por sí plena autonomía sino que es una consecuencia del impuesto sobre la renta; en otras palabras, el verdadero impuesto es el de la renta porque el de patrimonio se ha establecido como parte accesoria de aquél con el objeto de gravar en forma más intensa la renta proveniente de capital que la de trabajo; esto según los tributaristas, porque en nuestro país ocurre lo contrario, que el castigo es para la renta de trabajo, y esta una de las principales fuentes de riqueza para el fisco, pero ello no es consecuencia de la teoría tributaria sino de la forma injusta como está organizado entre nosotros el impuesto sobre la renta.

Consecuencia de ello es que si no hay renta no puede haber impuesto al patrimonio; la ausencia de renta puede producirse por tres factores: a) Imposibilidad física; b) Imposibilidad jurídica; y c) Imposibilidad económica.

a) Hay imposibilidad física para que el patrimonio produzca renta por ciertas circunstancias de hecho que impiden una rentabilidad como cuando se está en la etapa preparatoria de prospectación e instalación de una empresa, cuando se está transformando una fábrica, cambiando una maquinaria etc. En esas circunstancias el patrimonio debe estar exonerado;

b) Existe imposibilidad jurídica cuando por ministerio de la ley o por un acto contractual la renta que produce un patrimonio pertenece a persona distinta del que sólo ostenta la calidad de nudo propietario. Esto ocurre por ejemplo, en el usufructo legal que tiene el padre de familia sobre los bienes de sus hijos no emancipados o también en el usufructo convencional o establecido en virtud de cláusula testamentaria. En tales hipótesis quien debe sufragar el impuesto es el usufructuario;

c) Se presenta la imposibilidad económica cuando quien tiene un patrimonio ha realizado todos los actos útiles y posibles en procura de una renta y ésta no ha resultado no obstante el celo y la prudencia y el anhelo de lucro que caracterizaron la administración. En este caso obviamente como no hubo renta tampoco puede existir impuesto al patrimonio.

Estos principios los desarrolla el artículo 219 del Decreto 437 de 1961 reglamentario del artículo 75 de la Ley 81 de 1960 que dice así:

“No están sujetos al impuesto complementario de patrimonio:

1º Los bienes improductivos cuando exista una absoluta imposibilidad jurídica para que produzcan renta en el año o período gravable de que se trate, como en el caso del nudo propietario cuyo derecho no lo faculta para obtener renta de él; o bien, cuando por una absoluta imposibilidad física, no atribuible al contribuyente, no pueda producirse la renta, como en el caso de las empresas durante el período de prospectación e instalación.

2º El patrimonio líquido gravable de los contribuyentes que en un determinado período fiscal no obtengan renta líquida gravable, determinada de acuerdo con el artículo 21 de este decreto, no obstante la normal explotación de sus bienes. En caso de que la renta así determinada, sea inferior a la cantidad que corresponda pagar normalmente por impuesto complementario de patrimonio, éste quedará limitado al monto de la renta líquida gravable establecida”.

Pero claro está que la ley tenía que exigir una prueba de esas circunstancias determinantes de la improductividad de un patrimonio y así lo hizo en el inciso 1º. del ordinal 2º. del artículo que se comenta cuando dijo:

“Para gozar del beneficio previsto en este numeral, deberá formularse la correspondiente solicitud a la División de Impuestos Nacionales, previamente a la presentación de la declaración de renta y patrimonio. A la solicitud deberán acompañarse las pruebas pertinentes para demostrar la existencia de los motivos no imputables al contribuyente, que hayan impedido la producción de la renta gravable, o que sólo hayan permitido obtenerla en cuantía inferior al impuesto complementario. También deberán presentarse los comprobantes o informaciones que para cada caso exija la División de Impuestos Nacionales”.»...

*Hernando Gómez Mejía, Juan Hernández Sáenz,  
Miguel Lleras Pizarro Gustavo Salazar T.*

## **IMPUESTO SUCESORAL E IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES**

*El impuesto sucesoral grava la cuota hereditaria o el legado en sí mismo mientras que el de ganancias ocasionales grava el ingreso obtenido por el heredero o el legatario, excepto los correspondientes a sucesiones abiertas o donaciones anteriores al 1° de enero de 1975*

23 de julio de 1976

**Radicación: CE-SEC4-EXP1976-N3234-3267**

...«a) El Título IV del Decreto 2053 de 1974 estableció un impuesto nuevo y complementario del de renta para gravar las ganancias ocasionales y entre ellas incluyó, conforme al artículo 102, numeral 4°, del decreto, las herencias y legados. Pero el mismo numeral 4° en su inciso 4° declaró expresamente que ‘no constituyen ganancia ocasional ni renta gravable las recibidas por herencia, legado o donación, correspondientes a sucesiones abiertas o a donaciones efectuadas con anterioridad al 1° de enero de 1975’. O sea que respecto de tales herencias o legados no podía liquidarse ni cobrarse el impuesto especial sobre las ganancias ocasionales.

“b) El Decreto 2143 de 1974, según lo describe su mismo título, modificó el régimen tributario aplicable a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones entre vivos. Llamó a este gravamen impuesto sucesoral y lo introdujo como sustitutivo del de masa global hereditaria, asignaciones y donaciones que se liquidaba y cobraba sobre las herencias y donaciones antes de regir el nuevo decreto. No se trata pues de un tributo nuevo, como sí lo es el sobre las ganancias ocasionales en tratándose de herencias, legados o donaciones, sino la reforma de un impuesto de antemano existente.

“c) Hay pues evidente diferencia entre los gravámenes establecidos por el Título XV del Decreto ley 2053 y por el Decreto 2143 aunque ambos puedan llegar a aplicarse sobre unos mismos bienes. El primero grava el ingreso obtenido por el heredero o legatario. El segundo la cuota hereditaria

o el legado en sí mismos conforme a los artículos 2º y siguientes del Decreto 2143.

“d) Si, como queda visto, el impuesto sucesoral y el de ganancias ocasionales son fácilmente distinguibles, no cabe duda de que la opción establecida por el artículo 19 del Decreto 2143 en cuanto al resumen impositivo para las sucesiones abiertas antes del 4 de octubre de 1974 (fecha del decreto) se refiere únicamente al gravamen sobre las herencias y no al sobre las ganancias ocasionales, regido por estatuto distinto, el Decreto ley 2053 de 1974 y los preceptos que lo adicionan o reforman.

“e) Asimismo, lo dicho en los dos primeros incisos del artículo 44 Decreto ley 2821 de 1974 sólo atañe al procedimiento que debe seguirse en cuanto a la opción tributaria consagrada en el artículo 1º del Decreto 2143 Pero nada significa en cuanto a la gravabilidad de las herencias y legados como ganancia ocasional.

“f) Solamente el inciso final del dicho artículo 44 modifica lo estatuido en el artículo 102, numeral 4º del Decreto ley 2053 al hacer aplicable el impuesto sobre las ganancias ocasionales a lo recibido por herederos o legatarios en mortuorias abiertas entre el 1º de octubre de 1974 y el 1º de enero de 1975. Vino así el Decreto 2821 a modificar lo preceptuado por el Decreto 2053, pero no en el sentido de someter al impuesto de ganancias ocasionales todo lo recibido por herederos y legatarios sea cual fuese la fecha de apertura de la sucesión, sino sólo a las herencias o legados provenientes de mortuorias abiertas después del 1º de octubre de 1974. Para las iniciadas con anterioridad vino pues a quedar vigente el principio establecido en el inciso 4º del numeral 4º del artículo 102 del Decreto 2053 de que no constituye ganancia ocasional ni renta gravable lo recibido por herencia o legado en tales sucesiones.

“La modificación introducida por el artículo 44, inciso final, del Decreto 2821 a lo dispuesto en el artículo 102, numeral 4º, del Decreto 2053 fue apenas entonces en cuanto a la aplicabilidad en el tiempo de lo preceptuado por el inciso 4º de dicho numeral.

“g) Si, como ha quedado visto, el impuesto sucesoral y el sobre las ganancias ocasionales como complementario del de renta son absolutamente distintos e independientes entre sí, muy claro resulta que la opción establecida por el artículo 1º del Decreto 2143 en cuanto al régimen tributario sucesoral aplicable a ciertas mortuorias en nada puede influir sobre cuál ha de ser el

régimen del impuesto sobre la renta que deba aplicarse a los beneficiarios de herencia o legado en una de aquellas mortuorias así los copartícipes hayan escogido para su caso concreto la aplicación del nuevo estatuto, en lugar del antiguo, para el cálculo y el cobro del impuesto sucesoral correspondiente.

“h) Al fluir de los textos legales comentados la diferencia entre el impuesto sucesoral y el de ganancias ocasionales, fluye también que por vía de simple reglamento no puede establecerse que cuando los copartícipes en una sucesión optan por ser gravados con el nuevo impuesto sucesoral, ello traiga como consecuencia necesaria que sus respectivas porciones de herencia o sus legados deban satisfacer también fatalmente el impuesto a las ganancias ocasionales, desde luego que el artículo 102, numeral 4º, prevé que en las hipótesis de su inciso 4º, con la modificación hecha por el Decreto 2821 ya vista, esos legados y herencias no puedan calificarse como utilidad ocasional ni gravarse, por ende, con el tributo respectivo.»...

*Jorge Dávila Hernández, Miguel Lleras Pizarro,  
Bernardo Ortiz Amaya, Gustavo Salazar Tapiero.*

## **C. SUJETO PASIVO**

### **SOCIEDAD ANÓNIMA**

*Es una persona jurídica distinta de los socios o accionistas individualmente considerados*

6 de junio de 1927

**Radicación: CE-SEC4-EXP1927-06-06**

...«El conflicto pues se reduce a saber si en sana jurisprudencia, y dentro de la Ley 56 de 1918, las utilidades de la sociedad anónima demandante provienen del capital únicamente, y en tal virtud deben gravarse con el tres por ciento (3 por 100), o si son el fruto del capital combinado con el trabajo, y por ende, sólo son gravables con el dos por ciento (2 por 100).

No cabe duda alguna de que la sociedad anónima es una persona distinta de la de los socios o accionistas, individualmente considerados. Ello es así. Y no admite discusión que el impuesto sobre la renta, por imperio de la Ley 56 de 1918, pesa sobre todas las personas, naturales o jurídicas, domiciliadas en el país, y sobre todas las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, no residentes en él pero que obtengan alguna renta a virtud de capitales radicados en el territorio de la República.

La cuestión que surge es esta, a saber: ¿Cuál es la causa para que la sociedad beneficie al socio o accionista? ¿La simple reunión de valores o la actividad de esos valores merced a su aplicación, con acierto, a la ciencia, al arte, a la industria? Tratándose de sociedades regulares colectivas no hay dificultad en responder que es la unión de los dos elementos, capital y trabajo, por correr la dirección o administración de los haberes sociales a cargo de los socios en persona. Pero respecto de las compañías anónimas, a primera vista no cuadra la misma absolución o respuesta.

Comúnmente se considera a las compañías anónimas, con prescindencia de las personas naturales que las forman, como sociedades de capitales, por estar los accionistas, por regla general, desvinculados personalmente de la dirección de los negocios, y porque cuando toman parte en ellos es con el carácter de mandatarios o empleados remunerados, cuyos emolumentos son gastos que no entran en el haber repartible en dividendos.

El accionista, además, no expone otros valores que los que representan su acción o acciones. Por todo lo cual parece, y se considera generalmente, que la sociedad anónima es una mera reunión de capitales que producen mediante la actividad de personas pagadas para hacerlos producir, sin que el accionista tenga arte ni parte en su producción ni corra riesgo alguno su crédito o solvencia. ¿Pero bastan las consideraciones anteriores para elevar el concepto que por lo general se tiene de las sociedades anónimas a la categoría de principio económico y jurídico? Tal vez no. La sociedad anónima, de finalidades industriales o vinculadas al arte o a la ciencia, no es, no puede ser, una simple reunión de capitales.

No basta para constituir la sumar un número, más o menos considerable, de acciones. Ni es suficiente pagar unos tantos o cuantos empleados para que gestionen o manejen el negocio. Precisa que las actividades de la sociedad sean estudiadas, por modo cuidadoso y técnico, antes de constituida ésta y después de constituida.

Es necesario concebir un plan, más o menos laborioso, a base de principios científicos o de enseñanzas prácticas, y adaptarlo a las circunstancias en que deba desarrollarse la empresa. Y concebida y organizada ésta en abstracto, si así puede decirse, viene luego el capital como vehículo para llegar a la meta perseguida. La inversión misma del capital no puede hacerse sin un estudio, por lo menos, de su cuantía y forma. Es pues el capital un factor indispensable en las sociedades anónimas. Pero no único. Ni siquiera el primero.»...

*Constantino Barco, Nicasio Anzola, José A. Valverde R., Arcadio Charry.*

## **SOCIEDADES EXTRANJERAS NO DOMICILIADAS EN EL PAÍS**

*La ley fiscal no puede incluirlas como contribuyentes, dado que no se les aplica el principio de extraterritorialidad de la ley.*

14 de abril de 1931

**Radicación: CE-SEC4-EXP1931-04-14**

...«Por este aspecto, en cuanto de modo irrefragable se establece el alcance de las disposiciones sobre régimen fiscal a las entidades no domiciliadas, que tienen negocios con otras de su índole, que sí lo están, negocios que se cumplen fuera de los límites jurisdiccionales de la ley colombiana, no hay duda de que vigente el artículo 7° de la Ley 145 de 1888, dichas leyes fiscales no pueden tener la extraterritorialidad que por sí sola intenta darles la resolución estudiada, extraterritorialidad que, por otra parte, sería meramente nominal, ya que si el pago del impuesto no se hace de modo voluntario, la jurisdicción coactiva consagrada como medio de exacción de los tributos para deudores morosos, no podría afectar entidades amparadas por otra legislación.

Rastreando el posible origen de la teoría tan brevemente sustentada por el señor Ministro, podría hallarse en las exposiciones y proyectos de la Misión de Consejeros Financieros venida al país en 1923. Allí se buscó y halló una fórmula para sujetar a gravamen sobre la renta líquida la productibilidad del capital extranjero explotado en el país, cualquiera que fuese la residencia de su titular. Pero desventajosamente para el señor Ministro no llegaron esos buenos anhelos a incorporarse en la legislación, y aun hoy cursa en las Cámaras un proyecto que entre otros fines, tiende a llenar estas especiales deficiencias. (...)

De esta medida carecen todos los decretos que en desarrollo de las leyes sobre el impuesto directo a la renta se han dictado por el Gobierno; y no podría acontecer de otro modo, ya que la ley sobre ese particular nada dice. Un primer paso en este camino dio el Ejecutivo en el artículo 17 del Decreto

número 1923, reglamentario de la Ley 64 de 1927, cuando obliga a quien haga pagos de intereses a compañía extranjera no domiciliada pero que tenga sí su representante acreditado, a indicar previamente al Jefe del Impuesto el nombre y dirección del acreedor. Esto, con el propósito de dirigir el cobro directamente a ese contribuyente, quien por medio de su representante acreditado debe hacer el denuncia de su renta líquida con sujeción a los preceptos reglamentarios.

Si se estima que la resolución acusada tiene por fin aclarar disposiciones de la ley o extender el radio de la acción reglamentaria de ella, hay que reconocer que, aun por este aspecto, se justifica más aún el recurso por exceso de poder. Porque, la facultad reglamentaria es función privativa del Gobierno, constituido por el Jefe del Poder Ejecutivo y el Ministro respectivo; y porque, supuesta la competencia en el agente, tal reglamentación no puede exceder ni alterar la esencia de la ley y debe limitarse a señalar los medios más adecuados a su normal efectividad. Y entre las autorizaciones al respecto otorgadas por el artículo 13 de la Ley 64 al Gobierno, no está la de incluir en la categoría de contribuyentes actos y personas que no están sujetas a la ley nacional.»...

*Félix Cortés, Pedro Martín Quiñones, Nicasio Anzola, Junio E. Cancino,  
Pedro A. Gómez Naranjo, Víctor M. Pérez, Pedro Alejo Rodríguez,  
Sergio A. Burbano.*

## COMUNIDADES

*No es jurídico ni justo gravarlas, por cuanto la comunidad no constituye una persona jurídica distinta de cada uno de los comuneros*

26 de marzo de 1941

**Radicación: CE-SEC4-EXP1941-03-26**

...«La ley colombiana, al establecer el impuesto sobre la renta, quiso gravar con él al beneficiario de ésta. En nuestro régimen civil, la comunidad no constituye una persona jurídica distinta de cada uno de los comuneros, a la cual pueda imputarse el beneficio de las rentas que ella produzca. Todo lo contrario: despojada de ese carácter, la renta debe imputarse a cada una de las personas que la integran, como personas naturales, y como organismos independientes de la masa común. No es jurídico, en tal caso, gravar con impuesto a la comunidad, que es un simple fenómeno de hecho, perseguido por las leyes que otorgan facilidades para su división, porque estanca el desarrollo de la riqueza con el aniquilamiento que implícitamente lleva de las iniciativas individuales.

No sería justo aplicar la progresión de los impuestos, por la mayor producción de la renta, a personas que disfrutan de ésta independientemente, y que, como tales, sólo perciben la parte proporcionada a su cuota en la comunidad. Si, pues, para liquidar el impuesto, el sujeto pasivo de la obligación es el dueño de la renta, y si el beneficiario de ésta en la comunidad es el comunero, es apenas natural que sea éste y no aquélla la entidad gravable.

Se ha creído que, porque la ley ordena gravar las comunidades, es porque las considera como personas sujetas a esta obligación. Pero esta interpretación sería contraria a la naturaleza de las indivisiones, y sería una forma inicua de aumentar el impuesto progresivamente a quien es sólo beneficiario de una cuota personal. Esta es la tesis del señor Fiscal de la corporación, expuesta diestramente así:

“En un sentido económico, la renta comprende todo ingreso que haga más rico al que lo recibe, sin que interese la fuente de que provienen. En un sentido jurídico, son rentas, además, los productos del propio trabajo, los frutos naturales o civiles que se obtienen de los bienes, frutos que corresponden por accesión al dueño de ellos, de acuerdo con los artículos 716 y 718 del Código Civil, salvas las excepciones que ellos presuponen. Cuando en virtud de cuasi contrato se forma una comunidad de bienes, los frutos de la cosa común deben dividirse entre los comuneros a prorrata de sus cuotas (artículo 2328 del Código Civil). De suerte que ahí no sufre excepción el principio general de que el dueño, que lo es el comunero, es dueño también de los frutos de la cosa.

Luego si la comunidad no adquiere para sí la renta, no es propietaria de ella, no puede ser el sujeto pasivo del impuesto, porque la ley grava la renta en cabeza de sus propietarios, no de otros entes y menos cuando no pueden ser sujetos de derechos y obligaciones. De otra suerte se desvirtúa la naturaleza misma del impuesto, que es esencialmente personal, para convertirlo en una especie de contribución real sobre las cosas que estuvieron poseídas en determinadas circunstancias”.

Si el artículo 4º de la Ley 78 de 1935 habló de los bienes de comunidad, lo hizo, no para crear una entidad *sui generis* para efecto de liquidarle a ella independientemente el impuesto, sino para alejar toda duda sobre que las rentas producidas por esos bienes sí eran materia imponible, pero siempre en cabeza de sus propietarios.»...

Antonio Escobar Camargo, Tulio Enrique Tascón, Gonzalo Gaitán,  
Carlos Rivadeneira G., Diógenes Sepúlveda Mejía, Guillermo Peñaranda Arenas  
y Gustavo Hernández Rodríguez.

## SUCESIÓN

*No es posible gravarla directamente y como patrimonio autónomo. Las utilidades derivadas de bienes herenciales son materia imponible en cabeza de los herederos y no de la sucesión*

28 de septiembre de 1951

**Radicación: CE-SEC4-EXP1951-09-28**

...«a) Es evidente, no puede discutirse, porque es letra legal, que el régimen tributario tiene establecido como norma general la de que “todos los bienes en comunidad, sucesiones y fideicomisos serán gravados sobre la renta producida por ellos, ya sea que se originen dentro o fuera del país”. Si lo anterior es así, como lo es realmente, tiene que entenderse que cuanto hace a bienes en comunidad -en sucesión en el caso de autos-, para efecto del gravamen debe tenerse en cuenta la renta producida por ellos para hacerla efectiva de la persona o entidad que los tenga en su poder.

b) Como la sucesión en los bienes de una persona se abre en el momento de su muerte (artículo 1012 del Código Civil), desde ese mismo momento, desaparecido el titular, viene a ser sujeta materia del gravamen la masa herencial, es decir, los bienes dejados por el difunto, háyase o no abierto el juicio de sucesión correspondiente; porque, bueno es aclarar, que un hecho jurídico es la apertura de la sucesión de una persona, y otro muy distinto la apertura del juicio de sucesión de esa persona. La sucesión se abre por ministerio de la ley al fallecimiento del sujeto; el juicio de sucesión se abre al dictarse la providencia judicial del caso, artículo 893 del Código Judicial, la que puede ser provocada por toda persona que tenga interés jurídico manifestado o deducible de las resultas mismas de los bienes dejados por el causante.

c) De lo anterior resulta que como al fallecer el individuo desde ese mismo instante queda abierta su sucesión, desde ese mismo momento los bienes vienen a ser sujeta materia del gravamen, sin que sea óbice la

circunstancia de que el juicio sucesorio no se haya abierto o que habiéndolo sido no se hayan presentado interesados alegando la calidad específica de continuadores legales del difunto o representantes de la herencia, vale decir, alegando la calidad de herederos del difunto. Bien sabido es que la albacea, el cónyuge supérstite, el representante del fisco, el Municipio, entre otras personas, pueden solicitar la apertura del juicio de sucesión o ciertas medidas preventivas sin que ellos sean los herederos.

d) De consiguiente, si los herederos de sucesiones ilíquidas vinieran a ser tan solo los sujetos pasivos del gravamen, y como tales afectos a su efectividad y cobro, resultaría que sucesiones sin herederos actuantes, pero sí ocultos, quedaban al menos por tiempo indeterminado y a voluntad de los renuentes o esquivos al pago del impuesto relevadas de la obligación de pagar el gravamen que anualmente se liquida para ser cobrado. Si el impuesto que se causa año por año debe pagarse también año por año, la Administración debe tener el derecho el medio fácil, en todos los casos, de saber quién es físicamente el sujeto pasivo del impuesto, debiendo averiguar apenas cuál es la masa de bienes y cuál la renta de ese patrimonio.

e) En las sucesiones no siempre de manera cierta se conoce quiénes son los herederos; en las demás comunidades sí. Es por esto por lo que en las últimas se gravan, pueden gravarse separadamente a los socios, ya que, repítese, la Administración puede saber, en cada caso, quiénes son los copartícipes y cuál la cuota que a cada uno corresponde en la comunidad. El comunero de bienes singulares sabe exactamente cuál es el haber o cuota que le pertenece; en las sucesiones, legalmente el heredero viene a conocer su derecho ya particularizado solo el día de la liquidación definitiva de la herencia.

f) Sucede, otras veces, que en la ocurrencia de conflictos herenciales donde se discute el título de heredero, solo después de largas controversias ordinarias viene a definirse con certeza legal quiénes son los herederos de mejor derecho; y si los llegados al juicio últimamente vienen a desplazar a los primeros, entonces, si estos pagaron el impuesto, surgirían las posibles controversias contra la Administración pidiendo el pago de lo no debido. Y no puede entenderse que el propio legislador, con sus dictados creara la posibilidad de pleitos o reclamos contra el Estado mismo o contra los particulares que pagaron lo que no debían.

g) La sucesión, viene repetido es una universalidad de bienes, no una comunidad singular; y como las leyes tributarias al señalarlas como sujeto

del gravamen, las singulariza separándolas tuvo que ser para algún objeto, no otro, estima la Sala, que para indicar que para efectos de la liquidación del impuesto se quiso optar, se optó, por someterlas a distinto tratamiento. De no haber sido así, habría el legislador dicho, simplemente, que las comunidades de bienes eran entes sujetos al gravamen o impuesto de renta y patrimonio. Si se hubiese legislado así, tendría que entenderse entonces sí, que el gravamen pagable por las sucesiones afectaría directamente a los coparticipes en la herencia en proporción de su derecho, tal como acontece con los socios de las sociedades colectivas. Pero el legislador distinguió y singularizó claramente, y como así lo hizo, tiene que aceptarse que sólo el gravamen imponible a las comunidades de *bienes que no sean sucesiones*, se fija en la persona de los comuneros en proporción de sus derechos conocidos en la comunidad, y que cuando se trata de sucesiones, como sólo en la partición viene a concretarse el derecho herencial de cada uno, el impuesto se liquida para que sea cubierto con dineros de la propia herencia o sucesión.

h) Autorizar a la Administración para que de plano o a priori haga ella misma la fijación del derecho de cada heredero en la masa herencial para derramar luego, sobre cada uno, el impuesto liquidado globalmente no se compadece con las atribuciones y facultades de las autoridades administrativas. La cuantía del derecho herencial la define la ley y solo a la justicia ordinaria mediante el respectivo trámite, le es dable concretar en cosa cierta y determinada el interés de cada uno de los distintos coparticipes.

i) Distinto el caso, si en curso la sucesión del causante Botero se hubiese sucedido el fenómeno jurídico procesalmente conocido con el nombre de la posesión efectiva de la herencia, en favor de determinados herederos, porque entonces éstos, como poseedores de la universalidad y usufructuarios de los bienes estarían no sólo legalmente ciertos como tales, sino conocidas sus cuotas, porque en ese determinado evento residirían en ellos el derecho o facultad de disposición en relación con esos mismos bienes.

j) Un heredero, simplemente reconocido, tiene determinados derechos pero nunca facultades dispositivas. El estado ilíquido de la herencia, la imprecisión del derecho de los posibles herederos y la posibilidad de ser desplazados unos por otros son circunstancias que hacen que se mire con cautela el derecho herencial que, como viene repetido, solo viene a concretarse en cosa determinada y cierta a partir del día en que adquiera firmeza legal la partición de los bienes herenciales; antes de esta tiene el heredero o reside en él simplemente el derecho real de herencia,

traducible en mera expectativa pero ninguno sobre nada singular, como que de nada a su arbitrio puede disponer. Y si de nada puede disponer libremente y si su derecho no tiene concreción material, no parece equitativo y justo que, en cambio, pueda legalmente obligársele al pago de gravámenes en relación con bienes sobre los cuales ejerce únicamente un derecho talvez simbólico, como lo es el derecho real de herencia.

k) Finalmente, no debe olvidarse, de otro lado, que conforme al artículo 1016 del Código Civil “En toda sucesión por causa de muerte, para llevar a efecto las disposiciones del difunto o de la ley, se deducirán del acervo o masa de bienes que el difunto ha dejado, incluso los créditos hereditarios:... 3º. Los impuestos fiscales que gravaren *toda la masa hereditaria*” lo que quiere decir, que los impuestos fiscales, como el de que aquí se trata, debe deducirlos y hacerlos efectivos la Administración sobre “*toda la masa hereditaria*”, no sobre la cuota de cada uno de los copartícipes.»...

*Eduardo Piñeros y Piñeros, Daniel Anzola Escobar, Jesús Estrada Monsalve,  
Baudilio Galán Rodríguez, José Urbano Múnera, Álvaro Pineda de Castro,  
Antonio José Prieto.*

## **PECULIO ADVENTICIO ORDINARIO DEL HIJO**

*El que le corresponde al padre o a la madre es renta gravable y el usufructo que ejercen sobre el mismo se grava en cabeza suya*

6 de diciembre de 1955

**Radicación: CE-SEC4-EXP1955-N800**

...«[A]l Estado solo le interesa cobrarle al sujeto del impuesto, que en casos como el que aquí se presenta no puede ser otro que el titular del derecho de usufructo, y quien es el poseedor de un bien apreciable en dinero, como lo exige la ley.

De no obrarse en la forma dicha para los efectos fiscales se haría nugatorio el recaudo del impuesto en casos como el que aquí se presenta, pues fácilmente podría la persona que no es titular del derecho a percibir la renta, evadir el pago del impuesto, alegando precisamente esta causal.

No sobra advertir que la prueba de la inspección ocular relativa a que en los libros de la señora actora no se encontró dato alguno sobre que hubiera percibido suma alguna de la renta producida por el patrimonio de su hijo menor de edad, Álvaro, no acredita que la renta denunciada por el propio Alvaro no se hubiera producido; que tal renta no es usufructo legal de los que la ley civil por su ministerio radica haciéndolas titular de ese derecho en un caso como del que se trata en la cabeza de una viuda madre de un menor de edad, que no ha pasado a otras nupcias, o sea que tiene la patria potestad del menor, y por lo mismo un derecho innato para disfrutar del usufructo del patrimonio adventicio ordinario de su hijo, que es del que se trata: tal prueba apenas acredita que no se contabilizó el usufructo legal o renta de esta naturaleza en los libros de la demandante, pero no prueba que la renta usufructo no se hubiera percibido. No se debe confundir lo uno con lo otro.

Además no se allegó, ni intentó siquiera hacerlo, prueba de que la señora Inés Angel de Correa hubiera renunciado a percibir o gozar del usufructo

dicho por haberlo dejado en beneficio del mismo hijo Álvaro Correa, o que se lo hubiera donado o donado a un tercero, que son los casos, cuando ocurren y se demuestran, que hacen imposible gravarlo para el padre o madre del menor, liquidarlo y cobrarlo él o ella.

El usufructo legal para el padre o madre de un menor de edad, sobre el peculio adventicio ordinario, y que no haya sido excluido por el testador o donante a términos del numeral 2º del artículo 291 del C. C., o que se encuentra en el caso inhibitorio o de excepción de que trata el numeral 3º del mismo artículo.

Tampoco se demostró que se tratara no de peculio ordinario sino de extraordinario o de excepción contemplada por los numerales 1º, 2º y 3º de la misma disposición. El usufructo legal que le corresponde al padre o madre sobre el peculio adventicio ordinario, conforme a las leyes fiscales es renta y renta gravable»...

*Rafael Rueda Briceño, José Enrique Arboleda V.,  
Daniel Anzola Escobar, Manuel Buenahora,  
Ildefonso Méndez, Antonio José Prieto, Rafael Marriaga.*

## **SOCIEDAD CONYUGAL**

*No es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta y complementarios, pero sí lo son los cónyuges individualmente considerados, a quienes para efectos fiscales se les considera como extraños*

22 de octubre de 1959

**Radicación: CE-SEC4-EXP1959-N146**

...«Es principio de nuestra legislación tributaria que el impuesto sobre la renta es personal, o sea que a cada contribuyente se le grava sobre la renta líquida que perciba y sobre el patrimonio que le pertenezca. La sociedad conyugal no es sujeto del impuesto sobre la renta, porque no es persona natural o jurídica, ni es uno de esos entes de derecho como las comunidades de bienes, sucesiones, etc., que la ley sí considera expresamente como sujetos gravables.

Son los dos cónyuges los contribuyentes, por los bienes de que son respectivamente titulares y los productos que de ellos hayan percibido. Porque de acuerdo con el régimen patrimonial prescrito por la Ley 28 de 1932 durante el matrimonio cada uno de los cónyuges tiene la libre administración y disposición tanto de los bienes que le pertenezcan al momento de contraerse el matrimonio o que hubiere aportado a él, como de los demás que por cualquier causa hubiere adquirido o adquiriera y solo se considerará que los cónyuges han tenido sociedad conyugal liquidable a la disolución del matrimonio o en cualquier otro evento en que conforme al Código Civil deba liquidarse la sociedad conyugal (artículo 1°).

Según esto, no es posible jurídicamente calificar de bien social o de ganancial de la sociedad conyugal, a un bien que adquiriera uno de los cónyuges dentro del matrimonio, mientras la sociedad conyugal no se haya disuelto legalmente. Entre tanto, el bien pertenece al cónyuge adquirente en forma exclusiva, sobre él tiene la libre administración y disposición y por él debe pagar los correspondientes impuestos sobre la renta y patrimonio.

Por consiguiente, jurídicamente es imposible que un bien de la sociedad conyugal que figura en cabeza del marido, pueda pasar a figurar en cabeza de la mujer para su administración, porque el bien pertenece al cónyuge que lo adquiere, cualquiera que sea el título de la adquisición, pues se repite que la sociedad conyugal no tiene bienes, antes de su disolución, sino que los tienen los respectivos cónyuges.

De lo antes dicho, debe concluirse que si se exceptúa el hecho de que los cónyuges pueden declarar conjunta o separadamente (artículo 1° Decreto número 2551 de 1943), son siempre dos contribuyentes a quienes se les liquidan separadamente sus impuestos por sus respectivas rentas y patrimonios, y que pese a que están unidos por el matrimonio, se les trata fiscalmente como a dos extraños, salvo en lo referente a las exenciones que se conceden por mitad, si no han solicitado que se les concedan a uno solo (artículo 8° *Ibíd.*).

Si, pues, la sociedad conyugal no es sujeto gravable con el impuesto de renta, sino los respectivos cónyuges separadamente; si, por consiguiente, no es la sociedad la que declara sino estos, es absurdo sostener que es indiferente que un bien esté en cabeza de cualquiera de los cónyuges, porque siempre estará en cabeza de la sociedad, para efectos de la liquidación del correspondiente impuesto, ya que de acuerdo con el régimen patrimonial que consagra la Ley 28 de 1932, solo en el momento de la liquidación de la sociedad conyugal es cuando puede surgir la existencia de tres patrimonios: el de la sociedad disuelta que debe ser materia de la liquidación, el del marido y el de la mujer, formados estos dos últimos con los bienes que de acuerdo con el Código Civil no entraron a componer el haber de la sociedad.»...

*Alejandro Domínguez Molina, Carlos Gustavo Arrieta, Andrés Augusto  
Fernández M., Francisco Eladio Gómez, Pedro Gómez Valderrama,  
Gabriel Rojas Arbeláez.*

## **PERSONAS NATURALES NO DOMICILIADAS EN COLOMBIA**

*No están obligadas a presentar la declaración de renta pues la ley fiscal solo obliga a los nacionales y extranjeros domiciliados en el país.  
Estatuto real y estatuto personal en cuanto a la tributación del patrimonio de las personas naturales*

18 de marzo de 1971

**Radicación: CE-SEC4-EXP1971-N1687**

...«Las personas naturales no residentes en Colombia a quienes se paguen o abonen en cuenta dividendos, participaciones u otras rentas gravables en el país, tales como intereses, arrendamientos, comisiones, regalías, etc., deberán presentar declaración de renta y patrimonio y en su liquidación privada podrán deducir del total del impuesto de renta y complementarios el valor que les haya sido retenido de acuerdo con los artículos 27, 28, 29 y 35 del Decreto 1366 de 1967 y 35 de la Ley 63 de 1967”. (...)

Según el artículo 18 del Código Civil “La ley es obligatoria tanto a los nacionales como a los extranjeros residentes en Colombia”. Esta disposición fue virtualmente reemplazada por el artículo 59 de la Ley 149 de 1888 según la cual “Las leyes obligan a todos los habitantes del país, inclusive los extranjeros, sean domiciliados o transeúntes, salvo respecto de éstos, los derechos concedidos por los tratados públicos”. Principio que repite exactamente en los mismos términos el artículo 57 del Código de Régimen Político y Municipal.

Este es el principio conocido con el nombre de territorialidad de las leyes, es decir, que las leyes no obligan más allá de las fronteras de un país; desde luego tiene algunas salvedades creadas desde la época en que los glosadores y posglosadores del derecho romano se dedicaron a estudiar el intrincado problema de la aplicación de la ley extranjera y crearon la famosa teoría de los estatutos que dividieron en personal, real y mixto. Las excepciones se originan principalmente por razones de orden público ya que

un país en determinadas circunstancias y por razón misma de su soberanía no puede quedar sometido a la influencia de la ley extranjera y es así como nuestro Código consagró las excepciones que brevemente analizadas son las siguientes:

### **ESTATUTO PERSONAL**

Según el artículo 19 del Código Civil los colombianos residentes o domiciliados en país extranjero permanecerán sujetos a la ley colombiana:

1. En lo relativo al estado de las personas y su capacidad para efectuar actos y contratos que hayan de tener efecto en Colombia y en las obligaciones y derechos que nacen de las relaciones de familia, pero solo respecto de sus cónyuges y parientes.

El estatuto personal define, pues, cómo el colombiano está sometido a su ley nacional, *lex fori*, en multitud de situaciones en que no podía dejarse su reglamentación a la ley extranjera; esas leyes son las del estado civil, las que fijan su capacidad, determinan los derechos y obligaciones de familia entre parientes colombianos y entre parientes colombianos y extranjeros, desde luego cuando se trate de ejecutar actos que deben tener efecto en Colombia. Por lo mismo será la ley colombiana la que determina el lugar que el de Cujus ocupó en la sociedad y en la familia, su calidad de casado, soltero, viudo, padre, hijo, etc., y ella misma señalará los derechos de los colombianos, aún en sucesión abierta en el extranjero, lo mismo que los derechos que se deriven del patrimonio, separación, divorcio, paternidad y filiación, legítima, natural o adoptiva, patria potestad, potestad marital, alimentos, órdenes de sucesiones legítimas, porción conyugal, etc.

### **ESTATUTO REAL**

Los bienes, como parte del territorio nacional en cada país, deben regirse por la ley local cualesquiera que sean sus dueños en virtud del derecho de soberanía del Estado que no permitiría en materia tan trascendental la injerencia de la ley extranjera y es por eso por lo que el artículo 20 del Código Civil preceptúa que: “Los bienes situados en los territorios, y aquellos que se encuentren en los Estados, en cuya propiedad tengan interés o derecho la nación, están sujetos a las disposiciones de este Código, aún cuando sus dueños sean extranjeros y residan fuera de Colombia”.

Será entonces la ley colombiana la que regirá toda relación jurídica referida a los bienes situados dentro del territorio nacional; es ella la que

regula la naturaleza y extensión de los derechos reales, los modos de adquirir y transmitir, lo relativo a la posesión, tenencia y goce de los bienes, impondrá imperativos tales como los de la libre enajenación de bienes raíces, la prohibición de que éstos pertenezcan a gobiernos extranjeros; la limitación de los usufructos y fideicomisos sucesivos; la intransmisibilidad de los derechos de uso y habitación, el régimen de las servidumbres legales, las solemnidades para la transmisión de bienes raíces y otros derechos, la expropiación por causa de utilidad pública, etc.

No debe dejar de mencionarse también en este aspecto el artículo 21 del Código Civil que puede considerarse como excepción al principio general, inicialmente expuesto, relativo a la forma de los actos jurídicos la cual se determina por la ley del país en que hayan sido otorgados siguiendo el principio ‘locus regit actum’, que desde luego también tiene su excepción porque en los casos en que en Colombia-se exijan formas solemnes para la validez de aquellos actos, no valdrán las escrituras privadas, cualquiera que sea la fuerza de éstas en el país en que hubieren sido otorgadas; es esta la razón en virtud de la cual, por ejemplo, no tiene validez entre nosotros el testamento ológrafo que en Francia surte plenos efectos legales.

Recapitulando, tenemos que cuando el artículo 1o. del Decreto 1651 dice que las personas naturales están obligadas a hacer en Colombia declaración de renta y patrimonio, sin distinguir si ellas son colombianas o extranjeras, residentes o domiciliadas, solo puede referirse a las que se encuentran dentro del territorio patrio porque entre las excepciones que analizamos referentes a la teoría de los estatutos basados en los principios de orden público no aparecen también como excepción las leyes fiscales y es por ello por lo que no podría afirmarse que aquella disposición abarca también a las personas naturales, de cualquier índole, residentes o domiciliadas en país extranjero.

Estos solos principios serían suficientes para realzar la ilegalidad del artículo 70 del Decreto 154 de 1968 que obliga a las personas naturales no domiciliadas en Colombia a presentar declaración de renta y patrimonio. Pero hay sin embargo otro argumento quizá de mayor trascendencia y de más hondo calado, que sin disminuir la categoría del ya expuesto casi que lo coloca en posición secundaria. Pasamos en seguida a analizarlo. (...)

Entonces tenemos que siendo el Decreto 154 del 68 reglamentario no sólo del Decreto 1366 del 67, de la Ley 63 del mismo año, y “de otras disposiciones relativas al impuesto de renta y complementarios” entre las

cuales está como materia esencial la ley de facultades, es decir, la Ley 28 de 1967 no hay duda alguna que el Presidente de la República excedió la potestad reglamentaria al expedir el artículo 70 del Decreto 154 de 1968 materia de este juicio, porque ya no solo sobrepasó las facultades de la ley básica sino que se fue contra una prohibición categórica de la misma como fue la de que las personas naturales y jurídicas no podían estar sujetas a la obligación de presentar declaración de renta y patrimonio, con lo cual violó en forma directa el ordinal 3o. del artículo 120 de la Constitución.

(...)

Como síntesis de lo dicho puede afirmarse, que el artículo 70 del Decreto 154 de 1968 es nulo por dos razones, cualquiera de las cuales daría base a su anulación:

a) Porque viola directamente el literal g) de la Ley 28 de 1967 que estatuyó que las personas naturales o jurídicas extranjeras no tendrían la obligación de presentar declaración de renta y patrimonio en Colombia.

b) Porque aún sin la existencia de ese principio capital su nulidad sería también evidente por violación de los artículos 18 del Código Civil y 57 del Código Político y Municipal que al consignar el principio de la territorialidad de la ley expresan que esta solo es obligatoria para los nacionales y para los extranjeros sean domiciliados o transeúntes, salvo las excepciones creadas por los estatutos o las establecidas en los tratados públicos.

*Hernando Gómez Mejía, Juan Hernández Sáenz, Miguel Lleras Pizarro,  
Gustavo Salazar Tapiero.*

## **C. HECHO GENERADOR, BASE GRAVABLE Y TARIFAS**

### **GANANCIA EN VENTA DE INMUEBLES**

*Constituye renta gravable si la operación de venta de inmuebles es habitual y realizada con el ánimo de especulación o de obtener ganancia o lucro*

25 de abril de 1952

**Radicación: CE-SEC4-EXP1952-04-25**

...«Visto el planteamiento del litigio, estima la Sala que la solución del problema estriba en resolver si el demandante durante el año gravable de 1945, dentro del giro general de sus negocios, tenía el de verificar habitualmente transacciones de compraventa de fincas raíces con el ánimo de obtener lucro o ganancia y si en el mismo año realizó el negocio de urbanizar para vender lotes -como lo estimó la Jefatura en los distintos considerandos de las resoluciones acusadas-; o al contrario, si las repetidas transacciones de compra y venta de inmuebles evidenciadas en autos como realizadas por el actor, las verificó de manera simplemente ocasional y sin ánimo de obtener ganancias condicionadas y sucesivas, como lo afirma y sostiene el apoderado de la parte actora.

Sobre el particular, es decir, determinar la habitualidad y el ánimo de especulación o de ganancia en los negocios de un determinado comerciante para efecto de impuesto, así sea renta o patrimonio, no pueden darse reglas precisas que permitan establecer esa calidad con certeza y de manera matemática o mecánica; es este un problema de hecho que debe resolverse en cada caso frente al elemento probatorio que resulte y sobre la base de los antecedentes que operen en favor y en contra; en forma abstracta y general apenas si es posible dar algunas normas que puedan servir de simple orientación al fin indicado.

Para el caso de autos la Administración indagó lo relacionado con todos los negocios del contribuyente. Y como previo examen y consulta de las

declaraciones y denuncias correspondientes a años anteriores, de la misma declaración que examinaba, de los anexos presentados y de las propias confesiones del declarante que se leen en el proceso, obtuvo la convicción cierta de que se estaba en presencia de un contribuyente cuyo negocio, entré otros, era la venta habitual de inmuebles con fines de lucro, optó por contabilizar las ganancias que esas transacciones le produjeron al señor Pérez, las incluyó en el renglón renta y como tal determinó gravarlas (...)

Esto en cuanto al hecho, porque cuanto a derecho la Administración dijo partir de la base cierta de que, en todos los casos, la ganancia que obtenga un contribuyente en la venta de uno o más bienes raíces es gravable como renta si la operación u operaciones pueden considerarse como habituales u ordinarias dentro de la destinación asignada por el propietario a los inmuebles materia de la transacción o transacciones.

Y estimó la Administración que las transacciones sobre inmuebles realizadas por el señor Pérez en el año de 1945, no solo fueron desarrollo de su habitualidad en esta clase de negocios, sino que también estimó que todas esas transacciones versaron sobre activos movibles en razón de que los respectivos bienes estuvieron por su dueño destinados a servir de objeto de operaciones de compraventas, no a servir únicamente de elementos de producción o de trabajo de acuerdo con la naturaleza del negocio del expresado comerciante. (...)

No se memora la serie de compraventas realizadas por el actor en el año de 1945, porque ya vienen dichas y anotadas en la vista-concepto del señor Fiscal. En todo caso, estima la Sala, que están los autos en presencia de un negociante de compra y venta de inmuebles que por haber adquirido utilidades en ese negocio legalmente le fueron gravadas como renta; y como resulta que esta excedió el límite normal, debió también deducírsele el impuesto por el respectivo exceso. En todos estos pasos procedió la Administración recta y honorablemente.

Y está en lo cierto la jefatura cuanto hace a la fijación del impuesto sobre la ganancia del terreno urbanizado.

Si un inmueble parte del patrimonio del contribuyente, se acondiciona dividiéndolo en lotes para vender éstos indiscriminadamente, las utilidades obtenidas en cada una de las ventas en relación con el valor que tenía el mismo lote antes del acondicionamiento o separación viene a ser una ganancia que debe entrar al renglón renta y gravarse como tal; no así si el

negocio al cual se destina el terreno no implica enajenaciones sino simple explotación del bien, porque en este caso será la utilidad de la explotación o el resultado de esta el factor constitutivo de la renta.

(...)

En vista de la motivación antecedente considera el Consejo que en el caso de autos las determinaciones de los funcionarios de la Administración se hallan ajustadas a la ley, no simplemente por el hecho de que el contribuyente haya obtenido utilidad en los negocios de compra y venta de inmuebles en el año a que se contrae su pedimento, toda vez que el simple hecho del negocio de finca raíz no comporta la consecuencia de que las utilidades que se obtengan, en todos los casos puedan gravarse como renta, sino porque el negocio en referencia fue habitual y realizado con el ánimo de especulación o de obtener ganancia o lucro. (...)

Y no obsta o embarga a las consideraciones anteriores que el señor Pérez no se hubiera anunciado públicamente como comerciante de finca raíz ni inscrito en la Lonja Inmobiliaria porque estos hechos negativos no anularían nunca la efectiva realidad de las ocupaciones del citado señor. El comerciante de calidad determinada es siempre comerciante de esa calidad, háyase anunciado o no, porque esta, la calidad, la da o la confiere el oficio o profesión que se ejerza.»...

*Eduardo Piñeros y Piñeros, Daniel Anzola Escobar, Jesús Estrada Monsalve,  
Baudilio Galán Rodríguez, José Urbano Múnera, Álvaro Pineda de Castro,  
Antonio José Prieto.*

**EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES SOBRE  
LA MASA GLOBAL HEREDITARIA**

*No procede sobre asignaciones cuando no se cumplen los requisitos de la Ley 66  
de 1939*

30 de agosto de 1952

**Radicación: CE-SEC4-EXP1952-08-30**

...«La petición formulada por el representante de la Diócesis de Garzón se reduce a la exención del impuesto sobre la masa global hereditaria, con sus recargos, a favor de la entidad demandante, y consiguiente reintegro a la herencia del señor Luis F. Torres.

(...)

Por lo que hace al fundamento de derecho de la demanda, él se redujo a la cita y comentarios del artículo 1° de la Ley 66 de 1939, reformativo del 25 de la 63 de 1936, y que dice: “Las asignaciones o donaciones cuyos fines exclusivos sean la asistencia social, la instrucción o higiene públicas y el adelanto o la difusión de la ciencia, no pagarán los impuestos que gravan la masa global hereditaria y las asignaciones y donaciones, siempre que los establecimientos respectivos se funden en el curso de dos años, contados desde la delación del legado o del otorgamiento de la donación, y se sometan dentro de este tiempo, en cuanto a la inversión y administración de las asignaciones, a la inspección y vigilancia del Gobierno...”.

Como se ve, la exención está condicionada a una serie de circunstancias, de las cuales basta destacar para la solución de este negociado la de la exclusividad del destino de la asignación para alguno de los fines enumerados en la disposición transcrita, circunstancia que no se cumple en el caso de autos, porque la institución de heredero universal no se hizo a favor de ningún establecimiento de asistencia social, instrucción o higiene públicas etcétera, sino a favor de la Diócesis de Garzón, y solamente se expresó, en

la cláusula vigésima del testamento, el deseo del testador, de contribuir con este legado para ayudar a la educación de los jóvenes que tengan vocación sacerdotal; lo cual no significa propiamente el destino exclusivo de la asignación a este fin, sino simplemente el encargo de que se destine alguna parte, poca o mucha, a auxiliar la formación de sacerdotes católicos.

Además, suponiendo satisfecho el requisito de la exclusividad del destino de la asignación, faltaría la comprobación de los demás requisitos, como el de la existencia del Seminario de Garzón y el sometimiento a la vigilancia del Gobierno, prueba que debió presentarse al liquidador del impuesto de la sucesión, de conformidad con el artículo 278 del Código Contencioso Administrativo, y no se presentó.»...

*Eduardo Piñeros y Piñeros, Daniel Anzola Escobar, Jesús Estrada Monsalve,  
Baudilio Galán Rodríguez, José Urbano Múnica, Álvaro Pineda de Castro,  
Antonio José Prieto.*

## VALORIZACIÓN DE ACTIVOS

*El hecho de haber sido aceptada por la administración de impuestos en años anteriores constituye una situación jurídica individual a favor del contribuyente que no puede ser modificada por la misma administración/La valorización de activos no constituye, por sí misma, renta gravable*

15 de enero de 1954

**Radicación: CE-SEC4-EXP1954-N874**

...«[S]e deben estudiar para resolver el presente recurso en primer término dos cuestiones fundamentales a saber: primera, legalidad o ilegalidad desde el punto de vista impositivo de las valorizaciones de los activos depreciables realizados por el actor y, segunda, aun en el supuesto de que tales valorizaciones resultaren ilegales, si la autoridad administrativa está obligada a darles plenos efectos legales por haberlas reconocido tácita y expresamente durante varios años.

Para resolver la primera cuestión se considera:

El principio general en la legislación colombiana ha sido el del precio de costo, según quedó establecido por el artículo 98 del Decreto 818 de 1936, que dice así:

Para los efectos de esta disposición se entiende por precio comercial el de costo o el de adquisición, según el caso, fijado de acuerdo con los artículos 33 y siguientes de este Decreto, más el porcentaje de gastos indirectos o generales del negocio que se afecte o sea necesario cargar a esta clase de bienes....”.

Sin embargo del principio general, que se acaba de mencionar, el artículo siguiente del mencionado Decreto otorgó la facultad al Jefe de Rentas e Impuestos Nacionales de elevar o rebajar el precio comercial, antes determinado, aumentándolo o disminuyéndolo, a solicitud del contribuyente

y mediando causas razonables que hubieren determinado la baja o el alza en dicho precio.

Posteriormente el Decreto número 554 de 1942 en su artículo 23 suprimió la anterior facultad del Jefe de Rentas de modificar, según las circunstancias, el precio comercial establecido en el mencionado artículo 98. Es decir, de esta fecha en adelante quedó prohibido para efectos de amortización de bienes depreciables cualquier modificación en su costo inicial así determinado.

Como los avalúos efectuados por la sociedad actora se realizaron durante la vigencia de la norma que se acaba de citar, debe estudiarse en este juicio si se cumplieron los requisitos exigidos por la misma, es decir, si el Jefe de Rentas e Impuestos Nacionales aceptó, con conocimiento de causa, la valorización de los activos depreciables del contribuyente. (...)

El Consejo estima, con los antecedentes que se acaban de explicar, que si el señor Jefe de Rentas e Impuestos Nacionales, con pleno conocimiento de causa, y esto en el instante en que, en virtud del tan mencionado artículo 99, tenía plenas atribuciones para modificar los precios comerciales, aceptó el avalúo de los activos de la sociedad recurrente, en el cuadro resolución a que se ha hecho mención con las explicaciones que se han transcrito de la Resolución R-184-H, tales resoluciones o providencias administrativas fueron regularmente proferidas por las razones doctrinarias que se aplican en seguida y, en consecuencia,, son inmodificables para la administración que tiene que respetarlas por haber causado estado. (...)

Todo lo anterior viene a corroborar que la Sociedad recurrente, a ciencia y paciencia de la Administración de Hacienda Nacional del Valle del Cauca y de la Jefatura de Rentas, venía desde muchos años atrás contabilizando sus activos depreciables con las valorizaciones realizadas en los años de 1935 y 1937 y que estas entidades habían aceptado tales valorizaciones en las revisiones de contabilidad en las liquidación y en los cuadros elaborados, cosa que constituye a juicio del Consejo una situación jurídica individual a favor del contribuyente especialmente por haberse realizado varios actos jurídicos en el tiempo en que la Jefatura de Rentas era competente y tenía atribuciones para variar el valor de los activos según lo disponía el artículo 99 antes mencionado *Tempus regit actum*.

El artículo 66 del citado Decreto 818 estableció que la Jefatura de Rentas debía prescribir a los contribuyentes en los formularios hechos por la misma Jefatura, la presentación de una relación de los bienes demeritables,

detallando su costo, las tasas de amortización una relación de las cantidades amortizadas en ejercicios anteriores, etc. (...)

De lo anterior se desprende que en las declaraciones sucesivas del contribuyente de que se trata se cumplieron los requisitos fijados por el texto en mención, pues si no existían los formularios no era culpa de la sociedad recurrente y con los datos que anualmente suministraba en los cuadros citados, las autoridades impositivas podían darse cuenta a cabalidad cuál era el movimiento de los activos demeritables de la citada empresa, cosa que viene a corroborar la situación jurídica individual de que la misma gozaba sobre el valor de sus activos demeritables. (...)

Como consecuencia de todo lo anterior debe concluirse que, de acuerdo con la doctrina expresada en las transcripciones precedentes de manera unánime, las autoridades fiscales no podían, por ningún concepto, volver a poner en tela de juicio, como se hizo en las providencias acusadas, una situación jurídica individual y concreta que había sido definida previamente, y en repetidas ocasiones por las mismas autoridades fiscales, con pleno conocimiento de causa, según se ha demostrado pormenorizadamente. (...)

El segundo aspecto de la cuestión sometida a la consideración de este Despacho consiste en el asiento de contabilidad sobre las cuentas “Muebles y Enseres” y “Herramientas y Aperos” que, como se vio, fueron valorizados por la sociedad recurrente para el año de 1946, cuando habían sido puestos en su contabilidad en el año de 1938, en la suma de un peso, es decir, se habían desvalorizado completamente por la misma sociedad. (...)

No considera el Consejo que una simple valorización de un activo cuando el mismo no se ha enajenado, ni vendido o traspasado por un valor superior al precio de costo, menos las amortizaciones correspondientes, constituya una renta gravable, cosa que se confirma con la lectura cuidadosa del artículo 1º de la Ley 81 de 1931, tal cual quedó modificada por la Ley 78 de 1935, en sus ordinales 1º y 2º. La sociedad recurrente no comenció, ni negoció con los bienes a que se contrae el asiento citado que son las actividades que originan las rentas. Claro está que sobre estos activos así valorizados en conformidad con lo que se ha visto anteriormente, no podrá la Sociedad recurrente basarse para obtener deducciones por concepto de depreciación de los mismos. Solamente sobre tales cuentas se podrá conceder depreciación en relación con los bienes adquiridos durante el año gravable de 1946, cuyo valor no sufrió alteración alguna con el asiento de contabilidad que se viene estudiando. Lo mismo sucederá, a este respecto, en relación con las cuentas

de la misma denominación de la hacienda El Triunfo, de propiedad de la Sociedad recurrente, que tampoco fueron alteradas o variadas con el asiento de contabilidad de que se trata. A tono con todo lo dicho anteriormente, se impone reconocer a la sociedad recurrente una cuota por la depreciación de sus activos demeritables cuyo avalúo es obligatorio como se explicó, para las autoridades fiscales.»...

*Rafael Rueda Briceño, Daniel Anzola Escobar, Eduardo Piñeros y Piñeros,  
Ildefonso Méndez, Antonio José Prieto, Jesús Estrada Monsalve,  
Baudilio Galán Rodríguez.*

## OMISIÓN DE PASIVOS

*Los contribuyentes pueden explicar el aumento patrimonial probando plenamente la existencia de los pasivos omitidos por cualquiera de los medios probatorios reconocidos por las leyes comunes*

23 de mayo de 1960

**Radicación: CE-SEC4-EXP1960-05-23**

...«En el caso de autos no se trata de la solicitud para que se corrija un error en que se haya incurrido en la declaración de renta o en la liquidación del impuesto, sino de un reclamo del contribuyente para que no se le liquide la renta, por comparación de patrimonios, como lo hizo la Administración al desechar las explicaciones, pues el actor considera que estas fueron satisfactorias y fundadas.

Mas, en esta cuestión gobierna también el mismo principio de que la presunción de verdad que tiene la declaración de renta y patrimonio, solo puede ser desvirtuada mediante prueba plena, ya que lo que pretende el contribuyente es la demostración de que su patrimonio gravable no fue el que declaró, porque omitió deducirle un pasivo que no figura en su declaración. Es decir que para defenderse de la liquidación del impuesto sobre la renta, por el aumento de patrimonio que le aparece en relación con el denunciado y gravado por el año anterior, pretende que se modifique su declaración con la intervención de un factor que no figuró en ella. Si se trata de simple valorización de bienes de un año a otro, como causa del aumento del patrimonio, es posible que baste una explicación del contribuyente al respecto, para que deje de atribuirse ese aumento a renta capitalizada, porque no se modifican o alteran los datos suministrados en la declaración. Pero cuando la explicación se funda en la existencia de un crédito pasivo que no se denunció, la sola afirmación del contribuyente de que por error lo omitió, no le basta, sino que debe probar con prueba plena que la deuda existía el 31 de diciembre del respectivo año gravable, pues de lo contrario

no desvirtúa la presunción de verdad que legalmente tiene la declaración de renta y patrimonio.

La ley fiscal no admite en ningún caso la deducción de deudas que afectan el patrimonio, con la simple afirmación que el contribuyente haga en su declaración. El artículo 22 de la Ley 78 de 1935 exige que para que las deudas denunciadas sean deducibles, el contribuyente debe presentar, “junto con su declaración, una relación que contenga el nombre y dirección del acreedor y el monto de la deuda, y que tales deudas estén cargadas en los libros del contribuyente, debidamente registrados por las Cámaras de Comercio” y que “los contribuyentes que no lleven libros, deberán comprobar la deuda con un certificado del acreedor”.

De modo que, no obstante la presunción de verdad que legalmente tiene la declaración del contribuyente, ella sola no es suficiente para aceptar como deducibles las deudas declaradas, pues es preciso que junto con la declaración se presente la relación que exige el artículo citado y el certificado del acreedor, cuando el contribuyente no lleva libros de contabilidad.

Ahora bien, si esto ocurre con las deudas declaradas oportunamente cuando se trata de las omitidas y que se quiere hacer valer para explicar un aumento de patrimonio, con mayor razón no basta para admitirlas la simple afirmación del contribuyente, ni aun la certificación del acreedor, porque la presunción de verdad que contiene la declaración no puede ser desvirtuada sino únicamente con la demostración, mediante una prueba plena de que la obligación existía insoluta el 31 de diciembre del año gravable.

Los certificados expedidos por el acreedor, no son medios de prueba conforme a las reglas comunes de derecho. Si lo son excepcionalmente en materias fiscales, es porque ellos pueden servir a la Administración para exigir que el acreedor denuncie el crédito en su activo patrimonial y pague el respectivo impuesto, o sea porque dichas certificaciones perjudican fiscalmente a quien las da. En el derecho común, en cambio, un documento de tal naturaleza no prueba nada, porque no declara obligación contra el que lo otorga sino la existencia de un derecho a su favor. El acreedor no puede crear por sí solo la prueba de su crédito; el deudor sí puede crear por sí solo la prueba de su obligación.

Pero si fiscalmente y solo en el caso a que se refiere el artículo 22 de la Ley 78 de 1935, la deuda declarada se puede comprobar con el certificado del acreedor, mal puede pretenderse que con tal documento se pueda probar

la existencia de una deuda no relacionada en la declaración, cuando el acreedor por su parte no denunció el crédito en su patrimonio o no presentó declaración de renta y patrimonio, pues entonces falta lo que fiscalmente le da fuerza probatoria a ese género de certificaciones. De ahí que la Sala pueda afirmar que aún sin tal certificado, si aparece que el acreedor denunció el crédito en su patrimonio, el deudor justifica la existencia de la deuda y tiene derecho a que por tal concepto no se le grave, por haberse gravado o deberse gravar tal crédito en cabeza del acreedor. (...)

Si se tiene en cuenta que una letra de cambio es un instrumento negociable cuyas firmas y fecha se presumen auténticas, según los artículos 4° y 15 de la Ley 46 de 1923 (no la Ley 43, como equivocadamente dice la demanda), preciso es aceptar que tal documento no solo tiene el valor de plena prueba entre las partes que intervienen en el instrumento, sino también respecto de terceros.

Los instrumentos negociables por su naturaleza están destinados a circular de mano en mano y por eso el legislador ha querido revestirlos de ciertos privilegios para hacer más fáciles y expeditas las transacciones sobre ellos y garantizar los derechos de los asociados. Las razones fundamentales que llevaron a la expedición de la Ley 46 de 1923, aparecen precisadas así en la Exposición de Motivos: “es un hecho notorio que el ensanche de los negocios y el constante desarrollo del crédito, hacen que cada día aumente y venga a ser más común el uso de toda clase de instrumentos negociables y que sean más numerosas y complejas.

Las cuestiones que se suscitan sobre la interpretación, manejo y efectividad de tales instrumentos. Es, por tanto, muy conveniente que las leyes de cada país vayan adaptándose a estas nuevas circunstancias, por medio de disposiciones que realicen los dos fines esenciales de esta clase de instituciones, que son: garantizar los derechos de los asociados y facilitar el movimiento y circulación de tales papeles, sin trabas estorbosas ni formalidades innecesarias”.

Estas consideraciones explican el por qué la ley sustrae de la aplicación y observancia de las normas comunes de derecho a los instrumentos negociables y, por consiguiente, a la letra de cambio. Y así, para que el documento produzca la totalidad de sus efectos jurídicos, no requiere que sus firmas sean reconocidas y a diferencia de los demás documentos privados, no está sometido a lo que dispone el artículo 1762 del Código Civil para que su fecha se tenga como cierto respecto de terceros.

Este privilegio que la ley colombiana reconoce en favor de los instrumentos negociables, existe en casi todos los países. (...)

La Sala está de acuerdo con el señor Fiscal Segundo del Consejo, de que no es creíble que un contribuyente al declarar omita pasivos que le reducen el patrimonio gravable, cuando lo corriente es que todos los contribuyentes “procuren aparecer ante el Fisco con un patrimonio y unos ingresos inferiores a los reales con el objeto de pagar un impuesto menor del que legalmente les corresponde”.

Pero, como la ley fiscal no prohíbe expresamente que el contribuyente pueda alegar que el aumento de patrimonio que le aparece, entre dos años gravables consecutivos, se deba a que omitió declarar deudas que gravan el patrimonio, preciso es admitir que esta explicación es posible legalmente y que debe aceptarse cuando se demuestra con prueba plena la existencia de la deuda no declarada.

Es claro y así lo reconoce la Sala que el procedimiento puede dar lugar a que se defraude al Fisco. Pero, mientras el legislador no disponga expresamente otra cosa, debe admitirse que los contribuyentes pueden explicar el aumento patrimonial, por la omisión de pasivos cuya existencia se prueba plenamente por alguno de los medios probatorios reconocidos por las leyes comunes.»...

*Alejandro Domínguez Molina, Carlos Gustavo Arrieta, Andrés Augusto  
Fernández M., Francisco Eladio Gómez, Pedro Gómez Valderrama,  
Gabriel Rojas Arbeláez.*

## **RECARGOS Y SANCIONES EN LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL**

*No deben hacer parte del ajuste de las rentas por ser obligaciones accesorias derivadas del incumplimiento de obligaciones principales*

3 de marzo de 1977

**Radicación: CE-SEC4-EXP1977-N3621**

...«El texto completo de la norma de cuyas palabras se pide anulación es el siguiente:

“Artículo 91. Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta, las rentas cedidas por el contribuyente y las rentas exentas. De esta suma se sustrae el valor de la renta de goce, los impuestos de renta y complementarios, recargos y sanciones pagados durante el año gravable, incluyendo retención y anticipo efectivamente pagado y, en su caso, la renta recibida del cónyuge”. (...)

Como se puede observar el problema radica en establecer si el literal c) del numeral 19, del artículo 74, del Decreto legislativo 2053 de 1974 que se refiere a los ajustes que se deben hacer a la renta para calcular la diferencia patrimonial que dé lugar a la liquidación del impuesto de renta por comparación patrimonial, y que dice: “Por impuestos de renta y complementarios ya pagados”, incluye en esa noción los recargos y sanciones que expresamente establece como materia deducible el decreto reglamentario.

Tanto el abogado de la Dirección General de Impuestos como el señor Fiscal 39 del Consejo de Estado consideran que dicha noción se halla implícita en la denominación hecha en el decreto legislativo y especialmente el último menciona, para reforzar su tesis, los artículos 89, 13, 15, 30, 35 y 36 del Decreto legislativo 2821 de 1974 en donde se establece una serie de sanciones, bien por extemporaneidad en la presentación de la declaración,

en la facultad que tiene la Administración para modificar la liquidación privada, fijando en dicha modificación los recargos y las sanciones, así como los intereses que se causen por la obligación tributaria. Y expresamente dice que el contribuyente “debe pagar los mayores impuestos que resulten a su cargo, junto con los intereses y sanciones”. Igualmente el abogado de la Dirección de Impuestos sostiene que los recargos y sanciones se hallan entrelazados con los impuestos a que se refieren por medio de un nexo de carácter causal que necesariamente presupone su existencia y que aquellos están incluidos implícitamente al mencionar los impuestos, “debido al fatal nexo causal que los correlaciona”.

Las nociones anteriores están indicando con claridad que los impuestos son sustancialmente distintos de los recargos y sanciones, pues mientras el Fiscal sostiene que el contribuyente debe pagarlos juntos, lo que ya implica que son distintos, el abogado de la Dirección de Impuestos sostiene que existe una relación causal entre ellos lo que también está indicando su diferencia sustancial.

La íntima correlación de unos y otros no modifica el que sean diferentes en su naturaleza y el hecho de que en un mismo acto se incluyan, bien en la declaración privada o bien en la liquidación oficial unos y otros, no desvirtúa esta noción, sino que por el contrario la confirma máxime si se tiene en cuenta, como se mencionó en el auto de suspensión provisional, el artículo 19 del Decreto legislativo número 2053 de 1974 que define y concreta lo que se debe entender por impuesto sobre la renta y complementarios sin que en los títulos a que se refiere dicho artículo haya una sola norma en que se establezcan o consagren los recargos y sanciones. Por el contrario, solo en el Título Séptimo del decreto legislativo, que no está mencionado en el artículo 19 del mismo, se hace referencia a intereses y sanciones, para decretar una amnistía tributaria para los declarantes del año gravable de 1974 y para los que pagaren antes del 19 de enero de 1975 sus obligaciones para con el Fisco (artículos 140 y 141).

Podría pensarse que los recargos y sanciones son más bien, obligaciones accesorias que se derivan de obligaciones principales como la oportuna declaración de renta, la de la fidelidad en el denunció de los bienes y de las rentas, la de la acertada liquidación del impuesto y la de su oportuno pago o del cumplimiento de determinados requisitos que la ley exige al contribuyente.

Por último el Decreto legislativo 2821 de 1974 que sí se refiere a sanciones y al cual corresponden los artículos mencionados por el Fiscal para sostener su tesis, es precisamente, el que consagra las normas procedimentales en materia tributaria que tiene indudablemente una íntima correlación con la materia sustantiva, pero no por ello participa de su naturaleza, ya que en ese decreto simplemente se fijaron los recursos y las guías para hacer efectivas las obligaciones tributarias de los contribuyentes o sancionarlos por el no cumplimiento de esas mismas obligaciones.

No se puede tampoco perder de vista que en materia tributaria, como reiteradamente lo ha venido sosteniendo el Consejo de Estado, las normas son de carácter restrictivo y no puede ampliarse su aplicación a casos diferentes de los señalados expresa y claramente por ellos.»...

*Jorge Dávila Hernández, Miguel Lleras Pizarro, Bernardo Ortiz Amaya,  
Gustavo Salazar Tapiero.*

## **RENDA EXENTA POR PENSIONES DE JUBILACIÓN ACUMULADAS**

*Cuando el pago recibido corresponde a varios años, se tiene en cuenta la exención vigente para cada uno*

8 de marzo de 1979

**Radicación: CE-SEC4-EXP1979-N5895**

...«La Ley 27 de 1969 señaló como límite de la exención por pensión de jubilación la cantidad de \$ 8.000.00 mensuales, límite que fue aumentado a \$ 10.000.00 mensuales por el artículo 72, numeral 5° del Decreto 2053 de 1974.

El contribuyente declaró la totalidad del ingreso recibido en 1973 por concepto de pensión de jubilación que le fue fijada en \$ 6303.25 mensuales, de acuerdo con la obligación legal de declarar la totalidad de lo percibido y por no llevar contabilidad por el sistema de causación.

Pero como el ingreso discutido corresponde a varias mesadas acumuladas de la pensión debe tenerse en cuenta la exención vigente en tales años, pues, resultaría ilógico que por no haber sido satisfecha por el Estado en forma oportuna tal prestación el beneficiario de la misma resulte gravado por tal concepto, al paso que si hubiese declarado las mesadas por haberlas recibido oportunamente durante los años a que corresponden, no habría sido gravada dado que la pensión no sobrepasa el límite exento de \$ 8.000.00 establecido por la Ley 27 de 1969, vigente hasta la expedición del Decreto 2053 de 1974 que lo elevó a \$ 10.000.00.»...

*Jorge Dávila Hernández, Miguel Lleras Pizarro, Bernardo Ortiz Amaya,  
Gustavo Salazar Tapiero.*

## **PASIVOS RECHAZADOS EN LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL**

*En el sistema ordinario de depuración no es permitido aumentar la renta bruta con los pasivos rechazados como sí está permitido en el sistema de comparación patrimonial. Los pasivos rechazados por la administración no pueden ser adicionados como renta bruta en la declaración de renta*

30 de enero de 1987

**Radicación: CE-SEC4-EXP1987-N0080**

...«Dentro de la mecánica de la aplicación del sistema especial de comparación de patrimonios del artículo 74 del Decreto 2053 de 1974, ha surgido la práctica de considerar como renta el pasivo no comprobado, pero el procedimiento tiene su justificación en que la deuda que no es aceptada, aumenta el patrimonio y por ende aumenta la diferencia que la ley permite considerar como renta. Esa práctica tiene su fundamento además de la citada norma, en el artículo 116 del Decreto 187 de 1975, pero este resultado dentro de este sistema especial, en ningún momento autoriza aumentar la renta bruta ordinaria declarada por un contribuyente, con los pasivos no aceptados, lo cual constituye una mezcla inadmisibles de sistemas.

Además, debe recordarse que cuando la renta se determina por el sistema especial de comparación de patrimonios, no hay lugar a imponer sanción a la inexactitud por la renta así determinada.

Por otra parte, en el sistema ordinario de la determinación de la renta de los comerciantes por razón de venta de mercancías (y en algunos sectores financieros, los títulos valores de deber tienen el mismo tratamiento), dicha venta genera ingresos que de no ser realizados en efectivo quedan representados en créditos activos pero nunca en pasivos, de tal forma que mal puede hablarse de supuesta omisión de “ingresos” que se refleje en el pasivo de la empresa.

Esta fue la figura que sugirió la primera investigación de la oficina liquidadora sin que llegara a probarse en absoluto, que le dio a la Administración indebido fundamento para adicionar la renta bruta, con el valor del pasivo que se consideró indebidamente probado. Pero en últimas la máxima entidad gubernamental rechazó esa posición en la Resolución que cerró la etapa gubernativa (R - H 1041 de mayo 4 de 1982).

Por ello la sentencia apelada se equivocó al pretender revivir aquella posición. La supuesta o verdadera equiparación de los términos venta, colocación, emisión que ella hace, carece totalmente de sentido y objeto en el presente caso.

El tema quedó circunscrito a la prueba de un pasivo que había sido adicionado a la renta bruta en una inexplicable mezcla de sistemas de determinación de la renta, el ordinario y el especial de comparación de patrimonios.

Pero como lo dijo la Dirección de Impuestos en ese orden de cosas, resultaba lógico aceptar como disminución de la renta las deudas que fueran comprobadas y por esa razón ella aceptó la mayor parte.

En la etapa jurisdiccional el concepto de los peritos contadores fue absolutamente claro, no sólo en cuanto a la contabilización de todo el pasivo solicitado sino en cuanto a la inexistencia de renta gravable por estos conceptos, en respuesta a una pregunta concreta formulada por el Magistrado sustanciador en la respectiva diligencia. Tal opinión fue además totalmente acogida por la Fiscal Segunda del Tribunal (concepto N° 138 de septiembre 24 de 1983).

Aunque desafortunadamente en esta instancia el señor Fiscal 3° no se pronunció, con base en lo expuesto, para este despacho, el pasivo quedó totalmente comprobado y carecía de razón discriminar en contra de los pagarés que aunque ostentaran fechas de vencimiento anteriores al 31 de diciembre; lo cierto y realmente registrado es que por no haber sido canceladas antes de esa fecha, constituían deudas a fin del ejercicio.

Se impone pues, descontar la adición errónea o injustificadamente hecha a la renta bruta y levantar en consecuencia la respectiva sanción, por carecer de fundamentación en nuestro estatuto tributario.

Como la empresa apelante también objetó la base de la renta que se computó al hacer las liquidaciones tanto en las Resoluciones de la

Administración y de la Dirección de Impuestos como en la del Tribunal, esta Sala considera que por haber llegado a la conclusión de que la adición hecha por la oficina liquidadora no tuvo fundamento legal, lo procedente es suprimir totalmente dicha adición, con lo cual quedan comprendidas las parciales que habían hecho las distintas autoridades en el curso de este proceso. Igualmente se suprime la sanción por inexactitud que tuvo por única causal la adición del pasivo.»...

*Jaime Abella Zárate, Hernán Guillermo Aldana Duque,  
Policarpo Castillo Dávila, Carmelo Martínez Conn.*

## **VALORIZACIONES NOMINALES POR APORTES**

*Justifican incrementos patrimoniales en el impuesto sobre la renta*

7 de abril de 1989

**Radicación: CE-SEC4-EXP1989-N1645**

...«Las valorizaciones de aportes que justifican diferencias patrimoniales entre dos anualidades consecutivas son, desde luego, como en el caso de cualesquiera otros bienes reajustables del activo fijo, las simplemente “nominales” esto es, aquellas que no impliquen la inversión o destinación de ingresos del ejercicio a adicionar o mejorar el activo, porque de configurarse la inversión física, el contribuyente debe mostrar, en su declaración de renta, la cuantía y origen de los fondos dedicados a ese fin.

Ahora bien, en la declaración por 1978 se denuncia la posesión de cuotas de interés social, en las sociedades SIMELCA Ltda., Industrias Uribe Moreno, Ltda., y Uribe Jaramillo y Cía., en proporciones, originalmente, del 33.33, 70, 32.00% y 20.00%, respectivamente y, después, en adición, del 16.667%, 72.63, yo y 20.00%, en su orden (ver anexo oficial 3, ib.).

En 1979, en el anexo oficial 4, estas proporciones son, ahora, del 16.667%, 92.63% y 10.00%, donde es apreciable un aumento neto del 20% en relación con los aportes poseídos en la segunda de las susodichas compañías, que no se diría meramente “nominal” puesto que, expresamente, el artículo 122 del Código de Comercio, prohíbe el aumento de capital social con “reavalúo de activos”, o por medios distintos de los allí indicados.

De esta variación en la composición porcentual del interés social se debe colegir, pues, o la destinación material de fondos del ejercicio, por parte de la compañía socia, o el ajuste porcentual efectuado por la compañía de la que ésta es socia, hecho no informado en la declaración de la sociedad demandante y que, por tanto, hace inadmisibile el incremento señalado, del

20%, para explicar la diferencia patrimonial que se controvierte a título de simple valorización.

Por lo que se refiere a la verificación de saldos de las cuentas de aportes, en las dos vigencias fiscales examinadas, y la diferencia identificable entre aquellos, se consideran correctas las cifras presentadas, en especial, en la “conciliación número 1 detallada”, certificada por contador público, por lo que, una vez más, en concierto con el concepto del Ministerio público, dicha cifra, con la excepción expresada antes, se habrá de admitir como elemento de ajuste patrimonial.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano, Carmelo Martínez Conn,  
Consuelo Sarria Olcos.*

## **VALORIZACIONES Y DESVALORIZACIONES NOMINALES**

*Entre otras, son valorizaciones el reavalúo oficial de la propiedad mueble o inmueble y desvalorizaciones el demérito contable o físico del activo*

14 de febrero de 1992

**Radicación: CE-SEC4-EXP1992-N3759**

...«En el sistema del decreto 2053 de 1974, las valorizaciones “nominales” del patrimonio constituyen un fenómeno de plusvalía, expresado en el exceso de la propiedad neta sobre el importe original de las inversiones de capital, pero que directamente no deriva de desembolso efectivos en dinero o especie, sino de factores externos, generalmente fluctuaciones de la escala de precios que, teniendo la moneda como medida de valor, tiende a acusar disparidades con las cotizaciones habituales del mercado, sin razón aparente distinta del crecimiento de la demanda frente a una oferta sostenida o deprimida.

Entre otras causas del superávit, de algún modo llegadas a la anterior, cabría señalar el reavalúo oficial, con carácter general, de la propiedad mueble o inmueble, entendiéndose por tal el practicado sin consideración a adiciones mejoras o construcciones erogadas por el propietario o poseedor; los reajustes porcentuales opcionales; o las primas sobre acciones, por adquisición, colocación o canje de éstas.

Recíprocamente, las desvalorizaciones “nominales” se tendrían que atribuir a meras contingencias de la economía de mercado y, excepcionalmente, al demérito contable o físico del activo (depreciación, pérdida o destrucción, retiro parcial etc.), pues es poco probable que los valores muestren tendencias regresivas en virtud de medidas oficiales sobre avalúos o reajustes porcentuales. Cuestiones todas que se concretan para efectos fiscales en la diferencia entre el valor de adquisición y el valor declarado como patrimonio al final del respectivo período. (Artículo 91 Decreto 187 de 1975).

*d) El discutido “retiro parcial” del costo.*

Una “valorización” provocada por “desvalorizaciones”, no solamente es un contrasentido semántica, sino que se opone a cualquier concepción práctica de las nociones esbozadas.

El hecho de que en 1982, el período ventilado, se hubiera transado o negociado el precio de adquisición pactado en 1981 de dos paquetes accionarios, en el sentido de reducir dicho costo en \$20.000.000 (o \$19.218.561, “netos”), no configura valorización o desvalorización “nominal” en ninguno de los dos períodos, porque, evidentemente, no es el resultado de simples fluctuaciones del mercado accionario, si se compara con el pretendido retiro físico de acciones.

De hecho, la demandante debió efectuar un desembolso efectivo en dinero, destinado a saldar el importe del crédito a su cargo por la adquisición de las acciones, sin el cual no se hubiera producido, en contraprestación, la reducción del costo, ni la presumible eliminación de intereses sobre los saldos a la sazón insolutos.

Pero aún en circunstancia de que, realmente, el acto negocial tuviera el efecto que le atribuye la actora, no habiendo demostrado esta que la declaración de renta por 1981 se hubiera corregido en término, la situación tributaria consolidada a 31 de diciembre de dicho período era inmodificable, sin lugar a que se estimaran, para la contratación de activos, otras cifras que las entonces declaradas y en firme, como lo hizo la Administración.

No estando probado, pues, el movimiento de valorizaciones y desvalorizaciones “nominales” propuesto, ni que el negocio jurídico celebrado en 1982 se hubiera formalizado, por corrección o enmienda oportuna de la declaración por 1981, el recurso de que se conoce no está llamado a prosperar, en lo que se comparten las acertadas razones de la Fiscalía.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn, Consuelo Sarria Olcos (ausente).*

## **GOOD WILL FORMADO**

*No hace parte del patrimonio líquido del año anterior para efectos de calcular la renta presuntiva*

17 de agosto de 2001

**Radicación: 17001-23-31-000-1997-0005-01(12086)**

...«La Sala procede al estudio del cargo propuesto en el recurso de apelación relacionado con el valor del patrimonio líquido a 31 de diciembre de 1992, base para el cálculo de la Renta Presuntiva por el año gravable 1993 el período en discusión.

La parte demandada sostiene que a 31 de diciembre de 1992 la sociedad actora poseía el activo intangible (Good Will) vendido en 1993, pues a su juicio dicho intangible ya se había formado según lo dispuesto en el artículo 603 del Código de Comercio y hacía parte del patrimonio de la entidad a esa fecha de conformidad con lo previsto en el artículo 261 del Estatuto Tributario.

Según el texto del artículo 188 del Estatuto Tributario, vigente para la época de presentación del denunciado rentístico de 1993, se presumía que la renta líquida del contribuyente no podía ser inferior a un porcentaje del patrimonio líquido del ejercicio inmediatamente anterior, en el caso éste correspondía al 5%, según lo dispuesto por el artículo 1° del Decreto 1653 de 1991 ya que el periodo gravable discutido es 1993.

La base para el cálculo de la renta presuntiva, como quedó indicado, es el patrimonio líquido poseído en el año inmediatamente anterior, al cual sólo podrán restársele los aspectos a que hace referencia el artículo 189 ib.

Según lo ha sostenido la actora el patrimonio líquido en 1992 fue de \$159.749.000. A juicio de la Administración a dicha suma debía adicionarse \$260.547.000 correspondiente al valor de la venta del 'Good Will' celebrada el 20 de mayo de 1993 entre las sociedades Gonzalo Gómez Ossa y Cia. S. en C. (vendedora) y DIGOSA S. A. (compradora) a través del "Contrato de Transferencia de una Organización Empresarial o Good Will" (fl. 7 c.p.), porque la entidad poseía dicho activo a 31 de diciembre de 1992, ya que se

trata de un activo intangible formado y cuyo precio fue estimado por la sociedad Herrera Mejía y Asociados en un estudio previo a la transferencia.

La Sala precisa que según lo dispuesto por el artículo 261 del Estatuto Tributario el patrimonio está conformado por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable, cuyo valor para efectos tributarios está constituido por su 'precio de costo' (art. 267 E. T) establecido de conformidad con las normas tributarias. En cuanto al valor de los bienes incorporales 'adquiridos' los artículos 279 y 74 ib. prevén que este se "estima por su costo de adquisición demostrado,..."

En relación con el 'Good Will' transferido por la sociedad actora para la Sala es claro que se trata de un activo intangible 'formado' como lo sostienen las partes, pues la entidad lo ha ido generando con el transcurso del tiempo desde la constitución de la sociedad y que se ve reflejado en la confianza y credibilidad de sus clientes, la existencia de un mercado fijo y cuantificable para los productos distribuidos por la empresa, el prestigio de su nombre, enseña o distintivos de su establecimiento comercial por el cumplimiento y vinculación con los proveedores, aspectos entre otros tenidos en cuenta por la sociedad Herrera Mejía y Asociados Ltda. para estimar el valor de 'la unidad productiva' en el estudio realizado y que sirvió de elemento para determinar el precio de la transferencia, pero fue necesaria la celebración del mencionado contrato para determinar el valor del intangible, es decir, para que éste fuera apreciable en dinero y poder así establecer su costo según lo dispuesto por el artículo 75 del Estatuto Tributario.

Por las anteriores razones la Sección considera que el valor del bien incorporal formado (Good Will), enajenado por la sociedad demandante el 20 de mayo de 1993 no podía adicionarse al patrimonio declarado por el año gravable de 1992, base para el cálculo de la renta presuntiva de 1993.

De otra parte se destaca que mediante sentencia de 31 de marzo de 2000, expediente 9899, Consejero Ponente Dr. Julio E. Correa Restrepo, al resolver sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales se determinó oficialmente el impuesto de renta por el año gravable 1992 a la misma sociedad, la Corporación resolvió que no procedía la adición del activo por concepto del 'Good Will' para ese período.»...

*Juan Ángel Palacio Hincapié, Germán Ayala Mantilla,  
María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz.*

## **EMPRESA NUEVA EN ZONA DEL RÍO PÁEZ**

*Es la que efectivamente se instale en la zona dentro de los 5 años siguientes a la promulgación de la ley*

10 de julio de 2002

**Radicación: 11001-03-27-000-2001-0215-01 (12143)**

...«En cuanto al fondo del asunto, se debe estudiar si la actuación administrativa por medio de la cual la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Popayán negó el reconocimiento de “nueva empresa” para efectos de los beneficios tributarios consagrados en la Ley 218 de 1.995, se ajustó o no a derecho.

De este modo, el cargo se concreta a determinar si la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA. S EN C., la actora, cumple el requisito de ser una “nueva empresa” para efectos de los beneficios tributarios establecidos en la Ley del Río Páez tal y como lo solicitó ante la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Popayán; o si como lo estimó ésta, se trata de “una nueva forma jurídica más no de una nueva empresa.”

Para resolver la controversia así planteada, la Sala hace las siguientes precisiones:

Por medio de la Ley 218 del 11 de noviembre de 1.995, por la cual se modificó el Decreto 1264 de 1.994, el Congreso de la República estableció una serie de incentivos tributarios en las zonas afectadas por el sismo y la avalancha del río Páez:

“...las nuevas empresas agrícolas, ganadera, microempresas, establecimientos comerciales, industriales, turísticos, las compañías exportadoras y mineras que no se relacionen con la exploración o explotación de Hidrocarburos, que se instalen efectivamente en la zona afectada por el sismo y la avalancha del río Páez...” ( Inciso 1º, art. 2º)

La misma ley, señala, que se considera efectivamente establecida una empresa, cuando:

“A través de su representante legal, si es Persona Jurídica, o del Empresario, si es persona natural, en memorial dirigido a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva, manifiesta su intención de acogerse a los beneficios otorgados (...), detallando la actividad económica a la que se dedica, el Capital de la empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios.” (Art 3°).

Y agrega, que las sociedades comerciales se consideran establecidas desde la fecha de inscripción de su acto constitutivo en el Registro Mercantil, y las demás personas jurídicas desde la fecha de su constitución. (art. 3°)

Así mismo, define lo que debe entenderse como “instalación de nueva empresa” para los efectos de la ley, y también, como un mecanismo de control, indicó los eventos en los cuales no se debe entender una empresa como nueva. (Par. art. 12):

“PARAGRAFO: Para los efectos establecidos en esta Ley, se entiende por instalación de nueva empresa aquélla que se constituya dentro de los cinco (5) años posteriores a la promulgación de la presente ley, para lo cual el empresario deberá manifestar ante la Administración de Impuestos respectiva, la intención de establecerse en la zona afectada, indicando el Capital, lugar de su ubicación y demás requisitos que mediante reglamento, establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. No se entenderán como empresas nuevas aquéllas que ya se encuentran constituidas y sean objeto de reforma estatutaria para cambio de nombre, propietario o fusión con otras empresas.” (Subraya de la Sala).

Adicionalmente, el artículo 1° de la Resolución 0358 del 31 de enero de 1997, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estableció los requisitos que deben cumplir las empresas con el objeto de obtener el reconocimiento de “nueva empresa”:

(...)

De acuerdo con el contexto de las normas anteriores, resulta claro, que los beneficios tributarios están dirigidos a las “nuevas empresas Agrícolas, ganadera, Microempresas, establecimientos comerciales, Industriales y Turísticos, las compañías exportadoras y mineras ...”, que efectivamente se instalen en la zona afectada, lo cual quiere decir, que las empresas de tal naturaleza deben

establecerse realmente en la región afectada, para poder beneficiarse de los incentivos tributarios.

Ahora bien, la propia ley para efectos de los incentivos tributarios establecidos, consagra el momento en el cual debe considerarse establecida una empresa, y define el concepto de “*instalación de nueva empresa*” al señalar que es “... *aquella que se constituya dentro de los cinco (5) años siguientes a la promulgación de la Ley*” para lo cual debe manifestar ante la Administración de Impuestos su intención de establecerse en la zona, indicando el capital, lugar de su ubicación; y cumplir los demás requisitos anteriormente señalados.

De este modo, precisados los requisitos para que una empresa sea considerada como “nueva empresa”, no puede el intérprete hacer distinciones que no consagra la propia ley, ni deducir que dicho concepto se encuentra unido al de nueva actividad, pues una cosa, es una nueva empresa, y otra cosa, es una nueva actividad, y lo cierto es que la intención del legislador no es otra que la de incentivar la creación de nuevas empresas bien sea a través de personas naturales o de personas jurídicas, que contribuyan al desarrollo de la región afectada y para conseguir tal finalidad determinó en forma clara tanto el momento en que debe considerarse establecida una empresa, como lo que debe entenderse por su instalación, así como los demás requisitos que deben acreditarse para obtener el reconocimiento de tal condición.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **MAGISTRADOS DE TRIBUNAL**

*El cincuenta por ciento (50%) de sus gastos de representación está exento del impuesto sobre la renta*

17 de abril de 2008

**Radicación: 11001-03-27-000-2006-00007-00(15919)**

...« Pues bien, corresponde a la Sala determinar la legalidad del Concepto No. 091435 de diciembre 30 de 2004, proferido por el Jefe de la División de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El acto citado responde la consulta de si los Magistrados del Consejo Seccional de la Judicatura y los Directores Ejecutivos Seccionales de la Administración Judicial, tienen derecho a la exención del 50% de su salario como gastos de representación, dado que ostentan la misma categoría, régimen salarial y demás prerrogativas de los Magistrados del Tribunal, frente a lo cual la DIAN consideró que de acuerdo con el artículo 206 del Estatuto Tributario, “*Como en materia tributaria, los beneficios son taxativos y de interpretación restrictiva*”, se concluía que la norma se refería solamente a los Magistrados de los Tribunales.

Para la actora el acto demandado desconoce el tenor literal contenido en los artículos 84 y 103 de la Ley 270 de 1996, en donde se establece que los Magistrados de las Salas Administrativas de los Consejos Seccionales de la Judicatura y el Director Seccional de la Administración Judicial tienen el mismo régimen salarial y prestacional y las mismas prerrogativas de los Magistrados de los Tribunales.

Entonces, el problema jurídico a dilucidar versa en si la exención laboral del 50% del salario como gastos de representación de los magistrados de los Tribunales [artículo 206 numeral 7° del Estatuto Tributario], cubre a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura y a los Directores

Seccionales de la Administración Judicial, por tener la misma categoría, salario y demás prerrogativas que un “Magistrado de Tribunal”.

Los artículos 84 y 103 de la Ley 270 de 1996 (Estatutaria de la Administración de Justicia) rezan: (...)

De la lectura de los preceptos legales citados, se colige que los magistrados de las Salas Administrativas de los Consejos Seccionales de la Judicatura deben acreditar los mismos requisitos exigidos para ser “Magistrado del Tribunal Superior” y tienen idéntico régimen salarial y prestacional y las mismas prerrogativas que esos funcionarios.

A su vez, el Director Seccional de la Administración Judicial tiene igual categoría, prerrogativas y remuneración que los Magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, lo que equivale a que en materia laboral tengan el mismo régimen otorgado a los Magistrados del Tribunal.

Ahora bien, en términos generales están gravados con el Impuesto sobre la Renta y Complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria, salvo que el legislador en atención a una política fiscal y económica particular, consagre que no son constitutivos de renta (ingresos no gravados) o que son exentos, es decir, que no dan lugar a la aplicación del tributo.

Dentro de las rentas de trabajo exentas figuran las de “trabajo” [art.206 del E.T.], en donde la ley busca exonerar del Impuesto de Renta ciertas compensaciones laborales que retribuyen al trabajador por determinadas eventualidades [indemnizaciones por accidente de trabajo, enfermedad, protección a la maternidad, gastos de entierro, auxilio de cesantía, etc], por el cargo y responsabilidad que ostenta [magistrados de Tribunal y sus Fiscales, rectores y profesores de universidades oficiales, oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares, entre otros], o en un porcentaje específico de la remuneración [25% del valor total de los pagos laborales sin que exceda de \$4.000.000 –valor año base 1993].

*En el numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario contempla que “En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considera como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para lo Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario...”*

En la disposición mencionada la prerrogativa fiscal está atada a la retribución salarial devengada por los Magistrados del Tribunal, al estimar que los gastos de representación son exentos en un porcentaje del 50% de su salario.

En este punto vale la pena señalar que en sector público a diferencia del privado, los gastos de representación se han convertido en un componente de la retribución del servidor público para su beneficio personal, con una filosofía especial fundada en la posición que este ocupa, la jerarquía del empleo, la responsabilidad que éste implica y las responsabilidades propias del cargo.

De otro lado, la Corte Constitucional encontró que la exención legal en estudio no era violatoria de la Carta Política, puesto que era viable que determinado componente de la retribución que reciben ciertos funcionarios públicos por la particular condición del empleo, en concreto los que ejercen funciones judiciales, se concediera un reconocimiento fiscal, que además de las consideraciones objetivas y subjetivas derivadas del cargo (funciones, responsabilidades, requisitos de formación, experiencia, etc.), asegurara a esos funcionarios judiciales una posición en la sociedad acorde con su actividad y riesgo especial que comporta el desarrollo funcional respectivo.

*Y además que existe una justificación suficiente para que la ley atribuya una parte de la retribución de jueces y magistrados a gastos de representación, y que ni de ese hecho, ni del beneficio tributario que se otorga a tales ingresos, se deriva una diferencia de trato frente a empleados públicos que percibían ingresos exentos por concepto de gastos de representación, porque pertenece a la potestad de configuración del legislador determinar qué funcionarios tienen gastos de representación, y porque la propia ley que estableció la exención previó un aumento compensatorio para los ingresos de los empleados públicos que se hubiesen visto afectados por la eliminación de las rentas exentas.*

De tal manera que se previó una exención para los ingresos laborales de empleados públicos, cuya retribución laboral corresponda a lo percibido por los Magistrados del Tribunal, por la dignidad, responsabilidad y autoridad inherentes al cargo, con el fin de lograr mayores niveles de reconocimiento para los servidores públicos vinculados a la administración de justicia.

Ahora bien, el artículo 154 de la Constitución Nacional, establece que las leyes que “decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales” solo podrán ser “reformadas o dictadas por iniciativa del

Gobierno”. De lo anterior se deriva que las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y por ende de aplicación restrictiva, lo cual impide extender el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado, es decir, no es posible aplicarlas por analogía.

Se advierte que en el sub examine, el artículo 206 numeral 7° E.T. antes transcrito, al consignar la exención en cuestión, solo hizo referencia a “los magistrados de los tribunales y de sus fiscales”, esto es, que de acuerdo con el marco constitucional antes expuesto relativo a la aplicación de las exenciones, no es posible hacer extensivo tal beneficio a otros sujetos no previstos en la ley –aplicación por vía analógica-, como serían en el caso los Magistrados de los Consejos Seccionales y los Directores Seccionales de la Administración Judicial, como lo pretende la parte actora.

De otra parte se advierte que la homologación que los artículos 84 y 103 de la Ley 270 de 1996 hace de los mencionados funcionarios con los Magistrados del Tribunal Superior, éstos últimos exentos por disposición expresa del artículo 206 numeral 7° del E.T., sólo puede entenderse en el ámbito laboral o de sus prerrogativas, entendidas como aquellas que son anejas o inherentes al cargo, pero sin que puedan incluirse las relativas al régimen fiscal, como lo señala la demandada, por cuanto la ley no ha sido expresa respecto de ellos.

Si la intención del legislador hubiera sido la de aplicar a los Magistrados de los Consejos Seccionales y los Directores Seccionales de la Administración Judicial la exención que ahora se discute, así lo debió establecer, es decir que solo serán beneficiarios de aquélla en la medida que la ley así expresamente lo establezca.

Por ende, el Concepto 091435 de diciembre 30 de 2004 interpretó en forma ajustada las disposiciones legales referidas. En consecuencia la Sala denegará las súplicas de la demanda.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Juan Ángel Palacio Hincapié,  
Héctor J. Romero Díaz.*

## E. INGRESOS

### INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA

*Lo son las utilidades de la venta de acciones, siempre que sean producto de un negocio ocasional del contribuyente, caso en el cual se deben considerar como aumento de capital y no de renta*

6 de diciembre de 1938

**Radicación: CE-SEC4-EXP1938-N1206**

...«Es evidente la obligación en que están los comerciantes al por mayor, de llevar libros de acuerdo con la ley, entre los cuales debe figurar el de inventarios y balances, aun para los comerciantes al por menor (artículos 27 y 28 del Código de Comercio), pues solo así puede conocerse en un momento dado el estado de sus negocios, y, por consiguiente, la renta obtenida en un año determinado. (...)

A la declaración de renta no puede atribuírsele valor absoluto, como pretende el demandante. Después de presentada continúa el proceso impositivo que establece la ley. Ella no suele definir, por tanto, la situación del contribuyente, de un modo invariable. En efecto: Rendido el informe que indique la renta bruta durante el año gravable anterior, con especificación de las deducciones y exenciones permitidas y acompañado de cualquiera otra información necesaria para la determinación de la renta líquida gravable en la forma que el Director General de Rentas lo requiera (artículo 11 de la Ley 81 de 1931), sobreviene la revisión en cada Departamento por el Administrador de Hacienda Nacional con aquel fin, sobre las bases de la declaración y de cualquiera otra información que pueda obtener y que haya sido plenamente comprobada, pudiendo dicho funcionario exigir informes escritos del contribuyente cuando sospeche que las declaraciones son falsas o inexactas (artículo 12 ibídem).

Aun así, la cuantía del gravamen es susceptible de modificación por el Director General de Rentas Nacionales, si media un reclamo, y este funcionario (artículo 14 ibídem) no puede reducir el monto de la fijación sin que se le

haya suministrado toda la información requerida por él para la decisión correspondiente, inclusive, si así lo estimare necesario, la presentación de los libros y comprobantes del contribuyente respectivo. Para apreciar cuáles deban ser estos es lógico que se atienda a la naturaleza de los negocios que dan lugar a gravamen, civil o mercantil, y que la principal fuente de información acerca de los últimos sean los libros que el comerciante esté obligado a llevar, o emane de los mismos. (...)

Aún más: Si en vista de los comprobantes que invoca el doctor Gómez, y que había presentado ante la Jefatura con anterioridad a la primera decisión de ésta, el Consejo dedujera total o parcialmente el gravamen asignado, se expondría, dada la indeterminación de la demanda por distintos conceptos, a conceder de nuevo deducciones y exenciones a las cuales ya había accedido la Jefatura. Al surtirse la primera instancia, el doctor Gómez presentó tres cuadernos de listas de obreros y de pagos por jornales y salarios hechos en 1934. Sobre este particular prescribe el artículo 2° de la Ley 81 de 1931, que no se hará ninguna deducción por pago o pagos de salarios, jornales y otras compensaciones por servicios personales, si tales pagos ascienden a cien pesos o más en el año a menos que el contribuyente presente con su informe de renta una declaración que contenga el nombre y dirección de quienes hayan recibido el pago o pagos y el monto de las sumas pagadas, lo que tampoco cumplió oportunamente el demandante. Además, lo anotado en dichas listas, que por sí mismas carecen de valor probatorio, debió ser consignado siquiera globalmente en los respectivos libros de comercio. Y aunque se incurra en repetición, solo resta observar que la circunstancia de no haber sido aceptadas las exenciones pedidas por el interesado, no querría decir que ellas no se hubieran llevado a cabo, ni que por tanto sea falsa su declaración de renta, sino que no se comprobaron satisfactoriamente en la forma que determina la ley. »...

*Tulio Enrique Tascón, Gonzalo Gaitán, Elías Abad Mesa, Gustavo Hernández Rodríguez, Ramón Miranda, Guillermo Peñaranda Arenas y Ricardo Tirado Macías.*

## INGRESOS PROVENIENTES DE PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA

*Aunque no se lleven a la declaración de renta como ingresos no constitutivos de renta no es procedente desconocer la pérdida líquida que se genere. Decisión de la Comunidad Andina para evitar la doble tributación adoptó el criterio de la fuente para gravar los ingresos obtenidos*

15 de marzo de 2012

**Radicación: 25000-23-27-000-2004-92271-02(16660)**

...«Para efectos de evitar o aliviar, precisamente, la doble tributación, los países se han inclinado por adoptar soluciones unilaterales y/o convencionales.

Colombia también ha hecho lo propio y, por eso, impulsó la aprobación de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, mediante la cual, los Países Miembros del entonces Pacto Andino, hoy Comunidad Andina, aprobaron (i) el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y (ii) el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.

El primer instrumento, esto es, el Convenio, se erigió como una medida para evitar la doble tributación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, a cargo de las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros del Acuerdo de Cartagena.

Así lo dispuso el artículo 1° de esa decisión:

“Artículo 1: Materia del convenio. El presente convenio es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (...)”

Y en concordancia con esta norma, el artículo 4° también dispuso lo siguiente:

Artículo 4: Jurisdicción Tributaria. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, **solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora**, salvo los casos de excepción previstos en este convenio.

Hasta ahí, la Decisión es clara en cuanto regula a quién se le aplica el Convenio, sobre qué impuestos opera el Convenio y el criterio elegido para gravar las rentas que, como se puede apreciar, es el criterio de la fuente.

Por eso, al referirse a las rentas que obtengan las empresas de servicios profesionales y de asistencia técnica, y, en general, a los beneficios que obtuvieran las empresas, los artículos 14 y 7 del Convenio para evitar la doble tributación que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, dispusieron que esas rentas y/o beneficios serían gravadas únicamente en el país miembro en cuyo territorio se prestaran los servicios o se hubieren efectuado tales beneficios. Es decir, en esos dos artículos el Convenio reiteró la aplicación del criterio de la fuente. Prescribían las dos normas: (...)

Para la Sala, el Convenio para evitar la doble imposición que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena se limitó a establecer que el criterio de la fuente era el que debía regir cuando se tratara de gravar las rentas de fuente de cualquiera de los países miembros, pero no consagró un mecanismo para ejercer ese derecho ni fijó pautas que cada país debiera seguir para el efecto. Esta circunstancia dificultó, sin lugar a dudas, la aplicación, al punto que, por lo menos en Colombia, los contribuyentes no tenían claro cómo ejercer, en la práctica, ese derecho.

No obstante lo anterior, a raíz de un conflicto jurídico suscitado entre la DIAN y cierto contribuyente que para hacer efectivo ese derecho declaró como renta exenta la que había obtenido en cierto país miembro de la CAN, por concepto de ganancias de capital, la Sala le dio la razón a la entidad en cuanto reclasificó la renta declarada como exenta, como ingreso no constitutivo de renta. (...)

En el caso concreto que ahora se analiza, la parte actora no declaró como ingreso no constitutivo de renta, los ingresos de fuente venezolana, sino que los declaró como renta exenta.

Sin embargo, la demandante llama la atención en el hecho de que si hubiera llevado tales rentas como ingresos no constitutivos de renta, ni

siquiera se habría generado el presente conflicto, puesto que, haciendo ese ejercicio, las pérdidas que ahora alega sí se verían reflejadas en el renglón correspondiente. (...)

La Sala, en esta oportunidad, hace el siguiente cuadro comparativo en el que describe: (i) En la columna D, la liquidación que hizo la parte actora en su denuncia rentístico del año 1999, en el que trató como renta exenta, los ingresos que obtuvo en Venezuela y (ii) En la columna E, la liquidación que propone la Sala para evidenciar, en el ejercicio comparativo, cómo habría quedado la liquidación de la parte actora si hubiera tratado como ingreso no constitutivo de renta, las rentas que obtuvo en Venezuela, y, por supuesto, sin los costos y deducciones que tendrían relación de causalidad con esos ingresos.

(...)

Como se puede apreciar, conforme con la liquidación privada que figura en la columna D, la parte actora integró las rentas de fuente nacional y las rentas de fuente extranjera, incluidas en éste último ítem, las rentas que obtuvo en Venezuela. Por eso, la operación aritmética le arrojó una pérdida líquida de \$176.777.000. En cambio, en la liquidación de la columna E, si la parte actora hubiera tratado las rentas que obtuvo en Venezuela como ingresos no constitutivos de renta y hubiera restado los costos y deducciones asociados a esa renta, la liquidación le habría arrojado una pérdida líquida de \$1.940.532.000.

En este punto del ejercicio, la Sala le daría la razón a la DIAN en cuanto argumentó que la parte actora pretendió modificar su denuncia privado del año 1999, con el denuncia privado del 2000, porque quiere llevar más pérdidas que las declaradas en el renglón RB (renglón 25 de la Columna D del Gráfico 1) y porque, como se aprecia en ese denuncia, también declaró como rentas exentas (Renglón EC) un total de \$1.763.755.000 (renglón 28 de la columna D) rubro que corresponde a las rentas que obtuvo en Venezuela menos los costos y las deducciones asociadas a las mismas.

Sin embargo, es evidente que así la parte actora haya declarado como rentas exentas un total de \$1.763.755.000, lo cierto es que esas rentas no pudieron restarse a ninguna renta líquida, pues la operación aritmética arrojó una pérdida de \$176.777.000 (renglón 25 de la columna D), pérdida que sumada a las rentas exentas dan un total de \$1.940.532.000.

De manera que, queda en evidencia que fue la parte actora la que, aún pretendiendo ejercer el derecho derivado de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, terminó no ejerciéndolo porque no pudo restar efectivamente, las rentas exentas. (...)

El argumento que propuso la DIAN sobre la distinción conceptual entre la pérdida líquida y la renta exenta a efectos de desconocer la existencia de la primera no es válida para resolver el caso concreto, porque, como la Decisión 40 no reguló los mecanismos para eliminar o disminuir la doble tributación ni la legislación tributaria colombiana tiene previsto cómo se debe diligenciar el formulario de renta en situaciones como la ahora analizada, la DIAN debió considerar una alternativa de solución para que la parte actora pudiera ejercer el derecho a que la renta que obtuvo en Venezuela no quedara gravada en Colombia.

Ahora, si bien el objeto de esta litis no es el denuncia de renta del año 1999, sino los actos administrativos mediante los cuales la DIAN formuló la liquidación del impuesto de renta del año 2000, actos que desconocieron la compensación de la pérdida líquida en cuantía de \$1.440.532.000, de los \$1.940.532.000 que se derivan del denuncia del año 1999, para la Sala tales actos administrativos sí son nulos, se reitera, por falsa motivación, pues quedó demostrado que la pérdida fiscal sí existe y que, en realidad, la DIAN omitió tener en cuenta ese hecho que sí está demostrado y que por no haber sido considerado, condujo a la Administración a que adoptara una decisión sustancialmente diferente a la que correspondía.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **INGRESOS OBJETO DEL BENEFICIO DE LA PROGRESIVIDAD PARA NUEVAS PEQUEÑAS EMPRESAS**

*Es ilegal restringir el beneficio a los ingresos operacionales u ordinarios provenientes de la actividad mercantil, pues la Ley 1429 de 2010 no distinguió la clase de ingresos sobre los que recae la exención*

23 de mayo de 2013

**Radicación: 11001-03-27-000-2012-00006-00(19306)**

...«Según la exposición de motivos, la Ley 1429 de 2010 busca aliviar la carga tributaria de las nuevas pequeñas empresas, por un tiempo determinado, para posteriormente imponerles el 100% de las cargas de ser formales. De esta forma, se evidencia que ni la ley ni la exposición de motivos distinguieron qué clase de ingresos hacían parte del beneficio tributario y, por el contrario, este se consagró en forma general.

Comoquiera que al momento de interpretar una disposición de carácter legal, debe consultarse tanto su finalidad, como el contexto normativo del cual forma parte, estima la Sala que los mismos criterios deben ser considerados al interpretar las normas reglamentarias, destinadas a tornar aplicable la disposición legal.

Así, si la ley consagra el beneficio de progresividad en el pago (obligación sustancial) de la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios, se debe tener en cuenta que, como quedó anotado, ésta se aplica tanto para los ingresos ordinarios como para los extraordinarios, por lo que resulta indiferente que provengan o no de manera exclusiva del ejercicio de la actividad mercantil, como lo prevé el reglamento acusado.

La Sala ha señalado que la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquélla, ni modificarla para restringir su

espíritu o finalidad, pues así invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas.

Es evidente que el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley, hacerla nugatoria, ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.

Sobre el particular, en sentencia C- 512/97 la Corte Constitucional precisó: “...cuando el Ejecutivo reglamenta la ley no puede ir más allá de lo que ella prevé, ni de las pautas generales que señala. Es bajo este entendimiento, que la facultad reglamentaria del Ejecutivo puede ser en algunos casos constitucional o inconstitucional. Pues si el legislador, al expedir la ley, se limita a enunciar el asunto a tratar, pero delega en el Presidente todos los temas inherentes a la propia labor legislativa, resulta innegable que estaría trasladando el legislativo su propia facultad constitucional. Al contrario, si la ley establece los parámetros generales, la reglamentación que el Ejecutivo expida es simplemente el resultado de las atribuciones constitucionales propias para desarrollarla”. (Subraya la Sala)

Dado que las expresiones acusadas del artículo 2, inciso primero, del Decreto 4910 de 2011, limitan el alcance del beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, **porque esta norma legal no previó ninguna restricción a la progresividad** en el pago del impuesto de renta y complementarios **en razón de los ingresos**, procede declarar su nulidad.

Toda vez que el inciso segundo de la norma acusada precisa que los ingresos que no provengan del desarrollo de la actividad mercantil no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios y, para el efecto, señala que en la contabilidad deben llevarse cuentas separadas de los ingresos objeto del beneficio y de los que no gozan de éste, a pesar de que, se insiste, **la ley no previó ninguna restricción a la progresividad** en el pago del impuesto **en razón de los ingresos**, se declarará la nulidad de dicho inciso.

De igual forma, se anularán las expresiones acusadas del inciso tercero del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, por cuanto se limitan a precisar que para las pequeñas empresas preexistentes, el beneficio opera exclusivamente respecto de los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad mercantil,

precisión que, como quedó anotado, desborda el contenido del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010.

En cuanto al argumento de la demandada según el cual es dable que el reglamento evite que capitales no autorizados se beneficien de un tratamiento especial cuya finalidad es la reactivación económica, la Sala observa que no se puede desconocer el alcance del beneficio tributario de progresividad con el objeto de fiscalizar los ingresos distintos a los provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, por cuanto dicho requisito no fue consagrado en la ley.

En suma, se configura un exceso en la facultad reglamentaria, por lo que se declarará la nulidad del artículo 2° del Decreto Reglamentario 4910 de 2011 incisos primero, segundo y tercero, en los apartes demandados.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## F. COSTOS Y DEDUCCIONES

### PAGO DE EXPENSAS DENUNCIADO EN AÑOS POSTERIORES

*No es deducible ante descuidos o a conveniencia de los contribuyentes*

9 de noviembre de 1950

**Radicación: CE-SEC4-EXP1950-11-09**

...«[E]n el juicio que se estudia no se discute si las cesantías pagadas por el Banco son deducibles. Todos están de acuerdo con ese concepto fiscal. Se trata de saber si el contribuyente puede fraccionar esa deducción en los años subsiguientes a aquel en que efectivamente hizo el pago. Se discute acerca de la oportunidad, modo y tiempo de hacer la deducción.

(...)

El artículo 2º de la Ley 78 de 1935 establece “que al computar la renta líquida se harán las deducciones siguientes, de la renta bruta: 1ª. Las expensas ordinarias causadas y pagadas durante el año gravable en el manejo de cualquier comercio o negocio cuya renta sea gravable de acuerdo con la ley”.

Esta disposición, a juicio del Consejo, establece dos principios fundamentales, a saber: a), el derecho que tiene todo contribuyente a que de la renta bruta obtenida en cada año se le deduzcan las expensas ordinarias causadas y pagadas durante ese mismo año; b), la caducidad de este derecho caso de que el contribuyente omitiere, al hacer la denuncia anual, señalar, indicar, precisar o denunciar debidamente las expensas ordinarias -deudas pagadas- en el año a que se refiera la denuncia.

La ley brinda a los contribuyentes la oportunidad de obtener el legal aminoramiento del impuesto; pero ese derecho deberá alegarlo o ponerlo en ejecución el contribuyente al momento mismo de hacer las denuncias de entradas y salidas anuales, todo con el fin de que la Administración pueda hacer las respectivas deducciones precisamente en el año en que ellas se

causaron. Es que las rentas nacionales, por este concepto -impuesto sobre la renta-, se liquidan una sola vez en cada año; la operación contable será siempre una, y se hará sobre las denuncias juradas que se hagan. De lo que resulta que si un contribuyente en su denuncia manifiesta que pagó una suma determinada por concepto de deudas ya causadas, siendo que pagó cantidad mayor de la denunciada y con esa deficiencia la Administración hizo la liquidación correspondiente, la operación así hecha queda precluida porque los cálculos contables de la Administración no pueden estar sujetos a la resultante de olvidos u omisiones voluntarios o involuntarios de los contribuyentes.

En síntesis: el contribuyente que por olvido o por cualquiera otra razón hace en perjuicio de sus propios intereses una denuncia deficiente o equivocada de su renta, no podrá cargar a denuncias de años posteriores lo pagado y no denunciado oportunamente, entre otras razones porque el presupuesto nacional se liquida año por año, y en este específico renglón, sobre la única base de las denuncias juramentadas que se hagan; los cálculos oficiales no pueden estar sujetos a las resultantes de los descuidos o conveniencias de los contribuyentes.

Esa la razón de la caducidad del derecho a obtener nuevos reajustes o compensaciones con cargo a años posteriores, que es ni más ni menos la clara intención de esta demanda.

Las breves consideraciones que se dejan consignadas son suficientes para evidenciar la legalidad de la providencia en revisión por lo cual habrá de mantenerse.»...

*Eduardo Piñeros y Piñeros, Daniel Anzola Escobar, Jesús Estrada Monsalve,  
Baudilio Galán Rodríguez, José Urbano Múnera,  
Álvaro Pineda de Castro, Antonio José Prieto.*

## DEDUCCIONES

*Elementos*

24 de junio de 1968

**Radicación: CE-SEC4-EXP1968-06-24**

...«En forma amplia, las deducciones son los gastos que la ley permite restar de la renta bruta para la determinación de la renta líquida (Ley 81/60, Art. 43 y ss., Decreto 437/61, Art. 89 y ss.). De ellos se sigue que para que un determinado gasto tenga el carácter de expensa ordinaria, y pueda por tanto descontarse de la renta bruta del contribuyente, debe reunir tres elementos, a saber: necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad.

La necesidad, a más de estar regida por un criterio comercial, es un factor que como su nombre lo indica hace relación a la indispensabilidad del gasto para la producción de la renta, y que se opone o prima sobre la noción de lo conveniente o lo útil.

Por relación de causalidad debe entenderse la relación de causa a efecto entre el gasto y la renta de donde va a deducirse. En otros términos, es el nexo que une al egreso con la renta tan estrecha y directamente que el uno no puede darse sin la otra.

El elemento proporcionalidad significa que el gasto no puede ser excesivo para el fin propuesto, sino que debe guardar cierta armonía o equilibrio con la renta producida. También vale como la coyuntura que partiendo de los datos generales sobre una determinada actividad, permite concluir frente al caso concreto si un gasto es o no desproporcionado en relación a la renta.»...

*Juan Hernández Sáenz, Gustavo Salazar T., Hernando Gómez Mejía,  
Álvaro Orejuela Gómez.*

## **EXPENSAS O GASTOS DEDUCIBLES**

*Good Will - No es una expensa*

24 de junio de 1968

**Radicación: CE-SEC4-EXP1968-06-24**

...«Veamos ahora, a la luz de esas disposiciones, [artículos 2 de la Ley 78 de 1935 y 42 del Decreto 818 de 1936] si el avalúo del good will en una sociedad para efectos tributarios es un gasto o expensa de los que puedan considerarse como ordinarios en el normal desenvolvimiento del negocio, o por el contrario se trata de una expensa extraordinaria, ocasional o esporádica que no queda amparada por las normas indicadas.

(...)

Y con anterioridad había dicho sobre este punto el muy ilustrado tratadista doctor Manuel A. Alvarado en su obra “Tratado de ciencia tributaria” edición de 1941, página 157 a 159:

“Se entiende por expensas o gastos ordinarios, los exigidos necesariamente dentro de la normalidad de un negocio o comercio y para los fines del mismo.

a) Necesidad. Al gasto necesario se opone, en primer término, el meramente útil o provechoso. Si así no fuera, no habría gasto innecesario, porque sería muy fácil para el contribuyente buscarle cualquier relación de beneficio para el negocio al cual quiere imputársele.

Se oponen, pues, a esta clase de gastos, los extraordinarios, porque por su carácter de tales dejan de ser necesarios. El carácter de extraordinario se fija teniendo en cuenta la normalidad del gasto, habida consideración de la clase de negocio o comercio y de los contribuyentes que se ocupan en él.

Se oponen también los gastos personales del contribuyente, porque, se considera que estos se hacen con las utilidades obtenidas por él, y de ahí que den lugar a las exenciones que la ley concede.

b) Finalidad. La finalidad de un gasto debe tener relación directa de causalidad con la renta del negocio, pero no es necesario que contablemente deba cargarse a la cuenta de producción. En otros términos, no es necesario que el gasto constituya costo de producción.

A esta clase de gastos se oponen generalmente, y sobre todo tratándose de contribuyentes individuales, las donaciones o expensas de carácter gratuito.

De esta suerte, las condiciones exigidas por la ley para que un gasto sea deducible, son estas dos, de que tratan los comentaristas de los reglamentos americanos: 1º. Que se relacionen directamente con el negocio o se causen por él; y 2º. Que ordinariamente se hagan en el negocio de la clase a que se dedique el contribuyente. De otro modo, en relación con cada partida que se pretenda deducir como gasto, el contribuyente debe hacerse estas preguntas: 1º. El gasto se relaciona directamente con el negocio, comercio o profesión, o se ha causado por el negocio, comercio o profesión; 2º. El gasto es de los que ordinariamente se hacen en el negocio, comercio o profesión en que el contribuyente se ocupa”

Frente a los anteriores planteamientos ocurre preguntarse: son ordinarios para una empresa los gastos que se realicen para la valoración del good will? Se trata de un gasto necesario o simplemente útil?

Para responder a esos interrogantes es necesario hacer un análisis somero siquiera de lo que es el good will y de la manera como juega frente al problema tributario, aparte de las incidencias que pueda tener en la marcha de cualquier empresa o negocio.

Entre los bienes incorporados al patrimonio de un contribuyente están los llamados intangibles más comúnmente conocidos con el nombre de good will. Desde el primitivo concepto que corresponde exactamente a las palabras inglesas “buena voluntad”, multitud son las funciones que se han dado de esta espacialísima concepción del haber patrimonial cuyo verdadero sentido se capta mejorando una referencia de criterio descriptivo que acudiendo a definiciones académicas.

En toda empresa hay un capital invertido, cuyos elementos son valorables y tangibles y que corresponden a la noción común que los economistas suelen dar de patrimonio; ese capital en circunstancias normales suele dar una utilidad común, ordinaria, similar a la que producen capitales dedicados a la misma empresa o negocio.

Pero puede presentarse el fenómeno de que un capital produzca utilidades que sobrepasen a las normales, es decir que se obtengan superutilidades que comparadas con las que ordinariamente obtienen empresas similares no se explican por lo que normalmente debe producir un capital en el juego ordinario del mercado. Entonces se habla de la presencia de factores múltiples que influyen en las superutilidades los cuales se denominan genéricamente intangibles o good will y que son apreciables en dinero.

Tales bienes son los que resultan de una mayor clientela, un gran prestigio, un mayor movimiento de la empresa industrial o comercial y le obtiene utilidades especiales y que según nuestra legislación tributaria están “constituidos por concesiones, patentes de invención, marcas de fábrica o de comercio, propiedad literaria y artística, derechos de nombre o razón social, buena reputación comercial o industrial...” (Ley 81 de 1960, Art. 64). Desde luego se trata aquí de una simple enumeración por vía de ejemplo, puesto que según la empresa los factores determinantes del good will son distintos y a veces peculiares según el lugar en donde se desenvuelve la actividad del capital tangible.

Es muy importante tener en cuenta entonces este principio fundamental para la comprensión del problema que se estudia: el good will no sólo desde el punto de vista económico sino desde el punto de vista tributario forma parte del patrimonio de los contribuyentes y su reconocimiento contribuye no al beneficio del Fisco sino de los mismos contribuyentes.

Atrás se analizó que según las normas de la Ley 78 de 1935 y el artículo 42 del Decreto 818 de 1936 los gastos que deben deducirse son los necesarios en la industria o negocio y no los simplemente útiles o voluntarios y que también deben excluirse como deducibles los gastos extraordinarios, es decir, los que no son normales o corrientes en la respectiva empresa. Ahora bien, con qué fin se realiza el avalúo del good will para fines tributarios? Indudablemente que la finalidad esencial y pudiéramos decir que única de ese avalúo es la de evitar el impuesto de exceso de utilidades o al menos reducirlo de manera considerable y por eso mismo anotábamos ahora cómo ese intangible tiene valor para el contribuyente mas no para el Fisco.

Ocurre que cuando un determinado negocio está produciendo superutilidades que no corresponden al capital invertido acude a la División de Impuestos Nacionales a fin de que se avalúen los bienes intangibles o good will con el objeto de que unidos estos el valor de los activos tangibles formen un capital frente al cual ya las utilidades no se presentan como excesivas, por lo menos en parte considerable de ellas.

Esta operación no es de las que normalmente se presentan en la actividad de una empresa o negocio; por el contrario, se trata de algo esporádico, extraordinario y ocasional y por lo mismo no puede en forma alguna sostenerse que los gastos realizados en el avalúo de los intangibles como es el caso que se discute, puedan considerarse dentro de las expensas ordinarias causadas durante el año gravable a que se refiere el artículo 2º de la Ley 78 de 1935 y su Decreto reglamentario 818.

Por otro aspecto tampoco puede sostenerse válidamente que dichos gastos tengan el carácter de necesarios para el funcionamiento del negocio porque cuando más pueden considerarse como convenientes o útiles ya que van a incidir necesariamente en un menor valor de los impuestos y por lo mismo tienen más el carácter de conveniencia que de necesidad.

De otro lado, ya se vio como los intangibles constituyen un capital que juega en el mercado, que puede venderse y que se agrega al valor de los activos tangibles o inmateriales para constituir el patrimonio de una empresa; entonces, los gastos que sean necesarios para la concreción o evaluación de ese capital no tienen ni desde el punto de vista económico ni desde el punto de vista tributario el carácter de expensa sino que ellos mismos constituyen una inversión cuyos resultados benéficos para la empresa la hacen altamente conveniente. No habría entonces razón para que al obtener una ventaja patrimonial como es la que resulta del avalúo de los intangibles se pretenda al mismo tiempo deducir el monto de lo invertido en lograrlo (honorarios de abogados y peritos) como si se tratara de aquellas expensas necesarias u ordinarias que sí pueden deducirse al determinar el monto de la renta líquida gravable.

Con gran certeza anota el doctor Alvarado en su obra ya citada lo siguiente, a las páginas 158 y 159: "Al concepto de gasto se opone también el de inversión o aumento de capital.

El artículo 56 del Decreto 818 de 1936 dice lo siguiente: "Las cantidades pagadas por concepto de reparaciones meramente locativas, por

contraposición a las de carácter permanente que tiendan a aumentar el valor de la propiedad o a prolongar notablemente su duración, son también deducibles, pero para ello es necesario que se relacionen en los respectivos formularios prescritos por el Jefe de Rentas Nacionales”

La anterior disposición da una idea de lo que constituye inversión o aumento de capital, no deducible como gasto.

Por regla general el gasto propiamente dicho, una vez verificado, desaparece, en tanto que la inversión permanece y aumenta con ese mismo carácter de permanencia el patrimonio del contribuyente. Puede decirse, en otros términos, que las erogaciones capitalizables o inversiones son aquellas que no disminuyen el capital contable, y que las no capitalizables o gastos son las que sí afectan el capital contable, disminuyéndolo.

(...)

b) No cabe duda que para adquirir el good will, o para formarlo directamente, habrá necesidad de hacer gastos extraordinarios, que constituirán, entonces, un mayor costo en la adquisición o formación de ese activo fijo. Y diere, un gasto extraordinario, para no confundirlo con los gastos ordinarios o normales del empresario, y que son aquellos que guardan, una relación de causalidad directa con sus negocios y actividades.

Pues bien, el activo fijo (el good will lo es) es objeto de depreciación, y por ello la ley permite su amortización durante el lapso, o transcurso de tiempo, expresamente previsto, por tanto, conjuntamente con el activo en sí mismo considerado, verbi gratia el good will, deberán amortizarse los gastos para su obtención. Así, como el activo es susceptible de amortización, los honorarios que se paguen para el avalúo del good will, éstos hacen parte del costo del intangible, y por consistente. deben seguir “a suelte misma de a que es decir, amortizarle. Lo accesorio sigue la suerte de lo principal”.

(...)

Por otra parte, no debe olvidarse que según el espíritu del artículo 2º de la Ley 81 de 1931, las expensas que deben deducirse son aquellas invertidas en el manejo de cualquier comercio o negocio cuya renta sea gravable lo que en otros términos significa que las expensas causadas en factores del comercio o negocio cuya renta no sea gravable no pueden ser deducidas. La parte del patrimonio constituida por el good will por sí solo no es un elemento productor de renta y más bien es una base de desgravación puesto

que su presencia en el patrimonio del contribuyente tiene como finalidad esencial la de eliminar o disminuir el exceso de utilidades; se compensa así el beneficio que recibe el contribuyente del hecho de que la” ley permita liquidarle ese bien económico a la tasa patrimonial y no a la de renta, y esto explica precisamente el que no se permitan deducirse las expensas empleadas en su producción.»...

*Juan Hernández Sáenz, Gustavo Salazar T., Hernando Gómez Mejía,  
Álvaro Orejuela Gómez.*

## **DEDUCCIÓN POR PAGOS A TERCEROS**

*Pagos hechos a agentes viajeros*

26 de junio de 1969

**Radicación: CE-SEC4-EXP1969-N1083**

...«La evolución legislativa sobre los requisitos necesarios para la deducción de pagos a terceros ha sido la siguiente:

El artículo 46 de la Ley 81 de 1960 establecía que para aceptar como deducción o costo los salarios, honorarios, comisiones, etc., era necesario presentar con la declaración de renta un informe que contuviese el nombre y apellidos, domicilio, dirección y documentos de identidad de la persona a quien se hubiese hecho el pago o el abono en cuenta y el monto de la cantidad pagada, si excedía de \$ 1.000.00 al año. A esto se agregaban también ciertos requisitos para la deducción de pagos a personas residentes en el exterior tales como la retención en la fuente del impuesto al beneficiario.

La Ley 28 de 1967 revistió al Presidente de la República de facultades extraordinarias hasta el 20 de julio de 1967 para dictar medidas contra la evasión y el fraude al impuesto sobre la renta, complementarios especiales y sucesorales.

Entre las facultades que se le dieron al Presidente está la consignada en la letra h) del artículo 1° por medio de la cual podía el ejecutivo “establecer los controles necesarios para evitar la simulación en pagos deducibles de la renta bruta y en lo relativo a exenciones”.

En desarrollo de esas facultades el Presidente de la República dictó el Decreto 1366 de 20 de julio de 1967 en cuyo artículo 15 se dispuso:

Únicamente se aceptarán como costo, deducción o exención, los salarios, honorarios, comisiones, bonificaciones y en general las compensaciones por servicios personales, los intereses, arrendamientos y regalías que han de constituir renta bruta para el beneficiario, cuando en la declaración de renta

se le identifique por su nombre y apellido o razón social, y el número de cédula de ciudadanía o de identificación tributaria (NIT), e indique el monto del pago o abono.

La falta de cualquiera de estos requisitos sólo podrá suplirse comprobando que el beneficiario de la renta la había denunciado antes de haberse requerido o practicado la liquidación del impuesto del contribuyente que solicite el reconocimiento del respectivo costo, deducción o exención.

“En caso de que el beneficiario resida en el exterior, la cantidad pagada o abonada solo será deducible si se acredita la consignación de lo retenido a título del impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 27 de este decreto”.

El artículo 12 de la Ley 63 de 1967 modificó los literales a) y b) del artículo transcrito respecto a la retención en la fuente por pagos a comisionistas en el exterior y por intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías etc.

A esto ha de agregarse lo determinado por el parágrafo 2° del artículo 10 del aludido decreto en el cual se exige que, para la deducción que soliciten por salarios los patronos obligados a pagar subsidio familiar y aportes al Sena y al I.C.S.S., deben presentar paz y salvo con dichas entidades.

Son estos, pues, los únicos requisitos exigidos por el Decreto extraordinario 1366 para la deducción por pagos a terceros. Posteriormente, el Gobierno dictó el Decreto número 154 de 1968, Diario Oficial 32448 “por medio del cual se reglamenta el Decreto-ley 1366 de 1967, la Ley 63 de 1967 y otras disposiciones relativas al impuesto de renta y complementarios”.

El artículo 51, inciso 1° de este decreto, que es el acusado, preceptúa: “Sin perjuicio de las disposiciones legales que rigen la aceptación de los pagos a terceros, los pagos hechos a agentes viajeros solo serán deducibles cuando se informe en la declaración de renta y patrimonio el número del carnet (sic) oficial del agente respectivo, expedido de conformidad con el Decreto 3072 de 1962”.

Como puede verse, en esta disposición se exigió un requisito adicional para reconocer los pagos hechos a agentes viajeros cual es la información sobre el carné oficial de dichos agentes, requisito no establecido en el decreto reglamentado, ni tampoco en el 3072 de 1962.»...

*Hernando Gómez Mejía, Juan Hernández Sáenz,  
Gustavo Salazar T., Miguel Lleras Pizarro.*

## **DEDUCIBILIDAD DE LAS EXPENSAS NECESARIAS**

*No es necesario discriminar las correspondientes a rentas gravables o exentas, ya que no se tiene un sistema cédular para llegar a la renta líquida*

8 de junio de 1972

**Radicación: CE-SEC4-EXP1972-N1971**

...«Es importante tener en cuenta que en las disposiciones citadas sobre lo que constituyó la renta gravable se tiene de ésta un concepto global unitario, no discriminado, en otras palabras, para llegar a lo que la ley considera como renta líquida gravable no se toma como criterio orientador un concepto que pudiéramos llamar celular en el sentido de hacer separaciones o células de la deducción para llegar a lo que debe tenerse por renta líquida

En efecto: En el artículo 23 de la Ley 81 de 1960 se establece la forma de depuración de la renta de una manera simple al hablar del monto global de los ingresos se sustrae el costo imputable a ellos, con lo cual se obtiene la renta bruta; de esta cantidad se restan las deducciones legales, y se llega a la renta líquida, la cual, menos las exenciones, constituye la renta gravable. El artículo habla de renta de deducciones legales las cuales aparecen explicadas en el artículo 43 en donde se dice que son las expensas necesarias pagadas durante el período gravable en el desarrollo de cualquier actividad cuya renta sea gravable.

El artículo 10 del Decreto 1366 de 1967 en lo relativo a deducción de expensas necesarias prácticamente nada agrega a lo dicho en el 43 pues se limita a cambiar la expresión período o año gravable por período fiscal, las cuales son equivalentes porque ambas se refieren a un mismo lapso que es el que se tiene en cuenta para establecer los respectivos gravámenes.

Es bueno recalcar que en ambas disposiciones se mantiene un criterio unitario sobre la deducción de expensas necesarias en el desarrollo de cualquier actividad cuya renta sea gravable; ninguna distinción se hace respecto de deducciones sobre renta gravable y sobre rentas exentas sino

que se toma, como ya se ha dicho, en su unidad la renta para deducir la líquida y terminar con la líquida gravable previas las exenciones.

Por esas consideraciones cuando el inciso 2o. del artículo 22 del Decreto 154 de 1968 establece la obligación de relacionar en la declaración de renta las deducciones de rentas gravables y las imputables a rentas exentas, establece una distinción, una exigencia, un requisito que no están previstos en las leyes reglamentadas y por lo mismo es claro que en este artículo hubo desviación de la función reglamentaria que corresponde al Presidente de la República según el ordinal 3o. del artículo 120 de la Constitución Nacional.

Finalmente, es bueno anotar que como lo expuso el señor abogado demandante en la audiencia, el punto de vista que aquí se expone no es nuevo porque ya el Consejo de Estado tuvo oportunidad de pronunciarse sobre el particular en sentencia dictada bajo la vigencia de la Ley 78 de 1935, dice sobre el particular lo siguiente:

“En la jurisprudencia del Consejo de Estado, la deducibilidad de los gastos, sin distinguir lo imputable a rentas gravables o exentas, está elevada a la categoría de axioma”:

“Pues bien: los artículos 1o. y 2o. de la precitada ley, en armonía con lo dispuesto en el artículo 87 del Decreto Reglamentario 818 de 1936 establecen las normas que se han de aplicar en la liquidación del impuesto sobre la renta que corresponde pagar a los contribuyentes. De acuerdo con los susodichos ordenamientos legales se determina la renta líquida gravable de los contribuyentes, así: De la renta bruta se restan las deducciones legales para determinar la renta líquida, y de esta debe sustraerse el monto de las rentas exentas y las exenciones personales y por personas a cargo del contribuyente; es decir, la renta gravable es el resultado aritmético de restar las deducciones legales del total de la renta bruta, y del saldo resultante a su vez debe restarse el monto de las rentas exentas y de las exenciones personales y por personas a cargo. Significa lo expuesto tributariamente que no hay lugar a prorrateo de las deducciones solicitadas por los contribuyentes entre las rentas gravables y las rentas exentas. Igual procedimiento debió haberse seguido con relación a la liquidación del impuesto complementario de patrimonio, pero no se procedió así en el caso de autos, donde resulta la ilegalidad del acto administrativo contenido en las providencias acusadas”. (He subrayado. Sentencia del 25 de junio de 1959. Tomada de los Anales del Consejo de Estado. Extractos de algunas sentencias 1958 - 1959 pág. 150).»...

*Hernando Gómez Mejía, Juan Hernández Sáenz,  
Miguel Lleras Pizarro, Gustavo Salazar Tapiero.*

## **DEDUCCIÓN POR PAGO DE PENSIONES DE JUBILACIÓN**

*No es incompatible con la deducción para pago de futuras pensiones de jubilación de la misma persona*

4 de agosto de 1975

**Radicación: CE-SEC4-EXP1975-08-04**

...«El artículo 63 está diciendo a todas luces que si la pensión pagada de invalidez o jubilación se deduce es solo cuando el beneficiario de ella no está incluido en el cálculo actuarial para la provisión destinada al pago de futuras pensiones de jubilación.

“Pero resulta que el artículo 51 del Decreto legislativo 2053 concede en su ordinal P una deducción a saber:

“La de los pagos efectivamente realizados.

“Y el artículo 52 en su inciso 1° concede otras deducciones por cuotas anuales apropiadas para el pago de futuras pensiones de jubilación o invalidez.

“Las dos deducciones son perfectamente distintas y perfectamente compatibles.

“Obedecen además a razones diferentes a saber: La razón de la deducción autorizada por el ordinal 1 del artículo 51 es obvia va que es un gasto consistente en una prestación social pagada al trabajador. Y la razón de la deducción autorizada en el inciso 1° del artículo 52 está encaminada a una incitación que hace el legislador a los patronos para que constituyan la reserva que respalde la prestación jubilar de los trabajadores.

“Por otra parte, el artículo 51 ordinal 1° se refiere a todos los patronos, en cambio el inciso 1° del artículo 52 se refiere solo a las sociedades sometidas a la vigilancia del Estado.

“De esta suerte se ve claro que las deducciones contempladas en el artículo 51 son perfectamente compatibles con las contempladas en el artículo 52 del Decreto legislativo 2053 de 1974, tal como las concibió la ley. Y no puede el decreto reglamentario en forma alguna hallar incompatibilidades en la ley que reglamenta así considere que esas incompatibilidades existen realmente y que debieran eliminarse”. (...)

“Corresponde ahora examinar la súplica sobre suspensión provisional del precepto acusado.

“Una lectura cuidadosa de las disposiciones transcritas conduce a encontrar que en tratándose de pensiones de jubilación o invalidez, los artículos 51 y 52 del Decreto 2053 establecen tres especies de deducciones: la del monto de las mensualidades pensionales efectivamente pagadas; la de las cuotas pagadas a compañías de seguros para que asuman el servicio de las pensiones; las apropiaciones hechas por empresas sujetas a vigilancia estatal para el pago de pensiones futuras no amparadas por seguros particulares o por la seguridad social, dentro de las condiciones que prevé el artículo 52.

“Es decir, que no solamente se admite como deducción el pago realizado por concepto de esta prestación sino también las provisiones para pagos futuros sea mediante la constitución de reservas o mediante el pago de primas de seguros que los garanticen. Solo se prevé como incompatibilidad en esta segunda forma de deducción incluir en la reserva las pensiones de antemano aseguradas”.

“Pero lo que sí puede hacerse, incluso respecto de un mismo beneficiario porque la ley no establece incompatibilidad al respecto, es deducir lo que se le haya pagado durante la anualidad gravable concreta y también la provisión o prima destinada a garantizar hacia el futuro el pago de las mensualidades al inválido o jubilado de que se trate.

“Por su parte, el artículo 63 del Decreto 187, que ahora se acusa, sólo permite deducir lo pagado por concepto de mensualidades pensionales cuando su beneficiario no aparezca incluido en el cálculo actuarial hecho para determinar el valor de la provisión o reserva destinada al servicio futuro de pensiones.

“Al comparar el contenido de los textos reglamentados con el de su reglamento, se descubre sin esfuerzo alguno que este último establece una incompatibilidad entre dos clases de deducciones, igualmente reconocidas

por la ley, que no está prevista en aquellos y que consiste en que no es deducible la pensión actualmente pagada si quien la tiene a su cargo busca precaver hacia el futuro la satisfacción oportuna de las mensualidades mediante la constitución de reservas.»...

*Juan Hernández Sáenz, Miguel Lleras Pizarro,  
Bernardo Ortiz Amaya Gustavo Salazar Tapiero.*

## **EXPENSAS NECESARIAS**

*Concepto*

18 de octubre de 1982

**Radicación: CE-SEC4-EXP1982-N9841**

...«Expensa necesaria: es todo gasto que debe realizarse para la mención de un ingreso. Para que sea susceptible de aceptarse la deducción debe reunir varios requisitos de fondo y de forma. Como requisitos de fondo 1. Es imprescindible que exista una necesidad del gasto, necesidad que se juzga con criterio comercial, basado en lo que es usual en la práctica de los negocios. 2. Es también importante que exista un vínculo causal entre el gasto y la renta. 3. Finalmente se requiere que se produzca el gasto dentro del año gravable de que se trata. También ha establecido la ley unos requisitos de forma que consisten en la identificación, dentro del denunciario rentístico de los beneficiarios de los gastos en los términos del artículo 55 del Decreto 2053 de 1974.»...

*Carmelo Martínez Conn, Enrique Low Murtra.*

## **DEDUCCIÓN POR SALARIOS**

### *Requisitos*

13 de junio de 1986

**Radicación: CE-SEC4-EXP1986-N0056**

...«El artículo 45 del Decreto 2053 de 1974, consagra expresamente la deducibilidad de los gastos o expensas realizadas durante el ejercicio gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, necesarios y proporcionados, lo cual debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta los normalmente acostumbrados y las limitaciones que consagra el mismo estatuto en sus disposiciones siguientes.

La deducción de pagos o abonos en cuenta por concepto de salarios está sometida a las exigencias consagradas en el artículo 55 del citado Decreto, cuyo párrafo es del siguiente tenor:

“Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (Sena) y al Instituto Colombiano de Seguros Sociales (ICSS) deberán acreditar que estaban a paz y salvo por tales conceptos, el último día del año o período gravable y acompañar a la declaración de renta y patrimonio relación discriminada de los salarios denunciados al hacer los pagos o aportes”

En esta forma el legislador sometió el reconocimiento de la deducción por salarios, a un requisito que ciertamente se aparta de la previsión general del artículo 45 antes citado. No basta que los pagos por este concepto tengan relación de causalidad con la renta, sean necesarios y proporcionados; se requiere, además, que el patrono demuestre el cumplimiento de otras exigencias, ciertamente ajenas al hecho generador de su obligación tributaria, establecidas por la ley, en beneficio de la seguridad social.

El régimen sustancial del impuesto de renta y complementarios no define el concepto de salario. Es el mismo que consagra el Código Laboral, como acertadamente lo advierte el Tribunal. El tratamiento especial previsto en el artículo 60 del Decreto 2247 de 1974 al disponer que para los trabajadores allí enunciados “... solamente constituye renta gravable el sueldo básico que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales”, no implica una definición especial de salario para los fines del impuesto ni incide en las previsiones aplicables a tales empresas, en cuanto soliciten deducción por este concepto.

La denominación que se le dé a los pagos por concepto de primas en los contratos celebrados por la Compañía con sus pilotos o ingenieros de vuelo, no puede modificar la naturaleza laboral de tales pagos; en tanto constituyan retribución de servicios son salario, como expresamente lo advierte el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo. Y para su reconocimiento como deducibles de la renta bruta la empresa debió demostrar el pago de los aportes respectivos, por estar obligada a efectuarlo de acuerdo con lo previsto en el artículo 5° de la Ley 58 de 1963, sobre lo pagado a todos los trabajadores en el respectivo mes como remuneración por la prestación de sus servicios, cualquiera sea la forma o denominación que se adopte.»...

*Hernán Guillermo Aldana Duque, Jaime Abella Zárate, Enrique Low Murtra,  
Carmelo Martínez Conn.*

## **AUTOAVALÚO DE LOS BIENES INMUEBLES COMO COSTO FISCAL DE LOS ACTIVOS FIJOS**

*El valor del autoavalúo que figure en la declaración del impuesto predial no necesariamente debe coincidir con el valor que aparezca en la declaración de renta del año anterior al de la enajenación*

18 de marzo de 2004

**Radicación: 11001-03-27-000-2002-0102-01(13551)**

...«Adicionalmente, y conforme al artículo 72 ibídem, transcrito anteriormente y citado por el demandante, es posible fijar como costo fiscal de los bienes inmuebles que enajenen dentro del año gravable y que constituyan activos fijos, el valor de los autoavalúos declarados para efectos del impuesto predial, así mismo, los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales.

Las anteriores posibilidades, constituyen alternativas para el contribuyente declarante, de reportar como costo fiscal el valor que resulte de alguno de los tres métodos de valuación de los inmuebles, como lo reafirma el artículo 71 del Estatuto Tributario al señalar que:

*“Para determinar la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles que tengan el carácter de activos fijos, se restará al precio de venta el costo fiscal, establecido de acuerdo con las alternativas previstas en este capítulo.”*(destaca la Sala).

Si el declarante opta por tomar como costo fiscal el valor de los avalúos catastrales o el autoavalúo para fines del impuesto predial, el artículo 72 impone limitaciones al señalar: *“Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del impuesto predial unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7° de la Ley 14 de 1983.”*

La primera de estas limitaciones -que la Sala examinará por ser el punto de discusión en el proceso- señala que avalúo o autoavalúo debe figurar en la declaración del impuesto predial y/o en la declaración de renta del año anterior al de la enajenación.

Las partes discrepan del alcance de la expresión “y/o” contenida en el artículo 72 del Estatuto Tributario. Para el demandante, las dos conjunciones permiten que en cada caso, se utilice la cifra que aparezca en una de las dos declaraciones o en ambas, si coinciden, pero sin que ello sea obligatorio. Por el contrario, la nación estima que la presencia de la conjunción “y” se refiere a los contribuyentes obligados a declarar renta e impuesto predial en el año anterior al de la enajenación del bien, caso en el cual el valor del inmueble debe coincidir en las dos liquidaciones tributarias.

El uso de la barra “/” suele resultar ambiguo, porque a veces se utiliza para separar y otras para unir, sin embargo, en el presente caso, tiene una función disyuntiva, es decir, plantea la alternativa de utilizar en algunos eventos la conjunción “y” y en otros la conjunción “o”, como se pone de manifiesto en la norma al disponer que el valor debe figurar en la *“declaración del impuesto predial unificado y/o declaración de renta, según el caso”*

En consecuencia, el Decreto reglamentario demandado al excluir la disyuntiva “o” y señalar, que tratándose de autoavalúo el valor debe ser el mismo tanto en la declaración de renta como de predial del año anterior, está excediendo la previsión legal que permite tomar como costo fiscal el valor que aparezca en cualquiera de las declaraciones (renta o predial) o en ambas, cuando estas coinciden.

Ahora bien, la determinación del valor real que debió declararse en cada caso corresponderá a la fiscalización que se ejerza y de allí resultará el costo fiscal válido.

La interpretación de la entidad demandada impediría la posibilidad de modificar la forma de valuación de los inmuebles en años posteriores, lo cual es contrario a la previsión del inciso segundo del artículo 73 del Estatuto Tributario que expresamente dispone:

*“Cuando el contribuyente opte por determinar el costo fiscal de los bienes raíces, aportes o acciones en sociedades, con base en lo previsto en este artículo, la suma así determinada debe figurar como valor patrimonial en sus declaraciones de renta, cuando se trate de contribuyentes obligados a declarar, sin perjuicio de que en años*

posteriores pueda hacer uso de la alternativa prevista en el artículo 72 de este estatuto, cumpliendo los requisitos allí exigidos.” (Subraya la Sala)

Esta disposición expresamente admite que en un año se tome como valor patrimonial del inmueble, para efectos del impuesto sobre la renta, el costo de adquisición ajustado por el incremento porcentual de la propiedad raíz -el cual podría no coincidir con el autoavalúo declarado para efectos del impuesto predial-; sin perjuicio que en el año siguiente establezca el valor patrimonial tomando el autoavalúo o avalúo catastral.

Lo anterior implica, la posibilidad legal de que en el año anterior a la enajenación, el valor aceptable como costo fiscal en los términos del artículo 72 ib. sea el del autoavalúo o avalúo catastral que figure en la declaración del impuesto predial, sin que este valor necesariamente figure como valor patrimonial en la declaración de renta, toda vez que para estos efectos pudo valorarse el bien acudiendo a otros sistemas aceptados por las normas tributarias.

Por las razones expuestas, el reglamento contraría textos legales al disponer que para aceptar como costo fiscal el autoavalúo, el valor denunciado en la declaración del impuesto predial debe ser el mismo que aparece en la declaración de renta, pues las normas superiores no establecieron tal limitación.

En consecuencia, la Sala declarará la nulidad del numeral 2° del artículo 7° del Decreto 326 de 1995, pues, aunque el actor solicitó la nulidad de la partícula “y” contenida en esta disposición, en su demanda acusó la totalidad del numeral. Por tanto, debe aplicarse el art. 72 del Estatuto Tributario, modificado por el art. 4° de la Ley 174 de 1994, que es la norma legal vigente.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz,  
María Inés Ortiz Barbosa, Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **DEDUCCIÓN POR PAGO DE CONTRIBUCIÓN A LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES**

*Procede su deducción por tener relación de causalidad con la actividad productora de renta al constituir una expensa necesaria y hacer parte de los egresos administrativos de cualquier actividad económica. Concepto de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de los costos y deducciones*

13 de octubre de 2005

**Radicación: 11001-03-27-000-2002-00116-01(13631)**

...«Así pues interpretando armónicamente, los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, se tiene que los costos y deducciones requieren para su deducción los requisitos que expresamente y en términos generales exige el citado artículo 107, para lo cual se deberá analizar su alcance y aplicabilidad en las diferentes clases de erogaciones que realiza el contribuyente en desarrollo de su objeto social.

(...)

Esos requisitos que la doctrina ha denominado esenciales y que aparecen expresos en el artículo 107 del Estatuto Tributario son: (a) la relación de causalidad (b) la necesidad y (c) la proporcionalidad.

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

Cabe anotar que la renta aquí mencionada por la norma tantas veces nombrada, no es lo mismo que ingresos, puesto que tal como se vió en la

depuración del sistema ordinario previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos se obtienen por el solo ejercicio o desarrollo de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos que queda después de restar de los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida) es decir dicho en términos contables la utilidad bruta y/o operacional del ente económico. (...)

En otra oportunidad, expresó lo siguiente:

*“... Para el reconocimiento fiscal de las deducciones, se deben cumplir además de los requisitos de fondo y de forma, los denominados por la doctrina “presupuestos esenciales”, los cuales constituyen una condición para su aceptación, ellos son: la causalidad, necesidad y proporcionalidad y se encuentran consagrados legalmente en el artículo 107 del Estatuto Tributario. La relación de causalidad es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, por la cual deben ser los normalmente acostumbrados dentro de una actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad.”(se ha subrayado)*

El otro requisito previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario es que las expensas o gastos (y por supuesto los costos) incurridos sean necesarios y proporcionados con la actividad productora de renta, las cuales deben determinarse con criterio comercial, conforme a lo normalmente acostumbrado en cada actividad.

La necesidad de las expensas indica que las mismas serán las normales, las requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no hubieran quedado listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún no se habrían conservado en condiciones de ser comercializadas, y que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien (C. Civil artículo 965). Por tanto, el citado artículo 107 del Estatuto Tributario, no permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad

económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir. (...)

Ahora bien, el Estatuto Tributario a partir de su artículo 108 y hasta el 176, se refiere a algunas deducciones o gastos para los cuales exige requisitos especiales.

Pero esos conceptos pueden tener la calidad de costos o deducciones, dependiendo de su relación con los ingresos o con la renta bruta, eso sí con las condiciones antes expuestas y contempladas en el artículo 107 ib, ya que en algunos casos quedarán incorporadas de manera directa en los bienes o servicios prestados y en otros apenas serán necesarias para la administración, financiación o comercialización de los mismos, pero de todas formas deberán tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos o con la actividad productora de renta.

El hecho que el legislador hubiere regulado de manera especial algunos egresos en que incurre un contribuyente dentro de su objeto social, no quiere decir que sean los únicos aceptados como deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios, simplemente representan las expensas necesarias que en su calidad de costos o deducciones, tienen además de los requisitos generales señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, algunos requisitos específicos sin cuyo cumplimiento tampoco lograrán su reconocimiento fiscal dentro del denuncia rentístico.

De otra parte, los costos o gastos para los cuales el Estatuto Tributario no ha previsto expresamente una regulación especial, en sus artículos 108 a 176, tampoco podrán ser rechazados como costo o deducción en el impuesto sobre la renta, por ese sólo hecho, sino al contrario constituirán un costo o una deducción aceptada fiscalmente, en la medida en que cumplan los requisitos esenciales analizados anteriormente así como las limitaciones a que se refieren los artículos 85 a 88 y 177 a 177-1 del Estatuto Tributario.

De acuerdo a lo anterior, siempre hay que estudiar en cada caso si una contribución a cargo del responsable del impuesto es una deducción, siguiendo para cada una de ellas el estudio de los requisitos para su procedencia, como se hará a continuación para la contribución objeto de estudio, esto es, la contribución a la Superintendencia de Sociedades.

En el presente caso, la Contribución a la Superintendencia de Sociedades es un aporte parafiscal de acuerdo a la jurisprudencia constitucional parcialmente transcrita, considerando que va dirigida a un grupo o sector representado por las sociedades comerciales sometidas a su vigilancia y control, y aunque se trata de un tributo obligatorio no participa de las características de las tasas o de los impuestos. La citada contribución entonces está destinada a brindar servicios o beneficios especiales a las sociedades obligadas a su pago y su recaudo no entra a engrosar las arcas del presupuesto nacional, siendo administrada por una entidad de carácter público, como es la Superintendencia de Sociedades.

Por lo anterior, la contribución para la Supersociedades constituye un aporte parafiscal que deben cubrir las sociedades comerciales sometidas a su control y vigilancia, pago que tiene el carácter de obligatorio y cuya mora en su pago ocasiona intereses moratorios. Cabe anotar que el pago de la Contribución para los gastos de funcionamiento de la Supersociedades no se encuentra contemplado dentro de las deducciones especiales previstas en los artículos 108 en adelante del Estatuto Tributario, sin que ello descarte ab initio su posible deducibilidad.

Pues bien le corresponde a la Sala analizar si la contribución para la Supersociedades cumple los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, aspectos que fueron el fundamento tanto del rechazo de su deducibilidad por parte de la DIAN como los argumentos de los demandantes en pro de ella.

a) Relación de causalidad. La Contribución a la Superintendencia de Sociedades, en su calidad de aporte parafiscal por parte de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean sociedades comerciales bajo su control y vigilancia, constituye una deducción como quiera que hace parte de los egresos que con el fin de dar cumplimiento a disposiciones legales de carácter obligatorio deben cumplir las personas jurídicas y en consecuencia forman parte de los gastos por administración de los entes económicos (D.R. 2649 de 1993 artículo 40 y E.T. artículo 107). Pero además de ser una deducción del impuesto sobre la renta, siendo un menor valor de la renta bruta, el pago de tal contribución, guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta, esto es, con el objeto social, ya que si bien no tiene una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su actividad, puesto que para obtenerlos no se requiere de su pago, como lo afirma la DIAN en el Concepto 052218 de 2002, es evidente que si forma parte de las

expensas necesarias que a manera de gasto o deducción deben cumplir los entes comerciales a los cuales se refiere el artículo 88 de la Ley 222 de 1995. El vínculo que ha predicado la jurisprudencia de la Sala, debe existir entre la causa (gasto) y el efecto (producción del ingreso o de la renta) se presenta en este caso, ya que el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades (causa) constituye una expensa necesaria que deben efectuar las sociedades controladas y vigiladas por ese órgano de control y que como tal hacen parte de los gastos operacionales de administración como lo confirma el Plan Único de Cuentas (D. 2650 de 1993) y en consecuencia su desembolso como gasto conlleva a obtener la renta líquida o utilidad operacional (efecto) del contribuyente. La relación causal se da entonces a manera de gasto o deducción como factor necesario dentro de la actividad productora de renta, considerando su relación indirecta con la obtención de los ingresos. (...)

b) Necesidad y proporcionalidad.

La *necesidad* del gasto por la contribución a la Supersociedades se concreta en que su erogación es necesaria no solamente para cumplir con el requerimiento legal de la Ley 222 de 1995, sino que hace parte de los egresos administrativos que cualquier actividad económica requiere para su normal funcionamiento, ya que si no se pagara, es cierto que de todas formas el bien o servicio se produciría, pero no se estaría dando cumplimiento con todos los pagos que implica desarrollar una actividad económica lucrativa. El concepto de normalmente acostumbradas de las deducciones, tendrá que ver con aquellos gastos que ordinariamente tienen que efectuar las sociedades para el normal funcionamiento, comercialización o financiación del ente económico, y no para su producción o fabricación como equivocadamente lo entiende la DIAN.

(...)

La *proporcionalidad* de la contribución para la Supersociedades, no puede ser rechazada con el argumento que “*sobre dicho gasto no puede establecerse una proporción razonable con el ingreso debido a que la Ley 222 de 1995 en su artículo 88 establece las reglas o parámetros a los cuales están sujetas las sociedades sometidas a su control y vigilancia para efectos de liquidar el valor de la contribución*” porque el hecho que sea el artículo 88 de la mencionada ley, el que establece su quantum liquidado sobre el monto total de los activos, no quiere decir que no pueda establecerse su proporción o relación con el total de la renta bruta

del contribuyente, y más aún si el monto de la misma no puede exceder del uno por ciento (1%).

En tales condiciones el argumento del Ministerio Público, que no debe aceptarse la deducibilidad de la contribución a la Superintendencia de Sociedades, porque la misma no tiene la connotación de indispensable e imprescindible para la realización del ingreso, y por tanto no cumple el presupuesto de necesidad, al no ser además de las normalmente acostumbradas a realizar por el contribuyente con criterio comercial, sino una carga parafiscal obligatoria, no puede ser aceptado por la Sala, porque como se ha explicado en forma reiterada en esta providencia, cuando la erogación es de aquellas que intervienen o son necesarias para la cabal ejecución de la actividad económica productora de renta, la relación del gasto no es indispensable o directa, atribución propia de los costos, más no de las deducciones y en tales condiciones bastará con que la realización o causalidad con la renta sea indirecta, necesaria, proporcional, normalmente acostumbrada y analizada con criterio comercial, para la procedencia de su deducibilidad.»...

*Ligia López Díaz, Juan Ángel Palacio Hincapié,  
Lucy Cruz de Quiñones (conjuez), Gina Magnolia Riaño Barón (conjuez).*

## **DEDUCCIÓN POR DESTRUCCIÓN DE INVENTARIOS**

*Procede cuando la destrucción de mercancías obedece al cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, razón por la cual constituye expensa necesaria*

25 de septiembre de 2006

**Radicación: 25000-23-27-000-2003-00434-01(15032)**

...« La Sala considera que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados.

En el caso, está demostrado que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia, es decir, que se adoptó en cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, razón por la cual constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de VECOL S.A.

Por tanto, son “expensas” que tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social de la entidad [fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal], de manera que los bienes dados de baja dentro del sistema de inventario permanente, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la entidad en la producción de sus ingresos o renta derivada de tal objeto social, es decir, se involucran en la actividad productora de renta.

En efecto, tratándose de productos para la salud humana, animal y vegetal, su producción, venta y comercialización, está sujeta a controles estatales de gran seriedad para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, controles que se realizan por lo general antes de ser lanzados al mercado y que en consecuencia si no son superados, los bienes deben ser destruidos por disposición legal, de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el de “expensa necesaria”, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la ley, esto es, que tengan relación de causalidad “con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad” [art. 107 E. T.]»...

*Héctor J. Romero Díaz, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **PROVISIÓN PARA DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO**

*En el caso de las entidades financieras deben someterse a los requisitos generales del artículo 145 del Estatuto Tributario*

1° de octubre de 2009

**Radicación: 25000-23-27-000-2004-01062-01(16484)**

...«Deducción de la provisión de cartera adquirida. La DIAN rechazó la deducción de la provisión de la cartera adquirida del BCH por cesión porque no se cumplieron los requisitos de los artículos 107 y 145 del Estatuto Tributario y 72 del decreto reglamentario 187 de 1975. La razón fundamental consistió en que la provisión solicitada no se derivó de operaciones productoras de renta de Granahorrar, sino del Banco Central Hipotecario, como consecuencia de ello, a la actora le era imposible cumplir con el requisito de haberse tomado en cuenta al computar la renta de años anteriores. Que la provisión no se constituyó en el año que se generó la cartera, pues, las fechas de corte fueron a 31 de diciembre de 1999 para la cartera comercial y 31 de enero de 2000 para las carteras de consumo y vivienda. Que según el contrato de cesión, el cedente, es decir, el BCH era quien asumía las provisiones aún con posterioridad al contrato. Finalmente, porque la conciliación de activos, pasivos y contratos no se había realizado pues conforme al contrato, su plazo se extendió al 4 de marzo de 2001, razón por la cual no se podía aceptar la provisión sobre el valor de la cartera que aún no se había conciliado.

Pues bien, conforme al artículo 145 del Estatuto Tributario son deducibles las deudas de dudoso o difícil cobro, así:

“ARTICULO 145. DEDUCCIÓN DE DEUDAS DE DUDOSO O DIFICIL COBRO. Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras

de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

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

Por medio de la Ley 633 de 2000, el artículo 145 fue adicionado con un párrafo en los siguientes términos:

“PARAGRAFO. A partir del año gravable 2000 serán deducibles por las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, la provisión individual de cartera de créditos y la provisión de coeficiente de riesgo realizadas durante el respectivo año gravable.

Así mismo, serán deducibles de la siguiente manera las provisiones realizadas durante el respectivo año gravable sobre bienes recibidos en dación en pago y sobre contratos de leasing que deban realizarse conforme a las normas vigentes:

- a) El 20% por el año gravable 2000;
- b) El 40% por el año gravable 2001,
- c) El 60% por el año gravable 2002;
- d) El 80% para el año gravable 2003;
- e) A partir del año gravable 2004 el 100%”.

Para la Sala, sea lo primero precisar que el párrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario no consagra una excepción para la procedencia de la deducción, sino que hace una regulación especial de las provisiones que las entidades financieras pueden deducir del impuesto de renta, sin que ello signifique que están exoneradas del cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para este tipo de deducciones.

En efecto, la redacción del párrafo no permite considerar que se trate de una excepción o de una regla autónoma e independiente de la deducción de provisiones para entidades financieras que pueda ser aplicada sin tener en cuenta el inciso primero de la disposición que la contiene. Se trata de una norma que enuncia los tipos de provisiones que tales entidades pueden deducir, quienes, por ser contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema

de causación se deben someter a los requisitos señalados en la primera parte de la norma. Si ello no fuera así, la disposición no se hubiera incluido en el artículo 145 del Estatuto Tributario sino que hubiera tenido una consagración separada e independiente.

Así las cosas, el Decreto 187 de 1975 que reglamentó el artículo 145 del Estatuto Tributario resulta aplicable en lo pertinente a la deducción de las provisiones de las entidades financieras, así se hubiera expedido con anterioridad a la Ley 633 de 2000. En efecto, el artículo 72 del Decreto 187 establece los requisitos generales para la procedencia de la deducción de la provisión individual de cartera que es precisamente una de las provisiones a las que se refiere el parágrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario, por lo tanto, su regulación no es ajena a este tipo de provisión de las entidades financieras. Ni existe una razón de fondo para considerar que tales requisitos no se les aplique.

Pues bien, el artículo 72 citado establece los requisitos en los siguientes términos:

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

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

Para las entidades sometidas a vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera) el artículo 3 del Decreto 2670 de 1988 reguló de manera especial las provisiones deducibles del impuesto de renta así: “A partir del año gravable de 1989, para las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, el porcentaje de deducción por concepto de la provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro, será el 100% del valor de la deuda calificada como tal, de conformidad con las normas contables expedidas por dicha entidad. Para el año gravable de 1988, la deducción a que se refiere este artículo sobre deudas con menos de un año de vencidas, se podrá solicitar para efectos fiscales hasta en un 50% de la provisión calificada como tal por la Superintendencia Bancaria”

De manera que es la Superintendencia Bancaria la que debe calificar las deudas de dudoso o difícil cobro y señalar el método contable para calcular la provisión.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
William Giraldo Giraldo, Héctor J. Romero Díaz.*

## **COSTOS Y DEDUCCIONES**

*Tarifa legal probatoria*

23 de septiembre de 2010

**Radicación: 25000-23-37-000-2006-00945-01(16739)**

...«El artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispuso que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617585859 del Estatuto Tributario, a saber:

b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

c) Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento.

d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e) Fecha de su expedición.

f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g) Valor total de la operación.

Igualmente, la norma exige la observancia del artículo 618 ejusdem, que obliga a todos los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, a exigir factura o documento equivalente, y a exhibirlos cuando la Administración Tributaria se los exija.

El legislador también reguló la tarifa legal probatoria para el caso de los documentos equivalentes, previendo que éstos debían cumplir los requisitos de los literales b), d), e) y g) anteriormente transcritos. Respecto del cumplimiento del requisito del literal d) (*número correspondiente a un sistema de numeración consecutiva*), advirtió que bastaba con que la factura o documento equivalente tuviera la respectiva numeración.

A su vez, el Decreto 3050 de 1997 (artículo 2) señaló que la factura o documento equivalente debía reunir, como mínimo, los requisitos contemplados en el artículo 771-2, sin perjuicio de la obligación para quien los expedía de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes.

Los documentos equivalentes a la factura fueron enlistados en los artículos 616-1 del Estatuto Tributario; 8, 9, 11, 12, 13, 16 y 17 del Decreto 1001 de 1997, y 5 del Decreto 3050 de 1997. Son ellos:

El tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos o planillas de control de venta, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional, como boletas, fracciones, fraccionarios o las mismas planillas de control, en loterías, rifas o apuestas; los documentos expedidos por quienes pagan honorarios a miembros de juntas directivas; las nóminas en las que constan los descuentos a trabajadores, originados en la venta de bienes o prestación de servicios por parte del empleador; el certificado de liquidación expedido por las bolsas de valores; el certificado al proveedor (CP) que las sociedades de comercialización internacional expiden por las mercancías que reciben de sus proveedores; los documentos expedidos por entidades de derecho público incluidas las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta donde el Estado posea más del cincuenta por ciento (50%) de su capital; los expedidos por empresas o entidades que presten servicios públicos domiciliarios, cámaras de comercio, notarías, y, en general, los emitidos por los no responsables del impuesto sobre las ventas que simultáneamente no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; los expedidos para el cobro de peajes; y los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se debe acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

Finalmente, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario se refirió a los casos en que no existe obligación de expedir factura o documento equivalente, advirtiendo que el documento probatorio de la respectiva transacción generadora de costos, deducciones e impuestos descontables, debía cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional.

De acuerdo con los artículos 616-2 *ibídem*, 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, no se requiere la expedición de factura o documento equivalente en los siguientes casos:

Operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial; ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado; enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante; operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, Organismos Cooperativos de grado superior, Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, Cooperativas Multiactivas e Integrales, y Fondos de Empleados, en relación con sus actividades financieras; operaciones realizadas por responsables del régimen simplificado; por distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; por prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con esas actividades; por quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esa actividad; por personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esa actividad; y por personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

Para este tipo de operaciones, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 dispuso que el documento soporte es el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y que debe contener: apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono; fecha de la transacción; concepto; valor de la operación y, discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable. Tales requisitos no se aplican para la procedencia de impuestos descontables correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado.

La factura, sus documentos equivalentes y, cuando no existe la obligación legal de expedir ninguno de ellos, los documentos soporte expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, son la tarifa legal probatoria para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y, en esa medida, dejan de ser una simple formalidad para pasar a constituir el presupuesto de un derecho sustancial, en cuanto son fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y para evitar o disminuir la evasión y el contrabando, en orden a efectivizar los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.

Es claro que la finalidad de la exigencia legal referida no es otra distinta a establecer con certeza la ocurrencia y transparencia de las transacciones económicas que generan los descuentos, costos, deducciones e impuestos descontables, pues, como lo señaló la Corte Constitucional, la que configura el derecho a solicitar aquéllos no es la simple transacción, sino el hecho de ésta se realice en el marco de la ley y bajo las formalidades que la misma prevé.

Y es que la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, pues la obligación tributaria se origina en hechos económicos realizados por un determinado contribuyente, quien debe probar la titularidad de todos los conceptos que hacen parte de la depuración del impuesto, con las formalidades previstas en la ley.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, William Giraldo Giraldo.*

## **DEDUCCIÓN PARA EL EMPLEADOR POR APORTES A FONDOS DE PENSIONES EN VIRTUD DE PLANES INSTITUCIONALES**

*Procede cuando aparecen acreditados los beneficiarios y partícipes. Resulta indiferente el régimen de pensiones al cual pertenezcan los beneficiarios de los aportes a fondos de pensiones*

3 de julio de 2013

**Radicación: 25000-23-27-000-2008-00207-01(17999)**

...«Lo anterior permite evidenciar que el “Plan Institucional Empresarial de Pensiones Voluntarias”, contratado por la sociedad actora, tiene el carácter de contribución “*del empleador*” para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez de los trabajadores de la sociedad que cumplan determinados requisitos.

En efecto, se observa que están determinados los partícipes del plan, que para este caso son las personas naturales, trabajadores con contrato directo, a término indefinido, en los cargos del comité de gerencia de Industrias IVOR CASA INGLESA S.A., así como la condición para la nominación del aporte, consistente en que el trabajador permanezca en la empresa cinco años, de contrato directo a término indefinido, a partir de la constitución del plan. Igualmente, en el Anexo No. 1 del plan se especifica al señor Hughes Arthur Alun, Gerente Suplente, como partícipe del plan (fl 103).

Para la Sala, las anteriores pruebas permiten inferir que la deducción por aportes a fondos de pensiones, solicitada por la sociedad actora, es procedente, en tanto que cumple los requisitos del artículo 126-1 del Estatuto Tributario, esto es, se advierte el carácter de contribución del empleador para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez, y se encuentra acreditado quiénes son los partícipes y beneficiarios de la prestación.

Es conveniente precisar que el examen sobre la procedencia de esta deducción no debe consultar si el trabajador pertenece al Régimen de Ahorro Individual o al Régimen de Prima Media, como equivocadamente lo estimó la DIAN, ya que las normas que regulan la constitución de fondos de pensión no consagran ninguna restricción frente a este aspecto, sino que, por el contrario, expresan que las prestaciones que el beneficiario reciba en virtud de su permanencia en el fondo, son independientes del régimen de Seguridad Social y de cualquier otro régimen pensional.

Asimismo, la Sala advierte que las precitadas disposiciones no exigen al contribuyente que al momento de la constitución del plan institucional se deba individualizar a los partícipes del mismo, sino que requiere la determinación de quiénes pueden ser los partícipes, y, posteriormente, con el cumplimiento de las condiciones, quiénes serán los beneficiarios de la prestación.

Si bien la DIAN señaló que el artículo 4º del Decreto 2577 de 1999 requiere que los fondos de pensiones lleven una cuenta de control en pesos para cada afiliado, denominada “Retenciones Contingentes por Retiro de Saldos”, en la que se registra el valor no retenido, inicialmente, del monto de los aportes voluntarios, para el caso en que los trabajadores retiren los aportes sin el cumplimiento de los requisitos, para que constituyan renta exenta; para la Sala esta disposición no condiciona la procedencia de la deducción, ya que, como su nombre lo indica, esta obligación debe ser cumplida por las partes contratantes en el momento en que, efectivamente, se realice el aporte al trabajador, momento que puede depender del cumplimiento de ciertas condiciones, y que no siempre ocurre cuando se constituye el plan, que es cuando se realiza el aporte al fondo de pensiones.

Concordante con lo anterior, es que el artículo 126-1 del Estatuto Tributario permite al patrocinador del fondo recuperar las sumas depositadas, y para evitar un menoscabo en la base gravable del impuesto de renta, ordenó que los aportes recuperados le significaran al aportante o patrocinador un ingreso constitutivo de renta.

De esta forma, es claro que la deducción de la renta del empleador por aportes voluntarios a fondos de pensiones opera de manera independiente del abono en cuenta del beneficiario o de la consolidación del derecho pensional del trabajador, ya que si los recursos retornan al empleador, éste debe incluirlos en el período que los recupere como ingresos gravados.

Asimismo, es importante advertir que en el presente caso la deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías no requiere el cumplimiento de los requisitos consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues corresponde a una deducción creada por el legislador, y, como tal, para que proceda su aplicación, deben cumplirse los requisitos específicos previstos en la norma legal que la consagra, es decir los señalados en el artículo 126-1 del Estatuto Tributario.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (con salvamento de voto),  
Hernán Alberto González Parada (conjuez).*

## DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN

*Solo opera para los sujetos obligados a llevar contabilidad*

2 de diciembre de 2015

**Radicación: 11001-03-27-000-2013-00002-00 (19902)**

...«Se advierte que para efectos del reconocimiento de la deducción por depreciación se hace necesario su registro en la contabilidad del contribuyente. En efecto, el artículo 141 del Estatuto Tributario, dispone:

*“Art. 141. Registro contable de la depreciación.*

*Las cuotas anuales de depreciación de que tratan las normas tributarias, deberán registrarse en los libros de contabilidad del contribuyente en la forma que indique el reglamento”. (...)*

Es preciso señalar que dentro de los antecedentes legales del artículo 141 del Estatuto Tributario se encuentra el artículo 42 de la Ley 75 de 1986 que, además de ordenar que las cuotas anuales de depreciación se registren en los libros de contabilidad del contribuyente, estableció una serie de requisitos, todos ellos contables, dirigidos a los contribuyentes que en su declaración de renta hagan uso de la deducción.

En ese orden de ideas, la determinación de las cuotas anuales de depreciación, que constituyen un gasto deducible en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, se informa en una serie de serie de procedimientos contables encaminados a establecer el valor real de la pérdida de valor de los activos fijos tangibles utilizados en la actividad productora de renta del contribuyente, lo cual justifica el deber de registrar dichas cuotas en la contabilidad del obligado para efectos de su posterior verificación, pero sobre todo para establecer la información exacta de la situación de la empresa, pues si bien los hechos registrados en los denuncios privados se presumen veraces (Art. 746 del E.T.), tal presunción no exime al

contribuyente de su posterior demostración mediante los medios de prueba idóneos para tal efecto. (...)

A partir de las anteriores consideraciones, el Despacho advierte que de la interpretación sistemática de las normas que regulan la deducción por depreciación se evidencia que la prerrogativa fiscal sólo opera para los sujetos obligados a llevar contabilidad, pues la determinación de las cuotas anuales de depreciación de un activo fijo tangible se da como resultado de un proceso de carácter contable, que por expresa disposición legal debe registrarse en la contabilidad del contribuyente.

Es por eso que el Estatuto Tributario sí estableció un tratamiento diferenciado en lo que respecta a la deducción por depreciación, disponiendo que los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad no pueden acceder a la misma.

No existe la invocada violación a los principios de equidad y de progresividad del sistema tributario porque, como se indicó, los sujetos obligados a llevar contabilidad no están en las mismas condiciones que los sujetos que ocasionalmente ejecutan actividades de índole mercantil o de otras actividades y que, por tanto, no deben llevarla, en razón a que los primeros realizan habitualmente dichas actividades y están sometidos a un tratamiento legal diferente.

Como lo anotó el actor, el principio de equidad en materia tributaria busca ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios fiscales de los contribuyentes, con el fin de evitar excesos que no consulten la capacidad económica de los mismos; por lo tanto, sería inequitativo que aquellos contribuyentes que en razón de sus actividades deben cumplir con el deber formal de llevar contabilidad en debida forma, con todas las obligaciones que esto implica, estén en igualdad de condiciones con los sujetos que no están obligados a hacerlo, cuya capacidad contributiva no puede ponderarse por el ejercicio esporádico de una actividad mercantil o por el hecho de no estar obligados a no llevar la contabilidad.

Por último, la Sala observa que el concepto demandado no está imponiendo una carga tributaria excesiva, como lo afirma el demandante, porque la carga tributaria es una sola, tanto para los obligados como para los no obligados a llevar contabilidad; lo único que precisa es que para poder hacer uso de la deducción por depreciación en el impuesto sobre la renta, tal como lo dispone el artículo 141 del E.T., ésta debe registrarse

contablemente, a diferencia de otras deducciones que aplican para todos los contribuyentes.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **DEDUCCIÓN POR SALARIOS PAGADOS A PERSONAL PENSIONADO**

*Si bien está condicionada al pago de aportes al sistema de pensión, al no ser ese pago obligatorio respecto del personal pensionado, mal puede exigírsele al empleador el cumplimiento de tal requisito*

23 de febrero de 2017

**Radicación: 25000-23-27-000-2012-00334- 01(20347)**

...«6.3. Es cierto que el pago de aportes de pensión fue contemplado en la ley tributaria como un condicionamiento para la deducción por salarios, pero al no ser ese pago obligatorio respecto del personal pensionado, mal puede exigírsele al empleador el cumplimiento de tal requisito.

En casos como el estudiado, el empleador cumple con el requisito de encontrarse a paz y salvo respecto del pago de aportes a sus trabajadores pensionados, pues se repite, no tiene la obligación de cotizar respecto de esos empleados.

Desconocer la deducción por salarios por no haber cotizado por trabajadores pensionados, sería desatender los principios de justicia y equidad tributaria, porque generaría que se impusiera al empleador una mayor carga impositiva por una obligación que por ley no tenía a su cargo.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Stella Jeannette Carvajal Basto,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **DEDUCCIÓN POR PAGOS A COMISIONISTAS DEL EXTERIOR**

*Para que no sea necesaria la retención en la fuente se requiere que la compra de materias primas y mercancías se realice a proveedores ubicados en el exterior*

11 de mayo de 2017

**Radicación: 76001-23-31-000-2008-00594 01 (20065)**

...«La norma transcrita [Estatuto Tributario artículo 121] estableció que procede la deducción de los gastos en exterior que tengan relación de causalidad con rentas de fuente nacional, cuando se realice la retención en la fuente. Sin embargo, fijó dos excepciones en las cuales no se requiere que se realice la retención: i) los pagos a comisionistas en el exterior por la compra de materias primas y mercancías y, ii) los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías, con los limitantes expresamente señalados. (...)

De acuerdo con lo anterior, la excepción de la retención en la fuente para la deducción de gastos en el exterior prevista por el literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario, tiene por objeto que los contribuyentes acudan a comisionistas en el exterior para que, por cuenta de su conocimiento del mercado internacional de materias primas, mercancías y otra clase de bienes y de su infraestructura, gestionen en condiciones favorables la adquisición de tales bienes en el exterior, lo cual constituye una forma de disminuir los costos de producción de la industria nacional. (...)

A partir de las razones expuestas, la interpretación del literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario apunta a que son deducibles como gastos al exterior, sin que se requiera la práctica de la retención, los pagos a comisionistas en el exterior por la compra de mercancías, materias primas otra clase de bienes en el mercado internacional, que tengan relación de causalidad con las rentas de fuente nacional, siempre que no excedan el porcentaje del 5% del valor de la operación, previsto por la Resolución 02996 de 1976.

(...)

Por lo anterior, en el expediente está demostrado que entre la sociedad demandante y Goodyear International Corporation, se celebró una oferta comercial para que ésta última, mediante los servicios descritos en el contrato (identificación de vendedores, obtención de precios preferenciales, aseguramiento de bienes, etc.), negociara la compra y venta de materias primas y mercancías con terceros, fijando como comisión, el 5% de la cantidad total de las compras de materias primas y suministros.

Se evidencia que, en ejecución de la oferta comercial, la compañía extranjera negoció directamente con proveedores nacionales la adquisición de los bienes referidos y que la sociedad demandante, como resultado de tal negociación, adquirió los bienes descritos, lo cual consta en la información exógena allegada durante la investigación tributaria. De igual forma, está demostrado que la sociedad demandante no intervino en las negociaciones realizadas entre los proveedores nacionales y Goodyear International Corporation, hecho que no fue desvirtuado por la Administración. (...)

La Sala considera que, en el presente caso, el fin propuesto por el legislador no se cumple, porque la labor del comisionista internacional, Goodyear International Corporation, no dio como resultado que la actora adquiriera las materias primas de proveedores ubicados en el extranjero, sino en el territorio nacional.»...

*Stella Jeannette Carvajal Basto, Milton Chaves García,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez (con aclaración de voto).*

## **II. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - IVA**

### **A. RESPONSABLES**

#### **INTERMEDIACIÓN COMERCIAL**

*No se configura cuando se dan los supuestos de la venta, con independencia de la denominación que se dé a los contratos que originan la transferencia del bien  
inexistencia del contrato de consignación*

14 de marzo de 1997

**Radicación: CE-SEC4-EXP1997-N8108**

...«[L]a actuación administrativa acusada se encuentra ajustada a derecho, pues no cabe duda que las comprobaciones efectuadas por la Administración de Impuestos dejan sin piso las alegaciones de la actora, en cuanto a que actuaba como intermediaria en lo referente a las ventas de vehículos usados, al quedar demostrada plenamente la transferencia del dominio de los vehículos a la actora y de ésta a terceros, lo cual a términos del literal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario se considera venta independientemente de la denominación que se hubiera dado a los contratos que originaron la transferencia y por ende con una base gravable conformada por el valor total de la operación. (...)

De esta manera, no puede la actora aducir en su favor la existencia de los contratos de consignación cuando se encuentra demostrado el supuesto legal consagrado en el literal a) del citado artículo 421 del Estatuto Tributario, que lo tipifica como una venta para efectos del gravamen del valor agregado, y que además desnaturaliza la figura del contrato estimatorio el cual, como bien lo anotó el Tribunal, tiene como supuesto básico el hecho de que “el consignante en ningún momento se desprende, frente al consignatario, de la propiedad de la mercancía, porque solamente la da en mera tenencia o

custodia, como lo prevé expresamente el artículo 1.378 *ibídem* y, mientras no se efectúe la venta a un tercero por parte del consignatario, el dominio del bien continua radicado en cabeza del consignante y en consecuencia la ulterior transferencia del dominio se efectúa directamente del propietario al comprador, por lo que la actividad del consignatario está limitada a una mera intermediación, pues actúa siempre a nombre y por cuenta del consignante”.

Tampoco resulta válida la afirmación del apelante acerca de la inexistencia de contratos de compraventa, porque para efectos del impuesto a las ventas basta con que se den las hipótesis previstas en el artículo 421, literales a), b) y c) para que la operación sea considerada como “venta” sujeta a las regulaciones consagradas para esta clase de operaciones gravadas, por lo cual al haberse dado la hipótesis consagrada en el literal a) la operación es de venta y no de consignación como se pretende demostrar.»...

*Delio Gómez Leyva, Germán Ayala Mantilla, Consuelo Sarria Olcos, Julio Enrique Correa Restrepo.*

## **B. HECHO GENERADOR**

### **PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

*El Decreto 1107 de 1992 anticipó el cobro del IVA sobre los servicios distintos a los expresamente exceptuados en el artículo 476 del Estatuto Tributario*

29 de enero de 1993

**Radicación: CE-SEC4-EXP1993-N4280-4308**

...«Mediante la Ley 6° de 1992, expedida por el Congreso de la República el 30 de junio del mismo año, se introdujeron reformas al sistema impositivo colombiano y entre ellas el régimen del impuesto sobre las ventas entonces vigente.

Fue así como el Capítulo III de la mencionada ley en su artículo 19, modificó el Estatuto Tributario y unificó la tarifa del impuesto sobre las ventas para bienes y servicios, y estableció la sujeción al gravamen de todos los servicios, con excepción de los expresamente excluidos por el artículo 476.

Es especialmente importante en este artículo su parágrafo 5°, cuando al señalar la fecha de aplicación de la norma, expresamente dice: “El presente artículo rige a partir del 1° de enero de 1993”.

El 2 de julio de 1992, el Presidente de la República expidió el Decreto 1107 por el cual se reglamentó parcialmente la Ley 6° de 1992, y en el que expresamente invoca “el uso de sus facultades constitucionales y Legales, y en especial por las conferidas en el numeral 11 del artículo 189 de la Carta Política y de conformidad con lo dispuesto en el capítulo III del título I de la Ley 6° de 1992 y en el libro III, del Estatuto Tributario”.

El decreto, con los fines mencionados estableció en su artículo 1°:

“Responsables del impuesto sobre las ventas en los servicios. De conformidad con la Ley 6° de 1992, a partir del 1° de julio de 1992, sin perjuicio de la responsabilidad por los bienes gravados son responsables del impuesto sobre las ventas, independientemente de su calidad o naturaleza jurídica, quienes presten los servicios diferentes a los exceptuados en el artículo 476 del Estatuto Tributario..... (Resalta la Sala).

Es decir, que a partir de esta fecha y en contravención con la norma superior, anticipó la aplicación de la Ley 6° de 1992, a partir del 1° de julio del mismo año para aquellos servicios gravados por la nueva ley, haciendo responsables del tributo a quienes los presten desde esta fecha, cuando expresamente el artículo 1° parágrafo 5°, de la ley había señalado su aplicación a partir del 1° de enero de 1993, con relación a todos los aspectos regulados por el artículo 19.

De la confrontación de las disposiciones en estudio surge la violación por parte del artículo 1° inciso 1° del Decreto 1107 de 1992, de la norma superior que dijo reglamentar, tal como lo precisó la Sala en el auto del 4 de septiembre de 1992 (Expediente 4308), razón por la cual debe retirarse del ordenamiento jurídico.

Así mismo observa la Sala que el artículo 3° inciso 1°, también demandado, que dispone:

“Tarifa del impuesto sobre las ventas en los servicios. A partir del 1° de julio de 1992, y hasta el 31 de diciembre del mismo año, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 6° de 1992, en concordancia con el artículo 468 del Estatuto Tributario, la tarifa del impuesto sobre las ventas para los servicios será del doce por ciento (12%)”(resalta la Sala), anticipa la aplicación de la ley dentro de un lapso no establecido por el legislador, que expresamente previó en el parágrafo 5° del artículo 19, que todos los asuntos comprendidos en tal ordenamiento: tarifa general, tarifas diferenciales, servicios gravados. Impuestos descontables, IVA social, transferencias a municipios, solo regirían a partir del 1° de enero de 1993, y no antes.

No es admisible pretender que este, el inciso 1° del artículo 3°, no contraviene el artículo 19 de la ley por estar reglamentando al artículo 25, porque este último artículo comprende tanto los servicios gravados por la nueva ley como los que ya lo estaban sin que pueda el reglamento con relación a los nuevos hechos generadores del impuesto y nuevos responsables, anticipar la aplicación de la ley en el tiempo, ni incrementar

la tarifa de aquellos que tenían una inferior y que solo en virtud del artículo 19 de la Ley 6° de 1992 quedó unificada.

No son tampoco de recibo para la Sala, los argumentos que la parte demandada expone en sus alegaciones y parten del supuesto no demostrado, de que como el Decreto 1107 de 1992 no es reglamentario del artículo 19 de la Ley 6° de 1991 no podía, en su condición de estatuto legal de categoría inferior, infringirle agravio al referido artículo de la ley. En efecto, en el control de legalidad para que proceda la declaratoria de nulidad de una norma de inferior categoría contenida en un acto administrativo de carácter reglamentario, como el que ahora se juzga, basta que se demuestre que la disposición de inferior categoría agravia a otra de un estatuto superior, sin importar que esta última sea la que fue objeto de reglamentación. Ello como una consecuencia de la unidad del orden jurídico y de la jerarquización normativa que lo caracteriza, que impone la sujeción total y completa del ordenamiento inferior al de superior nivel invocado en la demanda. La violación que genera la nulidad invocada puede, entonces, deducirse por la comparación entre la norma inferior acusada y otra superior perteneciente o no a la misma materia que es objeto de desarrollo o de ejecución por el acto administrativo.

En el caso examinado la Sala, en desarrollo de esta consideración, estima que una norma inferior, la del decreto reglamentario, contraría lo dispuesto por una norma superior, la contenida en el párrafo 5° del artículo 19 de la Ley 6° de 1992, sin atender a otras consideraciones que no se requieren distintas a las de precisar la naturaleza jurídica de los dos actos confrontados y su posición jerárquica respectiva dentro del ordenamiento jurídico para establecer la subordinación de la una con respecto a la otra. No es necesario, como insiste en señalarlo la señora apoderada del Ministerio de Hacienda, determinar qué artículos de la Ley 6° de 1992, específicamente quiso reglamentar el decreto acusado, ya que para decretar la nulidad de la norma acusada es suficiente que ella viole la que, contenida en un estatuto superior, se invoca como vulnerada.

Tampoco es de recibo para la Sala el argumento de la demandada acerca de que la reglamentación está referida al artículo 25 de la Ley 6° de 1992, y no al artículo 19 de la misma, que se predice violado en la demanda, habida cuenta de que entre las cosas que regula este último está la materia de “tarifas” del impuesto a las ventas para los servicios, tema del cual se ocupan igualmente los apartes del Decreto acusado. Así mismo, es de destacar que

el artículo 25 de la Ley 6°, al ser incorporado en el artículo 476 del Estatuto Tributario, queda limitado en su contenido a la consagración de los servicios que se exceptúan del impuesto, siendo de destacar que en la redacción modificada, tal disposición tenía por finalidad señalar los servicios que eran objeto del gravamen y sus tarifas.

De otra parte, estima la Sala que en el expediente existen abundantes elementos probatorios, tales como los proyectos del Gobierno, las ponencias e informes de las comisiones y los debates de las plenarios de las Cámaras algunos en cinta magnetofónica), mediante los cuales con toda seguridad se puede deducir la intención del legislador sobre este particular, que indudablemente fue la de que los diversos aspectos nuevos o modificatorios atinentes al IVA sobre los servicios rigieran a partir del 1° de enero de 1993.

No cabe duda entonces que el Presidente de la República al disponer en el reglamento, en los apartes de los artículos acusados 1° inciso 1°, y 3° inciso 1°, cosa distinta a la señalada por el legislador, no solo transgredió la norma superior que pretendió reglamentar, sino que se arrogó atribuciones que de acuerdo con el ordenamiento positivo colombiano solo corresponden al legislador (Constitución Nacional, artículo 150), y por lo tanto deben ser anulados en lo pertinente, con miras al restablecimiento del orden jurídico y al perfecto equilibrio en el ejercicio de sus atribuciones por las Ramas del Poder Público.”»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn, Consuelo Sarria Olcos.*

## **ENAJENACIÓN DE SALVAMENTOS EN SEGUROS**

*Genera el impuesto sobre las ventas*

16 de abril de 1999

Radicación: CE-SEC4-EXP1999-N9120

...«[N]o se considera que la enajenación de los bienes recibidos por las compañías aseguradoras, bajo el concepto de “salvamentos” constituya una actividad al margen de las operaciones de seguros, puesto que si la finalidad del contrato de seguros es el cubrimiento del riesgo asegurado, entendiéndose que todos los gastos y transacciones que deban realizarse en desarrollo de tales contratos corresponden al normal funcionamiento de la empresa, es decir, al desarrollo de su actividad ordinaria.

Así las cosas, lo relevante no es la regularidad de ocurrencia de los siniestros, ni de la realización de las operaciones que se derivan directamente del cubrimiento a la prestación pactada mediante los contratos de seguros, sino la relación causal que existe entre el acto de enajenación de los bienes recibidos bajo el concepto de salvamento, y el desarrollo de las operaciones propias de la actividad aseguradora. Adicionalmente, está probado en el proceso, que en mayor o menor proporción la sociedad registró en los meses de septiembre, octubre de 1994, ventas de bienes de salvamento, en la subcuenta denominada “Salvamentos de Seguros Liquidados y Realizados”, codificada en el PUC del “Sistema Asegurador”, bajo el No. 419530 lo cual confirma el carácter ordinario de tales transacciones.

De acuerdo con lo expuesto, el hecho de que la sociedad no hubiera solicitado descuento por la adquisición de los bienes de salvamento, no implica que no fuera responsable por el impuesto generado en la enajenación de tales bienes, además de que este no había sido cancelado.»...

*Julio E. Correa Restrepo, Germán Ayala Mantilla,  
Delio Gómez Leyva, Daniel Manrique Guzmán.*

## VENTA DE CHANCE

*No constituye hecho generador del IVA*

4 de agosto de 2000

**Radicación: CE-SEC4-EXP2000-N9677**

...«La venta de chance (apuestas permanentes) no es un hecho generador del impuesto a las ventas, por cuanto en tratándose de las “ventas”, nótese, que el impuesto se aplica en “las ventas de bienes corporales muebles”; y, naturalmente, una “apuesta” no es un bien corporal mueble, sino que se trata de un juego de azar. Se colige entonces, que la venta de chance es la venta de un juego de azar que no puede confundirse con las ventas de bienes corporales que grava el impuesto a las ventas, y en consecuencia no cumple los presupuestos consagrados en la legislación tributaria para que se le aplique dicho gravamen, pues se repite, en lo que hace al hecho generador de las “ventas” está referido a los bienes corporales muebles, concepto en los que no cabe los juegos de azar, como el denominado chance.

Por lo mismo, también resulta equivocada la apreciación del apoderado de la DIAN, en el sentido de que el expendio o venta de chance, encaja dentro de la definición de “servicio”, pues por mayor esfuerzo que pretenda la demandada para ubicar la venta del juego de chance dentro de los hechos generadores del IVA, no logra su cometido, ya que como se ha dejado expuesto, se trata de la venta de un “juego de azar”, y además, no puede pasarse por alto que la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores se generó no porque la venta de chance fuera un servicio, sino porque se trataba de una venta que no estaba excluida del IVA en los términos del artículo 424 del Estatuto Tributario.

Por tanto, la Sala también de acuerdo con el concepto del Ministerio Público, concluye que los actos administrativos acusados deben ser anulados, pues como ha quedado establecido el contribuyente actor, por su actividad económica consistente en la venta de chance, no es responsable

del IVA, y en consecuencia, no tenía obligación de inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores, por lo que, la administración al hacerlo de oficio, violó entre otros los artículos 507 y 420, 421 y 424 del Estatuto Tributario.»...

*Daniel Manrique Guzmán, Germán Ayala Mantilla,  
Julio E. Correa Restrepo, Delio Gómez Leyva.*

## SERVICIO DE RESTAURANTE

*La venta de alimentos por mostrador para ser consumidos fuera del establecimiento encuadra dentro del servicio de restaurante gravado con IVA*

31 de marzo de 2005

**Radicación: 25000-23-27-000-2003-00604-01(14741)**

...«[H]a discutido la parte actora que en la entrega de productos preparados por mostrador, predomina una obligación de dar, propia de la venta y jamás una obligación de hacer propia de un servicio.

Sobre este punto, debe señalarse que el artículo 9° del Decreto 422 de 1991 definió el servicio de restaurante para efectos del impuesto sobre las ventas así:

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

Como se dijo al inicio de estas consideraciones, la anterior norma se encuentra vigente, tal y como lo declaró el Consejo de Estado, por no ser contraria a la ley, ni estar derogada.

Reitera la Sala que la definición del artículo 9° es bastante amplia, cubre el suministro de comidas en cualquier modalidad para ser consumidas dentro del local o llevadas por el comprador e inclusive entregadas a domicilio, luego no tiene fundamento considerar que por el hecho de que el expendio de esos alimentos se haga bajo la modalidad de mostrador para ser consumidas fuera del establecimiento se cambie su objeto y éste deje de ser un restaurante, pues lo que caracteriza este servicio es la preparación

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

Por las anteriores consideraciones no tiene razón el actor cuando señala que no se genera IVA por cuanto no se está frente a un servicio teniendo en cuenta que la entrega de los productos preparados se hace por mostrador (obligación de dar), sin que se preste el servicio de restaurante, pues como se precisó anteriormente, lo que predomina para efectos del IVA es la preparación de comidas y su expendio, siendo en consecuencia sujeta del gravamen la actividad desarrollada por la demandante, no estando llamado a prosperar el recurso de apelación interpuesto por ella.»...

*Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

**ENTREGA DE PREMIOS E INCENTIVOS A PROMOTORES  
POR VENTAS POR CATÁLOGO**

*Al constituir un gasto para la empresa, no se asimila a una venta  
y no da lugar a liquidar el IVA generado*

17 de mayo de 2012

**Radicación: 25000-23-27-000-2008-00077-01(17996)**

...«En el *sub examine*, la demandante solicitó en su declaración del segundo bimestre del año 2005, IVA descontable por valor de \$145.837.079, por corresponder a un gasto de promoción consistente en la entrega de premios e incentivos a las directoras y consultoras. La Administración en la Liquidación Oficial de Revisión le adiciona este mismo valor como IVA generado a la tarifa del 16%, al considerar que dichos premios o incentivos registrados como gastos del ejercicio, por el solo hecho de la entrega a las promotoras de ventas, encuadra en uno de los supuestos de los que el artículo 421 E.T. presume la existencia de una venta, esto es, la transferencia a título gratuito de bienes corporales muebles. Además impuso sanción por inexactitud de \$233.339.000.

De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, YANBAL DE COLOMBIA S.A. tiene como objeto social principal el de “*Fabricar, elaborar, preparar, empaclar, comprar vender, importar, exportar, almacenar y en general negociar con cosméticos y artículos de belleza y de tocador, envases, empaques estuches, material de promoción y productos químicos de todo tipo o descripción, usados o provechosos en el tratamiento conservación y fomento de la belleza. (...)*”.

Ahora bien, como se advierte de los antecedentes administrativos y especialmente del dictamen pericial practicado en primera instancia, YANBAL DE COLOMBIA para comercializar sus bienes utiliza el sistema conocido como “venta por catálogo, venta directa, venta puerta a puerta que permite acercar al consumidor final a un gran surtido de artículos sin necesidad de acudir al almacén, boutique o tienda de superficie”, es decir, que los

productos que vende la demandante no se adquieren en un almacén, por lo que la labor de comercialización la realizan “consultoras de ventas”, quienes de acuerdo con las metas trazadas por la compañía pueden recibir “bonos, viajes, electrodomésticos, enseres para el hogar, etc.” (...)

Ahora bien, es un hecho no discutido por las partes y que se reafirma en el dictamen, que la actora adquiere los premios de terceros y que no hacen parte de su inventario sino que se orientan a desarrollar programas de incentivos o premios para una red de distribuidores. Respecto de este punto, el perito indicó: *“Los bienes en especie que entrega YANBAL a título de incentivo a las compradoras no son los mismos que vende dentro de su operación (...). Los bienes corporales muebles adquiridos para entregar como incentivo a las “consultoras y directoras”, son electrodomésticos y artículos varios para el hogar.”*

Por consiguiente, la Sala advierte que dentro de la actividad productora de renta de la demandante, la entrega de incentivos o premios a sus promotoras de ventas como parte de su política de incentivos, constituye un mecanismo que le permite incrementar sus ingresos, en la medida en que la comercialización de sus productos depende exclusivamente de las compras que realicen las “consultoras” y “directoras”, porque por su forma de operación en el mercado no cuenta con puntos de venta abiertos al público como lo hacen otros productores de bienes. En consecuencia, los incentivos y premios que entrega YANBAL representan estímulos que de manera indirecta contribuyen a desarrollar su objeto social y tienen un efecto en la productividad de la empresa.

En esas condiciones, la Sala observa que cuando YANBAL adquiere los premios y los entrega como incentivos a las consultoras que cumplieron con las metas de compras, esto en su conjunto corresponde a un gasto dentro de su actividad productora de renta, porque los gastos son precisamente *“flujos de salida de recursos, que no tienen una relación directa con la adquisición de bienes o prestación de servicios de los cuales la empresa obtiene sus ingresos. Están relacionados con los incurridos en actividades de administración, comercialización, investigación y financiación”*

En efecto, tanto en sede gubernativa como ante esta jurisdicción, se estableció que el tratamiento que le da YANBAL a los incentivos y premios que entrega a sus promotoras, desde el punto de vista contable, corresponde al de un gasto. (...)

Precisamente, de acuerdo con la técnica contable, la cuenta de *gastos operacionales de ventas* (52) “*Comprende los gastos ocasionados en el desarrollo principal del objeto social del ente económico y se registran, sobre la base de causación, las sumas o valores en que se incurre durante el ejercicio, directamente relacionados con la gestión de ventas encaminada a la dirección, planeación, organización de las políticas de ventas del ente económico incluyendo básicamente las incurridas en las áreas ejecutiva, de distribución, mercadeo, comercialización, promoción, publicidad y ventas*”. (Itálicas fuera de texto).

La Sala advierte que está plenamente determinado que la entrega de premios a título de incentivo dentro de la actividad productora de renta de YANBAL DE COLOMBIA S.A. reúne las características de un *gasto* para la promoción de sus productos, razón por la cual tiene relación de causalidad con la actividad que desarrolla la demandante y consiste en la entrega de premios a sus directoras, al punto que la Administración no desconoció en la actuación que se demanda, el valor que por este mismo concepto se declaró como IVA descontable.

No obstante, la actuación administrativa demandada pretende hacer ver ese gasto como un hecho generador del IVA por el solo hecho de la entrega de los premios o incentivos que realiza la demandante a sus promotoras en un momento posterior al de su adquisición, cuando se trata de dos situaciones jurídicamente diferentes, ya que no existe una presunción de donación a título gratuito sino la entrega real de una bonificación o incentivo por gestión personal del vendedor que no puede asimilarse desde ningún punto de vista a una operación de “venta”.

En efecto, la DIAN parte de un supuesto equivocado al confundir en este caso un *gasto* con una *transferencia de bienes corporales muebles a título gratuito*, para así encuadrarlo dentro del literal a) del artículo 421 E.T., que establece una de las presunciones de venta desde el punto de vista fiscal en el impuesto sobre las ventas. Se advierte que los hechos que se consideran venta en el ordenamiento tributario son taxativos y de los previstos en la norma mencionada, no puede concluirse que la entrega física de los premios previstos dentro de una política de incentivos dentro de la actividad de una empresa pueda considerarse como una venta.

La Sala insiste en que en el *sub examine* la adquisición y entrega de premios como parte de una política de incentivos es solo un *gasto* para la demandante, pues representa una salida de recursos que está indirectamente relacionada con su actividad productora de renta, sin que por el hecho de

la entrega material de los premios a las promotoras pueda desvirtuarse su condición de gasto y ello impida que reciba integralmente el tratamiento que la ley le asigna como tal desde la adquisición de los premios a terceros hasta su entrega a las beneficiarias por metas cumplidas, porque esas son las características del gasto que se analiza en esta oportunidad.

En el IVA se gravan las operaciones de venta de bienes corporales muebles, la importación, la prestación de servicios y otros actos asimilados a los primeros. Es en ese contexto que debe realizarse una labor hermenéutica adecuada de las presunciones de venta consagradas en el artículo 421E.T. En el *sub examine*, aunque se trata de contratos traslativos regidos por el principio de consensualidad -que se transmiten o adquieren por el simple consentimiento contractual sometido al cumplimiento de la condición- lo cierto es que parte de la remuneración del contrato está constituida por los premios que se obtienen por los logros, como el mismo contrato lo demuestra.

Así, cumplida la condición, el contrato significa el título traslativo y la simple entrega, el modo, de manera que las promotoras beneficiarias pasan a ser propietarias desde el momento de celebración del contrato, al paso que la entrega de la cosa no es algo diferente al cumplimiento de la prestación por parte del empresario, quien debe cumplir una forma específica mediante la compra y transferencia de la especie convenida, tal como se prueba con la contabilización de los bienes como gastos diferidos, pagados por anticipado, que se van cargando a la cuenta de gastos operacionales al tiempo del cumplimiento de la obligación pactada o prometida.»...

Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Lucy Cruz de Quiñones (conjuez),  
Martha Teresa Briceño de Valencia, William Giraldo Giraldo,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

## **PERSONA JURÍDICA ORIGINADA EN LA PROPIEDAD HORIZONTAL**

*Es contribuyente del IVA por la explotación económica de sus zonas comunes, a través de la prestación del servicio de parqueadero y por la cesión de dichas zonas a favor de terceros*

29 de octubre de 2014

**Radicación: 11001-03-27-000-2007-00047-00 (16866)**

...«La Sala considera que la P.J.P.H. sí es contribuyente del impuesto sobre las ventas, y que la explotación económica de las zonas comunes por parte de la P.J.P.H., mediante la prestación del servicio de parqueadero o por la cesión de las zonas comunes a favor de terceros, sí genera el impuesto sobre las ventas, por las siguientes razones: (...)

Sea lo primero precisar que el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 alude a los impuestos nacionales y al impuesto de industria y comercio.

Cuando alude a impuestos nacionales, efectivamente, el artículo 33 alude al impuesto sobre las ventas, pero cuando dispone que la P.J.P.H. tendrá la calidad de no contribuyente de los impuestos nacionales sí es necesario interpretar el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 de manera sistemática, con el artículo 482 del E.T. (...)

Como puede apreciarse, tanto el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 como el artículo 482 E.T. comprenden la figura de la P.J.P.H. La primera norma, como no contribuyente de impuestos nacionales, y, la segunda norma, como la persona declarada por ley como exenta de pagar impuestos nacionales, que no la exonera del IVA.

El cotejo de las dos normas sugiere la existencia de una antinomia jurídica. Pero esa antinomia jurídica es aparente.

En efecto, la antinomia se presenta cuando dos normas incompatibles son aplicables al caso concreto porque tienen el mismo ámbito de validez

material, temporal y espacial, caso en el cual le correspondería al juez establecer cuál de las dos normas es la aplicable al caso concreto.

Sin embargo, para la Sala, no es necesario que para resolver la litis del caso concreto se excluya la aplicación del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 o del artículo 482 E.T., por cuanto, en realidad, esas normas no se contradicen. Más bien, se reitera, se deben interpretar armónicamente.

En efecto, la Ley 675 de 2001 se aplica al caso concreto pues alude al régimen legal general de la P.J.P.H. De manera que el ámbito material de esa ley no alude, en concreto, al régimen tributario de la P.J.P.H., propiamente dicho, aún cuando el artículo 33 de esa ley califique a la P.J.P.H. como no contribuyente de los impuestos nacionales. De hecho, esa ley saca a las P.J.P.H. del régimen de los llamados impuestos nacionales.

Sin embargo, el artículo 428 E.T. también se aplica al caso concreto porque regula una regla específica que consiste en que todas las personas que por ley se declaren exentas de impuestos nacionales, no lo son automáticamente del impuesto sobre las ventas. En la categoría de personas, necesariamente hay que considerar a la P.J.P.H. De manera que, el ámbito material del artículo 482 E.T. no alude al régimen legal general de la P.J.P.H., pero tiene incidencia en el régimen tributario de esa P.J.P.H. Concretamente, incide en el alcance del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 frente a un impuesto determinado: el IVA.

De otra parte, si bien la Ley 675 de 2001 y el E.T. tienen el mismo ámbito temporal y espacial en el sentido de que las dos normas tienen la misma jerarquía y no se cuestiona su vigencia ni su aplicación en todo el territorio nacional, la especialidad de las dos leyes se constituye en un criterio a tener en cuenta al momento de interpretar los conceptos jurídicos utilizados en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en cuanto aluden a conceptos jurídicos tributarios. En esa medida, los conceptos jurídicos: “impuestos nacionales”, “contribuyente”, “responsable” son relevantes para llegar a la interpretación adecuada del artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

En ese contexto, la Sala respalda la interpretación que hizo la DIAN en el sentido de que para los efectos previstos en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la expresión “*tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales*” contenida en ese artículo alude a la “persona” que, por disposición del legislador, es la destinataria económica de los impuestos nacionales.

El artículo 482 E.T. -fundamento jurídico de los conceptos de la DIAN cuya nulidad se demanda- tiene razón de ser cuando dispone que “las personas” declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas. Esa razón de ser se fundamenta en el hecho de que en el impuesto sobre las ventas, el impuesto no mira directamente en el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial. O, no incide en el sujeto sino en el objeto (...)

La Sala es del criterio de que en la actualidad, en virtud de la ley, en Colombia el impuesto sobre las ventas es un impuesto indirecto, cuestión aceptada por la comunidad jurídica tributaria. El Estatuto Tributario parte del presupuesto de que la venta, la prestación de servicios y la importación de bienes son hechos generadores del impuesto sobre las ventas sin consideración del sujeto incido económicamente con esa carga tributaria.

De hecho -y pese a las dificultades que se presentan, precisamente por la naturaleza jurídica indirecta del impuesto sobre las ventas- para enlistar los sujetos que podrían considerarse como no pasibles de ese tributo, el Estatuto Tributario Nacional prevé los casos taxativos de sujetos no pasibles del impuesto sobre las ventas.

De ahí que, tratándose del impuesto sobre las ventas, el legislador no ha dejado al azar del intérprete decidir qué sujetos son pasibles de ese tributo. Y si así fuera, la hipótesis interpretativa constitucionalmente válida será aquella que consulte los principios pilares del sistema tributario: equidad, eficiencia, progresividad, igualdad y neutralidad.

La Corte Constitucional ha precisado que los principios de equidad y progresividad se predicen del sistema tributario en general, más no del impuesto en particular. Que como tales principios consultan la capacidad contributiva y permiten ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios para precaver cargas excesivas o beneficios exagerados, los principios de equidad, progresividad y eficiencia también pueden predicarse “(...) de las implicaciones de los impuestos individuales para dicho sistema, analizado en contexto” (...)

La DIAN alegó que es pertinente que las P.J.P.H. respondan por el impuesto sobre las ventas causado por la prestación de un servicio eminentemente mercantil, como lo es el servicio de parqueadero, o el de concesión de espacios privados, pues eso garantiza la aplicación del principio de neutralidad en

el cobro de impuestos indirectos como el impuesto sobre las ventas y es garantía del principio de equidad. Que lo contrario propiciaría desventajas competitivas entre quienes ejecutan la misma actividad económica.

Los demandantes alegan que el servicio que se presta no es mercantil en la medida en que se presta en desarrollo del objeto social de la P.J.P.H. y que, por tanto, no se vulneran los mentados principios.

La Sala considera que le asiste razón a la DIAN porque razonablemente se aprecia que la interpretación que proponen los demandantes implica aplicar un trato discriminatorio entre sujetos que realizan la misma actividad económica. Y esa discriminación implica, a su vez, la vulneración del principio de progresividad. No existiría justificación alguna para que las P.J.P.H. se traten como no contribuyentes del IVA cuando prestan servicios como el de parqueadero, y otros sujetos, que están en las mismas condiciones, se traten como responsables de ese impuesto.

Es indiscutible que el servicio de “parqueadero público” no difiere ni en la esencia ni en la naturaleza del servicio de “parqueadero privado” que ofrece la P.J.P.H., pues, de conformidad con el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992, *“Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración” (...).*

De manera que, contrario a lo dicho por los demandantes, la interpretación armónica del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 y del artículo 482 E.T., a la luz del principio de progresividad e igualdad como pilares del sistema tributario, permite concluir que las P.J.P.H. son contribuyentes del impuesto sobre las ventas por el servicio de parqueadero que prestan, así como por la concesión de las zonas comunes para la explotación económica.

Ahora bien, la sinonimia entre contribuyente y responsable a que alude el artículo 4° del E.T., o de equivalencia de esos mismos términos, a que alude el artículo 558 E.T., antes que servir de argumento a la tesis de que la P.J.P.H. no es contribuyente del impuesto sobre las ventas, porque da lo mismo decir contribuyente que responsable, constituye, más bien, un argumento para sustentar la tesis contraria porque, precisamente, la sinonimia o equivalencia parte del presupuesto de que existe, de una parte, un sujeto

sobre el que incide económicamente el impuesto y, de otra, un sujeto que paga el impuesto en calidad de responsable, y que por disposición legal se asemeja al contribuyente.

Por eso, para la Sala, resulta irrelevante que de conformidad con el párrafo 2º del artículo 19 de la Ley 675 de 2001 la P.J.P.H. pueda explotar económicamente las zonas comunes, y que esa explotación se entienda hecha como parte de la administración correcta y eficaz de los bienes y servicios comunes [artículo 32 Ley 675 de 2001], porque, para la Sala, la explotación económica de las zonas comunes de la P.J.P.H., por la prestación del servicio de parqueadero o por la concesión de esas zonas a favor de terceros, se subsume dentro de la definición de servicio gravado para efectos del impuesto sobre las ventas.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia (con salvamento de voto),  
Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez (con aclaración de voto).*

## **C. BASE GRAVABLE**

### **CONTRATO DE LEASING DE BIENES MUEBLES**

*Es el valor total de la operación conformado por el costo del bien arrendado menos el valor residual. Al excluir el valor residual, la parte restante se grava al momento de la venta en caso de ejercerse la opción de compra*

14 de diciembre de 1988

**Radicación: CE-SEC4-EXP1988-N1661**

...«Ahora bien, la compañía de leasing adquiere de un proveedor el equipo, la maquinaria o el vehículo industrial para arrendarlo durante el término de vida útil a un determinado empresario, por un canon que permite a aquélla percibir o recobrar la totalidad o la mayor parte del costo de adquisición, los gastos directos e indirectos adicionales y un margen de utilidad. El lapso de vigencia del arriendo se estima irrevocable. Y como es de la esencia del leasing pactar la opción para el arrendatario de comprar el bien arrendado, a la expiración del término surgen para éste tres opciones, a saber: a) Restituir el bien arrendado; o b) Renovar el arrendamiento en condiciones distintas ya que el bien ha sido parcial o totalmente depreciado, vale decir que su costo ya está amortizando al menos en parte; o c) Comprar el bien por su valor residual o uno aproximado, en atención a los cánones de arriendo que ha pagado. Y según algunos exégetas de esta figura jurídica compleja, su ejecución se lleva a cabo en tres etapas: a) La de colaboración entre la compañía de leasing y el cliente que elige el equipo o la maquinaria y desde ese instante se obliga a contratar el arrendamiento; b) La de cumplimiento de las obligaciones recíprocas que el leasing implica para arrendador y arrendatario, y c) La de extinción del término del arriendo y subsiguiente ejercicio de cualquiera de las tres opciones.

Es pertinente agregar que en la fijación del canon la compañía arrendadora siempre toma en cuenta factores de índole financiera y técnica, e inclusive fiscalmente inciden estas consideraciones: 1ª Los bienes objeto de leasing constituyen para ella un acto fijo ya que los adquiere para arrendarlos y obtener ingresos por el arriendo, pues aunque a la expiración de éste eventualmente los enajene, la evidencia es la incertidumbre de esa compraventa ya que depende de que el cliente ejerza el derecho de opción; 2ª Como consecuencia, tales bienes productores de renta para la compañía leasing son depreciados por ésta durante el término de la vida útil que les señala la ley, por cualquiera de los sistemas legalmente permitidos; 3ª En el término del arriendo, el usuario paga los cánones por el uso o disfrute del equipo o maquinaria y asume los gastos de mantenimiento, los cuales cancela al fabricante o proveedor o al taller autorizado, pero los beneficios de la garantía de fabricación los recibe el arrendatario. Todos estos gastos son deducibles de la renta del arrendatario en cuanto tengan relación de causalidad con los ingresos, y así mismo son deducibles en su totalidad, incluyendo el IVA pagado por el servicio de leasing.

(...)

El artículo 69 del Decreto extraordinario 3541 de 1983 incluyó el arrendamiento financiero dentro de los servicios gravados con el impuesto de valor agregado - IVA- a la tarifa del 10% y el Decreto reglamentario 1512 de 1985 mencionó los arrendamientos diferentes de los bienes raíces en el sentido de que la retención en la fuente sobre pagos o abonos en cuenta por concepto de los mismos, será la vigente en la fecha de expedición de ese Decreto. Pero a pesar de todas esas referencias legales, dicho negocio jurídico continúa siendo en Colombia atípico, y su complejidad se patentiza en la concurrencia de elementos propios de diversos contratos regulados en la ley, sin que sea posible su asimilación a ninguno en particular.

Ahora bien, si se confrontan los preceptos del Decreto extraordinario 3541 de 1983 que el actor estima violados o en contradicción con lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 19 del Decreto reglamentario 570 de 1984, cuya nulidad impetra, resulta:

1. El artículo 7º dispone que “en la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria o moratoria, accesorios, acarreo, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias,

aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición”. Agrega que “además integran la base gravable, los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario, y el valor de los bienes proporcionados con motivo de la prestación de servicios gravados, aunque la venta independiente de éstos no cause impuestos o se encuentre exenta de su pago”; y que “así mismo forman parte de la base gravable, los reajustes del valor convenido causados con posterioridad a la venta”.

Tanto en el arrendamiento tradicional que confiere al arrendatario el uso, goce o disfrute de una cosa como en el leasing, cuya finalidad específica es financiar la utilización de determinados bienes productivos, el canon que fija o conviene el arrendador incluye todos los cargos adicionales en la adquisición tales como gastos de instalación, de inspección, de consultoría, intereses, fletes, etc., así como cualquier otro indirecto que incida para determinar el valor del servicio. En el leasing se pone más de relieve esa situación ya que por consistir básicamente en una técnica financiera que permite realizar cierta inversión amortizable con la renta que produce la explotación económica de un bien, es lógico que el canon comprende esa inversión que hace el arrendador, menos un valor residual, y además un interés calculado mensual o anualmente y las erogaciones propias de la operación (accesorios, acarreos, instalaciones, etc.).

Aunque conviene advertir que el arrendatario soporta siempre los gastos de mantenimiento, reparaciones, seguros y, en general, todos los riesgos técnicos. De consiguiente, el valor total de la operación a que se alude en el artículo 7° del Decreto extraordinario 3541 de 1983 equivale al costo del bien arrendado, menos el valor residual, o sea, el saldo no depreciado al final de su vida útil (5 años en el leasing o 1.800 días en otros contratos de arrendamiento de bienes corporales muebles), pues la depreciación queda incluida en el canon que paga el arrendatario y representa el gasto directo que causa el demérito, la obsolescencia o la pérdida de valor de ese activo. De manera que si el numeral 1 del artículo 19 impugnado excluye del costo del bien arrendado el valor residual que figura en el leasing como precio de venta y el numeral 2 del mismo artículo 19 que se acusa no lo excluye, es porque en el primero es elemento de la esencia del contrato la opción de compra mientras que en el arrendamiento tradicional de bienes corporales muebles - no considerados de capital - , esa opción es normalmente extraña al contrato. Además, la finalidad de las disposiciones acusadas fue depurar la base gravable en el caso del arrendamiento de bienes corporales muebles,

limitándola a la remuneración del servicio que es lo único sometido a gravamen por el artículo 69 del Decreto extraordinario 3541 de 1983 y excluyendo otros factores que no corresponden al servicio gravado. No se ve, pues, contradicción de las disposiciones acusadas con el artículo 7° del Decreto reglamentado.

2. El artículo 11 del Decreto extraordinario 3541 de 1983 dispone que “en ningún caso la base gravable podrá ser inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios en la fecha de la transacción”. Pero los numerales 1 y 2 del artículo 19 del Decreto reglamentario 570 de 1984, cuya nulidad se pide, no violan ni contradicen ese precepto de superior jerarquía porque determinan la base gravable tomando en cuenta el precio total convenido entre arrendador y arrendatario que en la fecha del contrato es el del mercado.

3. Tampoco las disposiciones acusadas vulneran o contradicen lo dispuesto en el artículo 12 del Decreto extraordinario 3541 de 1983, según el cual, no forman parte de la base gravable los descuentos efectivos que consten en la factura o documento equivalente, ni el valor de los empaques o envases, pues su contexto indica que es aplicable a las ventas de bienes de consumo, mientras aquéllas se refieren explícitamente a los contratos de arrendamiento financiero (leasing) y a los de otros bienes corporales muebles.»...

*Jaime Abella Zárate, Carmelo Martínez Conn,  
José Ignacio Narváez García, Consuelo Sarria Olcos.*

## **IMPUESTO DESCONTABLE**

*El costo o gasto que lo origina debe estar directamente relacionado con las operaciones gravadas o exentas*

2 de noviembre de 2001

**Radicación: 08001-23-31-000-1998-5011-01(12185)**

...«De las normas transcritas (artículos 107, 488 y 489 del E.T.) se establece que son requisitos de fondo para otorgar el derecho al descuento, que el impuesto se haya pagado sobre bienes o servicios que resulten computables como costos o gastos de la empresa y que éstos sean destinados a las operaciones gravadas con el impuesto. No es objeto de la controversia que la actividad desarrollada por Cerro Matoso S.A. es la exportación del níquel que la misma empresa extrae y procesa y que dicha actividad, de conformidad con el artículo 479 del Estatuto Tributario está exenta del impuesto sobre las ventas: En el caso para que los impuestos solicitados sean descontables se requiere que éstos sean imputables a la operación exenta que desarrolla la entidad.

Si bien en materia fiscal y específicamente en cuanto al impuesto sobre la renta pueden ser deducibles las expensas necesarias tales como las “compras de bicicletas, uniformes deportivos, reparación de viviendas en la ciudadela, instalación de tubería sanitaria en las casas de los empleados, trabajos realizados en los clubes sociales, servicio de aseo de los clubes y otros gastos relacionados con el bienestar de los trabajadores de la empresa”, si ellas se aceptan como tales por reunir las condiciones establecidas en el artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cierto es que tales bienes y servicios no están destinados directamente a las operaciones gravadas ni a las exentas que desarrolla la entidad y por ende no le da derecho al descuento del impuesto pagado en materia de impuesto sobre las ventas.

Como lo informa la demandante dichos gastos están destinados a brindarle comodidad a los empleados y sus familias, pero de manera alguna

hacen parte de los insumos necesarios para la exploración, explotación y beneficio de minas de níquel y de otros minerales asociados o no con éste, que es la operación en cuestión. Es claro que la condición de deducibles de las expensas necesarias solo opera para efectos del impuesto de renta y no existe disposición que respalde un tratamiento que dé lugar a descuento en materia de IVA, incluido lo normado en los artículos 488 y 489 ibídem.»...

*Juan Ángel Palacio Hincapié, Germán Ayala Mantilla,  
Ligia Lopez Díaz, María Inés Ortiz Barbosa.*

## **AJUSTE A CERO DE LA CUENTA IMPUESTO A LAS VENTAS POR PAGAR**

*Su ausencia no genera el rechazo de la solicitud de devolución o compensación originada en el IVA, sino su inadmisión para subsanar las inconsistencias*

9 de noviembre de 2006

**Radicación: 13001-23-31-000-1999-00318-01(15596)**

...«[E]l ajuste a cero de la cuenta “impuesto a las ventas por pagar” y su correspondiente certificación a cargo de contador público o revisor fiscal, según el caso, es un requisito formal exigido en el reglamento para el trámite de la devolución o compensación de saldos a favor originados en el impuesto sobre las ventas, con el fin de que el responsable haga el reconocimiento contable de la devolución (...)

El ajuste de la cuenta “impuesto a las ventas por pagar” debe efectuarse previamente a la solicitud de devolución y acreditarse al momento de la presentación de la misma, sin que se requiera que el ajuste se realice al finalizar el período, pues la norma no contiene tal exigencia. (...)

De otro lado, el acto por medio del cual la DIAN determinó la ausencia del ajuste a cero de la cuenta “impuesto a las ventas por pagar”, es una situación que no deriva en el rechazo definitivo de la solicitud de devolución, pues de acuerdo con las causales taxativas establecidas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, no está prevista como tal. Por tratarse de un requisito formal, su ausencia lleva a que la Administración inadmita la solicitud para que se subsanen las inconsistencias detectadas y se allegue una nueva petición.»...

*Héctor J. Romero Díaz, Ligia López Díaz,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, María Inés Ortiz Barbosa.*

## **D. BIENES Y SERVICIOS EXENTOS Y EXCLUIDOS**

### **EXCLUSIÓN EN VENTA DE TIQUETES AÉREOS NACIONALES DE PASAJEROS**

*Procede respecto de pasajes que al momento de su enajenación tengan como destino o procedencia municipios que no cuenten con transporte terrestre organizado, según lo acredite el responsable*

1° de noviembre de 2007

**Radicación: 11001-03-27-000-2004-00004-01(14426)**

...« Decide la Sala sobre la legalidad del artículo 1 del Decreto 3228 de 2003, que modificó el artículo 8 del Decreto 953 del mismo año, reglamentario a su vez del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario. (...)

La norma acusada señala que para efectos de la exclusión del artículo 476 [20] del Estatuto Tributario, no causan IVA los tiquetes aéreos nacionales de pasajeros con destino o procedencia de determinados territorios y sitios, enlistados taxativamente.

Sin embargo, no es cierto que los únicos lugares que no tienen transporte terrestre organizado son los que la norma acusada enuncia, pues, en oficio expedido a solicitud del actor, el mismo Ministerio de Transporte precisó que “fuera de las localidades citadas en el Decreto 3228 de 2003, debido a lo extenso del territorio nacional, sí existen muchos puntos geográficos y lugares del país, que no tienen acceso ni por vía terrestre ni por vía aérea”.

Lo anterior significa que es imposible que mediante cualquier listado el reglamento abarque todos y cada uno de los lugares de Colombia que no tienen transporte terrestre organizado.

A pesar de lo anterior, la norma acusada resulta necesaria para la debida ejecución del artículo 476 [20] del Estatuto, pues, la exclusión del IVA en relación con los tiquetes de transporte aéreo nacional no debe quedar al arbitrio del responsable, según considere indiscriminadamente que existe o no transporte terrestre organizado.

En consecuencia, se mantendrá el acto acusado, pero sólo en el entendido de que además de los sitios allí indicados, no causa IVA la venta de tiquetes de transporte aéreo nacional de pasajeros, con destino a o procedencia de los sitios o lugares que al momento de la enajenación de los pasajes no tengan transporte terrestre organizado, según lo acredite el responsable.»...

*Juan Ángel Palacio Hincapié, Ligia López Díaz, Héctor J. Romero Díaz.*

## **EXCLUSIÓN EN LA IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE COMPUTADORES DE ESCRITORIO O PORTÁTILES**

*La exclusión del IVA sobre las primeras 82 UVT se aplica sobre el valor en aduana tanto para el importador como para las ventas posteriores que se hagan al consumidor*

10 de febrero de 2011

**Radicación: 11001-03-27-000-2007-00040-01(16798)**

...«Conforme se precisó anteriormente, mediante el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006 se adicionó el artículo 424 del E.T., para excluir del impuesto sobre las ventas los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) UVT. Por consiguiente, ni la venta o importación causa el impuesto.

Para que se configure el derecho a la exclusión, los bienes deben cumplir dos condiciones. La primera, que se trate de computadores personales de escritorio o portátiles. La segunda, que su “valor” no exceda de 82 UVT.

Habida cuenta de la imprecisión conceptual de las condiciones que estableció el legislador, el Gobierno Nacional profirió el Decreto 379 de 2007, cuyo artículo 1º aclaró lo referente a la segunda condición, es decir, la referida al valor, como referente para convertir los 82 UVT. Y el Decreto 567 del mismo año, cuyo artículo 5º precisó las condiciones que se deben configurar para entender cuando se está en presencia de un computador personal de escritorio y portátil.

Visto el tenor literal del artículo 1 del Decreto 379 de 2007, se aprecia que tuvo por objeto regular la “exclusión del impuesto sobre las ventas para computadores”, de tal manera que no hace distinción si es para la exclusión de bienes importados o para los comercializados en el territorio nacional.

(...)

Conforme se precisó, el artículo 1 del Decreto 379 de 2006 regula la exclusión de los computadores personales portátiles o de escritorio, en general, sin referirse a si son importados o comercializados. Por eso, la referencia que hace al valor en aduanas debe entenderse referida a las dos operaciones.

Y debe entenderse referida a las dos operaciones, por cuanto, como bien lo pone de presente el demandante, en Colombia no se producen computadores, se importan.

Cuando se importan mercancías, a efectos de establecer el monto del arancel y el impuesto a las ventas que corresponde pagar, los importadores deben declarar el valor en aduanas de las mercancías.

El valor en aduanas se establece conforme con la metodología establecida en el *“Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio - GATT*. El primer método de valoración es el método del valor de transacción, según el cual, el valor en aduanas equivale al precio pagado o por pagar de las mercancías, cuando se venden para la exportación al país de importación, más los ajustes a que haya lugar.

Habida cuenta de que para que se aplique ese método de valor se deben cumplir ciertas condiciones establecidas en el artículo 1 del Acuerdo, cuando esas condiciones no se cumplen, el Acuerdo prevé que se apliquen otros métodos de valor, obligatoriamente, de manera secuencial.

Lo anterior, por cuanto, el propósito de esa metodología es que se determine el *“valor real”* de las mercancías puestas en condiciones de exportación al país importador.

Al tenor del literal b) del numeral II del artículo VII del Acuerdo General sobre Tarifas y Aranceles GATT de 1947, se entiende por valor real *“(...) el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país de importación, las mercancías importadas, o unas mercancías similares, sean vendidas u ofrecidas en venta, en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia (...)”*

En ese contexto, el valor en aduanas a que hace alusión el artículo 1° del Decreto 379 de 2007 constituye un referente, relativamente objetivo del valor en aduanas de los computadores que cumplan las características previstas en el artículo 5° del Decreto 567 de 2007, cuando se introducen al País.

Pero, además, es un referente que garantiza, por un lado, aplicar en condiciones de igualdad al consumidor, como destinatario del beneficio. Y, por otra, la efectiva aplicación de la exclusión.

En efecto, se garantiza la aplicación de la exclusión en condiciones de igualdad al consumidor en el territorio nacional, porque partiendo del presupuesto de que los computadores personales, portátiles o de escritorio, son importados, el referente del valor en aduana garantiza que, independientemente de que con posterioridad a la importación se comercialicen los computadores a un precio mayor que el valor en aduanas, tendrá derecho a la exclusión.

No se debe perder de vista que a pesar de que la importación de computadores puede hacerla cualquier persona, ocurre que, en la generalidad de los casos, son los comercializadores los que importan ese tipo de bienes al país. Además, sea que los importe cualquier persona o el comercializador, también debe considerarse que, una vez importados, los computadores aumentan su costo en virtud de los aranceles que deben pagarse por los bienes y, además, cuando se venden, por los ajustes que deben hacerse al tenor del artículo 477 del E.T. y el margen de utilidad que por obvias razones todo comercializador busca. Por lo tanto, se encarece el bien.

En esa medida, si se interpreta que el valor en aduanas sólo puede tenerse en cuenta como referente para los computadores importados, la exclusión beneficiaría a los comercializadores que los importan y, eventualmente, a la persona que importe el computador para su uso personal, pues cuando el comercializador venda el producto, ya tendrá un costo adicional que supere el valor en aduana del bien importado. Esa situación, se reitera, crea inequidad en la aplicación del incentivo tributario, pues frente a un mismo bien importado, el que lo importe directamente, gozará del beneficio, en cambio el que lo adquiera con posterioridad a la importación, no gozará del beneficio, si en virtud del encarecimiento del bien su valor ha superado los 82 UVT.

En consecuencia, la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación o venta de computadores personales, portátiles o de escritorio, cuyo valor no exceda de 82 UVT, se garantiza en la medida que se tome como referente el valor en aduana de la mercancía, conforme lo dispuso el artículo 1º del Decreto 379 de 2007.

El literal a) del artículo 420 del E.T. que invocó la DIAN en el concepto jurídico demandado, para interpretar que el Decreto 379 de 2007 estaba referido únicamente a la importación, es impertinente, porque ese artículo simplemente enlista los hechos sobre los que recae el impuesto sobre las ventas, esto es, las ventas, la prestación de servicios, la importación y los juegos de suerte y azar.

(...)

La base gravable en la venta y prestación de servicios, al tenor del artículo 477 del E.T., sigue siendo el valor total de la operación, sólo que cuando la DIAN efectúe procesos de fiscalización para verificar la forma en que se está aplicando el beneficio, deberá requerir a los importadores las respectivas declaraciones de importación, en aras de verificar si los computadores cumplen las condiciones para ser excluidos del impuesto sobre las ventas.

Ahora, como la motivación que esgrimió la DIAN en el concepto demandado es que se debe procurar cumplir el propósito de la norma, la Sala considera que para que este propósito se cumpla se requiere tomar como referente, el valor en aduanas de la mercancía liquidado conforme al *“Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio – GATT”*. El propósito no se cumple cuando, según la DIAN, *“(...) se vend[er]n los computadores a un monto que no supere la condición objetiva de desgravación”*,

La Sala considera que mientras el valor en aduana de los computadores personales portátiles o de escritorio *importados*, que con posterioridad a la importación se vendan, así sea a un valor mayor al valor en aduana, mantenga el rango de los 82 UVT, tales computadores se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.

Pretender que el valor total de la venta de los computadores personales portátiles o de escritorio en el territorio nacional no supere los 82 UVT, para tener derecho a la exclusión, como lo sugiere la DIAN en el concepto demandado, hace nugatoria, por lo menos de manera temporal, la exclusión, pues, se reitera, el valor en aduana constituye una condición objetiva y razonable que garantiza que se aplique la exclusión en condiciones de igualdad, respecto del consumidor.

No es pertinente tomar como referente el valor en aduana, para la importación, y el valor total de la operación fijado bajo las reglas del artículo 447 del E.T., para la venta, porque de entrada esa situación aparece

un trato discriminatorio para el consumidor, respecto del importador que comercializa los computadores importados, en beneficio exclusivo de éste último. El referente para aplicar la exclusión cuando se trata de la importación y para la hacer la conversión en UVT, definitivamente será mucho más bajo que el referente que la DIAN quiere aplicar para cuando se trata de la importación. La Sala insiste en que el propósito de la norma se cumple si el consumidor tiene acceso a los computadores que, al momento de la importación, tengan un valor en aduanas que no supere los 82 UVT.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

### **III. RETENCIÓN EN LA FUENTE**

#### **A. GENERALIDADES**

##### **DESCUENTO DE LAS RETENCIONES EN LA FUENTE EN LA DECLARACIÓN DE RENTA**

*La retención en la fuente a descontar en la declaración es la asociada a los ingresos causados o pagados en el año*

9 de febrero de 2012

**Radicación: 47001-23-31-000-2005-00728-01(18249)**

...«La Sala advierte que la retención en la fuente tiene por objeto *“conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.”* (art. 367 E.T.). (Negritas fuera de texto).

Conforme al artículo 373 del Estatuto Tributario, en las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido. La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada.

En el impuesto de renta, de acuerdo con el artículo 26 *ibídem*, la renta líquida gravable se determina de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios *realizados en el año o período gravable*.

En materia de ingresos, *por regla general, se entiende que éstos se realizan cuando “se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas*

*no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.”* (art. 27 E.T).

(...)

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

El hecho de que los artículos en mención dispongan que las retenciones se practican sobre los pagos o abonos en cuenta, no significa que el contribuyente elija una u otra opción, pues, las retenciones tienen que ver con los ingresos tributarios, y éstos se realizan al momento del pago o cuando se cause el ingreso.

En esas condiciones, la Sala ha precisado que *“[a]rmonizadas las disposiciones relativas a la causación de los ingresos con las acabadas de mencionar respecto de la retención en la fuente, se concluye que para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período, y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal”*.

Entonces, teniendo en cuenta que la sociedad NEFROLOGÍA LTDA. es una persona jurídica obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, está sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período y, correlativamente, se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal.

En esas condiciones, para la Sala no es procedente el argumento planteado en los actos acusados, en el sentido de exigir que la contribuyente aplique las retenciones en la fuente según sean causadas, practicadas, declaradas y pagadas por entidades sometidas al sistema de caja, pues como se explicó, las retenciones en la fuente deben estar *asociadas a los ingresos* y sólo es procedente su descuento en el mismo periodo en que estos se causen.

Además, advierte la Sala, que para el año gravable discutido, no podía ser aplicado lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, norma a la que hizo referencia la DIAN en los actos demandados, pues dicha disposición sólo tuvo aplicación a partir del año gravable 2001.

Ahora bien, la demandante allega al proceso los registros contables, facturas y certificación del revisor fiscal, para demostrar las retenciones practicadas y respecto de las cuales alega que no se expidió certificado por los retenedores o los que se expidieron fueron parciales.

(...)

De acuerdo con lo anterior, si bien el certificado de retención en la fuente es la prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, no es la única prueba, pues como lo ha señalado la Sala, *“el legislador ha previsto su sustitución con otros documentos, pero respecto de los cuales, se cumplan ciertos requisitos mínimos, como la constancia del pago y la identificación de conceptos tales como el año gravable, el nombre o razón social y Nit del retenedor, su dirección, el nombre o razón social y Nit de la persona a quien se le practicó la retención, el monto total y concepto del pago sujeto a retención, la cuantía de la retención, entre otros requisitos”*.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **B. CAUSACIÓN**

### **CAUSACIÓN DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

*La causación del gasto debe coincidir con la causación del ingreso, cuando tanto el retenedor como el retenido llevan contabilidad por el sistema de causación*

19 de febrero de 1993

**Radicación: CE-SEC4-EXP1993-N3923**

...«Observa la Sala, que la controversia entre la contribuyente y la Administración de Impuestos, se originó en el hecho de que ésta teniendo en cuenta los valores indicados en los certificados de retención en la fuente expedidos por los agentes retenedores sobre pagos por concepto de servicios, estableció que los valores declarados por la actora (ingresos) por tal concepto, eran inferiores, motivo por el cual procedió a adicionar a la renta declarada, en la diferencia omitida por \$2.324.772, proceder que acusa la actora de ser violatorio del artículo 16 del Decreto 2053 de 1974, porque en su concepto, la Administración no tuvo en cuenta “que por el sistema contable, muchos usuarios consignaron las retenciones en el año en que efectuaron el pago del servicio, cuando Translíquidos los contabiliza y declara en el año en que se causa jurídicamente el ingreso”. Es decir, que la actora los contabilizó y declaró en el año de 1984, según lo acredita la certificación contable que aportó al proceso y que acogió el Tribunal, en tanto que las compañías retenedoras, efectuaron la retención en el año en que efectuaron el pago, o sea, en el año de 1985.

De conformidad con el artículo 62 del Decreto 3803 de 1982, inciso 4° “la retención en la fuente se extiende a los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos”(resalta la Sala).

De acuerdo con lo dispuesto en este ordenamiento legal, los argumentos expuestos por la actora, a juicio de la Sala, y a contrario de lo decidido por el Tribunal, no son válidos, ya que las personas jurídicas en quien recae la obligación fiscal de efectuar retención en la fuente, al igual que la sociedad actora deben llevar su contabilidad por el sistema de causación, y por lo mismo, el cumplimiento de tal obligación se verifica según la ley, en el momento del pago o abono en cuenta, que corresponde al momento de causación del gasto o costo, según la definición del artículo 16 del Decreto 2053 de 1974 (último inciso), que se verifica cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago, momento en el cual debe contabilizarse (abonarse en cuenta) y por ende declararse fiscalmente. Es decir, que la retención en la fuente debe coincidir con la causación del gasto, y éste a su vez, con la causación del ingreso, por ello no puede aceptarse el argumento esbozado por la actora para desvirtuar la adición de ingresos en litigio.

Para la Sala es evidente, que la actora no ha desvirtuado el proceder de las oficinas de impuestos, el cual como se observó, se encuentra fundamentado en los propios certificados de retención en la fuente expedidos por las compañías retenedoras y apartados por la misma actora con oportunidad de la respuesta al requerimiento ordinario que le formuló la Administración, en donde se informa el valor de los pagos por concepto de servicios sujetos a retención y la cuantía aplicada por este concepto, los cuales fueron realizados en el año gravable de 1985, de donde surge que los mismos deben coincidir también con los ingresos que por tal concepto declara la actora, ya que ésta aplica tal retención a los impuestos del período (renglones 272 - 282), debiendo así corresponder también a los ingresos declarados.

Desde el recurso gubernativo, observa la Sala que la actora ha pretendido demostrar que el mayor valor establecido por concepto de ingresos (no declarados) según los certificados de los agentes retenedores corresponden a ingresos contabilizados y declarados en el periodo fiscal de 1984, y otros en el periodo de 1986, mediante certificación contable que da cuenta de la contabilización de los mismos en dicho período.

Sin embargo, dicha comprobación a, juicio de la Sala, no es la idónea para desvirtuar, de una parte, las certificaciones de los agentes retenedores, y de otra, que los ingresos adicionados fueron declarados como lo arguye la actora en el año gravable de 1984, y otros en el año gravable de 1985.

Habiéndose alegado en el proceso que los agentes retenedores incurrieron en inconsistencia en la expedición de los correspondientes certificados, debió la sociedad demandante aportar nuevos certificados tendientes a subsanar dichas inconsistencias, como lo hizo con relación a los certificados de las sociedades Tanatex Colombiana Ltda., y Acerías Paz del Río S.A., los cuales originaron en la resolución que decidió el recurso gubernativo el reconocimiento de la diferencia adicionada con relación a los pagos efectuados por tales compañías.

La demostración que de la contabilización de los valores adicionados hace la actora, no constituye la plena prueba del hecho discutido, toda vez que no se trata de probar simplemente la causación o realización del ingreso, sino que éstos fueron declarados en otras vigencias como se afirma, y que además las certificaciones de los retenedores son inexactas, hechos que no se demuestran con la simple certificación contable.»...

*Jaime Abella Zárate (con salvamento de voto), Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn, Consuelo Sarria Olcos.*

## **RETENCIÓN EN LA FUENTE A LOS DESCUENTOS CONDICIONADOS OTORGADOS POR EL VENDEDOR**

*No se debe practicar retención en la fuente por el comprador sobre los descuentos condicionados al no existir pago o abono en cuenta y no constituir ingreso tributario para el vendedor*

19 de agosto de 2004

**Radicación: 11001-03-27-000-2002-0107-01(13589)**

...«Como se observa, la primera norma (E.T. artículo 26) al señalar los ingresos que son base de la renta Líquida gravable, se refiere a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el respectivo 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,” los que a su vez pueden ser afectados con las “devoluciones, rebajas y descuentos”, con el fin de obtener lo ingresos netos base de depuración de la renta.

Quiere decir que el hecho gravado en el impuesto de renta está constituido por la percepción de un ingreso a título de remuneración por el aporte de un factor de producción, y que en el ingreso está involucrado el enriquecimiento, es decir que el ingreso es susceptible de ser capitalizado.

Ahora bien, si la norma autoriza deducir de los ingresos brutos los descuentos, condicionados o no, concepto que se entiende referido al ingreso percibido en las operaciones de compraventa de bienes, y por disponerlo así el Decreto 2650 de 1993, deben registrarse contablemente en la cuenta 530535 “descuentos comerciales condicionados”, como se señala en los mismos conceptos acusados debe entenderse que para efectos tributarios y contables, los descuentos condicionados constituyen un menor valor del ingreso para el vendedor, una vez cumplida la condición.

De otra parte, en consideración a que según el artículo 66 del Estatuto Tributario, para determinar el costo de las mercancías, se parte del costo de

adquisición, más los gastos necesarios para ponerlas en el lugar de expendio, es obvio que si se adquiere la mercancía por una suma determinada, como consecuencia del descuento condicionado, esa suma será el costo de adquisición que el comprador va registrar en su contabilidad, por lo que no podría aplicarse al mismo la retención en la fuente.

Adicionalmente, porque no existe el pago o abono en cuenta, que es determinante para efectuar la retención, ya que cuando el comprador paga el valor del bien adquirido lo hace por la suma que resulte una vez efectuado el descuento. Cosa distinta es que no se cumpla la condición en el período gravable respectivo, en cuyo caso el comprador habrá contabilizado y solicitado como costo el valor total de la factura de venta, por lo que en el período siguiente tendrá una recuperación parcial del costo, que deberá registrarse contablemente pero que fiscalmente no genera un “ ingreso tributario” sujeto a retención, ya que aún cuando se produzca el reintegro del valor del descuento condicionado por parte del vendedor, ese valor no tiene carácter remunerativo para el comprador, sino que equivale a la devolución de una suma que desde antes le pertenecía, y que por ende no es susceptible de incrementar su patrimonio.

De otra parte, si en una operación de venta con descuento condicionado debe hacerse la retención sobre el 100% de la venta facturada, aplicando una tarifa del 3.5%, como lo dispone el artículo 401 antes transcrito, y luego sobre el valor descontado debe hacerse igualmente retención, a la misma tarifa del 3.5%, como lo disponen los conceptos acusados, se estaría generando una retención en la fuente que excede el 100% del valor facturado, y una tarifa superior al límite legal establecido en la misma norma.

En conclusión, no tienen los descuentos condicionados el carácter de pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir un ingreso tributario para el comprador, por lo que no puede exigirse respecto de ellos la retención en la fuente en los términos previstos en el artículo 401 del Estatuto Tributario, como se pretende a través de los conceptos acusados, lo cual resulta suficiente para declarar su nulidad.»...

*Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

## DACIÓN EN PAGO POR ENAJENACIÓN DE ACTIVOS FIJOS

*Al generar un incremento patrimonial para el deudor constituye un hecho generador de renta sujeto a retención en la fuente*

6 de febrero de 2006

**Radicación: 11001-03-27-000-2003-00074-01(14123)**

...«Debe la Sala decidir la acción de nulidad parcial incoada por el ciudadano Luis Alberto Sandoval Navas contra el artículo 9° del Decreto 2509 del 3 de septiembre de 1985 “*Por el cual se dictan algunas normas en materia de retención en la fuente*”. (...)

[L]a Sala encuentra que la dación en pago es una modalidad de enajenación acordada entre el acreedor y deudor, que implica una transferencia de dominio sobre el bien a cambio del crédito o deuda pactada inicialmente, que finalmente se consolida en la extinción de la obligación.

Por tanto, no se observa que la “enajenación a título de dación en pago” contemplada en la norma reglamentaria impugnada, vulnere lo preceptuado en el artículo 398 del Estatuto Tributario, toda vez que el legislador en el ámbito tributario dispuso la aplicación de la retención en la fuente sobre los ingresos que obtenga una persona natural por enajenar activos fijos, bajo cualquier forma o modalidad, lo cual involucra la figura de “dación en pago” como un tipo de enajenación acordada entre el solvens y el accipiens, en virtud de la cual le entrega a éste un bien diferente para solucionar la obligación, de tal manera que ingresa efectivamente al patrimonio de aquél. (...)

La Sala observa que la transferencia del dominio, implica la existencia o percepción de un ingreso, y así la “dación en pago” es una modalidad de enajenación y además constituye una forma de pago, en donde el bien representa un valor económico a través del cual se soluciona una obligación (pasivo), lo cual produce un efecto positivo en el patrimonio y en tales

condiciones, constituye un hecho generador de renta sujeto a retención en la fuente (artículo 26 del Estatuto Tributario).

Con este mismo criterio, el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 expresa que los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.

Así las cosas, la enajenación bajo la forma de dación en pago representa un ingreso en la medida en que disminuye o elimina el pasivo, lo cual genera un saneamiento o incremento patrimonial, contemplado por el legislador tributario en el artículo 398 del Estatuto Tributario en concordancia con el 26 de la misma obra, toda vez que no discriminó la fuente contractual que reporta la entrada de recursos tendientes a disminuir las deudas que influyen en un aumento del patrimonio neto.»...

*Juan Ángel Palacio Hincapié, Ligia López Díaz,  
María Inés Ortiz Barbosa, Héctor J. Romero Díaz.*

## **C. TARIFAS**

### **TARIFAS DE RETENCIÓN PARA PERSONAS NATURALES NO DECLARANTES**

*En vigencia de la Constitución de 1991, el Presidente de la República no está facultado para fijarlas, dado que, para tales personas, el total de las retenciones practicadas corresponde a su impuesto definitivo, gravamen este cuya fijación solo corresponde a la ley*

29 de abril de 1994

**Radicación: GE-SEC4-EXP1994-N4015**

...«Las normas transcritas [Constitución Política artículos 4º, 150 numerales 10 y 12, 338] enseñan claramente y, sin lugar a dudas, que fue voluntad de la Asamblea Nacional Constituyente introducir severas modificaciones a la facultad de imponer tributos; por tanto precisó y determinó que:

1) En tiempo de paz únicamente el Congreso de manera primaria y las Asambleas Departamentales y Concejos Municipales en forma secundaria pueden imponer contribuciones fiscales, de conformidad con la ley.

2) No es permitido al Congreso transferir esta competencia al Presidente de la República revistiéndolo de facultades extraordinarias como solía hacerlo en vigencia de la Constitución Nacional de 1886.

3) La ley fiscal, no puede ser retroactiva, de suerte que las leyes de impuestos en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

4) La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

5) Tratándose de la tarifa de las tasas y contribuciones que se cobren a los contribuyentes que respondan al concepto de recuperación de costos de los servicios prestados o participación en los beneficios que proporcionen puede permitirse que las autoridades administrativas fijen la tarifa, pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, la ordenanza o acuerdo.

Así, pues, en vigencia de la nueva Constitución le está prohibido en tiempo de paz al Presidente de la República como suprema autoridad - administrativa fijar las tarifas del impuesto que se cobra a los contribuyentes.

#### 4. La retención para los contribuyentes no declarantes.

Para la Sala, respecto a los contribuyentes no declarantes, no hay duda de que por mandato legal - artículos 6o. y 244 del Estatuto Tributario -, el impuesto de renta es el que resulta al sumar, las retenciones en la fuente, lo cual quiere decir, que el Presidente al fijar la tarifa de la retención en la fuente, consecencialmente, fija la tarifa del impuesto, que no es posible frente a lo dispuesto por el artículo 338 de la Carta.

El argumento de que la retención es un anticipo del impuesto que se concreta al final del ejercicio es válido en el caso de los declarantes, no lo es para los contribuyentes no declarantes, para quienes impuesto y retención tiene un mismo significado.

La actividad consistente en determinar la retención o incrementar las tarifas a título de impuesto, para los contribuyentes no declarantes, es una función de índole legislativa, que en tiempo de paz está vedada al ejecutivo por disposición expresa de la Constitución. Por lo que no puede pretenderse que corresponde a una actividad administrativa que pueda ser desarrollada en ejercicio de la potestad reglamentaria o de la de recaudación, numerales 11 y 20 artículo 189 C.P.

Sí bien es cierto que en materia del recaudo del tributo la retención en la fuente responde a un medio para tal efecto, y que su manejo y control es eminentemente administrativo, al igual que lo es el ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional, de acuerdo con el incremento porcentual del índice de precios al consumidor, tal como lo consagra el artículo 242

del Estatuto Tributario, esto es posible solamente para los contribuyentes declarantes, para quienes la retención es un anticipo del impuesto, no el impuesto mismo; por el contrario, tratándose de contribuyentes - no declarantes, la retención por mandato legal, es el impuesto mismo - art 6 y 244-; luego, su fijación corresponde a la ley.

Por último, observa la Sala, que al ser señalada la tarifa de retención para los contribuyentes no declarantes, en los decretos acusados, por el Presidente de la República, en ejercicio de la potestad reglamentaria, violó no solo el artículo 121 sino el 338 de la Constitución Nacional, toda vez que se arrogó atribuciones propias del legislador, en quien radica única y exclusivamente el poder impositivo.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Delio Gómez Leyva, Consuelo Sarria Olcos.*

## **AJUSTE DE LA TABLA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE INGRESOS LABORALES**

*El ajuste debía hacerse en forma anual y acumulativa de acuerdo con el I.P.C. teniendo como base el año anterior y no con las variaciones iniciales de valores absolutos. El ajuste de la tabla de retención sobre ingresos laborales se realiza por tarifas alícuotas progresivas y por escalas*

8 de septiembre de 2005

**Radicación: 11001-03-27-000-2003-00083-01(14203)**

...«El Decreto 3256 de 2002 que se demanda actualizó para el año gravable 2003 la tabla de retención en la fuente aplicable a los pagos gravables originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, contenida en el artículo 383 del Estatuto Tributario, de acuerdo con la modificación hecha por el artículo 123 de la Ley 223 de 1995.

Esta tabla contiene valores absolutos expresados en moneda nacional relacionados con el impuesto sobre la renta, por lo que deben ser reajustados de conformidad con el artículo 868 del Estatuto Tributario, según el texto modificado por el artículo 86 de la Ley 488 de 1998, norma que dispone:

(...)

Según el demandante el ajuste ordenado por la norma anterior se debe efectuar cada año en un porcentaje igual al 100% de la variación del índice de precios al consumidor que certifique el DANE, “*sumando las diferentes variaciones anuales causadas desde que se señalaron los valores absolutos objeto de ajuste*”, que para el caso de la tabla de retención en la fuente para asalariados es la Ley 223 de 1995.

Para la Sala esta interpretación de la norma no se ajusta al texto del artículo 868 del Estatuto Tributario, pues éste dispone que el ajuste debe ser anual, año a año, y acumulativamente, lo que significa que a la base se adicionará el resultado del ajuste y ésta a su vez será la nueva base

acumulada. La norma expresamente señala que el incremento del IPC que sirve de factor de actualización de los valores corresponde al período comprendido entre el primero (1º) de octubre del año anterior al gravable y el 1º de octubre del año inmediatamente anterior a éste.

Esto significa, que para el año gravable 2003 el Gobierno Nacional debió hacer el ajuste antes del 1º de enero de dicho año, partiendo de la base acumulada del año gravable anterior y no el valor base inicial.

Lo anterior se ratifica si se tiene en cuenta que al momento de la expedición de la Ley 223 de 1995, que contiene la Tabla de retención en la fuente, se encontraba vigente la Ley 242 de 1995, según la cual para la actualización de valores se emplearía la “meta de inflación” y: *“Si el cálculo debe hacerse cada año se empleará cada vez la meta de inflación correspondiente, la cual se aplicará al valor determinado el año anterior sin corregir las diferencias entre la meta adoptada en ese año y la inflación registrada.”*

Con la Ley 488 de 1998, esta metodología cambió, para tener en cuenta, ya no la meta de inflación, sino el incremento del índice de precios al consumidor, entre el primero (1º) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste, partiendo del valor que fue determinado en el año anterior.

Las dos disposiciones expresamente señalaban que el ajuste debía realizarse cada año según la meta de inflación (Ley 242 de 1995) o el IPC causado (Ley 488 de 1998), parámetros que son diferentes, en la medida que el primero tenía en cuenta expectativas hacia el futuro, mientras el otro atendía hechos pasados.

Por tanto, no tiene razón el accionante cuando plantea que el ajuste de las cifras debe realizarse con base en el IPC causado desde la vigencia de la Ley 223 de 1995 hasta la fecha en que se realice el ajuste, porque los parámetros de actualización de cifras no eran los mismos, y principalmente, porque la ley expresamente estableció que la actualización va de octubre a octubre de cada año.

En relación con la tabla de retención en la fuente del impuesto sobre la renta por ingresos laborales, debe tenerse en cuenta que tratándose de tributos cuya base imponible es monetaria o *“ad valorem”*, las tarifas pueden ser fijas o por alícuotas, en este último caso es cuando se establece un porcentaje determinado sobre la base gravable (tanto por ciento).

Las alícuotas pueden ser proporcionales, progresivas o regresivas. Son proporcionales, aquellas que no varían, cuando cambia la base imponible, como ocurre con el impuesto de renta de las sociedades, cuya tarifa es del 35% independientemente de la base gravable, o como el IVA cuya tarifa general es del 16%.

Se llaman alícuotas progresivas las que aumentan a medida que es mayor la base gravable, en contraposición con las llamadas regresivas, cuya alícuota disminuye cuando aumenta la base gravable. En el caso del impuesto de renta de personas naturales y de la tabla de retención en la fuente la alícuota o tarifa es progresiva, pues a mayor ingreso la tarifa aumenta hasta llegar al tope del 35%.

La progresión puede ser continua o también por escalas:

Es continua cuando el mismo porcentaje o tarifa se aplica a toda base gravable que se encuentra dentro del rango o margen, como se ve a continuación, utilizando las tarifas base de discusión:

De 1 a 1'000.000 = 0%
De 1'000.001 a 2'000.000 = 20%
De 2'000.001 a 3'000.000 = 29%
De 3'000.001 en adelante = 35%

Las alícuotas continuas o globales (tarifas marginales) pueden generar “errores de saltos”, esto es, cuando al aumentar la base gravable, el monto a pagar sufre un incremento mucho mayor, porque la mayor base imponible implica pasar a un rango para el que está prevista una tarifa superior.

Para evitar estos “saltos” se ha desarrollado la progresión por escalas (también llamada por escalones o por intervalos), en la cual la base imponible se divide de tal forma que a cada porción de la misma se le aplica la tarifa correspondiente al rango en que se ubica y el impuesto a pagar se determina sumando el valor obtenido en cada rango.

Este es el sistema utilizado en muchas legislaciones para determinar el impuesto de renta de personas naturales. Para ello, adicionalmente se tiene en cuenta que una parte del ingreso no se grava, porque constituye aquella porción para la subsistencia básica del contribuyente. Superado este monto se aplica el impuesto.

Por la estructura de la tabla de retención en la fuente consagrada en la Ley 223 de 1995, se verifica que el legislador utilizó un sistema de tarifas progresivas por escalas, pues contiene una serie de intervalos en los que al aumentar la base gravable también se incrementa la alícuota y el monto del impuesto, sin que se presenten saltos de un rango a otro.

Partiendo de lo anterior, se procederá a verificar si el Gobierno Nacional realizó el ajuste de la Tabla de retención en la fuente para asalariados correspondiente al año gravable 2003 en forma correcta. Para ese fin debe tenerse en cuenta, como lo reconocen las partes y el Ministerio Público, que en dicha tabla, publicada en la Ley 223 de 1995, se establecieron cuatro tarifas marginales de 0%, 20%, 29% y 35%, las cuales se aplican a los cuatro rangos del ingreso base de la retención. Estos valores absolutos objeto de actualización eran los siguientes para el año gravable 2002:

De 1 a 1'461.104 = 0%
De 1'461.105 a 2'382.234 = 20%
De 2'382.235 a 5'717.362 = 29%
De 5'717.363 en adelante = 35%

Ahora bien, las cifras anteriores deben ser aproximadas de conformidad con el artículo 869 del Estatuto Tributario, con el fin de obtener cifras enteras y de fácil operación. Cuando el resultado era superior a un millón de pesos (\$1'000.000) debía aproximarse al múltiplo de cien mil más cercano, de acuerdo con el literal e) de la misma norma, por lo que las cifras aproximadas debían quedar como en efecto se determinaron, así:

Año gravable 2002		Año gravable 2003	
Valores absolutos sin aproximación	Valores con aproximación al múltiplo de cien mil	Valores absolutos sin aproximación	Valores con aproximación al múltiplo de cien mil
De 1 a 1'461.104	De 1 a 1'500.000	De 1 a 1'548.770	De 1 a 1'500.000
De 1'461.105 a 2'382.234	De 1'500.001 a 2'400.000	De 1'548.771 a 2'525.168	De 1'500.001 a 2'500.000
De 2'382.235 a 5'717.362	De 2'400.001 a 5'700.000	De 2'525.169 a 6'060.404	De 2'500.001 a 6'100.000
De 5'717.363 en adelante	De 5'700.001 en adelante	De 6'060.405 en adelante	De 6'100.000 en adelante

La actualización ordenada por el artículo 868 del Estatuto Tributario debe realizarse sobre la base sin aproximar, porque de otra forma el

resultado implicaría un ajuste por una tasa diferente del índice de precios al consumidor de un año contado de octubre a octubre.

Toda vez que el Gobierno Nacional realizó la actualización de acuerdo a lo descrito, la Sala considera que es acorde con el artículo 868 del Estatuto Tributario, el ajuste de la tabla de retención para el año 2003 con base en los valores absolutos sin aproximar del año gravable 2002.

Las escalas o intervalos se construyen en cada grupo de ingresos para facilitar el manejo de la tabla por parte de los particulares, para que la tabla tenga una presentación que refleje las bases gravables reales de los trabajadores, pero principalmente, para evitar los “errores de salto” que se generarían por un incremento de la base gravable que implique una mayor tarifa por el paso al siguiente rango, como se explicó anteriormente.

El parágrafo del artículo 384 del Estatuto Tributario otorgaba al Gobierno Nacional la facultad de establecer nuevos intervalos a la tabla de retención, pero respetando “los límites tarifarios señalados en el artículo 383”, es decir sin variar los rangos y tarifas fijados en la ley.

(...)

Para facilitar su manejo, de cada uno de los intervalos se toma el valor promedio, es decir el ingreso promedio para cada intervalo, al cual se aplicará la tarifa correspondiente, del 20%, 29% y 35%, excluyendo aquella parte no sujeta a retención, que para este caso es \$1'500.000.

La tabla de retención en la fuente se construye en forma secuencial y acumulativa, es decir que la retención de cada intervalo se incorpora como parte de la retención de los siguientes intervalos, ello para evitar los denominados “errores de saltos”, que se producirían por el aumento de la base gravable que implique pasar al siguiente rango de tarifas. En el siguiente cuadro puede verse el procedimiento, siguiendo con el rango de 1'500.001 a 2'500.000:

(...)

En conclusión, se observa que los valores absolutos correspondientes a los rangos de las tarifas progresivas del 20%, 29% y 35% contenidos en el Decreto 3256 de 2002, fueron ajustados anual y acumulativamente en el ciento por ciento (100%) del IPC, en el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2002 y la misma fecha de 2001 (6%).

Así mismo, estos valores absolutos así ajustados fueron aproximados al múltiplo de cien mil más cercano, conforme al literal e) del artículo 869 del Estatuto Tributario.

Por último, se verificó que las escalas o intervalos fueron establecidos de \$50.000 en \$50.000, de acuerdo con la técnica aceptada universalmente y establecida en el parágrafo del artículo 384 del Estatuto Tributario, respetando los límites tarifarios del 20%, 29% y 35%, establecidos por la Ley 223 de 1995.»...

*Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa, Juan Ángel Palacio Hincapié  
(con aclaración de voto), Héctor J. Romero Díaz.*

## **IV. IMPUESTO AL PATRIMONIO**

### **A. BASE GRAVABLE**

#### **DEUDAS CON SOCIEDADES EXTRANJERAS**

*Para deducir del patrimonio el pasivo consistente en deudas se debe efectuar la retención en la fuente del impuesto patrimonial de personas no domiciliadas en Colombia*

29 de enero de 1942

**Radicación: CE-SEC4-EXP1942-01-29**

...«La cuestión que debe estudiarse en este fallo se reduce a saber si por el hecho de ser la Sociedad contribuyente deudora de acreedores extranjeros de una cantidad mayor de la que arroja su patrimonio efectivo, que ella señala en la cantidad de \$ 764.106,95, está obligada a pagar el impuesto sobre patrimonio en relación con el monto total de los créditos a favor de tales acreedores, que ascienden, según la misma declaración de la Sociedad, a la suma de \$1.160.59,81, o únicamente sobre los bienes y derechos apreciados en dinero, afectados por esas acreencias, que son, en sentir del demandante, la realidad patrimonial de la Sociedad contribuyente.

Para el Consejo no hay duda alguna acerca de la cuestión planteada. La definición de patrimonio que contiene el inciso cuarto del artículo 21 de la Ley 78 de 1935 indica de manera absolutamente clara que lo que quiso el legislador fue gravar el capital efectivo poseído en el país por cualesquiera personas naturales, o jurídicas. Así, pues, si la Sociedad industrial Franco Belga hizo la denuncia respectiva ante la oficina recaudadora y relacionó en ella los bienes que forman su patrimonio, y, además, hizo referencia a las deudas existentes en poder de acreedores extranjeros que absorben todo su patrimonio, en realidad lo que ha resultado es que ha concurrido a atender

al pago de los impuestos que en último término habría correspondido pagar a tales acreedores, al menos en cuanto las respectivas acreencias estuviesen representadas en los bienes y derechos efectivos de que es poseedora la Sociedad mencionada.

No es aceptable que por cuanto la Sociedad tiene una deuda pendiente superior a su activo se vea obligada a pagar el impuesto sobre el total de su pasivo, cosa que a simple vista resulta injusto, pues se halla completamente fuera de la intención del legislador.

A este respecto dijo el Consejo de Estado, en sentencia proferida el 24 de noviembre del año retropróximo, que desató la acusación promovida por la misma Sociedad contra la Resolución número R1106H, de la Jefatura de Impuestos Nacionales, de 29 de julio de 1940, y por medio de la cual se fijó el gravamen de dicha Sociedad en la misma forma en que se hizo en la Resolución que es objeto del presente juicio, lo siguiente:

“Porque ni en la Ley 78 de 1935, ni en los decretos reglamentarios de ésta, se encuentra precepto alguno que imponga a un contribuyente obligación de pagar los impuestos debidos por sus acreedores cuando éstos son extranjeros, sin residencia y sin representante en Colombia, ni menos precepto que permita sumar al activo de ese contribuyente el valor de tales créditos, cuando conste que no retuvo y pagó el impuesto correspondiente a ellos. Lo que la Ley 78 de 1935 y los decretos que la reglamentan disponen es que no se descuenten del activo los referidos créditos cuando no se ha retenido y pagado el impuesto, que es cosa muy distinta de aquéllas, como en distintas y repetidas ocasiones lo ha dicho y repetido esta Corporación, entre otras en fallo de 6 de septiembre de 1940, al cual pertenece el siguiente aparte, cuya importancia y trascendencia se pone de manifiesto en casos como el presente, en que el activo del contribuyente no alcanza para cubrir su pasivo:

Más aun en el supuesto de que pudiera tener algún fundamento la tesis de que están exentos en Colombia del pago del impuesto sobre el patrimonio los créditos de que es deudora la Compañía Colombiana de Electricidad, por la índole de los títulos esa exención y ese fundamento a quien correspondería alegarlos sería a la entidad acreedora y dueña de los créditos, como lo apunta el Tribunal a quo, puesto que, como ya dijo el Consejo en el citado fallo de 18 de abril, la Ley 78 de 1935 y el Decreto 1892 de 1936 no han impuesto al contribuyente nacional la obligación de pagar el impuesto debido por el contribuyente extranjero, sino que le han exigido, como requisito para deducir del patrimonio el pasivo consistente

en deudas a favor de personas no domiciliadas, que retenga el impuesto correspondiente a esos créditos”.»...

*Diógenes Sepúlveda Mejía, Tulio Enrique Tascón, Antonio Escobar Camargo,  
Gonzalo Gaitán, Gustavo Hernández Rodríguez, Guillermo Peñaranda Arenas,  
Carlos Rivadeneira G.*

## APORTES VOLUNTARIOS DE PENSIÓN

*Los aportes voluntarios de pensión hacen parte de la base del impuesto al patrimonio, pero no de la base de la renta presuntiva en el impuesto sobre la renta. Los aportes voluntarios de pensión constituyen un ingreso no constitutivo de renta*

13 de junio de 2011

**Radicación: 11001-03-27-000-2009-00047-00(18024)**

...«Los aportes voluntarios no son de carácter laboral ni se obtienen mediante afiliación obligatoria, por tanto, no son beneficiarios de la exención “sobre toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, del orden nacional”.

Adicionalmente, la misma norma concede la exención, ya no a cada uno de los fondos de toda clase impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen del orden nacional, sino del “impuesto sobre la renta y complementarios” a favor de “Las sumas abonadas en las cuentas individuales de ahorro pensional del régimen de ahorro individual con solidaridad, y sus rendimientos”.

En éste caso, se encuentran los “aportes voluntarios”, ya que como se analizó, para que éstos se puedan efectuar, es indispensable que la persona esté afiliada al sistema general de pensiones, dado que las sumas “voluntarias” funcionan como adicionales a la cuenta del régimen de dicho sistema, es decir, que si el aportante voluntario no posee previamente una cuenta de ahorro individual con solidaridad de donde se derive en el futuro su pensión obligatoria, no es facultativo para él, abrir una cuenta independiente para depositar en ella sus aportes voluntarios y derivar solo de dichas sumas su pensión de jubilación.

Por su parte, el párrafo primero del mismo artículo 135 de la Ley 100 de 1993, en concordancia con el artículo 14 del Decreto 841 de 1998 y el 126-1 del Estatuto Tributario, normas que también se invocan como

vulneradas, establecen que los aportes obligatorios o voluntarios efectuados por los trabajadores, empleadores o partícipes independientes a los fondos de pensiones, incluidos los creados por el Decreto 2513 de 1987, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y serán considerados ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, en su totalidad si se trata de aportes obligatorios y, sumados con éstos, máximo en el 30% del ingreso laboral, cuando se trate de aportes voluntarios.

El grupo de normas relacionado en el párrafo anterior coincide en otorgar a los aportes, incluidos todos o parte de los voluntarios, dos beneficios dependientes el uno del otro, ya que la razón por la que no se aplica retención en la fuente, depende del carácter de no constitutivo de renta ni ganancia ocasional que la ley les concede y que se limita al impuesto sobre la renta y complementarios.

Es oportuno aclarar, que por ser el de renta un tributo de período, dichas normas hacen referencia, para hacer efectivo éste beneficio, a las sumas aportadas dentro de cada una de las vigencias gravables, sujetas a la condición futura de mantenerlo en la cuenta del fondo por lo menos durante cinco años. En el evento de que este requisito de permanencia no se cumpla, el valor que sea retirado antes de completar dicho lapso (que no necesariamente coincide con el tomado como no constitutivo de renta) y solo para el evento de los aportes voluntarios, se tratará como ingreso gravado en el año en que se retire.

En lo que hace directamente al aspecto patrimonial, los artículos 261 y 262 del E.T. que también estima violados el actor, definen el Patrimonio Bruto, como *“el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable”*. Esta definición lleva la obligación de incluir allí los aportes voluntarios, ya que, el segundo de los artículos citados define los derechos apreciables en dinero, como *“los reales y personales, en cuando sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta”*, lo cual, respecto de aportes, solo se puede hacer efectivo con los voluntarios, dado que el dinero que corresponde a los obligatorios, una vez consignado al fondo, deja de pertenecer al aportante, por cuanto ingresa a un fondo común destinado únicamente al pago de las pensiones, no solo de quien efectuó el aporte, sino de todas las personas que tengan el derecho legal de acceder a ellas.

Los voluntarios en cambio, pertenecen al aportante, ya que la inversión que lleva a la cuenta individual, constituye activo de un solo sujeto,

independiente de su tratamiento en renta, y, en el momento que se destine para incrementar el monto pensional, acrecerá únicamente la mesada de quien aportó, y no la de todos los pensionados.

Por lo anterior, el hecho de que todos o parte de los aportes voluntarios sean tratados como no constitutivos de renta, no es impedimento para que, en tanto permanezcan invertidos en las cuentas de ahorro individuales, hagan parte del activo patrimonial de quien los posee.

Sin embargo, retomando la orden impartida por el numeral 3) del artículo 135 que otorga la exención de impuesto de renta y complementarios a las sumas depositadas en dichas cuentas, tenemos que, en primer lugar, la renta presuntiva como la considera la norma fiscal, constituye un rendimiento presunto mínimo del activo poseído por el contribuyente en el último día del período fiscal inmediatamente anterior al que se declara, suma que, por presumirse ingreso, aunque no efectivo, de la vigencia gravable en renta, está en principio sujeta a dicho tributo, por tanto, si por expresa disposición de la ley, los valores que se hallan depositados en las cuentas de ahorro individual por aportes voluntarios son “*ingresos no constitutivos de renta*”, mientras cumplan con el requisito de permanencia, mal podrían ser sujetos al gravamen que origina la renta presuntiva, dado que se haría nugatorio el beneficio al que el contribuyente tiene derecho.

Diferente es el tratamiento en lo que hace al impuesto de patrimonio, al cual si bien en alguna época se le dio tratamiento de complementario al de renta, desapareció como tal a partir del año gravable 1992, por lo que sin duda alguna, el impuesto de patrimonio a que se refieren los conceptos demandados, es el creado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, el cual no registra nexos directos con la renta, y por ende tampoco con los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, lo que hace que no sea posible excluir de la base para su liquidación, los aportes voluntarios declarados en calidad de activos patrimoniales en el denuncia rentístico.

Por tanto, si bien no le asiste razón al demandante, en cuanto a que los enunciados aportes no deben hacer parte del patrimonio y de la obligación de incluirlos en la declaración de renta y complementarios, ni en que sean exentos de todos los impuestos, tasas y contribuciones de origen nacional, por tratarse de “*Sumas abonadas en cuentas de ahorro pensional*”, como tampoco en que no deban hacer parte de la base para el impuesto de patrimonio o para la comparación patrimonial, sí es procedente, dada la calidad de

renta líquida especial de la renta presuntiva, excluirlos de la base para la liquidación de dicha renta.

Por lo anterior, prospera parcialmente la pretensión del demandante, ya que los conceptos, en lo que ordenan declarar los aportes voluntarios dentro del activo patrimonial relacionado en el denuncia rentístico, y los integran como parte de la base para el impuesto de patrimonio y la comparación patrimonial, se ajustan a la normativa vigente. Sin embargo se hace procedente anular las frases en las que se incluye la obligación de que dichos aportes hagan parte de la base para liquidar renta presuntiva.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **SANEAMIENTO DE BIENES RAÍCES**

*Hace parte del valor patrimonial de los bienes inmuebles y, por tanto, conforma la base gravable del impuesto*

10 de mayo de 2012

**Radicación: 76001-23-31-000-2009-00272-01(18289)**

...«Conforme con los incisos 1° y 2° del artículo 277, que hace parte del Título II del Libro I del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de los bienes inmuebles es el avalúo catastral o el costo fiscal para los contribuyentes no sujetos al régimen de ajustes integrales por inflación, o el costo fiscal ajustado de acuerdo con el artículo 353 del Estatuto Tributario para los contribuyentes sometidos a dicho régimen. Con todo, el legislador, en el inciso 3° del artículo 277 del Estatuto Tributario aclaró que lo previsto en dicho artículo se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario. (...)

La norma en mención permitió, a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que en la declaración del año gravable 1995 llevaran a valor comercial el costo fiscal ajustado de sus inmuebles poseídos a 31 de diciembre de ese año, y dispuso que la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el valor comercial a 31 de diciembre de 1995 no generaba renta por comparación patrimonial, ni sería objeto de sanciones, ni de requerimiento especial, ni de liquidación de revisión ni de aforo.

Cabe anotar que aunque los incisos 1° y 2° del artículo 277 del Estatuto Tributario fijaron las reglas generales para determinar el valor patrimonial de los inmuebles, el inciso 3° ibídem consagró la excepción.

Así pues, para aquellos contribuyentes que se acogieron al artículo 90-2 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de sus inmuebles ya no es el costo fiscal ajustado, sino el valor comercial de los mismos que se declaró en el denuncia rentístico del año 1995, el cual se tiene en cuenta para la

determinación del patrimonio líquido del contribuyente desde ese período fiscal. Por consiguiente, no es cierto que el ajuste en el costo o saneamiento fiscal sólo incida en la determinación de la renta que se obtiene al momento de la enajenación del bien inmueble.

En suma, de acuerdo con los artículos 277 y 90-2 del Estatuto Tributario, el patrimonio líquido que sirve de base para la liquidación del impuesto al patrimonio incluye el valor patrimonial de los inmuebles, el cual corresponde al costo fiscal ajustado de conformidad con el artículo 353 del Estatuto Tributario para los contribuyentes sometidos al régimen de ajustes integrales por inflación; al avalúo catastral o al costo fiscal para los contribuyentes no sometidos a dicho régimen, o al valor comercial del inmueble para los contribuyentes que se acogieron al saneamiento fiscal de bienes raíces del artículo 90-2 del Estatuto Tributario en la declaración de renta del año 1995, según el caso.

Sobre el particular, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 4 de marzo de 2010, Exp. 16839. En aquella oportunidad, la Sala explicó que los beneficios derivados del saneamiento fiscal de bienes raíces, que son, la no generación de renta por diferencia patrimonial o de sanciones y el no ser objeto de requerimiento especial, de liquidación de revisión o de aforo, sólo se aplican para el año 1995, es decir, el periodo en el que se incrementó el patrimonio declarado por efecto del ajuste autorizado, ya que luego de incorporar el ajuste al patrimonio del contribuyente, los beneficios no se extienden a vigencias posteriores.

De igual manera, se aclaró que el ajuste en el costo trasciende a otras vigencias, debido a que el valor del saneamiento se incorporó al patrimonio del contribuyente desde el año 1995 como parte integrante del costo fiscal de los bienes raíces que se ajustaron y se reflejará en la utilidad o pérdida que se genere al momento de su enajenación. Lo anterior se relaciona con el impuesto sobre la renta, motivo por el cual, el inciso 6° del artículo 90-2 precisó que el saneamiento fiscal de bienes no produciría efectos para la determinación de otros gravámenes.

Por último, se precisó que la base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio líquido incluido en la declaración de renta y complementarios de la vigencia fiscal anterior a la que corresponda el gravamen al patrimonio (igual al del primer día del año por el que se paga el tributo patrimonial), sin que se puedan excluir sumas diferentes a las de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y a los primeros

\$220.200.000 de pesos (año base 2005) del valor de la casa o apartamento de habitación, por cuanto los tratamientos exceptivos en materia tributaria son de interpretación restrictiva y deben estar taxativamente consignados en la ley.

En el caso en estudio, la actora declaró el impuesto al patrimonio del año 2005 y tomó como base gravable un patrimonio líquido de \$11.021.622.000 y no el valor que reportó en su declaración de renta de 2004 por este concepto (\$163.346.092.000). Lo anterior, porque excluyó de la base gravable \$156.775.231.000, correspondientes al saneamiento fiscal de bienes raíces.

No obstante, el ajuste a valor comercial que Constructora Limonar S.A. efectuó sobre sus bienes raíces en la declaración de renta del año 1995 con base en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, formaba parte del valor patrimonial de los inmuebles.

Ese mismo ajuste a valor comercial integraba el patrimonio líquido de la sociedad a 31 de diciembre de 2004 y, por ende, hacía parte de la base para la liquidación del impuesto al patrimonio del año 2005.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **B. SUJETOS PASIVOS**

### **SUSCRIPTORES DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA DE LA LEY 963 DE 2005**

*No les es exigible el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009, porque no se trata de un nuevo impuesto, sino de la prórroga o extensión del tributo establecido en la Ley 1111 de 2006*

30 de agosto de 2016

**Radicación: 11001-03-27-000-2011-00003-00 (18636)**

...«La Sala anticipa que acogerá la interpretación que indica que la Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que extendió, prorrogó, la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la Ley 1111. Y la consecuencia de esa interpretación es que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 esté amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963, por el tiempo que se pacte en el contrato, siempre que en el contrato de estabilidad jurídica se hubiera identificado expresamente el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111. (...)

[L]a Sala considera que la Ley 1370 no modificó propiamente el texto de los artículos 292 a 296 y 298 ET (que, a su turno, habían sido modificados en el 2006 por los artículos 25 a 29 de la Ley 1111), sino que incorporó al Estatuto Tributario los artículos 292-1, 293-1, 294-1, 295-1, 296-1, 297-1, 298-4 y 298-5 (artículos 1 a 8 de la Ley 1370).

Justamente ese es el principal argumento que la DIAN expuso en el Concepto 09879 de 2010 para interpretar que es un nuevo impuesto al patrimonio, esto es, que no prorrogó ni amplió la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111. Empero, a juicio de la Sala, así el legislador haya optado por decir que la Ley 1370 creaba el impuesto al patrimonio de 2011,

lo realmente determinante es que son comunes los elementos estructurales del impuesto al patrimonio regulado por las leyes 1111 y 1370. Y eso resulta determinante para concluir que, contra lo dicho en el acto demandado, la Ley 1370 prorrogó, extendió, la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111, mas no que creó un nuevo impuesto, por las razones que se exponen enseguida:

Primera. Al momento de la promulgación de la Ley 1370 -30 de diciembre de 2009- estaba aún vigente el impuesto al patrimonio de la Ley 1111. Por razones de técnica legislativa y conveniencia, en especial, para no afectar la causación del impuesto al patrimonio vigente, el legislador optó por decir que incorporaba artículos nuevos al Estatuto Tributario y que creaba un nuevo impuesto al patrimonio para el 2011. (...)

A simple vista, es válido que el legislador haya optado por la técnica de incorporar nuevos artículos al Estatuto Tributario, pues ciertamente eso hace parte de la libertad de configuración de la ley. Pero lo cierto es que ese simple argumento no permite afianzar la idea de que es nuevo el impuesto al patrimonio de la Ley 1370. No basta decir que es nuevo, cuando lo cierto es que simplemente amplió la vigencia de un impuesto que, como se dijo, venía rigiendo desde la Ley 863.

Es más, ni siquiera con que se acepte que la finalidad era no afectar la causación del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 se puede respaldar la interpretación que la DIAN plasmó en el Concepto 09879 de 2010, habida cuenta de que la modificación propuesta tenía por objeto gravar el patrimonio poseído el primero de enero del año 2011. Para no afectar el impuesto de los años 2007 a 2010, bastaba con advertir que las nuevas reglas de tributación de ese impuesto regían únicamente a partir del año 2011.

Segunda. Más que decir que la Ley 1370 no modificó la Ley 1111 y que, por tanto, adoptó el «nuevo impuesto al patrimonio» para el año 2011, la DIAN debió detenerse a examinar si existía algún tipo de coincidencia, de relación, entre el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 y el de la Ley 1370, porque eso al final le habría permitido concluir que la Ley 1370 simplemente prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111. (...)

Tercera. Fuera de lo anterior, conviene decir que, por regla general, los efectos de las normas cesan **i)** porque se cumple el plazo para el que fueron dictadas -el caso de las normas de carácter temporal-; **ii)** porque

son derogadas, de forma expresa o tácita, o **iii**) porque el juez las declara inconstitucionales o ilegales.

En el primer evento, es posible que una norma sea temporal, en cuyo caso, una vez concluido el plazo, por ejemplo, el tributo pierde vigencia automáticamente, sin necesidad de que una ley de manera expresa así lo decrete. Sin embargo, bien puede el legislador extender el plazo, la vigencia, de la norma que inicialmente concibió el tributo como temporal. De hecho, el legislador podría optar por volver definitivo y permanente el tributo que se promulgó para un periodo específico. Justamente, esto es lo que ha venido ocurriendo con el impuesto al patrimonio, por lo menos a partir de la Ley 863, que, como antes se explicó, creó el impuesto al patrimonio con efectos temporales, esto es, para los años 2004, 2005 y 2006, y con el propósito de atender una coyuntura fiscal específica. La Ley 1111 conservó el carácter temporal del impuesto al patrimonio, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Lo propio hizo la Ley 1370, pero solo para el año 2011 (incluso con las modificaciones introducidas por la Ley 1430 de 2010 y el Decreto ley 4825 de 2010).

Cuarta. En la exposición de motivos del Proyecto de Ley 195 de 2009 Senado, que culminó con la expedición de la Ley 1370, se dejó planteada la preocupación del Gobierno Nacional frente a la pérdida de vigencia de la Ley 1111 y, por ende, se expuso la necesidad de mantener el ingreso y no afectar el recaudo tributario (...)

Lo expuesto obliga a que la Sala declare la nulidad la tesis y la interpretación jurídica establecidas para el problema jurídico No. 2 del Concepto No. 098797 del 28 de diciembre de 2010. En síntesis, esa decisión está respaldada en las siguientes conclusiones:

El Concepto 098797 de 2010, expedido por la DIAN, es un acto normativo, de tipo reglamentario, en tanto fijó la interpretación oficial del impuesto al patrimonio de la Ley 1370 y determinó la incidencia de ese impuesto en el régimen de estabilidad jurídica regulado por la Ley 963. La DIAN tenía competencia para interpretar la Ley 1370 y definir la incidencia de ese impuesto en el régimen de estabilidad jurídica, sin que eso signifique que esté fijando la interpretación oficial de normas diferentes a las tributarias y que eso genere un vicio de falta de competencia.

La Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que extendió, prorrogó, la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la Ley 1111. La consecuencia de esa interpretación es que el impuesto al patrimonio

de la Ley 1370 esté amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963, por el tiempo que se pacte, siempre que en el contrato de estabilidad jurídica se hubiera identificado expresamente el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111.

El régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963 es un mecanismo para fomentar nuevas inversiones y ampliar las inversiones existentes en un escenario jurídico estable. Los inversionistas que suscriben el contrato de estabilidad jurídica no adquieren meras expectativas, sino el derecho particular y concreto a que la inversión, durante la vigencia del contrato, se rija por las normas identificadas en el contrato. De modo que, a partir de la celebración del contrato, en virtud del principio de buena fe, los inversionistas amparan el marco jurídico de la inversión, al punto que, luego, no les son oponibles las modificaciones normativas que resulten adversas a la inversión.

En los términos del artículo 1 de la Ley 963, por modificación normativa se entiende cualquier cambio en el texto de la ley, de la norma reglamentaria que expide el Gobierno Nacional o el cambio de la interpretación vinculante que, en ciertos casos, fija la propia administración, como en el caso de la DIAN.

La expedición de la Ley 1370 de 2009 y la interpretación que se plasmó en el acto demandado constituyen una modificación normativa adversa, en cuanto los inversionistas que suscribieron el contrato de estabilidad jurídica estarían obligados a pagar el impuesto al patrimonio de la Ley 1370. Si el inversionista estabilizó el impuesto al patrimonio de la Ley 1111, durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica, el legislador no podía expedir una ley que prorrogara la vigencia de ese impuesto, menos si lo hacía con el ardid de que se trataba de un «nuevo impuesto». Eso, a juicio de la Sala, implica una modificación normativa adversa, una modificación del marco normativo, que, de contera, afecta el principio de buena fe.

La interpretación plasmada en el acto demandado generó una modificación normativa adversa, que, sin duda, es contraria al principio de buena fe que guía la relación jurídica ente el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la Ley 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 (para que pudiera cobrarse en el año 2011).»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **V. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS - GMF**

### **A. HECHO GENERADOR**

#### **HECHO GENERADOR**

*Está constituido por las transacciones mediante las cuales se disponga de recursos existentes en cuentas corrientes o de ahorro*

5 de abril de 2002

**Radicación: 11001-03-27-000-2001-00281-01(12447)**

...«Mediante el artículo 1 de la ley 633 de 29 de diciembre de 2000, el legislador adicionó el estatuto tributario de los impuestos nacionales con el Libro Sexto, el cual comprende los artículos 870 a 881, normas que regulan y crean como un nuevo impuesto, a partir del 1º de enero de 2001, el Gravamen a los movimientos financieros -GMF-, cuyos sujetos pasivos son los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman. En el artículo 872 se establece que la tarifa de este gravamen es del tres por mil (3x1000).

El hecho generador del tributo está constituido por la realización de transacciones financieras, -noción que la ley, Art.871, define- mediante las cuales se disponga de recursos existentes en cuentas corrientes o de ahorros así como en cuentas de depósito en el Banco de la República. Su causación, referida al momento en que se dispone de los recursos, es instantánea. La base gravable, es el valor total de la transacción mediante la cual se dispone de los recursos.

En materia de exenciones, el artículo 879, estableció los eventos en los cuales hay lugar a la exoneración total o parcial del gravamen. Entre ellos, se consagró en el numeral 1, la exención sobre una porción de los retiros efectuados de las cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la

financiación de vivienda. La exención se limita a la mitad del salario mínimo mensual vigente y se aplica a los retiros mensuales del titular.

(...)

Conforme se desprende de la motivación de la disposición, el propósito del legislador no fue otro que el de incentivar mediante un beneficio tributario, el ahorro en determinadas cuentas en instituciones financieras, para dotarlas de fondos que fortalezcan su capacidad crediticia, exclusivamente en materia de financiación de vivienda. Se consideró que un instrumento idóneo de política económica y fiscal, era promover el ahorro y por esta vía la liquidez del sector financiero para reactivar el sector de la construcción de vivienda, mediante un estímulo tributario consistente en privilegiar el ahorro de recursos, para ser dirigidos por las entidades captadoras a determinada línea de crédito, en este caso la de financiación de vivienda, a través de la desgravación parcial del impuesto a los movimientos financieros, sobre los retiros efectuados por el usuario titular de dichas cuentas de ahorro.

Si bien en la motivación inicial, los antecedentes se refirieron a las cuentas de ahorro programadas con destino a la adquisición de vivienda, lo cierto es que conforme se deduce de la explicación dada al texto finalmente aprobado, no se mantuvo ese vínculo, sino que se indicó el propósito al que se refirió la Sala, consistente en estimular el ahorro para dotar de recursos a las entidades financieras con la finalidad exclusiva de que aquéllas los orienten a financiar vivienda.

Precisado el sentido de la disposición, retoma la Sala el análisis de su contenido.

El beneficiario de la exención es el sujeto pasivo usuario y titular único de una sola cuenta de ahorro destinada a la financiación de vivienda, la que deberá previamente ser señalada por aquel como la cuenta objeto del estímulo tributario. No son las entidades financieras las destinatarias del beneficio, sino las personas, cualquiera que sea su naturaleza, titulares de las referidas cuentas.

La cuantía de la exención del gravamen que se causa con cada retiro, es limitada, pues no podrá exceder en el año fiscal del 50% del salario mínimo mensual legal vigente, porcentaje que se aplica en forma no acumulativa sobre los retiros mensuales que realice el titular de la cuenta de ahorros, debiéndose entender que el gravamen causado sobre las sumas mensuales

retiradas en lo que exceda de dicha cantidad, debe satisfacerse a la tarifa general del 3 por mil.

Ahora bien, al determinarse por el legislador exento del gravamen el retiro de una porción de los recursos depositados en cuentas de ahorro cuyos fondos estén destinados exclusivamente a la financiación de vivienda, surge ligado al destino de los recursos que es el principio orientador de la exención, el establecimiento por parte del legislador de un vínculo obligacional de las entidades financieras, consistente en que deben dirigir los saldos de las cuentas captadas -por la vía de la desgravación fiscal al ahorro- exclusivamente a otorgar préstamos para vivienda.

La Corte Constitucional se pronunció acerca de la constitucionalidad de la norma en apartes que se transcriben, dada la claridad que el análisis efectuado en la sentencia C-1107 del 24 de octubre de 2001, aporta a la discusión. La Corte Constitucional, después de hacer referencia a la ley 546 de 1999, conocida como “ley de vivienda”, indicó que:

“Según se sabe, a partir de esta ley el Congreso y el Ejecutivo se dieron a la tarea de fijar y desarrollar fórmulas tendientes a conjurar las crisis, a fortalecer la industria de la construcción de vivienda y a propiciar condiciones para la democratización del crédito de vivienda. Una de tales fórmulas es la exención combatida, a través de la cual se busca incrementar el ahorro y consecuentemente la inversión en la industria de la construcción de vivienda.

(...)

El sentido de la ponencia no deja duda alguna en cuanto al querer inmediato del Legislador, que no fue otro distinto al de estimular el ahorro con fines de vivienda, especialmente para los sectores más desfavorecidos. Por lo demás, resulta claro que con esta medida se tiende también hacia una repotenciación de la industria de la construcción, y con ella, hacia un aumento considerable en la demanda de empleo directo e indirecto, un mejoramiento de la capacidad adquisitiva de los trabajadores adscritos al sector de la construcción y a los proveedores del mismo, y por contera, un crecimiento en la demanda de bienes y servicios, con su inmanente correlato: el estímulo a la producción de bienes y a la prestación de servicios. Engranaje económico éste que, como bien se infiere, está llamado a incidir positivamente en el incremento de las bases gravables, y por ende, en los

ingresos tributarios que el Estado requiere para la atención de los servicios a su cargo”. (...)

Como antes se indicó, considera el actor que la reglamentación acusada invade la órbita de la competencia constitucionalmente asignada a la Junta Directiva del Banco de la República (Arts.371 y 372), puesto que ella es la autoridad encargada de la regulación del crédito y de dictar las disposiciones relacionadas con el mismo.

Es cierto que de conformidad con lo previsto en el artículo 372 de la Carta, “la Junta Directiva del Banco de la República será la autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, conforme a las funciones que le asigne la ley”, esto es, que por disposición constitucional es la mencionada Junta la autoridad encargada de “regular”, entre otras materias, las relacionadas con el crédito, formulando las políticas generales para “dirigir” el crédito y dictando las disposiciones respectivas atinentes al manejo crediticio.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **B. CAUSACIÓN**

### **DESEMBOLSO DE CRÉDITOS EFECTUADO POR MEDIOS DIFERENTES AL ABONO EN CUENTA**

*Causa el impuesto al cuatro por mil (GMF)*

28 de junio de 2007

**Radicación 11001-03-27-000-2005-00037-00 (15582)**

...«Es claro que la Ley 788 de 2002 fortaleció y amplió el GMF, tal y como se indicó en su exposición de motivos, no sólo se pretendió mejorar el recaudo por este concepto, sino también “*cerrar las brechas de elusión tributaria que se han identificado*”. De esta manera se incluyeron operaciones no cubiertas por la legislación anterior, para que toda disposición de recursos que se realice a través de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, quedara sujeta a gravamen. En consecuencia los movimientos contables débito que efectúen las instituciones vigiladas por la Superfinanciera y en general los agentes retenedores del tributo, para la realización de un pago o transferencia propia o de un tercero, dan lugar al gravamen, salvo que la Ley las considere exentas, como ocurre con el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario (...)

Esta disposición fue reglamentada por el artículo 10 del Decreto 449 de 2003, el cual fue transcrito en los antecedentes de esta providencia y allí se precisó el significado de la expresión “*abono en cuenta*” entendiéndose como tal, 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 cual el otorgante del crédito imponga la leyenda “*Para abono en cuenta del primer beneficiario*”.

El reglamento 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 está exento el desembolso al comercializador de los bienes o servicios financiados con el crédito, conforme a los requisitos allí señalados.

A renglón seguido, el párrafo del artículo 10 del Decreto Reglamentario 449 de 2003, que es objeto de demanda, precisó 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.”*

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. (...)

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. El ejemplo traído al caso por el actor no demuestra que el párrafo demandado incluya un hecho generador no previsto en la norma, por el contrario, ratifica que el reglamento no excedió lo dispuesto en la ley, como quiera que si se desembolsa un crédito en efectivo, se produce el hecho generador, en la medida que trate de la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, o de depósito en el Banco de la República o cualquiera de los demás eventos previstos por el legislador, y para que proceda la exención el desembolso del crédito debe ser mediante abono en cuenta o mediante expedición de cheque, de acuerdo con el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

De otra parte, es claro que el párrafo acusado se refiere específicamente a la exención que regula el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, relacionado con el desembolso de créditos y por ello no se trata de una norma que establezca un nuevo hecho gravado.»...

*Juan Ángel Palacio Hincapié, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Héctor J. Romero Díaz.*

## **GMF POR MOVIMIENTOS CONTABLES**

*Se causa por la cancelación de depósitos a término mediante abono en cuenta*

3 de diciembre de 2009

**Radicación: 25000-23-27-000-2004-01704-01(16489)**

...«Conforme con los antecedentes expuestos, esta Sala observa que en la sentencia del 29 de agosto de 2002, la Sala analizó la legalidad del artículo 2 del Decreto 405 de 2001 y decidió que ese artículo estaba conforme con el artículo 871 del E.T. porque fue esta norma la que expresamente estableció como hecho generador del gravamen a los movimientos financieros, las operaciones mediante las cuales se cancela el importe de los depósitos a término, mediante abono en cuenta. Y, precisó que había disposición de recursos, cuando se trasladan fondos del Banco a un tercero.

Interpreta el demandante que esta Sala, en el auto que *negó la solicitud de aclaración de la sentencia*, precisó que cuando un CDT se redime sin disposición de recursos depositados en cuentas corrientes, de ahorro o de depósito en el Banco de la República, el gravamen a los movimientos financieros no se causaba. (...)

En el caso concreto se encuentra probado que la demandante canceló depósitos a término y que la cancelación se hizo mediante un movimiento contable que implicó debitar una cuenta por pagar (pasivo) y acreditar una cuenta corriente o de ahorros del titular del CDT. Esta transacción financiera implicó disposición de recursos del Banco para ser abonados a terceros.

El párrafo del artículo 871 del E.T. señaló que para los efectos de ese artículo, se entiende por transacción financiera, entre otras operaciones, aquellas mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante abono en cuenta. La norma no precisó ninguna distinción respecto a la forma en que se hace la disposición de recursos.

A su vez, el artículo 2 del Decreto 405 de 2001, mediante el cual se reglamentó la norma citada, precisó que el gravamen se causaba cuando se pagaba los CDT mediante abono en cuenta del tercero ya sea cuenta corriente, de ahorros o de depósito en el Banco de la República.

En el caso concreto está probado que hubo disposición de fondos del demandante a favor de terceros porque les abonó en cuenta los recursos derivados de la cancelación del CDT. En ese orden de ideas, es claro que el gravamen se causó y, por lo tanto, se confirmará la sentencia apelada.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia, William Giraldo Giraldo, Héctor J. Romero Díaz (con salvamento de voto).*

## **VI. IMPUESTO DE TIMBRE**

### **A. TARIFA**

#### **REDUCCIÓN DE LA TARIFA PARA CONTRATOS DE CUANTÍA INDETERMINADA**

*Se aplica para los contratos de cuantía indeterminada otorgados, suscritos o aceptados antes y después de expedida la Ley 1111 de 2006*

3 de marzo de 2011

**Radicación: 11001-03-27-000-2008-00042-00(17443)**

...«El párrafo 2° del artículo 519 del Estatuto Tributario dispone la reducción “del impuesto de timbre a que se refiere esa norma”, al uno por ciento (1%) en el año 2008, al medio por ciento (0.5%) en el año 2009 y al cero por ciento (0%) a partir del año 2010.

El impuesto de timbre al que se refiere el artículo 519, según llamado del párrafo, recae sobre todo tipo de documentos, entre los cuales se incluyen los contratos con y sin cuantía determinada. Más allá del tipo de impuesto objeto de la reducción, el párrafo no estableció ninguna condición objetiva ni subjetiva para acceder a la misma, y donde la Ley no distingue no le es dable hacerlo al intérprete.

Así mismo, puede decirse que ante la sencillez e inteligibilidad de la redacción de la norma, su disposición cobra aplicación exegetica porque, de acuerdo con el artículo 11 del Código Civil, cuando el sentido de la ley sea claro no se desatenderá su tenor literal so pretexto de consultar su espíritu.

Y es que, según el artículo 5° de la Ley 153 de 1887, la crítica y la hermenéutica sirven para fijar el pensamiento del legislador y aclarar ó armonizar disposiciones legales oscuras ó incongruentes.

Bajo esa perspectiva de contenido sustancial, la reducción de la tarifa del impuesto de timbre prevista en el párrafo señalado es procedente para los contratos de cuantía indeterminada, porque, se repite, sobre éstos también recae el hecho generador del impuesto de timbre regulado por el artículo 519, que párrafos atrás se analizó.

Llegado a este punto, el debate jurídico pasa al plano de los efectos temporales de la ley en cuanto corresponde establecer si el beneficio de reducción cobija indistintamente a los contratos de cuantía indeterminada suscritos antes y después de la Ley 1111 del 2006.

Aunque podría pensarse que en virtud del principio de irretroactividad de la Ley tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, la reducción sólo cobija a los contratos otorgados o aceptados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1111, lo cierto es que las reducciones de tarifas son una especie de beneficio fiscal que favorece a los sujetos pasivos del impuesto, y, según lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-006 de 1998 refiriéndose a impuestos de periodo y cuya doctrina es, a su vez, norma para interpretar las Leyes, si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución, porque la prohibición que esta norma contiene se dirige a impedir el aumento de las cargas al contribuyente, con regulaciones para períodos vencidos o en curso.

En otros términos, las normas con esas características pueden tener efectos retroactivos, y aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador expresamente lo haya prohibido, sin que por ello quebrante el artículo 338 de la Constitución, toda vez que las derogaciones tributarias que benefician al contribuyente se cobijan por la inmediatez.

Pero más allá de ello, una interpretación coherente y razonable con el espíritu de la reforma introducida por el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, es aceptar que en los contratos de cuantía indeterminada suscritos, modificados, prorrogados, otorgados o aceptados antes de entrar a regir dicha Ley, podían aplicarse las nuevas tarifas establecidas en el párrafo 2° del artículo 519 del Estatuto Tributario para los años 2008, 2009, 2010, respecto de los pagos o abonos en cuenta realizados en esos años.

En efecto, la expedición de Ley 1111 del 2006, correspondiente al Proyecto 039 de 2006 - Cámara y 043 del 2006 – Senado, consideró el impacto fiscal y la conveniencia de todas sus disposiciones.

Particularmente, la adición del párrafo 2º al artículo 519 del Estatuto Tributario atendió la propuesta de “aumentar la base sujeta al impuesto de timbre de \$61 millones a \$120 millones, disminuyendo igualmente la tarifa de manera gradual hasta su eliminación definitiva en el año 2010”.

De esta forma se acogió la intención del Gobierno plasmada en el proyecto de ley radicado en la Cámara (Numeral 1º, literal c), aparte II), de “eliminar los impuestos de timbre, patrimonio y remesas”, en virtud del principio de simplicidad tendiente a lograr la sencillez de las normas tributarias para lograr su comprensión, y a eliminar trámites con la reducción de las normas que los disponen. En concordancia con el fin de simplificación, insistió en la eliminación de “impuestos como el de timbre, que por su estructura resulta un gravamen obsoleto, que dificulta y encarece las transacciones comerciales y adicionalmente procura el fraccionamiento de las mismas, fomentando prácticas elusivas o evasivas con incidencia en otros gravámenes”.

(...)

Por tanto, frente a la intención legislativa que motivó la reducción de la tarifa del impuesto de timbre, entendiéndose, la eliminación de dicho tributo, es claro que el párrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario favorece indistintamente a los contratos de cuantía indeterminada suscritos, aceptados u otorgados antes y después de la entrada en vigencia de la Ley 1111 del 2006.

En consecuencia, el Concepto demandado desborda el precepto legal contenido en el párrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario, en tanto desconoció su finalidad, lo limitó y restringió el beneficio allí consagrado, razón suficiente para declarar su nulidad.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **B. HECHO GENERADOR**

### **ACTAS Y DOCUMENTOS SOCIETARIOS COMO PRUEBA DE LOS PASIVOS**

*No causan el impuesto de timbre al no reflejar obligaciones entre las partes*

*28 de agosto de 2013*

**Radicación: 25000-23-27-000-2011-00057-01(19201)**

...«Las actas de junta directiva, como la analizada, son documentos en los que constan las decisiones de la junta de socios o de la asamblea, tienen por finalidad exclusiva la de dar testimonio de todo lo acaecido en las reuniones de los órganos de dirección de las sociedades y, de gestión o administración de las sociedades. Estos documentos son el relato histórico de aspectos administrativos, económicos, jurídicos y de los relacionados con el desarrollo del objeto social de la empresa.

En ese sentido, el Acta No. 28 de 2005 plasma la manifestación de voluntad de la junta directiva de Cerrejón Zona Norte S.A. de cobrar ciertos intereses a Carbones del Cerrejón Limited. Teniendo en cuenta que la sociedad demandante no intervino en ese documento, no es posible considerar que del mismo se derive una obligación a su cargo. (...)

En principio, la Sala advierte que en el Acta No. 28 de 2005 no se mencionó el Acta No. 16 de 2002. Sin embargo, es importante aclarar que el Acta No. 16 de 2002 solo se limitó a plasmar la decisión de la junta directiva de Cerrejón Zona Norte S.A. de aceptar las cesiones de préstamos externos de Carbones de Cerrejón S.A., y autorizó al presidente o a cualquiera de sus suplentes o apoderados, a llevar a cabo todas las gestiones y actos necesarios para darle cumplimiento a esa decisión.

En el caso de los documentos privados, como el estudiado, el impuesto de timbre se causa cuando de su contenido se desprende una obligación, aspecto que no se presenta en el Acta No. 28 de 2005, en cuanto la misma

contiene una decisión unilateral de cobrar unos intereses y una autorización para realizar los actos que sean necesarios para dar cumplimiento a esa determinación. (...)

Para la Sala, no es de recibo el argumento de la Administración toda vez que el artículo 518 del Estatuto Tributario, en concordancia con lo previsto en el artículo 519 *ibídem*, imponen la calidad de agente retenedor a las personas jurídicas que *intervengan como contratantes, aceptantes, emisores o sucriptores en los documentos*.

En ese sentido, se requiere que la aceptación conste en el documento objeto del impuesto de timbre, para que la persona jurídica que la realice adquiera la calidad de agente retenedor.

En efecto, las mencionadas normas no contemplaron la posibilidad de que la aceptación de los documentos privados se realizara por separado, a excepción del caso de la oferta mercantil, la cual de manera expresa se previó que podía aceptarse en escrito separado.

El hecho de que el Acta No. 28 de 2005, la Factura Cambiaria de Compraventa No. PC 0009 del 31 de diciembre de 2005, y la certificación de la resolución expedida por la Junta de Administradores de la Compañía de Carbones del Cerrejón hubieren sido allegados por la sociedad demandante como pruebas de pasivos en el proceso de determinación del impuesto de renta, no implica que deban reconocerse como prueba de la causación del impuesto de timbre, puesto que ambos conceptos tiene una regulación diferente en el estatuto tributario y, en el caso específico del impuesto de timbre, la ley determinó las características y requisitos que deben contener los documentos para que se cause el tributo y se practique la respectiva retención.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## VII. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

### CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AL DEPORTE

*Las entidades territoriales no están facultadas para imponerla con base en el artículo 75 de la Ley 181 de 1991, porque este no crea ni autoriza la creación de tributo alguno ni fija los parámetros para establecer sus elementos*

17 de agosto de 2006

**Radicación: 76001-23-31-000-2003-01085-01(15338)**

...«El Tribunal consideró que en el acto demandado se cumplió con la autorización legal contenida en el artículo 75 numeral 2° de la Ley 181 de 1995, razón por la cual la Asamblea estaba facultada para crear una contribución destinada al deporte, la educación física y la recreación.

La accionante sostuvo que la disposición legal mencionada, en modo alguno crea o autoriza un tributo, como quiera que se refiere a los recursos financieros de Coldeportes, los entes deportivos departamentales, municipales o distritales.

Al respecto la Sala observa que el artículo primero de la Ordenanza 161 de enero 2 de 2003, expresa: “CREACIÓN. De conformidad con lo establecido en el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 créase la contribución en el Departamento del Valle del Cauca con destino al deporte, la recreación, y la educación física.” Resalta la Sala.

Y el numeral 2° del artículo 75 de la Ley 181 de 1995, contenido en el “Titulo VIII. Financiamiento del Sistema Nacional del Deporte. Capítulo I. Recursos financieros estatales”, preceptúa:

“Los entes deportivos departamentales, contarán para su ejecución con:  
(...)

*2. Las rentas que creen las Asambleas Departamentales con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.” (Negrilla fuera de texto).*

Por tanto, la disposición mencionada fue el fundamento legal para que la Ordenanza atacada creara una contribución con destino al deporte, la recreación y la educación física.

La Sala ha expresado en numerosas providencias que la facultad de establecer tributos a cargo de las entidades territoriales, se encuentra sometida al principio de legalidad tributaria, que incluye la participación de órgano de representación popular para el señalamiento de los tributos y la predeterminación de los elementos esenciales de los mismos. (...)

Ahora, si bien existen normas constitucionales que reafirman la autonomía fiscal de las entidades territoriales, así como disposiciones que salvaguardan la propiedad de sus recursos tributarios -como el 294, que prohíbe que la Ley conceda exenciones sobre los tributos de los entes territoriales; el 317 que dispone que sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble, o el 362, que da protección constitucional a los tributos de los departamentos o municipios-, sus potestades tributarias no son ilimitadas, como se deriva del numeral 3 del artículo 287, y los numerales cuartos de los artículos 300 y 313 de la Constitución (...)

Por ende, la creación “*ex novo*” de los tributos corresponde a la Ley, y a partir de ella, las Asambleas o los Concejos pueden ejercer su poder de imposición, siempre y cuando respeten el marco establecido por la disposición de rango legal.

*Así las cosas, la facultad impositiva de los entes territoriales no es originaria sino derivada, ya que la Constitución Política claramente determina que las Asambleas, decretan de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales. (Art. 300.num.4°)*

En el caso en estudio, del contenido del artículo 75 de la Ley 181 de 1995, no es posible inferir la creación de un tributo en cabeza de los usuarios de los servicios de telecomunicaciones, ni parámetros a partir de los cuales el ente territorial pueda establecerlo en su jurisdicción.

En efecto, la norma en comento se limita a enunciar uno de los recursos financieros de carácter estatal con que cuentan los entes deportivos departamentales para su ejecución, como son las rentas creadas por las Asambleas, que constituyen fuente económica para el cumplimiento de las

metas relacionadas con el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

De tal forma, que el precepto legal no creó ningún tipo de tributo, ni contempló referencias, pautas o directrices que permitieran a la Asamblea Departamental del Valle del Cauca determinar mediante Ordenanza los respectivos elementos.

Por ello, la Asamblea desconoció los lineamientos constitucionales para el ejercicio de la actividad tributaria, específicamente el principio de legalidad, según el cual corresponde al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos, para que pudiera concretar los demás factores del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización.

En este orden de ideas, el numeral 2° del artículo 75 de la Ley 181 de 1995 carece de los requerimientos previstos en el Ordenamiento Constitucional (artículo 338), lo que impedía a la entidad territorial fundamentarse en dicho precepto para implantar un impuesto a cargo de los usuarios de los servicios de telecomunicaciones, pues con tal actuación suplió la función legislativa asignada por la Carta Política al Congreso.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz (con aclaración de voto),  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

## **APORTES AL SENA E ICBF PARA COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO**

*Los aportantes que son simultáneamente trabajadores no están obligados a hacerlos*

12 de octubre de 2006

**Radicación: 11001-03-25-000-2004-00187-01(15214)**

...«Se infiere de las anteriores disposiciones [Ley 79 de 1998 - arts. 59, 64; Ley 21 de 1982 - arts. 7, 9, 14; Ley 27 de 1974 - arts. 2, 3; CST - art. 27; Ley 89 de 1988 - art. 1] que la obligación de efectuar los aportes al SENA y al ICBF surge en virtud del vínculo laboral existente entre empleador y trabajador y que el salario es la base sobre la cual debe calcularse el respectivo aporte.

Teniendo en cuenta que, tal como quedó expuesto, por la naturaleza misma de las Cooperativas de trabajo asociado, los asociados no tienen el carácter de trabajadores asalariados, ni la cooperativa actúa como patrón o empleador de los mismos, y que la retribución que reciben los asociados por su trabajo no es salario sino una *compensación*, que se fija teniendo en cuenta la función que cumple el asociado, su especialidad, rendimiento, cantidad y calidad del trabajo aportado, está claro que no se cumplen los presupuestos previstos en la ley, para que surja la obligación impuesta en el artículo 1 del Decreto 2996 de 2004, objeto de la demanda, referida los aportes al SENA y al ICBF, pues no se puede pretender que el régimen de compensación de los socios de estas cooperativas sea igual al de los trabajadores asalariados, dado que ello equivaldría a desconocer la naturaleza jurídica de tales organizaciones.

Así las cosas, y habida consideración que los aportes al SENA y al ICBF son contribuciones parafiscales obligatorias, impuestas con base en la facultad impositiva del Estado; que se encuentran sometidas al principio de legalidad; y tienen una naturaleza excepcional, por cuanto no afectan genéricamente a todas las personas con igual capacidad de pago, sino que la ley obliga sólo a un grupo de personas a efectuar los aportes, debe

concluirse que el decreto acusado es violatorio del principio de legalidad de los tributos, en virtud del cual, está reservada al legislador ordinario la facultad impositiva. Por ello habrá de declararse la nulidad del artículo acusado.

Lo anterior no implica que en lo relativo a los aportes en “salud, pensión y riesgos profesionales” que integran el Sistema de Seguridad Social Integral, las obligaciones inherentes al mismo queden claramente estipuladas en el reglamento interno de la Cooperativa de trabajo asociado, dado el carácter obligatorio e irrenunciable de los derechos y beneficios que proporciona el sistema regulado por la Ley 100 de 1993.»...

*Héctor J. Romero Díaz, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

**BASE PARA LA CONTRIBUCIÓN A LA SUPERINTENDENCIA  
DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS**

*Son los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio, pero no necesariamente todas las cuentas de gastos y costos de producción de los entes vigilados*

26 de enero de 2012

**Radicación: 11001-03-27-000-2007-00045-00(16841)**

...«[L]os gastos de funcionamiento que hacen parte de la base gravable de la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, son aquellos asociados a la prestación del servicio regulado, sin embargo, la SSPD amplió la base gravable de la contribución fijada por el legislador, al incluir todas las cuentas de la clase 5-Gastos y del grupo 75 costos de producción, con violación de los artículos 338, 95.9 y 363 constitucionales.

Es de tener en cuenta que las sentencias que dicta la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en materia de simple nulidad tienen efecto de cosa juzgada “erga omnes”, al ser anulada una norma que sirve de fundamento a otro acto administrativo sometido a control judicial de legalidad, obliga al obedecimiento del precedente judicial y a declarar su nulidad, independientemente que este último acto haya perdido su fuerza ejecutoria por desaparición del fundamento jurídico para su expedición.

Aclara la Sala, que si bien le asiste la razón a la parte demandante para decretar la nulidad de la expresión “gastos de funcionamiento” del artículo 1° del acto acusado, sin embargo, para efectos de su aplicación, se declarará la legalidad condicionada en el sentido de que los “gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente,” son aquellos asociados al servicio sometido a regulación conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

Igualmente precisa la Sala que con base en la norma citada, la tarifa aplicable para liquidar la contribución especial corresponde al 0.4117% de

los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente.

Es pertinente precisar que el otro elemento de censura consistió en que el artículo 1º acusado incluyó en la base gravable los costos de producción de la cuenta 75 del Plan único de cuentas citado, sin embargo, no le asiste razón a la demandante en su pedido de nulidad por cuanto el artículo 3º de la Resolución N° SSPD-200713000166555 de junio 26 de 2007, estableció que para liquidar la contribución no se incluirían los costos de producción, por tanto no se analizará ese cargo. De otra parte, en el curso de la acción se admitió la intervención de dos coadyuvantes de la parte demandante, con similares razones, sin embargo, en el escrito de Andesco pretende la nulidad de la contribución del año 2007, por cuanto el acto demandado se expidió a mitad de período y por ello la modificación del tributo debió operar para el año siguiente.

Para la Sala, este no fue un argumento expuesto por la parte demandante, y excede las facultades del coadyuvante del artículo 52 del C.P.C., máxime que *“el coadyuvante no es autónomo de la parte a la que adhiere, no pudiendo por esta razón modificar las pretensiones ni proponer nuevos cargos pues para ello podría perfectamente instaurar su propia demanda”*.

La parte demandante, a pesar que en su libelo no expresa un argumento específico, pretende la nulidad de la última parte de la frase demandada, que se refiere a la fecha de causación de los gastos de la entidad contribuyente que correspondió al año 2006, que serviría para liquidar la contribución del año 2007.

Para resolver, es pertinente citar el inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 que establece: (...)

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

Del tenor literal de la norma, se tiene le legislador, para liquidar la contribución de un determinado año, toma en cuenta los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado de la entidad contribuyente

del año precedente, en este caso para la contribución del año 2007 el artículo 1º acusado tomó como período de los gastos a considerar el año 2006, sin que exista violación al artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 motivo suficiente para negar por este aspecto las súplicas de la demanda.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **BASE GRAVABLE DE LOS BONOS DE SOLIDARIDAD PARA LA PAZ**

*Las acciones poseídas en sociedades extranjeras hacen parte del patrimonio líquido que, a su vez, conforma la base gravable de la inversión en bonos*

16 de octubre de 2014

**Radicación: 05001-23-31-000-2006-03140-01(20221)**

...«Entonces, lo hasta aquí expuesto permite concluir lo siguiente:

(I)Que las personas jurídicas, por regla general, estaban obligadas a realizar la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz.

(II)Que las personas jurídicas calculaban la inversión forzosa con base en el patrimonio líquido poseído.

(III)Que, las sociedades como personas jurídicas, cuentan con un patrimonio líquido del cual hace parte el capital social y que está integrado por los aportes de los socios o accionistas -que pueden ser personas naturales o jurídicas- y para quienes su inversión en la sociedad queda representada en acciones, cuotas partes o derechos.

(IV)Que las acciones o cuotas partes, a su vez, hacen parte de su patrimonio líquido del socio o accionista.

(V)Que el legislador expresamente autorizó descontar del patrimonio líquido para efectos del cálculo de la inversión forzosa, la proporción que representa dentro del patrimonio líquido de la persona jurídica y natural, el valor de los bienes representados en acciones y aportes en sociedades.

En ese contexto, la Sala advierte que, la regulación integral de la inversión forzosa en los Bonos de Solidaridad para la Paz, permite concluir que la autorización contenida en el artículo 4º de la Ley 487 de 1998, para excluir del cálculo de la inversión los bienes representados en aportes y acciones en sociedades, no fue una decisión caprichosa del legislador sino

que tenía como finalidad evitar una doble inversión en los bonos, esto es, que el valor de las acciones o aportes en una sociedad hiciera parte del patrimonio líquido base del cálculo de la inversión, tanto para la sociedad como para el socio o accionista.

(...)

En esa línea interpretativa y para el caso concreto, el valor de las acciones que la actora poseía en sociedades extranjeras no generaba la doble inversión que pretendía evitar la norma, en la medida en que las sociedades extranjeras no estaban obligadas a realizar la inversión forzosa en los bonos de la solidaridad para la paz, razón por la cual, debían ser incluidas por la demandante dentro del patrimonio líquido para el cálculo de la inversión forzosa en los bonos establecidos en la Ley 487 de 1998.»...

*Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (con salvamento de voto), Martha Teresa Briceño de Valencia, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **VIII. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL**

### **A. DEBERES Y OBLIGACIONES FORMALES**

#### **LIBROS DE CONTABILIDAD POR PRODUCCIÓN GANADERA**

*Debían corresponder uno por las compras y ventas, y otro especial de inventarios, de modo que no procede ninguna exigencia contable adicional.*

4 de marzo de 1948

**Radicación: CE-SEC4-EXP1948-03-04**

...«[E] sistema contable del contribuyente lo conforman los siguientes libros, debidamente registrados: inventarios y balances, ingresos y egresos, inventario de ganados y compra y venta de ganados, libros que son los exigidos por los precitados artículos 30 de la Ley 224 de 1938 y 8° del Decreto 1220 de 1939.

Verdad es que no dice el experticio la entidad que constatará los avalúos de los ganados que aparecen en el libro de inventarios, valoración que debe hacerse de acuerdo con lo prescrito por los artículos 3° del Decreto 1220 en referencia y 28 del 554 de 1942, aunque es dable deducir que el avalúo dado en los libros del contribuyente no es desproporcionado al precio real de los ganados en la fecha del inventario, porque las Resoluciones acusadas no se fundan en desproporción alguna de la ilegitimidad de la liquidación reclamada. Tanto más verosímil es esta conclusión cuanto que nada dicen dichas Resoluciones, ni aparece del expediente que se haya comprobado por los liquidadores en la forma que determina el parágrafo del artículo 3° del Decreto 1220 precitado, la desproporción de precios, la cual, en efectuar la liquidación; y como ésta se practicó sin recurrir a esa probanza, debió de ser lógicamente porque, en concepto de quienes liquidaron el impuesto, los

precios comerciales de los ganados eran equivalentes a los declarados en los inventarios.

Concurre a confirmar esta conclusión el hecho de que la Administración de Hacienda Nacional de Bolívar no rechazó el cuestionado denuncia de renta por informalidad en el avalúo de los ganados, sino que lo aceptó como fue presentado, y la modificación de la renta denunciada, estimándola en un mayor del reclamado por el contribuyente, se basa en razones relativas al sistema contable de que éste se vale. Más ese sistema había sido aceptado por los liquidadores, como ya se dijo, para el denuncia de los años anteriores, y el contribuyente estaba obligado por el mencionado artículo 29 del Decreto 554 de 1942 a seguir ajustando al mismo sistema sus posteriores denuncias, de modo que al hacerlo, como lo hizo, amoldó sus proceder al precepto legal.

Respeto a la circular R-1-A de 5 de enero de 1944, de la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales, que se invoca como justificativa de los actos acusados, porque el contribuyente no lleva los libros prescritos en esa comunicación, procede observar que ella no puede adicionar lo dispuesto por los artículos 30 de la Ley 224 de 1938 y 8 del Decreto 1220 de 1939, sobre los libros que deben llevar los contribuyentes ganaderos, libros que, conforme a los términos de esa Ley, se reducen a los auxiliares de compras y ventas, con los detalles para una cabal contabilización de las operaciones, y un libro especial de inventarios en el que se registren las existencias de los semovientes al fin de cada año, con anotación de las edades, estado, avalúo de los ganados. (...)

De modo que cualquier exigencia en el sistema contable que se pretenda por la circular en referencia, distinta o adicional a las prescripciones de aquella norma legal, es nula y sin valor ni efecto, porque constituye exceso o desvió de poder.»...

*Carlos Rivadeneira G., Pedro Gómez Parra, Jesús Estrada Monsalve, Gonzalo Gaitán, Jorge Lamus Girón, Gustavo A. Valbuena, Guillermo Hernández Rodríguez.*

## **REGISTRO PREVIO EN EL RUT DE LA DIRECCIÓN INFORMADA POR EL CONTRIBUYENTE**

*Ilegalidad del establecimiento de dicho requisito por el Gobierno Nacional, dado que la ley establece los casos en que existe el deber legal de informar la dirección por parte de los contribuyentes*

2 de agosto de 1996

**Radicación: CE-SEC4-EXP1996-N7138**

...«[L]egalmente solo existe el deber formal de informar la dirección en las declaraciones tributarias, y los cambios de dirección, en los formatos diseñados para el efecto por la DIAN; es decir, por mandato legal no existe la obligación previa de suministrar y registrar la dirección del contribuyente en ningún tipo de registro.

Sin embargo, a través de un decreto, que no es ley en sentido material, sino un decreto reglamentario, pues fue expedido por el Presidente de la República en ejercicio de su potestad reglamentaria de las leyes, se incluye la realización de un trámite que consiste en que previamente a la información de la dirección por parte del contribuyente en los dos precisos eventos que trae la ley, debe suministrarse y registrarse esa misma dirección en el Registro Unico Tributario.

Para la Sala resulta obvio que quien debe suministrar al RUT la dirección que posteriormente informará a la Administración (al momento de presentar la declaración y/o diligencia el formato de cambio de dirección), es el mismo contribuyente.

También es lógico que si la norma acusada se refiere a que la “dirección informada por el contribuyente deberá haber sido previamente suministrada y registrada”, en el RUT, no se cumple con dicha obligación al momento mismo de informarse la dirección por parte del contribuyente, como lo sostiene la parte demandada, sino, de manera previa al cumplimiento

de este deber formal, como con claridad se desprende del tenor literal de aquella.

Adicionalmente, la norma acusada también prescribe que de manera previa a la información de la dirección se registre tal dato en el RUT, diligencia que compete a la misma Administración, pero que de ninguna manera puede confundirse con el diligenciamiento del formato de cambio de dirección, pues, se repite, tal como se encuentra redactado el párrafo acusado, el suministrar y registrar la dirección del contribuyente en el RUT son diligencias que deben cumplirse antes de que el contribuyente informe su dirección en las declaraciones, o sus cambios de dirección, en los formatos que para el efecto se le suministre, es decir, *antes de cumplir con su deber formal su dirección*.

Lo anterior significa que con el acto acusado se está violando el texto del artículo 612 del E. T. (sustituido por el artículo 50 de la Ley 49 de 1990), pues al consagrar cómo se da cumplimiento al deber formal de los obligados a declarar consistente en informar su dirección, en parte prevé en las obligaciones previas de que da cuenta el acto acusado.

Igualmente, y dado que el párrafo acusado no hace parte de un decreto con fuerza de ley, y por tanto válidamente modificatorio de otra ley, sino de un decreto reglamentario, no se podía a través del mismo modificar el E. T. más exactamente su artículo 612, motivo por el cual, a juicio de la Sala se vulneró el primer inciso del artículo 150 de la Constitución Nacional, en virtud del cual corresponde al Congreso hacer las leyes, pues, se reitera, el Ejecutivo entró a legislar sin estar expresamente facultado para ello.»...

*Consuelo Sarria Olcos, Germán Ayala Mantilla,  
Delio Gómez Leyva, Julio E. Correa Restrepo.*

**REVISOR FISCAL NO INSCRITO EN EL REGISTRO MERCANTIL DE LA  
CÁMARA DE COMERCIO**

*Su firma no puede tomarse como inexistente para tener la declaración como no presentada, siempre que haya sido nombrado legalmente*

15 de junio de 2001

**Radicación: 25000-23-27-000-1999-0322-01(11137)**

...«La designación del revisor fiscal tiene en el Código de Comercio una formalidad adicional (registro en la Cámara de Comercio), pero su omisión no afecta o supedita la existencia y validez del acto de nombramiento, pues una vez elegido el revisor fiscal él debe iniciar el cumplimiento de sus funciones y asumir las obligaciones y responsabilidades propias de su cargo, por ello se dice que el registro mercantil es un acto declarativo, mas no constitutivo.

Por todo lo anterior, considera en esta oportunidad la Sala que no procede aludir como “omisión” de la firma del revisor fiscal, la razón de que su nombramiento no ha sido inscrito en el registro mercantil, toda vez que sería darle al registro un alcance superior del que realmente tiene y sancionar por un hecho no previsto en el literal d) del artículo 580 del E.T.

En este orden de ideas y siendo obligatoria la firma del revisor fiscal en la declaración de ingresos y patrimonio, como lo dispone el artículo 599 del Estatuto Tributario, para el presente caso está demostrado que la persona que suscribió en calidad de revisor fiscal las declaraciones de ingresos y patrimonio que la actora presentó por los años gravables de 1994 y 1995, fue nombrada por ella y para la fecha de la presentación de los mencionados denuncios ejercía dicha función, en consecuencia no era dable imponer la sanción por incumplimiento en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio, prevista en el artículo 645 del Estatuto Tributario, al no darse el supuesto de hecho contenido en el literal d) del artículo 580 ibídem.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES**

*El no exhibirlo no genera sanción por libros siempre que los demás libros de contabilidad se lleven en debida forma*

12 de octubre de 2001

**Radicación: 25000-23-27-000-2000-0131-01(12304)**

...«La jurisprudencia de la Sala en esta materia, ha sentado el criterio que si bien no existe norma legal que establezca cuáles son los libros obligatorios para el comerciante, éstos se deducen de su actividad particular y de la forma como lleva su contabilidad, pues “del texto de la norma contenida en el literal a) del artículo 654 del Estatuto Tributario se infiere que lo que la ley sanciona es la inexistencia o insuficiencia de la contabilidad, cuando exista la obligación de llevarla, y no el hecho de que el deber se cumpla mediante la utilización de determinados u obligatorios libros, siempre y cuando que los existentes permitan verificar la realidad económica de la sociedad”. (Expediente 9627 Marzo 31 de 2000 C.P. Daniel Manrique G.)

En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia de abril 30 de 1998, expediente 8790, en los siguientes términos que ahora se reiteran:

“...la contabilidad no es otra cosa que el registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico, de suerte que con él se refleje ‘la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios’ (artículos 48 y siguientes del Código de Comercio y 774 del Estatuto Tributario). El llevar la contabilidad es uno de los principales deberes que la ley impone a algunas personas, en especial a los comerciantes. Igualmente determina la ley que la contabilidad ha de llevarse en libros, que si bien en un comienzo la propia ley se encargaba de determinarlos con precisión, en la actualidad se le da a los entes económicos obligados a llevar contabilidad libertad para establecer el número y la importancia de los mismos, a condición de que el sistema utilizado tenga valor jurídico

contable y que refleje la historia completa y fidedigna de la situación económica. (artículo 19 del Código de Comercio)”.

En el caso que ocupa la atención de la Sala, la sociedad desde la vía gubernativa manifestó que la información que estaría contenida en el libro de inventarios y balances que se perdió, se encontraba asentada en los libros registrados, circunstancia que no fue contradicha por la Administración que no efectuó reparo alguno en su visita en relación con la forma como se lleva la contabilidad de la sociedad, razón por la cual es preciso concluir que ésta se ajusta a las normas legales vigentes contenidas en el Código de Comercio, en el artículo 773 del Estatuto Tributario y el en artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, como lo sostiene la actora y no lo desvirtuó el ente oficial, máxime cuando de los registros contables se estableció la procedencia de la compensación.

Además, la sociedad registraba la relación de su inventario a través del sistema de Kárdex, donde se anotaba cada movimiento, de suerte que servía de fuente para los libros principales Mayor y Balances y Diario.»...

*Juan Ángel Palacio Hincapié, Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz,  
María Inés Ortiz Barbosa.*

**BASE PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR  
EN MEDIOS MAGNÉTICOS**

*Los ingresos obtenidos por ganancias ocasionales no hacen parte de la base de los ingresos determinantes de la obligación de informar*

16 de diciembre de 2014

**Radicación: 11001-03-27-000-2012-00036-00(19566)**

...«Corresponde a la Sala examinar la legalidad de los Oficios N° 016455 del 26 de febrero de 2009 y 013446 del 29 de febrero de 2012, de acuerdo con los cuales, la ganancia ocasional forma parte de todos los ingresos previstos en el artículo 26 del E.T y, por tanto, integra los ingresos brutos que establece el parágrafo del artículo 1° de la Resolución 3847 del 30 de abril de 2008.

Dicha resolución estableció el grupo de sujetos obligados a suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998, para el año gravable 2008; señaló el contenido y características técnicas para presentarla y fijó los plazos para su correspondiente entrega.

Entre tales sujetos se incluyó a las personas naturales, jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos en el año gravable 2007 superaran \$1.100.000.000.

Al tiempo y para precisar la condición establecida en la anterior disposición, el parágrafo del artículo 1° señaló:

*“Parágrafo. Para efectos de establecer la obligación de informar prevista en la presente Resolución, los “Ingresos Brutos” incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario.”*

Alega la demandante que los actos demandados modifican los sujetos obligados a informar, porque las ganancias ocasionales no hacen parte de los ingresos brutos que establece el artículo 26, al cual remite la norma transcrita, dado que la determinación de aquéllas se rige por los artículos 299 y ss del ET.

La DIAN, por su parte, arguye que la interpretación de dichos actos se dirige exclusivamente a obtener información completa sobre la actividad económica de los contribuyentes en pro de la adecuada fiscalización, sin incidir o alterar los límites técnicos de la depuración de la renta ordinaria.

A partir de tales parámetros argumentativos, corresponde a la Sala establecer si los ingresos obtenidos por ganancias ocasionales integran los ingresos brutos que determinan la obligación de presentar la información prevista en el artículo 631 ibídem, para el año 2008. (...)

El artículo 26 del ET, al cual remite el párrafo del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008, dispone que los ingresos brutos corresponden a la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios, en general, independientemente de la causa de unos y otros.

Tal disposición se adoptó en el contexto de la depuración de la renta ordinaria como impuesto principal del cual es complementario el impuesto de ganancias ocasionales.

Si bien los ingresos constitutivos de dichas ganancias son extraordinarios por no provenir del giro ordinario de los negocios del contribuyente de renta, no pueden incluirse entre los ingresos brutos que establece la norma legal comentada, precisamente porque ésta se previó para la determinación de los ingresos base de la renta líquida gravable con el impuesto principal de renta, es decir, los que sí provienen del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

En consecuencia, la remisión hecha por el párrafo del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008 al artículo 26 del ET, debe entenderse en la exégesis propia de este último, asociada a la liquidación de “ingresos brutos” para la depuración de la renta líquida ordinaria.

Concordantemente con el alcance de ese entendimiento, se infiere que el monto de los ingresos brutos que origina la obligación de presentar información para los sujetos establecidos en el literal a) del artículo 1° de la Resolución N° 03847 de 2008, son aquéllos resultantes de la sumatoria de

ingresos ordinarios y extraordinarios que hayan incrementado el patrimonio neto del contribuyente al momento de percibirlos, para efecto de establecer la renta líquida gravable generada por hechos distintos a los constitutivos de ganancia ocasional, impuesto complementario independiente del básico de renta y determinable en forma diferente a la de aquél, dependiendo de su causa.

En este orden de ideas y a la luz del artículo 30 del CC, la Sala estima que las respuestas de los oficios demandados se apartan de los parámetros de legalidad en cuanto extralimitaron las funciones interpretativas que le corresponden a la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN, con la modificación de la base de ingresos determinantes de la obligación de informar por el año 2008.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **RÉGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA**

*El restablecimiento del derecho a favor de los contribuyentes a quienes, en sentencia judicial, se les reconoce que tienen derecho a ese régimen, es por equivalente, es decir, mediante el establecimiento de obligaciones pecuniarias mutuas entre el contribuyente y la administración tributaria*

4 de febrero de 2016

**Radicación: 25000-23-27-000-2009-00235-01 (18551)**

...«La declaración del derecho al régimen de estabilidad tributaria comporta que los contribuyentes beneficiados gocen de ese régimen inmediatamente quede ejecutoriada la sentencia, en las condiciones previstas en la ley.

En consecuencia, los contribuyentes asumen la obligación de pagar la tarifa especial del impuesto de renta que se causó durante la vigencia del régimen de estabilidad tributaria [2 puntos porcentuales adicionales a la tarifa del régimen ordinario], y, correlativamente, adquieren el derecho a la devolución de los impuestos que en vigencia de ese régimen se hubieren creado [patrimonio, GMF y sobretasa] y, por supuesto, pagado, sin estar obligados a ello. Surge, entonces una obligación pecuniaria a cargo del beneficiario del régimen de estabilidad tributaria y a favor del erario, y, correlativamente, una obligación pecuniaria a cargo del erario y en favor del contribuyente, obligaciones que corresponden a las que habrían nacido si se hubiera concedido el régimen de estabilidad tributaria en las condiciones que solicitaron los contribuyentes, esto es, por diez años, y no como lo aprobó la DIAN [menos de 10 años].

En ese entendido, para la Sala, de la sentencia que declara que el contribuyente goza del régimen de estabilidad tributaria se deriva un restablecimiento del derecho que se repara *por equivalente*, porque se concreta expresa o tácitamente en el reconocimiento de las obligaciones pecuniarias mutuas que se originan en ese régimen de estabilidad tributaria y en el reconocimiento de que esas obligaciones pueden extinguirse mediante el

pago, la devolución e incluso la compensación u otro medio de extinguir este tipo de obligaciones.

El restablecimiento del derecho no puede entenderse concretado a lo pretendido en la demanda ni su reconocimiento puede condicionarse a si el juez ordenó expresamente la devolución, el pago o la compensación de las obligaciones pecuniarias mutuas. No debe perderse de vista que en el interregno de los 10 años de estabilidad tributaria se crearon nuevos impuestos que, al momento de interponerse las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho o de expedirse la sentencia que decidió el litigio, aún no existían.

En consecuencia, independientemente de que la sentencia que declara la existencia del régimen de estabilidad tributaria no haya dictado una orden de condena en concreto o en abstracto, lo cierto es que esas sentencias tienen un componente económico: el pago mutuo de obligaciones pecuniarias. Y el cumplimiento de esas obligaciones se materializa cuando se ejecuta la sentencia, en las mismas condiciones en que se ejecuta una sentencia condenatoria. De ahí que sea pertinente que esas sentencias se ejecuten siguiendo las reglas de los artículos 177 y 178 del C.C.A. (...)»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **B. DECLARACIONES TRIBUTARIAS**

### **OBLIGACIÓN DE DECLARAR RENTA**

*La apreciación subjetiva de la carencia de renta no impide la libertad del Estado para investigar lo contrario y exigir su cumplimiento*

8 de septiembre de 1931

**Radicación: CE-SEC4-EXP1931-09-08**

...«De los considerandos de la Resolución acusada aparece que las razones tenidas en cuenta por la Junta Municipal del Impuesto sobre la Renta para la liquidación del que se señaló a la esposa del demandante, especialmente para el año de 1927, fueron las relacionadas con las operaciones notariales de que se ha hecho mérito, y por lo que respecta a los años de 1928 y 1929, esos mismos fundamentos, más el hecho de ser propietaria dicha señora de unos terrenos en el Municipio de Nemocón, circunstancias estas que no contradice el actor.

Para proceder a esa calificación, la Junta partió de; hecho, tampoco contradicho por el demandante, de que ni éste ni la señora Andrade de Bernal hicieron las declaraciones de renta a que está obligado todo contribuyente por la Ley 64 de 1927 y el Decreto ejecutivo que la reglamenta, número 1923 del mismo año. Para la Junta era muy claro su deber, condensado en los siguientes términos del artículo 8° de aquella ley:

Cuando el contribuyente no hiciere la declaración de su renta dentro de los términos que se le señalen, los agentes del Gobierno harán la estimación de esa renta mediante el estudio de los antecedentes que puedan reunir y con un criterio de la más absoluta equidad y justicia, procurando ante todo llegar a una estimación exacta. Los aforos así hechos por los agentes del Gobierno se tendrán como válidos mientras no se demuestre que son

inexactos. El demandante dice que esa obligación de declarar la renta sólo puede entenderse para quien la posee, en lo cual tiene razón, y que como él y su señora no se hallaban en esa circunstancia, mal podían denunciar lo que no tenían.

Para el Consejo, esta apreciación subjetiva de la carencia de renta no puede coartar la libertad que tiene el Estado para investigar lo contrario, la cual consagra expresamente la ley, como ya se vio. Y en el caso presente resulta de manifiesto que no tiene razón el señor Bernal Nieto.

Cosa distinta sería que el demandante hubiera comprobado ser inexacta la estimación de la Junta, para lo cual la ley le otorgaba amplio campo, tanto ante la misma Junta, como durante el término probatorio de la primera instancia des presente juicio. Pero la ausencia de prueba a este respecto es absoluta por lo que hace a los años de 1928 y 1929, y en tal situación los aforos así hechos por los agentes del Gobierno se tendrán como válidos mientras no se demuestre que son inexactos, dice el citado artículo 8°

El Tribunal a quo consideró que es inaceptable la calificación de la renta en lo que se refiere al año de 1927. Y a juicio del Consejo está en lo cierto el sentenciador. En efecto, los elementos que tuvo en cuenta la Junta para la estimación de la renta en ese año, fueron las adquisiciones de fincas raíces hedías por la señora Andrade de Bernal, pero también es innegable, como resulta de los certificados notariales a que se ha hecho alusión, que esas adquisiciones tuvieron lugar en las postrimerías del año, y con cargo, por parte de la compradora, de un fuerte gravamen hipotecario, todo lo cual indica que no era posible deducirle renta en ese año por dichas adquisiciones.»...

*Félix Cortés, Pedro Martín Quiñones, Nicasio Anzola, Junio E. Cancino, Pedro A. Gómez Naranjo, Víctor M. Pérez, Pedro Alejo Rodríguez, Sergio A. Burbano.*

## **DECLARACIÓN TRIBUTARIA**

*Presunción de veracidad*

23 de mayo de 1960

**Radicación: CE-SEC4-EXP1960-05-23**

...«La declaración de renta y patrimonio, presentada en tiempo oportuno, bajo la gravedad del juramento, se presume verdadera, pues ella es la que debe servir de base para la liquidación del tributo, mientras los funcionarios de Hacienda no dispongan de informaciones plenamente comprobadas que la infirmen. Esta presunción de veracidad surge de textos legales como el ordinal 1° del artículo 12 de la Ley 81 de 1931, el ordinal 1° del artículo 15 de la misma Ley y el inciso final del artículo 105 del Decreto 818 de 1936.

Esta presunción legal de veracidad es una garantía para el contribuyente, pues para la liquidación del impuesto, no pueden tomarse bases diferentes de las suministradas por él en su declaración, mientras no aparezca la prueba plena de su inexactitud.

Más, la declaración no es absolutamente inmodificable por parte del mismo contribuyente. La ley admite “que espontáneamente, es decir, antes de que el funcionario de Hacienda correspondiente lo requiera al efecto, sea verbalmente o por escrito, en todo caso antes de practicarse la respectiva liquidación, corrija su declaración defectuosa con el objeto de incluir rentas o patrimonios omitidos involuntariamente en ella”, sin que por ello sufra sanción alguna, según el artículo 1° de la Ley 54 de 1945.»...

*Alejandro Domínguez Molina, Andrés Augusto Fernández, Francisco Eladio  
Gómez G., Gabriel Rojas Arbeláez, Pedro Gómez Valderrama,  
Carlos Gustavo Arrieta.*

## **ERROR DE TRANSCRIPCIÓN EN DECLARACIONES TRIBUTARIAS**

*Los yerros mecanográficos en los formularios de las declaraciones son de transcripción, no errores aritméticos sancionables*

8 de mayo de 1992

**Radicación: CE-SEC4-EXP1992-N3711**

...«Debe examinar la Sala entonces, si la sociedad actora incurrió en error aritmético en su declaración de renta susceptible de corregirse mediante el procedimiento de corrección aritmética consagrado en la Ley, o si por el contrario, el error en que incurrió la actora es simplemente de transcripción como ella lo ha sostenido durante todo el proceso gubernativo y en el contencioso, y, por ende, no susceptible de la corrección ni de las sanciones que le fueron impuestas en la operación administrativa acusada.

El artículo 40 del Decreto 2503 de 19871 consagra:

Se presenta error aritmético en las declaraciones tributarias cuando:

1o.) A pesar de haber declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, se anota como resultado un dato equivocado

2o.) Al aplicar las tarifas respectivas se anota un valor diferente al que ha debido resultar.

3o.) Al efectuar cualquier operación aritmética resulte un valor equivocado que implique un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipas o retenciones a cargo del declarante o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver

De esta disposición que define los eventos en los cuales concurre el error aritmético, se infiere claramente que éste surge en todos los casos como consecuencia de equivocaciones en las operaciones matemáticas

como sumar, restar, multiplicar, dividir mal o porcentajes, aplicados sobre los diferentes factores que juegan en la depuración de la renta, y en la determinación del impuesto, de manera que tal equivocación incida en un menor impuesto o anticipo o un mayor saldo a favor.

En el caso en litis observa la Sala que aunque asiste razón a la Administración de Impuestos en cuanto a que al efectuar la depuración correspondiente a los costos por juegos de inventarios renglones 187 al 211 (columna 10) no surge el valor llevado a éste último renglón \$32.335.609, de un análisis integral del formulario de la declaración y los anexos (anexo oficial Nro. 2) se advierte que ciertamente la sociedad contribuyente incurrió en un error de transcripción, concretamente en el renglón 188 columna 10, en donde por error mecanográfico se registró el valor de \$24.727.882, y en el mismo renglón columna 9 el valor de \$34.727.882, valor que correspondía también a la columna 10 (valor fiscal); ello se dilucida con el citado anexo No. 2, traído a colación por la actora desde el recurso de reconsideración en la vía gubernativa, en donde figura los pagos a terceros por concepto de costos por concepto de compras y pecuarios por un valor total de \$39.391.857 y descontados los costos pecuarios del renglón 16 por valor de \$4.663.975 resulta la suma de \$34.727.882, correspondiente a los costos por compras de materias primas llevados al renglón 188 columnas 9 y 10, lo que demuestra que no hubo error aritmético sino de transcripción.

De conformidad con el artículo 1o. del Decreto 80 de 1984, vigente para la época de los hechos, la declaración de renta está constituida no solamente por el formulario oficial debidamente diligenciado, sino también forman parte de ella los anexos contentivos de las informaciones exigidas, como las relacionadas con pagos a terceros que constituyan costo o deducción (artículo 4o. numeral 3o.) entre otros.

Resulta entonces, censurable el proceder de la Administración de Impuestos de Cali, que sin tener en cuenta el anexo correspondiente a las informaciones de pagos a terceros sobre los costos en cuestión, insiste en un error aritmético que aparece plenamente desvirtuado en la misma declaración, configurándose las violaciones legales señaladas en la demanda, tal como lo consideró el Tribunal A quo, y que ahora ratifica esta Corporación.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano, Carmelo Martínez Conn,  
Consuelo Sarria Olcos.*

**CORRECCIÓN DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA QUE DISMINUYE  
EL VALOR A PAGAR O AUMENTA EL SALDO A FAVOR**

*La aprobación del proyecto de corrección de la declaración tributaria no autoriza  
a la administración para controvertir aspectos de fondo*

29 de septiembre de 2005

**Radicación: 08001-23-31-000-2000-02432-01(14895)**

...«[L]a sociedad actora pretendió corregir la declaración con fundamento en el artículo 589 del Estatuto Tributario que establece lo siguiente:

(...)

Teniendo en cuenta la norma transcrita, se tiene que los contribuyentes tienen la posibilidad de corregir sus declaraciones tributarias disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, mediante solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas, quien debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma.

La Sala se ha pronunciado en torno al alcance de esta disposición y ha señalado que en tratándose de la solicitud de corrección a una declaración tributaria de impuestos nacionales, el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, no autoriza a la Administración para debatir aspectos de fondo en la liquidación del correspondiente impuesto, sino que la limita a verificar que se cumplan los requisitos formales exigidos en la norma, para la procedencia de la corrección.

Se ha considerado que la Administración no puede, al resolver la solicitud de corrección, controvertir aspectos de fondo en la liquidación de los impuestos, porque para ello está expresamente establecido el procedimiento por el cual se profiere la liquidación oficial de revisión.

Lo anterior se explica, porque el proceso de revisión contiene una serie de garantías para los contribuyentes, como la exigencia del Requerimiento Especial con el lleno de los requisitos legales, que permiten el ejercicio adecuado del derecho de defensa.

En el presente caso, y como lo señaló la Sala, con ponencia de la doctora Ligia López Díaz, en la sentencia de fecha 23 de junio de 2005 dictada dentro del proceso No. 14755 adelantado entre las mismas partes en relación con los actos administrativos que negaron la solicitud de corrección de la declaración del impuesto a las ventas por el 5º bimestre de 1996, con similares argumentos a los expuestos en los actos aquí demandados: “... el rechazo efectuado por la Administración se basa en aspectos de fondo, derivados de la deficiencia probatoria, relativa a los valores corregidos frente a los registros contables, precisiones que al efectuarlas en el trámite de corrección de la declaración, excedió sus facultades legales pues objetó la solicitud por aspectos de fondo.”

En efecto, la Administración de Impuestos, negó el proyecto de corrección, no por el incumplimiento de los requisitos formales previstos en el artículo 589 del Estatuto Tributario, sino por falta de prueba de los registros contables en que se soportan las operaciones que dieron lugar a la corrección, lo que evidentemente constituyen aspectos de fondo en la determinación oficial del impuesto, pero que no pueden ser objeto de controversia a través del proceso de corrección a las declaraciones por solicitud del contribuyente.

De acuerdo a lo anterior, para la Sala tal proceder gubernativo es a todas luces ilegal, pues sobre tales aspectos de fondo no le era dable fundamentar la negativa de la solicitud de corrección presentada por la sociedad, cuando ni siquiera fue cuestionado el cumplimiento de los requisitos formales.»...

*Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa, Juan Ángel Palacio Hincapié,  
Héctor J. Romero Díaz.*

**ACTO DECLARATIVO PARA TENER LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA  
POR NO PRESENTADA**

*Debe expedirse previamente al proceso de aforo como garantía del derecho de  
defensa del contribuyente*

9 de febrero de 2006

**Radicación: 25000-23-27-000-2002-00700-01(14807)**

...«En efecto, es reiterativa la posición jurisprudencial de la Corporación, en el sentido de que el artículo 580 del Estatuto Tributario no opera de plano, de tal manera que cuando se presenta una declaración tributaria en donde se configura alguno de los eventos descritos en la norma, debe proferirse un acto administrativo que así lo declare (auto declarativo), con los recursos de ley, a fin de garantizarle al contribuyente el debido proceso y por supuesto el ejercicio de su derecho de defensa. Por tanto, para la Sala cualquiera que fuera la causa para que la Administración Municipal tuviera la declaración privada como no presentada de acuerdo con lo previsto en el artículo 580 del Estatuto Tributario, debía con anterioridad al emplazamiento por no declarar, proferir un acto administrativo en tal sentido, con el fin de que la actora ejerciera oportunamente su derecho de defensa, máxime que desde el comienzo de la actuación ha existido diferencia de criterio jurídico, respecto a la connotación de la actividad ejecutada por ella en el municipio de Tocancipá, pues la demandante sostiene que es de servicios, mientras que la demandada alega que es industrial. Amén de lo expuesto, es importante precisar que el auto declarativo omitido por la Administración Municipal, debía ser proferido y notificado antes de que operara la firmeza de la declaración, pues no puede perderse de vista, que la Sala ha expresado que una declaración que incurre en alguno de los eventos contemplados en el artículo 580 del Ordenamiento Fiscal, indica un principio de cumplimiento de la obligación formal de declarar, sin que pueda equipararse con el contribuyente omiso, que nunca ha declarado, y por lo mismo, el denuncia tributario aún cuando adolezca de irregularidades para tenerse como no

presentado, si transcurre el lapso previsto en la ley para que se consolide su firmeza sin ser cuestionado por el ente fiscal, se vuelve inmodificable.

(...)

Ahora bien, si bien es cierto que el acto administrativo mediante el cual se tiene una declaración como no presentada, ha sido analizado en abundante desarrollo jurisprudencial de la figura, tanto por la Corte Constitucional (Sentencia C- 844 de octubre 27 de 1999) como por la Corporación, en donde se ha considerado que el artículo 580 ibídem no opera de pleno derecho, pues el incurrir en cualquiera de las causales de la disposición legal en comento, es sancionado por el legislador con el hecho de tener como no presentada la declaración, por lo cual debe mediar un acto previo que lo declare, a fin de garantizarle al contribuyente o responsable su derecho de defensa y debido proceso (artículo 29 de la Constitución Política), ya que esta proscrita la aplicación de sanciones de plano. De otro lado, precisa la Sala, que la declaración de la contribuyente era susceptible de revisión, si se estimó que la actividad denunciada no era la realmente adelantada por la actora y por tanto se vulnera el debido proceso (art. 29 C.N.) cuando se desconoce de plano para adelantar un proceso de aforo, sin discutir la declaración presentada.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz, Juan Ángel Palacio Hincapié,  
Héctor J. Romero Díaz.*

## **CORRECCIÓN PROVOCADA DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA CON MOTIVO DE REQUERIMIENTO ESPECIAL**

*Debe limitarse a las glosas propuestas por la administración tributaria en el  
requerimiento especial*

24 de mayo de 2012

**Radicación: 25000-23-27-000-2006-00716-01(18766)**

...«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”*.

En las correcciones provocadas que consagran los artículos 709 y 713 *ibídem* interviene previamente el fisco, por cuanto estas correcciones se restringen 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.

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 *ibídem* consagra para tener las declaraciones tributarias por no presentadas; por tanto, no se requiere la notificación del auto declarativo.

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 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, 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.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **DECLARACIÓN DE RETENCIÓN EN LA FUENTE**

*Es válida la que se presente en forma electrónica, sin pago, siempre y cuando este se realice dentro del plazo para declarar*

26 de noviembre de 2015

**Radicación: 11001-03-27-000-2011-00031-00(19104)**

...«Sobre las declaraciones presentadas de manera electrónica, precisó que [Concepto No. 59943 de 2010] el pago debía efectuarse en la misma fecha de presentación de la declaración.

3.9.- En esas condiciones, es claro que el concepto reiteró lo que dispuso la Ley 1430 de 2010: las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, son ineficaces.

Valga aclarar, además, que la alusión que hizo el concepto a las declaraciones electrónicas no introdujo un elemento ajeno a lo que había ordenado el legislador, porque este se había referido de manera general a “las declaraciones”, sin hacer distinciones en punto a los medios usados para su presentación.

3.10.- No obstante, en el caso particular que plantea el demandante, es claro, conforme a lo expuesto por la Corte Constitucional, que la interpretación que debe hacerse de la disposición demandada apunta a que cuando el pago se realiza en el término de ley, aunque no sea simultáneo con la presentación de la declaración, produce plenos efectos, esto es, extingue la obligación del agente retenedor.

Todo, porque no hay hecho sancionable, en la medida en que el pago es oportuno; luego, “...la administración no puede imponerle al sujeto pasivo de la obligación tributaria una sanción mientras todavía se encuentre dentro del plazo para declarar y pagar”.

Fue en el marco de esa interpretación que la Corte Constitucional consideró que la medida no era inconstitucional. De manera, pues, que en tanto se entienda que mientras el pago correspondiente a la retención en la fuente se realice dentro del término de ley, este último produce efectos, aunque no se haya presentado en forma conjunta con la respectiva declaración, bien sea que este se hubiere entregado en medios litográficos o electrónicos.

3.11.- En conclusión, el aparte cuestionado del Concepto No. 59943 de 2010 no contrarió lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, pues en realidad, se limitó a reiterar lo que, de manera general había señalado dicha norma frente a la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas (bien fuera por medios electrónicos o litográficos) sin pago total. Sin embargo, es necesario que para efectos de su aplicación en casos de pago oportuno y no concomitante, se tenga en cuenta la interpretación que sobre el particular hizo la Corte Constitucional, y que la Sala acoge, en el sentido de entender que en esos eventos el pago es válido y, por lo tanto, no hay lugar a la imposición de sanciones.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## C. SANCIONES

### SANCIÓN POR INEXACTITUD

*Se debe calcular sobre el ciento por ciento del patrimonio y no solo aplicarse a la parte inexacta de la declaración, habida cuenta de que el patrimonio es una unidad jurídica y económica de contenido indivisible*

24 de noviembre de 1937

**Radicación: CE-SEC4-EXP1937-11-24**

...«El artículo 20 de la Ley 78 de 1935 establece un recargo del ciento por ciento por la sola inexactitud en la declaración del patrimonio o de la renta, norma que se halla consignada en el capítulo correspondiente al impuesto sobre exceso de utilidades y que guarda estrecha relación con la del artículo 31 *ibídem* del cuerpo de preceptos referentes al impuesto sobre el patrimonio. Al tenor del artículo 21 *ib.* “el impuesto sobre la renta y los otros que en él se mencionan se considerarán como un todo indivisible, para todos los efectos legales,” con lo cual quiso indicar el legislador la vinculación que entre ellos existe cuando hubiere lugar a cobrarlos.

Según la definición legal, el patrimonio “es un conjunto de derechos apreciables en dinero que tiene una persona, deducido el monto de sus deudas.” Y, dada su unidad jurídica y económica, cualquiera inexactitud al denunciarlo afecta la cifra que lo expresa, su valor total y el del impuesto que realmente haya de asignársele. La inexactitud, la noción así designada por la ley de modo singular, tiene asimismo un contenido indivisible, que responde a la consideración de conjunto, que determina el concepto de “patrimonio”.

Del mismo modo que el patrimonio, la renta, bruta o líquida, para efectos impositivos (artículo 1o, numeral 1o, Ley 78 de 1935), es un conjunto, una

unidad jurídica y económica, que comprende ganancias, beneficios, rentas (sic), considerado con prescindencia de sus elementos integrantes. De suerte que cualquiera inexactitud al denunciarla, afecta también su monto total, circunstancia ésta que impide entender qué sanción respectiva recae sobre el componente en que hubo inexactitud. De lo contrario, se distinguiría dónde la ley no distingue, se confundiría la parte con el todo y se haría ineficaz el propósito de que cada declaración sea fiel, verídica y puntual, a pesar de que las normas vigentes conceden plazos y bases suficientes para que cada persona sujeta a los gravámenes de que se trata, o a cualquiera de ellos, pueda, en un momento dado, precisar su situación real ante el Fisco.

Por exceso o por defecto se incurre en inexactitud, dadas las bases de apreciación de que dispone cada contribuyente para formular su denuncia. Declara alguien, verbigracia, un patrimonio líquido gravable de \$ 25.000 y una utilidad líquida gravable de \$ 5.000. Hay lugar entonces al impuesto sobre la renta, al adicional por exceso de utilidades y al complementario sobre el patrimonio. Si la persona o entidad que se encuentra en tales circunstancias asigna a los derechos que constituyen su patrimonio un valor superior al que les corresponde realmente, ocasiona una reducción del exceso de utilidades, impuesto que necesariamente se regula con relación a la cuantía del patrimonio y de la renta. Conocida esa inexactitud, la sanción, o sea un recargo del ciento por ciento del impuesto por los tres conceptos, no recae sobre la cantidad que resulte de más, porque sólo puede considerarse el valor efectivo del patrimonio al hacerse la tasación. En otros términos, dicha sanción procede independientemente del exceso declarado, que, por lo dicho, no sería gravable. Y es claro que debe aplicarse el mismo criterio a la declaración con estimación inferior a la verdadera. Basta el hecho de la inexactitud.

Además, el recargo, de conformidad con el Decreto 818 de 1936, se refiere al impuesto, no puede ser proporcional a la cuantía de la inexactitud, porque, ante todo, el gravamen asignable es uno. Sería absurdo sostener que son tantos cuantos elementos formen el patrimonio, etc., a él sujeto.»...

*Elías Abad Mesa, Carlos Lozano y Lozano, Pedro Martín Quiñones, Isaías Cepeda, Ramón Miranda, Guillermo Peñaranda Arenas, Ricardo Tirado Macías.*

## **SANCIÓN POR NO LLEVAR LIBROS DE INGRESOS Y EGRESOS**

*No procede si en la ley no se encuentra previsto el deber de llevarlos,  
aún si el decreto que la reglamenta lo consagró*

7 de julio de 1940

**Radicación: CE-SEC4-EXP1940-07-07**

...«El Consejo, de un lado, no comparte la tesis del señor Fiscal en cuanto a la autorización del artículo 30 de la Ley 78 de 1935, porque considera que las facultades que concede dicho artículo giran alrededor de la facultad principal para la organización de la Sección Nacional de Catastro.

Y, de otro lado, estima que la facultad establecida en el artículo 23 de la Ley 81 de 1931, está bien fijada a los casos de la ley, y ésta no consagra la obligación de llevar libros a personas distintas a las que, según el Código de Comercio, tienen tal deber. De modo, pues, que entre un decreto reglamentario que crea determinados deberes y la ley reglamentada que no los consagra, debe preferirse ésta.

El Consejo de Estado, en sentencia de 31 de enero y 28 de marzo de 1939, acogiendo sobre el particular las enseñanzas de Duguit, ha dicho que un decreto reglamentario debe limitarse a dar vida práctica a la ley que tiende a desarrollar; que la razón de ser del decreto es la necesidad de hacer eficaz la norma de derecho facilitando su inteligencia y cumplimiento de parte de la misma Administración y de los particulares, ya que la ley no puede descender a ciertos detalles de simple aplicación, y que el Parlamento no dispondría del tiempo material de discutirlos, siendo el Gobierno, por su mayor contacto con la realidad, más competente que él para preverlos y fijarlos; que todo aquello que está contenido en la ley puede desenvolverlo de manera pormenorizada y comprensiva el decreto reglamentario; pero nada más que eso, porque la potestad reglamentaria está limitada por la misma Constitución a expedir los decretos necesarios 'para la cumplida ejecución de las leyes , y no puede, por tanto, el Jefe del Estado, bajo pretexto

de reglamentación, dictar normas nuevas, y así, no puede establecer ni una pena ni un impuesto que no estén previstos en la ley, ni dictar ninguna disposición que viole una ley cualquiera, ni ampliar o restringir el alcance de la ley, tanto en lo que se refiere a las personas como a las cosas, ni exigir formalidades distintas de las establecidas por la ley, pues el reglamento no tiene más objeto ni razón de ser que asegurar la aplicación de la ley que él completa y en rigor debe hallarse contenido en la ley a que se refiere.” (Anales del Consejo de Estado, números 275 a 277).

En este orden de ideas, es evidente que si de acuerdo con la doctrina del Consejo “...no puede, por tanto, el Jefe del Estado, bajo pretexto de reglamentación, dictar normas nuevas, y así no puede establecer ni una pena ni un impuesto que no estén previstos en la ley. ... ni exigir formalidades distintas a las establecidas por la ley. ...” al exigir el Decreto 818 de 1936 la formalidad, no prevista en la Ley 78 de 1985, de llevar libros y sancionar con multa la omisión, creó una contradicción entre la ley y su decreto reglamentario que, como es obvio, debe resolverse a favor de la primera, con base en claras normas sobre interpretación.

En estas condiciones, es claro para el Consejo que los empleados encargados de liquidar el impuesto sobre la renta, patrimonio y exceso de utilidades no pueden imponer multas por la omisión de llevar los libros exigidos por el Decreto número 818 tantas veces citado.»...

*Arturo Carrera, Tulio Enrique Tascón, Gustavo Hernández Rodríguez,  
Gonzalo Gaitán, Ramón Miranda, Guillermo Peñaranda Arenas, Carlos  
Rivadeneira G.*

## INFRACCIONES PENALES Y ADMINISTRATIVAS

*Las infracciones tributarias no son contravenciones penales. Las normas del derecho penal no pueden aplicarse al derecho administrativo sancionatorio. La revisión oficiosa de una liquidación no constituye, per se, una sanción*

23 de octubre de 1987

**Radicación: CE-SEC4-EXP1987-N0292**

...«Mientras en la regulación de infracciones administrativas y sus sanciones se tiene por finalidad la eficacia de la acción administrativa y en materia económica, tributaria y fiscal, logran los fines propios de la política económica del Estado, las regulaciones penales buscan la sanción de quien ha incurrido en una conducta que atenta contra la sociedad.

Por ello es que no puede calificarse como contravención penal una infracción a normas propias del derecho financiero o del derecho fiscal, estas surgen como protección del orden público económico y los instrumentos que en ellas se prevén son manifestación de la agilidad, eficacia y objetividad que caracteriza la acción administrativa en este campo. Así, cuando se trata de prevenir y evitar la pérdida de la confianza colectiva en materias financieras y económicas es necesario una acción ágil, rápida y por ello oportuna.

Otro aspecto que debe mencionarse para diferenciar las contravenciones de carácter penal y las infracciones tributarias o financieras es el referente al sujeto sobre el cual recae la sanción prevista en el ordenamiento jurídico; en efecto mientras las sanciones que se imponen por infracción a la ley penal, recaen sobre personas naturales, pues son estas las únicas que pueden actuar con dolo, culpa o preterintención, en cambio las sanciones en el campo administrativo financiero, tributario y fiscal, esas sanciones pueden recaer en personas jurídicas.

Sobre este aspecto, se pronunció el Consejo de Estado en los siguientes términos:

“... la Sala considera que no es aplicable en este ámbito del derecho administrativo sancionatorio, el artículo 5° del Código Penal que dispone: ‘CULPABILIDAD. Para que una conducta típica y antijurídica sea punible debe realizarse con culpabilidad. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva’.

“Este artículo al mismo tiempo que sienta el principio de la culpabilidad para que una conducta prohibida pueda ser sancionada, proscribire toda forma de responsabilidad objetiva. Por el contexto y su propia estructura es obvio que el artículo se refiere únicamente a las ‘personas naturales’ ya que solamente respecto a ellas puede predicarse la culpa en sus acciones, y que según el mismo estatuto reviste las distintas formas de dolo, culpa o preterintención (art. 35), de donde resulta apenas natural la última parte del artículo que concluye y complementa la primera con la prohibición de toda forma de responsabilidad objetiva.

“Mal puede pues, adoptarse solamente esta parte final del artículo para elevarla a canon imperativo a todo el ámbito jurídico, cuando él está enclavado en el estatuto especializado del derecho penal y con un significado apropiado a él.

“Además, el sentido teleológico de las sanciones, es diferente en el campo penal del campo administrativo: Mientras en el primero se trata de castigar una falta, o corregir una conducta antisocial previamente tipificada para quien incurra en ella, en el campo administrativo se trata de lograr un objetivo político del Estado, en casos como el que se estudia, de simple orden público económico.

“Para implantar sus políticas, el Estado impone obligaciones administrativas a cargo de quienes ejerzan actividades en el respectivo campo y, la eficacia de la gestión exige un pronto cumplimiento y el control de éste requiere objetividad y no puede quedar condicionado a la difícil prueba de los factores subjetivos, como son el dolo o la culpa, máxime cuando de antemano se sabe que ciertas actividades nunca pueden ser ejercidas por personas naturales sino por personas jurídicas, como es el caso del manejo del sistema de ahorro de valor constante que solamente puede hacerse a través de Corporaciones de Ahorro y Vivienda y son ellas las destinatarias de las obligaciones y por consiguiente de las sanciones en que incurran por su incumplimiento, sin que pueda tener cabida el elemento de culpabilidad, en el sentido que lo consagra el estatuto penal respecto de las personas naturales” (Sentencia de 26 de junio de 1987, Expediente 1028,

Actor: Corporación de Ahorro y Vivienda Las Villas. Ponente: Consejero Jaime Abella Zarate).

Por ello no siempre que se habla de sanción, puede afirmarse que nos ubicamos en el ámbito penal: Pueden existir sanciones y de hecho existen, en el campo administrativo e inclusive en el ámbito civil, sanciones que corresponde imponer a diferentes autoridades estatales.

En sentencia del 6 de marzo de 1987, el Consejo de Estado tuvo oportunidad de pronunciarse sobre diferentes aspectos de la diferenciación entre las infracciones penales y las de carácter administrativo, con consideraciones que es del caso transcribir. En esa oportunidad dijo el Consejo de Estado:

“Es evidente que la infracción a las disposiciones de las normas tributarias, por regla general, no constituyen infracciones a la ley penal.

“La revisión oficiosa de una liquidación, no constituye per se sanción, sino corrección de un cálculo liquidado. Pretender que tal facultad decisoria sea una cuestión penal y por tanto que ella no puede ejercerse sino dentro del plazo de un año, por considerar que en él precluye la acción penal, como si se tratara de contravención de este tipo, no halla respaldo ni en la lógica ni en la doctrina, ni tampoco el alcance que pueda darse al cúmulo de fallos invocados en su defensa por la actora.

“En efecto, la corrección de la liquidación hecha por la Administración corresponde a un poder rectificar, no a ejercicio de facultades penales o penalizadoras. De ahí que la apelación al expediente de aplicar analógicamente -o como se dice en los fallos citados- directamente, la previsión respecto de prescripción de contravenciones no se compadece con la naturaleza de la acción administrativa.

“Tampoco se ajusta a la finalidad de la medida, represiva en el caso de contravención, simplemente de ajuste o corrección, en el caso de la liquidación de revisión.

“En el derecho comparado, se entiende que las infracciones ameritadas son fiscales, no penales y por tanto el régimen de favorabilidad para el contribuyente tiene propio fundamento, sin necesidad, por improcedencia, de acudir a los principios penales generales.

“Las medidas de corrección del impuesto no pueden asimilarse a sanciones penales, sin contrariar la naturaleza de las cosas.

“Las infracciones a la ley penal, decía el Código vigente por la época a que los hechos se refieren, se dividen en delitos y contravenciones y respecto de unos y otros, prevé términos de prescripción.

“Podría decirse, entonces, que los fraudes, incumplimiento o burlas a la ley tributaria son también delitos o contravenciones y que por tanto a aquellos se deben aplicar los términos de prescripción favorables para estos? Naturalmente que no.

“Las normas administrativas, su manera de ejecutarse y los procedimientos son diferentes del ramo penal y en tal virtud no pueden aplicarse a aquellas, por el mecanismo novedoso de la extensión, principios propios de otras tutelas jurídicas.

(...)

“Finalmente, el plazo dentro del cual la Administración puede ejercer una facultad no puede asimilarse al plazo dentro del cual el Estado puede intentar la acción penal o contravencional.

“Aquél es un término de caducidad, éste de prescripción. Pretender aplicar éste en lugar de aquél no parece jurídico, pues son distintas las realidades sobre las cuales uno y otro obran” (Sentencia 6 de marzo de 1987. Expediente 0290. Actor: Singer Sewing Machine Company. Ponente Consejero: Hernán Guillermo Aldana Duque).»...

*Jaime Abella Zárata, Hernán Guillermo Aldana Duque,  
Carmelo Martínez Conn, Consuelo Sarria Olcos.*

## **INTERESES MORATORIOS EN OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

*No tienen naturaleza indemnizatoria, sino sancionatoria. Los tributos no tienen la connotación de obligaciones civiles*

14 de abril de 1989

**Radicación: CE-SEC4-EXP1989-N1737**

...«Por otra parte, en cuanto al tema de la compensación y la falta de perjuicio, la Sala no comparte la opinión deducida de las diversas normas que regulan la materia de las obligaciones en el Código Civil con apoyo en estas breves consideraciones: Los “impuestos”, cuyo objeto es pagar una suma de dinero al Estado, no son obligaciones que nacen ni de la convención, ni de los hechos de las partes, sino de la ley (art. 1494 del C. C.). Y como según el artículo 34 de la Ley 57 de 1887 las obligaciones que “nacen de la ley se expresan en ella”, no se rigen por las previsiones del Código Civil en cuanto regula las obligaciones que nacen entre particulares, sino por las leyes tributarias que las establecen.

Los intereses por mora en el pago de los impuestos no tienen carácter indemnizatorio de posibles perjuicios del Fisco sino que son de naturaleza sancionatoria. Así lo indica el artículo 44 del Decreto 3803 de 1982 ubicado en el Capítulo VI que trata de las sanciones y así también los califica el artículo 88 de la Ley 14 de 1983 al establecer que a la mora en el pago de los impuestos municipales se aplicarán las sanciones que para el mismo efecto rigen para el impuesto de renta.

En consecuencia, el enfoque adecuado del caso implicaba el análisis de las normas administrativas que regulan la devolución de impuestos pagados en exceso y el momento en que la orden de compensarlos producía efectos liberatorios de las obligaciones tributarias, momento a partir del cual no se podían generar intereses moratorios de éstas. Este pudo desarrollarse alrededor del artículo 72 del Acuerdo 043 de 1982 que permite la “compensación”, no fue mencionado en la demanda.

Como tampoco lo fueron otros aspectos de interés, a saber: La eventual causación de intereses a favor del contribuyente por las sumas devueltas según el mismo Acuerdo 43 de 1983 y el artículo 140 del Decreto 01 de 1984; o el equívoco de cobrar intereses sobre impuestos futuros que suscita la redacción de la sentencia del Tribunal al expresar que podían causarse intereses sobre “futuros impuestos” cuando ordenó que “las sumas pagadas en exceso se abonaran a cuenta de futuros impuestos con inclusión de los intereses correspondientes”.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn, Consuelo Sarria Olcos.*

## **SANCIÓN POR ATRASO EN LIBROS DE CONTABILIDAD**

*Cuando se alega la fuerza mayor como eximente de responsabilidad, además de su demostración, el contribuyente debe probar la ausencia de dolo o culpa*

17 de marzo de 1992

**Radicación: CE-SEC4-EXP1992-N3663**

...«[C]on base en el informe contenido en el acta de inspección de libros, puede deducirse que efectivamente la actora incurrió en atraso de los libros de contabilidad, pues es evidente que si el 30 de Abril de 1985 el libro mayor sólo contenía asientos a noviembre de 1984, el atraso a la fecha de la inspección excedió los tres meses señalados en la ley, aún cuando en gracia de discusión se admitiera que la mayorización de las operaciones del mes de noviembre se efectuarán dentro del mes siguiente, aún así la ausencia de registro de operaciones a la fecha de la inspección contable supera el término de los tres meses establecido por la ley.

Así mismo, el libro de inventarios y balances, aun cuando evidentemente, de acuerdo con el Código del Comercio solo existe obligación de efectuar, por norma general, un inventario al final del ejercicio y un balance anual al cierre del mismo período, es indudable que fenecido el año fiscal el 31 de diciembre de 1984, a la fecha de la inspección contable, la falta de registro de las operaciones correspondientes excedió el término de tres meses previsto en la ley para considerar al día la contabilidad.

Resulta inadmisibles que pueda entenderse como lo pretende la actora, que se lleve la contabilidad al día cuando el asiento de las operaciones se efectúa únicamente en el libro diario sin registrarlas en el libro mayor, pues la contabilidad es una sola y todos los libros que lleve la empresa deben guardar en sus asientos la debida correspondencia.

Es de anotar que ni la legislación comercial ni las normas fiscales establecen excepciones para el caso de contribuyentes que sean socios para

permitirles que supediten el cierre de sus asientos al cierre de las sociedades filiales, ni ello podría ser, porque tratándose de sociedades imbricadas jamás sería posible el cierre oportuno en estas condiciones.

En consecuencia, a juicio de la Sala la actora si incurrió en atraso en los libros de contabilidad y se hizo acreedora a la sanción.

#### Fuerza Mayor

Establecido que la sociedad contribuyente incurrió en la irregularidad contable de atraso en los libros de contabilidad, es preciso analizar si efectivamente estuvo sujeta a una causal de fuerza mayor o caso fortuito, establecidos por la ley tributario como eximentes de responsabilidad.

Alega la actora como hecho constitutivo de fuerza mayor la circunstancia de no haber podido registrar sus operaciones ante la ausencia de información de 68 sociedades de las cuales era socia, sobre el monto del capital y participaciones en las mismas. Este hecho fue analizado debidamente por el a quo como no constitutivo de fuerza mayor ni de caso fortuito, apreciación que comparte la Sala, porque en efecto, consiste la fuerza mayor o el caso fortuito en el imprevisto a que es imposible resistir, según lo define el artículo 10. de la Ley 95 de 1890, y en el caso alegado por la actora el hecho de la no oportuna información de las sociedades de las cuales era socia no corresponde a esta configuración, pues en ella se mezclan la voluntad y negligencia para el no suministro de la información a tiempo. Aún en el evento de que se tratara de un imprevisto imposible de resistir su simple acaecimiento no produce el efecto liberatorio que persigue la actora, pues ésta debe probar ausencia de culpa o dolo y que en él no interviene directa ni indirectamente su conducta, y que no obstante las medidas razonables para precaverse, el suceso tuvo características de irresistible e imprevisible.

De otra parte tampoco encuentra la Sala la menor diligencia efectuada por la sociedad contribuyente en la pronto consecución de la información requerida o la utilización de algún sistema de registro con datos provisionales que luego pueden ser ajustados a los definitivos mediante asientos de corrección que son plenamente válidos.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn, Consuelo Sarria Olcos.*

## **SANCIÓN POR ENTREGA EXTEMPORÁNEA DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN MEDIOS MAGNÉTICOS**

*Debe calcularse según los días de retraso en el suministro de la información y no por cada paquete o cinta. La administración tributaria no puede modificar los elementos tipificadores de la sanción dispuestos en la norma tributaria*

21 de octubre de 2004

**Radicación: 25000-23-27-000-2001-00421-01(13984)**

...«Sobre la sanción prevista en el artículo 676 del Estatuto Tributario, la Sala mediante sentencia de 24 de febrero de 2003, expediente 12972, modificó la interpretación que hasta esa fecha había dado al mencionado artículo, reiterada entre otras en las providencias de 6 de marzo y 9 de octubre de 2003, expedientes 12616 y 13343, respectivamente.

En la sentencia de 9 de octubre de 2003 citada, precisó que de conformidad con el artículo 676 del Estatuto Tributario, las entidades autorizadas para el recaudo de tributos, pueden ser sancionadas por el retraso en la entrega, ya sea de los documentos recibidos o de la información en medios magnéticos y agregó que para el cálculo de la sanción es determinante el número de días que transcurran a partir del siguiente a la fecha límite de entrega y hasta el día en que se complete la entrega de la información recaudada en un determinado día.

La Sala en la sentencia atrás citada, fijó el criterio de interpretación del artículo 676 ib, en los siguientes términos:

“El incumplimiento de los términos o plazos a los cuales se refiere (el artículo 676 del E.T.) son los fijados en las resoluciones que se expiden cada año y sobre esa base se hace la liquidación.

“La Resolución N°154 de 1988 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público que reguló inicialmente la recepción de las declaraciones tributarias

y el pago de los impuestos mediante la red bancaria, estableció que para efectos de la entrega de los documentos recibidos por las entidades recaudadoras debían conformarse ‘paquetes independientes’ con un número máximo de 500 formularios en cada uno, correspondientes a la recepción de un mismo día de recaudo y entregarse dentro de la fecha límite fijada para el efecto. La Resolución N°770 del 22 de marzo de 1995, del mismo Ministerio, que derogó expresamente la anterior, ordenó la conformación de paquetes independientes, aunque con un número máximo de 200 formularios, correspondientes a la recepción de un mismo día de recaudo, paquetes que, a su vez, deben conformarse por oficina, agencia o sucursal (artículo 32 ib).

“El primer aspecto que debe precisarse es que los requerimientos de orden técnico que establezca la Administración para efectos de recibir, procesar y controlar la documentación de las entidades recaudadoras, no pueden determinar parámetros diferentes a los establecidos en el artículo 676 (del E. T.) para la liquidación de la sanción. Si la Administración decide que para el adecuado desarrollo de sus funciones de fiscalización e investigación es conveniente que se conformen paquetes (...), esta decisión, comprensible técnicamente, no tiene por qué afectar el parámetro de días de retraso a que se refiere el artículo 676 del Estatuto Tributario, que es la base legal de la sanción. Tampoco puede variarse el hecho que la tipifica, vale decir el sancionable que es la entrega física de documentos (paquetes o cintas) por fuera de los términos o en lugares distintos de los señalados mediante acto administrativo.

“En efecto, los elementos tipificadores de la sanción los establece expresamente el legislador como lo exige la garantía del debido proceso y la Administración según necesidades técnicas no puede determinar distinta base ni nuevo hecho sancionable. (...)

Por lo anterior y debido que la interpretación que había hecho de la norma en anteriores oportunidades, acogida por la Administración Tributaria en esa oportunidad, podía en casos como el que era objeto de análisis, incurrir en el exceso de aceptar una sanción impuesta sobre un exagerado número de años que no consultaba la realidad y podía lesionar el principio de proporcionalidad, así concluyó que:

“... la sanción pecuniaria diaria por extemporaneidad que debe aplicarse a las entidades recaudadoras, corre a partir del día siguiente al del vencimiento del término para la entrega y hasta el día en que se complete ésta sobre la totalidad de la información correspondiente a un mismo día

de recaudo. Se precisa que el cálculo de días corre separadamente para paquetes y para cintas magnéticas y si la entrega es parcial continúa el conteo de los días respecto de la información aún no presentada.

“Así las cosas la aplicación de la sanción por extemporaneidad en la entrega de documentos, conforme al artículo 676 del Estatuto Tributario, debe calcularse sobre la base de la información inoportuna según cada día de recaudo y no estimarse por cada paquete o cinta de la misma fecha pues lo sancionable en tal caso, se reitera, es el retraso, para lo cual es menester tener como parámetro de conteo la fecha fijada oficialmente para la entrega de la información –con base en la de cada día de recaudo-, hasta cuando se complete la totalidad de la información”. (...)

En cuanto a la sanción discutida se advierte que de conformidad con el artículo 676 del Estatuto Tributario, procede cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos hagan entrega física de los documentos recibidos o de la información en medios magnéticos por fuera de los términos o en lugares distintos de los señalados mediante acto administrativo, pues son éstos los elementos tipificadores de la sanción previstos expresamente por el legislador como lo exige la garantía del debido proceso y la Administración al reglamentar la obligación no puede determinar nuevo hecho sancionable.

De otra parte, se destaca que al contestar el pliego de cargos el banco actor pidió se le descontaran 1.630 días del total propuesto, hecho del cual se deduce la aceptación de la conducta sancionable por la diferencia; además si bien controvierte la procedencia de la sanción, observa la Sala que ni en el recurso de reposición, ni en la demanda ni en la apelación precisa el número de cinta o paquete y el elemento probatorio que permita verificar el cumplimiento oportuno de la obligación a cargo de la entidad recaudadora, por lo que los actos impugnados en este aspecto se mantienen.»...

*Ligia López Díaz (con salvamento de voto), María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

**SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD POR FALTA  
DE REGISTRO DE LAS OPERACIONES**

*No hay lugar a imponerla si al momento de la visita de la administración  
tributaria el software contable se encuentra al día*

26 de septiembre de 2007

**Radicación: 25000-23-27-000-2002-01017-01(14078)**

...«En el asunto en estudio, la DIAN impuso a la actora la sanción por irregularidades en la contabilidad, porque al momento de la visita no tenía registradas en el libro diario las operaciones de los meses de enero a noviembre de 1996. La contribuyente manifestó que el atraso obedeció a un error de la persona encargada de la impresión, pero que toda la información contenida en los libros de contabilidad se encontraba en el software de la compañía.

De la visita efectuada por la DIAN se evidencia que el libro diario se encontraba al día en el software de la contribuyente; sin embargo, no estaba impreso por los meses de enero a noviembre de 1996. En efecto, en el acta de libros de contabilidad se deja constancia de que *“el período objeto de devolución (renta 96) en el libro diario únicamente está registrado el mes de diciembre de 1996, no se imprimió el resto de meses del año”*.

En el acta también se observa que la actora tenía al día los demás libros de contabilidad, junto con sus comprobantes externos (mayor, balances e inventarios), con base en los cuales, además, la Administración, podía verificar la contabilidad de la contribuyente y, determinar correctamente los tributos a su cargo.

En consecuencia, en este caso no hubo atraso en el libro diario superior a cuatro meses, pues, se insiste, el mismo se encontraba al día en el software de la actora. Y, es que la noción de libro de comercio en general, y de contabilidad en particular, tiene un carácter amplio que comprende tanto el

concepto tradicional de hojas, como las cintas magnetofónicas, microfichas, disquetes y demás documentos que la tecnología ha puesto al servicio de los procesos económicos. Así, es el concepto amplio de libro debe tenerse en cuenta cuando quiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, anular los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho se declarará que no hay lugar a la sanción impuesta en los actos que se anulan.»...

*Héctor J. Romero Díaz, Ligia López Díaz, Juan Ángel Palacio Hincapié,  
María Inés Ortiz Barbosa.*

## GRADUALIDAD DE LA SANCIÓN POR INCONSISTENCIAS EN LA INFORMACIÓN REMITIDA

*Mecanismos aritméticos para liquidar la sanción*

4 de marzo de 2010

Radicación: 25000-23-27-000-2004-00265-01(17046)

### **...«Gradualidad de la Sanción numeral 1° artículo 675 del Estatuto Tributario.**

Conforme a dicha norma, cuando la información remitida en el medio magnético no coincida con la contenida en los formularios o recibos de pago recepcionados por la entidad autorizada para tal efecto, y esta situación se presente respecto de un número de documentos que supere el uno por ciento (1%) del total de documentos correspondientes a la recepción o recaudo de un mismo día, la respectiva entidad será acreedora a una sanción, por cada documento que presente uno o varios errores, liquidada como se señala a continuación:

*“1. Hasta mil pesos (\$1000) (hoy \$15.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) del total de documentos”.*

Para determinar la sanción proporcional basta aplicar una regla de tres simple, pues, si el tope máximo en este caso es de \$15.000, esta suma se aplicará cuando los errores alcancen el 3% de documentos errados frente al total de documentos por tipo, y la suma se rebajará en la medida en que el porcentaje de error también sea menor.

En el caso concreto el Banco presentó 511.213 documentos, de los cuales 8.502 estaban errados, lo que representó un 1.663% de error frente al total de documentos presentados por este concepto, por lo tanto siguiendo

el anterior criterio, no es proporcional y equitativo aplicar el tope máximo de la sanción, debiéndose en consecuencia efectuar la siguiente ecuación:

Si \$15.000 corresponden al 3%, cuanto corresponde al 1.663%?

Entonces:  $1.663\% \times \$15.000 = \$8.315$

3%

Este resultado aplicado al número de documentos errados ( $\$8.502 \times 8.315$ ) da como sanción la suma de \$70'.694.130

### **Gradualidad de la Sanción numeral 2º artículo 675 del Estatuto Tributario.**

Ahora bien, para el segundo numeral dentro de los cuales se ubican los otros errores cometidos por la entidad financiera, la Sala efectúa el siguiente análisis:

Según el numeral 2º del artículo 675 del E. T. la sanción por cada documento que presente uno o varios errores, se liquida así:

*2º. Hasta dos mil pesos (\$2.000) (Hoy \$29.000) cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) del total de documentos*

En consecuencia, se debe aplicar la siguiente fórmula para graduar la sanción aplicable dentro del rango del 3% al 5% de errores:

En el caso concreto el Banco presentó 78.921 documentos de los cuales 3.058 estaban errados, lo que representó un 3.874% de error frente al total de documentos presentados por este concepto, por lo tanto, siguiendo el anterior criterio, no es proporcional y equitativo aplicar el tope máximo de la sanción, debiéndose en consecuencia efectuar la siguiente ecuación para determinar el valor de la sanción por cada documento:

**2º SANCIÓN= 29000\*(%DE ERROR/0,05)**

Sanción=  $29.000 \times (0.0387 / 0,05) = 22.446$

Dicho valor se multiplica por el total de documentos errados a sancionar.

$3.058 \times 22.446 = \$68.639.868$

### 3. Gradualidad de la Sanción numeral 3° artículo 675 del Estatuto Tributario

Dispone el numeral 3° del artículo 675 del Estatuto Tributario, actualizado su monto:

1. *Hasta tres mil pesos (\$3000) (Hoy \$44.000) cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%).*

En este caso, cuando los errores superen el 5% la tarifa de la sanción oscila entre 29.000 (teniendo en cuenta que el numeral 2° dice que hasta 29.000 para errores entre el 3% y el 5%) y \$44.000. Así a menor porcentaje de error, la tarifa a aplicar sería próxima a los \$29.000 y en caso de un porcentaje de error mayor, la tarifa también será mayor, es decir próxima a los \$44.000.

Por ello, habrá que aplicarse una regla de tres compuesta, teniendo en cuenta que existen topes mínimos y máximos tanto para el porcentaje errado (5.01% al 100%), como para la tarifa de la sanción (\$29.000 a \$44.000), es decir, el porcentaje parte del 5.01% como límite inferior y el máximo sería el 100%, y la base de la sanción, dependiendo del porcentaje de error, sería desde una suma superior a \$29.000 hasta \$44.000 como tope máximo a aplicar por cada documento errado, ello, se repite, en atención a los principios de equidad, justicia y proporcionalidad de las sanciones.

Con el fin de buscar esa proporcionalidad, se establece en consecuencia la siguiente ecuación, para establecer qué tarifa corresponde a aplicar (entre \$29.000 y \$44.000) al porcentaje errado, partiendo del monto máximo menos la diferencia entre el monto máximo y el mínimo por la proporción que en dicho rango ocupa el porcentaje errado, así:

$$\begin{array}{r} 100\% - P. E. \\ B.S.= 44.000 - (44.000 - 29.000) X \text{ -----} \\ 100\% - 5.01\% \end{array}$$

Donde:

B.S. es base de la sanción que se va a aplicar (en este caso tarifa)

P.E. corresponde al porcentaje errado

En la sanción determinada el porcentaje de error fue del 7.92%, por lo que reemplazando tenemos:

100% - 7.92%

B.S.= 44.000 - (44.000 -29.000) X -----

100% - 5.01%

B.S. = 44.000 – (15.000 X 0.9693651)

B.S. = 44.000 – 14.540

B.S. = \$29.460

La Sanción por este concepto es en consecuencia:

\$29.460 X 13.432 (número de documentos errados) = \$395.706.720

En el anterior orden de ideas, se tiene que conforme al artículo 675 del Estatuto Tributario, la sanción determinada por cada concepto de información da como resultado los siguientes valores:

Sanción por errores de grabación art. 675 No 1°	\$ 70.694.130
Sanción por errores de grabación art. 675 No 2°	\$ 68.639.868
Sanción por errores de grabación art. 675 No 3°	\$395.706.720
TOTAL SANCIÓN	\$535.040.718

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
William Giraldo Giraldo.*

## **SANCIÓN POR INEXACTITUD POR COSTOS Y DEDUCCIONES NO DEMOSTRADAS**

*Procede cuando no se demuestra la realidad de los costos y deducciones declarados, caso en el cual se tienen como inexistentes*

5 de mayo de 2011

**Radicación: 47001-23-31-000-2002-00306-01(17306)**

...«Sobre el alcance de esta disposición (E.T. artículo 647), la Sección venía sosteniendo de manera reiterada que ni por controversias de interpretación, ni por falta de pruebas era pertinente aplicar la sanción. Que si los rechazos obedecían a falta de prueba -contable o no- o a defectos formales en su comprobación debía hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que entre otros, la sanción estaba prevista en el evento de que el contribuyente solicitara costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no hubiera incurrido efectivamente de los cuales derivara un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

Sin embargo, la Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud.

En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Asimismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y

dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos. (...)

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales. (...)

En este caso, no hubo ninguna actividad probatoria tendiente a demostrar la realidad y certeza de las partidas cuestionadas por la DIAN. En principio, no hubo ni siquiera una respuesta del contribuyente a los requerimientos efectuados por la Administración. Posteriormente, presentó con el recurso de reconsideración la relación de costos y deducciones declarados por el año gravable 1997, de los cuales, no sólo no se puede determinar su procedencia, sino que hayan sido reales o ciertos. Esta relación no tiene ninguna autoría ni está respaldada por contador o revisor fiscal.

En este sentido, la Sala comparte el criterio de la parte demandada cuando considera que ante la falta de demostración de los costos y deducciones declarados, da lugar a que se tenga como costos y deducciones inexistentes en la declaración tributaria, con los cuales se derivó un mayor saldo a favor para la sociedad que da lugar a la sanción por inexactitud.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

**ERRORES SANCIONABLES EN LA INFORMACIÓN EN MEDIOS  
MAGNÉTICOS PRESENTADA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

*Son sancionables los errores que ocasionan daño a la administración al  
obstaculizar sus labores de fiscalización*

9 de mayo de 2013

**Radicación: 08001-23-31-000-1999-02446-01(18269)**

...«Con fundamento en el anterior recuento normativo, la Sala ha considerado que los hechos constitutivos de la infracción tributaria, a los que se refiere el artículo 651 del E.T., se concretan en los siguientes supuestos: a) no suministrar la información dentro del plazo establecido para ello, b) cuando el contenido de la información presente errores y, c) lo informado no corresponda a lo solicitado.

Sobre la conducta sancionable consistente en la presentación de la información con errores, como la que convoca la presente controversia, esta Corporación ha dicho que para que los errores sean sancionables deben ser de contenido, es decir, aquellos relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que, por ley, está obligado a reportar el contribuyente.

La Sala también ha sostenido que, como el deber de suministrar información en medios magnéticos comporta la obligación de observar los aspectos técnicos, los medios electrónicos utilizados para el suministro de la información deben cumplir con las características y exigencias de forma instruidas por la autoridad tributaria, no obstante que los requerimientos técnicos no tengan la virtualidad de modificar el contenido de la información a suministrar.

En armonía con lo anterior, ha sostenido que, bajo los anteriores supuestos, es factible que surjan inconsistencias formales que puedan alterar el contenido de la información, de manera que es necesario ponderar

las circunstancias que rodean cada caso en particular y exponer en forma detallada los motivos de los rechazos de la información.

De otra parte, la Sala ha advertido que como el artículo 651 del E.T. no distingue el tipo de errores que tipifican infracción administrativa, si las inconsistencias formales no permiten acceder a la información solicitada, es válido que se sancionen si con ello se obstaculiza la labor de fiscalización de la autoridad tributaria.

En esa medida, y en consideración a que la obligación de presentar información en medios magnéticos se instituyó como una herramienta que facilita la facultad de fiscalización de la DIAN a través de cruces de verificación, cuando no se suministra o se presenta con errores que impiden su convalidación, se perjudica la misión de la Administración y ese perjuicio, que es intangible, constituye un daño que amerita ser sancionado.

De cualquier manera, cada caso debe analizarse dentro de los parámetros que, según la Corte Constitucional, deben tenerse en cuenta para imponer la sanción. En particular, verificar si la conducta cometida infligió daño a la Administración. Para estos efectos, la Sala ha dicho, concordantemente con la sentencia C-160 del 29 de abril de 1998 de la Corte Constitucional, que la sanción debe obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Lo anterior implica que la infracción administrativa por la comisión de errores en la información sólo se sanciona cuando se cause daño al Estado. Es decir, que lo determinante no es el error en sí sino que éste tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora propia de la Administración.

En consecuencia, los errores formales en que incurran los obligados a presentar información en medios magnéticos no tienen por sí mismos la vocación de tipificar una infracción administrativa sancionable. Pero, si en virtud de estos errores se imposibilita la labor de fiscalización de la Administración, sí pueden ser objeto de sanción, evento en el cual, la autoridad tributaria deberá explicar en qué medida se obstruyó esa labor.

### **El caso concreto.**

Como se expuso en el capítulo de hechos probados, la DIAN formuló pliego de cargos en razón a que la información presentada por la parte actora fue rechazada en su totalidad, dado que de un total de 20 registros, 19 presentaron errores por haber sido presentados con códigos y sub-códigos

no definidos en las resoluciones vigentes para el año 1994, según cierto reporte de validación del 20 de junio de 1997, que se advierte, no obra en el expediente.

Distinto a lo afirmado en el pliego de cargos, obran como prueba dentro del proceso los formatos de entrega inicial y de corrección de información presentados el 5 de septiembre y el 22 de abril de 1997, respectivamente, según los cuales, la parte actora suministró información por 734 registros.

(...)

La Administración impuso la sanción con fundamento en los informes rendidos por el Grupo Ejecutor de Información Exógena de la DIAN, según los cuales, la información presentada por la parte actora fue rechazada por no cumplir con las especificaciones técnicas vigentes, pero sin explicar en qué consistieron los errores que dieron lugar al rechazo o sustentar por qué razones técnicas se originaron, salvo que, en su mayoría, estaban referidos a un *concepto y NIT de terceros duplicados*.

Bajo estos supuestos, para la Sala es claro que la información en medios magnéticos suministrada por la parte actora por el año 1994 presentó errores formales que dieron lugar a que no fuera validada, o como lo señaló la DIAN, por no cumplir con las especificaciones técnicas requeridas.

Sin embargo, la Administración no explicó en qué medida estos errores obstaculizaron las actividades de fiscalización ni demostró que con esos errores se hubiera alterado el contenido de la información requerida, presupuesto que de acuerdo con los precedentes jurisprudenciales de la Sala, era necesario acreditar a efectos de imponer la sanción, pues no le bastaba con mencionar que por el hecho de que el reporte presentara errores se ocasionó un perjuicio al Estado.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

**PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN LA SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE  
INCONSISTENCIAS EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE  
TRANSFERENCIA**

*Se aplica la norma más favorable, aunque sea posterior, cuando la situación  
jurídica no se encuentra consolidada*

3 de agosto de 2016

**Radicación: 25000-23-000-2012-00332-01(20747)**

...«Para la DIAN, el error de digitación que cometió la actora al diligenciar la DIIPT presentada el 9 de julio de 2009 y que no discuten las partes, encuadra en el literal b) artículo 260 literal B numeral 3) del E.T, conforme con el cual se presenta inconsistencia en la declaración informativa “*Cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado*”.

Teniendo en cuenta que para la DIAN el error de transcripción en que incurrió la actora es una inconsistencia de las previstas en el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T. y que la demandante no controvertió este aspecto de los actos demandados, la Sala acepta que la actora incurrió en la inconsistencia prevista en el artículo 260-10 literal B numeral 3 literal b) del Estatuto Tributario, que prevé lo siguiente: (...)

b) Cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado; [...].”

Es de anotar que todas las inconsistencias a que se refiere el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T., incluida la anteriormente transcrita, pueden corregirse “*dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya otificado requerimiento especial en relación con la respectiva*

*declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, sin exceder de 39.000 UVT.”*

Así, si las inconsistencias a que se refiere el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T se corrigen dentro de la oportunidad en mención, el declarante debe liquidar una sanción que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad, que, como se precisó, equivale, en general, al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

Cabe anotar que la sanción por corrección de la declaración informativa fue modificada por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, que corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario. La nueva sanción se denomina sanción por inconsistencias en la declaración informativa (...)

El artículo 260-11 del Estatuto Tributario redujo la sanción por corrección de inconsistencias de la declaración informativa individual de precios de transferencia del 1% al 0.6% del valor de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que la sanción exceda de 2.280 UVT.

Igualmente, precisó que se presentan inconsistencias en la declaración informativa cuando los datos y cifras consignados en la declaración informativa no coincidan con la documentación comprobatoria. Es decir, solo constituye inconsistencia sancionable la falta de coincidencia entre los datos de la declaración informativa y la documentación comprobatoria, que era la causal de inconsistencia prevista en el literal d) del artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la inconsistencia prevista en el literal b) del artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario, esto es, *“cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado”* no fue contemplada como inconsistencia sancionable por el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

El artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 expresamente reconoció la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria (...)

Con base en el principio de favorabilidad, debe aplicarse la norma más favorable, aunque sea posterior. Por lo tanto, y comoquiera que el artículo

260-11 del Estatuto Tributario no fijó sanción para la inconsistencia por la cual la DIAN impuso a la actora sanción por corrección, en aplicación del principio de favorabilidad prevalece esta norma por cuanto resulta más favorable que el artículo 260-10 literal B numeral 3) del Estatuto Tributario, vigente para la época en que la actora presentó la corrección a la declaración informativa (10 de julio de 2009).

Si bien en el caso que se analiza la Administración no podía aplicar la norma más favorable porque los actos administrativos demandados fueron proferidos antes de la promulgación de la Ley 1607 de 2012 (26 de diciembre del año 2012), en este momento procesal sí puede aplicarse la norma más favorable, dado que la situación jurídica no se encuentra consolidada, lo que ocurre cuando el asunto se está debatiendo o es susceptible de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En efecto, en el caso en estudio, la situación jurídica no está consolidada, comoquiera que el asunto sometido a consideración de la Sala es, precisamente, la legalidad de los actos por medio de los cuales se impuso a la demandante la sanción por corrección de inconsistencias en la DIIPT del año gravable 2008, discusión que solo concluye con la ejecutoria del presente fallo.

Por lo tanto, corrección de la inconsistencia que cometió la actora cuando presentó la DIIPT del año gravable 2008, no genera sanción conforme con el artículo 260-11 del Estatuto Tributario.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **FAVORABILIDAD EN LA SANCIÓN POR INEXACTITUD**

*Procede con fundamento en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016*

20 de febrero de 2017

**Radicación: 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089)**

...«[P]rocede la imposición de la sanción por inexactitud. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”. Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Stella Jeannette Carvajal Basto,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **D. LIQUIDACIONES OFICIALES**

### **PÉRDIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES ANÓNIMAS**

*Las pérdidas denunciadas por el contribuyente están sujetas a la verificación por parte de las Juntas de Impuestos, de acuerdo con las facultades otorgadas por la Ley*

7 de noviembre 1929

**Radicación: CE-SEC4-EXP1929-11-07**

...«Que la Junta de Santa Marta se ciñó rigurosamente a lo preceptuado en los textos transcritos, aparece plenamente comprobado en autos. En efecto, no considerando la Junta aceptable la denuncia hecha por el señor Gerente de la Sociedad, pidió a ésta varias explicaciones en orden a las pérdidas que manifestaba haber sufrido, junto con la exhibición del balance oficial de la Casa central en Londres, o al menos, una relación de los gastos ocasionados en tal oficina, correspondiente todo al año de 1925.

Como estos dos últimos datos, y que a la verdad son de suma importancia, no le fueron suministrados por la Sociedad, la Junta, verdad sabida y buena fe guardada, como lo dice la norma legal, y basada en informaciones y comprobaciones que tenía sobre el particular, resolvió estimar los balances exhibidos en forma distinta, y en ejercicio de la facultad legal, hizo la apreciación correspondiente. La corrección de su procedimiento lo revelan las siguientes consideraciones en que fundamentó su resolución, de las cuales es pertinente transcribir lo que sigue, que se acoge por la Sala: El señor Gerente de Santa Marta Railway Company Limited se ha negado a suministrar algunos de los informes sobre los gastos, que le fueron solicitados por esta Junta y por el señor Jefe de Impuestos Nacionales, como consta en la nota que con fecha 12 del presente dirigió.

Ahora bien, al no suministrar todos los datos relativos a los gastos da lugar a suponer que con mayor empeño ha tratado de no suministrar todas las partidas de las entradas. Además, en algunos de los datos suministrados por el señor Gerente se encuentran algunas partidas que no corresponden a los informes que sobre el particular tiene la Junta; por lo tanto, no se puede juzgar como verídico su balance, y demás documentos suministrados. (...)

Del detenido estudio que la Junta Municipal de la Renta ha hecho sobre la situación fiscal de Santa Marta Railway Company Limited, y sus negocios realizados en Colombia ha sacado de sus propios balances auténticos y declaraciones de esta entidad los datos siguientes: (...) The Santa Marta Railway Company Limited ha perdido tan sólo en los años de 1915 a 1926, sin computarle todos los gastos, su capital social más la suma de \$ 29,816-49. Si estos datos que arrojan los documentos oficiales de Santa Marta Railway Company Limited fueran verídicos, ha debido esta Empresa liquidarse desde hace mucho tiempo, de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio, que dicen que una entidad que ha perdido más del 50 por 100 del capital debe liquidarse, con mayor razón esta entidad que declara haber perdido en unos pocos años su capital social y un poco más.

Esta Junta ha llegado al convencimiento de que no pueden admitirse como verídicos los documentos que el Gerente de la Compañía en cuestión ha presentado, y tal parece que su único objeto ha sido el de evadir el pago de un impuesto nacional. Todo lo anterior, en sentir del Consejo de Estado, basta para justificar la decisión de la Junta, y para estimar que, por este aspecto, la resolución ministerial que la confirmó es inobjetable.

*Nicasio Anzola, Arcadio Charry, Pedro Alejo Rodríguez,  
José Antonio Vargas Torres.*

## **TÉRMINO DE REVISIÓN DE LA DECLARACIÓN**

*La buena o mala fe no es un criterio jurídico adecuado para fijarlo, pues resulta anticientífico, a pesar del presunto valor moral que representa*

9 de diciembre de 1941

**Radicación: CE-SEC4-EXP1941-12-09**

...«[E]l pensamiento del doctor Botero Medina, en concepto suyo, la ley no tuvo como fundamento para establecer el término corto de revisión, ninguna consideración distinta de la malicia o buena fe del declarante. El declarante que omitió declarar renta gravable, a pesar de haber hecho su declaración, debe sufrir las consecuencias de una revisión indefinida. El declarante que declaró alguna renta gravable, en tiempo oportuno, está amparado por el término corto de la revisión que asegura la estabilidad de la liquidación de sus impuestos. No comparte este criterio el Consejo de Estado, por las consideraciones que se exponen a continuación.

Según el pensamiento del actor, es el criterio de la buena o mala fe en la declaración lo que fija el término de la revisión. Este criterio, sin embargo, no es el que inspiró el artículo 15 de la Ley 81 de 1931, ni podía inspirarlo, porque ese es un criterio anticientífico, a pesar del aparente valor moral que representa. Pero, examinadas bien las cosas, ni siquiera ese valor moral sirve de apoyo a esa tesis, porque bien puede ocurrir que un denunciante reticente o doloso denuncie alguna renta gravable, y que, en cambio, oculte la mayoría de su renta. En tal caso, habría tanta mala fe, como en el caso de que el denunciante prescindiera dolosamente de hacer declaración de renta alguna gravable. El criterio de la mala o la buena fe en la declaración, por lo mismo que implica apreciaciones de orden subjetivo, no puede servir de base cierta para fijar el término de la revisión. El fraude o la culpa en la declaración de renta tienen una sanción, claramente determinada en la Ley (artículo 11, Decreto número 2224 de 1932), que consiste en el recargo del 100% del gravamen, recargo por toda inexactitud dolosa o culposa, ya sea

parcial o total. Pero este criterio de buena o mala fe no puede, en manera alguna, servir de base para el término de la revisión.

En cambio, la presentación o no presentación de la respectiva declaración de renta, sí es criterio científico adecuado para señalar el término de revisión. En efecto, es muy distinta, frente a las oficinas liquidadoras, la situación jurídica del rentado que hace su declaración, que la del que no la hace, no porque exista mala o buena fe en uno y no en el otro, sino porque a quien presentó su declaración oportuna, las oficinas liquidadoras, valiéndose de todos los medios legales, tuvieron oportunidad de hacerle un estudio completo de su situación económica.

(...)

Esta amplísima facultad de revisión, de estudio, de análisis de testigos, peritos, oficinas y libros de los declarantes significa un verdadero proceso fiscal, con debate probatorio, con amplitud de términos y de facultades, que implica que los funcionarios de Hacienda, antes de liquidar el impuesto, tienen a su disposición todos los medios indispensables para la recta liquidación del tributo. Es obvio que, surtido este procedimiento, debe haber firmeza y seguridad en la decisión oficial que regula la situación tributaria del contribuyente. La decisión que, en tal virtud, se tome, debe adquirir la fuerza de un acto administrativo firme, que no puede ser revocado por la autoridad que lo dictó, sino dentro del plazo fijado por la ley y a solicitud de parte interesada. (...)

Esta ha sido siempre la doctrina de los tratadistas sobre la materia. Fleiner, en su obra Instituciones de Derecho Administrativo, dice lo siguiente:

“Los principios *quieta non moveré* y de la buena fe tienen validez también para las autoridades administrativas. Ciertamente constituye una amenaza constante para el particular la posibilidad de que se revoque una disposición que le favorece. Por consiguiente, el legislador tuvo que pensar seriamente en limitar esta facultad de revocar una disposición, teniendo en cuenta aquellos casos en que así lo exigía la seguridad jurídica. Así, pues, el legislador ha garantizado sobre todo la inmutabilidad de aquellas disposiciones que originen derechos y deberes, y que han podido ser dictadas por la autoridad solamente después de un previo y complicado procedimiento de reclamación e información, pues la misión de semejante expediente estriba, de una parte, que se examine a fondo cuanto afecta al

interés público, y de otra, en garantizar al ciudadano la inmutabilidad de la orden que ha seguido este trámite.»...

*Antonio Escobar Camargo, Guillermo Peñaranda Arenas,  
Carlos Rivadeneira G., Gustavo Hernández Rodríguez, Gonzalo Gaitán,  
Diógenes Sepúlveda Mejía y Federico A. Daza (Conjuez).*

**PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA ENTRE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL  
Y LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN**

*Es nula la liquidación cuando se omite el requerimiento y son nulos los puntos de la liquidación no contemplados en el requerimiento*

8 de marzo de 1985

**Radicación: CE-SEC4-EXP1985-N0347**

...« Fue clara la Ley 52 de 1977 y han sido celosas las normas posteriores (Decreto 3803 de 1982 y Ley 9ª. de 1983) en cuidar del principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. Lo que se quiere proteger es permitir al ciudadano defenderse de presuntos atropellos. Que no se le desconozca su derecho de defensa. Por esta razón, es nula la liquidación cuando se omite el requerimiento y son nulos los puntos de la liquidación no contemplados en el requerimiento.

Naturalmente este aspecto se refiere a liquidaciones y requerimientos dirigidos a un mismo contribuyente. Lo que no es claro es si es posible extender un punto de nulidad por violación del principio de correspondencia, en cuanto afecta a una sociedad, para declarar nulo el punto en cuanto afecta al socio por sus participaciones, aportes, superávit, o valorizaciones que emanan de la liquidación de revisión de la sociedad. Vale decir, no se ha previsto en forma expresa la extensión del artículo 62 para cubrir una situación en la cual el contribuyente sale afectado por una liquidación de revisión hecha a la sociedad que es nula parcialmente por motivo de la violación del principio de correspondencia.

Sería injusto que a un contribuyente le apliquen unas participaciones en una sociedad sin que sepa las razones que tuvo para la Codificación. Si el artículo 62 de la Ley 52 de 1977 le dio al socio el derecho de impugnar las participaciones que le corresponden en una sociedad sin que haya de por medio recurso de ésta, los vicios que directamente alteran la situación del socio pueden también impugnarse por éste. Esta es una lógica extensión

del artículo 62 de la Ley 52 de 1977 en la interpretación del principio de correspondencia que consagran los artículos 42 y 46 *ibídem*. Vale la regla como interpretación sistemática, tan importante en el derecho tributario.

Fue clara la Ley 52 de 1977 y han sido celosas las normas posteriores (Decreto 3803 de 1982 y Ley 9ª de 1983) en cuidar del principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. Lo que se quiere proteger es permitir al ciudadano defenderse de presuntos atropellos. Que no se le desconozca su derecho de defensa. Por esta razón, es nula la liquidación cuando se omite el requerimiento y son nulos los puntos de la liquidación no contemplados en el requerimiento.

Naturalmente este aspecto se refiere a liquidaciones y requerimientos dirigidos a un mismo contribuyente. Lo que no es claro es si es posible extender un punto de nulidad por violación del principio de correspondencia, en cuanto afecta a una sociedad, para declarar nulo el punto en cuanto afecta al socio por sus participaciones, aportes, superávit, o valorizaciones que emanan de la liquidación de revisión de la sociedad. Vale decir, no se ha previsto en forma expresa la extensión del artículo 62 para cubrir una situación en la cual el contribuyente sale afectado por una liquidación de revisión hecha a la sociedad que es nula parcialmente por motivo de la violación del principio de correspondencia.

Sería injusto que a un contribuyente le apliquen unas participaciones en una sociedad sin que sepa las razones que tuvo para la Codificación. Si el artículo 62 de la Ley 52 de 1977 le dio al socio el derecho de impugnar las participaciones que le corresponden en una sociedad sin que haya de por medio recurso de ésta, los vicios que directamente alteran la situación del socio pueden también impugnarse por éste. Esta es una lógica extensión del artículo 62 de la Ley 52 de 1977 en la interpretación del principio de correspondencia que consagran los artículos 42 y 46 *ibídem*. Vale la regla como interpretación sistemática, tan importante en el derecho tributario.»...

*Enrique Low Murtra, Carmelo Martínez Conn, Bernardo Ortiz Amaya,  
Gustavo Humberto Rodríguez.*

## **ANTICIPO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

*No debe hacer parte de la liquidación oficial de revisión, sino solamente de la liquidación privada del contribuyente*

5 de febrero de 1993

**Radicación: CE-SEC4-EXP1993-N4454**

...«La sociedad contribuyente considera que con la determinación del anticipo en la liquidación de revisión, se incurrió en violación del artículo 49 de la Ley 52 de 1977 (hoy artículo 712 del Estatuto Tributario), porque esta norma al señalar los factores que debe contener la liquidación de revisión no incluyó la determinación del anticipo para año posterior al gravable, que como tal corresponde a una vigencia diferente a la de la liquidación oficial, y que además para la fecha, el impuesto correspondiente a esta otra vigencia fiscal ya estaba cancelado.

La Sala en anterior oportunidad al tratar el tema, precisó que el anticipo se fundamenta en un hecho hipotético pero posible de suceder, pues presume la ley que el declarante tendrá en el ejercicio siguiente al año gravable una situación económica similar a la declarada, y que el patrimonio y los ingresos del contribuyente corresponderán por lo menos a unas bases gravables que representen un tributo del 75% del liquidado por el contribuyente para el año gravable.

Este anticipo por imperativo de la ley, vigente entonces (artículos 17 de la Ley 38 de 1969 y 94 Ley 9° de 1983), debía liquidarse con base en el impuesto de renta determinado en la liquidación privada, se liquida a título de impuesto de renta del año gravable siguiente al declarado, y se recibe por la Administración Tributaria en el año fiscal en que se determina con cuantificación real de los recursos económicos del sujeto pasivo de la obligación, imputación al impuesto que en definitiva resulte a cargo del contribuyente por el año gravable a que corresponda y cuando su determinación y pago no se haga en los términos que prescribe la ley, esto

es, base gravable declarada, tarifa y oportunidad, en general los recargos y sanciones que la misma ley prevé.

El anticipo, como lo ordena el artículo 17 de la ley 38 de 1969 debía agregarse al total liquidado en la liquidación privada, valor que el artículo 94 de la ley 9° de 1983, calificó como pago que debe hacerse a “ título de anticipo” del impuesto de renta del año siguiente, originándose así un manejo administrativo de cuenta corriente, para imputar el pago anticipado al impuesto del ejercicio.

No queda duda entonces que el “anticipo” forma parte de la liquidación privada del contribuyente, tanto que la mora en su pago genera intereses en igual forma que la causa al no pago oportuno del impuesto. Así mismo la equivocación en su liquidación incurra el contribuyente, puede ser corregida por la administración.

Pero indudablemente, la determinación del anticipo debe hacerse sobre la liquidación privada del impuesto pero no en la liquidación de revisión sobre el impuesto definitivo por las siguientes razones:

1. Porque evidentemente una vez transcurrido el término que tiene el contribuyente para presentar la declaración de renta por una vigencia gravable, sumado el plazo de que goza la administración de Impuestos para practicar la liquidación de revisión la situación económica del contribuyente para la vigencia gravable siguiente a la declarada ha dejado ser hipotética o incierta, pues ya ha fenecido el ejercicio impositivo, ya se ha presentado o ha debido presentarse la declaración de este otro ejercicio y cuantificado, por lo menos privadamente el impuesto, caso en el cual la presunción establecida por la ley, “de ingreso futuro”, ha desaparecido para dar paso a una cuantificación real de los hechos económicos del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2. Porque la determinación del anticipo no puede hacer parte de la liquidación de revisión, ya que ésta sólo puede comprender de acuerdo con el proveído del artículo 49 de la Ley 52 de 1977 vigente entonces (hoy artículo 712 del Estatuto Tributario), el período gravable correspondiente, y no hay duda que el período fiscal por el cual se practicó la liquidación acusada es 1985, es distinto del de 1986 y en manera alguna, dada la independencia de las anualidades fiscales el acto administrativo puede abarcar vigencias distintas.

3. Porque precisamente el acto administrativo de determinación de impuestos que constituye la liquidación oficial del impuesto se efectúa con base en los hechos probados que aparezcan en el expediente, mientras que el anticipo es un cálculo hipotético sobre hechos futuros.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano, Carmelo Martínez Conn,  
Consuelo Sarria Olcos.*

## **AMPLIACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN**

*Deben basarse en la última declaración tributaria presentada por el  
contribuyente*

6 de mayo de 2004

**Radicación: 25000-23-27-000-2000-01300-01(13153)**

...«De conformidad con el artículo 711 del Estatuto Tributario, la Liquidación de Revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o su ampliación.

En caso que el contribuyente haya corregido su declaración inicial, la Administración deberá tener en cuenta en la liquidación oficial, la última corrección presentada, de conformidad con el artículo 588 del Estatuto Tributario, norma que en su inciso según dispone:

*“Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.”*

Con este fin, el contribuyente que es objeto de un proceso de determinación oficial del impuesto está obligado por el artículo 692 ibídem a informarle a la administración la existencia de la última declaración de corrección, para que el funcionario que conozca del expediente la tenga en cuenta y la incorpore al proceso.

En el presente caso, la última corrección de la sociedad CELLSTAR DE COLOMBIA LTDA, a la declaración inicial del 6° bimestre de 1995, es la de fecha 24 de septiembre de 1998, la cual fue presentada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial. Por tanto la Administración, en la

Liquidación Oficial, debió tenerla en cuenta, como en efecto hizo, al proferir la ampliación al requerimiento especial con base en ella.

No podía la Administración en la ampliación al requerimiento ni en la Liquidación Oficial basarse en la declaración presentada el 20 de abril de 1998, como lo pretende el demandante, porque éste denunció fue modificado por la última corrección presentada el 24 de septiembre de 1998.

Por lo anterior, resulta irrelevante si el procedimiento seguido por la sociedad al presentar la corrección del 20 de abril de 1998 fue o no el adecuado, pues en todo caso, la Administración debió tener en cuenta la última declaración presentada por el 6° bimestre de 1995 del IVA, de fecha 24 de septiembre de 1998.

Respecto al alegado desconocimiento del saldo a favor consignado en la declaración presentada con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, el 24 de septiembre de 1998, estima la Sala que éste operó por el rechazo del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre de 1995, la cual fue objeto de modificación por parte de la Administración, propuesta en el requerimiento especial No. 047 del 24 de junio de 1998 y confirmada mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 244 del 23 de diciembre de 1998, en la que se determinó un saldo a pagar por el periodo de \$1.235.473.000.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz,  
María Inés Ortiz Barbosa, Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## TÉRMINOS EN MATERIA TRIBUTARIA

*Para su regulación debe remitirse al Código de Régimen Político y Municipal*

15 de julio de 2010

**Radicación: 76001-23-25-000-2003-00496-01(16919)**

...«Para establecer la forma como se deben contabilizar los términos se acude al Código de Régimen Político y Municipal, comoquiera que ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo, contienen una regulación sobre el tema, pues, las reglas establecidas en el Código de Régimen Político y Municipal, se aplican *“en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa”*(art. 59).

El artículo 59[1] citado establece que *“Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal”*; y el inciso segundo prevé que *“El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 ó 31 días, y el plazo de un año de 365 ó 366 días según los casos”*.

Cuando se trata de términos de “meses” o “años”, los plazos corren de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina. Por ello, cuando la norma se refiere, en este caso, al *“primer día de plazo”* significa la fecha de la notificación o el del acto procesal que es el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días. Tanto es, que la norma advierte que el plazo de un mes o de un año no siempre tiene el mismo número de días; en el primer caso podrá ser de 28, 29, 30 ó 31 días, y en el segundo, de 365 o 366 días, según corresponda.

Contrario a cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles; es decir, cuando el plazo se fija en meses o años el plazo comienza a correr de mes a mes o año a año, independientemente de que el día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y, el primer mes del término finaliza a la media noche del día cuyo número corresponde con el de la fecha de notificación.

En esta materia no tiene cabida el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil según el cual *“Todo término comenzará a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda”*, pues es una disposición específica para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, cuestión diferente a la de los actos administrativos.

En desacuerdo con la decisión del Tribunal, que comparte la posición de la demandante, la Sala ha precisado que el *“primer día del plazo”* corresponde a la fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del inicio del término, como el siguiente pronunciamiento:

“La Sala advierte, así mismo, que cuando el comentado inciso 2° del artículo 67 del Código Civil, habla de “el primero y el último día de un plazo de meses o años”, la expresión, “el primero”, no tiene la connotación estrictamente literal que, en apariencia, fluye de su texto, esto es, que no se refiere propiamente al día en que debe empezar a contarse el plazo, sino al día en que se notifica o realiza el acto procesal sujeto a plazo de ejecutoria impugnación o decisión; de otro modo, el mencionado inciso 2° resultaría incompatible con el inciso 3° del artículo 68 ib., según el cual “cuando se dice que una cosa debe observarse desde tal día, se entiende que ha de observarse desde el momento siguiente a la media noche del día anterior”, incompatibilidad que se repetiría frente al ya estudiado artículo 120 del Código de Procedimiento Civil, cuyo sentido natural es el de que el día de la notificación o realización del acto no cuenta como primer día del término que deba computarse.

La norma de la paridad de los días extremos, así entendida, es, por lo demás, perfectamente demostrable, pues, si la notificación de un acto liquidatorio se efectúa, por ejemplo, el 31 de julio, con plazo de un mes para su reposición, es claro que el término del recurso vencería el 31 de agosto, habiéndose empezado a contar el mismo, no el 31 de julio, sino el 1 de agosto”.

Sobre la forma de computar los términos de meses o años en diferentes eventos la Sala se ha pronunciado en varias ocasiones, como el plazo de un mes para responder el pliego de cargos contado a partir de su notificación, o para expedir el requerimiento especial (dos años a la fecha del vencimiento del plazo para declarar), dar su respuesta (tres meses desde la notificación del requerimiento) o para expedir la liquidación oficial (seis meses desde el vencimiento del plazo para responder el requerimiento) o para recurrirla.

Por las razones expuestas, para la Sala, los dos meses para interponer el recurso de reconsideración no iniciaron el día siguiente al de la notificación, porque no es un plazo fijado en días. El artículo 720 del Estatuto Tributario y la norma local expresamente disponen que el término inicia el día de la notificación del acto.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR**

*Si se formula mientras está en curso una inspección tributaria o finalizada esta no suspende el plazo para notificar el requerimiento especial ni modifica las condiciones para corregir la declaración una vez decretada la inspección*

5 de marzo de 2015

**Radicación: 25000-23-27-000-2010-00208-01 (19382)**

...«En virtud de los principios de eficiencia, eficacia y economía procesal, el emplazamiento para corregir tiene como fin promover el cumplimiento voluntario de la obligación de declarar en debida forma. Por eso, el emplazamiento para corregir se instituye, de una parte, como una oportunidad que la ley le brinda al contribuyente para enmendar las inexactitudes que habría podido cometer en el denuncia tributario, y de otra, como una oportunidad que tiene la administración para persuadir al contribuyente de que tribute en debida forma para, así, evitarse un pleito oneroso por las cuantiosas sanciones que se derivan por el incumplimiento del deber de declarar en debida forma.

El emplazamiento para corregir proferido en las anteriores condiciones tiene su razón de ser en el hecho de que puede precaver el litigio entre el contribuyente y la administración y, por eso, es razonable que se suspenda por un mes el plazo previsto para proseguir la actuación administrativa, suspensión que ocurre a partir de la notificación del requerimiento especial.

Es menester advertir que el emplazamiento para corregir que suspende por un mes el plazo que tiene la autoridad tributaria para notificar el requerimiento especial debe proferirse antes de la inspección tributaria, que es un medio probatorio que puede usar la administración para comprobar la veracidad y exactitud de la información reportada en la declaración tributaria.

En efecto, el artículo 779 del E.T. dispone que la inspección tributaria es un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la administración tributaria, para verificar la existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar de los hechos económicos por los que tributó el contribuyente. De manera que, a diferencia del emplazamiento para corregir, que constituye una forma propia de la etapa persuasiva subsiguiente a la presentación de la declaración tributaria, la inspección tributaria constituye una forma propia de la etapa conminatoria subsiguiente a la etapa de cumplimiento del deber legal y a la etapa persuasiva prevista para corregir el denuncia ya presentado.

En esa dinámica del proceso administrativo, no consulta la finalidad de las formas propias de la actuación administrativa tributaria, que se emplace al contribuyente estando en curso una inspección tributaria o culminada esta diligencia, puesto que con o sin emplazamiento, la legislación tributaria prevé que el contribuyente pueda corregir, incluso cuando se ha decretado la inspección tributaria. En otras palabras, ese emplazamiento es innecesario porque, *motu proprio*, el contribuyente puede corregir en las condiciones y en el plazo que la legislación tributaria prevea.

El numeral 2 del artículo 644 del E.T. dispone que cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al 20% del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

En estos casos, entonces, el contribuyente está exonerado de pagar la sanción por inexactitud que se llegaría a proponer si se formula un requerimiento especial (160% de la diferencia del saldo a pagar o saldo a favor, según el caso), pues, a cambio, debe pagar la sanción por corrección, que es mucho más favorable (20% del mayor valor a pagar).

Si el contribuyente decide no corregir en las condiciones favorables que prevé el Estatuto Tributario, la autoridad competente está conminada a proseguir la actuación administrativa y, para el efecto, deberá notificar el requerimiento especial en el plazo preclusivo que el E.T. dispone para el efecto.

En consecuencia, si se emplaza para corregir estando en curso una inspección tributaria o finalizada esta diligencia, ese emplazamiento no suspende el plazo preclusivo que tiene la administración tributaria para notificar el requerimiento especial, ni modifica las condiciones en que puede corregirse el denuncia tributario después de haberse decretado la inspección tributaria.

El emplazamiento para corregir dictado estando en curso una inspección tributaria no tiene la virtud de suspender un plazo que ya está suspendido. No es razonable. Y si el emplazamiento para corregir se dicta una vez culminada la inspección tributaria, no tiene la virtud de suspender el plazo para notificar el requerimiento especial por cuanto, en ese estado de la actuación administrativa, la autoridad tributaria ya tendría los elementos de juicio necesarios para archivar la investigación o para formular y notificar el requerimiento especial.

En consecuencia, no hay razón que justifique ampliar por un mes más, de una parte, el plazo que la legislación tributaria prevé para que el contribuyente corrija en las condiciones favorables anteriormente anotadas, y, de otra, el plazo que la administración tributaria tiene para notificar el requerimiento especial, en este caso, en detrimento de las condiciones en que debe exigirse el cumplimiento de la obligación tributaria.

En efecto, no debe perderse de vista que, notificado el requerimiento especial, la sanción que procede es la más gravosa, esto es, la sanción por inexactitud. El contribuyente puede aceptar total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, caso en el cual, la sanción por inexactitud se reducirá a la cuarta parte de la que propuso el requerimiento especial [Artículo 709 E.T.]. Y si esos hechos se aceptan parcial o totalmente dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, la sanción por inexactitud se reduce a la mitad. [Artículo 713 E.T.].

Estas reglas no pueden ser desconocidas mediante el exótico expediente de suspender, por el emplazamiento para corregir, el plazo preclusivo previsto en la ley para notificar el requerimiento especial, cuando se está practicando o ya se ha practicado una inspección tributaria.»...

*Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez,  
Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.*

## LIQUIDACIÓN OFICIAL DE AFORO

*Se puede formular en el mismo acto que impone la sanción por no declarar*

26 de mayo de 2016

**Radicación: 25000-23-27-000-2011-00296-01(19732)**

...«Se aprecia, entonces, que la omisión de presentar la declaración tributaria es el hecho que sirve de fundamento para iniciar dos actuaciones administrativas: una para imponer la sanción y otra para formular liquidación de aforo.

En virtud de los principios de eficiencia, celeridad, eficacia y economía, el emplazamiento se instituye, además, como un mecanismo para persuadir al contribuyente para que presente la declaración so pena de la sanción y de la liquidación de aforo.

Por el emplazamiento, se conmina al contribuyente a pagar una sanción menos onerosa que la prevista por no declarar [sanción por extemporaneidad].

De manera que si el contribuyente decide no declarar, la administración puede iniciar la actuación administrativa prevista para imponer la sanción por no declarar y, posteriormente, la prevista para formular la liquidación de aforo, en ambos casos, previo emplazamiento para declarar.

Pero, además, nada se opone a que las dos actuaciones administrativas se adelanten de manera simultánea e independientemente o de manera acumulada, al punto de que se plasmen ambas decisiones en dos resoluciones o en una sola, pues, esto consulta los principios anteriormente referidos, y así lo permite hacer el artículo 637 del E.T.

En lo que concierne al Distrito Capital, además, el artículo 8 del Acuerdo 27 de 2001, “*Por el cual se adecúa el régimen sancionatorio en materia impositiva en el Distrito Capital de Bogotá*”, dispone que la liquidación de aforo y la sanción

por no declarar pueden imponerse en el mismo acto administrativo. Dice la norma:

*“Artículo 8.- Procedimiento unificado de la sanción por no declarar y de la liquidación de aforo de los impuestos predial unificado y sobre vehículos automotores. Para los Impuesto Predial Unificado y sobre Vehículos Automotores la Administración Tributaria Distrital en el acto administrativo de la Liquidación de Aforo determinará el impuesto correspondiente y la sanción por no declarar respectiva”*

Por lo expuesto, la Sala considera que en el caso concreto no se vulneró el derecho al debido proceso por el hecho de que el Distrito Capital haya impuesto en un mismo acto la sanción por no declarar y la liquidación de aforo.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **E. NOTIFICACIONES**

### **NOTIFICACIÓN POR EDICTO**

*Si se desfija el edicto antes de tiempo la notificación se entiende no surtida*

9 de febrero de 1996

**Radicación: CE-SEC4-EXP1996-N7392**

...«[C]uando se utiliza el edicto como medio de notificación, ésta se entiende surtida en la fecha de vencimiento del término legal de fijación estipulado en la ley y no en la fecha en que el mismo se desfije materialmente, razón por la cual si el edicto, como en el caso que se decide, no permanece fijado por el término establecido legalmente, la notificación que con él se pretende no puede entenderse surtida. De acuerdo con las normas especiales que regulan el derecho tributario, en particular el artículo 734 del E.T., si la Administración de Impuestos no ha resuelto en el término de un año el recurso interpuesto, el mismo se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración de oficio o a petición de parte así lo declarará.»...

*Consuelo Sarria Olcos, Julio E. Correa Restrepo,  
Guillermo Chahín Lizcano, Delio Gómez Leyva.*

## NOTIFICACIÓN POR CORREO A DIRECCIÓN RURAL

*Si esa dirección corresponde a la del apoderado, el mismo debe estar atento a la llegada de tal correspondencia en la respectiva oficina postal*

24 de octubre de 2002

**Radicación: 05001-23-25-000-1992-1380-01(13014)**

...«Pues bien, el primer cargo planteado por el actor está referido a que la notificación por correo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 055 del 22 de abril de 1991, jamás se surtió, pues además de que en el sitio informado no existe el servicio de correo, las normas sobre notificación no prevén que en el caso de direcciones rurales, la notificación se haga por la supuesta colocación de una lista en la oficina del agente de correos.

Al respecto se observa que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la parte actora informó que *“para efectos del artículo 564 del Estatuto Tributario y para este proceso, me permito manifestar que recibiré notificaciones en la Finca denominada El Porvenir, ubicada en la Vereda Las Cruces, municipio de Chocontá, camino que de la cabecera municipal va hacia El Pedregal -vereda Las Cruces- vereda Chinatá.”* (folio 37 cuaderno de antecedentes); idéntica dirección suministró al interponer el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No 055 del 22 de abril de 1991, (folio 33 cuaderno principal).

De otra parte, de conformidad con lo expuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, las liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

Lo anterior, en concordancia con el artículo 564 del Estatuto Tributario, significa que la Administración debía enviar el aviso de citación a la dirección rural arriba citada, tal y como en efecto procedió, como consta en la certificación expedida por la División de documentación de la Administración Local de Antioquia, en donde se anota:

*“Las Liquidaciones de Revisión 052 y 053 fueron notificadas con planilla de correo Nro. 086 de abril 22/91.*

*“La Liquidación de Revisión 055 fue notificada con planilla de correo Nro. 089 de abril 25 de abril 25/91.*

*“Fueron remitidas a la Vereda Cruces según relación de devueltos del Correo de Mayo 29/91 por no reclamadas.*

*“Se remitieron nuevamente al correo con distinta dirección en la planilla 172 de junio 6/92, siendo devuelta por segunda vez únicamente la liquidación 055 el 12 de junio de 1991 por desconocido.*

*“De esta última se solicitó publicación con oficio 1-090-1-618 de junio 24/91.*

*“Aparece publicada en El Tiempo en septiembre 1/91”.*

A folio 28 del cuaderno de antecedentes obra copia de la Liquidación Oficial de Revisión No. 055 del 22 de abril de 1991, con constancia de la División de Documentación del envío por correo certificado en la misma fecha, introducido al correo según planilla No. 089, así mismo en el memorando explicativo de dicho acto oficial se anotó como dirección para notificaciones la siguiente: “ Finca denominada el Porvenir, ubicada en la Vereda Las Cruces, Municipio de Chocontá, camino que de la Cabecera Municipal va hacia el Pedregal – Vereda las Cruces – Vereda Chinatá”.

(...)

Ahora bien, en relación con la notificación por correo y el aviso de citación a direcciones rurales, en las cuales no existe el servicio de correo, ha sido reiterada la jurisprudencia de la Sala en el sentido de que tal circunstancia, más que conducir a la falta de notificación, evidencia un error o negligencia del administrado, que además de obstruir el procedimiento administrativo de determinación y discusión del tributo, implica la falta de legitimación para desvirtuar la notificación postal.

Para la Sala la notificación enviada a la dirección informada por el apoderado del actor estuvo bien efectuada, como quiera que el hecho de su devolución no es imputable a la Administración Tributaria sino al apoderado del demandante, quien informando una dirección rural debió estar atento de su correspondencia en la oficina postal de Chocontá.

Presentada la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable de 1987 el 1º de Agosto de 1988 y por cuanto la Liquidación Oficial de Revisión No. 055 del 22 de abril de 1991, se envió a la dirección informada por el contribuyente en la misma fecha y el aviso en la prensa se publicó oportunamente, encuentra la Sala que el acto oficial se notificó dentro del término prescrito en el artículo 714 del Estatuto Tributario, en consecuencia no prospera el cargo relativo a la firmeza de la declaración privada.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## NOTIFICACIÓN POR AVISO EN DIARIO DE AMPLIA CIRCULACIÓN

*Procede cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente mediante la información oficial, comercial o bancaria*

26 de noviembre de 2003

**Radicación: 25000-23-27-000-2000-00891-01(13307)**

...«Ha considerado la Sala en varias oportunidades que el no intentar en forma diligente notificar a un contribuyente de que existe una actuación administrativa que lo vincula agotando todos los medios para lograrlo en forma efectiva, que exige sólo el mínimo cuidado y diligencia en la forma de efectuar la notificación por correo, puede presentarse una violación al derecho de defensa y contradicción protegido por el artículo 29 de la Constitución Política.

Se ha señalado que *“la notificación de las actuaciones de la administración tiene como objetivo darlas a conocer y así permitir el ejercicio del derecho de contradicción y defensa por parte del interesado o como en el sub lite, permitir que el afectado se acoja a un beneficio legal como es el de la reducción de la sanción por presentar la información antes de la notificación de la resolución sancionatoria.”*

De allí que se considere que la notificación por aviso contemplada por el artículo 568 del Estatuto Tributario, se halla sujeta a las reglas del artículo 563 ibídem, es decir que la notificación *“por medio de publicación en un diario de amplia circulación”* procede *“cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente”*, porque éste no la haya informado, debiendo la Administración establecerla, *“mediante verificación directa, o mediante guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria”*. (...)

En el caso de autos, si bien es cierto que la Administración envió el correo a la dirección que informó la sociedad en su declaración de renta por el año de 1994, y en principio estaría correctamente enviado, lo cierto es que ante la devolución del correo con la causal NO EXISTE NUMERO, la

administración debió acudir a otros medios para establecer la ubicación de la Sociedad, como lo dispone el inciso segundo del artículo 563 del E.T. y no proceder, sin hacer más averiguaciones, a la notificación excepcional del aviso en un periódico de circulación nacional.

De acuerdo a lo observado en el cuaderno de antecedentes, en la Administración reposaban documentos idóneos para confrontar la dirección a la cual se había enviado el correo devuelto, con la dirección correcta, de una parte como lo manifiesta la parte actora, en las declaraciones de ventas presentadas por el año 1996 (antes y después del Pliego de Cargos) se informa como dirección de la sociedad la Calle 15 No. 12 - 86 de Funza; igualmente obra la constancia de consulta del sistema S.I.A.T. de fecha octubre de 1996, en la cual aparece como dirección en el RUT, la Calle 15 No. 12 - 86 de Funza. (folio 20).

A juicio de la Sala, el error incurrido por la actora al informar su dirección en la declaración de renta por los años 1993, 1994 y 1995, no limita a la Administración acudir a todos los medios que estén a su alcance para lograr una debida notificación, pues así como consultó esas declaraciones, también hubiera podido consultar las declaraciones de ventas y confrontar las direcciones informadas, pues estas declaraciones, así como las consultas del sistema también reposaban en el expediente. Unido esto a la devolución del correo, era evidente que el acto administrativo no se había enviado a la dirección registrada y era deber de la Administración, antes de la publicación en el periódico, agotar todos los medios para establecer correctamente la dirección; adicionalmente el artículo 568 del Estatuto Tributario trae como presupuesto que la devolución del correo sea por cualquier razón.

A juicio de la Sala y como está probado en el proceso, los funcionarios encargados de la notificación no guardaron la debida diligencia de enviar en forma correcta el Pliego de Cargos, lo que hace que la notificación por aviso a la que la Administración le quiso otorgar toda la eficacia no cumplió con su finalidad que no es otra de dar a conocer las decisiones de la Administración para permitir el ejercicio del derecho de contradicción y defensa por parte del interesado, fundamento de las causales de nulidad que consagra la legislación tributaria, o más en este caso, de dar la oportunidad de acogerse a un beneficio legal como es el de la reducción de la sanción por la presentación de la información antes de la notificación de la imposición de la misma.

De acuerdo con lo anterior y en oposición a lo señalado por el a quo, se concluye que la sociedad actora no fue notificada debidamente del Pliego de Cargos, obligatorio en este proceso sancionatorio y cuyo traslado ordena perentoriamente el artículo 651 del Estatuto Tributario, circunstancia que se erige en causal de nulidad de los actos administrativos por violación directa del derecho de audiencia y defensa, en los términos consagrados por el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

El debido proceso es aplicable a las actuaciones administrativas y la notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial de este derecho fundamental que garantiza el derecho de defensa y por lo tanto los actos no producen efecto alguno mientras no se haya cumplido este requisito.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

**NOTIFICACIÓN POR CORREO A LA DIRECCIÓN  
INFORMADA POR EL CONTRIBUYENTE**

*La falta de coordinación en la administración del edificio para la entrega de correspondencia es ajena a la administración tributaria y, por tanto, tiene validez la notificación de la actuación fiscal*

10 de febrero de 2011

**Radicación: 25000-23-27-000-2006-01343-01(17597)**

...«Según la apelante, la dirección que ADM informó en la declaración del año gravable 2003 fue la Carrera 9 No. 81A - 26 oficina 503, no obstante la DIAN notificó el requerimiento especial a la Carrera 9 No. 81 A - 26, omitiendo el número de la oficina correspondiente.

Como consecuencia de dicha omisión, el sobre que contenía el requerimiento especial fue recibido el 10 de noviembre de 2004 en la recepción del edificio en donde se encuentra ubicada la oficina de ADM, el que fue entregado al contribuyente en su oficina el 16 de noviembre de 2004.

Toda vez que la respuesta al requerimiento especial fue radicada el 16 de febrero de 2005, la Administración en el memorando explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003, del 16 de mayo de 2005, señaló que conforme al artículo 707 del Estatuto Tributario esta se tiene como extemporánea.

Alegó la apelante que la errónea notificación realizada tuvo como consecuencia que la DIAN no considerara en las etapas del proceso de discusión los argumentos expuestos por la demandante en la respuesta al requerimiento especial, desconociendo de esta forma el debido proceso.

Observa la Sala que la notificación de los actos administrativos de carácter particular, como medio a través del cual el administrado conoce las decisiones que lo afectan, y puede oponerse a las mismas, es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso. Así, mientras esos actos

no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo).

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, entre los actos de la Administración que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran los requerimientos. Y según el artículo 566, en concordancia con el 563 *ibidem*, (vigentes para la fecha de notificación del requerimiento especial) la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la Administración en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección.

A su vez, el artículo 568 *ib* señala que los actos administrativos notificados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, se notificarán mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, y que el término para que el contribuyente responda o impugne se cuenta desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

En el caso concreto se observa que la notificación por correo del requerimiento especial se envió a la dirección informada por el contribuyente en su declaración de renta correspondiente al año gravable 2003 (folio 165 exp), y si bien se omitió el número de la oficina, dicho envío no fue devuelto por la oficina de correos. En consecuencia, al ser recibido por el encargado de la administración del edificio se reconoció que el destinatario reside en dicho lugar, debiendo proceder a su entrega inmediata.

La falta de coordinación de la administración del edificio en la entrega de la correspondencia es un asunto ajeno a la Administración Tributaria, toda vez que ésta entendió que el acto fue debidamente notificado al no ser devuelto el correo por parte de Adpostal.

Conforme a lo señalado por el *a quo*, la notificación del Requerimiento Especial No. 3006320040000249, del 8 de noviembre de 2004, a la sociedad demandante tuvo lugar el 10 de noviembre de 2004, fecha en la cual fue recibida la copia del acto en la dirección informada por el contribuyente (portería del edificio), razón por la cual, conforme al artículo 707 del Estatuto Tributario, la respuesta al requerimiento especial presentada el 16 de febrero de 2005 es extemporánea.»..

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **ILEGALIDAD DE LA NOTIFICACIÓN POR EDICTO**

*Cuando la notificación por correo del acto que resuelve el recurso es devuelta por la causal “dirección inexistente” y se desvirtúa este hecho, se torna ilegal la notificación por edicto*

9 de marzo de 2017

**Radicación: 25000-23-27-000-2011-00201-01 (19460)**

...«[L]a Sala advierte que la causal “NO EXISTE” por la cual fue devuelta la citación enviada a la demandante para que se notificara de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, quedó desvirtuada con el certificado de tradición del inmueble y con la notificación que posteriormente realizó la Administración a la misma dirección, denotando que sí existía.

Así pues, a juicio de la Sala, dicha inconsistencia no puede ser trasladada al contribuyente.

Ahora bien, aunque la notificación del acto acusado fue irregular al notificarla por edicto cuando la dirección procesal sí existía, no es procedente anularla por esa sola circunstancia porque, como lo ha indicado la Sala, la falta de notificación o la notificación irregular de los actos administrativos, no es causal de nulidad de los mismos, sino un requisito de eficacia y oponibilidad, máxime cuando la demandante pudo acudir ante esta jurisdicción a discutir el acto.

Sin embargo, como lo ha alegado la demandante, tuvo conocimiento del acto administrativo por conducta concluyente cuando ya había transcurrido el término de un año con el que contaba la Administración para su notificación oportuna, de conformidad con lo previsto en el artículo 732 ET.

En efecto, la demandante tuvo conocimiento del acto que le resolvió el recurso de reconsideración cuando le fue entregada una copia por solicitud de su apoderado, con ocasión de la respuesta a la petición antes mencionada,

lo cual ocurrió el 23 de mayo de 2011, fecha que no fue controvertida por la demandada y en la que, en consecuencia, debe entenderse realmente notificado el acto demandado.

En esas condiciones, como el recurso fue presentado el 19 de abril de 2010, la Administración debía expedir y notificar la decisión a más tardar el 19 de abril de 2011, no obstante como la notificación se surtió por conducta concluyente el 23 de mayo de 2011, se configuró el alegado silencio administrativo positivo.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Stella Jeannette Carvajal Basto,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **F. DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN**

### **REFORMATIO IN PEJUS ADMINISTRATIVA**

*Impide a la administración modificar las bases de la liquidación haciéndola más gravosa para el contribuyente*

22 de febrero de 1981

**Radicación: CE-SEC4-EXP1981-N7773**

...«La sala acoge la decisión del a-quo previo el siguiente análisis: 1. Reformateo in Pejus Administrativa:

De inmenso interés es el análisis de los artículos 29 del Decreto 1651 de 1961 y 23 del Decreto 2821 de 1974.

El artículo 29 del Decreto 1651 de 1961 decía en su inciso 1°.

“Artículo 29. Dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de presentación de cada declaración de renta y patrimonio, el Jefe de la División de Impuestos Nacionales podrá oficiosamente, por una sola vez, revisar la liquidación de impuestos con el fin de adicionar los bienes y rentas omitidos por el contribuyente, así como para corregir los errores cometidos en tales liquidaciones que hayan ocasionado un menor impuesto. Al hacer uso de esta facultad deben corregirse igualmente los errores u omisiones cometidos en contra del contribuyente”.

El último inciso del mismo artículo decía:

“Vencidos los tres meses siguientes a la expiración del término de revisión, la liquidación quedará sin valor legal si no se hubiere notificado”.

Por tanto, claro es en el régimen del decreto 1651 de 1961 que una vez vencido el término para practicar la liquidación de revisión no podía la

administración modificar las bases de la liquidación impugnada haciéndola más gravosa para el contribuyente.

Esta *reformatio in pejus* administrativa aparecía nuevamente consagrada en el artículo 54 del mismo decreto 1651 de 1961 que sostenía:

“Artículo 54. Los funcionarios que conozcan de recursos podrán corregir todos los errores de las liquidaciones y providencias sometidas a su conocimiento, pero no podrán aumentar la suma total a cargo del contribuyente si ya se halla vencido el término de la revisión oficiosa”.

Posteriormente, el artículo 23 del Decreto 2821 de 1974 dice:

“Artículo 23. En la decisión de los recursos los funcionarios podrán corregir oficiosamente los errores de los actos sometidos a su conocimiento y efectuar las compensaciones a que haya lugar, pero no podrán aumentar la suma total fijada a cargo del sujeto pasivo en la liquidación recurrida”.

Del tenor de las anteriores normas vigentes para el caso sub-lite, es claro que la administración podía modificar las bases del tributo, aún expirado el término de revisión, siempre que en modo alguno aumentase la cuantía del tributo tasada en el acto impugnado. No cabe pues duda alguna, en el asunto de autos, que el funcionario administrativo de recursos sí tenía potestad para modificar las bases de la liquidación oficial siempre que no aumentara, como no aumentó, el gravamen total a cargo de la contribuyente.»...

*Carmelo Martínez Conn, Bernardo Ortiz Amaya,  
Gustavo Humberto Rodríguez, Enrique Low Murtra.*

## INTERPOSICIÓN EXTEMPORÁNEA DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

*Permite acudir en demanda per saltum contra el acto definitivo, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el artículo 720 del Estatuto Tributario*

10 de octubre de 2016

**Radicación: 08001-23-31-000-2011-01252-01(20311)**

...«2.6.1 Una de las causales previstas en el artículo 722 del ET para que la Administración Tributaria proceda a inadmitir el recurso de reconsideración tiene que ver con su interposición en forma extemporánea, es decir, pasados dos (2) meses contados a partir del mismo día en el que se surtió la notificación del acto administrativo debatido.

2.6.2 La jurisprudencia de esta Sección ha mantenido dos líneas jurisprudenciales al resolver el problema jurídico respecto de los efectos que la inadmisión del recurso de reconsideración por extemporáneo y la posibilidad de que el contribuyente se acoja a lo previsto en el parágrafo del artículo 720 del ET, es decir, a la figura jurídica del *per saltum* prevista en materia tributaria.

2.6.3 Respecto de esta figura, es preciso indicar que procede siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (i) que el requerimiento se haya atendido en debida forma, es decir, que la respuesta se presente dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del requerimiento especial, se haga por escrito y como lo indica el artículo 559 del ET, la suscriba el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y contenga las objeciones al requerimiento y (ii) que la demanda contra la liquidación oficial se presente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.

(...)

2.7.2 De lo anterior se infiere que la regla general, respecto del recurso de reconsideración, en el caso de la liquidación oficial, es su obligatoriedad

para agotar la vía gubernativa, salvo que el contribuyente se acoja a la excepción prevista en el párrafo del artículo 720 del ET.

2.7.3 De manera que, para debatir la legalidad de la liquidación oficial en sede jurisdiccional el contribuyente tiene dos opciones: (i) agotar en debida forma la vía gubernativa a través de la interposición del recurso de reconsideración, atendiendo las formalidades y el plazo previsto en la ley [arts. 720 y 722 del ET] ó (ii) acudir en forma directa [*per saltum*], siempre que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial [párrafo art. 720 *ib*] y se presente la demanda contra la liquidación oficial dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.

2.7.4 Ahora bien, se entiende que el contribuyente se acoge a dicha excepción, en principio, cuando se abstiene de interponer el recurso de reconsideración [manifestación tácita].

2.7.5 Sin embargo, puede ocurrir que el contribuyente interponga el recurso de reconsideración de manera extemporánea, lo que origina su inadmisión y, a su vez, se acoja -al presentar la demanda- a la facultad prevista en el párrafo del artículo 720 del ET porque atendió en debida forma el requerimiento especial.

En la solución a este evento, en los diversos pronunciamientos emitidos por esta Sección, a los que se hizo referencia con anterioridad, se ha coincidido en señalar que cuando se presenta en forma extemporánea el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, se entiende que no se presentó el recurso.

2.7.6 La diferencia entre las dos líneas jurisprudenciales que en torno a este tema se han presentado, radica en que en una, si se prueba el cumplimiento de los requisitos del párrafo del artículo 720 del ET el contribuyente puede demandar *per saltum*, a pesar del rechazo por extemporáneo del recurso de reconsideración, en tanto que en la segunda línea, que resulta ser la vigente, la extemporaneidad en la interposición del citado recurso conduce a la falta de agotamiento de la vía gubernativa, lo que trae consigo la decisión inhibitoria, salvo que se demuestre que el recurso fue ilegalmente inadmitido es decir, que no era extemporáneo.

2.7.7 En esta oportunidad, se retoma la posición, según la cual, la interposición del recurso de reconsideración en forma extemporánea contra la liquidación oficial de revisión y su consecuente inadmisión abre la posibilidad de que el contribuyente acuda *per saltum* en demanda del acto

administrativo definitivo ante esta jurisdicción, siempre que se cumplan los presupuestos señalados en el parágrafo del artículo 720 del ET, esto es, atender en debida forma el requerimiento especial e interponer la demanda dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

2.7.8 La extemporaneidad en la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial surte el mismo efecto que la no presentación. La excepción a la regla general –la interposición obligatoria de los recursos-, prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET, tiene su razón de ser en el hecho de que si se atiende en debida forma el requerimiento especial, no es indispensable impugnar el acto administrativo, pues por vía de la respuesta al requerimiento, el contribuyente pudo exponer sus argumentos y la Administración estudiarlos, por lo que es claro, tuvo la oportunidad de revisar su actuación con el fin de modificarla, revocarla o aclararla.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **G. RÉGIMEN PROBATORIO**

### **COSTOS Y DEDUCCIONES**

*Oportunidad para su demostración*

5 de octubre de 1937

**Radicación: CE-SEC4-EXP1937-10-05**

...«Como en el inventario de salida de 1930 se pusieron las fincas con su valor efectivo en esa época, en diciembre de 1931, estas fincas ya no tenían el valor de 1930, y por consiguiente se obtuvo por este sólo renglón, pérdidas de consideración. Es decir que el mismo señor Michonik confiesa que las fincas a que alude aún se encuentran en su poder, y que el demérito o la depreciación que les imputa ha sido fijada por él a su arbitrio.

Sin negar que realmente esas fincas hayan disminuido de valor, es evidente también, por propia confesión del interesado, que la pérdida aún no se ha realizado luego no puede alegarse. Cuando ésta se realice, es decir, cuando los bienes salgan de manos del señor Michonik, como esa operación debe ser' sentada en los libros, será entonces cuando podrá alegarla por existir prueba directa de ella, y en tal caso tendrá derecho a ser atendido. Si cosa distinta se hiciera y prescindiendo de otras consideraciones, se llegaría al absurdo, inaceptable desde luego, de deducírsele ahora la pérdida por él apreciada, y más luego, la efectiva resultante de la venta de tales bienes, que por aparecer detallada en sus libros, forzosamente habría que admitirla por mandato de la ley. Por estas razones la resolución demandada no puede ser atacada por este aspecto.»...

*Elías Abad Mesa, Carlos Lozano y Lozano, Pedro Martín Quiñones, Isaías Cepeda, Ramón Miranda, Ricardo Tirado Macías, Guillermo Peñaranda Arenas*  
(Con salvamento de voto).

## **PRUEBA CONTABLE**

*Debe estar respaldada por comprobantes externos.*

9 de marzo de 1984

**Radicación: CE-SEC4-EXP1984-N7001**

...«El certificado visible a folios 15 y siguientes del cuaderno principal y suscrito por contador titulado acredita la contabilización del sobreprecio en el libro de Caja Diario. Acredita igualmente que tales contabilizaciones están respaldadas por comprobantes internos. Falta sin embargo la referencia a los comprobantes externos, razón por la cual la Sala no puede aceptar esta prueba, pues bien dice el artículo 78 del Decreto 1651 de 1961 que los asientos, contables valen cuando están respaldados por comprobantes internos y externos.

Es cierto que en varias partes del alegato del actor y aún del señor fiscal ante el tribunal se habla de los cheques con que se pagaron tales sobreprecios, pero éstos no aparecen en el expediente ni en copia auténtica ni en original, ni tampoco se han acompañado las facturas pues el propio contribuyente reconoce que tales facturas no existen. En los cuadernos de antecedentes administrativos se acompañan pruebas que tocan con otros aspectos del tributo, (en particular facturas de ventas) pero en lo relativo a sobreprecios el contribuyente no ha demostrado su aserto ni ha desvirtuado la presunción de legalidad que ampara los actos administrativos.

Ha sido clara la doctrina del Consejo cuando se refiere a la prueba contable: la contabilidad en materia tributario hace fe siempre y cuando cumpla un requisito esencial; el respaldo de comprobantes externos. Clara es la diferencia doctrinaria del comprobante interno y del externo y también es claro que sin la presencia de este último puede considerarse que el gasto o deducción está indebidamente comprobado.»...

*Enrique Low Murtra, Carmelo Martínez Conn, Bernardo Ortiz Amaya,  
Gustavo Humberto Rodríguez.*

## CONTABILIDAD REGISTRADA EN LOS LIBROS OFICIALES ANTES DE SU INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL

*Trae como consecuencia su inoponibilidad frente a terceros y su ineficacia probatoria, pero no amerita sanción*

4 de noviembre de 1988

**Radicación: CE-SEC4-EXP1988-N0457**

...«El motivo de la divergencia en este punto no es exactamente, la ausencia de registro mercantil, que lo hubo, sino la alegada inoponibilidad, frente a terceros, de los asientos consignados en libros antes del perfeccionamiento de aquel, tesis que los actos acusados esbozan.

Pero, de dicha inoponibilidad no es lícito derivar otro efecto que el de la ineficacia probatoria de tales asientos, y ello, en tanto la formalidad del registro permanezca inobservada, pues siendo de derecho estricto el régimen de las irregularidades sancionables, el fenómeno de la falta absoluta de registro, sancionable a términos del artículo 34, numeral 29, del Decreto 2821 de 1974, no es equiparable, “a fortiori” al de un registro cumplido que ni siquiera se diría “extemporáneo”, ya que, para efectuarlo, no existe en la ley un término especial.

De otro lado, no obra en el acta de la visita administrativa y fiscal, iniciada el 27 de enero de 1983, constancia alguna de que a la sociedad contribuyente se le hubiera exigido explicar la pretendida “extemporaneidad” del registro, o requerido la presentación de otros libros o efectos de comercio, ni menos sobre que la misma se hubiera negado a exhibir éstos. De donde, indiscutiblemente, los libros que relaciona el fallo atacado, sometidos al examen de los expertos y que, según éstos, muestran una secuencia ininterrumpida de asientos, desde la fecha de su registro original, en el año de 1971, prueban adicionalmente que no se estructuró irregularidad del registro que origine sanciones, o en la que halle sustento el rechazo de costos o deducciones.»...

*Jaime Abella Zárate, Carmelo Martínez Conn (ausente),  
José Ignacio Narváez García, Consuelo Sarria Olcos.*

## **CERTIFICADO DE CONTADOR PÚBLICO**

*Debe expresarse si la contabilidad se lleva conforme a prescripciones legales y si los libros se encuentran registrados y las cifras debidamente soportadas*

14 de junio de 2002

**Radicación: 05001-23-24-000-1995-0353-01(12840)**

...«Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; Deben expresarse si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.

En la certificación de contador público aportada por el actor, pueden verificarse los anteriores requisitos, incluso se indica expresamente que las operaciones están respaldadas por los comprobantes de egresos del N° 0001 al N° 0047 y facturas de compra.

Como la ley no exige fórmulas sacramentales para la certificación del contador público o revisor fiscal, si la administración no la desvirtúa por otros medios probatorios, ni efectúa las comprobaciones pertinentes, ésta debe ser aceptada de conformidad con el valor probatorio que asignan las leyes fiscales a la contabilidad, es decir como una prueba a favor del contribuyente.

Si la Administración tributaria tenía dudas sobre la credibilidad del contador que expidió la certificación, debió utilizar su facultad para hacer las comprobaciones pertinentes, para desvirtuar la prueba contable. Sin embargo y pese a la solicitud del contribuyente, no realizó ninguna verificación adicional. Se limitó a señalar que no existían comprobantes externos.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **H. DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES**

### **SUCESIVOS AUTOS INADMISORIOS FRENTE A UNA MISMA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN**

*Prohibición*

3 de julio de 2008

**Radicación: 25000-23-27-000-2004-01052-01(15511)**

...«En los términos de la apelación, precisa la Sala si se ajustan a derecho los actos por los cuales la DIAN rechazó a la actora la solicitud de devolución del saldo a favor correspondiente a la declaración de IVA por el bimestre 3 de 2000.

La Administración fundamentó el rechazo de la solicitud de devolución en el artículo 857 [1] del Estatuto Tributario, conforme al cual las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva: “1.cuando fueren presentadas extemporáneamente”.

De acuerdo con los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario la solicitud de compensación o devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

El artículo 857 *ibidem*, prevé, en lo pertinente, lo siguiente: (...)

Y, el artículo 858 del mismo ordenamiento dispone: (...)

Según las normas transcritas, las solicitudes de devolución de los saldos a favor deben ser inadmitidas por la autoridad tributaria, entre otros eventos, si se presentan sin el lleno de los requisitos formales. Si la Administración inadmite la solicitud, el contribuyente debe presentar una nueva petición dentro del mes siguiente a la inadmisión. Y, vencido el término para solicitar la devolución o compensación, la nueva solicitud se considera presentada

en tiempo si se formula dentro del mes siguiente a la notificación del auto inadmisorio.

A *contrario sensu*, si vencido el término para solicitar la devolución o compensación, la nueva solicitud se presenta por fuera del plazo para subsanar las causales de inadmisión, se considera como extemporánea, motivo por el cual procede su rechazo definitivo.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

El 12 de julio de 2000 la actora declaró IVA por el bimestre 3 de dicho año, con un saldo a favor de \$248.184.000 (folio 183 c.a). El 3 de julio de 2002, pidió la compensación del saldo a favor (folio 1 c.a).

El 16 de julio de 2002 la DIAN inadmitió la solicitud dado que fue suscrita por quien no tenía facultad para ello, y porque las declaraciones de los bimestres 2 a 4 de 2000 fueron firmadas por quienes no estaban inscritos en el registro mercantil. Además, porque sólo podía solicitar los saldos a favor provenientes de retenciones por IVA practicadas (folios 236 y 237 c. a).

Conforme al artículo 857 [par 1] del Estatuto Tributario, en el auto inadmisorio se advirtió al contribuyente que debía subsanar los errores advertidos dentro del mes siguiente a su notificación. El auto inadmisorio se introdujo al correo el 18 de julio de 2002 (folio 236 c.a) y se entregó a la actora el 19 del mismo mes (folios 318 y 327 c.a), hecho que ésta reconoció en la demanda (folio 6 c.ppal), y sobre el cual no existe controversia en el proceso.

El 22 de agosto de 2002 la demandante presentó nueva solicitud de compensación y anexó los certificados de la Cámara de Comercio de Bogotá en donde acreditaba que quienes firmaron tanto la declaración de IVA como la solicitud tenían facultades para ello. Además, explicó que todo el saldo a favor cuya devolución pidió, correspondía a retenciones por IVA y anexó los documentos que acreditaban el derecho a la compensación (folios 238 a 296 c.a).

El 3 de septiembre de 2002 la DIAN inadmitió la solicitud de 22 de agosto del mismo año, por las mismas razones de la primera inadmisión. El 9 de octubre de 2002, dio respuesta a esta inadmisión e insistió en que el saldo a favor solicitado fue originado en retenciones por IVA. Adicionalmente, presentó nueva solicitud de devolución.

Por Resolución 101 de 28 de octubre de 2002 la demandada rechazó definitivamente la solicitud, porque fue extemporánea, dado que la respuesta al auto inadmisorio de 16 de julio de 2002 no fue presentada dentro del término fijado en el artículo 857 [par 1] del Estatuto Tributario (folios 319 y 320 c.a). El rechazo fue confirmado en reconsideración por Resolución 00042 de 25 de noviembre de 2003 (folios 340 a 351 c.a).

Ahora bien, la Sala ha dicho que una vez presentada la solicitud de devolución, si la Administración considera que se configura alguna de las causales de inadmisión del 857 del Estatuto Tributario, debe proferir el auto inadmisorio y, luego, proceder al rechazo de la solicitud, si no se subsanan las causales. También ha sostenido que presentada la primera solicitud en tiempo, la Administración Tributaria no puede dictar sucesivos autos inadmisorios, para concluir que la última solicitud de devolución se encuentra por fuera del término legalmente establecido.

Entonces, si bien no deben proferirse varios autos inadmisorios, tal prohibición tiene como finalidad evitar que como consecuencia de los sucesivos autos de inadmisión, esto es, del proceder de LA DIAN, se rechacen por extemporáneas las solicitudes de devolución. Dicho de otra manera: aunque no deben proferirse varios autos inadmisorios, se viola el debido proceso del administrado, si como resultado de las múltiples inadmisiones, la solicitud se convierte en extemporánea y la DIAN la rechaza, puesto que la extemporaneidad fue provocada por ésta.

En el caso concreto, aun cuando la DIAN no debió proferir dos autos inadmisorios, tal proceder no tuvo la entidad suficiente para vulnerar el debido proceso de la actora, dado que ésta dio respuesta al auto inadmisorio de 16 de julio de 2002, por fuera del término del artículo 857 [par 1] del Estatuto Tributario. Esto es, la extemporaneidad le fue imputable única y exclusivamente a la demandante, independientemente de que se hubieran expedido uno o varios autos de inadmisión.

En efecto, aunque la primera solicitud de devolución fue presentada el 3 de julio de 2002, dentro del término establecido en el artículo 854 del Estatuto Tributario, al haberse inadmitido el 16 de julio de 2002 y haberse notificado la inadmisión el 19 del mismo mes, la actora tenía plazo para subsanar las causales de inadmisión y presentar la nueva solicitud hasta el 19 de agosto de 2002. Como ese día era inhábil, el plazo se extendió hasta el día siguiente (20 de agosto); sin embargo, la respuesta al auto inadmisorio y

la nueva solicitud se presentaron el 22 de agosto de 2002, esto es, por fuera del plazo legal (artículo 857 [par 1] del Estatuto Tributario).

Y, aunque la presentación extemporánea de la nueva solicitud era motivo de rechazo (artículo 857 numeral 1 del citado ordenamiento), la Administración profirió un nuevo auto inadmisorio en el que reiteró las causales iniciales de inadmisión y sólo al presentarse la tercera solicitud, se dio cuenta de que la petición de 22 de agosto de 2002, esto es, la segunda, lo fue por fuera del término previsto en la Ley.

Así pues, a pesar de que la DIAN no debió inadmitir dos veces la solicitud, sino rechazarla por no haberse subsanado en tiempo las circunstancias de inadmisión, tal proceder no podía convalidar la actuación extemporánea de la actora, por cuanto la extemporaneidad fue un hecho objetivo imputable a la demandante que no podía desaparecer porque la Administración haya dictado dos inadmisiones.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz, Juan Ángel Palacio Hincapié,  
Héctor J. Romero Díaz.*

## **PAGO EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO**

*Procede su devolución cuando el contribuyente ha corregido voluntariamente la declaración tributaria*

20 de agosto de 2009

**Radicación: 25000-23-27-000-2003-01816-01(16142)**

...«El artículo 850 de la normatividad fiscal prevé que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, pueden solicitar su devolución.

Igualmente, la DIAN debe devolver los pagos en exceso o de lo no debido que hayan efectuado los administrados por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, siguiendo el procedimiento que se aplica para las devoluciones de saldos a favor.

Se presentan tres eventos generadores de saldos a favor, que permiten al particular ejercer el derecho a solicitar su devolución o compensación: En las declaraciones, en pagos en exceso y en pagos de lo no debido.

Los saldos a favor se refieren a una cantidad líquida de dinero en beneficio del contribuyente, resultante de la aplicación en el denuncia fiscal de retenciones, anticipos, descontables, saldos a favor de períodos anteriores, frente a lo cual la Ley otorga la posibilidad de utilizarla para cubrir obligaciones tributarias (compensación) u obtener su reintegro (devolución).

Se configuran “pagos en exceso” cuando se cancelan por impuestos sumas mayores a las que corresponden legalmente, y existe “pago de lo no debido”, en el evento de realizar pagos “*sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento*”.

Los pagos en exceso o de lo no debido se originan en las declaraciones, actos administrativos o providencias judiciales, cuando comportan un valor

pagado de más o la ausencia de obligación, lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución.

Existe un procedimiento unificado para solicitar y tramitar las devoluciones de lo pagado en exceso o indebidamente, para lo cual se debe atender lo dispuesto en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y el Decreto 1000 de 1997.

Ahora bien, el banco actor reconoce que cometió un error en la declaración de Impuesto sobre las Ventas del primer bimestre del 2000, toda vez que liquidó el tributo por la administración de títulos de FOGAFIN en la suma de \$131.028.000, que en su criterio encaja dentro de los servicios excluidos de IVA, por tratarse de “*servicios de administración de fondos del Estado*” [artículo 476 numeral tercero del Estatuto Tributario], lo que equivale a una disminución del valor a pagar de \$558.996.000 a \$427.968.000.

La Sala encuentra que para enmendar este tipo de errores que inciden en una disminución del valor a pagar establecido en la liquidación privada, el ordenamiento tributario en el artículo 589 permite al contribuyente su corrección a través de una solicitud elevada a la Administración, acompañada del respectivo proyecto de modificación, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración [artículo 8° de la Ley 383 de 1997], para que el ente fiscal practique la liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma, so pena de que tal proyecto sustituya la declaración inicial.

Es importante resaltar que esta corrección de la declaración, no impide la facultad de revisión, la cual se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según sea el caso.

De tal forma que si el Banco consideraba que era procedente excluir el valor del IVA cobrado por el servicio de administración de los títulos emitidos por FOGAFIN y de esta manera disminuir el valor a pagar, debió seguir el procedimiento indicado en la disposición legal en comento, para obtener una liquidación oficial de corrección que le permita a la Administración, en un momento dado, verificar la realidad del impuesto a través del proceso de revisión.

En efecto, como lo ha considerado la Sala el proceso de devoluciones no permite comprobar la correcta determinación de los tributos, pues parte de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias consagrada

en el artículo 746 del Estatuto Tributario, la cual se desvirtúa a través del procedimiento de determinación de los artículos 702 y siguientes ibídem o bien con la modificación a la liquidación privada a iniciativa del contribuyente conforme a los artículos 588 y 589 ib.

De otra parte, vale la pena señalar que si bien es cierto que en otras oportunidades la Corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias, sin necesidad de acudir al proceso de corrección voluntaria, ello ha obedecido a que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino a decisiones judiciales que han calificado los pagos como “no debidos” o “excesivos”, o a la ausencia de la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo que hace inocua la corrección del denuncia fiscal.

Por ende, como la sociedad omitió modificar la declaración de Impuesto sobre las Ventas del primer bimestre de 2000, no se verifica que exista un pago en exceso o de lo no debido que le otorgue el derecho a la devolución, razón por la cual la Sala considera que los actos administrativos se ajustaron a derecho, lo que conduce a confirmar la sentencia recurrida.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
William Giraldo Giraldo, Héctor J. Romero Díaz.*

## **PAGO DE LO NO DEBIDO**

*Se configura el pago del tributo cuando carece de causa legal, bien porque se está exento del mismo o porque no se realiza el hecho generador*

30 de septiembre de 2010

**Radicación: 25000-23-27-000-2006-00806-01(16576)**

...«Conforme a los argumentos expuestos a lo largo del debate, se debe determinar si era procedente la devolución del pago de lo no debido solicitada por el Banco de la República, por concepto del impuesto predial de los períodos gravables 1995 a 2002 del inmueble ubicado en la Carrera 7ª No. 14 -78, y del período 2002, del predio ubicado en la Calle 16 No. 6 - 18.

Cuando no se realiza el hecho generador de un determinado impuesto, el pago que se realice por tal concepto constituye un pago de lo no debido, pues adolece de causa legal toda vez que no nace la obligación jurídico tributaria.

También se configura pago de lo no debido, cuando a pesar de que se presentan todos los elementos de la obligación tributaria, el legislador determina que un contribuyente debe tener un trato preferencial, como es el caso de la exención, y en desconocimiento de ese mandato, se realiza el pago.

Conforme a lo anterior, el elemento esencial para que se presente el pago de lo no debido es que dicho pago adolezca de causa legal.

El artículo 850 del Estatuto Tributario consagra en su inciso segundo, que la Administración Tributaria debe devolver oportunamente a los contribuyentes, *“los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.”*

Ahora, la Sala ha reiterado que las disposiciones tributarias no señalan un término para solicitar la devolución del pago en exceso o de lo no debido, por tanto, debe aplicarse la norma general de prescripción consagrada en el artículo 2536 del Código Civil, en virtud de la cual, la acción ejecutiva prescribe en cinco años a partir de la vigencia de la Ley 791 de 2002. La razón por la cual se aplica este término de prescripción para ejercer el derecho a solicitar lo indebidamente cancelado, radica en el hecho de que quien realiza el pago debe acreditar un título que permita verificar la existencia de la obligación.

En 1997 el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1000, mediante el cual reglamentó el procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario y en donde reiteró que el término para pedir la devolución de los saldos a favor es de dos años después del vencimiento del término para declarar (artículo 4º), y el de solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, es el de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil (artículo 11).

Como consecuencia de lo anterior, la Sala ha indicado que mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro.

Sin embargo, como bien lo señaló la Administración, para efectos del procedimiento aplicable, es relevante diferenciar cuando se presenta el pago de lo no debido frente a una obligación que no nace a la vida jurídica, como es el caso de las personas -no sujetas al gravamen-, y cuando, ocurre en relación con una obligación que tiene un tratamiento especial -exención-, que reúne todos los requisitos establecidos por el legislador para que nazca a la vida jurídica.

Conforme a lo anterior, en el caso de que el administrado no se encuentre sujeto a la obligación tributaria, no debe presentar declaración por tal concepto. En consecuencia, si realiza equivocadamente el pago del mismo, tiene derecho a reclamarlo dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva señalado en el Código Civil, de acuerdo a lo expuesto.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, William Giraldo Giraldo.*

**TÉRMINO PARA SOLICITAR A LA DIAN LA CORRECCIÓN DE IMPUTACIÓN  
DE SALDOS A FAVOR SIN SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN Y/O  
COMPENSACIÓN**

*La solicitud de corrección ante la DIAN debe presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en la cual se pretende imputar o dentro del año siguiente a su corrección*

5 de diciembre de 2011

**Radicación: 11001-03-27-000-2009-00011-00 (17545)**

...«De acuerdo con el texto de la norma [Ley 962 de 2005], la exigencia para realizar la corrección de los errores de imputación es que la misma no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos, para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente, es decir, que la inconsistencia no afecte la determinación del impuesto, la cual se puede realizar en cualquier tiempo. (...)

Observa la Sala, de conformidad con la norma transcrita [E.T. artículo 589], que la ley tributaria establece un procedimiento para garantizar el derecho a corregir los errores cometidos por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias, con el objeto de liquidar un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

Pero el término para hacer uso de ese derecho no es indefinido, sino que como lo indica el artículo transcrito, debe surtirse dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración, en virtud de lo indicado en el artículo 8° de la ley 383 del 10 de julio de 1997.

Esta normativa debe ser observada por cuanto se trata de un procedimiento especial, cuya finalidad es la corrección de las declaraciones tributarias, para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, como ocurre en el caso del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, errores de imputación

de saldos a favor de períodos anteriores sin solicitud de devolución y/o compensación.

Es claro entonces, que el procedimiento especial, establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, para la corrección de omisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, se sujeta al establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, con la advertencia, que la solicitud de corrección debe presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en la cual se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección.

El artículo 589 del Estatuto Tributario, norma que se encuentra vigente, no puede dejar de ser aplicada por cuanto lo que se busca es determinar un nuevo saldo a pagar o un nuevo saldo a favor; por lo cual no debe pasarse por alto que estas correcciones deben surtirse dentro del término del año.

Bajo ningún aspecto puede considerarse que la Ley 962 de 2005, en su artículo 43, reformó o derogó la vigencia de las normas especiales de carácter tributario, toda vez que el alcance de la ley antitrámites, fue el de suprimir trámites innecesarios, relativos a corrección y/o omisiones de carácter meramente formal, y no de índole sustancial que impliquen corrección de fondo de la declaración, por cuanto para ello, y la forma de corregir las declaraciones que disminuyen el valor a pagar o que aumentan el saldo a favor del contribuyente, existen las normas especiales que regulan el procedimiento que debe adelantarse para tales efectos; el propósito de la ley, no fue dejar sin efecto la perentoriedad de los términos para el ejercicio del trámite.

Lo anterior puesto que no puede entenderse que una ley antitrámites, que de manera general adoptó regulaciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado, modifique asuntos especializados en materia tributaria como lo son los contenidos en el Estatuto Tributario. De su tenor literal tampoco se deriva tal modificación o derogatoria, y menos revivir los términos que se encontraban caducados respecto a la firmeza de las declaraciones de impuestos.

Según el artículo 714 del Estatuto Tributario, las declaraciones tributarias quedan en firme dos (2) años después del vencimiento del plazo para declarar o dos (2) años después de su presentación si está ha sido extemporánea,

salvo las declaraciones tributarias que se acojan al beneficio de auditoría, caso en el cual, la firmeza se adquiere en un plazo inferior.

De la norma en cita se concluye que la consecuencia de la firmeza de las declaraciones tributarias, consiste en que a partir de ella, la Administración, no puede ejercer válidamente su facultad de fiscalización respecto de la liquidación privada, ni el administrado puede modificarla; el impuesto determinado es inalterable e indiscutible. (...)

En ese contexto, para la Sala, la corrección de la declaración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, procede siempre y cuando la declaración tributaria no se encuentre en firme; de no ser así, limitar en el tiempo el acceso a los trámites procesales, sería desconocer las garantías en el ejercicio de los derechos de los particulares y la protección del interés general, tal como lo establece el artículo 209 de la Constitución Política.

Además, la expresión en cualquier tiempo no puede interpretarse en el sentido de indefinido, sugerido por el actor y la parte coadyuvante, ya que los mismos antecedentes legislativos, puestos de presente, parten de la eficacia administrativa, consistente con el artículo 209 de la Constitución, el cual establece el principio de eficacia de la función administrativa, a la vez que sirve de protección jurídica para los particulares.

El procedimiento administrativo regulado por una disposición legal, se convierte en una garantía para el administrado; supone la obligación de cumplir la norma que la ley establece, y ello requiere, por parte de la autoridad, el deber de adaptarse a las formalidades establecidas para tal fin, y en el particular, el deber de cumplirlas, de este modo se garantiza la recta aplicación de los preceptos constitucionales y legales que regulan el ejercicio de la función pública.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala observa que en el concepto demandado la DIAN se limitó a definir el plazo para realizar las correcciones de que trata el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, es decir, acató los principios de economía, celeridad y eficacia administrativa contenidos en los artículos 83, 84, 209 y 33 de la Constitución Política y en el artículo 3° del Código Contencioso Administrativo, ya que al establecer que la corrección se hará dentro del término de firmeza de la declaración tributaria, no dejó al arbitrio ni del Estado ni de los administrados el término para realizarla, evitando de esa forma, la violación del principio constitucional de la seguridad

jurídica, es decir, el conocimiento relativamente cierto de cuál es la norma o normas jurídicas aplicables a cada caso, la interpretación uniforme, la similitud de trato para todas las personas por parte de la Administración, y el pronunciamiento de decisiones similares frente a situaciones fácticas similares.

En efecto, se reitera, que el propósito de la ley no fue modificar la obligación sustancial del contribuyente, sino ofrecerle a los particulares un marco normativo sencillo, claro y confiable; además de que la supresión de trámites, persigue la racionalización del Estado y la optimización de su funcionamiento. Es decir, la ley tiene un contenido formal, en cuanto su finalidad fue suprimir trámites innecesarios, sistematizar otros y facilitarlos, pero no fue expedida con el fin de que a través de ella se cambiaran los derechos sustanciales ya establecidos a favor o a cargo de los contribuyentes.

(...)

En ese orden de ideas, comparte la Sala las razones expuestas en el Concepto 039724 del 29 de mayo de 2007 que confirma el Concepto 059295 del 14 de julio de 2006, pues era necesario condicionar la corrección, de que trata el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, a que se realice dentro del término establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, es decir, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección; y no procede la corrección si el denunciado tributario se encuentra en firme, es decir, si se presenta después del plazo señalado en el artículo 714 del Estatuto Tributario; en consecuencia, la Sala negará las súplicas de la demanda.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **IX. COBRO COACTIVO**

### **A. TÍTULOS EJECUTIVOS**

#### **VINCULACIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO**

*Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo son también contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales*

2 de diciembre de 2010

**Radicación: 25000-23-27-000-2007-00020-01(17365)**

...«Ahora bien, para cuando se profirió la sentencia apelada la jurisprudencia de esta Sección había establecido que el mandamiento de pago no podía servir al mismo tiempo de título ejecutivo y documento de cobro, porque ello coartaba el derecho a contradecir la calidad de deudor solidario y la proporción de la obligación que le correspondía asumir a este de acuerdo con sus aportes en el ente colectivo y el tiempo de posesión de los mismos.

En tal sentido, se consideraba nula la vinculación del deudor solidario con el mandamiento de pago, y era indispensable la expedición de un acto administrativo previo a dicho mandamiento en el que se implantara la mencionada calidad del deudor, el monto de su participación en el capital social del deudor principal, los períodos gravables de dichas deudas y su valor.

De acuerdo con ello precisó que la notificación del mandamiento de pago se restringe al proceso administrativo de cobro coactivo, de modo que no afectaba la actuación precedente de formación del título ejecutivo, porque la finalidad de aquél - el mandamiento - no era la declaración o constitución de obligaciones, sino la efectividad de las mismas.

No obstante, la Sala modificó legítimamente el precedente anterior, mediante sentencia del 31 de julio del 2009, exp. 17103, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño, en la que, de acuerdo con el análisis de la solidaridad y la subsidiariedad que extienden las obligaciones propias de los obligados principales, explicó:

*“Es procedente precisar que la Responsabilidad Solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma prestación, aunque en materia fiscal ésta se encuentra limitada por el monto de los aportes, de modo que para cada uno de los responsables, principal o solidario, se hace exigible al tiempo la obligación sustancial y con ello nace la posibilidad de ejercer en su contra el cobro coactivo.*

*La subsidiaria, en cambio, aunque esté previamente determinada en la ley, sólo opera de manera residual al cumplimiento de una condición, que es la que el deudor principal no pague; de forma tal que no puede iniciarse proceso de cobro coactivo contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado en la actuación que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida.*

*Se concluye de lo anterior que quedan claras tres (3) premisas de forzoso cumplimiento, para efectos de proceder contra el deudor solidario en materia fiscal:*

*a) Tanto la Solidaridad como la Subsidiariedad solo se pueden aplicar si se encuentran consagradas como tales en la Ley fiscal. Para el evento tratado están taxativamente contempladas en el artículo 793 E.T. y afectan a todos los socios (Excepto de Sociedades Anónimas), a prorrata de los aportes poseídos en las mismas. Dicho artículo utiliza el término responderán solidariamente por los impuestos y demás obligaciones fiscales de la persona jurídica a la cual pertenezcan, o sea que para considerarse deudores solidarios, no se requiere manifestación adicional de autoridad alguna, sino que tienen tal calidad desde el inicio de la deuda, vale decir desde que exista a favor del Estado un título ejecutivo jurídicamente exigible.*

*b) El monto por el que deben responder está limitado al porcentaje que representen los aportes que posean en la persona jurídica deudora principal y se liquidarán durante el tiempo que los haya poseído.*

*c) La exigibilidad del pago es diferente para los deudores solidarios que para los subsidiarios. Para los primeros nace en forma coetánea con la del deudor principal, por lo que desde el nacimiento de la obligación éste puede determinar cual va a ser la proporción de la deuda por la que debe responder y pagarla, mientras que para los segundos solo se presenta cuando intentado el cobro al principal éste no lo haya satisfecho y no exista forma de obtenerlo de manera forzada. Es claro, entonces que el socio de una sociedad, responde por el porcentaje de la deuda que le corresponde directamente por orden de la ley, sin requerir que nadie lo declare, ni le asigne la*

*calidad de tal, a la que tampoco le es dable renunciar, ni que sea relevado de cumplir la obligación que ella le genera.*

Ahora bien, refiriéndose a la hipótesis de títulos constituidos por liquidaciones privadas y de acuerdo con los artículos 828 y 828-1 del Estatuto Tributario, señaló:

*“El título por medio del cual procede la ejecución tanto en contra del deudor principal como del solidario, es el mismo, como lo ordena el inciso 2° del artículo 828-1 ib. cuando expresa: “Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales”.*

*Concordante con lo anterior es evidente que sólo se requiere que exista título ejecutivo cobrable en cabeza del deudor principal (en éste evento la declaración privada de la sociedad para cada una de las deudas) para poder perseguir a los deudores solidarios y subsidiarios, sin que sea pertinente conformar documentos contentivos de la deuda en forma individual a nombre de cada uno de los responsables de la obligación, los cuales lo son per se por orden expresa de la ley.*

(...)

*La ley indica que el acto por medio del cual se vincula al proceso de cobro al deudor solidario, es el mandamiento de pago librado a su nombre, y no otro previo ni posterior, agregando que en su texto se debe determinar el monto de la obligación, vale decir la proporción que, de acuerdo con el porcentaje de participación en la sociedad, le corresponda pagar al socio solidario.*

(...)

*Luego mal se puede asumir, como lo alega el actor, que “el acto procesal de notificación del mandamiento de pago es un acto distinto al acto administrativo mediante el cual se vincula al deudor”, cuando precisamente es el citado mandamiento el único documento idóneo para vincularlo.*

*Menos aún es admisible su posición cuando aduce que el acto administrativo que vincula al deudor solidario “debe contener una obligación clara, expresa y exigible para obtener la calidad de título ejecutivo”, cuando en efecto éstas son las características que debe cumplir el Título Ejecutivo, pero no es mediante éste que se vincula al proceso al deudor solidario, sino mediante la notificación del Mandamiento de Pago.”*

Así pues, de acuerdo con la nueva tesis de la Sala, el título ejecutivo contra el demandante en su condición de deudor solidario de la sociedad APOYAR JG LTDA no es otro distinto que la liquidación certificada de la deuda No. 96 de fecha 18 de febrero de 2002, expedida por el Departamento Financiero del Seguro Social Seccional Cundinamarca, proferido contra dicha persona jurídica, pues, por previsión expresa de la Ley (art. 828-1 del E. T.), los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán también contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin requerirse la constitución de títulos individuales adicionales.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, William Giraldo Giraldo.*

## **B. EXCEPCIONES**

### **EXCEPCIÓN PERENTORIA DE FORMA SOBRE PETICIÓN DE MODO INDEBIDO**

*Procede ante la acumulación simple o concurrente, en un solo título ejecutivo, de obligaciones respecto de las cuales alguna tenga pleito o reclamo administrativo pendiente*

18 de febrero de 1953

**Radicación: CE-SEC4-EXP1953-02-18**

...«De las circunstancias de hechos constatadas plenamente en los elementos probatorios de que se ha hecho mérito se deducen varias consideraciones susceptibles de producir efectos jurídicos en el proceso ejecutivo de que trata este expediente, a saber:

Primera. La Administración de Hacienda Nacional produjo en un solo reconocimiento la deuda por el impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 1947, sobre la cual no ha habido controversia, y la del año 1948, respecto de la cual la Compañía de Transportes Unidos viene intentado un reclamo ante la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales, y, con base en tal documento, como título ejecutivo, fueron iniciadas la acción accesoria de embargo preventivo y la acción ejecutiva por los trámites de la jurisdicción coactiva, de donde se deduce que existe pleito o reclamo administrativo pendiente, en relación con una de las obligaciones que la Administración ha demandado en forma acumulativa y con base en un solo título ejecutivo por la suma global de \$ 304.793.84, más los recargos correspondientes, pues no se trata de dos reconocimientos distintos o separados.

Segunda. De la copia del reconocimiento hecho por la Administración de Hacienda Nacional de Cundinamarca, el 17 de diciembre de 1952, a cargo de Compañías Unidas de Transportes S. A., respecto a los impuestos de renta y complementarios correspondientes al año de 1948, no resulta una obligación expresa, clara y actualmente exigible a favor de la Nación, en los términos contemplados en el ordinal 2º del artículo 1059 del Código Judicial, en consonancia con el inciso 2º del artículo 982 del mismo Código.

Tercera. Las dos acciones acumuladas en un solo título ejecutivo y en el mandamiento de pago, de fecha 10 de enero de 1952, librado por el Juzgado de Rentas Nacionales, no responden una y otra a las exigencias que requieren las obligaciones susceptibles de hacerse efectivas mediante la ejecución forzosa, y, por ende, no es *perfectamente legal*, ni es procedente la *acumulación concurrente* a que alude el señor Fiscal Primero del Consejo.

La acumulación simple -dicen los expositores de Derecho Procesal Civil- tiene lugar cuando el actor pide pura y simplemente la estimación de todas las acciones acumuladas. Se denomina también acumulación concurrente. Ejemplo: el acreedor demanda a su deudor para el pago de dos obligaciones de dinero provenientes de sendos instrumentos negociables o de cláusulas diversas de un mismo contrato (horas extras y cesantía). (Hernando Morales. *Curso de Derecho Procesal Civil*. Parte general, página 278).

Y la honorable Corte Suprema de Justicia -Sala de Casación Civil- tiene establecido que un requisito esencial y común a todas las figuras de la acumulación es el de que la sustanciación de las acciones sea susceptible de hacerse bajo una misma cuerda, por seguirse el mismo procedimiento judicial, y, como en el caso de autos uno de los créditos permite la acción ejecutiva y el otro no, es claro que no son susceptibles de ser perseguidos mediante el procedimiento de la jurisdicción coactiva, en forma de acumulación objetiva simple o concurrente, y desde este punto de vista resulta indubitable la razón que asiste al excepcionante para impugnar, como lo ha hecho, el procedimiento adoptado por el Juzgado de Rentas Nacionales para ejecutarlo por la suma global de \$304.973.84, más los recargos del uno por ciento por cada mes o fracción de mes de demora sobre los impuestos, a que se refiere la copia de la liquidación que obra como único título ejecutivo.

Respecto de la excepción de petición de modo indebido, que es la que se perfila en el caso de autos, según los hechos aducidos por el excepcionante, ha dicho la Sala de Negocios Generales de la honorable Corte Suprema de Justicia que cuando el Juez encuentra un hecho justificativo de petición de

modo indebido, irrevocablemente la considera como perentoria, no teniendo la virtud de desconocer la existencia de la obligación o declararla extinguida si alguna vez existió. Como no se está en presencia de una excepción dilatoria, ella destruye la acción, pero apenas en la forma como se ha ejercitado en el proceso, es decir, mata el juicio, pero no extingue el derecho. (*Gaceta Judicial*, número 1944, página 683).»...

*Manuel A. Dangond Daza, Guillermo Acosta Acosta, José Urbano Múnera.*

## **EXCEPCIÓN DE FALTA DE NOTIFICACIÓN**

*Procede ante la carencia de notificación del impuesto liquidado, lo que genera en la invalidez del título ejecutivo y de la que solo es responsable la administración*

31 de enero de 1959

**Radicación: CE-SEC4-EXP1959-01-31**

...«[E]s evidente que sólo a través de la notificación del impuesto que se ha liquidado, puede el contribuyente, o bien reclamar a la Administración por los errores o injusticias que en su contra se hayan cometido, acudiendo posteriormente a la vía contenciosa, o guardar silencio y mantenerse inactivo frente a tal acto de la Administración, expresando en esa forma su consentimiento con el mismo. Pero es claro que si la liquidación de dicho impuesto, de cualquier clase que él sea, no se le hace conocer en la forma legal, se le despoja de un derecho, contraviniendo principios legales que enervan la validez del título ejecutivo. Porque cuando se trata de ejecuciones por vía de jurisdicción coactiva, el reconocimiento de que habla el artículo 1059 de C.J., debe ser naturalmente el fruto o resultado de una actuación administrativa en la cual el contribuyente haya dispuesto de los medios de defensa que le otorga la ley. Es por esto inválido el argumento de que dentro de las excepciones no puede discutirse lo que debió hacerse por la vía administrativa, pues si ésta no se le brindó al contribuyente, mal puede alegarse en su contra un acto, o mejor, una omisión de la que solo es responsable la Administración.

Por otro lado, no se explica el Consejo cómo es que según el informe del Jefe de Catastro de Medellín, las liquidaciones de impuestos prediales no se dan a conocer a los contribuyentes. Pues es claro que si las ordenanzas departamentales ni los acuerdos del municipio citado establecen procedimientos especiales para tal notificación, ellas deben cumplirse como lo establece el Código de lo Contencioso Administrativo para todos los actos administrativos. Ahora bien. No habiendo sido conocedora la Cooperativa

de la liquidación de impuestos hecha por el municipio, es evidente que el reconocimiento no podía producirse legalmente, y que, por consiguiente, el que aparece al folio primero del expediente, es ilegal, puesto que carece de un requisito esencial como es el de que el crédito por el cual se ejecuta sea actualmente exigible.

Y tal exigibilidad solo surge, como ya bien se dijo, bien con el agotamiento del procedimiento gubernativo, o bien por el silencio del contribuyente ante la notificación legal. En tales circunstancias es evidente que, por el momento, el municipio de Medellín carece de acción para cobrar por la vía ejecutiva el valor de los impuestos, a que se refiere el reconocimiento que sirve de recaudo ejecutivo, sin perjuicio de que más adelante, cuando la situación de la Cooperativa se haya definido administrativamente conforme a derecho, intente nuevamente el recaudo, si ello se hace necesario.»...

*Guillermo González Charry, Jorge de Velasco Álvarez, José Urbano Múnera,  
Alfonso Meluk.*

## **C. ACTOS DEMANDABLES**

### **ACTOS DEMANDABLES**

*No son solo los que enlista el artículo 835 del Estatuto Tributario*

*29 de enero de 2004*

**Radicación: 25000-23-27-000-2000-0634-01 (12498)**

...«La solicitud de fallo inhibitorio se sustenta en que los actos acusados son de mero trámite, a través de los cuales se practicó la liquidación definitiva del crédito y las costas del proceso coactivo, actos que no están comprendidos dentro de los señalados en el artículo 835 del Estatuto Tributario, razón por la cual no es posible efectuar un pronunciamiento de fondo por falta de competencia.

En casos similares al que ahora se juzga, esta Sección ha considerado que los actos por medio de los cuales se fijan costas dentro del proceso de jurisdicción coactiva, no son susceptibles de control por parte de la jurisdicción contencioso administrativa.

La Sala considera que debe rectificar esta posición por las siguientes razones: Si bien conforme al artículo 835 del Estatuto Tributario: “dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, sólo serán demandables ante la jurisdicción contencioso - administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución”, la Sala ha precisado que no por ello, se debe inadmitir a priori el debate jurisdiccional sobre ciertas controversias que eventualmente pudieran suscitarse entre la Administración y el contribuyente y que de otro modo quedarían desprovistas de tutela jurídica y de control jurisdiccional.

Así, se ha querido dar protección jurídica a controversias independientes originadas en la aplicación de normas tributarias especiales o recientes, o posteriores a la expedición y notificación de las ‘resoluciones que fallan las

excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución’, como en el caso en estudio en donde se demanda una actuación surgida con posterioridad a la expedición y notificación de dichas resoluciones.

En consecuencia, a falta de norma en el sistema tributario específico, proceden las pertinentes del Código de Procedimiento Civil.

Al respecto ha considerado la Sección:

*“En primer lugar, el principio que recoge el artículo 82 del C.C.A. es que, en general, todos los actos de la Administración pueden ser objeto del control jurisdiccional, lo excepcional es que escapen a él.*

*“Ni el artículo 833 - 1 del E.T. que restringe los recursos, ni el artículo 835 del E.T. que indica que sólo son demandables “las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución”, pueden tomarse con carácter definitivo y excluyente puesto que con posterioridad a tales providencias hay una actuación administrativa que, en cuanto no haya normas especiales en el E.T. se debe surtir según el Procedimiento del Código de Procedimiento Civil, como es la citación para remate, el remate mismo, su aprobación y su cumplimiento, puesto que el artículo 840 del E.T. trata sucintamente del remate de bienes debe complementarse en su aplicación con artículos 521 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (Cap. IV. “Remate de bienes y pago al acreedor”), trámite dentro del cual se destaca que el auto aprobatorio del remate es apelable en el efecto diferido, (art. 538 C.P.C.), siéndole igualmente aplicables las causales de nulidad previstas en los artículos 140 y 141 C.P.C.*

*“Sobre este particular es pertinente recordar que la misma Ley 6a. de 1992 introdujo la aplicación supletiva del procedimiento civil en materias que pueden ser en el tiempo independientes o posteriores a las providencias señaladas en el artículo 835, según la siguiente previsión del artículo 87 de la Ley 6a. incorporada en el E.T. (...)*

Siguiendo el anterior criterio jurisprudencial, considera la Sala que en el presente caso, los actos demandados (por medio del cual se realiza la liquidación del crédito y las costas definitivas del proceso y por el cual se resuelven las objeciones de la liquidación de dicho crédito), si son enjuiciables a través de la acción ejercida por la actora y en consecuencia no hay mérito para revocar la providencia recurrida, por lo cual se deben estudiar los recursos de apelación interpuestos.»...

**Germán Ayala Mantilla (con salvamento de voto), Ligia López Díaz,  
María Inés Ortiz Barbosa, Juan Ángel Palacio Hincapié.**

## **X. ASUNTOS ADUANEROS Y DE COMERCIO EXTERIOR**

### **A. ASUNTOS ADUANEROS**

#### **RENTAS ADUANERAS**

*Son de propiedad exclusiva de la nación, por lo que las Asambleas no pueden imponerles contribuciones*

16 de julio de 1928

**Radicación: CE-SEC4-EXP1928-07-16**

...«Que la Asamblea del Magdalena legisló sobre un punto que no era de su incumbencia, pues conforme a la Constitución y a las leyes no es permitido a las asambleas gravar el banano en la forma en que lo hizo la Ordenanza acusada, es decir, al salir del departamento. Con el objeto de comprobar la exactitud de la observación hecha en el punto a), que consiste en hacer presente que la Asamblea no puede legislar sobre la contribución impuesta al banano por ser contraria a la Constitución y a la ley, se ha tenido a la vista el Acto legislativo número 3 de 1910, en su artículo 56, que dice: Las Asambleas Departamentales, para cubrir los gastos de administración que les correspondan, podrán establecer contribuciones, con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley.

La Constitución Nacional, en su Título 19, sobre Hacienda Pública, dice cuáles son los bienes, rentas, valores, etc., de la Unión Colombiana, y entre ellos señala la renta de aduanas. Según estas disposiciones, la renta de aduanas es de propiedad exclusiva de la nación, pues la forman las cantidades que exige el Estado para subvenir al servicio del Tesoro Nacional por impuesto de exportación e importación (artículo 153 de la Ley 110 de 1912, en relación con los artículos 155 y 156 de la propia Ley). Por esta razón, los cuerpos legislativos de los departamentos no pueden imponer contribuciones que

tengan el carácter de aduaneras; y con propiedad puede decirse que la contribución o impuesto al banano establecida por la Ordenanza acusada, es una contribución de aduanas, puesto que en su artículo 2° ordena que el gravamen se cobrará a los racimos que se embarquen en ese departamento para el exterior, que es lo que constituye el cobro de impuestos aduaneros. De suerte que la Ordenanza contraría efectivamente las disposiciones citadas, y es nula, por tanto, pues se sale de los límites o condiciones que le señala el Acto legislativo número 3 de 1910.»...

*Félix Cortés, Pedro Martín Quiñones, Nicasio Anzola, Junio E. Cancino,  
Pedro A. Gómez Naranjo, Víctor M. Pérez, Pedro Alejo Rodríguez.*

**CERTIFICADO DE ABONO TRIBUTARIO - CAT ENTREGADO ANTE  
REINTEGRO DE DIVISAS**

*La base para liquidación del CAT es el precio FOB del reintegro por exportaciones,  
sin descontar el valor de los costos de las materias primas importadas*

14 de septiembre de 1979

**Radicación: CE-SEC4-EXP1979-N4049**

«Indudablemente, por disposición de la propia ley todas las normas contenidas en el Estatuto de Cambios Internacionales y de Comercio Exterior deben interpretarse de conformidad con el espíritu del sistema consagrado en el artículo 19 del Decreto Ley 444 de 1967, en el que se expresa que el objeto sustancial buscado por el estatuto es el de «promover el desarrollo económico y social y el equilibrio cambiario, mediante el fomento y diversificación de las exportaciones»; «el aprovechamiento adecuado de las divisas disponibles»; «el control sobre la demanda de cambio exterior, para prevenir la fuga de capitales y las operaciones especulativas»; «el estímulo a la inversión de capitales extranjeros»; «la repatriación de capitales» y el mantenimiento de un nivel de reservas suficientes para el manejo normal de los cambios internacionales». (...)

En estas circunstancias, para determinar el alcance de las normas pertinentes que han reglamentado la forma de liquidar esos certificados de abono tributario, es indispensable estudiar qué se entiende por reintegro, al criterio de nuestro sistema legal, y sin perder de vista lo dispuesto por el artículo primero del Decreto Ley 444 de 1967. Desde el punto de vista semántico y gramatical la palabra reintegro que es “acción y efecto de reintegrar” es derivada del verbo transitivo que tiene además de otras acepciones la de “restituir o satisfacer íntegramente una cosa”, pero ello no arroja luz clara sobre el alcance del término en materias de cambio internacional y de comercio exterior, pero por lo menos ayuda a orientar el criterio sobre lo que quiere significar la ley al hablar del reintegro. (...)

Todo lo anterior está indicando que el objetivo del estatuto de cambios internacionales y de comercio exterior es el de radicar en cabeza del Gobierno Nacional, por medio del Banco de la República, la totalidad de las operaciones con el oro y divisas, prohibiendo el que los particulares realicen operaciones de este tipo personal y directamente. En otros términos, sólo el Estado puede negociar divisas extranjeras y los ciudadanos quedan obligados a hacer entrega de ellas al Banco de la República y sólo pueden adquirirlas de esa entidad.

En estas condiciones, cualquier ingreso en divisas del cual sea titular un particular por razón de la exportación de bienes o de servicios o de cualquier otro tipo de operación que las produzca, son de propiedad del Estado, quien las cambiará por “Certificados de cambio” que serán utilizables en determinados fines y libremente negociables en el mercado interno, dentro de las condiciones y normas establecidas en el capítulo II del Estatuto.

Esta panorámica general del sistema impuesto por el Decreto 444 de 1967 le da un sentido claro a la palabra “reintegro” que se utilizó para señalar el mecanismo de los estímulos tributarios a las exportaciones menores, pues de acuerdo con el espíritu que informa el estatuto, todas las divisas que se produzcan por razón de la exportación de bienes, son de propiedad del Estado y por lo tanto los particulares están obligados a restituirlas, haciendo entrega de ellas al Banco de la República para recibir en cambio los correspondientes certificados de cambio.

Ahora bien, como el artículo 166 del estatuto dispone que en el momento de reintegrar las divisas provenientes de las exportaciones llamadas menores, el Banco de la República hará entrega de Certificados de Abono Tributario representativos de moneda legal colombiana equivalente al 15% del valor de ese reintegro, es lógico deducir que en dicha acepción no se está excluyendo ninguna porción que corresponda a costos del producto exportado, a deudas del propio exportador por razón de esas operaciones comerciales o a cualquier otro factor que pueda disminuir lo que categóricamente está denominando en la ley como valor total del reintegro.

De todas suertes, cualquier incremento en el volumen de exportaciones menores redundará en un aumento de las reservas de divisas del país, precisamente por el sistema de control de cambios impuesto en el estatuto y por las diversas actividades proyectadas en el mismo para facilitar y financiar los costos de producción de los artículos exportables, a que se hizo referencia anteriormente; pero los estímulos tributarios no juegan

directamente con el concepto del incremento de las reservas de divisas sino que tienen por objeto interesar a la iniciativa privada a que oriente su actividad comercial e industrial a la producción y negociación de bienes exportables; procurando que dicha actividad sea más rentable a través de un alivio para el pago de los impuestos de renta que causarían las utilidades derivadas de ese tipo de actividad. Naturalmente, al no determinar la ley la base de liquidación para hacer entrega de los certificados correspondientes, cualquier divisa proveniente de esas operaciones que se entregue al Banco de la República, tiene la calidad de reintegro con derecho a percibir el porcentaje correspondiente en certificados de abono tributario.

Pero ya la misma ley, determinó que la base liquidable para entregar certificados de abono tributario es la del precio FOB de la exportación y ello no puede ser restringido o ampliado sino por medio de una norma de igual jerarquía a la que estableció el sistema y a la que señaló la base para la correspondiente liquidación.

Los artículos 2° y 3° del Decreto Reglamentario N° 2086 de septiembre 30 de 1974, restringieron la base de liquidación de los certificados de abono tributario para el tipo de operaciones de exportación realizadas de acuerdo con los sistemas especiales de importación exportación a que se refieren los artículos 172 y 173 del Decreto Ley 444 de 1967, parcialmente subrogados por los artículos 15 y 16 del Decreto Ley 688 de 1967, y el artículo 179 del mismo Decreto Ley 444, pues dispone que el certificado de abono tributario se otorgará solamente sobre el valor del ingreso efectivo de divisas, descontando el costo de las materias primas importadas.

Esta reducción, en la que se tiene en cuenta determinados valores representativos de los costos de producción del artículo exportado, no se compadece indudablemente con el sistema de incentivos tributarios el que no hace diferencia alguna en esta materia y por lo tanto ni el reglamento ni quien interprete la ley puede hacer distinciones que ésta no haya hecho.

Las normas acusadas por corresponder a decreto reglamentario están desconociendo, al restringir sus alcances el artículo 166 del Decreto Ley 444 de 1967, subrogado por el artículo 12 del Decreto Ley 688 de 1967. Igualmente se ha excedido el gobierno en la potestad reglamentaria con violación del numeral 39 del artículo 120 de la Constitución Nacional por modificar con esas disposiciones normas de superior jerarquía.»...

*Alfonso Ángel de la Torre, Jorge Dávila Hernández (con salvamento de voto),  
Enrique Low Murtra, Bernardo Ortiz Amaya.*

## **ARANCELES ENTRE PAÍSES DEL ACUERDO DE CARTAGENA**

*Facultad del gobierno nacional para modificarlos con el fin de incorporar sus decisiones al derecho interno*

18 de julio de 1980

Radicación: CE-SEC4-EXP1980-N5399

...«En relación con los aspectos de fondo cabe observar que los artículos 205 y 76 numeral 22 de la Constitución, autorizan la aplicación diferencial de aranceles aduaneros como se hace necesario en razón del proceso de integración subregional del Grupo Andino. No solo eso, sino que además todo el proceso de integración se ha incorporado a nuestro derecho interno, y aun cuando existen dos tesis, la una partidaria de un derecho supranacional y la otra defensora del régimen que enseña que es necesario incorporar las decisiones del grupo andino a nuestro derecho a través de decisiones propias de la organización jurídica nacional, ambas escuelas son consistentes con la plena vigencia de los acuerdos subregionales en nuestra organización jurídica.

En efecto, la tesis supranacional implica que el país, al darle aprobación a un tratado internacional de integración económica como en el Acuerdo de Cartagena se sujetó a lo pactado y entregó a la Comisión del Acuerdo, organismo de decisión a nivel subregional, la capacidad de regular en detalle lo pactado en forma genérica. Entregó por decirlo así, parte de su capacidad de creación de derecho.

La otra tesis, sostiene con vehemencia que es pertinente incorporar en el derecho interno las decisiones del grupo subregional. Esta tesis, también tiene sustento en numerosas decisiones de los organismos de la Nación que han sido utilizados para incorporar en nuestro derecho las decisiones de la Comisión.

No cabe duda que la salida de Chile del Grupo Subregional Andino hace imperativo que el país pueda excluirle de los beneficios que implica su desvinculación al mismo. No reconocer esto sería tanto como darle el privilegio de la desgravación sin exigirle nada en contraprestación.

De otro lado, la ley 6a. de 1971 es muy clara en este sentido cuando autoriza al Gobierno para modificar las tarifas arancelarias, con miras a la consecución de los siguientes objetivos... "7. Atender las obligaciones del país contempladas en tratados y convenios internacionales de carácter multilateral o bilateral y especialmente las relativas a los programas de integración económica latinoamericana.

Este argumento permite colegir no solo que la administración tiene amplia facultad para modificar el régimen arancelario si así fuera pertinente con el fin de darle aplicación a las decisiones del Acuerdo de Cartagena, sino que aún más, al desvincularse Chile del Grupo Subregional Andino, ipso iure se le volvía a aplicar a sus importaciones el régimen arancelario común. En ningún lugar del Acuerdo de Cartagena se indica que la vigencia de las decisiones subregionales debe ser ratificada en forma especial por los órganos constitucionales de los distintos países miembros. Por el contrario, el artículo III del Acuerdo de Cartagena es del siguiente tenor:

El país miembro que desee renunciar este Acuerdo deberá comunicarlo a la Comisión. Desde ese momento cesarán para él los derechos y obligaciones derivados de su condición de miembro, con excepción de las ventajas recibidas y otorgadas de conformidad con el programa de liberación de la subregión, las cuales permanecerán en vigencia por un plazo de cinco años a partir de la denuncia."»...

*Alfonso Ángel de la Torre, Jorge Dávila Hernández,  
Enrique Low Murtra, Bernardo Ortiz Amaya.*

## **GRAVAMEN PREFERENCIAL ADUANERO**

*El derecho al beneficio no se pierde automáticamente, por el hecho de no acompañar con la declaración de despacho para consumo los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos para tener derecho al mismo*

11 de octubre de 1996

**Radicación: CE-SEC4-EXP1996-N7883**

...«De conformidad con el artículo 2º del Decreto 1337 de 1986 para tener derecho a la tarifa arancelaria del 0.1 la interesada debe cumplir en el momento de la nacionalización de la mercancía con los dos supuestos allí establecidos: el concepto favorable y por escrito del Ministro de Agricultura o de la entidad que éste designe y la clasificación arancelaria emitida por la División de Arancel de la Dirección General de Aduanas y cumplidos y acreditados tales supuestos nace el derecho al gravamen preferencial.

Aunque no determina la norma de manera expresa el momento en que deben acreditarse los requisitos exigidos, es obvio que, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 144, 145 y 147 del Decreto 2666 de 1984, tal oportunidad es la de presentación de la declaración de despacho para consumo a la cual deben anexarse los documentos requeridos en el artículo 147 y “los demás que exijan normas especiales” al tenor de lo dispuesto por el numeral 7º. de la misma disposición, pues no de otra manera podría la Aduana aplicar el gravamen preferencial.

Pero no establece la norma que la consecuencia de no acompañar con la declaración de despacho para su consumo los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos señalados, sea la pérdida automática del beneficio otorgado en la ley por razones de política fiscal, en este caso la producción de insumos básicos para el sector agropecuario.

Si el importador al momento de efectuar la nacionalización de la mercancía se encuentra dentro de las condiciones establecidas en la ley para obtener el beneficio fiscal, puede acreditar su cumplimiento con

oportunidad del recurso gubernativo, con mayor razón, cuando se trata de un requisito preexistente conocido con antelación por la Administración (...)

No puede la Administración desconocer los principios que gobiernan la actuación administrativa consagrada en los artículos 2º de la Ley 58 de 1982 y 3º del Código Contencioso Administrativo, elevados hoy a rango constitucionalidad, (artículo 204 de la Constitución Política) ni el objeto de la actuación administrativa señalado en el artículo 2º del Decreto 01 de 1984 (...)

Es que precisamente para lograr la efectividad de los derechos de los administrados el artículo 11 del Decreto 01 de 1984 es claro al ordenar que cuando una petición no se acompañe de los documentos o informaciones necesarios, es deber de la Administración en el acto de recibo, indicarle los que falten (...)

Por tanto si la Administración no devolvió la declaración por no haberse acompañado la copia de la clasificación arancelaria del bien importado, fue o porque sabía de su existencia, por haberla expedido en ella misma con anterioridad, y considerar cumplido el requisito, o porque incurrió en equivocación al no rechazar la declaración de despacho para consumo en el término y condiciones previstos en el mismo artículo, con lo cual impidió a la interesada complementar la documentación que luego le exigió al practicar la liquidación del gravamen. De otra parte, si el contribuyente recurrió tal acto administrativo y acompañó copia del documento que acreditaba el requisito preexistente exigido por la ley, ha debido la Aduana analizarlo sobre tal punto y no acudir al fácil expediente de no pronunciarse sobre el mismo.»...

*Consuelo Sarria Olcos, Germán Ayala Mantilla, Delio Gómez Leyva,  
Julio E. Correa Restrepo.*

## **REGLAS DE INTERPRETACIÓN DE NOMENCLATURA ARANCELARIA**

*Se aplican cuando las notas de sección o capítulo no establecen criterios específicos para la subpartida*

24 de abril de 2008

**Radicación: 25000-23-27-000-2003-01126-01(15491)**

...«El Decreto 2685 de 1999 regula el régimen de importaciones por la introducción de mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional y prevé que en ese momento nace la obligación aduanera que comprende, entre otros deberes, el de presentar la declaración de importación, pagar los tributos aduaneros y las sanciones a que haya lugar, y cumplir las exigencias requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes.

Los artículos 88 y 89 del Decreto 2685 de 1999, señalan que la base gravable de los gravámenes arancelarios, incluidos en el concepto de derechos de aduana, está constituida por el valor de la mercancía, determinado por las disposiciones que regían la valoración aduanera a la fecha de presentarse la respectiva declaración. Dicha valoración, la efectúan las autoridades aduaneras a nivel nacional, con base en diferentes instrumentos internacionales sobre la materia y a través de la clasificación arancelaria de las mercancías.

El 14 de junio de 1983, el Consejo de Cooperación Aduanera, hoy, Organización Mundial de Aduanas (OMA), adoptó el Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (Sistema Armonizado), al cual se anexó una nomenclatura destinada a los Aranceles de Aduanas y a las estadísticas de comercio exterior.

Mediante la Ley 8 de 1973, Colombia aprobó el Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena) y la Comisión de este Acuerdo, expidió la Decisión 249 para aprobar la Nomenclatura Común de los Países Miembros (NANDINA), la cual se basó en la nomenclatura del Sistema

Armonizado, modificado por recomendación de 6 julio de 1993. Para utilizar la versión única en español del Sistema Armonizado, según recomendación del “Acuerdo de Lima”, de octubre de 1994, la Comisión aprobó el Texto Único de la Nomenclatura Común de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena (NANDINA), mediante Decisión 381 de 28 de noviembre de 1995, dada en Caracas - Venezuela.

Esa nomenclatura entró a regir el 1 de enero de 1996 y con base en ella, los países miembros elaboran sus aranceles nacionales, según el conjunto de Reglas Interpretativas, Notas legales, Notas Complementarias, textos de partidas y de subpartidas, además de las Notas Complementarias Nacionales que tengan a bien crear, siempre que no contravengan la NANDINA.

De acuerdo con ello, el Decreto 2317 de diciembre 26 de 1995, vigente al momento de la importación discutida (27 de julio de 2001), adoptó el Arancel de Aduanas en Colombia.

Para la clasificación arancelaria NANDINA, deben seguirse, en primer lugar, las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura común. El artículo 1 [III, A, 1] del mencionado decreto, señaló que la clasificación de mercancías se determina por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo, pues, los títulos de secciones, capítulos y subcapítulos, sólo tienen valor indicativo. Además, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, deben tenerse en cuenta las reglas que en ese mismo artículo se explican.

Según el Decreto 2317 de 1995 [1, III, E], las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, así como las modificaciones introducidas a las mismas por el Consejo de Cooperación Aduanera, hoy, OMA, constituyen la interpretación oficial del sistema de que forman el complemento indispensable.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

## **B. COMERCIO EXTERIOR**

### **VALOR NORMAL PARA LA IMPOSICIÓN DE DERECHOS ANTIDUMPING**

*Para las importaciones de países con economías centralmente planificadas, el valor normal de los bienes importados es el previsto en el Decreto 991 de 1998*

24 de julio de 2003

**Radicación: 25000-23-24-000-1999-00481-01(13619)**

...«Como se observa, para efectos de la aplicación de los derechos antidumping, se clasifican los países en tres grupos a saber: países miembros de la OMC (Título II); países con los cuales Colombia no ha suscrito tratados sobre la materia (Título III), y países no miembros de la OMC, con los cuales Colombia ha suscrito tratados sobre la materia.

Consta en antecedentes administrativos, y así lo han aceptado expresamente las partes, que Ucrania, Rusia y Kazajistán, no han suscrito acuerdo o tratado comercial con Colombia sobre “dumping”, y tampoco son miembros de la OMC. En consecuencia, se entienden ubicados en el segundo grupo (Título III), que alude a los países con los cuales Colombia no ha suscrito tratado comercial sobre la materia, puesto que el primer grupo se refiere a los países miembros de la OMC y el tercero a los países que hayan suscrito tratados con Colombia.

Ahora bien, tratándose de países que no han suscrito tratados o acuerdos con Colombia, ni son miembros de la OMC, situación en la cual, como se dijo, se ubican los países investigados, está previsto en el artículo 90, que hace parte del Título III, que para efectos de la investigación correspondiente y la imposición de derecho antidumping, “se observarán las normas del presente decreto con las salvedades previstas en este título”. Disposición de la cual se infiere la viabilidad de aplicar a tales países la totalidad de las reglas que conforman la estructura normativa, de una manera integral y concordada,

tratándose de definir los elementos que hacen viable la aplicación del “dumping”, como son el valor normal y la comprobación del daño.

En efecto, en el caso de los citados países, la necesidad de acudir a una interpretación sistemática surge de que el artículo 92, que hace parte del Título III, se relaciona con la determinación del “valor normal” pero no contiene las especificaciones para la fijación de ese valor, las cuales se encuentran definidas en los artículos 7°, 8° y 9°, que hacen parte del Título II.

Es así como, para la determinación del “valor normal” el artículo 92 dispone:

“ART. 92.- Valor Normal. Para efectos de determinar el valor normal dentro de las investigaciones previstas en el presente título, el Incomex podrá seleccionar sin condiciones, entre el precio pagado cuando el producto similar es vendido para el consumo en el mercado interno del país de origen o de exportación, en operaciones comerciales normales” o el precio de exportación de un producto similar a un tercer país, siempre y cuando sea representativo, o el precio calculado de un producto similar.”

Al no estar previsto en la anterior disposición el procedimiento para determinar el “valor normal”, se entiende que la norma es aplicable en concordancia con el artículo 7° que define el “valor normal en operaciones comerciales normales” y el artículo 8°, que consagra el procedimiento específico de determinación del valor normal “cuando a causa de una situación especial de mercado” no sea posible la comparación adecuada entre el precio de exportación y el precio pagado por un producto similar.

(...)

Así las cosas, y al no haberse sustentado la actuación administrativa en el artículo 92, para los efectos antes anotados, mal podría atenderse al procedimiento que la misma norma señala, para la determinación del valor normal en países de economía de mercado, pues ello si equivaldría a confundir los procedimientos, y desconocer de paso el debido proceso.

De otra parte se observa que en relación con las razones y pruebas en que se sustenta el criterio oficial anotado, en virtud del cual se decidió que a los países con economías en transición, como eran Rusia Ucrania y Kazakstan, debía darse el tratamiento que corresponde a los países de economías centralmente planificadas, no presenta la actora, ahora recurrente, argumentación alguna tendiente a controvertirlo.

En consecuencia la Sala considera que debe reconocerse la legalidad de la actuación administrativa, pues una vez definido el modelo económico aplicable a los países investigados, con base en los elementos allí reseñados y no desvirtuados, acudió al procedimiento previsto en el artículo 10 para la determinación del “valor normal” que debía considerarse en la imposición de los derechos antidumping a que se refieren los actos acusados.

Adicionalmente, si bien es cierto que por tratarse de países con los cuales Colombia no ha suscrito acuerdo o tratado comercial sobre la materia, el procedimiento aplicable en la investigación tendiente a determinar la necesidad de aplicar derechos antidumping, es el previsto en el Título III, también lo es, que para la imposición de tales derechos, se atiende en primer término al modelo económico imperante en el país productor. De manera que si a los países investigados corresponde una economía central planificada, a ellos debe darse el tratamiento que corresponde en la determinación del “valor normal”, esto es el previsto en el artículo 10 para países con economías centralmente planificadas.»..

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **XI. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

### **DECLARACIÓN DE NULIDAD CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA**

*Para su procedencia es necesario que la norma que se dice violada esté vigente en el momento en el que se ejerce la acción y que subsista en la fecha en que se dicte el fallo*

2 de marzo de 1925

**Radicación: CE-SEC4-EXP1925-03-02**

...«Como se ve, por las transcripciones de la demanda, ésta se funda única y exclusivamente en la violación de la Ley 12 de 1923, Ley en cuyo desarrollo se expidió la Ordenanza 41 de 1923, que según el concepto del actor vino a quebrantar, con las disposiciones acusadas, los preceptos de aquella Ley.

Mas es el caso que la Ley 12 de 1923 quedó completamente derogada por la Ley 88 del mismo año (artículo 18), que entró a regir dos meses después de su promulgación, ocurrida el 23 de noviembre de 1923, fecha en la cual se insertó en el Diario Oficial; de suerte que desde el 24 de enero del presente año dejó de regir, y por consiguiente de ser obligatoria, la Ley 12 de 1923, que se considera violada por los artículos de la Ordenanza que se acusa.

No existiendo al presente la Ley 12 de 1923, no hay ni puede haber ordenanza que la contraríe, que la viole o la quebrante, porque sólo puede quebrantarse lo que existe o tiene valor. Y como el espíritu que informa, los fallos de lo contencioso administrativo, y el objeto de la nulidad administrativa que se declara por los Tribunales del mismo ramo, es el restablecimiento de la integridad de la ley, o sea la suspensión definitiva del acto acusado cuando a ella sea contrario, síguese, naturalmente, que al no haber ley cuyo imperio deba restablecerse, no corresponde hacer declaración ninguna al respecto.

El Consejo de Estado ha resuelto ya, uniformemente, inspirado en estas ideas, que para la declaración de la nulidad contencioso administrativa es necesario, no sólo que la nulidad exista en el momento en que se intente la acción, sino que ella subsista en la fecha en que se dicte el fallo, puesto que si se trata de restablecer el imperio de la ley quebrantado por el acto acusado, y ese quebranto no existe o ha desaparecido porque haya ley que aparezca violada, carece en absoluto de objeto de decisión que recayera a la demanda, toda vez que la declaración que pudiera hacerse sobre el ningún valor del acto acusado, a más de inocua, vendría en cierto modo a reconocerle existencia legal a una ley o disposición insubsistente. Véanse, entre otras, las sentencias de 11 de enero y de 17 de agosto de 1922 sobre nulidad de las Ordenanzas 63 de 1920, de Cundinamarca, y 37 de 1919, de Santander.»...

*Sixto A. Zerda, Sergio A. Burbano, Ismael E. Castro (conjuez),  
José A. Valverde R., Manuel Jiménez López.*

## CADUCIDAD DE LA ACCIÓN

*El Estado no puede aprovecharse de su propia culpa*

3 de agosto de 1962

**Radicación: CE-SEC4-EXP1962-N869**

...«Ordena el artículo 125 de la Ley 167 de 1941 que toda demanda deberá presentarse personalmente ante la Secretaría del Tribunal correspondiente. Esa oficina, por su parte, dejará constancia de la realización de ese hecho, con especificación de la fecha en que ocurrió. De esta manera, la ley impone dos obligaciones: una a cargo del actor, como es obvio, y otra que corre por cuenta del funcionario público. Cada cual debe responder, independientemente, de su acción u omisión, y de los efectos jurídicos que ocasione. Pero lo que sí desborda los límites de la lógica y del derecho es que los efectos jurídicos de una omisión imputable al empleado haya de sufrirlos el particular que no ha incurrido en ella y que ninguna intervención directa tenía en el acto.

Es evidente que la demanda fue introducida al Tribunal, pero se ignora la fecha exacta en que ello sucedió, o si llegó a la Secretaría por conducto de un tercero, por despacho de correo, o por presentación personal. En cualquier forma que se hubiese recibido, la obligación de dejar la constancia respectiva corría a cargo de los funcionarios. Pero éstos omitieron el cumplimiento de su deber y la diligencia no aparece. En tales circunstancias es preciso admitir que hubo ostensible negligencia de parte de la Secretaría y que las consecuencias de ese descuido no pueden afectar al demandante.

La prescripción debe ser probada plenamente y el modo adecuado de demostrarla, en casos como el que se estudia, es con la atestación sobre la fecha de presentación de la demanda. Los elementos para acreditar ese hecho los suministra directamente la administración de justicia por medio de las constancias procesales que ordena la ley. Si por descuido y negligencia de los funcionarios públicos en la prestación del servicio no aparecen los elementos de juicio necesarios para comprobar la caducidad de la acción,

el Estado no puede aprovecharse de su propia culpa. Nemo auditur propiam turpitudinem alegans es aforismo aplicable al punto controvertido.

Si no hay demostración alguna que acredite la presentación extemporánea de la demanda, no se puede declarar probada la prescripción. La circunstancia de que el negocio haya sido repartido el 7 de julio, como aparece en la nota visible a folio 26 vuelto, no implica que el libelo se hubiera recibido ese día y no en los anteriores, máxime si se considera que en un certificado expedido por la Secretaría del Tribunal se dice que el repartimiento se hizo el día 4 del mismo mes.»...

*Francisco Eladio Gómez G., Carlos Gustavo Arrieta, Ricardo Bonilla Gutiérrez,  
Alejandro Domínguez Molina, Gabriel Rojas Arbeláez, Jorge A. Velásquez D.*

## CONCEPTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

*Los emitidos por su División Legal deben estar de acuerdo con la Dirección de Impuestos y son demandables cuando son de carácter general.*

18 de octubre de 1973

**Radicación: CE-SEC4-EXP1973-N2361**

...«El Artículo 12 del Decreto 978 comentado fija las funciones de la División Legal, entre las cuales está la de “absolver, de Oacuerdo con la Dirección, las consultas que le formulen los funcionarios y los contribuyentes, relacionadas con la aplicación e interpretación de las normas tributarias”.

Este mismo texto, que es el que ha servido de base a la Fiscalía, para considerar que la comunicación del Jefe de la División Legal no es un acto administrativo, susceptible de ser demandado, es lo que le da base a esta Sala para entender que la naturaleza de las funciones asignadas a la División Legal es la de fijar el criterio general que gobierna la aplicación de determinadas normas tributarias, a través de la consulta que le formulen los funcionarios o los contribuyentes. Por eso mismo el literal d) comentado, habla de que la absolución de dichas consultas tiene que ser de acuerdo con la Dirección de Impuestos, pues no se concibe que si la Dirección tiene un criterio sobre determinado tema, la División Legal pueda emitir conceptos independientes de dicho criterio, pues al absolver esas consultas, está determinando cual es la política general fijada por la Dirección, dentro de su facultad de interpretar las normas del régimen tributario, consignada en el Artículo 1º. del mismo decreto.

En la comunicación acusada, lo que hay que presumir es que en ella se explicó cuál es el criterio de la Dirección en el asunto concreto de lo establecido en el Artículo 26 del Decreto 1651 de 1961 y, por lo tanto, hay que entender que dicho concepto ha sido emitido de acuerdo con la Dirección, tal como lo prevé el literal d) del Artículo 12 del Decreto 978 de 1971, aun

cuando no exista un pronunciamiento de carácter general, del propio Director.

Así pues, aun cuando la comunicación absuelve una consulta concreta sobre un caso determinado, en ella se está fijando el criterio de carácter general que gobierna la mecánica de las liquidaciones proforma para reclamar, que autoriza el Artículo 26 y las oficinas dependientes de la Dirección, van a aplicar ese criterio a todos los contribuyentes que intenten utilizar el sistema para formular sus reclamos.

Por esa razón, el documento en cuestión tiene alcances de carácter general y es susceptible de ser demandado ante lo contencioso administrativo, derivándose de ahí la obligación de fallar el problema en el fondo.»...

*Juan Hernández Sáenz, Miguel Lleras Pizarro, Bernardo Ortiz Amaya,  
Gustavo Salazar Tapiero.*

## **DEMANDA CONTRA NORMA DEROGADA**

*Procedibilidad*

4 de febrero de 2000

**Radicación: CE-SEC4-EXP2000-N9711**

...«Si bien en el sub judice el artículo 205 del Acuerdo No 13 de 1995, relativo a la determinación del impuesto por extracción de arena y otros materiales del lecho de los ríos y arroyos, fue modificado por el artículo 1 del Acuerdo No 14 del 9 de diciembre de 1997, tal hecho no significa que la actora debía demandar la última norma en mención, a pesar de que a la fecha del fallo ya dicha modificación se había surtido, pues, de una parte, el acto modificadorio fue expedido con posterioridad a la demanda, y de otra y aún en el evento contrario, se reitera, la modificación de un acto administrativo por parte de otro posterior, y por ende, su pérdida de vigencia parcial, no implica la pérdida de los efectos del acto modificado, pues tal como lo sostuvo la Sala Plena en sentencia del 6 de marzo de 1991, expediente No S-148, en relación con la sustracción de materia, “la derogatoria de una norma no restablece per se el orden jurídico supuestamente vulnerado, sino apenas acaba con la vigencia de la norma en cuestión.

Porque resulta que un acto administrativo, aún si ha sido derogado, sigue amparado por el principio de legalidad que le protege, y que sólo se pierde ante pronunciamiento anulatorio del juez competente; de donde se desprende que lo que efectivamente restablece el orden vulnerado no es la derogatoria del acto, sino la decisión del juez que lo anula, o lo declara ajustado a derecho, ello, además, se ve confirmado por los efectos que se suceden en cada evento. La derogatoria surte efecto hacia el futuro, sin afectar lo ocurrido durante la vigencia de la norma y sin restablecer el orden violado; la anulación lo hace ab initio, restableciéndose por tal razón el imperio de la legalidad.»...

*Daniel Manrique Guzmán, Germán Ayala Mantilla, Julio E. Correa Restrepo,  
Delio Gómez Leyva.*

## AGCIÓN DE NULIDAD

*Efectos ex tunc o retroactivos al momento en que nace el acto*

24 de marzo de 2000

**Radicación: CE-SEC4-EXP2000-N9551**

...«Sobre los efectos de los fallos de nulidad ha sido abundante la jurisprudencia de la Sala en el sentido de que, en relación con las situaciones jurídicas no consolidadas, son ex tunc, es decir, desde entonces, y se retrotraen al momento en que nació el acto, y como consecuencia de ello, las cosas se retrotraen al estado en que se encontraban antes de la expedición del mismo, por lo que las situaciones no consolidadas entre el momento de la expedición del acto y la sentencia anulatoria del mismo, son afectadas por la decisión que en esta última se tome ( expediente No 4614 del 21 de enero de 1994).

En este orden de ideas, y si el efecto de la nulidad es retrotraer las cosas al estado en que se encontraban antes de su expedición, la consecuencia es que la Circular Externa No 63 de 1997, no se entiende modificada, y por lo mismo, rige el texto vigente antes de la modificación de que fue objeto por parte del acto anulado. En pocas palabras, la Circular 063 de 1997, no se ha entendido modificada en lo que al impuesto diferido débito por diferencias temporales respecta. En consecuencia, no es que la Administración haya reproducido un acto anulado por la jurisdicción, pues además la esencia no es la misma, sino que ha reconocido y declarado los efectos del fallo, que son, se repite, tener como vigente el texto de la Circular No 063 de 1997 anterior a la modificación hecha por la Circular Externa No 073 de 1997, respecto al impuesto diferido débito por deducciones especiales.»...

*Germán Ayala Mantilla, Julio E. Correa Restrepo, Delio Gómez Leyva.*

## **XII. OTROS TRIBUTOS NACIONALES**

### **DERECHOS DE IMPORTACIÓN DE SAL**

*Aunque el Legislador haya autorizado al gobierno para su fijación, conserva la atribución para decidir directamente sobre el aumento o disminución de los mismos, en los términos constitucionales*

2 de febrero de 1918

**Radicación: CE-SEC4-EXP1918-02-04**

...«En virtud del artículo 19 de la Ley 117 de 1913, sobre Tarifa de Aduanas, el Gobierno quedó facultado para fijar los derechos de importación de la sal, en cuantía no inferior a la que entonces regía. El gravamen establecido era de veinticinco centavos (\$ 0,25) por cada doce y medio kilogramos, según el Decreto número 858 de 2 de agosto de 1910, expedido bajo la autorización otorgada por la Ley 22 de 1908.

De manera, que el legislador, a quien compete decretar las rentas nacionales, dio al Ejecutivo la autorización de señalar el impuesto de la sal, sobre el mínimo de veinticinco centavos (\$ 0,25) por cada doce y medio kilogramos.

Por el artículo 6° de la Ley 82 de 1914 se le ordenó elevar hasta un peso (\$1) el referido impuesto, y rebajarlo hasta cuarenta centavos (\$ 0,40), teniendo en cuenta las necesidades de los Departamentos del Valle, el Cauca y Nariño; pero esa Ley fue expresamente derogada por la 54 de 1916.

El artículo 22 de la Ley 70 de 1918 decretó un recargo del cinco por ciento (5%) sobre los derechos de importación de mercancías, y lo destinó al fondo especial de caminos.

A juicio de la Sala, si el legislador puede aumentar o disminuir los impuestos, dentro de las prescripciones constitucionales, y si por la ley 117 de 1913 autorizo al Gobierno para fijar el de la sal señalándole el tipo mínimo de veinticinco centavos (\$ 0,25) por cada doce y medio kilogramos es claro que sobre esta base ha tenido correcta aplicación el recargo del cinco por ciento (5%) decretado por la ley 70 de 1916.

La Sala no halla admisible la tesis de que por la autorización especial dada al ejecutivo quedara privado el legislador de su propia atribución para disponer directamente respecto de aumento o disminución en los términos constitucionales. Sería extraño en verdad que en virtud de la delegación anterior, se considerara sin efecto la disposición legal imperativa sobre el recargo.

Y no puede sujetarse a duda que la sal es mercancía para el objeto de que se trate, ya por el sentido general de vocablo, ya porque la Ley 117 de 1913 comprende bajo esta denominación todos efectos o artículos materia del comercio de importación.

No hay pues incompatibilidad entre el ordinal 1° del artículo 19 de la Ley 117 de 1913 y el 22 de la 70 de 1916. La aplicación de éste determina, el aumento del 5 por 100 sobre la fijación hecha, por el Gobierno.»...

*Jesús Perilla V., Próspero Márquez C., Adriano Muñoz, Luis F. Rosales.*

## **IMPUESTO SOBRE AGENCIAS DE NEGOCIOS**

*El hecho generador es la existencia de la agencia sin distinciones*

10 de agosto de 1932

**Radicación: CE-SEC4-EXP1932-08-10**

...«Sobre estas declaraciones fundamentó su salvamento de voto el Magistrado doctor Francisco Luis Ortiz. Más para el Consejo de Estado esa prueba, como ya se insinuó, carece de los requisitos legales necesarios para llevar al ánimo la convicción de que la oficina o agencia del señor Restrepo no atiende a negocios diferentes a los relacionados propiamente con las empresas industriales de su propiedad que soportan los impuestos de que se ha hablado. Y por la circunstancia de que aquellos testigos no le hayan conocido otros negocios dis-tintos, no se puede sostener que dicha agencia u oficina no sea el centro de otras actividades comerciales.

Pero aún hay más: para el gravamen o impuesto a una oficina, o agencia de negocios, sólo se requiere la existencia de ésta, porque los términos de las ordenanzas que lo autorizan no dan asidero para distinciones entre negocios ajenos o independientes de otros que tenga su propietario y que también estén sujetos a un gravamen, y ya se dijo que el demandante no desconoce la existencia de su oficina o agencia de negocios.»...

*Félix Cortés, Nicasio Anzola, Sergio A. Burbano, Junio E. Cancino, Pedro A. Gómez Naranjo, Pedro Martín Quiñones, Pedro Alejo Rodríguez.*



# TRIBUTOS TERRITORIALES



## I. IMPUESTO PREDIAL

### A. GENERALIDADES

#### NATURALEZA Y SUJETOS PASIVOS

*Es un gravamen real que se genera por la simple existencia del bien o propiedad raíz. El sujeto pasivo es indeterminado*

27 de marzo de 2014

**Radicación: 19001-23-31-000-2010-00005-01(19220)**

...«1.4 De conformidad con la Ley 44 de 1990, el hecho generador del impuesto predial unificado está constituido por la propiedad o posesión que se ejerza sobre un bien inmueble, en cabeza de quien detente el título de propietario o poseedor de dicho bien, quienes, a su vez, tienen la obligación, según corresponda, de declarar y pagar el impuesto.

1.5 Sobre el particular, la Corte Constitucional en sentencia C-876 de 2002 M.P. Álvaro Tafur Galvis, precisó: “[...] *El sujeto pasivo del impuesto predial es indeterminado (propietario pleno, poseedor, usufructuario, nudo propietario etc, quien pague el impuesto no puede alegar pago de lo no debido)*” (...)

1.6 Conviene anotar, para mayor claridad, que la naturaleza de la obligación que surge del impuesto predial, es de las conocidas como *propter rem*, es decir, se genera para el contribuyente una prestación de dar, por su vinculación a un derecho real o a un inmueble y sólo en razón de ello. En otras palabras, la obligación nace para el sujeto pasivo del impuesto en función de un derecho real.

1.7 Así las cosas, las expresiones “*gravamen real que recae sobre los bienes raíces*” “*se genera por la existencia del predio*” del artículo 19 y, “*o poseedora*” “*el poseedor*” del artículo 20 del Acuerdo Municipal No. 044 de 2001, se ajustan a las normas invocadas como violadas, teniendo en cuenta que como quedó

anotado, el impuesto predial es un gravamen real, que se genera por la simple existencia del predio o propiedad raíz, cuyo sujeto pasivo puede recaer en el poseedor del inmueble, dada la relación de ese sujeto con el bien.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **B. BASE GRAVABLE**

### **EXENCIÓN SOBRE FÁBRICAS DE CERVEZA**

*No procede porque la intención del legislador fue gravar al propietario del inmueble independientemente de la actividad que ejerza*

4 de septiembre de 1935

**Radicación: CE-SEC4-EXP1935-09-04**

...«Tratándose del impuesto predial, es absolutamente claro que lo gravado no es la fabricación ni el consumo de la cerveza; la persona o entidad que posea bienes raíces y tenga en ellos una fábrica de las de que se trata, debe pagar el impuesto predial, no por ser fabricante de cerveza, sino por ser dueño de bienes sujetos al referido gravamen. Tan cierto es esto, que, si tal persona o entidad tiene establecidas sus fábricas en terrenos ajenos, no se vería afectada por el impuesto, que grava, únicamente, al propietario de inmuebles, en su calidad de tal propietario e independientemente de cualquiera actividad que él ejerza.

Si se aceptara la tesis sostenida por los representantes de la Cervecería del Magdalena, se llegaría al absurdo de declarar libres del impuesto predial todos aquellos locales donde se consumieran cervezas nacionales, so pretexto de que tales locales y sus enseres son indispensables para el consumo de tal licor, exceptuado también por la ley de gravámenes departamentales y municipales.

(...)

El legislador ha querido decir que no se grave con impuesto departamental o municipal el líquido llamado cerveza cuando esté en manos del empresario o fabricante (impuesto sobre la fabricación o producción) ni cuando esté en manos del comerciante o distribuidor (impuesto sobre consumo). Extender la exención a los edificios en que se fabrica o se hace o se produce la cerveza, es dar al término fabricación

una amplitud o latitud que no admite su significado técnico y, en este caso restrictivo por voluntad del mismo legislador, quien, no será demasiado repetirlo, iba a luchar contra el alcoholismo desde la chicha hasta la cerveza inclusive.»...

*Alberto Pumarejo, Isaías Cepeda, Nicasio Anzola, Ricardo Tirado Macías,  
Víctor M. Pérez, Esteban Granados Motta, Pedro Martín Quiñones.*

## EXENCIÓN A PROPIEDADES ECLESIAÍSTICAS

*Aplica para las casas o edificaciones de las comunidades religiosas católicas,  
siempre que en ellas se ejerzan funciones parroquiales*

10 de mayo de 1936

**Radicación: CE-SEC4-EXP1936-05-10**

...«Gobiernan el fenómeno, tanto el principio constitucional consagrado en el artículo 55 de la Carta de 1886, según el cual los edificios destinados al culto católico, seminarios conciliares y casas episcopales y curales no pueden ser gravados con contribuciones, al cual se le dio carácter de estipulación concordataria en el Convenio celebrado entre la Santa Sede y el Gobierno Nacional en 1887, aprobado por la Ley 35 de 1888, como el artículo 25 de la Ordenanza 19 de 1912 de la Asamblea Departamental de Cundinamarca, transcrito en la sentencia, y que dice: Quedan exceptuadas del impuesto predial las propiedades siguientes: d/) Las casas, edificios o conventos pertenecientes a las comunidades religiosas católicas de ambos sexos, cuando estén habitados por ellas. Y por último, el ya inserto artículo 99 del Acuerdo municipal de 1934.

(...)

Aceptase, empero, que el alcance de las exenciones preestablecidas en la Constitución y en la ley es limitado a ciertos y determinados edificios y casas, a saber: templos, seminarios, casas episcopales y curales. El Acuerdo municipal debía, como lo hizo, ceñirse a estos precisos mandamientos.

Ahora bien: habiéndose demostrado que los religiosos que habitan la casa de propiedad de la Comunidad de Padres Agustinos ejercen funciones administrativas en la vice parroquia de La Candelaria, jurisdicción eclesiástica delegada por el Ordinario respectivo, trivial es concluir que el local que ocupan para su habitación, y donde tales funciones ejercen, es casa de la parroquia, casa cural. Luego está exenta, no por gracia o merced

del Acuerdo presente, ni de los anteriores que por medio de él se dice derogar, sino por virtud de una estipulación bilateral, de toda clase de contribuciones, impuestos o tasas, y por este aspecto es ilegal la Resolución que se analiza, y el fallo debe confirmarse en todas sus partes como lo solicita el señor Fiscal.  
(...)

Si se ejercen funciones parroquiales, hay casa de párroco o de vice párroco, y debe estar exenta de impuestos.»...

*Alberto Pumarejo, Pedro Martín Quiñones, Nicasio Anzola, Junio E. Cancino,  
Víctor M. Pérez, Pedro Alejo Rodríguez, Nicolás Torres N.*

## **EXENCIÓN PARA INMUEBLES DE PROPIEDAD DE LA IGLESIA CATÓLICA**

*Procede únicamente sobre los edificios destinados al culto*

19 de abril de 1938

**Radicación: CE-SEC4-EXP1938-04-19**

...«[H]an alegado los voceros de la parroquia que todos los bienes cuyo producto se destina al servicio del culto, están exceptuados del impuesto, y que, por lo tanto, carece de toda importancia el hecho de que la casa cural esté destinada en parte a fines lucrativos.

El Consejo no puede compartir esta última opinión, puesto que de conformidad con la Ley 35 de 1888, aprobatoria, del Concordato citada en la demanda y transcrita por las partes, en diversas piezas del expediente, las propiedades eclesiásticas pueden ser gravadas libremente por el Estado. Y es claro que tal disposición, que hace parte de un pacto bilateral y que es también un precepto positivo de la legislación, perdería todo su valor y su eficacia si estuviera a arbitrio de los directores de la Iglesia Católica en Colombia sustraer la totalidad de sus bienes al impuesto consagrando sus frutos al servicio del culto. Son únicamente los edificios destinados al culto, no todos los bienes eclesiásticos en general, los que no pueden ser gravados. La excepción favorece también a los Seminarios Conciliares y a las casas episcopales y cúrales.

El problema planteado por este litigio no puede resolverse desde el punto de vista de que la renta procedente del inmueble parroquial esté destinada al servicio divino, cosa que tampoco está debidamente acreditada, puesto que el certificado del señor Vicario General de la Arquidiócesis de Bogotá, no tiene fuerza probatoria suficiente acerca de ese hecho, conforme al Código Judicial, sino desde el punto de vista de precisar el sentido de la expresión casa cural, y de establecer los casos en que un inmueble que tenga originalmente ese carácter, pueda perderlo a virtud de determinadas circunstancias.

Ahora bien: como lo hizo notar el señor Fiscal del Tribunal Administrativo de Bogotá en su concepto, existe una resolución administrativa aprobada por el Ministerio de Gobierno el primero de febrero de 1890, y publicada en el Diario Oficial número 7986; que fija con exactitud lo que debe entenderse por casa cural, o sea “no la particular del cura sino la costeadada con fondos de la parroquia o de otro modo adquirida por ella y con destino a la habitación ordinaria del párroco, sea cual fuere el individuo particular que ejerza esas funciones.”

Resulta, por lo tanto, evidente, conforme a elementales principios de hermenéutica jurídica, y aun de acuerdo con el simple sentido común, que si una antigua casa cural se destina a fines distintos por completo de la habitación del párroco, pierde inmediatamente el carácter a virtud del cual goza de la exención de impuestos.

Suponer que un edificio aun perteneciente a determinada parroquia, donde se establece una fábrica que ocupa la totalidad del inmueble, o se alquila para hotel, oficinas públicas, acuartelamiento de tropas, redacción de periódico o cosa semejante, pueda seguir siendo considerado como casa cural, sería del todo aberrante, pues el objeto social de la ley que otorgó el beneficio-a que se viene haciendo alusión, fue el de dar una muestra de deferencia a la Iglesia Católica en la persona de sus Ministros y representantes, y el de hacer más llevadero el ejercicio de sus funciones al clero en general, pero especialmente a los curas de almas, que, según el espíritu evangélico, están sometidos a vivir en la pobreza, sosteniéndose con los donativos de los fieles y los modestos proventos de su ministerio. El objeto de la disposición concordataria no pudo ser y no fue, como las autoridades eclesiásticas son las primeras en reconocerlo, el de aumentar el patrimonio de la Iglesia, sino el de favorecer la acción espiritual del sacerdocio.

Tienen, por lo tanto, razón los Agentes del Ministerio Público al sostener en este proceso que una casa donde no habita el cura párroco, y que se destina a perseguir utilidades de índole comercial aunque pertenezca a las entidades eclesiásticas no es casa cural.»...

*Carlos Lozano y Lozano, Pedro Martín Quiñones, Elías Abad Mesa,  
Isaías Cepeda, Ramón Miranda, Ricardo Tirado Macías,  
Guillermo Peñaranda Arenas.*

## VALOR COMERCIAL DE INMUEBLES EN EL DISTRITO CAPITAL

*No constituye base gravable, dada su imprecisión y falta de claridad para establecerlo y, además, porque no constituye uno de los parámetros previstos en el Decreto 1421 de 1993*

24 de marzo de 1995

**Radicación: CE-SEC4-EXP1995-N5017-5138-5486**

...«A juicio de la Sala de la norma transcrita, claramente surgen las siguientes conclusiones.

1a. Que la base gravable del Impuesto Predial Unificado será la que establezca el contribuyente mediante autoavalúo de su inmueble.

2a. Que no hay tope máximo por el cual deba declararse.

3a. Que no hay pauta, criterio o calificativo distintivo que obligue al declarante, sino que la norma le señala unos límites mínimos, al indicar que el autoavalúo no puede ser inferior a ninguno de los siguientes valores:

- Al avalúo catastral del año inmediatamente anterior incrementado con el I.P.C. (numeral 1°.)

- Al autoavalúo del año anterior, incrementado en el I.P.C. (numeral 1o.)

- Al 50% del valor comercial del predio (numeral 3°.).

- A las bases presuntas mínimas fijadas por la Administración Distrital (numeral 5°.)

Entendido así el artículo 155 del Decreto 1421 de 1993, a la Sala no le cabe duda de que la base gravable está constituida únicamente por el “valor que mediante autoavalúo establezca el contribuyente, el cual no podrá ser inferior a los parámetros que se acaban de enunciar. La referencia al “valor comercial” en el numeral 3°. no está consagrada para que se declare en su integridad por el total de éste, sino por lo menos en la mitad del mismo. (...)

El principio de legalidad de los tributos se halla consagrado en el artículo 338 de la Constitución, que reservó con exclusividad para los cuerpos colegiados de elección popular, la facultad de imponer tributos, así: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”, disposición que debe armonizarse con los artículos 300-4 y 313-4 conforme a los cuales las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales, pueden votar los tributos con sujeción a la ley.

También la Carta de 1991 precisó, hasta dónde deben ir estos órganos de representación popular, en la expedición de las leyes, las ordenanzas o los acuerdos, al ordenarles que deben señalar directamente en dichos actos los elementos que conforman la obligación tributaria sustancial como son: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos, mandato que fue plasmado en los siguientes términos: “...la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. (Subraya la Sala), siendo entendido que las ordenanzas y los acuerdos deben expedirse con sujeción a la ley, puesto que sólo el Congreso goza de potestad impositiva plena (art. 150-12 C.P.). (...)

En cambio, la Sala no encuentra ajustado al mencionado precepto constitucional, el procedimiento consagrado en el numeral 3 del artículo 155 del Decreto demandado, por las consideraciones que se consignan a continuación. (...)

Es evidente que ni en el numeral acusado, ni en ninguna otra de las disposiciones del Decreto, se establecieron previamente las directrices o parámetros que deberían seguirse para la determinación del “valor comercial” que podría ser la base para la liquidación oficial del Impuesto. La exigencia de precisión normativa sobre el particular, se justifica en la medida que constituye garantía del contribuyente frente a la Administración y por el contrario, su ausencia permite inferir que se confirieron atribuciones desmedidas e ilimitadas a las autoridades administrativas, en desmedro de la certeza que debe preceder a la determinación de los tributos.

Al contrario de lo expresado por los defensores de la norma, solamente en el proceso de verificación o discusión con el contribuyente, se prevé que en una última instancia del proceso gubernativo se conozca en definitiva el citado valor comercial, que llega a convertirse en base gravable de liquidación del Impuesto. Y dicho valor será fijado por un solo perito, aparentemente sin

posibilidad de objeción, y lo que es más llamativo del sistema, es que ese perito es de índole particular y designado por una entidad eminentemente privada como lo es la Lonja de Propiedad Raíz, es decir, sin más injerencia de las entidades públicas que la escogencia de la lista que ésta les presente. Se corre así el riesgo de que la base gravable llegue a ser fijada no por el contribuyente, ni siquiera por la Administración, sino por el dictamen de un perito particular, que tiene los visos de ser indiscutible.

Dentro del ámbito legal que regula la materia comentada, no existe una definición ni descripción de lo que debe entenderse por “valor comercial”, como tampoco de los elementos que pueden intervenir en su determinación. (En el campo del control de los arrendamientos el artículo 9º. de la Ley 56 de 1985, estima que el valor comercial “no podrá exceder a dos (2) veces el avalúo catastral fijado de acuerdo...” con la ley 14 de 1983). Esto implica que de por sí, el término “valor comercial” sea incierto, eminentemente variable por ser sensible a las leyes de la oferta y la demanda, con el agravante de que puede cambiar sustancialmente entre la época en que declaró el contribuyente y aquella en que la Administración ejerce su facultad de verificación y la producción del dictamen pericial. Este parámetro así utilizado por el numeral 3º. viene a resultar sorpresivo en el sentido de que sólo puede determinarse como culminación de un proceso de discusión, pero no como obligación primaria o inicial en el momento de presentar declaración. Y, viene a ser además, variable o incierto, en el sentido de que nadie puede garantizar con certeza cuáles son los factores o criterios que dominan su evaluación.

Se observa que al contribuyente se le han fijado los parámetros para la declaración del autoavalúo, en tanto que a la Administración no se le ha establecido ninguno para la determinación del valor comercial, que en la hipótesis de la norma sancionatoria viene a constituirse en la base gravable del impuesto, en sustitución de la definida por la ley, dejando a la libre discrecionalidad administrativa la fijación de los criterios para su determinación, los cuales, al no estar preestablecidos, naturalmente no los conoce el contribuyente antes de presentar su declaración tributaria, tal como lo anota el demandante.

La incertidumbre que genera la adopción del “valor comercial” en el citado numeral 3º. se amplía ante la falta de congruencia con el resto del articulado pues se desconoce si la base así establecida en un año influye como límite para los años subsiguientes, quedando en duda si sus efectos se limitan a un solo año o se prolongan en los posteriores.

En razón a estas características, la Sala encuentra que la forma como el citado numeral 3°. se refiere a la base gravable resulta contraria al precepto del artículo 338 de la Constitución, que exige certeza y claridad en la relación que deben hacer las leyes de impuestos de los elementos integrantes de la obligación tributaria sustancial, dentro de los cuales se cuenta la “base gravable”.

Pero además, analizada la norma a la luz de los principios a los cuales debe estar sometida toda norma sancionatoria, se evidencia la transgresión a ellos por cuanto en primer lugar, la sanción se deriva del incumplimiento de una supuesta obligación (declarar por un porcentaje de avalúo comercial), en segundo lugar, porque adopta como base gravable el ciento por ciento del citado valor comercial lo que de por sí implica una sanción.

Como consecuencia de tipo sancionatorio, a lo anterior se agrega la eliminación del límite al doble del impuesto liquidado el año anterior consagrado en el numeral 2°. del artículo 155 y se suma, la imposición de la sanción por inexactitud calculada al 160% del impuesto determinado en esa forma frente al declarado por el contribuyente.

No hay duda que determinar sobre bases tan imprecisas unas consecuencias de tal gravedad, infringe el principio de justicia al cual están sujetos los ciudadanos en sus relaciones con las autoridades tributarias conforme lo enseña el artículo 95 numeral 9°. de la Constitución, pues la sanción es desproporcionada al hecho que le da origen.

De lo anterior se destaca, que también queda comprometido el derecho de defensa implícito en el debido proceso en las actuaciones administrativas garantizado por el artículo 29 de la Constitución, porque el parámetro al cual supuestamente se le da como inicialmente obligado el contribuyente (valor comercial), en realidad solamente viene a ser precisado y establecido a la culminación del proceso administrativo por parte de un perito particular, cuyo dictamen resulta incontrovertible al punto tal que no se ve la posibilidad de que ni siquiera ante la jurisdicción se pueda modificar un avalúo dado por un perito de la Lonja, por falta de parámetros legales y elementos a los cuales deba estar sujeto. Un procedimiento diseñado en tal forma y con la posibilidad cierta de concluir en resultados inequitativos, no merece la protección Constitucional.

Como ya se anotó, a todo lo anterior se agrega para los contribuyentes que lleguen a ser sujetos de la cuestionada sanción, la imprecisión para la

determinación de la base gravable en los años subsiguientes, pues no se sabe si se tendrá en cuenta como parámetro inferior para la declaración del autoavalúo el estimado en la declaración del año inmediatamente anterior en el denuncia privado, o si por haber sido éste objeto de modificación oficial, conlleve “en definitiva” que para los años posteriores deba considerarse el nuevo valor, prologándose de esta manera, la sanción en el tiempo.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano, Delio Gómez Leyva,  
Consuelo Sarria Olcos.*

## AVALÚO CATASTRAL O AUTOAVALÚO EN EL DISTRITO CAPITAL

*En caso de decremento en el valor del inmueble se requiere autorización de la Dirección Distrital de Impuestos para declarar una base gravable inferior al avalúo catastral o al autoavalúo incrementado del año anterior,*

10 de julio de 2003

**Radicación: 25000-23-27-000-1998-00885-01(13112)**

...«Tal como se infiere del texto de la norma, [Decreto 1421 de 1993 artículo 55] es expresa la prohibición para el contribuyente de declarar un autoavalúo inferior al avalúo catastral o al autoavalúo del año anterior incrementado en el IPC. Sin embargo la misma norma lo faculta para “solicitar autorización para declarar el menor valor” que resulte cuando el predio tenga un incremento menor o un decremento, entendiéndose que si la autorización es “para declarar”, la entidad competente para decidir al respecto es la Administración Tributaria Distrital, puesto que según el mismo decreto (art.161), es la entidad facultada para recaudar y fiscalizar el tributo.

Tal como lo informa la demandada en la apelación, en desarrollo de la disposición legal, se expidió el Decreto Reglamentario Distrital 130 de 1994, donde se dispuso:

(...)

No cabe duda entonces sobre la competencia de la autoridad tributaria distrital para decidir acerca de la solicitud formulada por los accionantes, como en efecto lo hizo, cosa distinta es que las pruebas allegadas con tal solicitud no resultaran idóneas para acceder a la autorización pretendida, que fue precisamente lo que ocurrió en el caso bajo análisis.

En efecto, como bien lo explica el apelante, es obvio que si el contribuyente ha venido presentando las declaraciones tomando como autoavalúo el valor catastral del inmueble, y considera que se ha generado un decremento del predio, habrá lugar a la solicitud de autorización para declarar por un menor

valor, pero solicitando previamente a la autoridad catastral la revisión del avalúo catastral, tal como lo dispone el artículo 129 de la Resolución 2555 de 1988 del IGAC, según el cual “*el propietario o poseedor podrá obtener la revisión del avalúo en la Oficina de Catastro correspondiente, cuando demuestre que el valor no se ajusta a las características y condiciones del predio*”; pues es dicha entidad la autorizada para modificar el avalúo catastral y no la Administración Tributaria, ante la cual debe probarse mediante la resolución que decide acerca de la solicitud de revisión, el decremento que justifica la pretensión de que se autorice declarar el predio por un menor valor.

Otra cosa es que en el autoavalúo determinado para la respectiva vigencia fiscal se haya tomado un monto superior al avalúo catastral, y el predio haya sufrido un decremento, por lo cual, el anotado autoavalúo resulta muy superior al avalúo comercial o al estimado por el contribuyente. En este caso, igualmente procede la solicitud de autorización de declarar el predio por un menor valor, en todo caso no inferior al avalúo catastral, demostrando el decremento mediante los medios probatorios autorizados en la ley, entre ellos el avalúo comercial elaborado por las firmas privadas inmobiliarias de la lonja de propiedad raíz y corresponde a la Administración Tributaria la decisión. Teniendo en cuenta tales parámetros, el avalúo catastral solo puede ser modificado por la autoridad competente (autoridad catastral), y agotado el proceso de revisión corresponde el contribuyente allegar tal prueba ante la autoridad tributaria, para efectos de la autorización a que se refiere el artículo 155 del Decreto 1421 de 1993.

Ahora bien, está previsto en el inciso 2° del artículo 4° del Decreto Distrital 130 de 1994 que la solicitud de autorización para declarar la base gravable del impuesto predial por un menor valor debe formularse “antes del 15 de marzo del respectivo año gravable”. Luego si el contribuyente presenta su solicitud en el término previsto para el efecto, y a su vez ha formulado petición de revisión del avalúo catastral ante las autoridad respectiva, precisamente porque éste ha sufrido un decremento notorio, y mientras se decide la revisión, se notifica decisión desfavorable de la oficina tributaria, puede optar por presentar la declaración de autoavalúo, tomando como base gravable la que corresponda al autoavalúo del año anterior incrementado por el IPC, presentación que debe hacerse dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación de la decisión como lo establece la misma disposición. En el evento de que la revisión catastral sea la de disminuir el avalúo puede proceder a corregir su declaración, sin sanción, ya que en este evento se configura una diferencia de criterios tal como está previsto en

el artículo 21 del Decreto 807 de 1993. La Sala precisa que para períodos posteriores a la expedición de la Ley 601 de 2000 está prevista tal corrección (art. 4° parágrafo) y debe entenderse que en este evento no se causa sanción por corrección.

En el caso que se analiza, tal como se expresa en la demanda y está establecido en el proceso, el avalúo catastral para el año 1996 ascendía a la suma \$743.064.000, y este fue incrementado para el año 1997 en el IPC, determinando un autoavalúo de \$876.816.000, el que a su vez ascendía para el año 1998 a la suma de \$ 1.017.103.000 como resultado del incremento del IPC (16%). Sin embargo se pretendió por parte de los accionantes, que las autoridades tributarias autorizaran declarar el predio por el avalúo comercial elaborado por la firma Roos Inmobiliaria Ltda., determinado en la suma de \$291.990.560, lo que obviamente resultaba improcedente habida consideración que este último estaba por debajo del avalúo catastral y no se demuestra que se hubiera adelantado procedimiento alguno ante la autoridad catastral. De otro lado, la actuación demandada rechaza la solicitud por la falta de prueba idónea por cuanto lo allegado es un avalúo comercial que arroja un monto inferior al catastral.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **AJUSTE DE LA BASE MÍNIMA EN BOGOTÁ PARA PREDIOS SIN AVALÚO CATASTRAL**

*Debe hacerse con el porcentaje del índice de valoración inmobiliaria urbana y no con el Índice de Precios al Consumidor - IPC*

28 de febrero de 2013

**Radicación: 25000-23-27-000-2009-00079-02(18549)**

...«La Sala estima que el proceder administrativo contraría el mandato contenido en el artículo 3° de la Ley 601 de 2000, que ordenaba que el ajuste de las bases gravables mínimas del impuesto predial debía hacerse con el porcentaje del índice de valoración inmobiliaria urbana y rural elaborado por el Gobierno Distrital, directriz que no se cumplió en el caso bajo estudio, y no con el IPC.

Teniendo en cuenta que al revisar el contenido de la norma demandada se encuentra que lo que realmente hizo el Alcalde Mayor en el Decreto 493 de 2008, fue reajustar la tabla fijada en el Acuerdo 201 de 2005, esto es, reajustó la base gravable, no la determinó, la Sala precisa que para hacer el reajuste el alcalde sí tenía competencia, pero cumpliendo con las exigencias contenidas en el artículo 3° de la Ley 601 de 2000, antes señaladas.

El Congreso de la República expidió la Ley 601 de 2000, que en el artículo 5° dispuso que la base gravable mínima del impuesto predial unificado de los predios que carecen de avalúo catastral, debe ser el valor que establezca anualmente la administración distrital, conforme con parámetros técnicos por área, uso y estrato.

En la Sentencia C-1251 de noviembre 28 de 2001, proceso D-3591, la Corte Constitucional precisó que la expresión administración distrital, contenida en el artículo 5° de la Ley 601 de 2000, hace referencia al Concejo Distrital.

El 29 de diciembre de 2000, el Alcalde Mayor de Bogotá profirió el Decreto Distrital 1144, mediante el cual fijó la base gravable del impuesto predial

unificado para los predios que carecían de avalúo catastral a 1° de enero de 2001.

Posteriormente, en el artículo 1° del Acuerdo 201 de 2005, el Concejo Distrital estableció la base gravable mínima del impuesto predial unificado para los predios que carecían de avalúo catastral al 1° de enero de 2006 y en el párrafo 1° dispuso:

“Estas cifras, hasta el 2008 inclusive, serán ajustadas en el porcentaje del índice de valoración urbana y rural elaborado por el Gobierno Distrital de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley 601 de 2000”.

El artículo 3° en mención dispone:

“Los avalúos catastrales de conservación se reajustarán anualmente en el porcentaje que determine y publique el Gobierno Distrital en el mes de diciembre de cada año, de acuerdo con los índices de valoración inmobiliaria urbana y rural, previo concepto del Consejo de Política Económica y Fiscal, CONFIS, del periodo comprendido entre el primero de septiembre del respectivo año y la misma fecha del año anterior.

Con fundamento en la sentencia C-1251 de 2001, antes citada, la Sección Cuarta del Consejo de Estado anuló los artículos 1° y 2° del Decreto Distrital 1144 de 2000, proferido por el Alcalde Mayor de Bogotá, expresando que para efectos de establecer anualmente el valor que constituye la base gravable mínima del impuesto predial, respecto de los predios de propietarios o poseedores a los cuales no se les haya fijado avalúo catastral, debe entenderse por Administración Distrital la constituida por el Concejo Distrital, como corporación administrativa de elección popular, pues de lo contrario se vulneraría el artículo 338 de la Constitución Política, en virtud del cual sólo el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden fijar directamente los elementos configurativos de los impuestos.

Teniendo en cuenta que el artículo 3° de la Ley 601 de 2000 dispuso que el Gobierno Distrital debe señalar el porcentaje en el cual se deben reajustar anualmente los avalúos catastrales de los predios, basados en los índices de valoración inmobiliaria urbana y rural, previo concepto del Consejo de Política Económica y Fiscal -CONFIS- del período comprendido entre el primero de septiembre del respectivo año y la misma fecha del año anterior, el 30 de diciembre de 2008, el Alcalde Mayor de Bogotá expidió el Decreto 493.

(...)

Para el efecto procedió a clasificar los inmuebles por actividad y estrato; con o sin régimen de propiedad horizontal y a cada uno de los grupos así conformados le fijó, en pesos, un valor por metro cuadrado de construcción o de terreno, así: (...)

Comienza la Sala por advertir que en el Decreto 493 de 2008 se aludió, como fundamento, al Acuerdo 201 de 2005 que estableció el sistema de bases gravables mínimas para efectos de liquidar el impuesto predial unificado, a los propietarios o poseedores de predios que a primero de enero de cada año no se les haya fijado avalúo catastral.

Refirió, asimismo, que el mencionado Acuerdo señaló que la forma de ajustar los rangos de bases gravables mínimas, hasta el 2008 inclusive, es el porcentaje del índice de valoración urbana y rural elaborado por el Gobierno Distrital, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley 601 de 2000.

No obstante lo anterior, decide realizar el ajuste de las bases gravables mínimas de acuerdo con las reglas generales señaladas en el Estatuto Tributario Nacional, en atención a la remisión que de dichas normas hace el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993, referidas al procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos.

Agrega que el valor de la UVT se reajusta anualmente en la variación del IPC, certificado por el DANE, que para el periodo comprendido entre el 1° de octubre de 2007 al 1° de octubre de 2008 fue del 7.75%, y procede a determinar los valores en pesos, por metro cuadrado de terreno o construcción, según la tabla antes transcrita.

La Sala estima que el proceder administrativo contraría el mandato contenido en el artículo 3° de la Ley 601 de 2000, que ordenaba que el ajuste de las bases gravables mínimas del impuesto predial debía hacerse con el porcentaje del índice de valoración inmobiliaria urbana y rural elaborado por el Gobierno Distrital, directriz que no se cumplió en el caso bajo estudio, y no con el IPC.

Teniendo en cuenta que al revisar el contenido de la norma demandada se encuentra que lo que realmente hizo el Alcalde Mayor en el Decreto 493 de 2008, fue reajustar la tabla fijada en el Acuerdo 201 de 2005, esto es,

reajustó la base gravable, no la determinó, la Sala precisa que para hacer el reajuste el alcalde sí tenía competencia, pero cumpliendo con las exigencias contenidas en el artículo 3° de la Ley 601 de 2000, antes señaladas.

Lo anterior, porque la expresión “administración distrital” que la Corte dijo está referida al “concejo municipal”, no puede hacerse extensiva a la expresión “gobierno distrital” prevista en el artículo 3° de la Ley 601 de 2000.

Sin embargo, aunque el Alcalde tenía competencia para expedir el decreto, debió fijar los reajustes con base en el porcentaje del índice de valoración inmobiliaria urbana y rural, (IVIUR) expedido por la autoridad competente y no con base en el IPC certificado por el DANE, como en efecto lo hizo.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **C. HECHO GENERADOR**

### **PORCENTAJE DE EDIFICACIÓN PARA CONSIDERAR UN PREDIO COMO EDIFICADO**

*Su establecimiento no atiende a la “aplicación equitativa” del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 ni al “manejo técnico” del beneficio de la limitación del incremento del tributo*

4 de abril de 1997

**Radicación: CE-SEC4-EXP1997-N8126**

...«[L]os alegados poderes constitucionales impositivos de asambleas y concejos, no son originarios, sino derivados o residuales y que, por consiguiente, los mismos no facultan, “per se”, la creación, modificación o extinción de tributos o contribuciones, ni la fijación de los elementos de la obligación tributaria, pues solo restrictivamente, con arreglo a la Constitución y a la ley, se podría tener acceso, no precisamente a la creación, reforma o supresión de tributos, sino a los indicados elementos de la obligación tributaria, regulándolos, o permitiendo a las autoridades su reglamentación en el caso específico del sistema tarifario.

Incluso los artículos 2 y 4 de la Ley 44 de 1990, en que la apelante basa sus planteamientos sobre el origen de tarifas más gravosas para los predios urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados y su conclusión de que dichos predios fueron siempre objeto de regulación especial, reafirman el criterio de que la administración y control del tributo y la graduación de sus tarifas diferenciales y progresivas, deben operar con sujeción a los presupuestos de esta misma ley y normas concordantes.

Ahora bien, lo dispuesto por los párrafos acusados, de tenerse por “no edificado”, el predio con menos del 30% de su área total construida,

desvirtúa los aludidos presupuestos, no solamente por su aspecto meramente semántico y de interpretación sistemática, sino por sus evidentes implicaciones en la determinación del hecho imponible, la base gravable y la tarifa.

En efecto, cuando, en particular, en los artículos 4, inciso último, de la citada Ley 44 de 1990, y 155, numeral 2°, parte final, del Decreto 1421 de 1993, se habla de terrenos “urbanizados no edificados”, la locución, dada la claridad de su tenor literal, rechaza cualquier hipótesis de construcción o edificación, entendiéndose dicha expresión, como oportunamente lo advierte la señora Procuradora Delegada, según su sentido natural y obvio, con absoluta prescindencia de distingos que no hizo el legislador.

Asimismo, es un hecho que la discriminación porcentual de los párrafos censurados, varía la materia imponible, la base gravable y el tipo impositivo, haciendo más gravoso este último, pues, confrontados los párrafos con los dos artículos en mención, se crea una subespecie o híbrido de los predios urbanizados: la de los “parcialmente” edificados, pero no con las tarifas de los edificados, sino con las de los no edificados, que es ya un contrasentido, y con una base gravable difícilmente determinable, toda vez que, como bien lo resaltó el actor, estableciéndose ordinariamente ésta por el importe del auto avalúo, a su vez liquidado el mismo, según el artículo 14 de la Ley 44 de 1990, por el valor del metro cuadrado de área y / o construcción, las edificaciones de cobertura inferior al 30% de la extensión superficial del correspondiente predio, harían dudoso cualquier cálculo referente al valor real del metro cuadrado de éste, pues no es claro en lo dispuesto por el Concejo, si dichas construcciones de área inferior al 30% se desestiman, o no, en los cálculos respectivos.

Adicionalmente, aparte de que la tarifa para predios considerados como no edificados, de acuerdo con lo previsto por el artículo 4 de la Ley 44 de 1990, podría alcanzar la franja del 33 por mil, extraordinariamente gravosa, en comparación con las tasas comunes variables, del 1 por mil y el 16 por mil, de los predios edificados, el contribuyente, como también lo denuncia el actor, perdería el beneficio de la limitación del incremento del tributo, contemplado por el numeral 2°, parte final, del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993.

Concluye la Sala, que los párrafos demandados no se contrajeron, según lo sostuvo la parte demandada, a la “aplicación equitativa” del mencionado artículo 155 del Decreto 1421 de 1993, al “manejo técnico” del

aludido beneficio de la limitación del incremento del tributo y a “desarrollar” los artículos 2 y 4 de la Ley 44 de 1990, sino que, contrariamente, tales normas locales excedieron los términos y presupuestos de los preceptos de orden superior que precisamente invoca aquélla en la sustentación de su recurso, el cual, en consecuencia, no está llamado a prosperar.»...

*Julio Enrique Correa Restrepo, Guillermo Chahín Lizcano, Delio Gómez Leyva,  
Consuelo Sarria Olcos.*

## **BIENES DE USO PÚBLICO**

*Están gravados en cabeza de los terceros que los exploten económicamente*

24 de octubre de 2013

**Radicación: 08001-23-31-000-2007-00652-01(18394)**

...«En efecto, para el año 1985 era pertinente interpretar que la intención del legislador fue la de excluir a las Unidades Administrativas Especiales como sujeto pasivo del impuesto predial por los bienes fiscales que administran porque, para ese año, tales entidades se concibieron como organismos adscritos al nivel central porque las que se crearon no contaban con personería jurídica.

Pero cuando se empiezan a crear Unidades Administrativas Especiales con personería jurídica, la interpretación teleológica de la ley indica que los bienes fiscales de todas las entidades públicas de la nación con personería jurídica que formen parte de la estructura orgánica del Estado están gravados con el impuesto predial.

En ese entendido, las Unidades Administrativas Especiales sí pueden ser sujeto pasible del impuesto predial pero respecto de los bienes fiscales que administre. En otras palabras, son sujetos pasivos del impuesto predial en las mismas condiciones en que la Ley 55 de 1985 autorizó a los concejos municipales para gravar los bienes fiscales de los establecimientos públicos, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta. Una interpretación en sentido contrario violaría el artículo 13 de la Carta Política porque crearía un trato discriminatorio y desigual entre entidades públicas, sin justificación alguna.

Ahora bien, en cuanto a los bienes de uso público se refiere, ni antes ni ahora podían quedar gravados en cabeza de la nación, los distritos, los municipios y los departamentos o las entidades descentralizadas de esos órdenes.

Por excepción, en la actualidad, el legislador ha decidido gravarlos tanto con el impuesto predial como con la contribución de valorización, pero haciendo sujeto pasible de tales tributos a los terceros que los exploten económicamente.

En consecuencia, la Sala considera que los municipios sí pueden gravar con el impuesto predial los bienes de uso público, pero en las condiciones establecidas en las leyes que a la fecha se han expedido en ese sentido. (...)

De manera que estas leyes permiten interpretar que, en la actualidad, es irrelevante que los bienes de uso público sean de la nación, de los distritos, de los departamentos o de los municipios. También es irrelevante que esos bienes de uso público sean administrados por cierto tipo de entidades públicas. Lo relevante es que, si esos bienes de uso público son explotados económicamente por terceros, en las condiciones que disponga la ley, tales bienes de uso público son objeto pasible del impuesto predial, y los terceros que los explotan económicamente son los sujetos pasivos del impuesto. Y en esas condiciones pueden ser gravados por las entidades territoriales.

(...)

Con fundamento en lo expuesto, para la Sala es pertinente que los municipios, en ejercicio de la autonomía fiscal que les concedió el artículo 317 de la Carta Política graven con el impuesto predial los bienes de uso público que sean explotados económicamente en virtud de licencia, concesión o permiso de ocupación temporal por los particulares, pues, como lo dijo la Corte, el hecho generador del gravamen sería la explotación económica que se realiza sobre el bien de uso público. En esos casos, el sujeto pasivo serán los terceros que exploten económicamente el bien de uso público, más no la entidad pública que lo administre o tenga en su patrimonio.

El Acuerdo 000055 de 2006 dispuso, como se vio, que el sujeto pasivo sería la Aeronáutica Civil. Adicionalmente, cuando listó los predios exonerados del impuesto predial, dispuso que el impuesto predial se genera si los bienes de uso público se encuentren en manos de particulares a cualquier título, expresión que, como lo dijo la Corte Constitucional, resulta violatoria de la Carta Política, pues a cualquier título los particulares no pueden explotar bienes de uso público, sino en virtud de licencia, concesión u ocupación temporal autorizada. Además, el Acuerdo grava a la Nación - U.A.E. Aeronáutica Civil, por el hecho de ser la propietaria de los bienes, cuando lo relevante o lo que justifica gravar con el impuesto predial los

bienes de uso público, es su explotación económica por parte de particulares en virtud de acto legítimo de autoridad que respalda la tenencia del inmueble. Por estas razones, el acuerdo resulta inaplicable por excepción de inconstitucionalidad.»...

*Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Martha Teresa Briceño de Valencia, (con  
aclaración de voto) Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

**CONSTRUCCIONES, EDIFICACIONES Y MEJORAS  
EN BIENES DE USO PÚBLICO**

*Solo pueden ser gravados por los Concejos Distritales de Barranquilla, Santa  
Marta y Cartagena de Indias cuando estén en manos de particulares*

25 de mayo de 2017

**Radicación: 44001- 23-31-003-2011-00192 01 (21973)**

...«El carácter excepcional del impuesto predial sobre bienes de uso público lo confirma, también, el artículo 23 [parágrafo 2º] de la Ley 1450 de 2011, conforme con el cual “Todo bien de uso público será excluido del impuesto predial, salvo aquellos que se encuentren expresamente gravados por la Ley”.

(...)

En consecuencia, y para lo que interesa a este asunto, los bienes de uso público no están gravados con el impuesto predial, salvo los casos expresamente previstos en la ley, a saber: los artículos 6 numeral 3 de la Ley 768 de 2002 y 177 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010.

(...)

En general, las tres normas demandadas reiteran, en esencia el contenido del artículo 6 numeral 3 de la Ley 768 de 2002, que, como se precisó, faculta solo a los concejos distritales de Barranquilla, Santa Marta y Cartagena de Indias para gravar con el impuesto predial las construcciones, edificaciones y mejoras en bienes de uso público de la nación, cuando tales bienes estén en manos de particulares.

Lo anterior significa que el municipio de Maicao no está facultado legalmente para gravar con el impuesto predial las construcciones, edificaciones y mejoras en bienes de uso público de la nación o del municipio,

cuando tales bienes estén en manos de particulares (artículo 13 incisos 2 y 25 numeral 7 (segunda parte) del Acuerdo 13 de 2010). Por la misma razón, tampoco está facultado por la ley para fijar como sujeto pasivo del impuesto a los particulares que “ocupen” las construcciones, edificaciones o mejoras en los bienes de uso público.

Sin embargo, de acuerdo con las normas legales que regulan el impuesto predial y conforme con la previsión del artículo 23 de la Ley 1450 de 2011, el Concejo del Municipio de Maicao sí puede excluir del impuesto predial los bienes de uso público, como lo dispuso en la primera parte del numeral 7 del artículo 25 del Acuerdo 13 de 2010.

En consecuencia, con las normas parcialmente demandadas, salvo la primera parte del artículo 25 numeral 7 del Acuerdo 13 de 2010, el municipio violó los artículos 338 y 313 numeral 4 de la Constitución Política, pues la facultad impositiva de los municipios debe sujetarse a la ley, que, se insiste, solo autoriza gravar las construcciones, edificaciones y mejoras en bienes de uso público a tres Distritos Especiales, creados por el constituyente.»...

*Stella Jeannette Carvajal Basto, Milton Chaves García,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **D. TARIFAS**

### **INMUEBLES URBANOS NO EDIFICADOS**

*El legislador facultó a los concejos municipales para gravarlos con una tarifa mayor, no solo cuando persigan una fuente de ingresos, sino también atender la necesidad social de progreso urbano*

21 de agosto de 1939

**Radicación: CE-SEC4-EXP1939-08-21**

...«[L]a Ley 89 de 1936, por la cual se hacen extensivas a algunos Municipios del país las facultades concedidas en la Ley 72 de 1926 al Municipio de Bogotá, y se dictan otras disposiciones sobre régimen municipal, por su artículo 1° extendió dichas facultades a los Municipios que tengan un presupuesto anual que no sea menor de un millón de pesos, y por su artículo 2° a los demás municipios que sean capitales de departamento o cuyo presupuesto anual no sea inferior a trescientos mil pesos.

En el mismo año de 1936, la Ley 195 dispuso lo siguiente: Artículo 1° “Además de las facultades conferidas por la Ley 72 de 1926, el Concejo Municipal de Bogotá tendrá las siguientes: a) (...), b) Dictar las medidas que sean conducentes para determinar el perímetro urbano de la ciudad y señalar las obligaciones, tanto de los propietarios particulares de inmuebles, como de las empresas urbanizadoras; c) Aumentar hasta el ocho por mil la tasa del impuesto predial fijada por el artículo 17 de la Ley 94 de 1931, sobre los predios no edificados que queden dentro del perímetro urbano, teniendo en cuenta para el aumento del impuesto la importancia comercial del predio que se trata de gravar, las exigencias del desarrollo urbano y las circunstancias económicas del propietario. Artículo 2° “Las facultades de que tratan los ordinales b) y c) de que habla la presente Ley, se harán extensivas a los Municipios que se encuentren en las condiciones exigidas por los artículos 1° y 2° de la Ley 89 de 1936.”

(...)

Si, pues, este artículo extendió a las capitales de departamento la facultad de aumentar hasta el ocho por mil la tasa del impuesto predial sobre los predios no edificados que queden dentro del perímetro urbano, teniendo en cuenta para el aumento del impuesto la importancia comercial del predio que se trata de gravar, las exigencias del desarrollo urbano y las circunstancias económicas del propietario, siguese que los artículos 1° y 2° del Acuerdo número 16 de 1937 no son violatorios de la Ley 34 de 1920, porque ésta ha sido posteriormente modificada.

Por la misma razón tampoco el Acuerdo número 16 de 1937 es violatorio del artículo 163 de la Ordenanza número 33 de 1930, pues ésta fue dictada con anterioridad a la expedición de la Ley 195 de 1936, que dio al municipio de Manizales, como capital de departamento, la facultad de gravar con el ocho por mil los predios no edificados dentro del perímetro urbano.

El otro concepto por el cual se acusan los artículos 1° y 2° del acuerdo número 16, es por no establecer una contribución de carácter general sino particularizado para los lotes no edificados que estén comprendidos entre las calles 10 y 17 y las carreras 11 y 13 de la ciudad de Manizales. Mas ya se vio que el artículo 19 de la citada Ley 195 autorizó a los municipios para aumentar hasta el ocho por mil el impuesto sobre los predios que queden dentro del perímetro urbano, teniendo para ello en cuenta la importancia comercial del predio y las exigencias del desarrollo urbano, lo que es muy razonable, porque si hay motivos que justifiquen la obligación de edificar en el centro de las poblaciones, no sucede lo mismo respecto de los barrios no centrales, y como advierte el Tribunal *a quo* en el fallo que se revisa, los lotes a que se refiere el Acuerdo número 16 “están situados en la parte más central de la ciudad de Manizales, en la zona de mayor importancia comercial, pues uno de ellos se halla en el mismo costado lateral de la plaza principal de la capital de Caldas y los otros en calles y carreras donde tiene el comercio su mayor actividad.

El principio de que la ley debe ser de carácter general, no impide el que el legislador pueda limitar el gravamen a las propiedades que se encuentran en el mismo caso cuando el objeto del impuesto es no sólo buscar una fuente de ingresos para el Erario sino también atender a las necesidades del progreso urbano.

Las leyes a que atrás se ha hecho referencia se inspiran en el mismo propósito del principio constitucional que ha dado a la propiedad una función social, pues como dice el profesor León Duguit, una de las consecuencias de

la declaración de esta función social de la propiedad es la de poder obligar a edificar a los dueños de lotes situados en las áreas urbanas.»...

*Tulio Enrique Tascón, Gonzalo Gaitán, Elías Abad Mesa,  
Gustavo Hernández Rodríguez, Ramón Miranda,  
Guillermo Peñaranda Arenas y Carlos Rivadeneira G.*

## **II. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO**

### **A. SUJETOS PASIVOS**

#### **SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS DIRECTAMENTE POR PERSONAS NATURALES EN EL DISTRITO CAPITAL**

*El establecimiento del ICA en el Decreto 1421 de 1993 no transgredió los  
derechos al trabajo ni a la igualdad*

27 de enero de 1995

**Radicación: CE-SEC4-EXP1995-N5194**

...«Los derechos fundamentales que indica como violados en la demanda son el derecho al trabajo y al principio de igualdad. Por lo tanto la viabilidad o no del cargo de violación de la norma, será el resultado de lo que se determine en los siguientes puntos 2°. y 3°. que se refieren a dichos derechos.

Precisa la Sala que para promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios y derechos consagrados en la Carta Política, prevé el mismo ordenamiento constitucional en su artículo 95 numeral 9°, la obligación de los particulares de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Cuando la ley impone un tributo a quienes antes estaban excluidos del mismo, no puede decirse que se viola la norma transcrita, ya que la facultad de imposición corresponde al Estado y éste debe ejercerla para arbitrar los recursos que le permiten cumplir los fines señalados en la Carta Fundamental.

Violación del derecho al trabajo. Artículo 25 de la Constitución Política.

Estiman las actoras que se vulnera el derecho al trabajo cuando la norma acusada dá un tratamiento discriminatorio a quienes desempeñan una misma actividad por el hecho de ser unas dependientes y las otras no.

El cargo no está llamado a prosperar, porque en manera alguna la norma acusada, al sujetar al gravamen a quienes desempeñan profesiones liberales, está impidiendo el derecho al trabajo ni establece condiciones indignas o injustas.

El legislador, ante la exigencia de recursos para el Distrito Capital y para mejorar las condiciones de vida de sus habitantes, debe ejercer su facultad impositiva y gravar las actividades desempeñadas por las diferentes personas naturales y jurídicas dentro de su territorio y, atendiendo a la especial subordinación de la clase trabajadora, que desarrolla su actividad en beneficio de un patrono, puede no sujetarla a imposición.

Lo anterior no riñe con los conceptos de justicia y equidad que en la contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado prevé de manera obligatoria el artículo 95 numeral 9°. de la Constitución Política, antes citado.

En efecto, cuando una persona natural o jurídica presta servicios a la comunidad puede verse precisada a la contratación de personal mediante una relación laboral, este personal no está satisfaciendo un servicio hacia la comunidad sino que pone su fuerza laboral al servicio de su patrono, que es quien en últimas presta el servicio.

Cuando la ley, atendidas tales circunstancias, hace diferenciación entre profesionales independientes que prestan directamente servicios dedicados a satisfacer necesidades de la comunidad, de aquellos que ejercen su profesión a través de un patrono para gravar a los primeros y no a los segundos, observa los principios de justicia y equidad al evitar que un mismo servicio resulte gravado dos veces, como ocurriría si se gravara al profesional subordinado por una actividad profesional que realiza mediante contrato de trabajo y también se gravara al patrono que satisface bajo su responsabilidad el servicio a la comunidad.

De ser válido el argumento conforme con el cual el impuesto atenta contra el derecho al trabajo no podría el Estado gravar en lo absoluto ninguna actividad pues todas en últimas son desarrolladas por personas naturales.

### Violación del principio de igualdad ...

El impuesto como instrumento en materia de política fiscal se utiliza de diversa manera para conseguir el cumplimiento de los diversos objetivos propuestos por el Estado y por lo tanto es viable, atendiendo a circunstancias especiales de la colectividad, imponer o exonerar de gravamen a quienes en apariencia son iguales. Es el caso por ejemplo de los llamados incentivos fiscales (exenciones, exclusiones, rentas exentas, descuentos, etc.), que permiten frente a un ingreso de igual cuantía, que unos paguen menos que otros, atendidas otras circunstancias como la procedencia, ubicación y naturaleza del mismo, sin que por ello se vulnere el principio de igualdad.

También estima la Sala recordar que la Asamblea Nacional Constituyente (Proyectos 108 y 114) al referirse al tema de los ingresos públicos, previó la posibilidad de existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal, al tratar el tema de la capacidad tributaria de las entidades territoriales ...

No da la Sala prosperidad a los cargos de violación enunciados en los numerales 2° y 3° de la demanda y como consecuencia le es dable concluir que el Gobierno al expedir el artículo acusado, que hace parte del Estatuto para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, tampoco infringió el artículo 2° de la Constitución Política.

### Violación de la Ley 14 de 1983

Afirman las actoras, luego de transcribir apartes de la sentencia de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia del 4 de septiembre de 1970, que para observar el derecho de igualdad y el principio de equidad de los contribuyentes ante la ley tributaria, debió el Gobierno al expedir el Decreto 1421 de 1993, ceñirse a lo ordenado en el artículo 322 de la Constitución Nacional.

Ello significa, a su entender, que ni el Congreso, ni el Gobierno gozaban de una total discrecionalidad para dictar las normas sobre el régimen político, fiscal y administrativo del Distrito Capital, porque la misma Carta les estableció como límites, la Constitución Nacional, la Ley y las disposiciones vigentes para los Municipios, y en tal orden estaba obligado a observar las regulaciones que para el impuesto de Industria y Comercio estableció la Ley 14 de 1983, especialmente el artículo 36, que definió expresamente las actividades de servicios frente a dicho gravamen.

Dicha norma, que al señalar a los servicios de consultoría profesional solo se refirió a los prestados a través de sociedad regulares o de hecho, excluyendo por sustracción de materia a las personas naturales que prestaban tales servicios y que así lo entendió la Corporación en la sentencia del 20 de Enero de 1984.

Tampoco en esta oportunidad tienen razón las actoras toda vez que como se precisó al analizar los antecedentes del artículo 322 en la Constituyente, fue su voluntad que el Distrito Capital tuviera un régimen especial, aspecto este que autorizaba la creación de normas en materia fiscal, diferentes a las legales entonces existentes.

No de otra manera puede entenderse el ejercicio de una facultad para dictar un estatuto especial, porque si de compilar las normas entonces existentes se trataba, el mandato constitucional hubiera sido diferente y explícito en este sentido.

Las anteriores consideraciones permiten a la Sala inferir que el Gobierno al expedir el artículo 154 numeral 4°. del Decreto 1421 de 1993, eliminando para la ciudad de Santa Fe de Bogotá la excepción contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, (artículo 199 del Código de Régimen Municipal), para los servicios profesionales prestados directamente por personas naturales, no desconoció los principios de equidad e igualdad de los contribuyentes ante la Ley (artículo 95 numeral 9°. de la Constitución Política), ni los artículos 322 y 363 de la Constitución Política, como tampoco la Ley 14 de 1983 artículo 36, razón por la cual habrán de negarse las súplicas de la demanda.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Delio Gómez Leyva, Consuelo Sarria Olcos.*

## FIDEICOMITENTES

*Las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que actúan como fideicomitentes son sujetos pasivos y no los patrimonios autónomos*

21 de agosto de 2014

**Radicación: 85001-23-31-000-2011-00020-02(19248)**

...«Para hablar de patrimonios autónomos necesariamente hay que referirse al contrato de fiducia mercantil, ya que es en virtud de dicho negocio jurídico que los patrimonios existen y desarrollan las actividades para las que fueron constituidos.

De conformidad con el artículo 1226 del Código de Comercio, el contrato de fiducia mercantil es *“un negocio jurídico en virtud del cual una persona llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario”*.

Por definición expresa del legislador, la fiducia mercantil supone una transferencia de bienes por parte de un constituyente para que con estos se cumpla una finalidad específica y previamente determinada.

Ese conjunto de bienes transferidos a una fiduciaria es lo que conforma o se denomina patrimonio autónomo, pues los bienes i) salen real y jurídicamente del patrimonio del fideicomitente –titular del dominio-, ii) no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, sino que solo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida y, iii) están afectos al cumplimiento de las finalidades señaladas en el acto constitutivo, tal como lo disponen los artículos 1226 a 1244 del Código de Comercio.

3.2.- Igualmente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 146 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, los bienes fideicomitados se deben separar

del resto del activo de una fiduciaria, con el fin de que ese patrimonio autónomo no se confunda con el del fiduciario, ni con otros patrimonios igualmente constituidos.

En consecuencia, tampoco es posible confundir las obligaciones tributarias que tiene el fideicomitente, con las que pueda contraer el fiduciario, como consecuencia de la realización de hechos generadores de una obligación tributaria, pues las normas mercantiles son claras en establecer la diferencia entre los patrimonios del fideicomitente, de la fiduciaria y del fideicomiso.

3.3.- De otro lado, el hecho de que el artículo 102 del Estatuto Tributario regule el impuesto de renta para contratos de fiducia mercantil, no es fundamento legal para gravar con el impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos, *“toda vez que son dos impuestos que difieren en cuanto a la materia imponible y en cuanto a los demás elementos esenciales se refiere, de manera que ni por analogía, ni por remisión normativa las normas del impuesto de renta pueden aplicarse al impuesto de industria y comercio”*.

(...)

Si bien en la sentencia del 5 de febrero de 2009, esta Sección confirmó la sentencia que declaró la nulidad de una norma similar a la que se demanda en el presente proceso, en esta oportunidad la Sala precisa el criterio sostenido en dicha providencia, ya que una lectura contextual de las normas permite concluir que lo que pretende el ente territorial es que la obligación por el pago del impuesto de industria y comercio por las actividades realizadas por los patrimonios autónomos que sean susceptibles de ser gravadas con dicho impuesto, se radique en el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios, por lo que en esas condiciones la norma se ajusta a la legalidad.

En otras palabras, las disposiciones demandadas no gravan al patrimonio autónomo, sino a las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho fideicomitentes o titulares de los derechos fiduciarios, que sí pueden ser sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en razón de su personalidad jurídica y previsión legal.

4.3.- Así las cosas, de acuerdo con la lectura que la Sección hace de las normas acusadas, será responsable del pago del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios en quienes se realice el hecho gravado a través del patrimonio autónomo. No lo será el patrimonio autónomo como

tal, pues dicho ente, que no es persona ni sociedad de hecho, no es sujeto pasivo del impuesto.

No es posible afirmar, entonces, que por el hecho de que los patrimonios autónomos no sean sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, las actividades industriales, comerciales y de servicios que desarrollan tampoco están gravadas. Si lo son, pero en cabeza de las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, que son los sujetos pasivos del gravamen.

En esas circunstancias, las disposiciones demandadas no están creando un nuevo contribuyente o sujeto pasivo, razón por la que el cargo formulado no tiene vocación de prosperar.

4.4.- Podría pensarse que radicar las obligaciones tributarias sustanciales y formales en cabeza del fideicomitente o en la fiduciaria, respectivamente, es contrario a derecho. Pero, tal cuestión, no se formuló en la demanda, lo que impide abordar su examen.

Sin embargo, debe anotarse que con la promulgación de la Ley 1430 de 2010 –artículo 54-, son sujetos pasivos de los impuestos territoriales *“las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure (sic) el hecho generador del impuesto”*.

Por eso, el parágrafo del artículo 54 ibídem, prescribe que *“frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos”*.

4.5.- En ese orden de ideas, tampoco podría concluirse que las disposiciones demandadas sean nulas, toda vez que el fideicomitente puede llegar a ser sujeto pasivo del impuesto si en él se *“configura el hecho gravado”*, conforme lo prevé la Ley 1430.

De allí que deba declararse la validez de la norma local, condicionada a que será el fideicomitente o el titular de los derechos fiduciarios el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, si en él se configura el hecho gravado y siempre que realice actividades industriales, comerciales o de servicios a través de patrimonios autónomos.»...

**Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia (con aclaración de voto), Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.**

## **B. HECHO GENERADOR**

### **RELACIÓN ENTRE LOS IMPUESTOS DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y AL CONSUMO**

*No se excluyen entre sí, pues su exigencia se hace en razón a hechos generadores distintos*

11 de marzo de 1936

**Radicación: CE-SEC4-EXP1936-03-11**

...«No hay confusión posible entre el impuesto de industria y comercio que cobra el Municipio de Bogotá a la Compañía demandante, y los gravámenes sobre los fósforos, de que tratan los parágrafos 2° y 3° del artículo 3° de la Ley 78 de 1930, porque éstos, en cuanto se refieren a los productos industriales denominados fósforos, atienden de manera exclusiva al consumo de los mismos para los efectos legales. El primer impuesto se hace exigible en razón del establecimiento de expendio; se toman en consideración, para regular su cuantía, distintas circunstancias, una de las cuales es la clase de artículos que sean materia de aquél, que no obra de manera predominante en el respectivo justiprecio, que dice relación al conjunto de ellas como la parte al todo. Si se aceptara la tesis del demandante, no cabría gravar establecimientos que expendieran o dieran al consumo fósforos, de propiedad o nó de la empresa productora. El impuesto de consumo de fósforos y el de industria y comercio, autorizado el último por el ordinal f) del artículo de la Ley 97 de 1913, ordinal no restringido en su alcance por disposición legal posterior, para el presente caso, no se excluyen entre sí, como no se excluyen, por ejemplo, el impuesto de aduana sobre determinada mercancía y el impuesto municipal sobre introducción de esa mercancía extranjera.»...

*Alberto Pumarejo, Elías Abad Mesa, Pedro Martín Quiñones,  
Ricardo Tirado Macías, Isaías Cepeda, Nicasio Anzola, Víctor M. Pérez.*

## **VENTA DE BIENES PRODUCIDOS POR EL MISMO CONTRIBUYENTE**

*Se considera actividad industrial, pues es la culminación del proceso. No existe actividad comercial por las operaciones llevadas a cabo en la sede administrativa.*

11 de mayo de 1990

**Radicación: CE-SEC4-EXP1990-N2091**

...«Contrariamente al criterio de la Fiscalía en cuanto a la doble imposición, en el caso de gravamen de Industria y Comercio regulado por la Ley 14 de 1983, vigente para el año *sub lite*, esta Corporación en sentencia de septiembre 25 de 1989, proferida al conocer la demanda de nulidad contra el artículo 1º del Decreto Reglamentario 3070 de 1983, preciso el alcance y contenido del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 en armonía con los artículos 33, 34 y 35 del mismo ordenamiento jurídico.

Se destaca en primer lugar la UNIDAD DEL IMPUESTO de la cual se derivan consecuencias jurídicas y prácticas, como aquella de que, no obstante que los sujetos activos son los municipios, no significa que los unos lo puedan considerar como impuesto de industria y los otros, como de Comercio.

Se entiende la Ley 14 de 1983, como el marco legal dentro del cual debe desarrollarse la actividad tributaria local, sin que un municipio pueda gravar actividades que se ejerzan en otras jurisdicciones municipales.

En segundo lugar no puede gravarse una actividad, sino en estrecha vinculación al sujeto que la realiza, porque en nuestro ordenamiento jurídico, el sujeto pasivo no es la actividad en si misma sino la persona jurídica, natural o sociedad de hecho, en la medida que realiza el hecho imponible.

Se destaca que, según el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, la materia imponible está constituida por el ejercicio, dentro de la jurisdicción municipal,

de la actividad mercantil en cualquiera de sus tres manifestaciones: industrial, comercial, o de servicio, definidas muy claramente por los artículos 34, 35 y 36 de la Ley.

Del artículo 35 se infiere que la venta de mercancías es en principio actividad comercial SALVO cuando se trate de la venta de las producidas por el mismo sujeto o persona, pues en este evento, su actividad sigue siendo la industrial. El hecho de que la ley haya tomado como medida del gravamen el producto de las ventas, no por ello convierte en comercial la actividad de quien fabrica, pues la venta del producto es la culminación del proceso económico industrial, pero no actividad diferente de la fabricación del mismo.

En el caso *sub - judge*, está demostrado que la sociedad Cementos del Valle S.A. realiza una actividad industrial en el municipio de Yumbo exclusivamente y que tiene en el municipio de Cali la sede administrativa en donde funcionan la gerencia general, administrativa, las oficinas de contabilidad interna, la secretaría general, la oficina de importaciones y el archivo. Actividades que en manera alguna configuran el hecho imponible, sujeto a gravamen en cabeza de la sociedad conforme con los postulados del artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

Sin embargo, puede suceder que el industrial abra sucursal o agencia en otro ciudad distinta a la sede de su planta con el fin de comercializar su producción, evento en el cual, el municipio tiene derecho a cobrar el gravamen sobre las ventas efectuadas en su jurisdicción.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano, Carmelo Martínez Conn,  
Consuelo Sarria Olcos.*

**VENTA DE PRODUCTOS RESPECTO A PEDIDOS TOMADOS EN UN  
MUNICIPIO DIFERENTE AL DEL DOMICILIO**

*Los pedidos tomados por los visitantes médicos en una ciudad diferente a la del domicilio, obedecen a una labor de coordinación y no de comercialización*

3 de mayo de 1991

**Radicación: CE-SEC4-EXP1991-N3180**

...«La sociedad Laboratorios Pfizer de Colombia S.A., domiciliada en Bogotá, tiene como objeto social la fabricación, venta, distribución, importación y exportación de productos varios principalmente químicos.

2.- Por lo mismo sus instalaciones industriales y comerciales ubicadas en esta ciudad.

3.- La comercialización de sus productos, no la realiza, a lo menos en la ciudad de Medellín, sino que para la venta de los mismos a clientes en aquella recibe los pedidos que le envían sus visitantes médicos a la ciudad de Bogotá, en la cual realiza todas las operaciones atinentes a su venta, entendiéndose ya comercializado el producto cuando cumple con enviarlo a la ciudad de Medellín sin que por este hecho se pueda afirmar que para efectos del impuesto municipal, la venta haya sido realizada en Medellín.

Según se observa, la actividad de los visitantes médicos es de simple coordinación y no de comercialización, lo cual se refuerza por el hecho de que aparece desvirtuada en el proceso, la existencia sucursales, agencias, almacenes y/o bodegas en Medellín, con manejo independiente de contabilidad que indicaren que efectivamente en esta ciudad se cumplen por parte de la sociedad actora actividades comerciales sujetas al gravamen en mención, cumpliéndose en Medellín una mera labor de coordinación, insuficiente para entender realizado el hecho imponible del impuesto de industria y comercio en los términos de las normas respectivas.

4.- Siendo concordante con la anterior conclusión, la sociedad actora declaró la totalidad de sus ingresos y liquidó y pagó los correspondientes impuestos en la ciudad de Bogotá, como efectivamente debía hacerlo.

Por otro lado, aceptar que Pfizer S.A. es sujeto pasivo también en la ciudad de Medellín, implicaría en el asunto que nos ocupa, imponérsele una doble tributación, lo cual es a todas luces inequitativo.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn, Consuelo Sarria Olcos.*

## **PROHIBICIÓN DE DOBLE TRIBUTACIÓN**

*En virtud del principio de unidad del sujeto pasivo solo se debe tributar sobre los ingresos del período en cada municipio, independientemente del número de plantas de producción o agencias de mercadeo*

25 de septiembre de 1992

**Radicación: CE-SEC4-EXP1992-N4154**

...«En el sistema de los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983, estatuto básico del impuesto de industria y comercio, tanto los bienes corpóreos producto de la extracción, manufactura o fabricación, confección, reparación, ensamblaje o de cualquier forma de transformación (excepto el material fijo o de exportación), como los servicios destinados a satisfacer necesidades comunitarias, constituyen la materia imponible; la producción y comercialización y la prestación de servicios, el hecho imponible; y los actos o contratos por los que se exteriorizan y suponen verificadas las enajenaciones o suministros, es hecho generador.

Dado que la causación del impuesto opera solo en virtud de la realización del hecho generador y que, conforme al citado artículo 33 la base gravable está dada por el importe de los ingresos brutos percibidos en desarrollo de las actividades a que se contrae tal hecho (por lo demás, ampliamente descritas en los artículos 34, 35 y 36 ib.), es obvio que la mera existencia de infraestructuras de extracción, explotación, producción, mercadeo o comercialización, o disponibilidad de productos y servicios susceptibles de enajenación o suministro, así como el solo hecho de la extracción, producción y mercadeo, pero sin comercialización, venta o suministro efectivo, no dan lugar a la causación del gravamen, ni se reflejan en base imponible alguna.

Esto no es más que la reafirmación del principio de la unidad de sujeto pasivo y carga impositiva, que descarta el fenómeno de la doble tributación, en el sentido de que, a un mismo contribuyente, por una vigencia fiscal dada no es exigible sino un impuesto, lo cual implica que

se liquide éste “personalmente” al contribuyente y no a cada una de sus plantas de producción o agencias de mercadeo y comercialización y que el mismo recaiga exclusivamente sobre los ingresos del período y tenga por base imponible únicamente el total de éstos. En los sentidos anotados, se pronunció la Sala en las sentencias de septiembre 25 de 1989, expediente No. 082, y Junio 1°. de 1990, expediente No. 2490, con ponencias, respectivamente, de los Señores Consejeros Jaime Abella Zárata y Guillermo Chahín Lizcano.

Desde luego, es previsible que las factorías o plantas de producción y las oficinas, sucursales o agencias del productor, se hallen emplazadas en territorio de diferentes municipios, y que en todos éstos se efectúe la comercialización de productos o la prestación de servicios; tal circunstancia, sin embargo, no excepciona el principio de la unidad dicho, porque el impuesto se debe liquidar a quien vende o comercializa, o suministra los servicios, directamente o mediante representantes o agentes suyos, y solo en relación con los ingresos obtenidos en cada municipio, sin que el importe acumulado de los mismos en las distintas fracciones territoriales, pueda exceder el valor total de las operaciones comprobadas del período.

La fijación de la base gravable en cada municipio, exige la precisa determinación de las circunstancias de lugar, modo y tiempo de realización del hecho generador, como elemento único y sustancial de la causación del tributo. Se trata de una cuestión eminentemente probatoria, que no se resuelve sino en la medida de la diligencia de las partes en cada situación específica.

En el caso en consideración, es ostensible que los apelantes razonan fundados en hipótesis no demostradas.

En efecto, anunciarse en directorios telefónicos, publicitar u ofrecer un producto, o disponer de promotores y representantes de ventas en locales u oficinas especiales, o aún activar programas y campañas de persuasión de una clientela potencial, pueden resultar buenas estrategias de mercadeo, pero no prueba la efectiva comercialización del producto, ni menos la percepción de ingresos por tal concepto, en el lugar en el que se ofreció o promocionó aquél.

Del anterior examen de los supuestos de hecho en que se sustenta la apelación, resulta evidente que aún en circunstancia de que los recurrentes hubieran probado, en cifras específicas, la cuantía de los aportes de productos y sus respectivas aceptaciones por clientes del municipio de Cali, no estaría

acreditado el valor de las actividades comerciales realizadas, ni, por ende, la configuración de un hecho generador o base imponible en territorio del mencionado municipio.

Por el contrario, la actora, mediante experticio contable practicado en la primera instancia del juicio al que se anexaron diversos documentos, prueba no objetada ni desvirtuada por la parte contraria, demostró suficientemente que la totalidad de su facturación, ventas y la percepción de ingresos se había realizado en área del Distrito Capital.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn (ausente), Consuelo Sarria Olcos.*

## **ACTIVIDAD INDUSTRIAL**

*El impuesto se paga en el municipio en donde se encuentre ubicada la sede fabril, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización*

24 de junio de 1994

**Radicación: CE-SEC4-EXP1994-N5474**

...«El punto fundamental que se debate en la demanda consiste en determinar si los ingresos obtenidos por la comercialización en otros municipios, deben ser gravados en el municipio de Valledupar por la actividad industrial de la Compañía de Alimentos S.A. “Cicolac”. (...)

Al revisar el expediente, encuentra la Corporación que la Compañía de Alimentos S.A. “Cicolac” posee una planta industrial en la ciudad de Valledupar, donde se fabrican productos alimenticios con destino a todo el mercado nacional. En consecuencia, y conforme al artículo 77 de la Ley 49 de 1990, el impuesto de industria y comercio, por su actividad industrial debe ser cancelado en esta ciudad teniendo como base los ingresos brutos provenientes de su comercialización. (...)

En conclusión, y sin que constituya un cambio de jurisprudencia de la Corporación, sino la aplicación de la nueva regulación legal contenida en la Ley 49 de 1990, es necesario darle cumplimiento al artículo 77 de dicha norma y por lo tanto, la Sala habrá de denegar las súplicas de la demanda y, confirmar los actos administrativos que le determinaron el impuesto de industria y comercio en Valledupar a la Compañía de Alimentos S.A. “Cicolac”, previa revocación de la sentencia apelada.

No puede la Sala dejar de observar la insuficiencia de la norma que reguló a partir de 1990 esta materia, porque si bien, se solucionó el problema de la conformación de la base gravable para las actividades industriales en los municipios donde está ubicada la planta industrial, se dejó sin definición

alguna el aspecto atinente a las ventas que el mismo industrial realice en municipios diferentes a aquel de la sede fabril y por lo tanto, podría presentarse el problema de un gravamen que se aplicaría sobre la misma base y con respecto a la misma actividad y operación económica, en el evento en que resultara válido el gravamen que impusieran los municipios diferentes al de la sede industrial por la venta de la producción, alegando que se trata del ejercicio de una actividad comercial.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano, Delio Gómez Leyva,  
Consuelo Sarria Olcos.*

**COBRO DE REGALÍAS E IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO  
SOBRE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES**

*No son compatibles cuando el gravamen recae sobre la explotación misma de los recursos naturales. Los recursos naturales no renovables pueden ser objeto de tributos sobre hechos diferentes a su explotación*

25 de noviembre de 2004

**Radicación: 44001-23-31-000-1999-0296-01(13405)**

...«Al respecto debe precisarse sobre la diferencia entre el concepto de exploración y explotación, ya que en la primera éste hace referencia a los estudios preliminares que se hacen para saber sobre la existencia o no de crudos; mientras que la segunda se refiere a la actividad económica de extracción de los mismos.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta la discusión que se plantea acerca de la incompatibilidad de dicho gravamen con las regalías y el criterio ya expuesto por la Sala al respecto, según el cual se ha considerado que no es legal ni constitucionalmente viable la liquidación y cobro del impuesto de industria y comercio por parte de los municipios, sobre la explotación o extracción de recursos naturales no renovables, por ser incompatible dicho gravamen con el pago de las regalías, cuando las regalías o participaciones para el Municipio sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto tributario, procede el siguiente análisis, con fundamento en la previsión constitucional contenida en el artículo 360 de la Carta Política, y la disposición legal a que se refiere el artículo 39 numeral 2° Literal c) de la Ley 14 de 1983 cuando dispone:

“...continuarán vigentes: ...para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones (...) “literal c) La de gravar con el Impuesto de Industria y Comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio.”

Adicionalmente la Ley 141 de 1994 “por la cual se crea el Fondo Nacional de Regalías, la Comisión Nacional de Regalías, se regula el derecho del Estado a percibir regalías por la explotación de recursos naturales no renovables, se establecen las reglas para su liquidación y distribución y se dictan otras disposiciones”, consagró la prohibición a las entidades territoriales de establecer gravámenes a la explotación de los recursos naturales no renovables, dejando a salvo las previsiones contenidas en normas legales vigentes, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 27.- PROHIBICIÓN A LAS ENTIDADES TERRITORIALES. Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.”

Las precisiones hechas por la Corte Constitucional en la sentencia C-221 de abril 29 de 1997, al decidir sobre la constitucionalidad del literal a) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986, por el cual se autorizaba a los Concejos Municipales y el Distrito Especial para crear el “Impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra del lecho de los cauces de los ríos y arroyos”, confirman el criterio anotado, al expresar:

“...podría concluirse que las regalías y los impuestos son compatibles, no sólo porque son figuras jurídicas diversas sino, además, por cuanto en ninguna parte la Constitución prohíbe expresamente que la ley consagre como hecho gravable la explotación de los recursos naturales no renovables. Sin embargo, la Corte considera que la anterior interpretación no es admisible por la siguientes consideraciones históricas, sistemáticas y el alcance mismo del control judicial sobre las definiciones legislativas en una democracia constitucional.”

(...)

“...Por ende, frente a tal situación, la Corte no puede admitir que los impuestos coexistan con las regalías, ya que no existen criterios prácticos que permitan ejercer un control constitucional adecuado a fin de evitar que los impuestos sobre la explotación de los recursos no renovables terminen desfigurando un régimen como el de las regalías, que no es sólo de obligatorio cumplimiento sino que, además, sus contornos esenciales fueron ya definidos por el propio Constituyente. En tales circunstancias, y teniendo en cuenta que la Constitución le impone el deber de proteger el régimen constitucional de las regalías (C. P. arts. 241, 360 y 361), la Corte no podía sino concluir que

la Carta prohíbe que la ley defina como hecho gravable la explotación de un recurso no renovable.”

“... La Corte concluye que la constitucionalización de las regalías, y el particular régimen que las regula (C.P. arts. 360 y 361), implica el establecimiento de una prohibición a los impuestos sobre la explotación de tales recursos. La Corte precisa que lo anterior no significa que la ley no pueda imponer ningún gravamen sobre ninguna actividad relacionada con los recursos no renovables, pues la regla general sigue siendo la amplia libertad del Legislador en materia tributaria, por lo cual bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, su exportación, etc. Lo que no puede la ley es establecer como hecho gravable el tipo de explotación que, por mandato de la Carta, se encuentra obligatoriamente sujeto al régimen especial de pago de regalías. La Corte considera entonces que las regalías y los impuestos sobre recursos no renovables son compatibles, siempre y cuando el impuesto no recaiga sobre la explotación misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías.”

Bajo las precedentes consideraciones, no asiste razón al apoderado del Municipio cuando sostiene que es viable el impuesto discutido porque no recae sobre la explotación misma, sino sobre la actividad industrial desarrollada en la planta de tratamiento de Ballena, toda vez que el hecho generador del impuesto son los ingresos percibidos por venta del gas extraído, y éstos a su vez son las base para el cálculo de las regalías que deben pagarse al Municipio, lo cual, conforme al criterio expuesto, hace incompatible la imposición de los dos gravámenes por parte del Municipio de Manaure.

Así las cosas y como quiera que se encuentra acreditado en el proceso que la Empresa Colombiana de Petróleos ECOPETROL causó y pagó regalías al municipio de Manaure por \$13.482.153.198, por la explotación de los pozos Chuchupa A y B y Ballena, todos ubicados en la jurisdicción del municipio de Manaure por los años 1994, 1995, 1997 y 1998, según lo certificado por el Contador General y el valor pagado por asociación Texas –Ecopetrol excede el impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, calculado teóricamente sobre los ingresos percibidos por la explotación y venta del gas natural, no es jurídicamente viable la sujeción de las empresas asociadas al impuesto de industria y comercio.»...

*Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

## **SERVICIO PÚBLICO DE SUMINISTRO DE ENERGÍA ELÉCTRICA**

*Es actividad gravada*

1º de octubre de 2009

**Radicación: 08001-23-31-000-1998-00071-01(17059)**

...«En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala precisa si se ajustan a derecho los actos por los cuales el Municipio sancionó a la actora por no declarar el impuesto de industria y comercio por los años 1990 a 1995 y por los cuales le practicó liquidación de aforo por el año 1996, en razón de ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la prestación del servicio público de energía con base en la Ley 14 de 1983.

En concreto, la Sala analiza si, en efecto, la actora es sujeto pasivo del impuesto por la actividad en mención, y, si se encuentra vigente y es aplicable en este asunto, la prohibición de gravar la explotación de plantas generadoras de energía eléctrica de propiedad de la Nación, los departamentos y los municipios (artículo 17 de la Ley 126 de 1938, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945).

Para la época de los hechos, la ELECTRIFICADORA se dedicaba a la generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica (certificado de existencia y representación legal folio 41 vto). Por escritura pública 1577 de 29 de abril de 1996 de la Notaría Quinta de Barranquilla (folios 44 a 68), inscrita en el registro mercantil el 14 de mayo del mismo año (folio 41), se transformó de empresa industrial y comercial del Estado en sociedad anónima con arreglo a las normas sobre empresas de servicios públicos.

Tanto la sanción por no declarar por los años 1990 a 1995 como la liquidación de aforo de 1996 se impusieron por la prestación del servicio de suministro y distribución de energía eléctrica en el municipio de Galapa (folios 19 a 27 y 90 a 97).

Así pues, no se le sancionó y gravó por la actividad de generación de energía eléctrica; además, no era propietaria de obras, como lo reconoció la actora en la demanda, a pesar de que dentro de las actividades que podía desarrollar para cumplir su objeto social principal, estaba la de construir y adquirir centrales de generación (folio 46).

Lo anterior significa que la norma aplicable es la Ley 14 de 1983 y que nada tienen que ver en este asunto ni la actividad de generación y distribución de energía por la generadora que no es propietaria de las obras de generación, la cual se rige por el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, ni la generación y distribución de energía por las empresas propietarias de dichas obras, actividad que se encuentra regulada por el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Pues bien, conforme a la Ley 14 de 1983, que reguló el gravamen de industria y comercio, no existe ninguna exención o no sujeción para entidades como la actora, pues, son sujetos pasivos del impuesto todas las personas naturales, jurídicas y las sociedades de hecho que ejerzan actividades industriales, comerciales o de servicio en los municipios (artículo 32).

A su vez, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 dispone que todas las entidades prestadoras de servicios públicos, están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, motivo por el cual dichas entidades son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y las actividades de servicios que éstas prestan se hallan sometidas, en general, al citado tributo.

Además, el artículo 51 de la Ley 383 de 10 de julio de 1997 corrobora la sujeción al impuesto de las empresas en mención, pues, prevé que *“para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado”*.

Así pues, la Sala reitera que dado que el gravamen en mención recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, ejercidas por los sujetos pasivos ya citados (artículo 33 de la Ley 14 de 1983), y que el servicio que presta la actora, no se encuentra expresamente excluido del impuesto, debe necesariamente concluirse que el servicio público del suministro de energía eléctrica es una actividad que se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio.

A lo anterior debe agregarse que el hecho de que el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no haya señalado expresamente dentro de las actividades de servicios gravadas, la prestación del servicio público de energía eléctrica, no significa que la misma no sea objeto del impuesto de industria y comercio, pues tal disposición prevé ciertas actividades de manera enunciativa.

Adicionalmente, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, no consagra ninguna prohibición que impida a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio a las sociedades que presten servicios públicos. Y, es sabido que quien afirma estar exonerado del pago de este impuesto debe acreditar tal hecho con el respectivo acuerdo o acto que lo fundamente, prueba que en la presente oportunidad no se allegó al proceso.

Así pues, la actividad desarrollada por la actora, consistente en la distribución, suministro y comercialización de energía eléctrica, está gravada con el impuesto de industria y comercio como actividad de servicio, pues, hace parte de las actividades análogas a que se refiere el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, toda vez que, se repite, la enumeración contenida en la norma no es taxativa sino enunciativa.

De otra parte, la prohibición del artículo 17 de la Ley 126 de 1938, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945, conforme al cual no puede gravarse la venta de energía generada por las plantas eléctricas de propiedad de la Nación, los departamentos y los municipios, no es aplicable en este caso, dado que la demandante no es propietaria de obras de generación ni hace parte de alguna de las entidades en mención.

Adicionalmente, la prohibición en comentario no se encuentra vigente, pues, fue derogada tácitamente (artículos 71 del Código Civil y 3 de la Ley 153 de 1887), por el artículo 7 [a] de la Ley 56 de 1981, que reguló el impuesto de industria y comercio en la actividad de generación de energía de las entidades propietarias de obras de generación, dado que esta norma es posterior y reguló el impuesto en mención para las generadoras propietarias de obras, independientemente de que fueran públicas o privadas.

En consecuencia, para la época de los hechos (1990 a 1995, frente a la sanción por no declarar y 1996 respecto de la liquidación de aforo), no se encontraba vigente la prohibición en comentario, pues, había sido derogada por la Ley 56 de 1981. Adicionalmente, si bien el artículo 97 de la Ley 143 de 1994, derogó parcialmente la Ley 126 de 1938, pues, mantuvo los artículos 17 y 18 de la misma, tal previsión no significa que el artículo 17 de la citada Ley

estuviera vigente, puesto que la ley derogada no revive por el solo hecho de las referencias que a ella se hagan y sólo recobra su fuerza si se reproduce en una ley nueva (artículo 14 de la Ley 153 de 1887).»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
William Giraldo Giraldo, Héctor J. Romero Díaz.*

## **CONTRATO DE COMPRAVENTA DE BIENES PERFECCIONADO EN EL EXTERIOR**

*No causa impuesto de industria y comercio*

18 de febrero de 2016

**Radicación: 25000-23-27-000-2010-00209-01 (19041)**

...«La Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá (...) estima que las exclusiones tributarias del régimen de zona franca solo son aplicables a impuestos nacionales, y que, en todo caso, las actividades que adelantó Samsung Electronics S.A., del tercer al sexto bimestre del año 2006, entre su Casa Matriz en Corea y las empresas de telefonía celular locales, configuraron la obligación de pagar el impuesto de Industria y Comercio para tales períodos, por las ventas que depuró en su liquidación. (...)

5.4.- Frente al segundo cargo planteado en la alzada, sobre la efectiva realización del hecho generador del Ica (comercialización o venta de equipos celulares) en el Distrito Capital, aspecto que, valga decir, constituyó el argumento principal de la demanda; debe precisarse, que este supone en realidad, un problema probatorio que imponía a la actora la carga de demostrar que la actividad gravada en los actos cuestionados no se realizó en jurisdicción del ente territorial demandado.

En ese sentido, la Sala circunscribirá su análisis a la actividad de comercialización, toda vez que a pesar de que en el curso del procedimiento de fiscalización, la administración se refirió indistintamente a la prestación de servicios de representación por parte de Samsung Colombia a su matriz, y a la venta de equipos celulares, lo cierto es que fue esta última labor o hecho económico el que se gravó en los actos acusados.

Por tal razón, se reitera, la Sala no examina si puede generarse una actividad de servicios, susceptible de gravarse con ICA, porque ello escapa a los extremos de la controversia.

En esas circunstancias es necesario acudir a la prueba aportada al proceso, que fue allegada por la demandada, y fue la misma que esta tuvo en cuenta para expedir los actos administrativos demandados. De ella se concluye:

5.4.1.- Samsung Electronics Colombia S.A., es una empresa filial, dependiente de la Casa Matriz Samsung, cuyo objeto social es la comercialización, importación y otras labores similares, de equipos electrónicos, así como la representación y agencia de casas nacionales y extranjeras, entre otros.

5.4.2.- De acuerdo con la política de manejo de clientes de la empresa, *“las negociaciones globales son manejadas por la Casa Matriz de Samsung Electronics con las oficinas de los operadores de cada regional en el cual se presenta el line up, las cantidades y los precios de los celulares”*.

Para esto, *“se realizan reuniones cada trimestre con los Directores de Compra de cada país para negociar las compras de los teléfonos celulares para el siguiente trimestre”*. (...)

5.4.4.- Los clientes en Colombia, hacen la solicitud de pedido o compra a Samsung Electronics Colombia S.A. Esta última, transmite la solicitud de compra a Samsung Electronics CO, Ltda (Corea), que aparece como vendedor en la respectiva orden de compra.

5.4.5.- La condición de vendedor de la empresa coreana, se ratifica con las facturas comerciales y sus respectivas listas de embalaje, en las que ésta se identifica como vendedor. Figura como consignatario, la filial de Samsung en México, que es además, regional de la matriz.

5.4.6.- Samsung Corea remite la mercancía a su subordinada en Colombia, tal como se desprende de los manifiestos de carga. Esa remisión, se hace en calidad de consignatario, no de comprador, pues así se precisa en la casilla *“consignee’s name and adress”* (nombre y dirección del consignatario).

5.4.7.- Samsung de Colombia endosa los conocimientos de embarque o B.L. (Bill of landing) a los compradores en Colombia, los que a su vez, se encargan de la legalización de la mercancía. Para el efecto, presentan las respectivas declaraciones de importación y las declaraciones andinas del valor.

5.5.- La dinámica de la operación descrita, muestra con claridad que el negocio jurídico de compraventa de equipos celulares, que es la actividad

que pretende gravarse, no ocurre en Bogotá, es decir, el contrato no se celebra o nace en el territorio distrital, pues el acuerdo sobre el precio, la cosa y demás elementos del contrato, esto es, su perfeccionamiento, tiene lugar en el exterior.

Sobre el particular, no puede perderse de vista, de acuerdo con las premisas fijadas en el punto 4) de esta providencia, que, como la actividad que pretende gravarse es la comercialización y/o venta de productos, lo importante para que se configure el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio, es el territorio en que se perfecciona el negocio jurídico de la compraventa.

Y, según la regulación civil y comercial, el perfeccionamiento del contrato se da cuando existe acuerdo entre las partes sobre la cosa y el precio (...)

5.6.- Así las cosas, no cabe duda de que la venta de los equipos celulares se perfecciona y celebra en el exterior, esto es, por fuera del Distrito Capital. Luego, dicha actividad no puede ser gravada con el impuesto de Industria y Comercio por las autoridades distritales, toda vez que no es en su jurisdicción donde concurren los elementos del contrato, en otras palabras, donde se realiza el hecho generador.

5.7.-Vale aclarar, que esa circunstancia-la realización de la venta en el extranjero-, no varía por la recepción de los pedidos por parte de Samsung Colombia, pues esa actividad no supone en realidad la realización del hecho gravado en los actos demandados, esto es, la venta de celulares.

5.8.- Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que el endoso de los B.L. o documentos de transporte, constituye un negocio jurídico diferente de la venta misma, razón por la que no pueden catalogarse, se repite, como venta. (...)

5.9.- Si el endoso es un negocio jurídico de carácter cambiario, autónomo; entonces es una transacción comercial diferente de la venta, que es en este caso, lo que pretende gravarse con el impuesto de Industria y Comercio.

5.10.- En síntesis, el endoso de todos los derechos sobre los bienes objeto del B.L., si bien puede implicar el derecho a que se le entreguen las mercancías al endosatario, e incluso el dominio de las mismas, es una cuestión totalmente distinta de la venta, que es el negocio jurídico o actividad comercial que constituye el hecho generador en discusión. (...)

5.12.- En esas condiciones, siendo claro que en el caso concreto el hecho gravado por la administración en los actos acusados (la venta de equipos celulares), no tuvo lugar en jurisdicción del Distrito Capital, debe concluirse, que la Secretaría de Hacienda carecía de competencia para imponer a la actora, la obligación tributaria determinada en las resoluciones demandadas.»...

*Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (con salvamento de voto),  
Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Jorge Octavio Ramírez Ramírez,  
Hernán Alberto González Parada (Conjuez).*

## **C. BASE GRAVABLE**

### **ACTIVIDAD INDUSTRIAL**

*No puede estar conformada por los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, ya que la Ley 14 de 1983 dispuso que fuera sobre el promedio de ingresos del año anterior*

25 de septiembre de 1989

**Radicación: CE-SEC4-EXP1989-N0082**

...«El artículo 35 define como comerciales las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, siempre y cuando no estén consideradas por el Código de Comercio o por esta misma ley, como actividades industriales o de servicios.

De acuerdo con esta definición o descripción legal, la venta de mercancías en principio es actividad “comercial”, salvo cuando se trate de la venta de las mercancías producidas por el mismo sujeto o persona, pues siendo “industrial” su actividad continúa siéndolo, como lo ordena la salvedad hecha por el artículo 35 al describir las actividades comerciales.

La interpretación de esta parte final del artículo 35 y las definiciones de actividad industrial y de servicio dadas en los artículos 34 y 36, indican que la comercialización de sus productos hecha por el industrial en la sede febril, al por mayor o al por menor, no se convierte en actividad comercial sino que conserva su nota característica de ser industrial. En otras palabras, habiendo tomado la ley como medida del gravamen el producto de las ventas, no por ello convierte en comercial la actividad de quien las fabrica.

Esta aclaración es necesaria además para efectos de determinar la tarifa aplicable en cada municipio, y para interpretar el caso de los industriales

que comercializan por sí mismos su producción en otros municipios, que es el punto central de la controversia aquí planteada.

Según el artículo 33 la base para cuantificar el impuesto, está constituida por el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, obtenidos por los sujetos indicados que, se repite, son las personas o las sociedades de hecho.

Del calificativo de “obtenidos” por el contribuyente dado por la ley a los “ingresos”, se deduce que no pueden jugar como tales los “no obtenidos”. Esto se refuerza si se observa que las exclusiones que establece el artículo 33, con excepción de los ingresos por exportaciones y subsidios (que tiene un sentido de fomento económico) los demás conceptos excluidos corresponden a factores que no son en realidad ingresos propios, como las devoluciones de mercancías, los derivados de la venta o reposición de activos fijos y la percepción de algunos impuestos.

La característica de los ingresos de ser sólo “los obtenidos” por el contribuyente, se deduce de que están destinados a calcular la base consistente en un promedio mensual, el cual matemáticamente sólo se puede calcular sobre un total y este no puede ser otro que los obtenidos.

No contempló especialmente la Ley 14 de 1983 el caso del sujeto que ejerce actividades gravables en distintos municipios, razón por la cual y de acuerdo con la técnica constitucional correspondía al reglamento complementaría, como lo hizo el Decreto 3070 de 1983 en el artículo 1º., que procede la Sala a analizar a la luz de los principios deducidos anteriormente. (...)

En primer lugar, se observa que el artículo se refiere a los contribuyentes que realicen actividades gravadas (incluida la industrial) en más de un municipio, pero no en cualquier forma, sino a través de sucursales, agencias o establecimientos comerciales. Como este aspecto le da significado especial al artículo, conviene recordar algunas nociones elementales de las formas mencionadas por el reglamento, aunque en estricto rigor todas ellas son “establecimientos comerciales” en el sentido utilizado por el Código de Comercio.

Según el artículo 263 del Código de Comercio, son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de

ellos, administrado por mandatarios con facultades para representar a la sociedad.

Según el artículo 263 del mismo Código de Comercio, son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla y,

Según el artículo 515 por establecimientos de comercio se entiende un conjunto de bienes organizado por el empresario para realizar los fines de la empresa.

En el caso de un contribuyente cuyo objeto social principal o su actividad personal es la industrial, debe convenirse en que la norma analizada es la aplicable, por cuanto contempla precisamente el evento de que tal industrial ejerza su actividad, mediante cualquiera de los tres canales indicados.

Para los efectos de la labor de interpretación de la Ley 14 de 1983 que se hace en esta providencia, no se considera acertado separar la “venta” como un hecho aparte y distinto de la “producción”, para justificar el criterio de que cada uno de ellos caracteriza dos actividades gravables distintas ejercidas por el mismo sujeto.

Para la Sala, la venta del producto es la culminación del proceso económico del industrial, pero no es actividad adicional o diferente de la fabricación del mismo. El producir por producir no es actividad industrial en sentido económico o fiscal; la actividad es la industrial y la medida del impuesto adoptada por el legislador es la venta de productos, pero ello no significa que de industrial que es, lo convierta en comercial. Lo que sucede es que cuando el industrial abre sucursal o agencia en otra ciudad, distinta a la sede de su planta, con el fin de comercializar su producción, ejerce en ellas la actividad comercial y ese municipio tiene derecho a cobrar el gravamen con relación a las ventas realizadas en su jurisdicción como comercial.

(...)

Según este primer inciso del artículo 1º., el contribuyente que realice actividad industrial (entendida como tal la venta de su producción) en más de un municipio, debe pagar el gravamen en aquel en donde se encuentre la planta industrial y la base se debe calcular sobre todos los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, pero excluidos los obtenidos en otros municipios en las condiciones señaladas en el inciso primero, a saber:

- que se haga a través de establecimientos comerciales propios, sucursales o agencias.
- que dichos establecimientos estén inscritos en el Registro Mercantil.
- que además estén inscritos en la respectiva Secretaría de Hacienda o Tesorería Municipal y,
- Con contabilidad adecuada para determinar los respectivos ingresos en cada una de las plazas.

Por esta razón se concluye que para los efectos de regular la situación que se planteó el ejecutivo, o sea, la del ejercicio de actividades en más de un municipio a través de sucursales o agencias, el primer inciso es suficiente y suministra los factores para la cuantificación del gravamen en cada uno de ellos.

En cuanto al segundo inciso, que es el objeto de acusación, en primer lugar puede afirmarse que resultaba innecesaria la afirmación de que “el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica”, porque el artículo 32 de la ley señala como materia imponible el ejercicio en la respectiva jurisdicción de las actividades indicadas, y siendo una de ellas la “industrial” que consiste en producir, extraer, fabricar, ensamblar, etc., según la definición del artículo 34 ibídem, se deduce que el municipio en cuya jurisdicción esté ubicada la fábrica o planta, es el sujeto activo con relación al contribuyente industrial.

Pero la parte final en cuanto complementa lo anterior al disponer que teniendo como base gravable los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, modifica lo expuesto en el inciso anterior sin justificación ni razón aparente porque ya había expresado que el sistema operaba por igual para los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicio; de haber querido el ejecutivo hacer una excepción hubiera bastado con dedicar el primer inciso a las actividades comerciales y de servicio, sin incluir las industriales, para regularlas en el segundo.

Pero además, se observa un sutil pero definitivo cambio al señalar como “base gravable” un concepto diferente al de la ley. En el artículo 32 de ésta se señala como tal “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”; este concepto no es lo mismo que “los ingresos provenientes de la comercialización

de la producción” puesto que el calificativo de “provenientes” hace relación al origen, en tanto que el de “obtenidos por las personas” está vinculado a un volumen total de los devengados por el sujeto pasivo. De ahí que una de las interpretaciones que se le ha dado es la de que no importa la procedencia física del ingreso, aún la obtenida a través de sucursales o agencias, para considerarlo gravable en el municipio de la fábrica, sin respeto al derecho de los municipios en donde a través del ejercicio de la actividad comercial, (mediante sucursal o agencia) también se obtienen ingresos susceptibles de ser gravados en ellos. (...)

Este aumento además de ficticio resulta contrario a la ley por varios motivos:

1°. Porque desconoce el carácter unitario del impuesto y lo disgrega bajo el falso concepto de que se trata de un impuesto de comercio para sucursales y agencias y otro distinto, de industria para la fábrica.

2°. Porque desconoce la estrecha vinculación que existe entre el hecho gravado y el sujeto pasivo que lo realiza, que es uno solo y no varios en distintos municipios.

3°. Porque la base gravable, que está relacionada con un solo sujeto pasivo con un límite del 100% o total de los ingresos obtenidos por él, la convierte en bases independientes entre sí para sumarlas, con absoluto olvido de aquella relación.

4°. Porque permite que un municipio liquide el impuesto sobre las bases que otros también gravan con respaldo legal.

En todo ello la Sala encuentra un quebranto de los fundamentos consagrados en los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 y consecuentemente un desbordamiento en el ejercicio de la potestad reglamentaria consagrada en el ordinal 3° del artículo 120 de la Constitución Política, por todo lo cual procede anular la disposición acusada.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn (con salvamento de voto),  
Consuelo Sarria Olcos.*

## ACTIVO FIJO

*El carácter de activo fijo no lo determina el término de posesión del bien en el patrimonio, sino su destinación específica. El ingreso en la venta de activos fijos no está gravado con industria y comercio.*

21 de junio de 1991

**Radicación: CE-SEC4-EXP1991-N2901**

...«Observa la Sala que según consta el certificado expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá , que corresponde a un extracto del documento de constitución de la sociedad, ésta tiene por objeto: “la inversión de sus haberes en bienes inmuebles, acciones, títulos de deuda pública, certificados de depósito a término, títulos de deuda privada autorizados por la Comisión Nacional de Valores, cuotas de interés social susceptibles de producir ingresos periódicos o valorizaciones” y aún cuando no lo dice el certificado de la Cámara de Comercio debe entenderse que estas inversiones se hacen con ánimo especulativo dado el carácter comercial de la sociedad.

No es posible, con base en el mismo certificado determinar la periodicidad de las enajenaciones de la sociedad, pues la contribuyente no aportó el documento de constitución que hubiere permitido hacer tal deducción del objeto social y su desarrollo y así mismo, precisar, si la compra y enajenación de bienes inmuebles es un acto que corresponde al giro ordinario de los negocios de la sociedad, o si, como lo afirma la sociedad contribuyente, correspondió a la enajenación de bienes raíces que la sociedad tenía exclusivamente con carácter de activo fijo.

Pues realmente, este carácter de activo fijo no le da el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su destinación específica. Aún cuando el término de 2 años de posesión del activo, es un elemento que permite determinar en materia de impuestos nacionales el tratamiento que se dar al ingreso, como constitutivo de renta ordinaria o ganancia ocasional, no permite calificar un bien como del activo fijo o del activo corriente. Bien

puede un activo fijo permanecer en el patrimonio del contribuyente un corto tiempo, sin que pierda su carácter, o bien un activo corriente permanecer tiempo indefinido dentro de su patrimonio, por falta de demanda u otras circunstancias, sin que tampoco se altere su condición de activo movable.

Así mismo, el hecho de que el contribuyente reajuste un bien raíz no permite deducir en principio su carácter de activo fijo, pues de conformidad con la ley fiscal nacional, que alude el apoderado judicial de la actora, en el año de 1983, se expidió el Decreto Legislativo 236 de 1983, cuyo artículo 11 permitió precisamente el incremento o reajuste de terrenos que forman parte de las existencias del acto movable contribuyente.

Tampoco la circunstancia de que el activo haya producido ingresos por arrendamiento permite inferir su carácter de activo fijo, pues la producción o ausencia de ingreso es irrelevante para certificar el carácter de fijo o movable de un bien, por el contrario existen bienes movibles que se dan en arrendamiento con opción de compra, que encuadernan precisamente dentro del giro ordinario del negocio y son por lo tanto activos movibles.

No obstante considera la Sala que de los certificados expedidos por las Cámara de Comercio y por el revisor fiscal de la sociedad, en donde se hace constar el carácter de activo fijo de los bienes enajenados, sobre los cuales se efectúa el ajuste fiscal permitido por la ley para activos fijos, de acuerdo con el artículo 10 del Decreto 236 de 1983, según consta en los documentos autenticados que acompañó la actora con ocasión de los recursos por la vía gubernativa y que obren a folios 88, 89 90 y 124 permiten inferir el carácter de activo inmovilizado de los inmuebles vendidos, y en consecuencia los ingresos recibidos por dicha enajenación, deben excluirse de la base gravable del impuesto de industria y comercio, de acuerdo por lo establecido por los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 16 del Acuerdo 21 de 1983 del Concejo de Bogotá .

Por las anteriores consideraciones habrá de revocarse la sentencia apelada en cuanto confirma los actos acusados, que a su vez deberán ser anulados por haber gravado ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos, en contravención a normas superiores que los excluyen del gravamen.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn (ausente), Consuelo Sarria Olcos.*

## **DIVIDENDOS, RENDIMIENTOS FINANCIEROS Y DESCUENTOS POR PRONTO PAGO**

*Los dividendos están gravados cuando se obtienen por el desarrollo de una actividad propia del objeto social principal; los rendimientos cuando son producto de las inversiones que consagra su objeto social, mientras que los descuentos condicionados no están sometidos al impuesto al no constituir ingreso para el comprador*

1º de septiembre de 2005

**Radicación: 05001-23-31-000-1999-03916-01(14876)**

...«El artículo 35 de la Ley 14 de 1983 establece que se entienden por actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, al por mayor o al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio; el artículo 9 del Acuerdo 61 de 1989 define la actividad comercial en términos similares.

Así pues, dentro de las actividades comerciales no sólo figuran las previstas en la Ley 14 de 1983, compilada en el Decreto 1333 de 1986, y la norma local que la acoge, sino las consagradas como tales en el Código de Comercio. Por su parte, la normatividad mercantil además de que enunció en su artículo 20 los actos que se consideran comerciales, precisó en el artículo 24 que la referida enumeración es declarativa y previó en su artículo 21 los llamados actos mercantiles conexos o por relación que son todos los actos de los comerciantes que se relacionan con las actividades o empresas mercantiles, dada la estrecha relación con éstas y los que ejecuta cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales.

Ahora bien, el artículo 20 [5] del Código de Comercio califica como mercantiles, para todos los efectos legales, entre otros actos, la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales.

De tiempo atrás, la Sección ha reiterado que “el ejercicio profesional de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad

de comerciante, sólo es predicable en relación con las personas naturales de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio, quienes adquieren el status de comerciante por el ejercicio profesional de actos calificados como mercantiles.”

También ha precisado la Sección que conforme al artículo 100 del Código de Comercio se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles.

Descendiendo al caso concreto, se observa que el objeto principal de la sociedad, en los términos del artículo 100 del Código de Comercio, es comercial, pues, además de la comercialización y distribución de productos alimenticios (artículo 20 [1] del Código de Comercio), la actora se dedica a la “inversión o aplicación de recursos o disponibilidades en empresas organizadas bajo cualquiera de las formas autorizadas por la ley, que, en general, se dediquen a cualquier actividad lícita y, en especial, a empresas que promuevan el desarrollo nacional o regional o sirvan para el aprovechamiento de incentivos legales y tributarios.”

Es evidente, entonces, que la actora se constituyó para ejercer, entre otras actividades comerciales, la de inversión en sociedades (artículo 20 [5] del Código de Comercio). Por lo tanto, los dividendos obtenidos durante el año 1995, por \$13.597.329.386 (folios 12 a 14 y 34 a 41 c.ppal), se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio, por tratarse de una actividad propia de su objeto social principal.

Cabe anotar, como lo ha precisado la Sala, que de la definición de actividad comercial, prevista en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, no se puede concluir que los ingresos originados en actividades no consagradas en el objeto social principal de una empresa no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, pues el legislador no hizo distinción alguna entre los ingresos provenientes del cumplimiento del objeto social y los que no lo son. Por el contrario, la base gravable se liquida teniendo en cuenta la totalidad de los ingresos brutos del año anterior, dentro de los que se encuentran los ordinarios como los extraordinarios, sin perjuicio de las exclusiones legales. (...)

Respecto de los rendimientos financieros obtenidos en razón de depósitos y otras actividades financieras, además de las precisiones de la Sala al tratar el tema de los dividendos, hace las siguientes:

De acuerdo con el artículo 99 del Código de Comercio, se entenderán incluidos en el objeto social de una compañía los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones derivadas de la existencia y actividad de la sociedad. Al respecto, la Sección ha precisado que todos los actos realizados por una sociedad comercial, en desarrollo del objeto social, reciben de manera obligada la calificación legal de mercantiles, ya porque encuadren como tales *v gr*, el giro u otorgamiento de títulos valores o las operaciones bursátiles (artículo 20 [6 y 7] del Código de Comercio, ya porque sean actos mercantiles conexos o por relación, por ejemplo, la obtención de rendimientos financieros en desarrollo de actos y contratos que se celebren para el cumplimiento del objeto social.

Dado que según el artículo 99 del Código de Comercio y el objeto social de la actora, ésta puede celebrar todos los actos y contratos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial (folios 3 a 8), y por cuanto tales actos y contratos son mercantiles, según se indicó, la Sala encuentra que los ingresos provenientes de los rendimientos financieros, que no son otra cosa que los frutos de las inversiones, deben hacer parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, motivo por el cual la adición de ingresos que por dicho concepto efectuó el municipio de Medellín, también se ajustó a derecho.

## 2. Descuentos por pronto pago como base gravable.

El municipio de Medellín adicionó ingresos a la actora por concepto de descuentos por pronto pago de los cuales se benefició como adquirente de bienes y servicios, porque consideró que provienen de un tercero (el proveedor que otorga el descuento), producen un incremento neto en el patrimonio de la contribuyente y, además, no se encuentran expresamente excluidos del impuesto ni en el parágrafo segundo del artículo 12 del Acuerdo 61 de 1989, ni en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

Pues bien, de conformidad con lo establecido en los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 12 del Acuerdo 61 de 1989, del Concejo de Medellín, vigentes para el período gravable discutido, la base gravable en el impuesto de industria y comercio está conformada por el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, entendidos como aquéllos que efectiva y realmente perciba una persona como contraprestación a su actividad industrial, comercial o de servicios.

Para efectos de la conformación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, ha señalado la Sala que los descuentos condicionados o por pronto pago constituyen ingreso para quien los otorga, dado que no se conceden al momento de la venta, sino en el evento de que se cumpla una determinada condición. Lo anterior significa que al causarse la venta los descuentos no pueden ser disminuidos del valor de la factura y ésta debe ser registrada contablemente por su totalidad. (...)

Cabe anotar que aun cuando la jurisprudencia parcialmente transcrita se refiere a los descuentos condicionados para efectos de la retención en la fuente en el impuesto sobre la renta, la Sala considera que es aplicable al impuesto de industria y comercio porque no existe noción distinta de descuentos- condicionados o no- en los dos tipos de impuestos, esto es, el fenómeno jurídico y económico es el mismo.

De otra parte, el parágrafo 2 del artículo 12 del Acuerdo 61 de 1989 expresamente excluye de la base gravable del impuesto de industria y comercio los descuentos en ventas. Así las cosas y por cuanto los descuentos por pronto pago no constituyen ingreso para su beneficiario, y se encuentran expresamente excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio en el municipio de Medellín, la Sala advierte que los actos acusados no se ajustaron a derecho en cuanto a la adición de ingresos por el concepto en mención.»...

*Ligia López Díaz (con aclaración de voto), María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz*

## **EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES**

*De la base gravable se deben excluir los pagos a los trabajadores en misión,  
dado que sus ingresos brutos son las comisiones  
por sus servicios de intermediación laboral*

2 de mayo de 2013

**Radicación: 25000-23-27-000-2009-00232-01(18830)**

...«La relación mercantil entre las empresas y sus usuarios es de “intermediación laboral”, en la medida en que su razón de ser es, de conformidad con el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, contratar personal directamente a nombre propio, para que presten servicios temporales en las actividades de terceras empresas. (...)

Y esto es precisamente lo que hacen estas empresas, ponen en relación a dos o más personas; sus trabajadores en misión con las empresas usuarias, sin abandonar su condición de empleador, en los términos de la ley. Por dicha intermediación cobran una compensación consistente en la comisión o porcentaje de administración.

De acuerdo con lo anterior, se concluye que las empresas de servicios temporales son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio por las actividades de prestación de servicios de intermediación laboral que desarrollan. Ahora, procede determinar la base gravable del impuesto.

La base gravable del impuesto de industria y comercio se determina de la siguiente forma, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983: (...)

A su vez, el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, contentivo del Estatuto Orgánico del Distrito Capital, describe, para el ámbito distrital, la base gravable en los siguientes términos:

(...)

Es decir, para el cálculo de la base gravable del impuesto de industria y comercio se toman en primer lugar los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, a los cuales se les restan los de actividades exentas y no sujetas, luego las devoluciones, rebajas y descuentos, y por último, los correspondientes a exportaciones y venta de activos fijos.

Y los ingresos para las entidades que realizan intermediación comercial son, de acuerdo con el parágrafo 2º del precitado artículo 33 de la Ley 14 de 1983:

“... Parágrafo 2º.- Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre el promedio mensual de ingresos brutos entendiendo como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibido para sí.” (Negrillas fuera del texto) son los que reciben para sí, claridad necesaria, puesto que, en su calidad de intermediarios, reciben también ingresos para terceros. (...)

Si bien el mencionado parágrafo 2º del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, hace referencia a algunas entidades de intermediación en particular, la Sala ha encontrado que su interpretación debe ser extensiva, en armonía con el artículo 36 de la misma ley, anteriormente transcrito, por lo que incluye también a las empresas de servicios temporales.

Se dijo en la citada providencia:

*“Las empresas de servicios temporales ejercen la actividad de intermediación laboral para generar empleo de manera temporal. En esta actividad a cargo de las empresas de servicios temporales intervienen tres sujetos: el usuario, el trabajador en misión y la empresa de servicios temporales.*

*De otra parte, teniendo en cuenta que las empresas de servicios temporales por mandato legal deben remunerar a los trabajadores en misión, el usuario del servicio debe pagar a estas empresas un monto global que cubre no solamente los pagos laborales de los trabajadores en misión, sino la remuneración por el servicio prestado, que es el ingreso que recibe para sí.*

*Ahora bien, dado que la actividad de las empresas de servicios temporales es de intermediación laboral, para efectos del impuesto de industria y comercio se considera como actividad de servicios. Lo anterior, porque en los términos del artículo 36 de la Ley 14 de 1983 constituye una actividad análoga a la intermediación comercial, que, también está prevista como actividad de servicios.*

*En ese orden de ideas, la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales, frente a los trabajadores en misión, es la consagrada en el parágrafo 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, esto es el promedio mensual de ingresos brutos entendiendo como tales los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí.*

*En consecuencia, cuando el artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999 prevé que la base gravable para las firmas que ejerzan actividades de servicios temporales es la diferencia entre los ingresos brutos y los costos directos, o sea el valor de los salarios y prestaciones sociales por los empleos temporales, se limita a reconocer que la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales son los ingresos que recibe para sí por la prestación del servicio de intermediación.*

*De otra parte, la norma en mención no desconoce el principio de equidad tributaria, puesto que la base gravable del impuesto de industria y comercio para los intermediarios, en general, son los ingresos obtenidos para sí en ejercicio de la actividad de intermediación.”*

*Es decir, es correcta la deducción de los pagos laborales a sus trabajadores en misión por parte de las empresas de servicios temporales para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, dado que sus ingresos brutos son los correspondientes a las comisiones por sus servicios de intermediación laboral y no se deben incluir en la misma ingresos que no recibe para sí sino para terceros, como son los anteriormente mencionados pagos laborales.»...*

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **DESCUENTOS COMERCIALES O A PIE DE FACTURA**

*No hacen parte de la base gravable al no constituir ni fiscal ni contablemente ingresos brutos; sin embargo, no hay norma que prohíba contabilizarlos como medida de control*

16 de octubre de 2014

**Radicación: 76001-23-31-000-2007-00500-01(18781)**

...«Según el artículo 38 de Decreto 2649 de 1993, los ingresos «representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, (...), que no provienen de los aportes de capital».

Para efectos del impuesto de industria y comercio, la base gravable se refiere a «ingresos brutos», es decir, «el ingreso total cobrado en la venta de bienes y servicios antes de efectuar deducciones por devoluciones, rebajas y descuentos». A dichos ingresos, la Ley 14 de 1983 autorizó excluirles las 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.

En esas condiciones, los «ingresos brutos» para integrar la base gravable del impuesto de industria y comercio, deben reunir indispensablemente la condición de «ingreso» que, como se explicó, son solo aquellos que generan incrementos al patrimonio, es decir, lo constituye el valor efectivamente percibido en la venta de bienes o servicios, sin tener en cuenta los ingresos expresamente excluidos.

Ahora bien, respecto del punto en debate, en primer término la Sala advierte que la acepción «descuento» representa una disminución generalizada en el precio de venta de los bienes o servicios ofrecidos, originada por condiciones o hechos que pueden ser concomitantes o posteriores a la operación o transacción. Los descuentos pueden ser (i) comerciales o a «pie de factura», o (ii) condicionados o financieros.

En relación con el tratamiento de los descuentos comerciales y condicionados o financieros, para efectos del impuesto de industria y comercio, la Sala se pronunció en sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 19314, así:

*«Los descuentos comerciales o a “pie de factura” se conceden cuando se realiza la operación, no están sometidos a condiciones o hechos futuros y no implican erogación alguna, sino un menor ingreso generado por ventas para quien enajena, con la correlativa disminución del costo por compras para el adquirente.*

*Los descuentos “a pie de factura” usualmente se restan del precio de venta y, por tal razón, no se ven reflejados en la contabilidad. Sin embargo, es factible que el ente económico opte por contabilizar el descuento con fines de control, pues no existe norma que prohíba tal proceder, dado que el registro contable refleja su realidad económica.*

*En efecto, al expedir la factura, se registran tanto el valor de venta como el descuento en la cuenta del estado de resultados 4 “ingresos”, el primero en el crédito y el segundo en el débito. Con lo anterior, se logra un efecto neutro, pues aunque el valor total de la venta se registra como ingreso, al descuento se le da el tratamiento de un menor ingreso, y así se llega al valor neto de venta en el mismo momento en que se realiza la operación.*

*Los descuentos financieros o condicionados, por su parte, dependen de un hecho futuro o condición, que puede que ocurra o no. Estos descuentos normalmente se conceden al cliente que paga la deuda antes de que venza el plazo acordado.*

*En los descuentos condicionados, el valor total de la factura se contabiliza en el ingreso de quien concede el descuento, al momento en que ésta se expide. Y, cuando se cumple la condición, se registra el descuento como un gasto financiero en la cuenta 530535 – “descuentos comerciales condicionados”. Lo anterior concuerda con el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993, conforme con el cual “Las devoluciones, rebajas y descuentos condicionados, se deben reconocer por separado de los ingresos brutos”.*

*La esencia o realidad económica de los descuentos es que representan un menor valor del precio de venta, aun cuando dependan o no de un hecho futuro o se contabilicen para fines de control, como los descuentos a pie de factura, o inicialmente en el ingreso para luego ser descontados como gasto, como los descuentos condicionados. En consecuencia, no constituyen ingreso, pues no implican un flujo de entrada de recursos que generen incremento en el patrimonio de quien los concede.*

*Dado que la base gravable del impuesto de industria y comercio se integra por los ingresos brutos del contribuyente y que los descuentos no constituyen ingresos, por definición los descuentos no deben formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Por lo tanto, para determinar la base gravable, el contribuyente debe restar los descuentos de los ingresos brutos, independientemente de que estén previstos o no como “deducciones”.*

De acuerdo con lo anterior, el descuento a «pie de factura» no es un ingreso, pues no representa un flujo de entrada de recursos ni incrementos al patrimonio de quien lo concede, al no hacer parte del precio del bien vendido.

En esas condiciones, el descuento comercial no es un ingreso para el vendedor ni puede clasificarse dentro de los ingresos brutos del sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, pues no hace parte del precio cobrado al comprador, no lo ha percibido ni aumentó su patrimonio. Por tanto, el «ingreso bruto» cuando hay descuentos a «pie de factura» en materia del ICA, es el valor de venta del bien o servicio que no incorpora dicho descuento, ingreso bruto que finalmente será el valor «neto» cobrado en la factura.

En conclusión, los descuentos comerciales o a «pie de factura» no constituyen ni fiscal, ni contablemente un ingreso, por lo tanto, no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, como lo sostuvo la Administración tanto en los actos acusados como en ante esta jurisdicción.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (con aclaración de voto),  
Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (con salvamento de voto),  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **PRIMAS POR CONMUTACIÓN PENSIONAL BAJO RENTA VITALICIA**

*Los pagos efectuados por impuesto de industria y comercio constituyen un pago de lo no debido, por hacer parte de los recursos de seguridad social, los cuales no son materia imponible*

17 de marzo de 2016

**Radicación: 25000-23-37-000-2012-00263-01(20586)**

...«Sobre el alcance de este mandato constitucional, la Sala ha señalado que los recursos del sistema tanto en salud como en pensiones no pueden ser destinados a un objeto diferente dentro del sistema, lo que incluye la prohibición para el Estado de imponer tributos sobre tales recursos.

Primero, porque en razón de su carácter parafiscal, no le pertenecen ni a la Nación ni a los entes territoriales y, como tal, estos últimos no tienen facultad impositiva sobre ellos.

Segundo, dada la destinación específica que frente a los recursos de la seguridad social estableció el artículo 48 constitucional, cuyo propósito no es otro que procurar que los recursos se destinen totalmente a la satisfacción de la seguridad social en pensiones sin que se vean afectados por impuestos.

De tal manera que, los recursos del sistema de seguridad social, como los analizados, no son materia imponible, razón por la cual no pueden ser gravados por ninguna autoridad que detente la facultad impositiva, incluidos, los entes territoriales.

Es importante precisar que la Corte Constitucional, en sentencia C-090 de 2011, señaló que el hecho de que el legislador en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, no fijara expresamente que los entes territoriales no podían gravar los recursos de la seguridad social, no es esencial o indispensable para entender que dichos recursos no pueden ser objeto de gravámenes territoriales, toda vez que esos dineros no pueden dar origen a una obligación tributaria.

Entender lo contrario, desconocería la prohibición contenida en el artículo 48 superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella.

En el caso particular de la conmutación pensional, señaló que el hecho de que el artículo 135 *ibídem* no mencione los recursos destinados a cubrir la conmutación pensional, no constituye una omisión legislativa en tanto el legislador no estaba obligado a contemplar en la Ley 100 de 1993 dicha figura ni su tratamiento tributario, dado que estaba diseñando un nuevo sistema sin que necesariamente estuviera obligado a regular un aspecto excepcional con lo es el mecanismo analizado.

En este sentido carece de fundamento la afirmación hecha por el Distrito Capital, que considera viable la imposición de tributos a los recursos de la seguridad social.

3.4. En esa medida, no existe causa legal para pagar tributos sobre los recursos de seguridad social.

En igual sentido, se pronunció la Sala al declarar la procedencia del pago de lo no debido del impuesto de industria y comercio pagado sobre recursos destinados al sistema general de riesgos profesionales -antes y durante la vigencia de la Ley 788 de 2002-, norma que gravaba con el tributo la citada renta y que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-1040 de 2003, dada la destinación específica de las rentas del sistema de seguridad social.

3.5. Así las cosas, los pagos del impuesto de industria y comercio realizados sobre las primas por conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia, constituyen pagos de lo no debido, pues no existe un título o fuente de donde emanara la obligación de liquidar y pagar dicho tributo, pues como se explicó, por mandato constitucional esos recursos no son materia imponible.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Martha Teresa Briceño de Valencia (con salvamento de voto),  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

### **III. CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN**

#### **IMPUESTO DE VALORIZACIÓN**

*Características y sujetos pasivos*

14 de diciembre de 1933

**Radicación: CE-SEC4-EXP1933-12-14**

...«Hay en verdad un efectivo crecimiento de valor en los inmuebles urbanos aledaños a las vías públicas que a tal arreglo se someten; surge, pues, un beneficio evidente para los dueños de esas propiedades raíces, con la emprendida obra local; mas como esa valorización no es espontánea, corolario simple del crecimiento urbano o del transcurso del tiempo, ni se circunscribe a inmuebles situados sobre esas calles, sino que afecta favorablemente también circuitos vecinos, y como a ella contribuyen muchos otros factores de progreso que el desarrollo municipal exige, verbo y gracia, los acueductos, los alcantarillados, el alumbrado eléctrico, los teatros, parques, etc., científicamente este atributo cuadra más con aquel que los expositores llaman especial assessments, que, destinado a la obra pública en proyecto, en ella se invierte y por lo mismo coopera al pretendido aumento de valor.

Este impuesto siempre es obligatorio; tiene su basamento jurídico en el inmediato beneficio que a los inmuebles afectados procura la obra; está exclusivamente destinado a contribuir a su costo, de tal manera que si no se realiza, el Municipio debe reintegrar a los contribuyentes; su tasación obedece a una proporción entre el costo de las obras y el exceso de valor que las propiedades beneficiadas adquieran; y su exacción termina con la realización del objetivo propuesto.

Por tan especial calidad no puede ni debe gravar a los simples tenedores de las casas, edificios o establecimientos situados a uno y otro lado de las calles, porque ellos no tienen derechos reales sobre dichos inmuebles, ni por tanto reciben utilidad con su valorización. Por otra parte, su calidad de simples o meros tenedores no les impone obligación de pagar tributos que afectan el inmueble.»...

*Félix Cortés, Pedro Martín Quiñones, Nicasio Anzola, Junio E. Cancino, Pedro A. Gómez Naranjo, Víctor M. Pérez, Pedro Alejo Rodríguez.*

## **TASA DE VALORIZACIÓN POR PAVIMENTACIÓN**

*Difiere del impuesto de valorización, por cuanto no grava el mayor valor adquirido de los inmuebles, sino los fondos invertidos en obras, por lo que los municipios pueden exigir su cobro*

13 de marzo de 1942

**Radicación: CE-SEC4-EXP1942-03-13**

...«Antes de entrar en el fondo del asunto, conviene dejar establecido que las cuotas de pavimentación que deben pagar los particulares al Municipio de Cali por razón de los beneficios recibidos por sus propiedades, no es un verdadero impuesto, sino una simple tasa, que difiere sustancialmente del auténtico impuesto de valorización, que es un tributo que grava el mayor valor adquirido por los inmuebles, por razón de obras benéficas ejecutadas por las entidades de Derecho Público.

Lo que ha ocurrido es que nuestra legislación, como se verá en el curso del análisis que se hace en esta sentencia, confundió en muchas ocasiones la tasa, por razón de los beneficios que cada particular recibe, con el impuesto nacional de valorización que, como ya se ha dicho, grava el mayor valor adquirido por el inmueble, por razón de las obras hechas. La diferencia estriba, pues, en que la tasa sólo debe fijarse en atención a los fondos invertidos en las obras en tanto que el impuesto grava el mayor valor obtenido por los inmuebles, con prescindencia de lo que se invirtió en el respectivo gasto. (...)

[C]omo ha quedado expuesto, hay sustancial diferencia entre las disposiciones que regulan el impuesto de valorización y las referentes a las tasas por cuotas de pavimentación. El actor se apoya en las normas legales creadoras del impuesto de valorización, que es un impuesto nacional, cuyo cobro está atribuido al Gobierno y debe someterse al procedimiento de las Juntas de Valorización, del catastro anterior y posterior a la realización de la obra, de conformidad con las Leyes 25 de 1921, .107 de 1936 y demás que

regulan la materia, Pero, en el presente caso, no se trata de fijar el monto de este impuesto, sino de determinar la manera cómo los particulares deben contribuir a la confección de obras benéficas, en proporción al beneficio concreto que reciban sus propiedades.

(...)

El demandante, tanto en su demanda como en el alegato de la segunda instancia, afirma que la obra de pavimentación de Cali es nacional y que, por tal razón, el municipio no puede cobrar las cuotas de valorización. En el alegato ante el Consejo se afirma por el doctor Muñoz Obando que, aunque en el caso de que la obra fuera departamental y no obstante la cesión que comporta la Ordenanza número 3 de 1940, el municipio de Cali carecía de facultad para intentar acción administrativa, con jurisdicción coactiva, porque habiendo cedido el Departamento simples “valores”, cedía un crédito que el cesionario (municipio) no debía hacer efectivo sino en juicio civil ordinario. Aunque la Ordenanza cede al municipio las acciones judiciales o administrativas que ella tiene para la eficacia del crédito, en concepto del demandante, no es posible hacer esta cesión de un privilegio que la ley otorgó al departamento por su condición de tal.

Naturaleza de la obra:

Lo primero que observa el Consejo es que, tanto del certificado del Jefe de Contabilidad Departamental como de la copia del contrato número 1049 se deduce que a la obra de la pavimentación del sector “Las Palmas” contribuyeron tanto el departamento como la nación, ya que, en virtud de las estipulaciones del contrato celebrado entre estas dos entidades el 15 de febrero de 1937, surgió la obligación para el departamento de pavimentar el trayecto hasta la base aérea de Guavito, que posteriormente se prolongó hasta la Avenida de las Palmas. Por otra parte, no se puede afirmar, en forma absoluta, que el municipio dejó de contribuir a esta obra, puesto que hubo exención de impuestos en la importación de hierro y de cemento, de conformidad con el artículo 7° de la Ley 54 de 1935, que otorgó auxilio especial al municipio de Cali, para las obras centenarias.

La intención tanto de esta ley como de las Leyes 72 de 1926 y 89 y 195 de 1936, fue, atribuir a los municipios, como obra propia, la pavimentación de las calles. Desde la vigencia de esta ley, se atribuyó exclusivamente a ellos esta labor, que quedó adscrita a sus funciones y salida de la órbita administrativa tanto de la nación como de los departamentos. Estos pueden

colaborar, es cierto, pero su colaboración debe ser considerada como simples auxilios a los municipios. En el presente caso, se observa que la nación, por virtud de la Ley 54 de 1935, auxilió a Cali para la pavimentación de sus calles, y que tanto ella como el departamento, le prestaron un auxilio eficaz, para la pavimentación de la Avenida de las Palmas, donde está situado el inmueble, por el cual fueron gravados los demandantes. La obra, pues, por ministerio de ley expresa, es municipal, y, en tal virtud, el municipio sí podía exigir las cuotas de pavimentación mediante reglamentación, de acuerdos municipales, como lo hizo el municipio de Cali.»...

*Antonio Escobar Camargo, Tulio Enrique Tascón, Gonzalo Gaitán,  
Gustavo Hernández Rodríguez, Guillermo Peñaranda Arenas,  
Carlos Rivadeneira G., Diógenes Sepúlveda Mejía.*

## **SUJETO PASIVO**

*No puede ser cambiado oficiosamente por la administración*

15 de enero de 1954

**Radicación: CE-SEC4-EXP1954-N2977**

...«Encontramos que por medio de la Resolución 174 se aprobó la liquidación provisional correspondiente al sector donde se halla situado el inmueble vendido por Edificio Colombia, S. A., a Adaime Hermanos, y de que da cuenta el presente negocio. Esta liquidación se hizo después de haber efectuado una reunión a la cual asistió el representante de los propietarios y con, el lleno de los requisitos legales. A consecuencia de este proceso señaló a Edificio Colombia, S. A., como el deudor del impuesto. Después vino la Resolución número 57 de 1949, materia de la acusación, e indicó a Adaime Hermanos para que cubrieran la contribución, de suerte que, a términos de los razonamientos precedentes, el Alcalde de Bogotá incurrió en una notoria desviación de poder, cambiando oficiosamente la persona obligada a cubrir el impuesto, llevándose de calle una situación que amparaba a los demandantes, quienes al efectuar el contrato de compra-venta se consideraban, naturalmente, al margen de la carga que posteriormente les impusieron.

No está de sobra, sino que, por el contrario, es digna de considerarse la circunstancia anotada por el abogado demandante, respaldada con pruebas irrecusables, según la cual la Tesorería de Bogotá, al expedir los certificados de paz y salvo, aclara debidamente si los predios materia de transacciones, están sujetos a impuestos de valorización.

(...)

Contrasta así el hecho de que el certificado entregado por la Tesorería, referente al edificio materia de la transacción entre Edificio Colombia, S. A., y Adaime Hermanos, el cual se llevó oportunamente a la notaría, carece

de toda anotación, luego lisa y llanamente debía entenderse que sobre tal inmueble no pesaba gravamen: estaba, pues, A PAZ Y SALVO con el Tesoro Municipal. Se empeñó así la palabra de la Administración y con fundamento en ella se contrató. Es un antecedente de extraordinaria fuerza moral, porque los compradores al celebrar el negocio se apoyaban en un documento oficial con pleno valor, el cual no podía modificarse con posterioridad, sin cometer un agravio a personas que de buena fe se ampararon en él. Y como si esto no fuera bastante, corre a folio 21 del expediente copia del concepto rendido al Alcalde de Bogotá por el Personero Municipal de la misma ciudad, en donde este funcionario expresa su parecer en el sentido de que la Resolución 174 no podía ser modificada en la forma en que lo hizo la Alcaldía. (...)

En consecuencia la Sala estima que las súplicas de la demanda deben prosperar en cuanto a la nulidad del acto acusado, pero no en lo que se refiere a la declaración solicitada de que la sociedad demandante no está obligada a pagar el impuesto de valorización; porque desde luego que la resolución cae, cae el cobro ordenado por el ordinal primero de ella a Adaime Hermanos, y, por consiguiente el Consejo no tiene porque extenderse en más declaraciones. Así, deben resolverse las súplicas de la demanda.»...

*Rafael Rueda Briceño, Daniel Anzola Escobar,  
Eduardo Piñeros y Piñeros (con salvamento de voto),  
Jesús Estrada Monsalve, Baudilio Galán Rodríguez (con salvamento de voto),  
Ildefonso Méndez (con salvamento de voto), Antonio José Prieto.*

## **NATURALEZA JURÍDICA**

*Es un gravamen real*

17 de julio de 1964

**Radicación: CE-SEC4-EXP1964-07-17**

...«Para la Sala el impuesto de valorización es un gravamen de naturaleza real más que personal, porque para señalarlo las leyes han tomado en cuenta factores intrínsecos de la tierra, si de lotes se trata, o de aquella y de las edificaciones que tenga, si a ambas cobija, sin tener en cuenta para nada factores de orden personal del propietario, hasta el punto de que en numerosas ocasiones ha llegado casi hasta la exacción al obligar con él a personas que carecen de bienes distintos al gravado, para responder por su importe.

Se busca con él castigar el sobre valor que reciben ordinariamente los inmuebles de la ejecución de ciertas obras públicas, mediante una devolución a las arcas comunes de una parte tal sobre precio a través del gravamen citado. El hecho de que siempre haya una persona natural o jurídica que deba responder por él, es apenas una consecuencia natural de que en el orden jurídico de la propiedad privada, se supone que hay siempre un dueño de las cosas, o más claramente, un titular de cierto patrimonio constituido por bienes que pueden ser muebles o inmuebles.

Lo anterior es para significar que si una persona, por cualquiera de los modos que la ley establece, extingue o soluciona una obligación causada en el impuesto de valorización, el bien correspondiente queda liberado de ese gravamen en la extensión y medida que se relacionen con la misma obra, y que de consiguiente puede jurídicamente invocar en su favor aquél acto jurídico.»...

*Guillermo González Charry, Alfonso Meluk,  
Jorge de Velasco Álvarez, José Urbano Múnera.*

## **IV. IMPUESTO AL CONSUMO**

### **A. IMPUESTO AL CONSUMO DE TABACO Y CIGARRILLOS**

#### **FACULTAD PARA ESTABLECER EL IMPUESTO AL CONSUMO DE TABACO**

*La tienen los departamentos en virtud de la cesión que a dichas entidades le hizo la Ley 10 de 1909*

17 de enero de 1917

**Radicación: CE-SEC4-EXP1917-01-17**

...«Ahora bien; conforme al artículo 56 del Acto legislativo número 3 de 1910, las Asambleas Departamentales pueden establecer, para cubrir los gastos de la Administración Pública, contribuciones con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley; y en desarrollo de este mandato constitucional, la Ley 4ª de 1913 autoriza a las Asambleas, en el ordinal 3º del artículo 97, para establecer y organizar los impuestos que necesiten para atender a los gastos de la Administración Pública, con arreglo al sistema tributario nacional, pero sin gravar artículos que sean materia de impuestos de la nación, a menos que para hacerlo se les dé facultad expresa por la ley.

De acuerdo con estas disposiciones de la Constitución y de la ley, vigentes a la expedición de la Ordenanza, es evidente que las asambleas pueden establecer los impuestos que necesiten, con solas dos condiciones: que tales impuestos se arreglen al sistema tributario nacional, y que no recaigan sobre artículos que sean materia de impuesto nacional, a menos que, en este último caso, se les autorice expresamente por la ley.

No se trata en la demanda, del cigarrillo extranjero ni del fabricado en el país con picadura extranjera, pues en este caso las Asambleas necesitarían

de autorización expresa del Congreso para establecer el impuesto, por estar el tabaco de procedencia extranjera gravado en las Aduanas en favor de la Nación.

Por el artículo 1° de la Ley 69 de 1910 se suprimió el impuesto que en favor de la nación pagaban los cigarrillos elaborados en el país con tabaco de producción nacional.

De modo que estos cigarrillos, no solamente no pagan hoy impuesto alguno a la nación, y podían, de consiguiente, ser gravados por los departamentos cuando se expidió la Ordenanza, sino que el consumo de tales cigarrillos puede ser gravado por los departamentos en virtud de la cesión que de la renta sobre el consumo de tabaco hizo a dichas entidades la Ley 10 de 1909, con las limitaciones que esta misma ley establece.»...

*Próspero Márquez C., Jesús Perilla V., Adriano Muñoz, Joaquín Güel.*

## **IMPUESTO AL TABACO PROVENIENTE DE OTRO DEPARTAMENTO**

*Puede ser establecido por la Asamblea Departamental, ya que se trata de un artículo no gravado por la nación*

18 de marzo de 1918

**Radicación: CE-SEC4-EXP1918-03-18**

...«La Ley VIII de 1909, expedida por la Asamblea Nacional Constituyente y Legislativa, estableció como rentas nacionales la de fabricación de cigarrillos y la del consumo del tabaco.

La Ley 10 del mismo año, dictada por el Congreso, cedió a los Departamentos que quisieran establecerla, la renta sobre el consumo de tabaco, de tal suerte que conservó su carácter de nacional la de fabricación de cigarrillos.

La Ley 69 de 1910 eliminó el impuesto que desde 1905 existía sobre los cigarrillos elaborados en el país con tabaco de producción nacional; esto es, que por ministerio de la Ley nombrada el impuesto nacional sobre fabricación de cigarrillos sólo podría seguirse cobrando sobre los elaborados con tabaco de producción extranjera, y los introducidos del Exterior.

Vino después la Ley 117 de 1913, y en su artículo 22 suprimió el impuesto nacional de consumo sobre cigarrillos fabricados en el territorio de la República pero como ya estaba suprimido por la Ley 69 de 1910 el impuesto sobre cigarrillos elaborados en el país con tabaco de producción nacional, es claro que la disposición del artículo 22 de la Ley 117 de 1913 no pudo referirse sino a los cigarrillos fabricados en el país con picadura extranjera, es decir, quedaron libres de gravamen nacional estos últimos cigarrillos.

Más tarde el Decreto Ejecutivo número 161 de 1914, en desarrollo de 1ª Ley 126 del mismo año, restableció el gravamen suprimido por el artículo 22 de la Ley 117, esto es, se volvió a la situación creada por la Ley 69 de 1910, situación conforme a la cual no recae impuesto nacional sobre los cigarrillos

fabricados en el país con tabaco de producción nacional, sino solamente sobre los introducidos del exterior y sobre los fabricados aquí con picadura extranjera.

Ahora bien: la Asamblea, Departamental del Magdalena pudo muy bien, de acuerdo con el ordinal 3º, artículo 97 de la Ley 4ª de 1913, establecer el gravamen de que trata la disposición acusada, una vez que se refiere a un artículo no gravado por la nación y que no es contrario al sistema tributario nacional.»...

*Próspero Márquez, Luis F. Rosales, Jesús Perilla V., Adriano Muñoz.*

## **HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE TABACO**

*No es el consumo mismo, sino la operación anterior a este, es decir, la que realizan los intermediarios entre el productor y el consumidor*

11 de marzo de 1921

**Radicación: CE-SEC4-EXP1921-03-11**

...«Conviene pues examinar, como cuestión fundamental en este juicio, si el impuesto establecido por la ordenanza acusada es realmente el de consumo. Para determinar la naturaleza y condiciones del impuesto sobre el tabaco, no basta, como lo hace la parte demandante, examinar aislada y únicamente el fenómeno de consumo, sino que es preciso tener en cuenta y analizar a la luz de la ciencia de las finanzas los otros elementos esenciales que caracterizan y constituyen ese impuesto.

Como dicen los tratadistas de hacienda pública, en los impuestos sobre consumo hay un objeto que es la materia imponible; un acto que se verifica durante la circulación del artículo, que es la causa del impuesto; un contribuyente de derecho, que es el que paga al fisco la tasa del impuesto, y un contribuyente de hecho que es el consumidor.

En el impuesto que establece la Ordenanza acusada aparece claramente que la materia imponible es el tabaco, el cual, de acuerdo con los principios económicos, se considera consumido cuando por el uso que de él se hace se destruye, lo mismo que ocurre en los demás productos similares, como los víveres, perfumes, licores, etc.; un acto u operación que causa el impuesto, que es la enajenación que hace el cosechero o dueño del tabaco, y un contribuyente de derecho, que es el consumidor, a quien de acuerdo con el artículo 14 de dicha Ordenanza se le provee de una patente de consumo para que pueda dar el artículo a la venta y a quien en ese acto el colector cobra el respectivo valor del impuesto.

Ahora, el contribuyente de hecho es el consumidor del tabaco, pues es él quien, en virtud de la repercusión económica, viene en definitiva a pagar el valor del impuesto y a sufrir su gravamen, toda vez que en el precio que paga por el artículo está ya incluido el valor que pagó al Fisco el contribuyente de derecho.

Es justamente en este sentido y debido a este fenómeno económico por lo que esta clase de contribuciones, así como las de aduana, se dominan de consumo.

(...)

Según hacen presente los economistas y la realidad de las cosas lo confirma, el impuesto sobre consumo, como lo es el de tabaco, no puede cobrarse ni percibirse en el momento en que el artículo se destruye por el uso, que es lo que constituye el consumo, ni por consiguiente puede recaudarse del que lo fuma o lo use en cualquiera otra forma, esto es, del consumidor.

Ahora bien, no pudiéndose cobrar el impuesto en el momento en que se destruye el artículo por el uso a que está, destinado, ni recaudarse del consumidor, lógica y forzosamente se deduce que el gravamen tiene que imponerse por un acto y en un tiempo anterior al del consumo, y que el Fisco debe cobrarlo de uno de los negociantes del artículo, o sea de los intermediarios entre el productor y el consumidor, como lo establece la Ordenanza.

En los impuestos sobre consumo, pues, el acto que se grava y que da lugar al cobro del impuesto no es el consumo mismo, sino una operación anterior a éste y que se verifica durante ese período de proceso económico denominado circulación de la riqueza.

Asimismo, y como consecuencia, a quien el Fisco cobra el impuesto no es el que aplica, la materia imponible de sus necesidades reales o ficticias, que es en definitiva el que sufre el gravamen y en último término lo paga, sino a los negociantes del artículo, esto es, a los intermediarios.

Por este motivo estos impuestos tienen el carácter de indirectos, mientras que, como bien se sabe, en los directos el valor se exige nominativa y periódicamente a los mismos que sufren el gravamen, como ocurre en el impuesto predial.

Dice la parte demandante que sería más legal y conveniente que el impuesto se cobrara a los expendedores del artículo elaborado, por ser los que lo ponen al alcance de los consumidores. Mas es preciso tener en cuenta que el momento en que debe cobrarse el impuesto, la operación que lo causa y el intermediario de quien debe recaudarse, corresponde señalarlos a la Asamblea, de acuerdo con la facultad expresamente concedida por el inciso 29 del artículo 19 de la citada Ley 10 de 1908 y en vista de que la percepción del impuesto sea más fácil y la vigilancia más eficaz.

La Asamblea, pues, al establecer el impuesto del tabaco en la forma y términos de la Ordenanza acusada procedió de conformidad con las autorizaciones conferidas por ley y en armonía con los principios económicos que regulan la materia.»...

*Arturo Campuzano Márquez, Sixto A. Zerda,  
Ramón Rosales, Sergio A. Burbano.*

## CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS A CARGO DE PRODUCTORES NACIONALES

*La constituye la entrega del producto en fábrica o en planta en la jurisdicción donde esta se encuentre con miras al consumo*

3 de diciembre de 2009

**Radicación: 73001-23-31-000-2005-02632-01(16527)**

...«Conforme con las normas citadas, la Sala considera que la obligación de pago del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado a cargo de los productores nacionales nace cuando entregan el producto en la fábrica o en la planta en la jurisdicción donde se encuentra la misma, primero por cuanto el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 expresamente así lo dispone y, segundo, por cuanto, es connatural a cualquier proceso industrial que la producción vaya destinada al consumo, que puede implicar obviamente la comercialización y la realización de otros negocios jurídicos que tiendan a la promoción de los productos. Por tanto, es de presumir que lo que se produce, se produce para la distribución, para la venta o permuta, para publicidad, para promoción, para donación, comisión o autoconsumo, tal cual lo señala el legislador en el primer inciso del artículo 209.

(...)

Para la Sala, es claro que el legislador quiso establecer como objeto del impuesto “el consumo” de cigarrillos y tabaco elaborado, pero el hecho concreto que permite verificar el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras hacia el consumo, en los términos ya explicados. Para el caso de los productos extranjeros, el hecho de donde surge la obligación tributaria (causación) es la introducción al territorio nacional de los productos extranjeros. En uno y otro caso, esos hechos se concretan antes de que efectivamente se “consuman los productos”, lo que de ninguna manera deviene ilegal ni arbitrario.

Por esa razón, en el caso de productos fabricados en el país, la responsabilidad recae en el productor y no en los expendedores, quienes deben pagar el impuesto sobre el precio de venta facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica.

Lo anterior indica que para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado basta que el productor entregue el producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento donde esté situada la fábrica puesto que, una vez entregado, tal como lo afirmó la demandada, la finalidad de consumo va implícita en la entrega. No es necesario que se consolide la distribución, la venta, la permuta, la publicidad, la promoción, la donación, la comisión o el autoconsumo para que surja la obligación tributaria. Una interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, William Giraldo Giraldo, Héctor J. Romero Díaz (con salvamento de voto).*

## **B. IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZA**

### **BASE GRAVABLE**

*Es el precio de venta fijado por el productor*

13 de mayo de 1930

**Radicación: CE-SEC4-EXP1930-05-13**

...«Las Resoluciones acusadas, según se desprende de su contexto, al disponer que cuando la cerveza se venda envasada, el impuesto debe cobrarse sobre la mitad del precio que el productor tenga fijado para la venta del artículo junto con el envase; y que cuando en la venta no se comprenda el envase, o que cuando ésta se verifique en barriles u otros análogos, se cobrará sobre la totalidad del precio del líquido, no hacen otra cosa que reproducir, con alguna variación de palabras, los mismos conceptos contenidos en el artículo 27 del Decreto ejecutivo número 2266 de 1928, reglamentario de las Leyes 69 de 1917 y 88 de 1928.

Como el impuesto de que se trata es ad valorem, de acuerdo con el ordinal c) del artículo 1° de la Ley 69 de 1917, no ve el Consejo de Estado en dónde pueda estar la ilegalidad que se le imputa a la Resolución ministerial, por el hecho de haber declarado en ella que no correspondía al Gobierno señalar o dar reglas para que los industriales de cerveza fijen el precio de venta de esta, que es lo que la ley toma para determinar la tasa del impuesto. Tal determinación es, como claramente se comprende, una atribución propia y exclusiva del industrial, no correspondiéndole al Fisco otra cosa que la de exaccionar el impuesto de conformidad con las tarifas de venta que aquél tenga por conveniente señalar para sus artículos. Señalado por el empresario el precio de venta de éstos, corresponde a la nación liquidaren relación con él el impuesto correspondiente, sin necesidad de entrar en más

consideraciones, en acatamiento a lo que al respecto establece la ley que creó el impuesto.

(...)

En sentir del Consejo de Estado, al decir la ley que se gravará con dos centavos el litro de cerveza cuyo precio al detal (se subraya) no exceda de siete centavos, y que si excediere de este límite el impuesto será proporcional al precio, claramente está dando a entender que lo gravado es el valor en cambio que el productor fija al artículo, quien para determinarlo, necesariamente debe tener en cuenta, como lo anota la Resolución ministerial en examen, diversos factores, tales como el valor de la materia prima empleada, jornales de los obreros, gastos de administración de la empresa productora, remuneración de intermediarios, intereses del capital invertido en la industria, impuestos con que carga, beneficios de los administradores, etc., etc. De tal suerte que el precio de cada Unidad del artículo será la resultante de dividir todos estos gastos y elementos por la cantidad producida. Todos estos diversos factores que integran el precio de venta del artículo, dan a éste un nuevo valor con el cual entra al mercado, y es precisamente este valor comercial el que la ley toma de norma para fijar la cuantía del gravamen. No hay, pues, observación legal alguna que pueda hacerse a la Resolución ministerial de que se trata por este aspecto.»...

*Nicasio Anzola, José A. Vargas Torres, Arcadio Charry, Pedro Alejo Rodríguez.*

**TASA POR ALMACENAMIENTO DE CERVEZA  
EN DEPÓSITOS OFICIALES**

*Su fijación es de reserva de ley, por lo que no puede ser alterada ni directa ni indirectamente por los municipios y departamentos*

28 de mayo de 1941

**Radicación: CE-SEC4-EXP1941-05-28**

...«Las Asambleas Departamentales pueden establecer las contribuciones necesarias para atender a los gastos de la administración, dentro de las condiciones y límites que les sean fijados por la ley, reza la disposición del artículo 189 de la Constitución. De consiguiente, es preciso que exista previamente una norma de orden legal a la cual deben ajustarse dichas entidades en lo tocante a la creación de contribuciones, pues sus facultades no son irrestrictas para tal efecto.

El artículo 30 de la Ordenanza 32 de 1940 expresa que por cada bulto de cerveza que entre a los depósitos oficiales, por cualquier causa, se pagará una suma de \$ 0.40 por mes o fracción de mes. Y agrega que del producto de ese impuesto se dará al respectivo Municipio en donde se cause el 50%. Y el artículo 15 de la Ordenanza 40 del mismo año hace obligatorio llevar a los depósitos oficiales toda cantidad de cerveza que llegue procedente de otros Departamentos.

A la simple vista parece que la disposición del artículo 30 de la Ordenanza 32 no involucra propiamente un impuesto, no obstante que así se le denomina en su parte final, pues tiene en realidad toda la apariencia de un servicio por el cual se cobra una retribución o tasa especial. Pero el hecho de implicar la creación de depósitos oficiales en todos los Municipios, de un lado, y la declaratoria de obligatoriedad que se hace en la Ordenanza número 40, artículo 15, que la complementa, indica a las claras que el pensamiento de la Asamblea al establecer el gravamen fue el de crear un verdadero impuesto. Si simplemente se tratara de cobrar a quienes voluntariamente lleven sus

cargamentos de cerveza a los depósitos oficiales una cuota por concepto de arrendamiento de local, como lo entiende el artículo 12 del Decreto 217, reglamentario de las disposiciones acusadas de las Ordenanzas citadas, la cuestión sería bien distinta. El artículo 30 memorado, por sí solo, resultaría innocuo, carecería de eficacia, y quizá en esa forma podría considerarse el acto acusado como creación de un servicio no obligatorio. Pero desde luego que la misma disposición le da el carácter de impuesto, su establecimiento debe conformarse estrictamente a las prescripciones de la ley.

La distinción entre el carácter jurídico del impuesto y el de las tasas quizá no tenga gran importancia para la dilucidación del asunto que es materia de la controversia. Los impuestos, dice Fleiner, consisten en exacciones públicas exigidas a los ciudadanos de una manera general y en virtud de la soberanía del Estado. El interesado contribuyente contrae la obligación “incondicionalmente,” es decir, sin que por ello la administración le garantice la obtención de determinadas ventajas. “El impuesto no es compensación por determinados beneficios que las instituciones del Estado o del Municipio ofrezcan al interesado”. “Las tasas consisten en una remuneración de derecho público exigible unilateralmente al ciudadano por un servicio especial de la administración pública o de un establecimiento público”. (...)

Pero sea de ello lo que fuere; considérese como impuesto o como tasa el gravamen creado por el artículo 30 de la Ordenanza 32, lo cierto es que de todas maneras con él se afecta el consumo de las cervezas nacionales, desde luego que el pago de la cuota exigida por el almacenamiento en los depósitos oficiales tiene su necesaria repercusión sobre el consumidor, al verificarse el fenómeno de la incidencia. En último término es el consumidor quien se verá obligado a pagar tal gravamen, como es obvio.

Es clara la prohibición que contiene el artículo 97 del Código de Régimen Político y Municipal, cuando exceptúa de gravamen los artículos que sean materia de impuestos de la Nación, por lo que hace a la facultad que tienen las Asambleas para establecer y organizar los impuestos necesarios para atender a los gastos de la administración pública, y desde luego más explícita y precisa la del ordinal 5° del artículo 98 del mismo Código, cuando dice: “Es prohibido a las Asambleas ... Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley.”

Concretamente, en relación con la industria de cervezas, el artículo 21 de la Ley 88 de 1928 se expresa así: “Los Departamentos y los Municipios no

podrán imponer gravámenes sobre la fabricación y consumo de las cervezas nacionales gravadas en la presente ley.”

La cerveza es artículo gravado por la ley. El impuesto que hoy se cobra sobre él pertenece a los Departamentos en virtud de la cesión que se les hizo por la Ley 78 de 1930; pero la fijación de las tasas respectivas sigue siendo materia de la ley y no puede ni directa ni indirectamente alterarse por los Departamentos o por los Municipios. Solamente el legislador nacional puede hacerlo.

La prohibición del artículo 21 de la Ley 88 de 1928 es terminante sobre el particular, en cuanto expresa que los Departamentos y Municipios no pueden imponer gravámenes sobre la fabricación y consumo de las cervezas nacionales. De manera que la creación de un gravamen cualquiera que afecte ese consumo es contraria abiertamente a lo dispuesto por el mencionado artículo, y además, pugna con las disposiciones de los artículos 3° de la Ley 78 de 1930 y 10 de la Ley 43 de 1931, que fijan las tasas sobre las cuales pueden los departamentos recaudar el impuesto sobre cervezas de producción nacional.»...

*Diógenes Sepúlveda Mejía, Tulio Enrique Tascón, Antonio Escobar Camargo,  
Gonzalo Gaitán, Gustavo Hernández Rodríguez, Guillermo Peñaranda Arenas,  
Carlos Rivadeneira G.*

## **CERVEZAS, SIFONES Y REFAJOS**

*Tornaguía - Finalidad y modalidades*

10 de abril de 2008

**Radicación: 05001-23-31-000-2002-03620-01(15702)**

...«Por oficio 054852 de 22 de diciembre de 1999, CERVUNIÓN S. A. manifestó que dicha información debía solicitarse a las Secretarías de Hacienda de Antioquia y Tolima, por ser ellas quienes se encargan de la expedición, control y legalización de las tornaguías que amparan el transporte de productos gravados con impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos.

Conforme a lo previsto en el artículo 197 de la Ley 223 de 1995, el Decreto 3071 de 1997 reglamentó el Sistema Único Nacional de Control de Transporte para productos gravados con el impuesto en mención, para legalizar su movilización en el territorio nacional.

Bajo tal consigna, el texto reglamentario estableció las “tornaguías” como certificados únicos nacionales, mediante los cuales se autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, o sujetos al monopolio rentístico de licores, entre las entidades territoriales que son sujetos activos de tales impuestos o dentro de las mismas.

En términos generales, si esos productos están destinados para consumo en dichas entidades territoriales, la tornaguía es de movilización; si habían sido declarados para consumo en la entidad territorial de origen, la tornaguía es de reenvío; y si la autorización de transporte es al interior de la misma entidad territorial, o recae sobre mercancías en tránsito hacia otro país, de conformidad con las disposiciones aduaneras pertinentes, la tornaguía es de tránsito.

Según los artículos 3 y 4 del Decreto 3071 de 1997, los referidos certificados son expedidos por las autoridades departamentales y el Distrito Capital, a través de los jefes de las unidades de rentas, dirección, división o sección de impuestos de la respectiva entidad territorial, o de los funcionarios del nivel profesional o técnico de la misma dependencia a quienes se les asigne tal función. Una vez expedida la tornaguía los transportadores pueden comenzar la movilización de los productos, a más tardar al día hábil siguiente a la fecha de expedición.

La legalización de las tornaguías debe realizarla el Jefe de Rentas o el funcionario competente de la entidad territorial de destino de las mercancías, dentro de los 15 días siguientes a la expedición de la tornaguía. Mediante la legalización, dicho funcionario da fe de que los productos transportados llegaron a la entidad territorial de destino.

De acuerdo con lo anterior, queda claro que la expedición y legalización de tornaguías compete exclusivamente a las autoridades departamentales o distritales de donde se despachan las mercancías transportadas, y al jefe de rentas o funcionario competente de la entidad territorial a donde se destinan.

Ahora bien, las tornaguías y el acto de legalización de las mismas se presentan por autoadhesivos o rótulos elaborados en papel de seguridad, anexos a las facturas que amparan el despacho de las mercancías o a las relaciones de productos en tránsito hacia otro país y de aquellos que deban ser transportados hacia las bodegas o entre bodegas del productor o importador. Las autoridades competentes para la expedición y legalización pueden convenir con entidades públicas o privadas, la producción, distribución o imposición de dichos autoadhesivos o rótulos.

En el caso concreto, según constancia de la directora de rentas del departamento de Antioquia (fl. 7, c. 1), las tornaguías de movilización y tránsito de los productos elaborados por CERVUNIÓN S. A. y gravados con impuesto al consumo, se expiden a través de una terminal del Sistema Infoconsumo, cuya información es procesada por la sociedad Sistemas y Computadores Ltda.

La terminal funciona en las instalaciones de la actora desde el primero de diciembre de 1999 y, según lo comunicado por el gerente de Sistemas y Computadores Ltda. (fl. 8, c. 1), la información procesada incluye todo lo relacionado con las tornaguías expedidas y pertenece exclusivamente

al departamento de Antioquia, de modo que CERVUNIÓN no tiene acceso a la misma.

Ahora bien, el hecho de que la información requerida por la Administración corresponda a períodos anteriores a la fecha en que se instaló el sistema infoconsumo (enero a noviembre de 1999), no indica que las tornaguías expedidas durante este lapso reposen en poder de la contribuyente.

Lo anterior, porque desde el año 1997, con el Decreto Reglamentario 3071, dichos certificados deben expedirlos las autoridades departamentales, toda vez que la autorización y control de la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, es una función pública en cuanto proviene del ejercicio del poder fiscalizador del departamento frente a la determinación del tributo territorial en alusión de acuerdo con lo señalado en los artículos 185 y 199 de la Ley 223 de 1995. Y, como lo ha precisado la Sala, el transporte de los productos gravados con impuesto al consumo es una actividad inherente a la distribución de los mismos, porque distribuir implica necesariamente transportar.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

## **C. IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES**

### **FACULTAD DE LAS ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES EN RELACIÓN CON EL MONOPOLIO DE LICORES**

*Es limitada, porque no pueden incluir en el mismo sustancias expresamente excluidas por la ley*

22 de abril de 1925

**Radicación: CE-SEC4-EXP1925-04-22**

...«En la sentencia dictada por el Consejo de Estado el 25 de junio de 1922, en el juicio de revisión de disposiciones semejantes a las que se acusan en el presente, se dijo lo que pasa a expresarse, y que por ser pertinente servirá de base a la decisión final:

«El Decreto legislativo número 41 de 1905, ratificado por la Ley 15 de ese mismo año, estableció como renta nacional, entre otras, la de licores; y en su artículo 2º expresó que la renta consistía en el monopolio de la producción, introducción y venta de licores destilados embriagantes, que al efecto comprendía: a) el aguardiente de caña y sus compuestos; b) el brandy o cognac, whisky, champaña, poussecafés, chartreuse, cremas, curazao, cireh y sus similares, el extracto de cognac y los espíritus concentrados para la fabricación de los liebres antes dichos.

«En su artículo 9º prescribió que del monopolio que «constituía la renta de licores se excluían expresamente: 1º, los vinos extranjeros que se importaran para el consumo nacional, y 2º, las tinturas, barnices, linimentos, perfumes y demás sustancias medicinales en que entre como «componente el alcohol en las proporciones farmacéuticas y artísticas.

«El Decreto número 244 de 26 de febrero de 1906, aclaratorio del artículo 2º del 41 de 1905, expresó en el artículo 1º:

“Los licores de producción nacional que quedan copa-prendidos en el monopolio creado por el Decreto legislativo número 41 de 1905, son: el aguardiente de caña y sus compuestos, tales como ron, las mistelas, el aguardiente común y las demás bebidas alcohólicas que produce la caña; el alcohol, cualquiera que sea la materia prima de que se fabrique; las bebidas fermentadas en que el alcohol constituye la fuerza, con excepción de la cerveza, el guarapo y la chicha.”

«La Ley VIII de 1909, sobre descentralización administrativa, dispuso que en lo sucesivo sería renta departamental, junto con otras, la de licores; que dicha renta comprendía aquellas que en ese entonces la constituían y que respecto de los vinos de producción nacional, podían los departamentos declararlos incluidos o no en dicha renta.

«En virtud de esta ley, las entidades departamentales adquirieron la renta de licores nacionales, en la propia forma en que entonces se hallaba constituida, o sea, de acuerdo con las disposiciones del Decreto legislativo número 41 de 1905, aclarado en su artículo 2° por el 244 de 1906.

(...)

«Ahora bien: como de la renta de licores nacionales estaba excluido especial y expresamente el monopolio de los vinos extranjeros que se importaran para el consumo nacional, y las tinturas, barnices, linimentos, perfumes y demás sustancias medicinales en que entra como componente el alcohol en las proporciones farmacéuticas y artísticas, al recibir los Departamentos esa renta no adquirieron el monopolio de las sustancias excluidas en él de modo expreso por la ley; de tal suerte que al autorizarse posteriormente a las Asambleas para monopolizar, de conformidad con la ley, la producción, introducción y venta de licores embriagantes, o para gravar esas industrias en la forma que determine la ley, se les sujetó precisamente al cumplimiento de las disposiciones legales dictadas con relación al monopolio o gravamen de la renta de licores embriagantes.

«En tal virtud, de acuerdo con las disposiciones legales citadas, los Departamentos no adquirieron derecho ni las Asambleas facultad legal alguna para incluir en el monopolio de las rentas de licores departamentales el de los vinos extranjeros que se importaran para el consumo nacional, ni el de las tinturas, barnices, linimentos, perfumes y demás sustancias medicinales en que entre como componente el alcohol en las proporciones farmacéuticas.»

Estas consideraciones legales motivaron entonces la nulidad de los artículos 3º, parte final y parágrafo, de la Ordenanza 10 de 1912 y 10 de la 26 de 1921, expedidas por la misma Asamblea de Caldas. (...)

Como puede verse de la transcripción anterior, la disposición del artículo 79 de la Ordenanza 38 de 1922 es idéntica a la de la parte final y parágrafo del artículo 39 de la Ordenanza 10 de 1912 y al artículo 10 de la Ordenanza 26 de 1921, puesto que viene a incluir en el monopolio de la renta de licores el de las tinturas, barnices, linimentos, aceites, perfumes y demás sustancias medicinales en que entre como base el alcohol, al exigir que se fabriquen con alcohol destilado en el departamento y considerar como fraude las que lo sean con el no producido allí.

La Asamblea ha extralimitado una vez más sus funciones al venir a disponer sobre asuntos que no son de su competencia, y al pretender incluir en el monopolio de la renta de licores sustancias expresamente excluidas de tal monopolio por la ley misma, por lo cual sus disposiciones son nulas; y sorprende tal actitud en un cuerpo administrativo que, respetuoso como debe ser de la ley y de los fallos de tribunales legítimamente constituidas, se rebela contra ellos, y haciendo caso omiso de una y de otros, vuelve a disponer lo que quiere sin sujeción a las normas que le trazaron la Constitución y las leyes.»...

*Sixto A. Zerda, Sergio A. Burbano,  
Manuel Jiménez López, José A. Valverde R.*

## **D. IMPUESTO AL CONSUMO SOBRE BEBIDAS FERMENTADAS**

### **FACULTAD IMPOSITIVA DEPARTAMENTAL**

*Las asambleas departamentales pueden gravar su consumo,  
siempre y cuando la nación no lo haya hecho*

5 de diciembre de 1917

**Radicación: CE-SEC4-EXP1917-12-05**

...«El artículo 31 de la Constitución declara que los derechos adquiridos con justo título por personas naturales o jurídicas no pueden ser desconocidos por leyes posteriores; el artículo 550 del Código de Comercio establece que la sociedad anónima es una persona jurídica, y como la existencia de sociedades de esta especie depende únicamente del fondo social, es atentatorio todo aquello que pueda en modo alguno comprometer el capital; que el aumento de éste tiene que estar previsto por los respectivos estatutos, y que su disminución está prohibida por el artículo 565 del Código de Comercio, y que como la Ordenanza 43 de la Asamblea del Norte de Santander obligaría a la Compañía a aumentar el capital o a disminuirlo, el acto es anticonstitucional, y nulo por consiguiente.

Agrega que el expresado acto va contra la libertad de industria, porque los impuestos decretados la anulan, desde luego que hacen temer la pérdida del capital, o por lo menos ponen en peligro el mejoramiento de la industria y su natural desarrollo, lo cual no se compece con la justicia ni con la legalidad.

Sostiene también que la Ordenanza viola el numeral 6° del artículo 97 del Código Político y Municipal, porque facultando este texto a las asambleas para dirigir y fomentar las industrias establecidas en el departamento, lo que se hace en el presente caso es todo lo contrario, es decir, poner en

peligro la existencia de la Compañía, y afirma por último que las Asambleas no pueden imponer gravámenes sobre las bebidas fermentadas, porque sólo están autorizadas, según el inciso 36 del mismo artículo, para monopolizar en cualquier forma la producción y venta de licores destilados.

No se alcanza porqué afirma el demandante que la Ordenanza establece impuestos sobre el capital de la Cervecería Santander, cuando las disposiciones pertinentes de dicho acto lo establecen expresamente sobre el consumo de la cerveza producida en el Departamento o sobre la que se introduzca a él procedente de otros departamentos. Si lo que quiere decir es que el impuesto es muy alto hasta el extremo de que compromete el porvenir de la industria y su misma existencia, eso lo más que significa es que la medida es inconveniente y que es a la asamblea ante quien pueden ocurrir los ciudadanos para que aligere o suprima la carga del impuesto.

Al Consejo de Estado, como Tribunal sentenciador, no le incumbe examinar las razones de inconveniencia que se presenten contra los actos de los funcionarios y de las corporaciones públicas. Su facultad se limita exclusivamente a decidir si tales actos son violatorios de la Constitución o de la ley o lesivos de derechos civiles (Ley 130 de 1913, artículos 19, ordinal a), 52, 69, 78, 79 y 80), caso en ninguno de los cuales está la Ordenanza acusada. El artículo 56 de la reforma constitucional de 1910 faculta a las asambleas departamentales para establecer contribuciones con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley, y el artículo 97, ordinal 30, de la Ley 4a de 1913, que desarrolla el precepto constitucional citado, ha señalado las condiciones y fijado los límites de ese ejercicio, límites y condiciones que consisten en no gravar artículos gravados ya por la Nación, y en proceder en esta materia con arreglo al sistema tributario nacional.

Es así que la nación no tiene gravado el consumo de la cerveza de producción nacional, y que en el establecimiento de este impuesto no se vulnera ninguna de las garantías constitucionales que protegen al contribuyente, luego es perfectamente infundada la tacha de inconstitucionalidad e ilegalidad que se pone a la Ordenanza.

No se alcanza tampoco la razón en virtud de la cual deba estimarse la Ordenanza como contraria a los ordinales 6 y 36 del artículo, 97 de la Ley citada, pues de que las asambleas, conforme al primero de los citados ordinales, tengan entre sus atribuciones la de dirigir y fomentar las industrias, no se sigue que se les haya prohibido establecer contribuciones para sostener la administración pública departamental; y de que las mismas corporaciones

puedan, conforme al ordinal 36, monopolizar la producción, introducción y venta de licores destilados embriagantes, no se sigue tampoco que carezcan de facultad para gravar el consumo de las bebidas fermentadas, desde que la Nación no las tenga gravadas.»...

*Próspero Márquez C., Luis F. Rosales,  
Jesús Perilla V., Adriano Muñoz.*

## **PRODUCCIÓN O EXPENDIO DE GUARAPO FERMENTADO O CHICHA**

*Antes de la entrada en vigor del artículo 9° de la Ley 88 de 1923 las Asambleas podían gravar la chicha en virtud de la facultad impositiva consignada en la Constitución y el Código de Régimen Político y Municipal*

4 de agosto de 1924

**Radicación: CE-SEC4-EXP1924-08-04**

...«En segundo término debe estudiarse cuál es el alcance del artículo 7° de la Ley 12 de 1923, que dice así:

“Las Asambleas Departamentales gravarán con impuestos especiales de consumo a favor de los departamentos y de los municipios los licores destilados extranjeros y las bebidas fermentadas nacionales y las extranjeras.”

Para fijar el verdadero sentido de estas disposiciones no basta estudiarlas aisladamente, sino que es preciso relacionarlas con los demás preceptos existentes sobre la materia.

Ha quedado establecido que a virtud del precepto general consignado en el artículo 97, ordinal 3°, de la Ley 4ª de 1913, las Asambleas tienen facultad para crear impuestos especiales de consumo sobre las bebidas fermentadas; pero como esta facultad se les concedió potestativamente, el legislador, por el artículo 7° de la Ley 12 de 1923, quiso obligar a las Asambleas a ejercer esta atribución.

Luego derogada la Ley 12, cesó para las Asambleas la obligación imperativa de establecer el gravamen, conservando empero la facultad potestativa para imponerlo; razón por la cual la Ordenanza en examen no quedó viciada de nulidad por continuar sustentada en los artículos del Acto reformativo de la Constitución y de la Ley 4ª de 1913, a que antes se ha hecho referencia, tanto más si se atiende a que tal Ordenanza no se refirió de una manera especial a determinada facultad legal.

Es de rigor estudiar en tercer lugar si por la expedición de la Ley 88 de 1923, las Asambleas solo pueden gravar el consumo de la chicha a partir del 1º de junio de 1928.

Esta Ley en su artículo 9º dispone que los departamentos gravarán con un impuesto no mayor de cinco centavos ni menor de uno, la producción o el expendio de cada litro de guarapo fermentado o de chicha, prescribiendo en su artículo 19 que ese impuesto debe hacerse efectivo desde el 1º de junio de 1928.

La disposición del artículo 9º citado volvió a establecer para las Asambleas la obligación de ejercer la facultad potestativa que por el Acto legislativo número 3 de 1910 y por el Código Político y Municipal tienen para gravar el consumo de las bebidas fermentadas.

Por tanto, aunque el artículo 9º de la Ley 88 de 1923 solo entrara a regir el 1º de junio de 1928, esto no sería óbice para que las Asambleas, en el tiempo anterior, pudieran gravar la chicha en virtud de su facultad discrecional.

Ahora bien: de acuerdo con el artículo 3º. de la Ley 117 de 1923, el artículo 9º de la Ley 88 del propio año entró a regir desde la sanción de aquella, o sea desde el 12 de diciembre último, siendo desde esta fecha obligatorio para las Asambleas que no hubieran gravado el consumo de la chicha, establecer el correspondiente impuesto.

De todo lo cual se concluye que en el momento de dictarse la Ordenanza impugnada, ésta estaba dentro de la facultad legal; que derogada la Ley 12 de 1923, quedó sustentada por la Constitución y por el Código Político y Municipal, y que en la actualidad no pugna con la legislación nacional.»

La cuestión ha sido bien expuesta y sustentada por el señor Fiscal en los apartes transcritos, donde se ve igualmente cuál ha sido la doctrina de esta Sala en varios fallos. Poco hay que decir en complemento o como rectificación de algunas apreciaciones del señor Fiscal.»...

*Sixto A. Zerda, José M. García Hernández,  
Sergio A. Burbano, José A. Valverde.*

## **V. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO**

### **IMPUESTO DE ASEO Y ALUMBRADO URBANO**

*Procedía su cobro se prestara o no el servicio, en beneficio del interés general de la comunidad y no de particulares*

21 de febrero de 1947

**Radicación: CE-SEC4-EXP1947-02-21**

...«[D]e la discriminación catastral anterior, referente al predio 4274, se llega a la conclusión de que éste es el mismo donde practicara la diligencia de inspección ocular y por el cual el Municipio de Bucaramanga cobrara a la Compañía del Acueducto la prestación de los servicios de aseo y luz, sin que en consonancia con lo dispuesto por el artículo 4º del Acuerdo 27 de 1939, estuviera obligada la Compañía a tales gastos, cuestión que se ha puesto de presente en las diligencias que motivan este estudio, ya que si el predio marcado con el número 4274, está discriminado catastralmente conforme lo certifica el Director de Catastro Seccional de Santander, es lógico concluir que si en esos lugares no se han prestado los servicios de luz y aseo, como se ha acreditado, también es natural que no le asisten razones legales al Municipio, para cobrar de la Compañía el pago de tales servicios que, como se han demostrado, no se han prestado por la entidad que hoy reclama el pago.

Lo dicho aquí es suficiente para estimar que al ser el predio marcado con el número 4274 el mismo que se determina con sus características especiales en las diligencias de inspección ocular, en el dictamen pericial, en las declaraciones de los señores antes nombrados, y el mismo que motiva la certificación del señor Inspector Municipal de Aseo, dicen los peritos: "...En cuanto a los servicios de luz y aseo, exceptuando el lote número 0983, situado dentro de la ciudad de Bucaramanga, en los demás predios de propiedad de

la Compañía relacionados en el Certificado del Catastro Nacional, que se nos puso de presente en el acto de la diligencia de inspección ocular, no se prestan los servicios públicos de luz y aseo por cuenta del Municipio de Bucaramanga. Por lo que hace al servicio de luz, él existe dentro del predio donde se encuentran los tanques de aprovisionamiento y las plantas de purificación de las aguas, pero como lo pudimos comprobar personalmente, ese servicio no es municipal sino particular y pagado por la Compañía, exceptuando el lote de la ciudad. Por lo que se refiere al servicio de aseo – agregan los peritos–, en parte por nuestra información personal al respecto y también por el dicho de los vecinos, sabemos que en los predios de propiedad del Acueducto, excepción hecha del lote ubicado dentro de la ciudad, no se prestan los servicios municipales de aseo.

(...)

Con todo, el Consejo observa también que el mismo estatuto legal en que se fundó el Consejo de Gobierno Municipal de Bucaramanga, o sea el Acuerdo número 27 de 1939, para no decretar la exención solicitada por la Compañía del Acueducto de Bucaramanga, S.A., determina, de manera perentoria, en su artículo 4º, las exenciones sobre el pago de tales servicios, a saber: *“Sobre el servicio de aseo cuando se comprobare que la recolección de basuras no se efectúa por parte del Municipio por imposibilidad material de llevar hasta allí los vehículos destinados a tal fin; y “Sobre el servicio de alumbrado cuando los propietarios comprobaren que las líneas de alumbrado no pasan por las calles de su predio, y por lo tanto no existe ese servicio en la cuadra respectiva”.*

Sin embargo, alegando una reciente jurisprudencia de esta Corporación en la cual se sostuvo que los servicios de aseo y alumbrado se pagan periódicamente, habida consideración del valor de las propiedades, *“se presten o no se presten”,* y *“obligan –agrega la jurisprudencia– a todos los propietarios, y esto es sencillamente porque lo que se busca con este impuesto es el aseo y alumbrado general de la ciudad, en beneficio de la comunidad, no el beneficio particular de determinados dueños. (...) este negocio aparece que la finca sobre la cual se cobra por el Municipio de Bucaramanga el impuesto de aseo y alumbrado no es una finca urbana sino rural. Como es obvio, la Compañía del Acueducto de Bucaramanga, S.A., no está obligada, por tanto, al pago de este impuesto por la razón ya expresada.»...*

*Guillermo Hernández Rodríguez, Jesús Estrada Monsalve,  
Carlos Rivadeneira G., Pedro Gómez Parra,  
Jorge Lamus Girón, Gonzalo Gaitán, Gustavo A. Valbuena.*

## HECHO GENERADOR

*Los concejos municipales no pueden determinarlo con fundamento en la Ley 97 de 1913*

4 de septiembre de 2008

**Radicación: 76001-23-31-000-2005-04582-01(16850)**

...«El impuesto de alumbrado público tuvo origen legal en la Ley 97 de 1913, en virtud de la cual el legislador, en ejercicio de su facultad constitucional, autorizó a Bogotá para establecer un impuesto “sobre el servicio de alumbrado público”, organizar su cobro y darle el destino más conveniente para atender los servicios municipales, así:

“Artículo 1º. El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:

(...)

d) *Impuesto sobre el servicio de alumbrado público*”.

La facultad conferida al Concejo de Bogotá, por la Ley 97 de 1913 fue extendida por la Ley 84 de 1915, a las demás entidades territoriales del nivel municipal. Estas normas se encuentran vigentes con las modificaciones expresas y tácitas de normas posteriores, como lo ha reconocido esta Sala en diversos pronunciamientos y sus literales d) e i) fueron declarados exequibles por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-504 del 3 de julio de 2002, salvo la expresión “y análogas” contenida en este último literal.

En esta sentencia, la Corte Constitucional no profundizó en cuanto al “impuesto sobre el servicio de alumbrado público” del literal d) del artículo 1 de la Ley 97 de 1913, ni señaló cuáles eran los elementos de dicho tributo contenidos en dicho texto legal y cuáles podían ser determinados por

los Concejos, sin embargo, declaró la norma ajustada a los artículos 313 numeral 4° y 338 de la Constitución Política.

Esta Corporación ha señalado en diversas providencias que la autonomía de los entes territoriales en materia tributaria es restringida, toda vez que no es originaria sino derivada, ya que los artículos 300 (4) y 313 (4) de la Constitución Política claramente determinan que las Asambleas y los Concejos decretan, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

La Sala considera que la facultad de establecer tributos a cargo de las entidades territoriales, se encuentra sometida al principio de legalidad tributaria, que incluye la participación de órgano de representación popular para el señalamiento de los tributos y la predeterminación de los elementos esenciales de los mismos.

La *representación popular* implica que no puede haber impuesto sin representación y por ello la Constitución autoriza únicamente al Congreso, Asambleas y Concejos para establecer impuestos, contribuciones fiscales y parafiscales dentro de los marcos establecidos en el artículo 338 de la Constitución Política. La gran reforma que introdujo la nueva Constitución consistió en agregar expresamente, que los elementos de los impuestos, esto es, los sujetos activo y pasivo, hechos generadores, base gravable y tarifas, deben fijarse directamente por la ley y la Ordenanza, en el caso de los impuestos departamentales, o por la ley y el Acuerdo en el caso de los impuestos locales.

En todo caso, le corresponde a la ley, dictada por el Congreso, la creación “*ex novo*” de los tributos, lo que implica que se fije únicamente por el legislador nacional aquel elemento esencial y diferenciador de la obligación tributaria: El hecho generador.

Es decir, es el Congreso a través de la Ley quien debe determinar el hecho generador del tributo y a partir de ella, podrán las asambleas o los concejos ejercer su poder de imposición desarrollando los demás elementos de la obligación, salvo que el legislador los haya fijado y siempre respetando los parámetros que éste establece.

Ahora bien, la Sala en Sentencia del 13 de noviembre de 1998 al pronunciarse sobre “*el impuesto sobre el servicio de alumbrado público*” consideró que la Ley 97 de 1913 establece que los sujetos activos son los municipios,

“entes a quienes la ley atribuyó la exigibilidad del tributo”, y que el hecho generador del tributo es “el servicio de alumbrado público”.

Resulta necesario determinar en qué consiste “el servicio de alumbrado público”, para establecer con certeza cuándo pueden los municipios exigir el gravamen, para determinar si se realizó el hecho descrito en la ley como fuente de la obligación tributaria.

A través de la Resolución N° 043 de 1995 la Comisión de Regulación de Energía y Gas-CREG definió el servicio de alumbrado público en los siguientes términos:

*“Es el servicio público consistente en la iluminación de las vías públicas, parques públicos, y demás espacios de libre circulación que no se encuentren a cargo de ninguna persona natural o jurídica de derecho privado o público, diferente del municipio, con el objeto de proporcionar la visibilidad adecuada para el normal desarrollo de las actividades tanto vehiculares como peatonales. También se incluirán los sistemas de semaforización y relojes electrónicos instalados por el municipio. Por vías públicas se entienden todos los senderos peatonales y públicos, calles y avenidas de tránsito vehicular.”*

Recientemente el Gobierno Nacional expidió el Decreto Reglamentario 2424 del 18 de julio de 2006 “Por el cual se regula la prestación del servicio de alumbrado público” y en su artículo 2° lo definió de la siguiente manera:

(...)

Estas definiciones se refieren al servicio de alumbrado público como aquél que proporciona la iluminación de bienes de uso público y de los espacios de libre circulación vehicular o peatonal; comprende además el suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema.

La responsabilidad en la prestación del servicio de alumbrado público dentro del perímetro urbano y el área rural corresponde al municipio, y puede prestarlo directamente o a través de empresas distribuidoras o comercializadoras de energía, para lo cual el municipio tiene la facultad de celebrar contratos o convenios con tales entidades.

El municipio es responsable del pago a las empresas prestadoras, de acuerdo con la facturación que éstas suministren, sin que los particulares resulten obligados frente a las empresas que prestan el servicio de alumbrado público.

Esta Sala en providencias anteriores ha considerado que los concejos podían determinar los sujetos pasivos, las bases gravables y las tarifas del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de manera que guarden relación con el hecho generador. Y consideró como sujetos pasivos necesariamente a quienes residan en el municipio o realicen actividades en él, y que la cuantificación del impuesto *debe ser compatible con su naturaleza jurídica debiendo fijarse “en referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o se relacione con éste”*.

En esta ocasión, se reitera lo expuesto en sentencia de julio 17 de 2008, Exp. 16170, M.P. Ligia López Díaz donde se aclararon y se rectificaron los anteriores criterios, señalando que, es evidente que hay una indeterminación del hecho generador que no es superable, aun siguiendo las reglas de interpretación admisibles en derecho.

De la definición del “servicio de alumbrado público” no es posible determinar con certeza el hecho generador del tributo, entendido como el presupuesto previsto en la ley, de contenido económico y revelador de capacidad contributiva que de producirse da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Las disposiciones anteriores que no tienen la fuerza de ley y aunque pretendían definir el hecho generador, no permiten identificar el objeto del tributo, es decir la acción, los bienes o los derechos a los que se les impone el gravamen. Tampoco puede identificarse el vínculo que puede unir al sujeto pasivo con el objeto del tributo para que resulte obligado a sufragar el impuesto.

Es decir, si el hecho generador es la iluminación de espacios de libre circulación, no hay claridad sobre lo que se pretende gravar. Si se dijera que es el simple tránsito por dichos lugares, no hay certidumbre sobre cuál es el indicador de capacidad contributiva. Si por el contrario es la propiedad de un bien inmueble o la realización de actividades dentro del municipio, no es evidente su relación con la iluminación de bienes de uso público. Tampoco puede considerarse como el costo del servicio ni como retribución por el beneficio obtenido, pues no es posible identificar la persona que percibe directamente el servicio de alumbrado y en particular la manera de determinar la proporción del beneficio.

La Corte declaró exequibles los literales d) e i) del artículo 1 de la Ley 97 de 1913 sin referirse de manera expresa al “impuesto sobre el servicio de alumbrado público” (lit. d), por lo demás, lo cierto es que para efectos de su aplicación, el tributo en la forma como se plasmó hace más de un siglo, carece de identidad.

Esta indeterminación del hecho generador conlleva a que sean los concejos municipales o distritales los que creen el objeto del tributo y los hechos económicos reveladores de capacidad contributiva para el impuesto de alumbrado público, lo cual resulta inadmisibles en el ordenamiento constitucional actual porque ello implicaría que cada ente territorial pueda crear bajo la misma denominación, gravámenes totalmente diferentes sin ningún límite legal y cuyos elementos esenciales no se identifiquen entre sí, pues mientras algunos municipios gravan la propiedad inmueble, otros bien podrían establecer el tributo por la percepción de un servicio público domiciliario, o por la realización de actividades dentro de su jurisdicción, o con base en la facturación del servicio de energía, o de los ingresos que se obtengan por una actividad específica de los contribuyentes. Este escenario es contrario a los principios de unidad económica, de generalidad, de equidad y de legalidad del sistema tributario, los cuales deben atenderse en el contexto nacional y no exclusivamente en relación con el ámbito regional.

Por lo tanto el literal d) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913 al carecer de los requerimientos previstos en la Constitución Política (art. 338) ha perdido aplicabilidad y no puede desarrollarse porque conllevaría la violación de los principios generales del derecho tributario, dado que no sería la ley la que crearía el Tributo, sino cada Acuerdo municipal ejerciendo una autonomía fiscal que no está prevista, pues las potestades impositivas de los concejos están limitadas por la Constitución y la Ley.

Si bien existen normas constitucionales que reafirman la autonomía fiscal de las entidades locales y que salvaguardan la propiedad de sus recursos tributarios -como el 294, que prohíbe que la Ley conceda exenciones sobre los tributos de los entes territoriales; el 317 que dispone que sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble, o el 362, que da protección constitucional a los tributos de los departamentos o municipios-, sus potestades tributarias no son ilimitadas, como se deriva del numeral 3 del artículo 287, el numeral 4 del artículo 300 y el numeral 4 del artículo 313 de la Constitución. En este campo, la autonomía local no es plena, sino limitada y derivada de la constitución y la ley. No debe confundirse la autonomía de los entes territoriales con la soberanía fiscal del Estado.

Tal indefinición de la norma, haría que directamente los municipios crearan el tributo, prácticamente sin ningún límite legal, lo cual resulta contrario a los artículos 338, 303 y 313 numerales 4° de la Constitución Política actual, de acuerdo con el alcance descrito anteriormente.

El Concejo Municipal de Calima El Darién estableció en el Acuerdo 032 de diciembre 29 de 2004, los elementos del “*Impuesto de alumbrado público*”. Fijó los hechos generadores, estableciendo las más variadas situaciones y actuaciones según se trate del estrato o del sector gravado, con lo cual crea además una enorme desigualdad y grava la propiedad, las actividades, el consumo de energía, el uso de los predios, estableciendo una serie de gravámenes muy diferentes al que podría ser el alumbrado público, todos bajo esta denominación, sin que existía alguna norma superior que le de los parámetros para determinar estos elementos propios de la ley que crea el gravamen, por lo cual, ante la ausencia de determinación legal de los elementos estructurales del impuesto, el Concejo carece de competencia derivada para desarrollarlo.

El gravamen creado no puede identificarse con el previsto en el literal d) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913, salvo por el hecho que utilizan la misma denominación, pero éste no es un factor que permita establecer sus elementos.

Teniendo en cuenta lo precedente, se debe revocar la sentencia apelada y en su lugar declarar la nulidad del Acuerdo 032 de diciembre 29 de 2004.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz, Héctor J. Romero Díaz.*

## ELEMENTOS

*Hecho generador, causación y sujeto pasivo*

11 de marzo de 2010

**Radicación: 54001-23-31-000-2004-01079-00(16667)**

...« Tratándose del impuesto de alumbrado público, la Sala considera que el artículo 1 de la Ley 97 de 1913 fijó como objeto imponible el servicio de alumbrado público. El hecho generador, por otra parte, se ha venido decantando a partir de la regulación que, sobre el particular, han proferido autoridades nacionales como la CREG y el Ministerio de Minas y Energía.

Cuando se ha analizado el aspecto material del hecho generador del impuesto al servicio de alumbrado público, no ha sido pacífica la controversia sobre cuál es el hecho, acontecimiento material, acto o negocio jurídico, estado o situación de una persona o actividad de un sujeto, que concreta la manifestación de riqueza que se quiere gravar.

Sólo a partir de la expedición de las Leyes 142 y 143 de 1994 empieza a decantarse una definición de “*servicio de alumbrado público*” a efectos de regular el suministro y cobro por parte de comercializadores de energía a los municipios por el servicio de energía eléctrica que se destina para alumbrado público y para establecer el costo máximo del servicio.

La Resolución CREG 043 de 1995 definió el servicio de alumbrado público como “*(...) la iluminación de las vías públicas, parques públicos, y demás espacios de libre circulación que no se encuentren a cargo de ninguna persona natural o jurídica de derecho privado o público, diferente del municipio, con el objeto de proporcionar la visibilidad adecuada para el normal desarrollo de las actividades tanto vehiculares como peatonales. También se incluirán los sistemas de semaforización y relojes electrónicos instalados por el municipio. Por vías públicas se entienden los senderos peatonales y públicos, calles y avenidas de tránsito vehicular.*”

En similar sentido, el Decreto 2424 de 2006 definió al servicio de alumbrado público como un *“el servicio público no domiciliario que se presta con el objeto de proporcionar exclusivamente la iluminación de los bienes de uso público y demás espacios de libre circulación con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio o Distrito. El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público.”*

A partir de las anteriores definiciones, en sentencia proferida el 17 de julio de 2008, la sección dijo que las normas transcritas *“no permiten identificar el objeto del tributo, es decir, la acción, los bienes o los derechos a los que se les impone el gravamen”*. Que *“tampoco puede identificarse el vínculo que puede unir al sujeto pasivo con el objeto del tributo para que resulte obligado a sufragar el impuesto.”* Que *“si el hecho generador es la iluminación de espacios de libre circulación, no hay claridad sobre lo que se pretende gravar.”* Que *“si se dijera que es el simple tránsito por dichos lugares, no hay certidumbre sobre cuál es el indicador de capacidad contributiva. Si por el contrario es la propiedad de un bien inmueble o la realización de actividades dentro del municipio, no es evidente su relación con la iluminación de bienes de uso público.”* Que *“tampoco puede considerarse como el costo del servicio ni como retribución por el beneficio obtenido, pues, no es posible identificar a la persona que percibe directamente el servicio de alumbrado y en particular la manera de determinar la proporción del beneficio.”*

Contrario a lo que se dijo en la citada providencia, esta Sala considera que el servicio de alumbrado público es un derecho colectivo que los municipios tienen el deber de suministrar de manera eficiente y oportuna y, a su vez, la colectividad tiene el deber de contribuir a financiar para garantizar su sostenibilidad y expansión.

En ese orden de ideas, como se precisó anteriormente, el objeto imponible es el servicio de alumbrado público y, por ende, el hecho que lo genera es el ser usuario potencial receptor de ese servicio.

En ese contexto, *“el contenido económico”* inmerso en el hecho generador y la *“capacidad contributiva”* del potencial usuario no es evidente, porque, precisamente, la mayor dificultad que ofrece la regulación del impuesto al servicio de alumbrado público es la cualificación del sujeto pasivo, la determinación del momento en que nace la obligación a su cargo y, por ende, la determinación de la magnitud cuantitativa del hecho generador con la que se pretende sufragar el costo del servicio.

Lo anterior justifica la disparidad de fórmulas que han adoptado los concejos municipales al regular el impuesto al servicio de alumbrado público y, por eso, es necesario analizar cada caso concreto a efectos de verificar que la regulación que se cuestiona tenga una referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o se relacione con éste.

Una de las fórmulas que han adoptado los concejos municipales es la de asociar el servicio de alumbrado público con el servicio domiciliario de energía eléctrica porque el alumbrado público forma parte del Sistema Interconectado Nacional y comparte con el servicio público domiciliario de energía eléctrica, el sistema de transmisión nacional y los sistemas de distribución.

Bajo estos presupuestos, el sujeto pasivo del impuesto, el nacimiento de la obligación tributaria (causación) y la magnitud del impuesto (base gravable y tarifa) coinciden con el usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica, con la facturación que se le formula a ese usuario y con la cantidad de kv que consume.

(...)

Para la Sala, es razonable que todo usuario potencial del servicio de alumbrado público sea sujeto del impuesto. Y, es usuario potencial todo sujeto que forma parte de una colectividad que reside en determinada jurisdicción territorial. No se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio, porque el servicio de alumbrado público, en general, es un servicio en constante proceso de expansión. El hecho de que potencialmente la colectividad pueda beneficiarse del mismo, justifica que ningún miembro quede excluido de la calidad de sujeto pasivo.

El aspecto espacial del hecho generador está determinado por la jurisdicción del municipio donde se presta el servicio a la colectividad residente, porque los demás serían receptores ocasionales.

Para el caso de la norma demandada debe entenderse que el artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002 está referido a las empresas cuyos oleoductos atraviesan la jurisdicción del Municipio de San José de Cúcuta pero que, además, residen en esa localidad. En este entendido, la norma no vulnera el artículo 338 de la Carta Política.

El aspecto temporal del impuesto, esto es, la causación, es consustancial a la prestación del servicio en los horarios que el municipio tiene dispuesto

para el efecto pero no está sujeto o ligado al momento preciso en que se presta y recibe el servicio, porque la percepción del servicio es eventual e incluso temporal. En ese orden de ideas es pertinente colegir que el impuesto de alumbrado público es un impuesto instantáneo pero el municipio puede establecer la periodicidad para su pago.

El artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002 no estableció expresamente la causación, porque ésta se deriva del hecho generador y del objeto imponible, pero sí determinó una periodicidad y, por tanto, no se evidencia vulneración del artículo 338 de la Constitución.

Ahora bien, respecto del aspecto cuantitativo, la determinación de los costos reales del servicio y la redistribución entre los potenciales usuarios, en la práctica no es uniforme, dadas las dificultades que conlleva esa tarea por las particulares condiciones de las entidades territoriales. Por eso, mediante el Decreto 2424 de 2006, por el cual se regula la prestación del servicio de alumbrado público, el Gobierno nacional dispuso que le corresponde a la CREG establecer una metodología para la determinación de “los costos máximos” que deberán aplicar los municipios o distritos, para remunerar a los prestadores del servicio así como el uso de los activos vinculados al sistema de alumbrado público.

De ahí que la CREG, en reiterada doctrina, recuerde que “los municipios no pueden recuperar más de los usuarios que lo que paga por el servicio, incluida la expansión y el mantenimiento”, límite que fijó el parágrafo 2 del artículo 9 de la Resolución CREG 043 de 1995.

En consecuencia, en tanto sean razonables y proporcionales las tarifas con respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad, no se vulnera el artículo 338 de la Carta Política.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
William Giraldo Giraldo.*

## **COBRO EN FACTURA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS**

*Es válido recaudar el impuesto en la misma factura de los servicios públicos domiciliarios, como el de energía, o en desprendible separado de ella*

9 de abril de 2015

**Radicación: 11001-03-27-000-2012-00029-00 (19451)**

...«La Sala decide sobre la legalidad de los artículos 3 y 7 de la Resolución 122 de 2011, proferida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas - CREG, en cuanto permiten el cobro del impuesto de alumbrado público en desprendible separable de la factura del servicio público domiciliario de energía. (...)

Sea lo primero precisar que el artículo 3 de la Resolución CREG 122 de 2011 fue modificado por el artículo 2 de la Resolución CREG 5 de 2012. Asimismo, el artículo 7 de la Resolución CREG 122 de 2011 fue modificado por el artículo 4 de la Resolución CREG 5 de 2012. En consecuencia, a partir de la entrada en vigencia de la Resolución CREG 5 de 2012, el cobro del impuesto de alumbrado público puede hacerse en el mismo cuerpo de la factura del servicio público domiciliario de energía eléctrica, a menos que el usuario solicite la expedición de facturas separadas.

En consecuencia, los artículos 3 y 7 de la Resolución CREG 122 de 2011 estuvieron vigentes entre el 13 de septiembre de 2011 y el 23 de marzo de 2012, lapso durante el cual produjo efectos, motivo por el cual debe la Sala pronunciarse sobre su legalidad. (...)

El artículo 3 de la Resolución CREG 122 de 2011 permite a los municipios y distritos recaudar conjuntamente el impuesto de alumbrado público y valor por la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica para lo cual el impuesto debe cobrarse en desprendible separable de la factura del servicio público de energía, desprendible que, aunque separable, hace parte de la factura y debe contener los requisitos del artículo 7 de la

citada resolución, entre otros, el número de la factura correspondiente y el valor a pagar por concepto del impuesto.

Por su parte, el artículo 9 del Decreto 2424 de 2006, faculta a los municipios para cobrar el impuesto de alumbrado público en las facturas de servicios públicos, siempre y cuando el impuesto equivalga al costo por la prestación del servicio. La condición que se menciona no es objeto de cuestionamiento por el actor, por lo que la Sala nada dice sobre el particular.

La facultad que tienen los municipios y distritos de cobrar el impuesto de alumbrado público en las facturas de servicios públicos domiciliarios, esto es, no solo en la factura del servicio público domiciliario de energía, no impide que el impuesto se facture en desprendible separable. En efecto, la norma simplemente autoriza el cobro del impuesto en la factura de cualesquiera de los servicios públicos, sin especificar cómo debe expedirse dicha factura ni prever si dicho documento puede tener desprendibles separables o no.

Lo anterior significa que las normas demandadas no violan el artículo 9 del Decreto 2424 de 2006. Por el contrario, esta disposición sencillamente autoriza a los municipios y distritos a cobrar el impuesto de alumbrado público en las facturas de servicios públicos, como es el de energía, para lo cual, se insiste, es indiferente si tales facturas tienen desprendibles separables o no.

Por lo demás, como se advierte en el acto acusado y lo señaló la demandada, la Resolución CREG 122 de 2011 fue expedida con fundamento en el artículo 29 de la Ley 1150 de 2007, conforme con el cual *“La CREG regulará el contrato y el costo de facturación y recaudo conjunto con el servicio de energía de la contribución creada por la Ley 97 de 1913 y 84 de 1915 con destino a la financiación de este servicio especial inherente a la energía. Los contratos vigentes a la fecha de la presente ley, deberán ajustarse a lo aquí previsto”*. Sin embargo, respecto de la vulneración de dicha norma nada dijo el actor, por lo que ningún análisis procede respecto de esta.»...

**Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.**

## VI. IMPUESTO DE REGISTRO

### DERECHOS REGISTRALES EN LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES

*Cuando la escisión envuelve el traspaso de inmuebles hay dos actos sujetos a registro, la inscripción de la reforma estatutaria de escisión ante la Cámara de Comercio, y la tradición de dominio de los bienes raíces a favor de las sociedades beneficiarias, que se surte en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos*

11 de diciembre de 1998

**Radicación: 11001-03-27-000-1998-0049-01(8898)**

...«La transferencia patrimonial en bloque que opera a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura pública de escisión, implica la transferencia o traspaso de activos y pasivos de la sociedad escidente a las sociedades beneficiarias de manera automática, sin que sea menester la enajenación individualizada de los bienes del activo ni la subrogación de deudas, ni la novación de cada una de las obligaciones que componen el pasivo patrimonial.

El solo registro mercantil de la escritura de escisión es entonces suficiente para que se entienda transferido el complejo de relaciones inherentes al patrimonio social total o parcialmente traspasado a las sociedades beneficiarias.

El hecho de que a partir de la fecha de inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión opere entre las sociedades intervinientes en dicho negocio y frente a terceros la transferencia en bloque de activos y pasivos de la sociedad que se escinde a las sociedades beneficiarias, y que no sea necesaria la enajenación individualizada de cada bien y la subrogación de cada deuda, no significa que se pueda desconocer que la transferencia en bloque implica necesariamente la modificación del derecho de dominio de

ciertos bienes sujetos a registro, modificación que en tratándose de inmuebles sólo se surte a partir del registro de instrumentos públicos, que por tanto, es de carácter constitutivo. Es decir, el registro mercantil de la escritura de escisión, a partir de cuya fecha se entiende que opera la transferencia en bloque, no implica ipso jure la modificación del derecho de dominio de los bienes sujetos a la formalidad del registro público, y por el contrario, dicho registro posterior, es necesario para que tales modificaciones se entiendan surtidas.

De otra parte, el hecho de que a partir de la fecha de inscripción en el registro mercantil opere la transferencia en bloque de los activos y pasivos a favor de las sociedades beneficiarias, no quiere decir que el registro mercantil entre a suplir los requisitos previstos en la ley para que respecto de ciertos bienes, que hacen parte de la universalidad patrimonial, opere realmente el traspaso a las sociedades beneficiarias.

Es el caso, por ejemplo, de los bienes inmuebles, que en virtud de la figura de la escisión, y como consecuencia del traspaso en bloque, son transferidos de la sociedad escidente a las sociedades beneficiarias, por lo cual resulta evidente que existe una modificación del titular del derecho de dominio respecto de tales bienes, transferencia del dominio que es objeto de inscripción en el registro de instrumentos públicos, de conformidad con lo previsto en el numeral 1° del artículo 2 del decreto ley 1250 de 1970 (...)

El mismo legislador entendió que el registro mercantil del acto de escisión en manera alguna suple el registro público respecto de ciertos bienes sujetos a esa formalidad, lo que quiere decir que además del registro de la escritura de escisión en la cámara de comercio del domicilio social de cada una de las sociedades participantes en el proceso de escisión (artículo 8 ley 222 de 1995), es necesario hacer el registro correspondiente a la transferencia de los bienes sujetos a ese requisito, como lo son los inmuebles, en la oficina de registro de instrumentos públicos, y en general efectuar la tradición de los demás bienes en la forma establecida por la Ley.

(...)

De acuerdo con lo anterior, para efectos de hacer la tradición de inmuebles y demás bienes sujetos a registro, no es necesario sino la enumeración en la escritura de los bienes indicando el número de folio de matrícula o el dato que identifique el registro del bien o derecho respectivo, y con la sola presentación de la escritura deberá hacerse el registro correspondiente.

Si con el registro mercantil de la escritura pública de escisión se entendiera hecha la tradición del dominio de los bienes inmuebles que hacen parte del patrimonio total o parcialmente transferido en virtud de dicho negocio jurídico, el legislador no hubiera previsto expresamente que “Con la sola presentación de la escritura de escisión deberá procederse al registro correspondiente”, ni hubiera ordenado indicar en la respectiva escritura, el número de matrícula inmobiliaria o el dato que identifique el registro del bien o derecho respectivo.

De otra parte, no resulta lógica la conclusión del actor en el sentido de que con el registro mercantil se entiende hecha la tradición de inmuebles incluida en la transferencia en bloque derivada de la escisión y que el registro de instrumentos públicos sólo tendría efectos frente a terceros, pues de todos modos, de acuerdo con su teoría, habría un doble registro, uno en la cámara de comercio y otro en la oficina de registro de instrumentos públicos, con efectos distintos. Adicionalmente, y como ya se precisó, el inciso segundo del artículo 9 de la ley 222 de 1995 contradice el carácter constitutivo que el actor pretende dar al registro mercantil en relación con la modificación del derecho de dominio sobre inmuebles y demás bienes sujetos a registro como fruto del traspaso patrimonial en bloque que se sucede en la escisión.

Igualmente, la transferencia de inmuebles como consecuencia de la escisión, es un acto sujeto a registro distinto al registro mercantil de la reforma estatutaria de escisión, aun cuando en ambos casos el documento objeto de inscripción es la escritura pública de escisión. Sin embargo, el acto registrable en la cámara de comercio es la reforma estatutaria de escisión, y en su caso, la constitución de nuevas sociedades, en tanto que el acto que se registra en la oficina de registro de instrumentos públicos es la tradición de inmuebles producto de la escisión como negocio jurídico.

Al ser la tradición de inmuebles derivada de la escisión un acto sujeto a registro inmobiliario, se causa respecto del mismo el impuesto de registro, a términos del artículo 226 de la ley 223 de 1995, en armonía con el artículo 1 del decreto 650 de 1996, reglamentario de ésta, pues se trata de la inscripción de un documento, es decir, la escritura pública de escisión, que contiene una enajenación, entre otros, de bienes inmuebles, cuyos beneficiarios son las sociedades beneficiarias (artículo 3 de la ley 222 de 1995), y que debe registrarse en la oficina de registro de instrumentos públicos de conformidad con el artículo 2 del decreto 1250 de 1970, en armonía con el artículo 9 de la ley 222 de 1995.»...

*Germán Ayala Mantilla, Julio Enrique Correa Restrepo,  
Delio Gómez Leyva, Daniel Manrique Guzmán.*

## CAUSACIÓN EN LOS ACTOS, CONTRATOS O NEGOCIOS JURÍDICOS

*Se genera con la inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos aunque tengan que registrarse también en las Cámaras de Comercio*

12 de noviembre de 2003

**Radicación: 11001-03-27-000-2002-00028-01(13142)**

...«Esta disposición (ley 223 de 1995 artículo 226) define de manera precisa el hecho generador del impuesto de registro, el cual “Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio”.

El artículo 228 de la Ley, define la causación del impuesto al señalar que “El impuesto se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el registro, de conformidad con lo establecido en el artículo 232 de esta ley. Cuando un contrato accesorio se haga constar conjuntamente con un contrato principal, el impuesto se causará solamente en relación con este último. El funcionario competente no podrá realizar el registro si la solicitud no se ha acompañado de la constancia o recibo de pago del impuesto.” (...)

De acuerdo a lo anterior, es claro para la Sala y así lo ha considerado en varias oportunidades, que el hecho generador del impuesto de registro es uno solo, y no como lo aducen los actores, que hay varios hechos generadores. El hecho generador es la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales, que de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio.

Ahora bien, la misma norma, es decir el artículo 226 de la Ley 223 de 1995, al hablar de hecho generador, contempla la posibilidad de que un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la oficina de registro de

instrumentos públicos como en la cámara de comercio, y en estos eventos, consagra como hecho generador la inscripción en la oficina de registro de instrumentos públicos, al decir la norma “el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la oficina de registro de instrumentos públicos”.

Pretende esta disposición, además de excluir la doble imposición primando la inscripción en la oficina de instrumentos, eliminar la complejidad que conllevaría la liquidación y pago del impuesto de un mismo acto jurídico en varias instancias administrativas, y para ello define el hecho generador y el momento de su causación (que según el artículo 228 transcrito anteriormente, el impuesto se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el registro).

Concordante con ello, el artículo 230 de la norma superior fija las tarifas del impuesto, no por la naturaleza de los actos, sino por la oficina donde deban ser inscritos, fijando determinados rangos según se trate del registro en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio.

Y en cuanto a la base gravable, ella está constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico. Distingue igualmente la base gravable según se trate de inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades o anónimas o de responsabilidad limitada.

De lo anterior se tiene entonces, que cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el hecho generador del impuesto sigue siendo uno solo, la inscripción, pero define como momento de causación, la instancia de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos. La solicitud de inscripción en el registro en dicha oficina es el momento en el cual se causa el impuesto, su base gravable la constituye el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico y la tarifa corresponde a la fijada por la respectiva asamblea departamental de acuerdo al rango definido por el legislador para dichos actos sujetos a registro en las oficinas de registro de instrumentos públicos (literal a) del artículo 230 de la Ley 223 de 1995).

Por ello, a juicio de la Sala, al disponer la norma demandada que “Cuando los actos, contratos o negocios jurídicos deban registrarse tanto en Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos como en Cámaras de Comercio, la totalidad del impuesto se generará en la instancia de inscripción en

la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, sobre el total de la base gravable definida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995” y que “el impuesto será liquidado y recaudado por las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos.”, ni modifica la ley, ni extiende sus efectos, pues se repite, el hecho generador en estos eventos, del cual surge la causación y pago del tributo, es uno solo, la inscripción, y su causación se da al momento de la solicitud de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

Por ello, el hecho de que el reglamento haya suprimido la palabra “solamente” contenida en la ley y haya agregado los calificativos “la totalidad” y “sobre el total de la base gravable”, no modifican la consecuencia jurídica de la ley, que es que la inscripción de un acto, contrato o negocio jurídico sometido a doble registro, pague una sola vez todo el impuesto en la instancia definida en la ley como momento de causación y sobre el total de la base gravable en los términos previstos igualmente en la ley, a la tarifa que corresponda para la instancia de su causación.

Lo anterior se confirma precisamente con el ejemplo traído a colación por los actores en el caso de una constitución de una sociedad con aportes parcialmente en inmuebles, para cuyo análisis es necesario precisar que de conformidad con el artículo 111 del Código de Comercio, en la constitución de sociedades comerciales: *“Copia de la escritura social será inscrita en el registro mercantil de la cámara de comercio con jurisdicción en el lugar donde la sociedad establezca su domicilio principal. (...) Cuando se hagan aportes de inmuebles o de derecho reales relativos a dicha clase de bienes, o se establezcan gravámenes o limitaciones sobre los mismos, la escritura social deberá registrarse en la forma y lugar prescritos en el Código Civil para los actos relacionados con la propiedad inmueble”* (Decreto 1250 de 1970, artículo 2º)

De acuerdo a esta disposición, ante la oficina de registro de instrumentos públicos se registra la escritura de constitución de la sociedad cuando para su constitución, se hagan aportes en inmuebles. En este caso el hecho generador del impuesto de registro es la inscripción de la escritura social en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos y la base gravable es una sola, dependiendo de la clase de sociedad que se constituya puede ser el capital suscrito (para anónimas o asimiladas) o el capital social (para las de responsabilidad limitada o asimiladas).

La citada norma mercantil ordena inscribir la escritura social, que según el artículo 110 del Código de Comercio debe contener, entre otros aspectos, el capital social, la parte del mismo que se suscribe y la que se paga por

cada asociado en el acto de la constitución. No es una inscripción parcial de determinados aportes, sino lo que se inscribe es el acto de constitución de la sociedad, y por ello, dependiendo de la clase de ente societario que se constituya, la base gravable será la que corresponda según la definición que consagra el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 y como el impuesto se causa a instancia de la oficina de Instrumentos Públicos, la tarifa aplicable es la que corresponde a la prevista en el literal a) del artículo 230 *ibidem*, es decir, entre el 0.5% y el 1%.

En los anteriores términos carecen de fundamento los cargos de ilegalidad esgrimidos por los actos y en tal sentido la Sala negará las pretensiones de la demanda.

De igual forma, estando demostrada la sujeción de la norma reglamentaria acusada a los términos y criterios de la ley objeto del reglamento, tampoco encuentra la Sala exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria, razón por la cual habrá de reconocerse la legalidad de la misma.»...

*Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa (con salvamento de voto), Juan Ángel Palacio Hincapié.*

## **OBLIGACIONES DE LAS CÁMARAS DE COMERCIO FRENTE A LOS ACTOS SUJETOS A REGISTRO**

*Las Cámaras de Comercio están autorizadas para liquidar  
y recaudar el impuesto de registro en lugar del sujeto pasivo*

13 de agosto de 2015

**Radicación: 25000-23-27-000-2009-00069-02(20162)**

...«Lo primero que se debe determinar en este asunto es el tema relacionado con las obligaciones de la Cámara de Comercio de Bogotá frente al Departamento de Cundinamarca, en lo que concierne con la liquidación y recaudo del impuesto de registro.

Lo anterior, porque uno de los argumentos propuestos por la parte demandante es que su actuación obedece al ejercicio de la potestad fiscal, caso en el cual se le debe considerar como administración tributaria, lo que necesariamente conduciría a que en su contra no se pudiese iniciar el proceso de determinación oficial del tributo y mucho menos expedir los actos administrativos sometidos a control de legalidad en este proceso.

1.1 Sobre la liquidación y recaudo del impuesto de registro, el inciso primero del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 dispone que “[l]as Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio serán responsables de realizar la liquidación y recaudo del impuesto. Estas entidades estarán obligadas a presentar declaración ante la autoridad competente del departamento, dentro de los quince primeros días calendario de cada mes y a girar, dentro del mismo plazo, los dineros recaudados en el mes anterior por concepto del impuesto”.

Además prevé que “[a]lternativamente, los departamentos podrán asumir la liquidación y recaudo del impuesto, a través de las autoridades competentes de la administración fiscal departamental o de las instituciones financieras que las mismas autoricen para tal fin”.

1.2 El inciso primero de esta norma fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-091 de 1997, oportunidad en la que expuso que *“es razonable que la entidad encargada del registro mercantil, recaude el impuesto que lo grava, y lo entregue a la entidad pública que es su destinataria según la ley. Esta es una gestión marginal, complementaria del registro, que, por motivos de eficiencia administrativa, se ha confiado a las mismas cámaras”*.

1.3 De manera que, la liquidación y recaudo del impuesto de registro por parte de las cámaras de comercio constituye un deber de participación conexo con la actividad que desarrollan.

1.4 Este artículo 233 de la Ley 223 de 1995 fue adicionado por el artículo 57 de la Ley 788 de 2002, en los siguientes términos: *“[l]os Departamentos podrán asumir la liquidación y el recaudo del impuesto a través de sistemas mixtos en los que participen las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y/o las Cámaras de Comercio y/o las Tesorerías”*.

1.5 Esta norma fue declarada exequible, únicamente por el cargo analizado, mediante sentencia de la Corte Constitucional C-776 de 2003, en la que se expuso que con el artículo 57 de la Ley 788 de 2002, el legislador quiso limitar la participación de los particulares en el desarrollo de la función de liquidación y recaudo del impuesto de registro, lo que encuentra justificación en la función que las Cámaras de Comercio cumplen en el ordenamiento jurídico nacional.

(...)

Conforme con lo anterior [Decreto 650 de 1996 artículo 11], se concluye que lo pretendido por el legislador es imponer a las Cámaras de Comercio la obligación de liquidar y recaudar el impuesto de registro, que no necesariamente implica que se les asigne la administración del tributo.

1.6 Así las cosas, lo que se debe determinar en esta oportunidad es si esa participación obedece al ejercicio de la potestad fiscal, caso en el cual se le debe considerar como administración tributaria, o por el contrario, se deriva de la imposición de obligaciones a su cargo, en virtud del mandato legal. (...)

1.7 En la estructura del impuesto de registro no cabe duda de que el sujeto pasivo del tributo es el particular contratante y el particular beneficiario del acto o providencia sometida a registro, que están obligados a pagar el impuesto a la Cámara de Comercio o a la Oficina de Registro de

Instrumentos Públicos, según sea el caso, en el momento de la solicitud de inscripción en el registro (arts. 227 y 228 L. 223/95).

Aunque el sujeto pasivo realiza el elemento material del hecho generador, en virtud del artículo 233 de la Ley 223 de 1995, las cámaras de comercio (i) son las obligadas a realizar la liquidación del tributo, que resulta obligatoria para el sujeto pasivo, porque si no paga lo liquidado por la cámara de comercio, no se registrará el acto, contrato o negocio jurídico documental, (ii) deben efectuar el recaudo del tributo y (iii) deben atender el deber formal de presentar la declaración del impuesto de registro en los plazos fijados para tal fin; por lo tanto, no pueden ser consideradas como Administración Tributaria, como lo sostiene la parte demandante.

1.8 Es preciso aclarar que la Ley 223 de 1995 y su decreto reglamentario se refieren a la facultad que tiene la Administración de elegir el sistema de liquidación y recaudo del impuesto de registro, caso en el cual, de optar por la participación de las cámaras de comercio, lo usual es que se suscriba un convenio, que sirve para instrumentalizar la obligación que recae en estos particulares, en virtud de mandato legal.

1.9 Ahora bien, es cierto que el párrafo primero del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 señala que cuando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, procederá la devolución del valor pagado, que será realizada por la entidad recaudadora, esto es, por las cámaras de comercio, las oficinas de registro de instrumentos públicos o los departamentos, según sea el caso, lo que de ninguna manera significa que a las primeras se les esté otorgando la administración y control del tributo, que conforme con el artículo 235 de la ley en cita, corresponde a los organismos departamentales competentes para la administración fiscal, vale decir, a la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, conforme con el artículo 60 de la Ordenanza 024 de 1997.

1.10 En este orden de ideas, tratándose del impuesto de registro, se advierte que fue voluntad del legislador imponer a las cámaras de comercio la obligación de efectuar, en lugar del sujeto pasivo, la liquidación y posterior declaración del tributo, con las consecuencias que apareja tal mandato legal.

1.11 Así las cosas, se concluye que era procedente que el Departamento de Cundinamarca adelantara el proceso de fiscalización en relación con la declaración del impuesto de registro presentada por la Cámara de Comercio

de Bogotá por el mes de agosto del año 2004, y que en el curso de dicho procedimiento administrativo profriera la liquidación oficial del tributo, acto administrativo sometido a control de legalidad en este proceso junto con el que lo confirmó en reconsideración, por lo que este cargo de ilegalidad no está llamado a prosperar.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez,  
Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## VII. IMPUESTO DE VEHÍCULOS

### VEHÍCULOS OFICIALES

*No pueden ser gravados con el impuesto de vehículos*

21 de agosto de 2008

**Radicación: 05001-23-31-000-2000-001275-01(15360)**

...«En concreto, determina si la Ley 488 de 1998, que creó el impuesto de vehículos, fijó la tarifa del tributo para los vehículos de uso oficial, pues, a juicio de la actora, ante el vacío legislativo, sólo los vehículos particulares se encuentran gravados con el impuesto en mención, motivo por el cual el departamento de Antioquia no podía señalar que la actora es sujeto pasivo de dicho tributo.

Según el artículo 1 del Decreto 1809 de 1990, por el cual se introducen reformas al Código Nacional de Tránsito Terrestre (Decreto 1344 de 1970), son vehículos de servicio particular los vehículos automotores destinados a satisfacer las necesidades privadas de movilización de personas, animales o cosas; Y, son de servicio oficial, los destinados al servicio de la Nación y demás entidades públicas.

En virtud del artículo 138 de la Ley 488 de 1998, se creó el impuesto sobre vehículos automotores, el cual sustituyó los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores y de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, a que se referían los artículos 49 y 50 de la Ley 14 de 1983.

En sentencia C-720 de 1999 la Corte Constitucional precisó que el impuesto sobre vehículos automotores previsto en el artículo 138 de la Ley 488 de 1998 es un nuevo impuesto del orden nacional, que está regulado

integralmente en la misma Ley y que constituye una renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en la respectiva jurisdicción.

La intención del legislador al presentar el articulado sobre el impuesto de vehículos, fue la de unificar en un impuesto todos los que gravan la propiedad de los vehículos automotores (impuesto de timbre nacional sobre vehículos automotores; de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá), para lograr la mayor eficiencia posible en el recaudo y cobro de estos tributos. En el proyecto se señaló como sujeto pasivo a los propietarios y poseedores de los vehículos gravados, sin calificar su naturaleza jurídica y se propuso la fijación directa de la tarifa en la ley, para eliminar *“la posibilidad de competencia interjurisdiccional entre las entidades territoriales”*.

El nuevo impuesto de vehículos es administrado por los departamentos y el Distrito Capital (artículo 146 *ibídem*, modificado por el artículo 106 de la Ley 633 de 2000), y, en general, se causa a 1 de enero de cada año (artículo 144 *ib*).

Conforme al artículo 140 de la Ley 488 de 1998, el hecho generador del impuesto es la propiedad o posesión de los vehículos gravados. Y, según el artículo 141 del mismo ordenamiento, son vehículos gravados, los automotores nuevos, usados y los que se internen temporalmente al territorio nacional, salvo los siguientes:

- a) Las bicicletas, motonetas, y motocicletas con motor hasta de 125 c.c. de cilindrada;
- b) Los tractores para trabajo agrícola, trilladoras y demás maquinaria agrícola;
- c) Los tractores sobre oruga, cargadores, mototrillas, compactadoras, motoniveladoras y maquinaria similar de construcción de vías públicas;
- d) Vehículos y maquinaria de uso industrial que por sus características no estén destinados a transitar por las vías de uso público o privadas abiertas al público, y
- e) Los vehículos de transporte público de pasajeros y de carga.

Así pues, el legislador dispuso que están gravados con el nuevo tributo todos los vehículos nuevos o usados y los que se internen temporalmente

en el territorio nacional; y, sólo están exentos los que expresamente señala el artículo 141 de la Ley 488.

A su vez, el artículo 142 de la Ley 488 de 1998 fijó como sujetos pasivos del impuesto a los propietarios o poseedores de los vehículos gravados, sin distinguir si son particulares o entidades oficiales.

El artículo 143 *ibídem*, dispone que, en general, la base gravable del tributo es el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución expedida por el Ministerio de Transporte, en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable.

De otra parte, el artículo 145 del mismo ordenamiento, que fijó las tarifas del tributo, señala:

“Artículo 145. Las tarifas aplicables a los vehículos gravados serán las siguientes, según su valor comercial:

1. Vehículos particulares:
  - a) Hasta \$ 20.000.000 1.5%;
  - b) Más de \$ 20.000.000 y hasta \$ 45.000.000 2.5%, y
  - c) Más de \$ 45.000.000 3.5%
2. Motos de más de 125 c.c. 1.5%

Parágrafo 1[...]

Aunque las normas sobre sujeto pasivo y base gravable del impuesto de vehículos no excluyeron del mismo a los vehículos oficiales, la disposición sobre tarifas sólo se refiere a los vehículos particulares y a las motos de más de 125 c.c, lo que significa que el legislador no previó ninguna tarifa para los vehículos de uso oficial ni autorizó a las entidades territoriales a hacerlo.

Lo anterior significa que los vehículos oficiales no pueden ser gravados con el impuesto de vehículos porque faltó uno de los elementos esenciales para que respecto de los mismos se configurara el tributo (la tarifa), elemento que, se insiste, no puede ser suplido por las entidades territoriales, dado que su autonomía tributaria se encuentra sujeta a la Constitución y a la ley (artículos 150 [12], 287, 300[4], 313 [4] y 338 de la Constitución Política.).

Y, si la Ley 488 de 1998 no gravó con el impuesto a los vehículos oficiales, sencillamente no existe el tributo en relación con los mismos, ni pueden los departamentos fijar este elemento esencial en reemplazo del legislador, puesto que las asambleas son organismos administrativos (artículo 299 de la Constitución Política) y no pueden legislar; además, el legislador no las facultó para fijar la tarifa del impuesto para los vehículos oficiales.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz, Héctor J. Romero Díaz.*

## VIII. PARTICIPACIÓN EN PLUSVALÍA

### GENERALIDADES

*Elementos del tributo*

13 de septiembre de 2012

**Radicación: 66001-23-31-000-2008-00043-01 (18063)**

...«Mediante la Ley 388 de 1997 se estableció el marco general del desarrollo territorial en los municipios y distritos del país, así como los principios del ordenamiento del territorio, los objetivos y acciones urbanísticas, la clasificación del suelo y los instrumentos de planificación y gestión del suelo.

La participación en la plusvalía está regulada en el capítulo noveno de la Ley 388 de 1997.

Como lo ha dicho la Sala, la plusvalía es el tributo que pueden cobrar los municipios o distritos a los propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en su jurisdicción, como consecuencia de una actuación administrativa consistente en una acción urbanística relacionada con: i) la incorporación de suelo rural a suelo de expansión urbana o la consideración de parte del suelo rural como suburbano, ii) el establecimiento o modificación del régimen o zona del uso del suelo y iii) la autorización de un mayor aprovechamiento del suelo por una edificación, bien sea elevando el índice de ocupación o el índice de construcción, o los dos.

La doctrina define la participación en la plusvalía como “*un verdadero tributo inmobiliario que grava el incremento de valor de los inmuebles que resulta de las actuaciones urbanísticas que determina la ley*” y en esos términos la considera como una clase de contribución diferente a las usuales contribuciones de valorización”.

Por su parte, la Corte Constitucional ha sostenido que la plusvalía tiene su fuente constitucional en el artículo 82 superior, conforme con el cual, las entidades públicas participarán en la plusvalía que genere su acción urbanística, y, en líneas generales, grava el aumento de valor que tienen los bienes raíces como consecuencia de ciertas acciones urbanísticas.

*Asimismo, la Corte precisó que los sujetos activos del gravamen “son las entidades públicas y, de conformidad con el artículo 73 de la Ley 388 de 1997 los distritos y municipios; los sujetos pasivos son los propietarios o poseedores al tenor de lo dispuesto en los artículos 81 y 83 de la Ley 388 de 1997 que, además, en sus artículos 74 y 87 señala como hechos generadores la realización de obras públicas, la incorporación de suelo rural a suelo de expansión urbana o la consideración de parte del suelo rural como suburbano, el establecimiento o la modificación del régimen o la zonificación de usos del suelo y la autorización de un aprovechamiento mayor del suelo en edificación, ya sea elevando el índice de ocupación o el índice de construcción o ambos, simultáneamente.”*

La base gravable del tributo, conforme con los artículos 75, 76, 77 y 80 de la Ley 388 de 1997, se fija dependiendo de si el efecto plusvalía es el resultado de la incorporación del suelo rural al de expansión urbana, o de la clasificación de parte del suelo rural como urbano, o del cambio de uso del suelo o del mayor aprovechamiento del suelo. Según el artículo 79 de la Ley 388 de 1997 la tarifa puede estar entre el 30% y el 50% del mayor valor por metro cuadrado.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **IX. ESTAMPILLAS**

### **IMPOSICIÓN DE MULTA POR VENTA DE FÓSFOROS MAL ESTAMPILLADOS**

*No requiere notificación previa de los cargos, pues es suficiente  
que aparezcan las marcas de los artículos*

5 de octubre de 1932

**Radicación: CE-SEC4-EXP1932-10-05**

...«El artículo 9º de ese mismo Decreto, número 707, es de este tenor: Cuando los artículos a que se refiere la disposición anterior llevaren la marca de fábrica de la casa que los elabora, este hecho será suficiente para hacer efectivas a los productores las sanciones antes determinadas; pero si carecieren de marca que los distinga, la multa será impuesta a los tenedores, a menos que comprueben la procedencia.

Esta disposición es terminante, y conforme a ella la multa debía imponerse como se hizo, a la casa del fabricante. No hay procedimiento especial señalado que indique como necesaria la notificación previa de los cargos a los fabricantes, y por el contrario, el texto de la disposición citada dice que es suficiente el hecho de que aparezcan las marcas en los artículos para imponer la sanción directamente a la casa fabricante. No hay pues ninguna violación de la Constitución en la imposición de la multa, por cuanto ésta se hizo con sujeción a los procedimientos señalados de antemano en el decreto reglamentario de la Ley de impuesto de consumo. Por otra parte, las resoluciones se notificaron en oportunidad al agente de la casa fabricante, y este hizo uso de los recursos legales al interponer apelación y pedir reconsideración de las providencias dictadas sobre el asunto.»...

*Félix Cortés, Nicasio Anzola, Sergio A. Burbano, Junio E Cancino, Pedro A. Gómez Naranjo, Pedro Martín Quiñones, Pedro Alejo Rodríguez.*

**COBRO DE LA ESTAMPILLA PRO HOSPITALES UNIVERSITARIOS  
POR PARTE DE LAS CÁMARAS DE COMERCIO**

*Las Cámaras de Comercio no la deben recaudar, pues, aunque ejercen funciones administrativas, tales entidades son de carácter privado y en sus operaciones no intervienen funcionarios públicos*

7 de noviembre de 2012

**Radicación: 54001-23-31-000-2004-01158-01(18867)**

...«La Ley 645 de 2001, por medio de la cual se autorizó la emisión de la Estampilla Pro-hospitales Universitarios, estableció los parámetros legales que debían cumplir los departamentos para imponer el tributo en sus respectivas jurisdicciones:

(...)

Al examinar la Ley 645 de 2001, la Corte Constitucional concluyó, en la sentencia C-227 de 2002, que allí se encontraban los elementos suficientes para garantizar el principio de legalidad, toda vez que “no se encuentra ninguna dificultad para determinar e individualizar el gravamen, pues en su contenido hace referencia a los elementos constitucionales propios de un tributo. 1) El sujeto activo es el departamento en su calidad de entidad territorial. Este hecho se evidencia en el artículo 7° de la Ley 645 donde se establece que los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las Secretarías de Hacienda Departamentales. 2) El hecho gravable está indicado en los artículos 3°, 5° y 6°, en donde se dice que serán las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos y que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales; 3) El sujeto pasivo tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; 4) la tarifa, según el artículo 6°, no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar; y 5) la base gravable será el valor de los hechos a gravar (art. 6°).”

Lo anterior significa que el hecho generador del tributo denominado Estampilla Pro Hospitales Universitarios de que trata la Ley 645 de 2001, lo constituyen las “*actividades y operaciones*” que se deban realizar en la jurisdicción del departamento, siempre que impliquen la realización de “*actos*” en los cuales intervengan funcionarios departamentales o municipales. Según la Corte Constitucional, la especificación de los “*actos*” que son objeto de gravamen corresponderá a las asambleas departamentales en virtud del principio de autonomía de las entidades territoriales. (...)

Teniendo en cuenta las características del tributo de estampillas, lo dispuesto expresamente en la Ley 645 de 2001, así como lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-227 de 2002, puede concluirse que el hecho generador de la “*Estampilla Pro Hospitales Universitarios*” tiene como elemento objetivo la existencia de un “*acto*” documental que instrumente “*actividades y operaciones*” que impliquen la circulación de riqueza o la obtención de un servicio a cargo del Estado. El elemento subjetivo del tributo exige la intervención de funcionarios departamentales o municipales, y que el sujeto pasivo se relacione con los actos documentales señalados como hecho gravable. Y el elemento espacial se refiere a que las “*actividades y operaciones*” deben realizarse en la jurisdicción del departamento o de los municipios que lo integran.

Los apartes demandados del artículo 1º de la Ordenanza No. 53 de 2003, disponen que la Estampilla Pro-hospital Universitario Erasmo Meoz se genera en las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal y especiales de personería jurídica, y las renovaciones de matrícula mercantil emitidas por la Cámara de Comercio.

Al verificarse el cumplimiento de los parámetros legales señalados en la Ley 645 de 2001, se encuentra que si bien el hecho generador recae sobre un documento, en su expedición no intervienen funcionarios departamentales o municipales.

En efecto, de conformidad con el artículo 78 del Código de Comercio las Cámaras de Comercio son instituciones de orden legal con personería jurídica, creadas por el Gobierno Nacional, de oficio o a petición de los comerciantes del territorio donde hayan de operar.

Siguiendo la definición transcrita, se concluye que la naturaleza jurídica de las Cámaras de Comercio es la de una entidad privada que realiza una función administrativa. Por consiguiente, no se trata de una entidad del

orden departamental ni municipal, y sus empleados no ostentan la calidad de funcionarios públicos de las señaladas entidades territoriales.

Las Cámaras de Comercio tienen unas precisas y determinadas funciones, dentro de las cuales, de conformidad con el artículo 86 del Código de Comercio, están las de llevar el registro, certificar sobre los actos y documentos en él inscritos y, en general, tal como lo prescribe el numeral 12 del artículo en mención, las demás que les atribuyan las leyes y el Gobierno Nacional.

Si bien las Cámaras de Comercio cumplen funciones públicas que le han sido asignadas por la ley en virtud de lo previsto en los artículos 123 y 210 de la Constitución Política, lo cierto es que ello no cambia la naturaleza de entidad particular, ni sus empleados adquieren la calidad de servidores públicos.

Como está planteado el hecho generador en la Ley 645 de 2001, la Estampilla Pro-hospital Universitario se causa en las actividades y operaciones que se realizaran en el departamento con la intervención de los funcionarios departamentales. Por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria se genera por la prestación de un servicio a cargo del departamento, sobre los actos documentales gravados por el tributo.

Independientemente de que las funciones de certificar la existencia y representación legal, y la renovación de matrícula mercantil hayan sido otorgadas por ley a las Cámaras de Comercio, esto no implica que las mencionadas entidades deban recaudar el tributo, y mucho menos adherir y anular las estampillas, por cuanto, según los artículos 5° y 7° de la Ley 645 de 2001, estas actividades debían desarrollarse por los funcionarios de las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales.

Así las cosas, le correspondía a la Asamblea del Departamento de Norte de Santander establecer el hecho generador sobre las operaciones y actividades en las que intervinieran los funcionarios, y no en las que realizaran los particulares, aún cuando ejercieran funciones administrativas, porque dicha situación fáctica no fue prevista en la norma para dar nacimiento a la obligación tributaria.

La Administración no puede modificar el hecho generador del tributo alegando que la Cámara de Comercio ejerce funciones administrativas bajo la figura de descentralización de servicios, porque, se reitera, el hecho de que estas entidades realicen funciones administrativas, no desnaturaliza su

carácter privado y, por eso, las operaciones y actos que realizan no generan el nacimiento de la obligación tributaria de la Estampilla Pro-hospital Erasmo Meoz.

De las consideraciones expuestas se concluye que las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal y especiales de personas jurídicas, y las renovaciones de matrícula mercantil de personas naturales y jurídicas emitidas por la Cámara de Comercio, no pueden ser objeto de la Estampilla Pro-hospital Universitario Erasmo Meoz porque en su expedición no intervienen funcionarios departamentales o municipales, como lo exige el hecho generador dispuesto en la Ley 645 de 2001.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **X. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL**

### **A. GENERALIDADES**

#### **RÉGIMEN PROCEDIMENTAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES**

*Las entidades territoriales deben aplicar el procedimiento del Estatuto Tributario Nacional sin que sea excluyente que puedan expedir sus reglamentaciones locales*

13 de octubre de 2011

**Radicación: 17001-23-31-000-2009-00035-01(18280)**

...«La Ley 383 de 1997, en el artículo 66, dispuso: (...)

Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-232 de 1998.

En esta providencia, la Corporación hizo referencia a que la autonomía de las entidades territoriales, en materia tributaria, no es absoluta sino subordinada a la Constitución y la ley y reafirmó que “*corresponde al legislador fijar las reglas fundamentales a las que están sujetas las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales cuando establecen tributos, lo cual significa que según el ordenamiento superior, a aquél le compete señalar las actividades y materias que pueden ser gravadas, así como los procedimientos de orden fiscal y tributario, sin que sea válido sostener que cuando así actúa, esté desconociendo o cercenando la autonomía que constitucionalmente se le confiere a las entidades territoriales*”.

(...)

Bajo la normativa constitucional y los lineamientos jurisprudenciales sobre la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, la Corte

consideró que el artículo 66 de la Ley 383/97, al establecer “un procedimiento tributario uniforme, aplicable tanto a nivel nacional como departamental, distrital y municipal”, no quebranta el ordenamiento constitucional, toda vez que:

“... la aplicación de las normas procedimentales establecidas en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional a las entidades territoriales, tiene como finalidad la unificación a nivel nacional del régimen procedimental, lo cual no excluye las reglamentaciones expedidas por las Asambleas Departamentales y por los Concejos Distritales y Municipales en relación con los tributos y contribuciones que ellos administran, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 300 y 313 de la Carta”. (Destacado fuera del texto).

Indicó que en caso de oposición o contradicción entre normas procedimentales fijadas por las autoridades locales y las dispuestas por el legislador, prevalecen éstas últimas, por lo que instó a los órganos competentes de las entidades territoriales a “ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley”.

De lo anterior se colige que, la intención del legislador de unificar el régimen procedimental en materia tributaria a nivel nacional, no excluye la normativa expedida por la autoridad local para regular los tributos municipales. Sin embargo, para que se cumpla la finalidad del legislador, para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro, las autoridades territoriales deben adoptar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional, a tales aspectos, relacionados con los impuestos administrados en cada jurisdicción.

En consecuencia, expedida la Ley 383/97, surgió el deber de adoptar, en cada municipio, distrito o departamento, el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario Nacional; sin embargo, como lo anotó la Corte Constitucional en la sentencia que declaró la exequibilidad del artículo 66 ib., dicha normativa no excluye las reglamentaciones expedidas por las autoridades locales.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (con aclaración de voto),  
Martha Teresa Briceño de Valencia, William Giraldo Giraldo,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

## **B. DEBERES Y OBLIGACIONES FORMALES**

### **PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL SOBRE BIENES PRIVADOS EN PROPIEDAD HORIZONTAL**

*El pago del impuesto sobre cada bien privado satisface la obligación tributaria sobre los bienes comunes, de modo que si la persona jurídica paga el impuesto predial respecto de las áreas comunes se genera un pago de lo no debido*

2 de diciembre de 2015

**Radicación: 25000-23-27-000-2007-90182-01(18899)**

...«De lo anterior puede inferirse que los bienes comunes pertenecen en común y proindiviso a los propietarios de los bienes privados y que ello se refleja en la disposición, gravamen o embargo de los bienes privados, de modo que en relación con tales bienes ninguno de esos actos puede efectuarse en forma separada al bien de dominio particular al cual acceden.

Así, los bienes comunes no podrían ser objeto de impuesto predial en forma separada de los bienes privados, de modo que éstos incorporarían el correspondiente a los bienes comunes.

Es decir, siendo los propietarios de los pisos o departamentos sometidos al régimen de propiedad horizontal, los titulares de la propiedad en común, el pago del impuesto predial sobre cada bien privado satisfaría la obligación tributaria sustancial por ese concepto respecto áreas comunes, y el pago del impuesto predial por las mismas en forma independiente al de dichos bienes privados devendría claramente en “no debido” para quienes lo hacen, con derecho a devolución, por cuanto:

- Lo hace el contribuyente a nombre de la Administración. - No tiene fundamento jurídico y, - Fue consecuencia de un error.

De esta manera, se entiende cumplida la máxima del artículo 2313 del CC (...)

Sin embargo, esa constatación teórico legal no es suficiente por sí misma para reconocer el derecho a la devolución negada por el acto ficto demandado, comoquiera que no se aportaron documentos fehacientes para demostrar que el impuesto predial a cargo de las unidades privadas ubicadas dentro de la copropiedad del Complejo Comercial Centro Chía P. H. pagaron el impuesto cobrado (...). Sin evidencia probatoria contundente sobre los aspectos señalados, el derecho a la devolución se torna incierto y, por tanto, desprovisto de razón suficiente para reconocerse en esta instancia judicial, dado el incumplimiento de la carga procesal impuesta en el artículo 2316 del CC (...)»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

## **C. DECLARACIONES TRIBUTARIAS**

### **RESPONSABLES PARA PRESENTAR DECLARACIONES DEL IMPUESTO PREDIAL RESPECTO DE BIENES OBJETO DE CONTRATO DE FIDUCIA**

*En el Distrito Capital antes del Decreto 401 de 1999, con la presentación de la declaración por el fideicomitente quedan relevados de ese deber el fiduciario y el beneficiario del contrato de fiducia*

12 de mayo de 2005

**Radicación: 25000-23-27-000-2001-00316-01(14192)**

...«Los sujetos pasivos del impuesto predial en el Distrito capital de Bogotá fueron precisados en el artículo 155 del Decreto Ley 1421 de 1993 en los siguientes términos:

*“Artículo 155.-Predial unificado. A partir del año gravable de 1994, introdúcense las siguientes modificaciones al impuesto predial unificado en el Distrito Capital: (...)*

*4. Responderán solidariamente por el pago del impuesto, el propietario y poseedor del predio. (...)*

De conformidad con las disposiciones transcritas, los sujetos pasivos del impuesto predial y obligados a presentar la declaración correspondiente en el Distrito Capital, eran los propietarios y poseedores de predios ubicados en su jurisdicción.

Antes de la vigencia del artículo 6° del Decreto Distrital 401 de 1999 no habían disposiciones que regularan específicamente los sujetos pasivos de los impuestos distritales, ni los obligados a cumplir los deberes formales para el caso de los patrimonio autónomos y concretamente del contrato de fiducia mercantil, por lo que para solucionar el caso concreto es procedente

remitirse a las normas que regulan este tipo de contrato, así como a las normas tributarias vigentes. (...)

Para que se configure el contrato de fiducia mercantil, se requiere que el fiduciante o fideicomitente, transfiera uno o más bienes, sin importar la naturaleza y cuantía de los mismos, a una sociedad autorizada especialmente para celebrar esta clase de contratos (sociedad fiduciaria), quien deberá llevar a cabo las actividades y finalidades determinada por el fiduciante, para que sus frutos o rendimientos sean entregados al mismo constituyente o a un tercero llamado fideicomisario, señalado igualmente en el acto de constitución por el fiduciante. Cuando versen sobre bienes inmuebles se requiere de su protocolización mediante escritura pública que deberá inscribirse ante las oficinas de registro competentes, de conformidad con el Decreto Ley 1250 de 1970.

Si bien se transfieren los bienes objeto de la fiducia mercantil, la propiedad que adquiere el fiduciario tiene unas características particulares, como quiera que los bienes deben figurar en su contabilidad separados de los propios (numeral 2º artículo 1234 del C. Co.), no pueden ser perseguidos por sus acreedores (art. 1227 C. Co.) y obviamente deben cumplir la destinación para la cual fueron entregados por el fideicomitente.

Se trata de una propiedad formal en cabeza del fiduciario para que tenga titularidad y pueda accionar en defensa de los bienes; pero sobre la cual no tiene las facultades de libre disposición propios del derecho de dominio.

Estas circunstancias particulares del contrato de fiducia mercantil, en el que los bienes fideicomitados forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo, según señala el artículo 1233 del Código de Comercio, y la ausencia de normas que regularan el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales frente al impuesto predial en este tipo de contratos, permiten concluir que existía un vacío legal en relación a ellos, que sólo vino a ser llenado con el artículo 6º Decreto 401 de 1999.

Es por ello que antes de la vigencia de esta norma, resultaba válido que en el contrato de fiducia mercantil se hubiese pactado que el fideicomitente o bien el fideicomisario quedaran a cargo de las obligaciones tributarias derivadas de dichos bienes, pues no había certeza respecto de los sujetos pasivos del impuesto predial en este tipo de contratos sobre bienes cuya propiedad se encontraba limitada. (...)

Así mismo, ante el vacío legal que se presentaba con anterioridad al artículo 6° del Decreto 401 de 1999, si el fideicomitente presentaba las declaraciones y cancelaba el impuesto predial quedaban relevados de estos deberes tanto el fiduciario como el beneficiario, sin que hubiese lugar a alegar el pago de lo no debido.

(...)

Posteriormente, mediante comunicación del 29 de julio de 1998 la CONSTRUCTORA SANTA ROSA S.A. le solicitó a la FIDUCIARIA BOGOTÁ tener como cesionario de todos los derechos y obligaciones derivados del contrato de fiducia mercantil al BANCO CENTRAL HIPOTECARIO y advierte que *“las obligaciones de naturaleza fiscal y tributaria, tales como el impuesto predial unificado y la contribución por valorización de beneficio general, serán canceladas de conformidad con las normas legales que regulan estas materias, para lo cual aportaremos los correspondientes formularios de pago.”* (Fls. 38 y 39 del cuaderno 2)

Es claro que existía un acuerdo entre las partes del contrato de fiducia mercantil, que liberaba a la fiduciaria del pago del impuesto predial, el cual quedaba a cargo del fiduciante, convenio que como ya se indicó resulta válido ante el vacío legal existente en ese entonces y por la naturaleza real del gravamen.

Consta en el expediente que en relación con los bienes fideicomitados fueron presentadas y pagadas las declaraciones del impuesto predial correspondiente, por quien era titular de derechos sobre el patrimonio autónomo conformado por estos inmuebles.

Son válidas las declaraciones del impuesto predial presentadas por el Banco Central Hipotecario en su calidad de cesionario de los derechos del fideicomitente, conforme a las estipulaciones del contrato de fiducia según las cuales se obligó al pago del tributo. En consecuencia la fiduciaria quedó liberada de la obligación de declarar, por lo que las sanciones impuestas en contra de esta última resultan improcedentes.

Es un derecho y un deber de quien adquiere un inmueble o de quien lo posee, sanearlo y pagar los impuestos adeudados. No puede pretenderse que quien no cumplió en su oportunidad, no puede ser reemplazado por el nuevo adquirente o poseedor.»...

*Ligia López Díaz, María Inés Ortiz Barbosa,  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

## **CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL**

*No procede su rechazo por falta de coordinación y morosidad de las autoridades encargadas de resolver la solicitud de revisión del avalúo catastral fundamento de la corrección*

19 de abril de 2007

**Radicación: 25000-23-27-000-2002-001720-01(14734)**

...«La Administración Distrital a través de la Resolución 1131 de 22 de octubre de 1.998, fijó como fecha límite para declarar y pagar el impuesto predial unificado para el año gravable de 1.999, el día 7 de julio de 1.999, por su parte el contribuyente presentó su respectiva declaración (vistos a folio 39), el día 6 de julio de 1.999, teniendo como plazo para solicitar la corrección para declarar por un menor valor, en términos del artículo 589 del E.T., hasta el día 7 julio de 2.000.

En el caso de autos, el demandante presentó solicitud de corrección para disminuir el valor del impuesto predial correspondiente al año de 1999, el 3 de abril de 2001 (folio 34), ante las oficinas de la Dirección de Impuestos Distritales. Previamente, solicitó la revisión del avalúo catastral la cual fue decidida mediante la Resolución No. 92194 del 11 de octubre del año 2000.

Es evidente para la Sala el retardo de las autoridades catastrales para decidir la solicitud de revisión del avalúo catastral, (del 16 de julio de 1999 a octubre 11 de 2000), que conllevaron a que la de Hacienda Distrital considerara extemporánea la solicitud de corrección del impuesto predial, vigencia 1999.

La Sala advierte que si bien se trata de dos procedimientos diferentes ante diferentes autoridades públicas del orden Distrital, la Secretaría de Hacienda Distrital y el Departamento Administrativo de Catastro, existe por mandato constitucional, (art. 209 C.P.) la obligación de las autoridades públicas de “coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines

*del Estado*”, para lo cual los funcionarios públicos deben tener en cuenta como objetivo de la función administrativa “*la efectividad de los derechos e intereses de los administrativos reconocidos por la ley (artículo. 2 C.C.A)*”.

Así mismo, que la función pública se desarrolla con fundamento en los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción, además el retardo injustificado es causal de sanción disciplinaria pues no hay que olvidar, que los empleados públicos son responsables por sus acciones como por sus omisiones.

A juicio de la Sala, la falta de coordinación entre las entidades distritales y la actividad morosa de las autoridades catastrales le impidió al demandante, hacer efectivo el derecho a la corrección de la declaración del impuesto predial del año 1999, toda vez que el proceso de revisión del avalúo del inmueble, que dió lugar a este proceso, transcurrió en un plazo mayor a un año, perjudicando ostensiblemente al actor, quien se hallaba sujeto al plazo perentorio de un año para solicitar la autorización para corregir su declaración.

Proceder, que a juicio de la Sala, no puede tener como consecuencia el perjuicio para el demandante, que pretende hacer efectivo un derecho legítimo, pues las autoridades administrativas deben tener en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de los ciudadanos, sin discriminación alguna.

Habida consideración de lo expresado, procede la revocatoria de la decisión de primera instancia denegatoria de las súplicas de la demanda. Para en su lugar, declarar la nulidad de los actos censurados y a manera de restablecimiento del derecho, tener como declaración la corrección presentada (...)»...

*Juan Ángel Palacio Hincapié, Ligia López Díaz,  
María Inés Ortiz Barbosa, Héctor J. Romero Díaz.*

## **D. DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN**

### **RECURSO DE RECONSIDERACIÓN**

*Se considera válida su presentación ante notario,  
siempre que sea oportuna.*

3 de noviembre de 2000

**Radicación: 25000-23-27-000-1999-0731-01 (10661)**

...« El recurso presentado personalmente, el 24 de enero de 1998 (fls. 63 y 63 vuelto) ante el Notario Único del Círculo de Chocontá, contra la Resolución Sanción N° 0238 del 21 de noviembre de 1997, en los términos de las disposiciones citadas, según las cuales “los escritos se consideran presentados en la fecha de su autenticación”, por haber sido presentado oportunamente y no existir reparos en relación con el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 722 del E.T., debió ser admitido y resuelto por la Administración dado que la circunstancia de su recibo por la Administración competente, el 3 de febrero de 1998, solamente tiene relevancia en cuanto que “los términos para la Administración que sea competente empezarán a correr al día siguiente de la fecha de recibo”, en la forma como lo prevé el artículo 559, disposición que debe interpretarse en concordancia con los artículos 720 y 724 del E.T., como lo sostiene la apelación. De esta forma encuentra la Sala que no fueron valederos los motivos de la Administración para inadmitir el recurso de reconsideración interpuesto, al argumentar que la presentación ante Notario sólo suple la exigencia de la presentación personal y no de la oportunidad para interponerlo.»...

*Daniel Manrique Guzmán, Germán Ayala Mantilla,  
Delio Gómez Leyva, Juan A. Palacio Hincapié.*

## **SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN EN EL DISTRITO CAPITAL**

*Al establecer la norma local la suspensión del término para resolver el recurso por 90 días para practicar pruebas, adiciona un supuesto no contenido en la norma nacional*

4 de septiembre de 2008

**Radicación: 25000-23-27-000-2003-01395-01(16447)**

...«El Decreto 807 de 1993 fue expedido por el Alcalde Mayor del Distrito Capital, en desarrollo de las facultades legales conferidas en especial por los artículos 38 numeral 14, 161, 162 y 176 numeral 2 del Decreto 1421 del 21 de julio de 1993 [Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá, D.C.].

El artículo 176 del Decreto 1421 de 1993, facultó al gobierno Distrital para expedir las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos del Estatuto Tributario Nacional, de entre otras materias, las relacionadas con el régimen fiscal.

Se resalta que la facultad de expedir normas en materia del régimen fiscal no fue amplia, por el contrario, fue restringida a “las estrictamente necesarias”, para armonizar las disposiciones tributarias vigentes en el Distrito con las del Estatuto Tributario Nacional, limitación que no le permitía ampliar términos ni establecer supuestos de hecho no previstos en la norma superior.

El inciso primero del artículo 104 del mencionado Decreto 807 [mod art. 54 D.401/99], dispone que “sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del presente decreto y en aquellas normas del Estatuto Tributario Nacional a las cuales se remiten sus disposiciones, contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que aplican sanciones y demás actos producidos por la Administración Tributaria Distrital, procede el recurso (de) reconsideración el cual se someterá a lo regulado por los artículos 720, 722 a 725, 729 a 734 del Estatuto Tributario Nacional”.

El párrafo del aludido artículo 104 establece: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 733 del Estatuto Tributario Nacional, el término para resolver el recurso también se suspenderá cuando se decreta la práctica de otras pruebas, caso en el cual la suspensión operará por el término único de noventa días contados a partir de la fecha en que se decrete la primera prueba”.

El artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional dispone que el término para resolver el recurso de reconsideración, es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma; y el 733 ib. prevé que dicho término se suspenderá cuando se practique inspección tributaria, mientras ésta dure y hasta por tres meses cuando se practica de oficio.

De conformidad con las normas mencionadas, la Administración Distrital cuenta con el término de un (1) año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma, plazo que puede ser suspendido cuando se practica inspección tributaria, por el término de su duración, si ésta se lleva a cabo a solicitud del contribuyente y hasta por tres meses, cuando es oficiosa.

En este entendido, es claro que el párrafo del artículo 104 del Decreto 807 ib, al establecer que puede suspenderse por 90 días, el término para resolver el recurso de reconsideración, cuando se decreten otras pruebas, adiciona un supuesto no contenido en la norma nacional, según el cual el plazo para resolver los recursos se suspende mientras dure la inspección y hasta por tres meses cuando se decreta de oficio.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz, Héctor J. Romero Díaz.*

## **E. RÉGIMEN PROBATORIO**

### **TESTIMONIO COMO PRUEBA DEL PAGO DEL GRAVAMEN**

*De acuerdo con el artículo 606 del Código Judicial, constituye presunción más o menos atendible, según las condiciones del declarante y la sinceridad y claridad de su exposición*

9 de junio de 1933

**Radicación: CE-SEC4-EXP1933-06-09**

...«El Consejo estima jurídica la decisión del Tribunal, por la cual se declara nula la Resolución de la Junta de Hacienda, en cuanto dejó de descontar las sumas pagadas por el doctor Jiménez López el 29 de septiembre de 1930, por las siguientes razones:

Es verdad que los recibos por \$ 403 - 68 y \$ 27 - 28 aparecen expedidos a favor del señor José de los S. Sánchez, y no a favor del demandante, y se refieren al impuesto de meses anteriores al día en que el doctor Jiménez López compró el Café Pensilvania. Pero el actor explica así en su demanda esta circunstancia:

5.º Durante el tiempo en que yo fui dueño del Café, hice a los respectivos Recaudadores Municipales consignaciones, aun anticipadas, por causa de mi impuesto, y como en esos casos resolvían extenderme mis recibos con el nombre de José Sánchez, al hacer yo el reclamo de porqué se procedía así, se me contestó siempre que lo hacían por ser Sánchez quien figuraba en las cuentas, aunque yo hacía presente que Sánchez no era dueño del Café, sino yo.

6.º Preocupado al fin por este procedimiento, y más cuando se llegó al extremo de anunciarme que si no se pagaba todo lo que se debía, incluido lo de Sánchez, se retiraría la licencia nocturna, como al fin la retiraron,

reclamé ya más formalmente, manifestando que no era justo ni legal que se me hiciera responsable de la deuda de Sánchez, puesto que no era su fiador ni me había comprometido a pagar por él, y que, por consiguiente, lo que yo había pagado se me debía liquidar a los impuestos causados por mí en el Café dicho.

Para comprobar estos hechos se recibió durante el término de prueba la declaración del señor Cayetano Fonseca Franky, quien dijo lo siguiente:

Al punto 4°: me consta, por ser la verdad y haber acompañado al doctor Jiménez López a la Tesorería Municipal, que éste pagó las sumas que aparecen en los recibos que forman los folios 6, 7 y 8 del cuaderno principal de este expediente.

Al punto 5°: me consta, igualmente, que a esos actos de consignación no concurrió José de los S. Sánchez, y me consta también que esas consignaciones las hizo el doctor Jiménez López con dineros propios, y no con dinero del mencionado Sánchez, ni por comisión de éste, a pesar de lo cual los recibos se le expidieron con el nombre de Sánchez, de lo cual reclamó el doctor Jiménez López al Cajero. Además, me consta que varias veces le dijeron en la Tesorería Municipal al doctor Jiménez López que él debía pagar lo que Sánchez quedó debiendo al Municipio por impuestos, cuando Sánchez fue dueño del Café Pensilvania.

La declaración de un testigo no es por sí sola prueba plena del hecho. Pero conforme al artículo 606 del Código Judicial, constituye presunción más o menos atendible, según las condiciones del declarante y la sinceridad y claridad de su exposición. Esta presunción y la circunstancia de haber sido presentados los recibos por el demandante, por estar en su poder, y la de que la Junta aceptó sin observación alguna el recibo por \$ 390, expedido en las mismas condiciones que los otros, forman los elementos de convicción necesarios para llegar a la conclusión de que las sumas que se mencionan en los recibos, fueron pagadas por el doctor Jiménez López y deben, por consiguiente, ser abonadas a su cuenta de impuestos.»...

*Félix Cortés, Pedro Martín Quiñones, Nicasio Anzola, Junio E. Cancino,  
Pedro A. Gómez Naranjo, Víctor M. Pérez, Pedro Alejo Rodríguez.*

## **XI. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

### **INCIDENTE DE EXCEPCIONES**

*Solo pueden debatirse los hechos que determinen la inexigibilidad actual de la obligación tributaria*

30 de octubre de 1963

**Radicación: CE-SEC4-EXP1963-10-30**

...«El objeto de la acción consagrada por el Art. 211 del C.C.A. es la revisión de la operación administrativa de liquidación tributaria para que se declare que no hay obligación de cubrir el tributo o para que se haga una nueva liquidación que enmiende los errores en que hubiere incurrido la practicada por la administración, en tanto que en el incidente de excepciones solo pueden debatirse los hechos que determinen la inexigibilidad actual de la obligación tributaria por falta de firmeza o ejecutoriedad del título de recaudo o los que extinguen total a parcialmente la obligación.»...

*Ricardo Bonilla Gutiérrez, Carlos Gustavo Arrieta,  
Alejandro Domínguez Molina, Francisco Eladio Gómez G.,  
Gabriel Rojas Arbeláez, Jorge A. Velásquez.*

## **PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD**

*Procedencia*

4 de febrero de 1983

**Radicación: CE-SEC4-EXP1983-N10105**

...«Hasta el año de 1974 “el legislador” fue impreciso al determinar el momento de causación del tributo. En la legislación actual se encuentra el problema resuelto pues dice con claridad el artículo 5o. del Decreto 1988 de 1974:

“Artículo 5o. El impuesto se causa:

“a) En las ventas, incluidas las de mercancías importadas, en la fecha de emisión de la factura u otro documento equivalente, y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio o condición resolutoria; en la de retiro de los bienes propios, mencionados en el ordinal d) del artículo 3o.; y a tiempo de la nacionalización, en el caso de las importaciones”.

Es pues claro que para determinar el momento de causación del tributo se toma en primer lugar “la fecha de la emisión de la factura” y en subsidio (a falta de ésta) la fecha de la entrega de la mercancía. Una norma contraria, pero no con fuerza de ley, sino con carácter reglamentario, existía en el anterior régimen legal: el Decreto 2807 de 1966 en su artículo 10, literal e) decía:

“e) Se tendrá como fecha de la entrega de la mercancía, la que figura en la correspondiente factura, en el contrato de compra-venta o permuta o en cualquier documento que expresa o tácitamente implique una convención de vender o permutar”.

En una interpretación exegética se nota cómo en el Reglamento de 1966 se decía que era fecha de entrega “la que figure” (como tal se entiende) en

el documento o factura del contrato. En el régimen de 1974 se anota que es fecha de causación del impuesto “la de la factura”.

En el caso de autos, regido en un todo por la legislación anterior a 1974, se favorece por el alcance de esta interpretación exegética que en un todo coincide con las apreciaciones del libelo y del tribunal.

Una interpretación sistemática conduce a conclusiones análogas:

1. ¿Por qué el legislador de emergencia de 1974 en forma expresa consideró el problema? Porque quiso modificar algo que, a su juicio, era conveniente: evitar la distancia entre la factura de venta y la entrega del bien. Se debe en todo caso interpretar la norma buscando que ella tenga eficacia jurídica. Si de manera expresa se dijo en 1974 que se tenía por fecha de la entrega “la de la factura o documento” es porque en ausencia de tal expresión es fecha de la entrega “real o simbólica” la que concluye la tradición de la propiedad, que no necesariamente coincide con la del documento o factura.

Además existen las normas citadas por el demandante; artículo 917 del Código de Comercio, sobre “la venta de cosa futura” la cual solo queda perfecta en el momento en que exista; artículo 923 *ibídem* que establece los momentos en que se entiende verificada la entrega de la cosa vendida, la cual, en principio opera cuando el vendedor expide las mercancías “al domicilio del comprador o a cualquier otro lugar convenido”.

Finalmente, si hubiere alguna duda sobre el alcance de la norma, es preferible utilizar la interpretación que resulta más favorable al contribuyente, porque esa es la filosofía predominante del derecho tributario; debe aplicarse la interpretación restrictiva, vale decir, estrechar el marco de la norma a los estrictos parámetros del texto legal. Tal norma interpretativa ha impregnado siempre la jurisprudencia de esta Corporación y de muchos otros tribunales fiscales: mantenerla asegura una coherencia indispensable en el análisis de la legislación fiscal y conduce a que sean los legisladores quienes de ordinario fijen los tributos.»...

*Gustavo Humberto Rodríguez, Bernardo Ortiz Amaya,  
Carmelo Martínez Conn, Enrique Low Murtra.*

## **XII. OTROS TRIBUTOS TERRITORIALES**

### **GRAVAMEN AGRÍCOLA**

*Es un impuesto general, pues grava sin distingo todas las fincas del departamento del Magdalena que reúnan las condiciones previstas en la Ordenanza 49 de 1914*

14 de mayo de 1915

**Radicación: CE-SEC4-EXP1915-05-14**

...«La Asamblea Departamental del Magdalena dictó el veinte de abril de mil novecientos catorce la Ordenanza número 49, sobre gravamen agrícola del Departamento que fue publicada en el periódico oficial correspondiente al seis de mayo de mil novecientos catorce.

El señor Goldsmith H. Williams, en su carácter de apoderado general de la United Fruit Company, (...) solicitó, en escrito de ocho de junio del mismo año, la anulación de la Ordenanza, por ser, según su concepto, violatoria de la Constitución y de la ley.

En concepto de la Sala el impuesto susodicho tiene el carácter general que la Constitución requiere, pues sin distingos de ninguna especie grava por igual todas las fincas que se encuentran en los casos y en las condiciones que la Ordenanza contempla. Sean muchos o pocos los cultivos que tengan aquella extensión u otra mayor, el hecho es que a todos éstos los comprende la Ordenanza y a todos éstos los afecta en una misma proporción tributaria. En otros términos, el conjunto de las fincas que en el Departamento del Magdalena están cultivados de guineo, caña, maíz, etc., en una superficie igual a quinientas fanegadas o mayor de ella, o de pastos en una extensión de tres mil o más fanegadas, constituyen un todo, una generalidad sobre la

cual es posible, constitucionalmente hablando, que recaiga el peso de una contribución.

Un impuesto es general cuando grava todas las industrias o todos los objetos que se encuentran o llegan a encontrarse en las condiciones previstas por la ley o la ordenanza, de tal manera que si en la actualidad sólo cuatro fincas soportan el gravamen, éste caerá también sobre las que de hoy en adelante alcancen una superficie igual o superior a aquellas. En esto consiste la generalidad del impuesto, es decir, en su capacidad para gravar en el presente y para gravar en el futuro, por igual, todas las empresas o todas las industrias que lleguen a tener los caracteres de las primeramente gravadas. En suma, el impuesto pierde su carácter general y por consiguiente su índole constitucional cuando especial y expresamente se refiere a un objeto o industria 'determinados, de modo que no pueda alcanzar a otro u otras aunque estén en idénticas condiciones. Y no es éste, por cierto, el caso del gravamen establecido por la Ordenanza del Magdalena que se estudia.»...

*Próspero Márquez, Luis Felipe Rosales,  
Jesús Perilla V., Adriano Muñoz.*

## **PEAJE SOBRE MERCANCÍAS DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN**

*Es ilegal establecerlo sobre el peso de las mercancías, dado que los derechos de tonelaje y fardo, que son de carácter nacional, también gravan el peso de todo lo que entra, en favor de la nación*

24 de abril de 1916

**Radicación: CE-SEC4-EXP1916-04-24**

...«La demanda fue intentada por los señores Francisco Restrepo hermanos, Francisco Menotti y otros, del comercio de Cali, (...) y en ella se solicita que se declare que la Ordenanza número 16, expedida por la Asamblea del Departamento del Valle, en sus sesiones de 1915, es nula como contraria a la Constitución y a la ley, y que se decrete la suspensión provisional de dicha Ordenanza.

Por la Ordenanza acusada se “adiciona y reforma la codificación fiscal del Departamento.” El artículo 1° de dicha Ordenanza dice:

Continuará cobrándose como renta del Departamento, destinada únicamente a las mejoras de las vías públicas, la de peaje sobre las mercancías de importación y exportación (...)

Los artículos 2, 3 y 4 fijan el peso de los bultos; establecen que “el impuesto será exigible en el momento de ser la mercancía desembarcada del ferrocarril del Pacífico o embarcada en él, y en uno y otro caso necesita para seguir a su destino, la guía que haga constar el pago del impuesto”; e incluyen la carga que entre y salga por los caminos del Carmen y Mulalo, entre la que ha de pagar el impuesto. (...)

Por el artículo 56 del Acto legislativo número 8 de 1910 se autorizó a las Asambleas departamentales para “establecer contribuciones con el objeto de cubrir los gastos de la Administración que les corresponden; pero esa misma disposición dice de manera terminante que tales contribuciones sólo

pueden establecerse con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley.

El ordinal 5° del artículo 98 de la Ley 4ª de 1913, o sea la ley de Régimen Político y Municipal, prohíbe a las Asambleas; departamentales imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravadas por la ley.

La Ley 117 de 1913, sobre Tarifa de Aduanas, grava en su artículo 1° las mercancías extranjeras que entren al territorio nacional para ser consumidas en él, y por los artículos 3° y 4° de la misma ley, se establecen derechos de exportación sobre algunos artículos.

Por leyes vigentes están establecidos también los derechos de Puerto, que se cobran en los de la República y que gravan las mercancías que entran al país.

La ley de aduanas exceptúa del pago de los impuestos de importación y exportación, los animales; pero no sucede lo mismo con los derechos de tonelaje, fano, etc., que son nacionales, y también gravan el peso de todo lo que entra, en favor de la Nación.

El ordinal 3° del artículo 97 del Código Político y Municipal, autoriza a las Asambleas para establecer y organizar los impuestos que necesiten para atender a los gastos de la Administración pública, con arreglo al sistema tributario nacional, pero sin gravar artículos que sean materia de impuestos de la Nación, a menos que para hacerlo se les dé facultad expresa por la ley.

De conformidad, pues, con las disposiciones transcritas, es evidente que la Ordenanza en sus artículos 1 y 4 no solamente viola la ley que le permite establecer impuestos sin gravar artículos que sean materia de impuestos de la Nación, sino que viola también el artículo 56 del Acto legislativo número 3 de 1910, en cuanto, al establecer o ratificar impuestos sobre artículos gravados por la Nación, se sale de los límites claramente fijados por el legislador.

Estos artículos son, pues, nulos, de acuerdo con lo dispuesto en el 110 de la misma ley de Régimen Político y Municipal (...).»...

*Próspero Márquez, Luis Felipe Rosales, Jesús Perilla V., Adriano Muñoz.*

## **EXENCIÓN DE IMPUESTOS DEPARTAMENTALES O MUNICIPALES A LA ACTIVIDAD PETROLERA**

*La explotación y la exploración quedan exentas de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, dado que la industria del petróleo ya está gravada por la nación*

21 de octubre 1929

**Radicación: CE-SEC4-EXP1929-10-21**

...«La Ley 120 de 1919, sobre yacimientos o depósitos de hidrocarburos, en su artículo 2° estableció un impuesto directo de carácter nacional, sobre todas las formaciones subterráneas de aceites minerales, como petróleos, gases, betunes, asfaltos, ceras y resinas, que consiste en un porcentaje sobre sus productos, el que será mayor o menor según lo sea la distancia de los depósitos de donde provengan de la orilla del mar.

Y el artículo 35 de la misma Ley dispuso que ni el transporte, ni la maquinaria, ni ningún otro de los elementos necesarios para la exploración o la explotación de los petróleos, podía ser gravado por los Departamentos o por los Municipios; en efecto, tal disposición dice textualmente: La exploración y explotación de los yacimientos o depósitos de que trata esta Ley, el transporte de sus productos, la maquinaria y demás elementos necesarios para su beneficio y para la construcción y conservación de oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos que puedan gravarlos. Por otra parte, el artículo 171 de la Ley 4ª de 1913, en su numeral 9°, prohibió a los Municipios gravar los objetos ya gravados por la Nación, o por los Departamentos, y solamente exceptuó de esta prohibición los acuerdos expedidos en virtud de facultad especial concedida por la ley para hacerlo.

Pero en el presente caso, examinadas las demás disposiciones sobre la materia, no aparece ninguna especial que permita establecer el gravamen en cuestión. En efecto, el artículo 62 del Acto legislativo número 3 de 1910 autoriza

a los Concejos Municipales para votar las contribuciones y gastos locales, y la Ley 72 de 1926, en su artículo 6°, faculta al Municipio de Bogotá para organizar libremente sus rentas y para crear los impuestos y contribuciones que estime necesarios, sin previa autorización de la Asamblea Departamental, facultades que el artículo 19 de la misma Ley, que estaba vigente cuando se dictó el acto acusado, hizo extensivas a las ciudades que, como Cartagena, son capitales de Departamento o tienen más de 50,000 habitantes; pero ninguno de éstos puede considerarse como el caso determinado de excepción a que se refiere el artículo 171 de la Ley 4ª de 1913 en su numeral 9°, porque tales atribuciones extraordinarias sólo se concedieron dentro de la Constitución y las leyes, como lo dicen las mismas disposiciones citadas; de modo pues que no forman excepción al artículo 171.

Si se hiciera pues efectivo el impuesto de que trata la disposición acusada, tanto los particulares como las compañías que se ocupan en te industria de hidrocarburos tendrían que pagar dos impuestos a la vez por razón del mismo producto, a saber: uno nacional, a que se refiere el artículo 2° de la Ley 120 citada, y otro municipal, de que trata el Acuerdo en cuestión, con lo cuál se burlaría la disposición número 35 de la Ley 120 arriba transcrita, y se iría contra la letra y contra el espíritu que informa toda esa Ley, que fue el de que en tratándose de hidrocarburos, sólo se cobre una contribución: la de carácter nacional.

Y no se diga que el impuesto no recae propiamente sobre los petróleos, sino sobre los locales de las oficinas donde se instale la dirección o la administración de las compañías que se ocupan en ese negocio, porque quienes tienen que pagar el gravamen son siempre las mismas compañías, ya que éste se impuso en atención a la clase de trabajo a que ellas se dedican; y finalmente, porque la Ley dice que quedarán exentos de impuestos municipales todos los elementos necesarios para la exploración y la explotación de hidrocarburos, y entre esos elementos necesariamente están comprendidas las oficinas de organización, dirección, contabilidad, etc., sin las cuales no podrían funcionar tales empresas, El Acuerdo de que se trata establece pues, en definitiva, en su parte acusada, un gravamen sobre los petróleos, que son un producto que estaba ya gravado por la Nación y que el Municipio de Cartagena no tenía facultad especial para gravar nuevamente; por tanto, debe declararse nulo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 179 de la Ley 4° de 1913.»...

*Nicasio Anzola, Arcadio Charry, Pedro Alejo Rodríguez, José A. Vargas Torres.*

## **CONTRIBUCIÓN DE CAMINOS O PISADURA**

*Son sujetos pasivos las personas residentes de cada municipio,  
independientemente de su calidad de propietarios o rentados*

24 de abril de 1934

**Radicación: CE-SEC4-EXP1934-04-24**

...«El Tribunal juzga que el artículo 2.º es nulo, por cuanto hace recaer el impuesto sobre los propietarios y rentados, con lo cual se infringe el artículo 5º de la Ley 50 de 1910 que lo autoriza establecer entre los vecinos de cada Municipio.

(...)

Muy poco tiene que observar el Consejo a lo ya dicho por el Tribunal. Según los términos de la Ley 50 de 1910, que autorizó a las Asambleas para establecer entre los vecinos de cada Municipio una contribución de caminos o pisadura, se trata de un impuesto personal y directo, que debe recaer nominativamente sobre todas las personas residentes en un determinado territorio. De esta suerte, quien no sea vecino de un Municipio, conforme a las reglas generales, aun cuando sea propietario o rentado, no puede ser obligado al pago de esa contribución que, como queda dicho, debe determinarse por el simple hecho de la vecindad.

Al establecer, como lo hace el artículo 2º, que dicha contribución debe recaer sobre los propietarios o rentados, y nada más que sobre éstos, se desnaturaliza el impuesto y se menoscaba la generalidad que le dio la ley, puesto que de esta manera una gran mayoría de vecinos no propietarios ni rentados quedaría exenta de pagarlo. Además, ese artículo viola el ordinal 3.º del artículo 97 y el 5º del artículo 98 del Código Político y Municipal, por cuanto establece un gravamen sobre la renta, que es materia de impuesto de la Nación.»...

*Román Gómez, Víctor M. Pérez, Nicasio Anzola, Junio E. Cancino, Pedro A. Gómez Naranjo, Pedro Martín Quiñones, Pedro Alejo Rodríguez.*

## IMPUESTO DEL CENTAVO MUNICIPAL

*Grava el servicio de transporte de autobús y autos de carrera con un centavo, para lo cual el municipio debe garantizar gratuitamente los medios de recaudo y control de pago*

24 de agosto de 1944

**Radicación: CE-SEC4-EXP1944-08-24**

...«El Consejo, para resolver, considera: La nulidad del artículo 12, del Acuerdo número 28 de 1926, por el cual el Cabildo de Barranquilla estableció el llamado Impuesto del Centavo Municipal, así: “Créase desde el primero de julio próximo, el impuesto de un centavo (\$ 0.01) sobre cada pasajero que haga uso de los autobuses o autos de carreras que presten servicio semejante.”

Por el artículo 2º ibídem, se dispuso:

“Los empresarios de autobuses y autos de carrera de que trata el artículo anterior, recibirán de la Tesorería Municipal todos los tiquetes que hayan de poner al expendio para el servicio de tráfico, y los que no tengan establecido el uso del tiquete, quedan obligados a establecerlo para los fines de este Acuerdo. La Tesorería Municipal recibirá de los empresarios y dueños de los vehículos en referencia, un centavo (\$ 0.01) por cada uno de los tiquetes arriba indicados, en razón del impuesto creado por el artículo 1º”

Este artículo, pues, fue el que creó el tributo. Bajo su vigencia el Municipio daba a los empresarios de buses gratuitamente los tiquetes que debían entregar a los pasajeros como comprobante del pago de este impuesto indirecto. El artículo 12, demandado, dispuso que en adelante “dejarán de ser gratuitas (las chequeras o tiqueteras) para los empresarios o dueños de buses, y la Tesorería, al recaudar el Impuesto del Centavo Municipal, cobrará inmediatamente el valor de la chequera a razón de \$ 0.20 cada chequera de 100 tiquetes”. No le dio este Acuerdo el carácter de impuesto a esta exacción de veinte centavos que impuso a los empresarios de buses y entiende

el Consejo que las chequeras o tiqueteras a que se alude no tienen otra finalidad que controlar el pago del tributo denominado Centavo Municipal. Las entidades de derecho público deben hacer los gastos que impliquen el recaudo y control de los impuestos. Sería absurdo, verbigracia, que la Nación ordenara comprar los formularios destinados a hacer la declaración de impuesto sobre la renta. A este respecto son suficientes las razones que se dieron en el auto de suspensión provisional y que fueron acogidas por el Tribunal a quo y por la Fiscalía del Consejo:

“Como fácilmente se advierte, los \$ 0.20 que el artículo 12 acusado ordena cobrar sobre cada chequera o tiquete era de las usadas para el recaudo del Impuesto Centavo Municipal, no se imponen a manera de contribución o impuesto, sino como compensación del costo de tales tiqueteras. Estas, como es obvio, no tienen otra finalidad que la de controlar el recaudo del impuesto respectivo de que se ha hecho mención. Pero es manifiesto que las entidades de derecho público que tienen la facultad constitucional de imponer contribuciones a los ciudadanos para atender a los gastos de la Administración Pública, deben sufragar los gastos que demanda la recaudación de los tributos, puesto que no existe norma de derecho positivo que autorice otra manera de subvenir a la percepción de aquéllos.

Por tanto, los Municipios, y por ende el de Barranquilla, que tienen facultad conforme al artículo 169 del Código Político y Municipal, ordinal 2º, para ‘imponer contribuciones para el servicio municipal, dentro de los límites señalados por la ley y las ordenanzas, y reglamentar su recaudación e inversión’, deben sufragar los gastos del recaudo de los impuestos en la forma que atienden a los demás servicios municipales. Y al proceder de otra manera, como ocurre en el caso del artículo 12 en estudio, violan manifiestamente la disposición que determina sus atribuciones, ya que las entidades y autoridades públicas, no pueden legalmente hacer sino aquello para que están expresamente facultadas por la legislación. Así, pues, no existiendo disposición especial que faculte al Municipio de Barranquilla para expedir una disposición como la acusada, es claro que ésta viola manifiestamente el artículo 169 del Código Político y Municipal, que, al determinar las atribuciones de los Concejos Municipales, no incluye ninguna en la cual pueda apoyarse el artículo 12 del Acuerdo número 15 que se estudia.”»...

*Gonzalo Gaitán, Aníbal Badel, Gabriel Carreño Mallarino, Guillermo Peñaranda Arenas, Carlos Rivadeneira G., Diógenes Sepúlveda Mejía, Tulio Enrique Tascón.*

## HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS

*Gravar con este impuesto “toda comunicación al público” amplía la materia imponible y desborda la facultad reglamentaria*

22 de junio de 1990

**Radicación: CE-SEC4-EXP1990-N0393**

...«Mediante el artículo 1º de la Ley 97 de 1913, se autorizó al Concejo Municipal de Bogotá para crear los impuestos señalados en tal disposición, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental. En el literal k) del mismo artículo se dice: “Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarril y cualquier establecimiento público”. Esta facultad se extendió a los demás municipios según la Ley 84 de 1915 y los Concejos Municipales crearon el gravamen a su leal saber y entender sin técnica apropiada para su determinación y recaudo. Esta situación sirvió de base y se tuvo en cuenta en la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983 que modernizó el gravamen a más de racionalizarlo y acomodarlo a las exigencias y circunstancias actuales tal como se observa a folios 66 a 75 del expediente. El texto final de la actuación legislativa se concretó en el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 que propuso el ponente a la Cámara que dice: “El impuesto de avisos y tableros autorizados por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915 se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de este fijada por los Concejos Municipales”.

Para la Sala el impuesto fue creado por la Ley 96 de 1913 en su artículo 1-, literal k) transcrito, como se deduce en su atenta lectura. La Ley 84 de 1915 facultó a los demás municipios para crearlos. Carece, por tanto, de razón el apoderado de la Nación al afirmar que su creación surge del texto

de la Ley 14 de 1983, artículo 37 (fl. 89, párrafo 2o.), la cual derogó la Ley 97 de 1913.

La Ley 14 de 1983 lo racionalizó y modernizó sin derogar las normas creadoras del mencionado tributo porque hace referencia a las leyes 97/13 y 84 de 1915. Tampoco se varió en la esencia su estructura por cuanto el hecho económico que genera el impuesto es el mismo, el uso de lugares públicos; la innovación estuvo en precisar la materia imponible, “todas las actividades comerciales, industriales y de servicios” y hacerlo complementario del de industria y comercio que a partir de esta ley, grava las mismas actividades. En cuanto a los sujetos del gravamen siguen siendo como sujeto activo, los municipios y el Distrito Especial de Bogotá y pasivos la persona natural o jurídica que debe pagarlo por la colocación de avisos o tableros. Al disponer la Ley 14 de 1983 en su artículo 37 el cobro a los vinculados a actividades industriales, comerciales y de servicios conservó el elemento consistente en el uso de lugares públicos según la previsión de la Ley 97 de 1913 que creó el tributo.

La expresión “y comunicación al público” contenida en el reglamento excedió la potestad constitucional (art. 120, numeral 3) pues esta expresión es de muy amplio significado e incluye innumerables formas de Comunicación con el público como por radio, televisión, revista y muchas otras no previstas por el legislador como generadores del tributo.

En cambio, los términos aviso y valla igualmente demandados pueden incluirse dentro del contexto del artículo 37 de la Ley 14 de 1983, pues no son asimilables y tienen cabida dentro de lo que puede entenderse como aviso o tablero.

Por último, se advierte que la frase “y comunicación al público” permite a los municipios ampliar la materia gravable con lo cual se desborda la facultad reglamentaría invadiendo el campo propio del legislador quebrantando el artículo 43 de la Carta Fundamental.»...

*Jaime Abella Zárate, Guillermo Chahín Lizcano,  
Carmelo Martínez Conn, Consuelo Sarria Olcos (ausente).*

## **SOBRETASA A LA GASOLINA**

*Elementos del tributo*

13 de junio de 1997

**Radicación: CE-SEC4-EXP1997-N7715**

...«El legislador, a través del artículo 29 transcrito y en ejercicio de su función constitucional, autorizó a las entidades territoriales del nivel municipal para que establecieran un tributo consistente en una sobretasa hasta del 20% sobre el precio de la gasolina motor y destinada a los fines allí previstos. Por medio de la disposición, se fijó el marco general y las previsiones a las que debían sujetarse los concejos distritales y municipales para el establecimiento de la sobretasa.

Así, se observa que la ley al señalar las condiciones y los límites dentro de los cuales autónomamente los municipios y distritos pueden establecer la sobretasa, precisó de manera general los elementos conformadores del tributo, esto es, los sujetos, hechos, bases y tarifa.

Las entidades territoriales del nivel municipal y distrital fueron instituidas como sujetos activos del gravamen; la base gravable quedó constituida por el precio de venta del combustible automotor, (gasolina motor extra y corriente, como lo precisó el artículo 259 de la Ley 223 de 1995), la tarifa, fue fijada en tope máximo del 20% del precio al público. Así mismo se estableció la previsión de que los recursos recaudados por dicho concepto se destinaran a nutrir un fondo de mantenimiento y construcción de vías y a la implementación del servicio público de transporte masivo de pasajeros.

Respecto de los sujetos pasivos, advierte la Sala, que la ley de autorización para el establecimiento de la sobretasa, no los señaló con precisión, por lo que tal elemento del tributo, de conformidad con el artículo 338 de la Constitución, en concordancia con el 313 - 4 Ib., deberá ser señalado

directamente a través de los acuerdos municipales que establezcan la sobretasa en las respectivas jurisdicciones, en la forma como lo expresó la Corte Constitucional, al analizar la constitucionalidad del artículo 29 de la Ley 105 de 1993, en la sentencia N° C - 084 de 1° de marzo de 1995, en la cual previno que, “Como es obvio los respectivos acuerdos deberán fijar este elemento del tributo dentro del marco establecido por la ley”.»...

*Delio Gómez Leyva, Germán Ayala Mantilla, Julio E. Correa Restrepo,  
Consuelo Sarria Olcos, Julio Flórez Velandia (conjuez)*

## **FUSIÓN DE LOS IMPUESTOS DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS, JUEGOS, RIFAS, SORTEOS, CONCURSOS Y SIMILARES**

*Es válido que la entidad propietaria de un impuesto ya creado por la ley señale en un solo texto la forma como el mismo debe liquidarse y pagarse, siempre que con ello no se varíen sus elementos estructurales*

14 de noviembre de 1997

**Radicación: CE-SEC4-EXP1997-N8388**

...«[E]n lo atinente a la fusión de los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, es conveniente aclarar que el término “fusión”, que aparece en la norma acusada, no significa cosa distinta que unión como se desprende del contexto mismo de la disposición sub -exámene. En efecto, allí se dice expresamente “...cóbranse unificadamente...” los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares. Es decir, la fusión allí dispuesta sólo opera para el cobro del respectivo gravamen. (...)

Relieva entonces la Sala que la Ley 12 de 1.932 creó un impuesto del diez por ciento (10%) sobre las boletas de entradas a espectáculos públicos, boletas o tiquetes de apuestas de toda clase de juegos permitidos como para cualquier otra clase de sorteos y la Ley 69 de 1946 lo convirtió en un impuesto de carácter permanente.

Posteriormente, mediante la Ley 33 de 1968, dicho impuesto fue cedido a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá. A su vez el Decreto 1333 de 1.986, en su artículo 228, establece que los impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y premios de las mismas a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1.946, son de propiedad de los municipios y del Distrito, exclusivamente.

De las disposiciones anotadas se desprende la propiedad de los citados tributos en cabeza de los municipios y del Distrito Capital, evidenciándose

claramente su competencia para regularlos, pues se establece que la tarifa aplicable a todas ellos es la del diez por ciento(10%) siendo la base gravable el valor de los ingresos brutos recibidos por tales actividades.

En estas condiciones al ordenarse la fusión de los mencionados impuestos a través del artículo 8° del Acuerdo 28 de 1995 el Concejo de Santa Fé de Bogotá Distrito Capital, lo hizo dentro de los límites que le señala la ley, puesto que reglamentó un gravamen de su propiedad y no varió ninguno de los elementos estructurales del tributo, toda vez que no hubo variación en los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, ni en el hecho generador, pues la mención a la base gravable y a la tarifa que hace la norma acusada no pasa de ser una reiteración de lo dispuesto en la norma superior por el legislador, cuya reproducción no puede considerarse de ninguna manera como causal de anulación de la norma acusada.

Como se ha expresado, en este caso no se trata de la creación de un nuevo tributo, pues carece de relevancia la glosa formulada por el no señalamiento expreso del sujeto pasivo de la obligación, el cual por lo demás se encuentra precisado en las normas de superior jerarquía que regulan la materia (...)

Tampoco encuentra la Sala que el Concejo Distrital este creando o afectando el monopolio de los juegos de suerte y azar, pues como se desprende del contexto de la norma acusada ésta se limita a reunir y señalar en un sólo texto la forma como debe liquidarse y pagarse un impuesto ya creado en la Ley, es decir, es un aspecto puramente procedimental, para el cual la corporación Distrital, sin duda alguna, goza de competencia legal.

Por otra parte, la disposición acusada no hizo la destinación del gravamen a gastos de salud, observando la Sala que las Leyes 10 de 1990 - artículo 42 - y 100 de 1993 - artículo 285 - , establecen como arbitrio rentístico de la Nación la explotación monopolística de "...todos los juegos de suerte y azar diferentes de las loterías y apuestas permanentes y de las rifas menores aquí previstas...".

Ello significa que esta explotación es la que se constituye como arbitrio rentístico, pero observa la Sala que tales disposiciones no prohíben a las entidades territoriales el cobro de los impuestos a que tienen derecho conforme a la ley.

Respecto a la destinación de las ventas que se obtienen en el ejercicio de monopolios es preciso aclarar que tal destinación la señala la Constitución Nacional o la ley. En el caso de las rentas obtenidas por juegos de azar estas

deben destinarse exclusivamente a los servicios de salud por mandato del inciso 4º del artículo 336 de la Constitución Política, no siendo este aspecto susceptible de regular a través del Acuerdo Distrital mencionado, pues el artículo 8º en cuestión no crea impuesto alguno sino se limita a fusionar los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares.»...

*Germán Ayala Mantilla, Julio Enrique Correa Restrepo, Delio Gómez Leyva,  
Consuelo Sarria Olcos.*

## IMPUESTO DE TELÉFONOS URBANOS

No existe autorización legal para gravar la telefonía móvil celular con el impuesto de teléfonos urbanos

15 de octubre de 1999

**Radicación: CE-SEC4-EXP1999-N9456**

...«ha sido jurisprudencia reiterada de la Sala, que en materia impositiva rige el principio de legalidad de los tributos, en cuya virtud su creación es de reserva de ley, conforme a la función asignada para “establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente, contribuciones parafiscales (art. 150-12) en concordancia con el 338 de la Carta, que reservó con exclusividad para los cuerpos colegiados de elección popular la facultad de imponer tributos: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”, y de desarrollo por parte de las corporaciones de elección popular (asambleas y concejos), autorizadas para votar las contribuciones e impuestos locales de conformidad con la Constitución y la Ley, (art. 300-4 y 313-4 Ib.).

Así mismo, en virtud del denominado principio de “predeterminación”, el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, que asignó de manera excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar “directamente” en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

De manera que creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que ésta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde

directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular.

Sin embargo, esta facultad no significa que una entidad territorial contemple como hecho generador del tributo uno diferente al que la ley de autorizaciones haya definido, pues violaría el principio de legalidad a que se ha hecho referencia.

Teniendo en cuenta que la obligación tributaria tiene como finalidad el pago de una suma de dinero, ésta debe ser fijada en referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o que se relacione con éste.

En el presente caso, el hecho imponible definido en la ley de autorización citada en el Acuerdo demandado es claramente “*telégrafos y teléfonos urbanos*”.

La acepción tomada por el Tribunal de “ANALOGOS”, para incluir dentro de ella el tributo demandado, no se encuentra contenida en la Ley 97 de 1913, cuyo artículo 1º, no obstante fue transcrito atrás, encuentra pertinente la Sala volver a él para descartar de plano dichas consideraciones.

El literal i) de dicha disposición, en la forma como aparece en el Diario Oficial 15062 del 4 de diciembre de 1913, expresa lo siguiente:

“i) *Impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos, sobre empresas de luz eléctrica, de gas y análogas*”.

Nótese que el término que utilizó la ley fue “ANALOGAS” y no “ANALOGOS”, lo que significa claramente que la analogía sólo es predicable de las “*empresas de luz eléctrica y de gas*”, por lo tanto no cabe hacer consideraciones analógicas sobre el hecho generador de “*telégrafos y teléfonos urbanos*”.

Siendo así las cosas, definido el hecho generador por la ley en los términos en que se expresó anteriormente, no podía el Municipio de Medellín, crear un impuesto sobre un hecho generador no previsto en la misma, como es la “*telefonía móvil celular*” o más concretamente sobre “*los terminales del usuario de la red de telefonía móvil celular*”.

Viene al caso la definición del servicio de telefonía móvil celular, contenida en el artículo 1º de la Ley 37 de 1993 “*Por la cual se regula la prestación del servicio de telefonía móvil celular,...*”, y expresada en los siguientes términos:

*“ART. 1°—Definición del servicio de telefonía móvil celular. La telefonía móvil celular es un servicio público de telecomunicaciones, no domiciliario, de ámbito y cubrimiento nacional, que proporciona en sí mismo capacidad completa para la comunicación telefónica entre usuarios móviles y, a través de la interconexión con la red telefónica pública conmutada (RTPC), entre aquéllos, y usuarios fijos, haciendo uso de una red de telefonía móvil celular, en la que la parte del espectro radioeléctrico asignado constituye su elemento principal.” (Subraya la Sala).*

Esta definición, nos indica que contrario a lo afirmado por el Municipio demandado y a lo considerado por el Tribunal, la telefonía móvil celular no puede corresponder a la calidad de urbano, cuya particularidad es indispensable para poder contemplarlo como hecho generador del tributo (...)

A juicio de la Sala, no es necesario hacer mayores distinciones entre lo que significa un teléfono urbano y un teléfono móvil celular, cuando para la fecha en que se expidió la Ley 97, en 1913, la tecnología se reducía a los teléfonos que se conectaban en los domicilios de los habitantes de una determinada localidad.

Esta calidad de domiciliarios, propia de un teléfono urbano, impide que la telefonía móvil celular, tenga un igual tratamiento, pues debido a sus “connotaciones técnicas, jurídicas y económicas, no puede ser considerado un servicio público domiciliario”, y bajo dicha consideración se expidió el Decreto 2737 de 1991, por el cual se modifica el Decreto 1842 del 22 de julio de 1991 (Estatuto Nacional de Usuarios de los Servicios Públicos Domiciliarios); ...

Cabe resaltar que en el artículo 1° del Decreto 1842 se enumeran los servicios públicos a los que son aplicables sus normas, incluyéndose entre ellos los servicios de telefonía local y telefonía de larga distancia (...)

En este orden de ideas, considera la Sala que debido a las grandes diferenciaciones entre el servicio de telefonía urbana y el servicio de telefonía móvil celular, el Concejo Municipal de Medellín no podía establecer el tributo a los terminales de usuario de la red de telefonía móvil celular dentro de su jurisdicción, pues el fundamento legal aducido en el Acuerdo demandado, consagra la autorización para el establecimiento de un tributo sobre el hecho generador correspondiente claramente y sin lugar a aplicaciones analógicas al teléfono urbano.

Siendo así las cosas se observa la violación al principio de legalidad de los tributos y el quebrantamiento de las disposiciones constitucionales

reseñadas atrás, que justifica el retiro del ordenamiento jurídico del Acuerdo 019 de 1994, expedido por el Concejo Municipal de Medellín pues en la forma como se encuentra redactado el acto administrativo demandado, frente a la previsión legal aducida en el mismo se advierte una falta de correspondencia entre uno y otro, concluyéndose por tanto un defecto de autorización legal para su expedición.»...

*Germán Ayala Mantilla, Julio Enrique Correa Restrepo, Delio Gómez Leyva,  
Daniel Manrique Guzmán.*

## **IMPUESTO DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS**

*Los ingresos por entrada a los centros recreacionales de las cajas de compensación familiar no están gravados con el impuesto de espectáculos públicos cuando no se prueba la realización de los eventos*

29 de noviembre de 2012

**Radicación: 17001-23-31-000-2009-00205-01(18581)**

...«De lo anterior se colige que el Municipio asumió que todos los ingresos por entrada a los centros recreacionales de la Caja de Compensación Familiar de Caldas estaban gravados con el impuesto de espectáculos públicos, creado por la Ley 12 de 1932.

Este criterio asumido por el Municipio, de tomar todos los ingresos que recibió la mencionada Caja por concepto de entradas a los centros recreacionales, por la vigencia 2008, para calcular el monto del impuesto de espectáculos públicos, presuntamente causados e impagados, y que causó la liquidación de aforo por dicha vigencia, la Sala no lo comparte, porque no existe prueba que soporte que, tales ingresos, sean por concepto de espectáculos públicos realizados en dichas sedes, y por ende, estén gravados con el impuesto de espectáculos públicos, creado por la Ley 12 de 1932.

Por el contrario, en el proceso está demostrado que la demandante es una corporación con personería jurídica, proferida por la Superintendencia de Subsidio Familiar, sometida al régimen legal establecido en la Ley 21 de 1982 para las cajas de compensación familiar, responsable de recaudar los aportes de los empleadores, destinados al pago del subsidio familiar de los trabajadores afiliados a dicha Caja, en dinero, servicios o en especies, mediante las obras y programas sociales que emprenda en los campos de (i) salud, (ii) programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos, (iii) educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca, (iv) vivienda, (v)

crédito de fomento para industrias familiares, (vi) recreación social, y (vii) mercadeo de productos.

También, conforme a la naturaleza jurídica de la Caja de Compensación Familiar de Caldas, se colige que los centros recreacionales que posee en el municipio de Palestina, están destinados para el servicio recreativo y de bienestar de los trabajadores afiliados a ella; quienes cancelan tarifas diferenciales, teniendo en cuenta los niveles de remuneración de los trabajadores, favoreciendo con tarifas más bajas para aquellos trabajadores que reciben menos ingresos; tarifas que tienen como propósito, cubrir los costos de operación y mantenimiento de los mencionados centros de recreación. Igualmente, permite la ley, el acceso de personas distintas a sus afiliados y beneficiarios, cubriendo una tarifa no subsidiada (L. 21/1982, Art. 64).

Por lo tanto, se presume que todos los ingresos que se registran en la contabilidad de la Caja de Compensación Familiar de Caldas, como entradas a sus centros recreacionales, son pagados por afiliados, sus beneficiarios y personas no afiliadas que acceden a sus instalaciones para su recreación o esparcimiento, servicios que cumplen las cajas de compensación familiar en beneficio de los trabajadores afiliados como modalidad del subsidio familiar a que legalmente tienen derecho, lo cual responde, a la obligación que impuso la Ley 21 de 1982 de atender la seguridad social de los trabajadores.

Si bien en los centros recreacionales de la Caja de Compensación Familiar de Caldas ubicados en el municipio de Palestina pudieron realizarse, en el año 2008, espectáculos públicos de las características señaladas en la Ley 12 de 1932 y en su Decreto reglamentario 1558 de 1932, patrocinados por la citada Caja o por terceros, el municipio de Palestina no aportó evidencias de la ocurrencia de aquellos eventos que puedan catalogarse de espectáculos públicos, pues como se ha vendido explicando, las cajas de compensación familiar no tienen como función la realización de espectáculos públicos, sino la prestación del servicio de recreación a sus afiliados y sus familias, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 21 de 1982.

Se reitera, no obran pruebas que demuestre que en el año gravable 2008, en los centros recreacionales de la demandante ubicados en el municipio de Palestina, se realizaron actividades que se consideren espectáculos públicos, en los que se omitió pagar el referido impuesto.

En conclusión, el hecho de que se cobre por la entrada a los centros de recreación de propiedad de las Cajas de Compensación no implica que las actividades que se realizan en esas instalaciones sean objeto del impuesto de espectáculos públicos. El municipio de Palestina no demostró que en los citados recintos se presentaron espectáculos públicos por la vigencia 2008, de acuerdo con la definición que para el efecto se estableció en las normas legales analizadas. Por lo tanto, la sentencia apelada será confirmada.

Respecto de que en la sentencia no se tuvieron en cuenta las exenciones previstas en la ley para el impuesto de espectáculos públicos, la Sala estima que al no encontrar el *a quo*, en el presente caso, prueba sobre la causación del impuesto de espectáculos público, lo relevaba de tener que referirse a las exenciones establecidas en la ley sobre este impuesto.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (ausente).*

## IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA

*Causación y hecho generador*

30 de mayo de 2011

**Radicación: 25000-23-27-000-2005-01665-01(17269)**

...«Las normas transcritas [se refiere a los literales g) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 y b) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986] aluden a la actividad de construir y refaccionar como hecho generador del impuesto. Construir es “fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública.” Y refaccionar es “restaurar o reparar, especialmente edificios.”

En ese entendido, acudiendo al método de interpretación gramatical, sería pertinente concluir que el hecho generador del impuesto de delineación urbana no podría ser el hecho de la expedición de una licencia de construcción o de refacción a que aluden las normas demandadas, porque las licencias ni siquiera son objeto de mención en la Ley 97 de 1913 y en el Decreto 1333 de 1986.

(...)

En consecuencia, una interpretación finalista y sistemática de las normas que regulan la autonomía fiscal y de ordenamiento territorial y de los artículos 1º de la Ley 97 de 1913 y del 233 del Decreto Ley 1333 de 1986, permite concluir que constituyen el hecho generador del impuesto de delineación urbana las actividades de construcción y refacción, pero su causación puede tener lugar en oportunidades diferentes al momento en que se realiza el hecho imponible, cuando la autoridad competente así lo determine de manera justificada.

Esta interpretación no desconoce el hecho generador previsto en los artículos 1º de la Ley 97 de 1913 y 233 del Decreto Ley 1333 de 1986, toda vez

que el hecho generador lleva implícito tres elementos, incluido el temporal que alude a la causación del tributo, causación que no necesariamente debe coincidir con el elemento material del impuesto, como lo ha precisado la Sala en otras oportunidades.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
William Giraldo Giraldo, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez*



ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS



## ENCAJE BANCARIO Y POSICIÓN MENSUAL DE ENCAJE

*Diferencias*

6 de julio de 1984

**Radicación: CE-SEC4-EXP1984-N4534**

...«Como queda claro de lo relatado, no se discute que el Banco Panamericano durante ese mes de octubre de 1976 presentó en algunos días defectos diarios de encaje, pues el Banco Panamericano funda su pretensión en la consideración de que comparando los excesos con los defectos diarios de encaje, la suma de los primeros superan a los segundos, por lo cual no habría lugar a la sanción que se le impuso.

De lo expuesto no cabe la menor duda que una cosa es liquidar el encaje, el cual se hace diariamente y otra bien distinta es la determinación de la posición mensual de encaje y finalmente que el defecto diario de encaje de los bancos y demás intermediarios financieros se sanciona con multa impuesta por la Superintendencia Bancaria a razón del 2.5 por ciento mensual sobre los mencionados defectos -que son diarios- a favor del Tesoro Nacional, conforme al artículo 8° de la Resolución 50 de agosto 14 de 1974 que fue correctamente aplicada por la Superintendencia lo que ocurre es que en la citada Resolución 50 de 1974 se prevee dos situaciones a saber el defecto diario de encaje que aumenta la sanción del 2,5 mensual sobre tales defectos, y la situación o posición negativa de encaje la cual se sanciona conforme al artículo 9° ibídem prohibiéndole al Banco el acceso al redescuento de bonos de prenda, de operaciones con cargo a los fondos financieros que maneja el Banco de la República y de operaciones otorgadas en desarrollo de líneas especiales de crédito con recursos del Banco Emisor durante un período igual contado a partir de la fecha en la que se determina la situación de desencaje; y si esta situación se prolonga por tres meses consecutivos el Superintendente Bancario está autorizado para tomar respecto del Banco las providencias que autoriza el artículo 5° del Decreto

3233 de 1965 (multas que debe imponer el Superintendente Bancario por violación de normas estatutarias, legales o de reglamento o de cualquier orden a la cual debe estar sometido el Banco).

Así pues, se repite, y para que quede claro el criterio de la Sala luego de la lectura atenta de las normas pertinentes, artículos 6°, 7°, 8° y 9°, de la Resolución 50 de 1974, una cuestión definida en el artículo 6°. es la forma como se determina el encaje bancario para cada día, una operación que consiste en calcularlo con base en las cifras diarias de las exigibilidades sujetas a encaje que se comparan con los saldos diarios de las disponibilidades computables, determinando el exceso o defecto diario de encaje, viene entonces la determinación de la posición “positiva o negativa de encaje”, entendiéndose que existe “posición de desencaje” o “posición negativa de encaje” cuando durante un mes calendario, la suma de los defectos diarios de encaje, supere a la suma de los excesos diarios de encajes una tercera cuestión es como se penaliza o sancionan los defectos diarios y la posición negativa de encaje respecto de esta última situación, conforme al artículo 8°. de la Resolución 50 de 1974 de la Junta Monetaria, los defectos diarios de encaje se sancionan con multa de 2,5% mensual sobre tales defectos, liquidados con base en los saldos diarios y, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 32 de la Ley 45 de 1923 y 3° de la Ley 17 de 1925 según reza el citado artículo 8°. de la Resolución 50 de 1974.

Por el artículo 32 de la Ley 45 de 1923 el Superintendente Bancario está facultado para imponer una multa que no exceda de 1% del promedio de deficiencia en los primeros veinte días en que un Banco no mantuviere el encaje legal requerido y no mayor del 2% del promedio de deficiencia por cada período subsiguiente de veinte días, situación que no parece que hubiere presentado el Banco Panamericano pues solo se le aplicó la sanción prevista en el artículo 8° de la Resolución 50 de 1974, lo cual indica que los defectos diarios de encaje fueron inferiores a veinte días.

Si el defecto de encaje durante el mes supera los excesos de encaje, la Superintendencia Bancaria debe negarle acceso al redescuento de bonos de prenda, de operaciones con cargo a los fondos financieros que maneja el Banco de la República y de operaciones otorgadas en desarrollo de líneas especiales de crédito con recursos del Banco Emisor durante un mes que se cuenta desde la fecha en que se presentó la situación de desencaje conforme al artículo 9° *ibidem*, y, si esta situación se prolonga por un período de tres meses, entonces el Superintendente previo el estudio de la

situación del Banco puede tomar en relación con sus representantes legales y directores las medidas del artículo 5o. del Decreto 3233 y podrá imponer multas sucesivas al Banco y a sus directores en la cuantía indicada en este artículo.»...

*Enrique Low Murtra, Bernardo Ortiz Amaya,  
Gustavo Humberto Rodríguez, Carmelo Martínez Conn.*

## UPAC

*Al ser reemplazada por la U.V.R. el Banco de la República perdió la competencia para fijar la metodología para la determinación del UPAC*

22 de junio de 2001

**Radicación: 11001-03-27-000-2000-0061-01(10164)**

...«Con la vigencia de la Ley 546 de 1999 se derogó el artículo 16, ordinal f) de la ley 31 de 1992 que atribuía a la Junta Directiva del Banco de la República la facultad de fijar metodología para la determinación de los valores de la Unidad de Poder Adquisitivo Constante. Además la UPAC es reemplazada por la Unidad de Valor Real y al CONPES se le atribuye la competencia para establecer la metodología para señalar el valor de la UVR y al Gobierno Nacional se le ordena determinar la equivalencia entre la UVR y la UPAC y el régimen de transición.

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-905 de 2000 declaró parcialmente inexecutable este artículo porque la competencia para fijar la metodología para el valor de la UVR no corresponde al CONPES sino a la Junta Directiva del Banco de la República. Por consiguiente al desaparecer del campo jurídico el sistema de Unidad de Valor Adquisitivo Constante UPAC y por ende la facultad del Banco de la República relacionada con este sistema, se produjo el decaimiento de la Resolución Externa 10 de 1999.

Es claro, entonces, que el acto demandado no estaba vigente para la fecha de presentación de la demanda, pero como lo ha sostenido reiteradamente esta Corporación, el hecho de que el acto administrativo esté derogado, no inhibe a la jurisdicción contenciosa para examinar su legalidad y pronunciarse sobre ella, para anularlo si es ilegal. No hay que perder de vista que la derogatoria de un acto administrativo de carácter general, surte efectos hacia el futuro y pero que las situaciones de carácter particular y concreto que produjo durante su vigencia, bien podrían estar no consolidadas y por ende, la única forma de restablecer el orden

jurídico perturbado por un acto ilegal es el pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, porque los efectos de tal declaración se remontan al momento de su entrada en vigencia.»...

*Juan Ángel Palacio Hincapié, Germán Ayala Mantilla, Ligia López Díaz,  
María Inés Ortiz Barbosa.*

**CAPITALIZACIÓN DE GRANAHORRAR ORDENADA POR LA  
SUPERINTENDENCIA BANCARIA**

*El cálculo de las pérdidas en que se fundamentó la Superintendencia no fue explicado ni tampoco se demostró la supuesta insolvencia.*

*El valor intrínseco de las acciones y no el valor en bolsa es el que más se aproxima a la realidad económica y financiera de la entidad*

1º de noviembre de 2007

**Radicación: 25000-23-24-000-2000-00521-02(15728)**

...«Lo hasta aquí narrado evidencia para la Sala que la supuesta insolvencia en que incurrió Granahorrar y que dio lugar a la orden de capitalización, se generó como consecuencia de las pérdidas aproximadas de \$228.726 millones que calculó la Superintendencia sobre los hechos acontecidos por motivo de la cesación de pagos en que ese mismo día había incurrido la Corporación. En primer término, el cálculo de las pérdidas por parte de la Superintendencia Bancaria en la suma mencionada no aparece explicado en la orden de capitalización, ni en ningún documento adicional previo a dicha orden, por tal razón, el quebranto patrimonial a que alude el acto administrativo, no tiene un sustento fáctico ni probatorio pertinente.

Por el contrario, los documentos que obran en el expediente permiten considerar que la situación de Granahorrar para ese día, 2 de octubre de 1998, no era de insolvencia, sino de iliquidez, conceptos que se diferencian en cuanto a su naturaleza y efectos. La iliquidez es la falta de disposición de recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones o asegurar las actividades económicas normales de una empresa, mientras que la insolvencia es una situación patrimonial de la entidad que sitúa unos niveles de patrimonio inferiores al capital. La situación de Granahorrar no era de insolvencia, porque para que el Banco de la República autorizara los apoyos transitorios de liquidez tanto ordinarios como especiales, se requería indefectiblemente que la entidad no fuera insolvente.

Lo anterior, porque al 1 de octubre de 1998 seguía vigente el apoyo transitorio de liquidez del Banco de la República y en esa fecha se había modificado la amortización de los créditos en dos contados, uno de \$90.000 millones el 2 de noviembre y el saldo de \$210.000 el 2 de diciembre de 1998. En consecuencia, mientras mantuviera la Corporación una situación de solvencia, permanecería el apoyo de liquidez. (...)

Estas cifras permiten considerar a la Sala que para el 2 de octubre de 1998 la situación de Granahorrar no era de quebranto patrimonial, como lo señaló la Superintendencia Bancaria, hoy Financiera, como sustento de la orden de capitalización, la cual, como se vio, no tuvo motivación alguna en relación con el cálculo que arrojaron las pérdidas que supuestamente la insolventaron.

Es importante advertir que la Superintendencia Bancaria tomó la decisión de ordenar la capitalización de Granahorrar a las 11:50 p.m. del viernes 2 de octubre, antes de que el Banco de la República notificara a Granahorrar que daba por terminado el apoyo transitorio de liquidez, con las consecuencias que señalaba la Circular Externa 25 de 1995; sin embargo, la Superintendencia, tomó como un hecho cierto el retiro del apoyo de liquidez del Banco emisor para efectos de “calcular” las pérdidas de Granahorrar como consecuencia de la disposición de aquél de los títulos dados en descuento en los términos del apoyo. Lo anterior conduciría a estimar que la Superintendencia Bancaria no debió tener en cuenta el retiro del apoyo de liquidez del Banco de la República para calcular las pérdidas, situación que eventualmente arrojaría otro resultado sobre la situación patrimonial de Granahorrar y desvirtuaría la necesidad de su capitalización.

Sin embargo, ello no es posible determinarlo, pues, la falta de motivación de la orden de capitalización que se ha señalado, no permite establecer la incidencia de tal hecho, en el cálculo de las pérdidas. Por lo demás, la cesación de pagos en que incurrió Granahorrar y que diera lugar a la terminación del convenio con Fogafín, fue generada por el mismo Fondo al no entregar el apoyo adicional autorizado por la Junta Directiva. En efecto, Fogafín no hizo entrega del último apoyo adicional autorizado y convenido según el Otrosí 13 de 1 de octubre de 1998, porque no se había dado la dación en pago; sin embargo, ello no fue lo que se acordó, pues según consta en dicho Otrosí, mientras se formalizaba la dación en pago, se incrementaba la cuantía del apoyo a \$400.000 millones y se prorrogaba el convenio hasta el 5 de octubre de 1998, razón por la cual, el desembolso no dependía de la formalización

de la dación en pago, pues, para ello se había pactado un plazo hasta el 5 de octubre siguiente. (...)

En efecto, el valor intrínseco de las acciones técnicamente es el que se obtiene de dividir el patrimonio neto de la sociedad entre el número de acciones en circulación, de manera que éste expresa el valor que le corresponde a cada participación accionaria con base en la información patrimonial contable de la sociedad (Activos menos pasivos) y en consecuencia es calculado con base en el patrimonio social reflejado en sus estados financieros.

Y es que de conformidad con el artículo 379 del Código de Comercio, a la liquidación de la sociedad el accionista tiene derecho a “recibir una parte proporcional de los activos sociales, al tiempo de la liquidación y una vez pagado el pasivo externo de la sociedad”, lo que se traduce en el valor patrimonial y utilidades del ente societario.»...

*María Inés Ortiz Barbosa, Ligia López Díaz (con salvamento de voto),  
Juan Ángel Palacio Hincapié, Héctor J. Romero Díaz.*

## **ENAJENACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN ACCIONARIA DEL ESTADO EN ISAGÉN**

*El Gobierno nacional estaba facultado para adelantar la enajenación por obedecer a una política de financiación de los proyectos de infraestructura*

*No se presentó vulneración de los principios de democratización y preferencia en la venta de acciones*

*La sostenibilidad fiscal del Estado no se desconoce al estar fundamentada en estudios previstos por la Ley 226 de 1995*

10 de septiembre de 2015

**Radicación: 11001-03-26-000-2014-00054-00 (21025)**

...«En el sub judice, la Sala advierte que el Gobierno Nacional sí estaba facultado para adoptar la decisión de enajenar su participación accionaria en Isagén -decisión que finalmente fue adoptada por el artículo 1 del Decreto 1609-, como pasa a explicarse a continuación. (...)

[E]l Conpes 3281 recomendó adelantar una estrategia coordinada entre las diferentes entidades estatales para identificar los activos de la Nación que podrían ser objeto de aprovechamiento o enajenación. El artículo primero del Decreto 1609 del 30 de julio de 2013 (acto acusado) se enmarca dentro de este objetivo, en cuanto demuestra la decisión del Gobierno Nacional de enajenar el activo radicado en Isagén. Las anteriores recomendaciones fueron reiteradas en el documento Conpes 3760 del 20 de agosto de 2013, en cuanto se refirió a la posibilidad de destinar recursos obtenidos de la enajenación de activos a la financiación de proyectos de infraestructura bajo el esquema de asociaciones público privadas: cuarta generación de concesiones viales. (...)

En la misma dirección, el artículo 260 de la Ley 1450 de 2011, Plan Nacional de Desarrollo 2010–2014, había establecido, antes de la expedición del Decreto 1609, que «El Gobierno Nacional definirá los instrumentos necesarios

*para garantizar la adecuada administración, representación y tenencia de la participación accionaria de las entidades estatales del orden nacional». (...)*

Lo anterior le permite a la Sala concluir que no es nulo el artículo 1 del Decreto 1609, que aprobó el programa de enajenación de la participación accionaria de la Nación en Isagén, por cuanto la decisión adoptada hace parte de una política económica de financiación que le permite al Estado decidir discrecionalmente qué activos optimiza o cuáles otros enajena, en el ámbito de las competencias del Gobierno Nacional. El Gobierno Nacional decidió discrecionalmente desprenderse de las acciones de Isagén y la Sala advierte que el ejercicio de esa facultad es legítimo y válido a la luz de los mandatos generales que habilitan al Estado para decidir la forma en que obtiene recursos para financiar proyectos de infraestructura, en el marco de una determinada política económica. La Sala insiste en que no le corresponde examinar el alcance ni la conveniencia de esa política económica, sino que basta establecer que la decisión esté conforme con los mandatos generales que habilitan al Estado a vender uno u otro activo. El problema jurídico consistente en determinar si el Gobierno Nacional estaba o no facultado para decidir sobre la enajenación de esa participación accionaria, tiene una respuesta afirmativa, según lo que se deja expuesto. El control jurídico normativo sobre este aspecto discrecional no puede tener más límites que el de la Constitución, la Ley 226 y la razonabilidad, medida en una relación de proporcionalidad de medio a fin. Ningún elemento hay en el expediente del que se pueda deducir que el Gobierno ha usado esta competencia de forma irracional o desproporcionada. (...)

La Sala considera que, en principio, el legislador es el llamado a establecer las restricciones para adquirir acciones en los procesos de enajenación. Precisamente así lo hizo el Congreso en el artículo 14 de la Ley 226, cuando dispuso que se puede limitar la negociabilidad temporal de las acciones, hasta por dos años a partir de la enajenación, y el número máximo de acciones que pueden adquirir los empleados que pertenecen al nivel directivo. Según ese mismo artículo, al Gobierno Nacional, por su parte, le corresponde, en el marco de la Ley 226, adoptar las medidas administrativas en cada proceso de enajenación para evitar las conductas que atenten contra los principios generales de esa ley. De cualquier forma, a juicio de la Sala, las medidas adoptadas para garantizar los principios generales de la ley no pueden desconocer las finalidades del artículo 60 de la Constitución Política y de la Ley 226, en especial, el principio de democratización y el derecho de preferencia. Esto es, el Gobierno Nacional está plenamente habilitado

para fijar limitaciones en el proceso de enajenación, siempre y cuando sean razonables, pertinentes y justificadas. (...)

En el sub lite, la Sala considera que los apartes demandados del artículo 8 del Decreto 1609 no desconocen los principios de democratización y preferencia. Las medidas adoptadas en esa norma son condiciones válidas y razonables para garantizar que se materialicen los principios generales de la Ley 226, al punto que en la primera etapa todas las acciones se ofrecieron de manera preferente a los destinatarios de las condiciones especiales. Adicionalmente, esas medidas, que son propias del reglamento, esto es, propiamente administrativas, cumplen con los propósitos antes mencionados: evitar abusos de los destinatarios de las condiciones especiales, evitar la concentración de la propiedad y garantizar que esos destinatarios adquieran acciones de acuerdo con su capacidad adquisitiva. Y todo eso lo autoriza la Ley 226. (...)

No hay exceso de potestad reglamentaria por este aspecto. El Gobierno Nacional estableció limitaciones que resultan conforme con la ley que lo autoriza establecer ese tipo de medidas, en especial el artículo 14 de la Ley 226. (...)

Lo dicho también descarta el cargo de nulidad de los apartes demandados del artículo 8 del Decreto 1909, referido a la desviación de poder, que propuso el señor Toro Escobar. En efecto, el Gobierno Nacional cumplió con el mandato de preferencia, al ofrecer la totalidad del paquete accionario en la primera etapa a los destinatarios de las condiciones especiales y disponer limitaciones que precisamente tenían por objeto hacer efectivo ese derecho de preferencia, mas no beneficiar los intereses de un «tercero estratégico» en la segunda etapa, como lo insinúa en la demanda. (...)

El reglamento, además, detalla, en extenso, las condiciones técnicas, financieras, regulatorias y jurídicas que debe tener el operador idóneo designado por los aceptantes. En todo caso, esa designación debe aprobarla el comité técnico de que trata el artículo 22 del Decreto 1609. Por su parte, el reglamento de la segunda etapa estableció un proceso de preclasificación, previo a la subasta que tiene por objeto validar y calificar a todos los interesados que cumplan con los requisitos técnicos, financieros y regulatorios para intervenir en el proceso de enajenación. (...)

En conclusión: la sostenibilidad fiscal está referida a tres aspectos fundamentales: i) es un criterio financiero orientador de las ramas del

poder público y busca lograr la consecución de los fines esenciales del Estado; ii) es un importante mecanismo para examinar continuamente la capacidad del Estado para atender eficientemente el gasto público social y la deuda pública, esto es, para satisfacer en el largo plazo el gasto y las obligaciones financieras, y así lograr la estabilidad macroeconómica, y iii) es una herramienta diseñada para evitar y controlar el déficit fiscal, que suele ser un obstáculo para materializar los fines esenciales del Estado. En el caso concreto, la Sala considera que la decisión de enajenar la participación accionaria de la Nación no desconoce el criterio de sostenibilidad fiscal, en los términos que propone Enrique Alfredo Daza Gamba. La venta de la participación accionaria que tiene la Nación en Isagén estuvo precedida o fundada en los estudios a que alude el artículo 7 de la Ley 226. Esos estudios están debidamente acreditados en autos, como ya se explicó. Dichos estudios transmiten razonabilidad y proporcionalidad a la decisión de vender esa participación accionaria conforme con el artículo 60 de la Constitución y la Ley 226. No se trata, como ya se dijo, de una decisión arbitraria, sin sustento económico ni financiero alguno que el Gobierno Nacional hubiera adoptado. El señor Enrique Alfredo Daza Gamba propone que el artículo 334 se habría violado, en cuanto el Gobierno no hizo estudios específicos para decidir la venta de la participación accionaria en Isagén frente a otros activos. En ningún caso, dicha norma constitucional estipula semejante obligación. Como ya se dijo, se trata fundamentalmente de una herramienta relacionada con las variables macroeconómicas que pretenden mantener un flujo de ingresos y gastos públicos sostenibles en periodos determinados.»...

*Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

SALA PLENA Y ASUNTOS  
CONSTITUCIONALES



## **AUTONOMÍA PATRIMONIAL DE LOS MUNICIPIOS**

*Se desconoce si los departamentos disponen de las rentas y administran los bienes municipales, habida cuenta del derecho de propiedad que les reconoce la Constitución*

6 de diciembre de 1939

**Radicación: CE-SEC4-EXP1939-12-06**

...«A propósito de aquel artículo 69 resulta indudable que la Asamblea ha pretendido ejecutar un acto dispositivo en relación con rentas de los Municipios situados dentro del territorio de su jurisdicción, lo que pugna con disposiciones de la Constitución y la ley. (...)

“...son inconstitucionales las leyes que disponen que los Departamentos o Municipios destinen un diez por ciento de sus presupuestos a la instrucción pública, o un quince por ciento a la higiene y beneficencia públicas, etc., por la misma razón que lo serían las que ordenaran a los particulares la manera de distribuir o invertir sus rentas privadas.

La Nación no puede ocupar las propiedades departamentales o municipales sino en los casos en que, conforme al artículo 26 de la Codificación, podría ocupar las propiedades particulares. En consecuencia, la Nación puede expropiar, por motivos de utilidad pública, o de interés social, los bienes de los Departamentos y de los Municipios, como los de los particulares. Igual cosa decimos de las ordenanzas respecto de los Municipios.”

Se argüirá que según la Constitución (artículo 195), “corresponde a los Concejos Municipales votar, en conformidad con la Constitución, la ley y las ordenanzas expedidas por las Asambleas, las contribuciones y gastos locales.”

Mas, aunque inconciliables en apariencia los dos principios referidos, no es difícil determinar el alcance del segundo si se considera que él encuentra su debida aplicación cuando se trata de la formación de los

presupuestos municipales, a lo cual ha previsto la Ley 5° de 1918 señalando reglas de carácter general para la satisfacción de necesidades coactivas, que armonizan con la norma prohibitiva del numeral 5° del artículo 171 del Código Político y Municipal, que veda a los Distritos aplicar los bienes y rentas municipales a objetos distintos del servicio público.

Corroborar lo dicho la circunstancia de que la Constitución nada preceptúa sobre gastos que sean de cargo de los Distritos, y, en cambio, en el artículo 206 establece que no podrá hacerse ningún gasto público que no haya sido decretado por las Municipalidades, y en el artículo 205 que en tiempo de paz no podrá hacerse erogación del Tesoro que no se halle incluida en el presupuesto de gastos.

Y aunque de acuerdo con el artículo 199 del Código Político y Municipal los gastos de cargo de los Municipios serán determinados por las respectivas Asambleas Departamentales, las que no podrán señalarles los que la ley haya impuesto al Estado o al Departamento, hay que tener en cuenta, de un lado, que la citada Ley 5° de 1918, posterior, reglamentó íntegramente la materia, y, de otro lado, que la norma puede ser plenamente eficaz, sin menoscabo de la autonomía municipal, siempre que se apliquen bienes del Departamento en beneficio de los Municipios, en cuyo caso sí cabe fijar un porcentaje o determinada cuantía de los mismos para las respectivas inversiones por parte de los Municipios favorecidos. Todo esto sin perjuicio de considerar también que la Ley 4ª de 1913 reprodujo casi en su totalidad la Ley 149 de 1888, no obstante las trascendentales innovaciones del Acto legislativo número 3 de 1910, entre las cuales se encuentra el artículo 50 de que se hace mérito.

Además, dicho artículo equipara a los Departamentos y Municipios en relación con los bienes y rentas de cada uno de ellos, de manera que la intangibilidad anexa al derecho de propiedad que reconoce sin otras limitaciones que las previstas en la Constitución, se desconocería si se admitiera que los Departamentos dispusieran de los bienes y renta municipales, así como si se aceptara que los de los Departamentos están sujetos a que una ley, fuera del caso de expropiación por causas de utilidad pública o interés social, los aplique en favor de la Nación o de los Municipios.»...

*Elías Abad Mesa, Tulio Enrique Tascón, Gonzalo Gaitán,  
Gustavo Hernández Rodríguez, Ramón Miranda,  
Guillermo Peñaranda Arenas, Ricardo Tirado Macías.*

## **FACULTAD IMPOSITIVA TERRITORIAL**

*Contribución de valorización*

10 de noviembre de 1965

**Radicación: CE-SEC4-EXP1965-11-10**

...«Nadie podría aceptablemente desconocer la conveniencia ni la utilidad del impuesto de valorización, ni las necesidades actuantes y urgentes que el desarrollo de las Secciones y Municipios del país, tiene que satisfacerse con apremio impostergable.

El progreso acelerado de los departamentos y de los Municipios dependen en buena parte de la contribución que por medio del impuesto de valorización se exige a los propietarios de bienes inmuebles que adquieran un mayor valor con determinadas obras públicas, de interés general, realizadas por la Administración, y en proporción al beneficio que reportan. (...)

Empero, la facultad impositiva de que gozan las asambleas en nuestro régimen republicano y democrático no es discrecional sino reglada, lo que se traduce en que no pueden establecer contribuciones sino dentro de los límites y condiciones que fije la ley y con arreglo al sistema tributario nacional.

Precisa, pues, dilucidar si la ordenanza ameritada que estableció el impuesto, lo hizo dentro de tales límites y condiciones.

Anótese de paso que las ordenanzas tienen origen en las entidades de carácter puramente administrativo y no legislativo. No podría decirse con propiedad que las asambleas son ramas legislativas del Departamento. Podrían sí catalogarse las ordenanzas como actos legislativos en sentido material porque crean situaciones jurídicas generales, pero formalmente son actos administrativos. Por cuanto estos organismos se originan en el

sufragio popular, a ellos y no a los gobernadores, dio la Constitución la facultad de crear ciertos impuestos y contribuciones, que la ley misma señala restrictivamente, por virtud del conocido aforismo inglés tan citado, de que no puede haber impuesto sin representación.

Se sienta, además, desde ahora, que las asambleas, como los funcionarios, no pueden hacer sino lo que la ley les permita a diferencia de los particulares que pueden hacer cuanto la ley no les prohíba.

No valdría encomiar las ventajas del impuesto de valorización, innegables por cierto, ni alegar que lo que grava es el mayor valor causado por una obra pública cualquiera, si para imponerlo o decretarlo no se acredita la preexistencia de una autorización legal suficiente y expresa.

Se estudiará primeramente si existe mandato legal que autorice al Departamento de Santander, por el conducto propio de su Asamblea, para establecer el impuesto de valorización o si, en su defecto, puede recurrirse válidamente a la vía interpretativa de las normas afines del Código de Régimen Político y Municipal, para desentrañar en alguno de sus preceptos la existencia de una atribución general que, concordando con las reglas de la Carta y de las leyes, pueda tomarse como facultad bastante para que la Asamblea decrete el impuesto. Porque todo indica que dentro del régimen constitucional de Colombia las Asambleas no lo pueden crear sin previa autorización de la ley, lo que es evidente. Y lo es porque la soberanía reside en la Nación, concepto sinónimo en nuestra Carta al de Estado, y según ella los Departamentos al igual que los Municipios, son organismos administrativos subordinados, que en materias impositivas, no pueden tener sino las facultades que les confieren la Constitución y las leyes, como que la imposición es atributo de la soberanía.

Bien ha dicho Gabino Fraga en su Derecho Administrativo que ejercitando una prerrogativa inherentes a la soberanía, el poder público establece el impuesto cuya obligación de satisfacerlo no es contractual ni se rige por las leyes civiles, sino que es una carga impuesta por decisión unilateral del Estado, sometida únicamente a las normas del derecho público. Y el poder público lo establece por medio de leyes porque en el parlamento es donde está representada la voluntad popular y siendo una carga para los gobernados, ellos deben intervenir en su establecimiento, por medio de sus representantes elegidos por el voto directo.

Es por ello que el artículo 189 de la Carta dispone que “Las Asambleas Departamentales para cubrir los gastos de la administración que les corresponda podrán establecer contribuciones con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley”.

Que las Asambleas necesitan facultad expresa para crear impuestos lo ha venido sosteniendo el Consejo de Estado. Y la facultad no puede ser diferente a la legal porque solamente el parlamento es fuente de creación de impuestos departamentales. Es verdad que el artículo constitucional transcrito habla de contribuciones, pero obviamente debe entenderse que se refiere a impuestos dado que la contribución no puede servir para gastos comunes puesto que se paga en relación con una obra determinada. Y el impuesto sí se exige al contribuyente sin una contraprestación especial. (...)

Si por virtud de su soberanía indelegable, la atribución impositiva reside en la Nación (órgano legislativo), tenemos que la ley no puede ceder a las secciones en forma general su atribución en materia de impuestos.

La lógica interpretación del precepto del artículo 191 de la Carta es la que debe fijar los límites y condiciones de que habla el artículo, y decir, en consecuencia, sobre cuales materias impositivas versa la facultad a los Departamentos para el establecimiento de los impuestos. Y a esta norma debe ceñirse la interpretación que se dé al numeral 3º del artículo 97 arriba transcrito.

Si, como lo sostiene el Tribunal, esta atribución general tuviera la virtud de delegar una facultad soberana en materia de impuestos, no se hubieran tenido que expedir muchas leyes para conceder esa facultad a Municipios y Departamentos.

Son estas, pues, algunas consideraciones de la Sala en disparidad con las que la sentencia de primera instancia ha hecho a lo largo de sus considerando.

Enumérense ahora, para precisarlas, las normas de la ley sobre el impuesto de valorización y para ver si en alguna de ellas se contienen autorizaciones al Departamento de Santander que apoyen la expedición de la Ordenanza cuestionada:

Fue establecido el impuesto por la Ley 25 de 1921 en donde se le define diciendo que consiste en una contribución sobre las propiedades raíces que se benefician con la ejecución de obras de interés público local. La Ley 51

de 1926 lo centralizó expresamente para obras que ejecutara el Gobierno Nacional; con posterioridad y por las Leyes 195 de 1936, 63 de 1938 y 1° de 1943, el estatuto se hizo extensivo a los municipios; por la Ley 25 de 1959 se autorizó a los Departamentos para establecer tal impuesto pero para obras de riego, desagüe y drenaje de ríos, regulación de corrientes de agua, limpieza y canalización de ríos con el objeto principal (artículo 19) de recuperar, defender o mejorar tierras.

Por otra parte, el Decreto número 3114 de 1954, declarado inexecutable por la Corte Suprema autorizó, individualizándolo, al Gobernador de Cundinamarca para crear, recaudar e invertir la contribución especial llamada impuesto de valorización. Este decreto se enuncia así: “Por el cual se autoriza al Gobernador de Cundinamarca para establecer el impuesto o compensación de valorización para obras de interés público seccional”. (...)

La ordenanza acusada fué expedida por la Asamblea de Santander durante la vigencia de los Decretos 3114 de 1954 y 158 de 1955 puesto que la declaratoria de inexecutable se produjo el 10 de febrero de 1960 (Gaceta Judicial números 2221 y 2222). Al producirse ésta, el otro Decreto número 158 de 1955, consecuencia de aquél, quedó inexistente, por cuanto que los efectos de la declaratoria de inexecutable respecto del acto administrativo, son los mismos de nulidad.

Si es verdad que ni la sentencia recurrida, ni las alegaciones de las partes fundamentan sus razonamientos en los decretos anteriormente citados, de los cuales hacen mención incidentalmente apenas, lo que es también que la Sala ha querido detenerse en ellos para agotar el estudio de las fuentes de donde pudiera deducirse la existencia de la facultad legal que se echa de menos en el acto de la Asamblea de Santander.

La principal solicitud de la demanda que no invocó la acción de plena jurisdicción, sino la pública, se endereza, pues, al restablecimiento del derecho. Restablecido éste, la Ordenanza carece de fundamento actual.

La declaratoria de inexecutable de que se ha hecho mérito, hace que se considere que el acto no existió jamás jurídicamente y que la Asamblea de Santander, en consecuencia, no tuvo base constitucional ni legal para dictar la ordenanza ameritada.»...

*Alejandro Domínguez Molina, Guillermo González Charry,  
Juan Benavides Patrón, Enrique Acero Pimentel.*

## **PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD TRIBUTARIA**

*Procedencia*

19 de junio de 1970

**Radicación: CE-SEC4-EXP1970- N1492**

...«[El] Decreto 1366 de 1967 entró a regir el 20 de julio de 1967 y dice que se aplicará a las liquidaciones de impuesto sobre la renta por dicho año; como la liquidación de revisión se produjo antes de la vigencia de dicho decreto (27 de abril de 1967) y los hechos que dieron origen a la sanción son anteriores a la ley favorable, se pregunta: podrá aplicarse al caso que se discute el artículo 16 analizados Veámoslo:

### **EFECTO RETROACTIVO Y EFECTO RETROSPECTIVO DE LA LEY**

Es bien sabido que en cuanto a la aplicación en el tiempo, la regla general es que la ley no tiene efecto retroactivo, así se establece en la ley 153 de 1887 y se aplica de una manera especial respecto de situaciones en que la ley nueva podría vulnerar derechos adquiridos que en el campo civil están tutelados por el artículo 30 de la Constitución y en el campo administrativo por el deber de indemnización que existe cuando de la aplicación de una norma jurídica cuyos efectos sean inmediatos resulten perjuicios para los asociados. Sin embargo, cuando no se presenta un choque con derechos adquiridos y la nueva ley viene a favorecer situaciones que existían antes de su vigencia, se ha sostenido el criterio de que ella es aplicable aún para situaciones o hechos anteriores a su vigencia, por el fenómeno conocido como efecto retrospectivo de la ley.

Aquellas leyes que se dictan con el propósito de remediar injusticias sociales, de dar mejores oportunidades a los trabajadores, más amplios derechos de los que se otorgaban por la ley anterior, suelen tener efecto hacia atrás para contemplar no sólo las situaciones que surjan con posterioridad a su vigencia sino a aquéllas que se habían consolidado antes, es decir,

cuando existen las circunstancias y condiciones que van a mejorarse con el nuevo estatuto.

Por lo que hace a las leyes tributarias es bien sabido que su interpretación debe estar presidida por un eminente espíritu de justicia y con base en el principio de la libertad fiscal debe el intérprete atenerse al sentido más favorable al contribuyente. En reciente sentencia de 20 de marzo de 1970 esta Sección acogió un criterio de Cooley citado por Linares Quintana en su “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional” que se expresa así:

“En la interpretación de las leyes fiscales debe darse consideración especial al propósito con que ellas fueron sancionadas. Este propósito es proporcionar al gobierno un recurso. Pero en el procedimiento para obtenerlo debe entenderse también que no debe infligirse al individuo gravado ningún perjuicio innecesario. Mientras este sea secundario al objeto principal la ocasión impulsora de la ley no es menos un deber sagrado. Las constituciones han cuidado insertar disposiciones para asegurar a los ciudadanos contra la injusticia en la imposición y toda la acción legislativa está inspirada en la presunción de que esto ha sido entendido. Estamos por consiguiente en libertad de suponer que los dos principales objetos tenidos en vista en la sanción de las disposiciones de una ley impositiva son: 1) proveer un recurso público, y 2) asegurar a los individuos contra la exacción y el despojo encubiertos en los procedimientos para recaudar las contribuciones”.

(...)

Es pues, lógica, justa y jurídica, de acuerdo con los principios expuestos, la aplicación de la ley tributaria en lo permisivo o favorable a situaciones existentes con anterioridad a su vigencia. Por ello mismo es absolutamente viable la aceptación del artículo 16 del Decreto 1366 de 1966 al reclamante y de ahí que pueda despacharse favorablemente la petición envuelta en el primer cargo analizado; por ello no deben rechazarse los salarios que se pagaron.»...

*Gustavo Salazar T., Hernando Gómez Mejía, Miguel Lleras Pizarro,  
Juan Hernández Sáenz.*

## **TITULARIDAD DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA**

*La tiene en primer término el Presidente de la República y, en segundo lugar, las Asambleas Departamentales y Concejos Municipales. No la tienen los gobernadores y alcaldes. La delegación es restringida.*

24 de mayo de 1973

**Radicación: CE-SEC4- EXP1973-N2226**

...«PRINCIPIO DOMINANTE

Es el llamado “cláusula general de competencia” contenida en el Artículo 76 de la Constitución según el cual salvo excepción expresa de aplicación restrictiva al Congreso corresponde por medio de Leyes regular todo lo relativo a la libertad, a la propiedad y a la atribución de competencias, con obvia subordinación a los mandatos constitucionales, lo que significa que el poder reglamentario como facultad propia de la administración de los servicios públicos está siempre subordinado a la Ley y por ella limitado. En otras palabras, el reglamento nunca puede ser sustitutivo de la Ley aunque en algunos casos pueda ser supletorio. Esta clara situación se deriva de la garantía constitucional de la separación de las ramas del poder público sin la cual el estado de derecho que también se denomina como imperio de la Ley sería imposible de concebir y, sin él, naufragaría la libertad individual.

El reglamento es, como lo ha reiterado la jurisprudencia, el instrumento natural de la administración para que los servicios públicos funcionen, para que la Ley se cumpla pero no para que la sustituya; es su complemento indispensable pero sólo en la medida en que actualice la Ley y la acomode a las necesidades de cada tiempo.

### **TITULARES DEL PODER REGLAMENTARIO**

En primer término lo es el Presidente de la República según el ordinal 3o. del Artículo 120. Esta facultad sin embargo, no puede ejercerla

sin la refrendación del Ministro o del Jefe del Departamento Administrativo correspondientes. El Ministro o el Jefe del Departamento Administrativo que hayan de refrendar el reglamento los escoge el Presidente aunque lo ordinario, por la especialidad de los servicios públicos que particularmente dirige cada ministro y cada jefe de departamento, es que quienes dirigen cada servicio sean los refrendadores del reglamento, pero la falta de la firma de algún jefe de servicio no lo exonera de cumplirlo como no lo dispensaría de la obligación impuesta por la Ley.

En segundo término son también titulares de esta potestad las Asambleas Departamentales cuya competencia derivada de la Constitución está sujeta a las reglas de la Ley según lo preceptuado en el título XVIII de la Constitución y en particular en su Artículo 187. Por eso es impropio usar la nomenclatura de órgano poder o rama legislativa departamental. Las Asambleas no legislan sólo reglamentan la Ley.

Lo mismo se predica de los Concejos Municipales cuyas atribuciones sólo pueden ejercerse conforme a la Ley según lo ordena el Artículo 197 de la Constitución.

Los gobernadores y los alcaldes carecen de poder reglamentario originado en la Constitución y sólo pueden expedir las medidas para las que hayan sido expresamente autorizados por Ordenanzas y Acuerdos o aquellas propias de los gestores de negocios que sean indispensables para impulsar el funcionamiento de los servicios públicos que dirigen y siempre que se subordinen rigurosamente a las competencias que se les hayan atribuido como administradores o gerentes de tales servicios.

Este tema ha sido varias veces examinado por el Consejo de Estado con conclusiones contradictorias que pueden considerarse resueltas por el ya transcrito Artículo 9o. del Decreto Ley 1355 de 1970 que les reconoce competencia para dictar reglamentos con el fin de cumplir las disposiciones de las Asambleas Departamentales y de los Concejos sobre la materia de policía y en cuanto tales mandatos necesitan alguna precisión para aplicarlos. En el mismo precepto se recuerda que no pueden expedir “normas de conducta no contenidas en las Ordenanzas o en los Acuerdos”. Esta doctrina es obviamente aplicable a otras materias que no sean de policía y así se concilian, refrendan y limitan los poderes que la jurisprudencia ha entendido como derivados de los Artículos 239 y 240 del Código de régimen político y municipal y el 63 y el 65 del código administrativo.

## LA MATERIA REGLAMENTABLE

a) Lo es en primer término y por definición constitucional, la Ley, cualquiera que ella sea, incluidos los códigos.

b) Los decretos con fuerza de Ley, porque tienen igual jerarquía.

Es prudente, observar que los reglamentos que se dictan en materia económica, especialmente en desarrollo de las Leyes que autoricen la intervención del estado para racionalizar y planificar la economía a fin de lograr el desarrollo integral, intrínsecamente no tienen naturaleza diferente a la de los demás reglamentos. La regla general se mantiene: su ámbito depende de lo minucioso de la Ley, que cuando se expide con tal objeto suele ser poco detallada para que el gobierno tenga capacidad de adaptarla en todo momento a las condiciones e imprevisibles circunstancias del vaivén de los negocios.

La Constitución cuando el desarrollo de sus mandatos no ha sido expresamente reservado a la Ley y mientras ésta no lo haga.

La Constitución, directamente, cuando la Ley, de modo excepcional haya sido excluida explícita y claramente del ejercicio de alguna competencia que según la "cláusula general" debería corresponder al Congreso pero que, por cierta razón política particular, se atribuya a otra rama del poder, como en el caso tradicionalmente reconocido por la jurisprudencia, del numeral 20 del Artículo 120 que asigna al Presidente de la República la facultad de dirigir las relaciones diplomáticas con los demás Estados y entidades de derecho internacional, sujeta sin embargo, a la restricción de que los tratados o convenios sean aprobados por el Congreso para que puedan regir. Por excepcionales, estas facultades de reglamentación directa deben interpretarse y aplicarse restrictivamente, con subordinación muy severa al texto constitucional que las confiere. (...)

### ¿ES DELEGABLE LA POTESTAD REGLAMENTARIA?

Como es competencia atribuida precisamente por la Constitución no puede ser delegada sino en los casos y con las formalidades que la misma Constitución determina. De no ser así la delegación sería tanto como la dilución de la responsabilidad. Como lo indica el Artículo 20, los funcionarios públicos son responsables por infracción de la Constitución y de las Leyes y por extralimitación de funciones o por omisión en el ejercicio de éstas. Sería imposible determinar la responsabilidad si las competencias se ejercieran

por funcionario a quien no estén atribuidas o por supuesta delegación deducida por la vía de interpretación del infractor mismo, o cuando la delegación no cumple con las formalidades constitucionales.

La del Presidente de la República está bien determinada por el Artículo 135 de la Constitución: “Los Ministros y los Jefes de Departamentos Administrativos, como jefes superiores de la administración, y los gobernadores, como agentes del gobierno, pueden ejercer, bajo su propia responsabilidad, determinadas funciones de las que corresponden al presidente de la República, como suprema autoridad administrativa, según lo disponga el presidente. Las funciones que pueden ser delegadas serán señaladas por la Ley.

“La delegación exige al presidente de responsabilidad, la cual corresponderá exclusivamente al delegatario, cuyos actos o resoluciones podrá siempre reformar o revocar el presidente, reasumiendo la responsabilidad consiguiente”.

La norma es tan clara que impide la interpretación por analogía. No hay duda de que la potestad reglamentaria es una de las funciones que corresponden al presidente como suprema autoridad administrativa, pero sólo puede delegarla en los ministros, en los jefes de departamentos administrativos y en los gobernadores cuando la Ley lo autorice. Ninguna otra agencia gubernativa nacional o local puede ser delegataria del poder reglamentario del presidente de la República.

Las Asambleas pueden delegarla según el numeral 10o. del Artículo 187 que reza: “Autorizar al gobernador para celebrar contratos, negociar empréstitos, enajenar bienes departamentales y ejercer, pro tempore, precisas funciones de las que corresponden a las Asambleas”. Solo en este caso y en los generales ya comentados respecto de Ordenanzas y de Acuerdos puede el gobernador ejercer la potestad reglamentaria y ninguna otra agencia departamental puede hacerlo. Son irregulares por inconstitucionales los frecuentes actos de secretarios de los gobernadores y de otros agentes suyos que se expiden con la forma y el contenido de reglamentos. Exactamente lo mismo puede predicarse de la potestad reglamentaria de los Concejos según la regla séptima del Artículo 197: “Autorizar al alcalde para celebrar contratos, negociar empréstitos, enajenar bienes municipales y ejercer, pro tempore, precisas funciones de las que corresponden a los Concejos”»...

*Hernando Gómez Mejía, Juan Hernández Sáenz,  
Miguel Lleras Pizarro, Gustavo Salazar Tapiero.*

## **APLICACIÓN DE LA NORMA PENAL PARA EL TÉRMINO DE CADUCIDAD DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS**

*Las infracciones penales se clasifican en delitos y contravenciones. Si la ley tributaria no contempla un término de caducidad para imponer las sanciones se acude al Código Penal por tratarse de una contravención. Principio de favorabilidad penal aplicable en materia sancionatoria tributaria.*

23 de mayo de 1978

**Radicación: CE-SEC4-EXP 1978-N2856-10069**

...«2. El decreto de 30 de septiembre de 1974, número 2053 derogó expresamente la legislación anterior relativa a las sanciones por no llevar libros de contabilidad o por la no presentación de los mismos y desde esa fecha hasta la promulgación del Decreto Ley 2821 de 1974 expedido el 20 de diciembre no hubo leyes relativas a esas sanciones por tales infracciones.

3. Para la aplicación a casos ocurridos después del estatuto mencionado, la discusión es superflua.

4. Cuando quiera que la ley describa como prohibida una conducta con la amenaza de que quien cometa el hecho prohibido merecerá una pena impuesta por el Estado luego de un procedimiento, allí hay una infracción penal.

5. No todas las infracciones penales son del mismo grado y por eso las legislaciones de cada país las clasifican de modo diverso, según los motivos que originan la clasificación y las circunstancias propias de cada lugar.

6. En Colombia, desde 1938 se adoptó la doctrina de la unidad de la infracción y se la clasificó en dos grados: delito y contravención. Todo el que infrinja la ley penal es responsable salvo las excepciones que la ley establezca (artículo 23 a 30 del Código Penal). En las contravenciones la simple acción u omisión hace responsable al agente de la infracción. En

este grado de infracción, la ignorancia de la ley es causal exonerativa de responsabilidad siempre que se deba a fuerza mayor (art 23-3 del C.P.).

7. Nadie puede ser condenado por un hecho que no esté expresamente previsto como infracción por ley vigente al tiempo en que se cometió (art 1º del C.P.). La ley permisiva o favorable aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable (arts 26 de la Constitución, 3º del C.P., 1º del C. de P.P.; 43 a 47 de la ley 153 de 1887).

8. Las reglas generales del Código Penal y del de Procedimiento Penal se aplicarán a toda ley penal especial, salvo que esta misma Ley u otra, prescriban reglas distintas.

9. Todas las reglas de procedimiento penal son de aplicación estrictísima y, obviamente, en particular las que regulan los fenómenos de caducidad o prescripción, tanto de la acción del estado como del cumplimiento de la pena. Si un estatuto de derecho penal especial, como por ejemplo el tributario en los capítulos correspondientes, no regula de modo simple, claro, expreso, los términos de caducidad, no es permisible encontrarlos por analogía, por complicada interpretación de normas de las que al final de largo recorrido hermenéutico se encuentre alguna regla de la que pueda deducirse que sería aplicable al fenómeno de la prescripción. Si no existe la regla especial, debe acudir a la general del Código Penal, que no es aplicación analógica (como si lo es la del proceso hermenéutico), sino directa. La situación se agrava si la regla encontrada por interpretación es más gravosa que la general, directa y clara del Código Penal y del de Procedimiento, porque viola el principio de la aplicación preferente de la ley permisiva o favorable.

10. El artículo 24 del Decreto 1651 de 1961 fija el término de competencia para practicar liquidación oficial. No se refiere a la caducidad, luego no es legítimo aplicarlo por analogía. Estamos tratando de caducidad de la acción penal.

11. Las penas por infracción tributaria no son accesorias de nada. El documento administrativo de liquidación debe referirse a la cuantía de los impuestos que deba pagar el contribuyente o a la declaración de que no debe. En el mismo documento debe resolverse sobre otra materia diferente: si hubo infracción penal debe imponerse la pena que, en general, es de cuantía proporcional al valor de los impuestos o de las omisiones en la declaración. Esta circunstancia induce a estimar lógico que para una y otra resolución se disponga de igual plazo. Para resolver esa falta de coincidencia

en los plazos (más corto el de caducidad de la acción penal que el de la liquidación del impuesto), fue para lo que se adoptó la regla del artículo 16 del citado Decreto 2821 de 1974. Antes no había más regla que la general del Código Penal que, se repite, no es de aplicación analógica, sino directa por mandato expreso de la Ley.

12. La sanción no forma parte de la obligación tributaria sino al contrario, es infracción a la obligación tributaria, incumplimiento de esa obligación. Por eso se pena, pero si no hay infracción, como acontece respecto de la mayoría de los contribuyentes, no hay ni puede haber pena, de donde se concluye que el valor de las multas no forma parte de la obligación tributaria, sino la respuesta del estado a la infracción de la ley en donde se describe la dicha obligación.

13. Que las infracciones a la ley tributaria no forman parte del derecho penal sino del derecho penal administrativo, que así se llama porque la sanción o pena la impone la administración es tanto como decir que las sanciones de la ley penal militar no son penales porque las aplican los militares. Sin discutir y al contrario, aceptando la existencia autónoma de esa rama que a muchos place llamar “derecho penal administrativo”, basta advertir cómo su misma denominación de “penal”, recuerda su naturaleza.

14. Las condiciones personales del agente, las circunstancias en que se cometió el hecho y demás modalidades atenuantes o agravantes que deben considerarse al adoptar la pena por los delitos, no le quita a las contravenciones su calidad jurídica de infracción penal. Como ya se dijo, en las contravenciones por mandato del Código Penal, la simple acción u omisión hace responsable al agente, lo que enseña que aquellas circunstancias atenuantes o agravantes no se examinan en el proceso por contravenciones.

15. Cuando la ley no califica expresamente el hecho prohibido como delito y surge duda sobre si lo es o si es contravención, la ley y la constitución ordenan que se opte por la solución permisiva o favorable. Es al legislador al que compete hacer la clasificación de las infracciones penales, pero si la omite, basta aplicar no principio implícito alguno, sino la norma expresa de la Constitución.

16. Las infracciones penales cuyo conocimiento compete a la administración son en su mayoría contravenciones, por ausencia de calificación expresa de la Ley. Así, las que compete aplicar a las

Superintendencias, como la bancaria, la de precios, la de cambios, la de sociedades, la de notariado, etc. A veces se las ha designado explícitamente como contravenciones y en algunos casos se ha señalado expresamente el plazo de prescripción de la acción y de la pena. En materia tributaria ahora a partir del Decreto Ley 2821 de 1974, pero solo para la acción; en otras el legislador se ha comportado con mayor claridad, como puede verse en la Ley 33 de 1975 en donde se lee: “La acción en (sic) las contravenciones al régimen de cambios internacionales y de comercio exterior prescribirá en cuatro años y la sanción en ocho” y agrega en el artículo segundo una norma muy importante: “La prescripción de la acción contravencional al régimen de cambios internacionales y de comercio exterior se interrumpirá por el auto de apertura de la investigación, y comenzará a correr de nuevo por el término de cuatro años, desde el día de tal interrupción”. Esta norma constituye novedad excepcional en nuestro derecho penal, porque ordinariamente la acción solo se interrumpe por el auto de llamamiento a juicio y en los juicios por contravenciones por la sentencia de primera instancia.

17. En resumen, de acuerdo con nuestro derecho positivo, todo el que infringe una ley conminada con una pena que deba imponer funcionario, incurre en infracción penal.

Todo el que infringe la Ley penal es responsable, salvo los casos expresamente exceptuados.

Hay infracción penal por delitos y por contravenciones.

El conocimiento de los delitos corresponde a los jueces comunes o a los especiales.

El conocimiento de las contravenciones corresponde, en general, en primera instancia a la administración y las clasificadas como de policía y de policía especial, en todas las instancias a la administración por medio de agencias de policía (Decreto 1355 de 1970 y 522 de 1971).

Las de policía no tiene revisión o control de legalidad por la jurisdicción, como lo dispone el artículo 73-2 del C.C.A.

Las resoluciones que impongan penas por contravenciones, siempre que no competan a la justicia ordinaria, son revisables por la de lo contencioso administrativo.

En materia tributaria hasta diciembre de 1974, la prescripción de la acción fue de un año según la regla expresa del artículo 115 del Código Penal, en el entendimiento por aplicación preferente favorable, de que la infracción tributaria no es delito sino contravención.

En cuanto al lapso comprendido entre el 30 de septiembre de 1974 (o la fecha en que se promulgó) cuando se expidió el Decreto 2053 por el que se derogaron las leyes que estatúan sanciones por no llevar libros de contabilidad o por la no presentación de los mismos (Ley 63 y Decreto 1366 ambos de 1967) y el 20 de diciembre de aquel año (o cuando se promulgó) cuando se expidió el Decreto Ley 2821 en el que se restablecieron las sanciones por las infracciones anotadas, debe aplicarse la norma del artículo 45 de la Ley 153 de 1887.»...

*Gustavo Salazar Tapiero, Carlos Betancur Jaramillo, Alfonso Arango Henao, Oswaldo Abello Noguera (con salvamento de voto), Samuel Buitrago Hurtado (con salvamento de voto), Marco A. Piñeros, Jorge Dávila Hernández (con salvamento de voto), Carlos Galindo Pinilla (con salvamento de voto), Pedro Gómez Valderrama (conjuez), Humberto Mora Osejo (con salvamento de voto), Bernardo Ortiz Amaya (con salvamento de voto), Álvaro Orejuela Gómez, Carlos Portocarrero Mutis, Mario Enrique Pérez Velasco, Ignacio Reyes Posada, Jorge Valencia Arango (con salvamento de voto), Miguel Lleras Pizarro.*

## **PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD**

*No es aplicable en materia tributaria*

10 de marzo de 1995

**Radicación: CE-SEC4-EXP1995-N5670**

...«[E]n reiterada jurisprudencia la Corporación acerca de la vigencia de la Ley en el tiempo y de la inaplicabilidad del principio de favorabilidad en materia de sanciones administrativas (sanciones tributarias) ha señalado que las disposiciones aplicables son las vigentes en la época de la ocurrencia de los hechos toda vez que por regla general, “la Ley” no es retroactiva, como quiera que se expide para que rija en el futuro, desde su promulgación hasta que sea derogada.

La norma que consagra una conducta irregular y le cuantifica una sanción, es una norma sustancial, de aplicación hacia el futuro, es decir, para conductas que ocurran después de su vigencia y no antes.

Por ende, resulta inaplicable el principio de favorabilidad que consagra el artículo 29 de la Constitución Nacional; éste como lo pone de manifiesto la representante judicial de la Nación es excepción al principio de irretroactividad de la ley en el ámbito penal, no en materia tributaria, en la cual no son aplicables los principios orientadores del derecho penal.

Como ya lo ha observado la Sala, no puede confundirse el principio de retroactividad de la ley, con el principio de “inmediatez” que rige las normas de procedimiento, entendiendo como tales, las que regulan trámites, términos y competencias, las cuales dado su carácter de “orden público” (artículo 6o. del C.P.C.) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deban empezar a regir, por tanto, no puede pretenderse que una norma que sanciona una conducta irregular pueda ser aplicada a un hecho que se cometió con anterioridad a su vigencia, puesto que tales normas, como ya se dijo, son de naturaleza sustantiva,

y en consecuencia, se aplican a los hechos ocurridos bajo su vigencia, en contraposición a las de procedimiento que rigen de manera inmediata. (...)

De consiguiente, no era aplicable el artículo 53 de la Ley 49 del 28 de diciembre de 1990, disposición posterior al hecho sancionado que modificó la forma de cuantificación de la sanción, haciéndola menos gravosa, puesto que como se anotó, el principio de favorabilidad también por principio constitucional, se aplica sólo en materia penal, y el de irretroactividad de la ley tributaria no consagra ninguna excepción.»...

*Guillermo Chahín Lizcano, Delio Gómez Leyva,  
Consuelo Sarria Olcos, Jaime Abella Zárate.*

## ACCIÓN DE NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD

*Procede respecto al Estatuto de Bogotá al no tener competencia la Corte Constitucional para revisar los decretos expedidos con base en artículos transitorios de la Constitución Política de 1991*

12 de mayo de 1995

**Radicación: CE-SEC4-EXP1995N5226**

...«Dispone el artículo 237 de la Constitución Política:

*“Son atribuciones del Consejo de Estado...*

*“2. Conocer de la acción de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional...”*

El Decreto 1421 de 1993 tiene un contenido legislativo y fue expedido por el Gobierno en ejercicio de la atribución especial conferida por el artículo 41 transitorio de la Constitución Política.

Inicialmente se presentó conflicto entre esta Corporación y la Corte Constitucional al considerarse cada una competente para conocer de los procesos en los cuales se discutía la constitucionalidad del Decreto 1421 de 1993, por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, y el Consejo Superior de la Judicatura en ejercicio de la atribución conferida por el artículo 256 numeral 6o. de la Constitución Política, en providencia del 13 de octubre del año de 1994, radicación 2902-A, con ponencia del doctor Rómulo González Trujillo dirimió el conflicto, precisando que la competencia para avocar el conocimiento de tales procesos radicaba en esta Corporación.

En efecto analizando los artículos 241 y 237 numeral 2o. de la Constitución Política, que otorgan competencia a la Corte Constitucional y al Consejo de Estado para el control constitucional precisó:

“Con fundamento en los anteriores presupuestos y como nota que los refuerza, se puede recordar que las normas especiales de competencia del sistema difuso de control constitucional que rige la organización jurídico legal del país, según la H. Corte Constitucional lo ha definido en sus sentencias, son, para esta, el artículo 241 de la Constitución Nacional, y para el Consejo de Estado, el artículo 237 numeral 2o.

“En tal orden de ideas, y empezando el estudio por la competencia atribuida a la Corte Constitucional en vista de que es la señalada en forma concreta en el Texto Fundamental, lo primero que salta a la vista es que la Constitución Política no le confía a la Corte Constitucional la guarda de su contenido considerándolo como una entidad filosófica abstracta, sino apreciándolo simplemente como la ley de leyes que es, como una disposición positiva y limitándose a esa realidad, siendo ésta evidentemente la razón para el enunciado principal del artículo 241 en cita, que precisa con claridad que no se remite a dudas, que la Corte Constitucional tiene la atribución de guardar la integridad y supremacía de la Constitución “en los estrictos términos” de ese artículo. Dentro de esta comprensión la Constitución es un compendio de normas superiores que deben respetarse individual y conjuntamente consideradas, pero limitando la función de control a las puntualizaciones que la misma norma estableció; sin duda con el propósito de que un exceso de celo no convirtiera al guardador en constituyente permanente.

“De tal manera, leyendo detenidamente el artículo 241 de la Carta, se observa que sólo sus numerales 5 y 7 se refieren a decretos con fuerza de ley o a decretos legislativos, y que dichos numerales se contraen a conceder a la Corte Constitucional la vigilancia sobre la constitucionalidad de los decretos que el Gobierno dicte con fundamento en los artículos 150 numeral 10; 341; 212; 213; y 215 de la Norma Superior; expresiones que sin lugar a dudas conceden un control restringido y muy determinado en esta materia, toda vez que en estas normas no se agota la posibilidad del Gobierno de expedir decretos ley.

“Y resulta tan exacto lo anterior que el artículo 237 numeral 2o. de la Carta, señalando una competencia residual con respecto de la Corte Constitucional para el Consejo de Estado, le puntualiza a éste que le corresponde “Conocer de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional”. Así las cosas, independientemente de los apelativos que para determinar su naturaleza se otorguen a los decretos

que expide el Gobierno, en el orden del control Constitucional se distinguen dos clases: aquellos cuya guarda está asignada a la Corte Constitucional, con determinación específica de cuáles son, y todos los demás, cuyo control pertenece al Consejo de Estado.

“Por lo demás, el artículo 10 transitorio de la Constitución Nacional dispuso que “los decretos que expida el Gobierno en ejercicio de las facultades otorgadas en los artículos anteriores tendrán fuerza de ley y su control de constitucionalidad corresponderá a la Corte Constitucional”; pero como la norma acusada, Decreto 1421 de 1993, fue dictado por el Presidente de la República, en uso de las atribuciones que le confirió el artículo 41 transitorio de la Carta, resulta obvio que el tratamiento de control constitucional establecido en el artículo 10 mencionado no la cobija en vista de que es una norma muy posterior la que autoriza al Presidente de la República para expedirla (...)

“VIII. En estas condiciones, el intérprete se enfrente a un dilema: aplicar los artículos transitorios 10, 6 y concordantes, en consonancia con el numeral 5 del 241, normas todas que, por exclusión, indican que la Corte Constitucional no es competente para conocer de los decretos dictados por el Gobierno de conformidad con el artículo 20 transitorio y concluir que la competencia radica en el Consejo de Estado, al tenor del numeral 2 del artículo 237; o, por el contrario, desechar estas disposiciones, cuyo sentido es claro, y tratar de encontrar en el espíritu de la Constitución argumentos para asignar a la Corte Constitucional una competencia que el texto de la Constitución no le atribuye”.

“IX. Así las cosas debe el intérprete acudir a las reglas de interpretación. Una de las primeras es la consagrada en el inciso primero del artículo 27 del Código Civil:

“Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”.

“Miradas las normas objeto de análisis a la luz de este principio, se llega fácilmente a las siguientes conclusiones:

“a). La Constitución fijó la competencia de la Corte Constitucional, para conocer de las disposiciones dictadas por el Presidente de la República en virtud de las facultades conferidas por normas transitorias, de una manera expresa”;

“b) No existen razones valederas para afirmar que a la Corte Constitucional compete conocer de las demandas de inconstitucionalidad contra las disposiciones fundadas en el artículo transitorio 20, las cuales se originan en una competencia atribuida, de manera directa y transitoria, al Gobierno Nacional, por el Constituyente”;

“c) La incompetencia de la Corte Constitucional, origina, al contrario, la competencia del Consejo de Estado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 237, numeral 2”.

“IX. Acaso resulte pertinente una última observación. Existe una diferencia entre las facultades conferidas al Presidente de la República en los artículos transitorios 5, 23, 39, por ejemplo, y lo dispuesto por el artículo transitorio 20. Pues en tanto que los artículos primeramente citados confieren al “Presidente “precisas facultades extraordinarias”, semejantes a las que puede concederle el Congreso de la República, al tenor del numeral 10 del artículo 150, el artículo 20 no le confiere facultades. Por el contrario: le imparte una orden, no al Presidente sino al Gobierno Nacional”.

“...Tal orden se le imparte al Gobierno Nacional, no al Presidente de la República, Gobierno Nacional definido con precisión por el inciso segundo del artículo 115: “El Gobierno Nacional está formado por el Presidente de la República, los ministros del despacho y los directores de departamentos administrativos”. Norma que también define, en el inciso siguiente, que debe entenderse por Gobierno: “El Presidente y el Ministro o Director de Departamento correspondiente, en cada caso particular, constituyen al Gobierno”.

“Por este aspecto, en consecuencia, es impropio asimilar los actos ejecutados en desarrollo del artículo 20 transitorio, con decretos que el Presidente dicta en ejercicio de “precisas facultades extraordinarias”.

“X. A todo lo anterior hay que agregar que el Constituyente en el artículo transitorio 20 no definió la naturaleza de los actos por medio de los cuales el Gobierno Nacional habría de cumplir la orden que le impartía; como tampoco les atribuyó fuerza de ley”. (Hasta aquí la Corte Constitucional).

“La anterior argumentación se aplica también al decreto 1421 de 1993, como quiera que la redacción del artículo 41 Transitorio en que se fundamenta aquél, le confiere al Congreso un plazo de dos años para expedir la ley correspondiente, vencido el cual “ordena” al Gobierno expedir las normas correspondientes.

“Con base en los planteamientos expuestos, a esta Sala Jurisdiccional Disciplinaria del Consejo Superior de la Judicatura no le cabe la menor duda de que la competencia para conocer de las demandas señaladas que cursan contra el Decreto 1421 de 1993, en todo o en parte, por una supuesta inconstitucionalidad, corresponde al Consejo de Estado, en virtud de la competencia residual consagrada en el artículo 237 numeral 2o. de la Carta a favor de esta Corporación, habida cuenta de que la disposición atacada se profirió con apoyo en el artículo 41 transitorio del Texto Superior, que se encuentra por fuera de la comprensión que abarcan los numerales 5 y 7 de su artículo 241, que señala específicamente el ámbito de conocimiento de la Corte Constitucional en esta materia.”»...

*Julio Enrique Correa Restrepo, Delio Gómez Leyva, Guillermo Chahín Lizcano,  
Consuelo Sarria Olcos.*

## **RELIQUIDACIÓN DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS EN UVR**

*Se realiza con base en el IPC del mes anterior que incide en el período de cálculo a partir del día 16 del mes siguiente*

1° de octubre de 2002

**Radicación: 11001-03-27-000-2001-0169-02 (IJ-027)**

...«La controversia que plantea el actor se refiere a la legalidad de la cotización de la UVR para el período comprendido entre el 1 de enero de 1993 y el 31 de diciembre de 1999, frente a la cual el demandante con apoyo en cuadros comparativos que trae, acusa que los valores contenidos en la resolución 2896 de 1999, superan la inflación que es su tope máximo, establecido en el artículo 3 de la ley 546 de 1999.

Desde ya advierte la Sala la improcedencia del cargo formulado por el actor, en cuanto pretende la confrontación del acto acusado con el artículo 3 de la ley 546 de 1999, no obstante que es claro que la resolución 2896 de 1999, acusada, no fue expedida con base en dicha disposición, sino en virtud de lo previsto en el numeral 2 del artículo 41, y por ello frente a éste es que debe examinarse su legalidad.

En efecto, resulta de los antecedentes y normas ya explicados, que la disposición acusada, como ella lo indica, fue expedida en atención a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 41 de la ley 546 de 1999, que al regular en sus disposiciones transitorias el tema de la reliquidación de los créditos adquiridos bajo el sistema UPAC, la sujetó a la tabla de valores que se publicarían, con los valores obtenidos a través de la metodología establecida en el decreto 856 de 1999, al que aludió en remisión temporal así: (...)

“2.- El establecimiento de crédito reliquidará el saldo total de cada uno de los créditos, para cuyo efecto utilizará la UVR que para cada uno de los días comprendidos entre el 1° de enero de 1993 y el 31 de diciembre de 1999,

publique el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con la metodología establecida en el Decreto 856 de 1999”.

En virtud de lo determinado en la Ley de Vivienda en lo atinente a la reliquidación de las obligaciones, se trataba, mediante las reglas allí establecidas, de hacer una liquidación retrospectiva al año de 1993 de las deudas hipotecarias a largo plazo, tomando como patrón único la UVR, cuyos valores resultantes de la metodología allí indicada, correspondería publicar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Se dispuso con referencia al año de 1993, dado que si bien desde 1984 (Decreto 1131/84) se ajustó la corrección monetaria con las tasas de interés, desligándola del IPC, que fue el instrumento inicial de actualización, y en 1988 (Decreto Autónomo 1319) se incluyó como factor en el cálculo de la corrección la tasa DTF en el 35%, fue en 1993 (Resolución Externa No.6 Banco de la República) que se adoptó como criterio el costo ponderado de las captaciones y se determinó el valor de la UPAC equivalente al 90% de la tasa promedio de captación (DTF), sustituyéndose dicha resolución primero por la 26 de 1994 y posteriormente por la No. 18 de 1995.

Para los fines de esta providencia, resulta pertinente recordar que la Corte Constitucional en la sentencia antes citada, halló exequible el numeral 2 del artículo 41 de la ley, en cuanto estableció en cabeza del Ministerio de Hacienda y Crédito Público la publicación del acto aquí demandado. (...)

De otro lado, al regular el régimen de transición y disponer las reliquidaciones, la ley expresamente remitió en el numeral 2 del artículo 41, a la metodología del decreto 856 de 1999, como aquella que debía ser observada para los indicados fines.

Advierte la Sala, que la anterior remisión hecha por la ley no implica que se trate de una unidad de cuenta “distinta” de la establecida en el artículo 3 de la ley 546 de 1999, sino de la misma unidad de cuenta, vale decir, UVR, con dos aplicaciones, correspondiendo la primera a las reliquidaciones automáticas.

En este orden de ideas, necesariamente la confrontación del acto acusado debió efectuarse a la luz del mecanismo y procedimiento establecido en el numeral 2 del artículo 41 de la ley, cuya aplicación no fue objetada por el actor, como tampoco dentro de esta norma, la remisión a las previsiones del decreto 856 del 19 de mayo de 1999, contentivo de la fórmula para establecer los valores publicados.

Y es que una lectura cuidadosa de los motivos de censura esgrimidos por el actor, permite advertir que éstos no se dirigen a atacar la metodología establecida en el decreto 856 y que fue aplicada para publicar el valor de la UVR, sino directamente el acto que la aplica e incorpora, la resolución No. 2896 que establece el valor en pesos de la UVR, no obstante que bien pudo haberla impugnado, si es que no compartía la fórmula contenida en el artículo 3, que prevé:

“El Valor en moneda legal colombiana de la UVR cambiará diariamente desde el día 16 de un determinado mes calendario hasta el día 15 del mes calendario inmediatamente anterior, con base en la variación del índice de precios al consumidor certificada por el DANE para el mes previo al del inicio de su aplicación, de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$UVR_t = UVR_{15,m} \times (1 + I_{m-1})^{t/D_m}$$

$UVR_t$ : Valor en moneda legal colombiana de la UVR transcurridos  $t$  días calendario, contados desde el día 16 del mes  $m$ .

$UVR_{15,m}$ : Valor en moneda legal colombiana de la UVR el día 15 del mes  $m$

$m$ : Mes calendario del inicio de la aplicación de la variación mensual del índice de precios al consumidor certificada por el DANE para el mes anterior.

$I_{m-1}$ : Variación mensual del índice de precios al consumidor durante el mes calendario anterior al mes  $m$ , expresado como porcentaje.

$t$ : Días calendario contados desde el día 16 del mes  $m$  y hasta el día de cálculo de la UVR, inclusive. Por tanto, la variable  $t$  tomará valores de 1 a 31 de acuerdo con el número de días calendario del mes  $m$ .

$D_m$ : Número de días calendario del mes  $m$ ”.

Es en la aplicación concreta, en los resultados, donde edifica su pretensión el demandante, para lo cual mediante cuadros por cada uno de los meses y años de enero a diciembre de 1993 a 1999, a partir de los valores de la UVR fijados en el acto acusado para el primero y el último día de cada mes, efectúa la comparación de la “variación de la UVR” y la “variación del IPC” en los mismos períodos, de los que extrae los meses de cada año, que a su juicio contemplan una liquidación inconstitucional (Fls. 34 a 40), iniciando con el año de 1993, donde se resaltan los meses que el actor juzga “superan el IPC”: (...)

Al respecto, se advierten dos aspectos que se derivan de la metodología aplicada y que como lo evidencia el cuadro anterior, no fueron observados por el demandante:

1. Índice de Precios al Consumidor aplicable
2. Período de cálculo.

El primero, tiene que ver con la variación porcentual del IPC aplicable, puesto que el actor realiza la comparación de variaciones utilizando el IPC del mismo mes y la opositora manifiesta que no es correcto, puesto que los valores incluyen en su cálculo la inflación correspondiente al IPC certificado por el DANE para el mes anterior al inicio del período de cálculo de la UVR.

Atendiendo a las posiciones divergentes de las partes, y acerca de la posibilidad de hacer el cotejo de variaciones utilizando la variación del IPC del mismo mes, propuesta por el actor, si bien en este caso resultaría viable por tratarse de una aplicación retrospectiva con datos históricos (1993 a 1999), se desecha, no solamente porque no corresponde a lo previsto en la fórmula antes transcrita, sino porque no resultaría procedente y coherente con el cálculo que aún actualmente se hace para efectuar el ajuste diario de la UVR con base en dicho IPC, como quiera que su publicación por parte del DANE se efectúa los primeros días del mes siguiente y necesariamente el valor de la UVR se debe establecer a partir de datos ciertos y conocidos.

De manera que para la definición de la variación del IPC correcta, se precisa que si la finalidad de la UVR es reflejar el poder adquisitivo de la moneda tomando como referente único la variación del IPC, debe tomarse la que más se aproxime a la realidad económica que se pretende introducir, que no es otra variación que la última, esto es, el IPC del mes calendario inmediatamente anterior, y que se mantiene desde la fórmula contenida en la metodología del decreto 856 de 1999.

El segundo aspecto tiene relación con el período de cálculo, el que como bien lo resalta la apoderada de la Nación, siguiendo la metodología utilizada en el acto acusado, la variación del IPC se distribuye en el cálculo de la UVR solo a partir del día 16 del mes siguiente, por tanto la variación de un mes se reflejará solo hasta el día 15 del mes subsiguiente al cual se calculó la variación del IPC, tal y como lo presenta mediante el siguiente cuadro respecto a una fracción del año de 1999: (...)

Observa la Sala, que también por este aspecto es equivocado el planteamiento y la censura del actor, que extrae las variaciones porcentuales de la UVR tomando el primero y el último día de un mes calendario (1 a 30), dado que si bien los datos estadísticos del DANE toman como patrón variaciones del mes calendario, entendido en su acepción común, la metodología utilizada para la publicación del acto acusado no sigue dicho patrón, sino que construye los respectivos valores sin correspondencia con el mes calendario.

En la metodología oficial el período de cálculo es intermedio entre dos meses calendario, entre el día 16 inclusive, de un mes calendario y el día 15 inclusive, del mes siguiente, que, se repite, no coincide con el que se supone es objeto de la medición porcentual mensual que se pretende aplicar para reflejar la variación.

*Jesús María Carrillo Ballesteros, Mario Alario Méndez (ausente), Alberto Arango Mantilla, Camilo Arciniegas Andrade, Germán Ayala Mantilla, Tarcisio Cáceres Toro, Reinaldo Chavarro Buriticá, María Elena Giraldo Gómez, Alier Eduardo Hernández Enríquez, Ricardo Hoyos Duque, Jesús María Lemos Bustamante, Ligia López Díaz (ausente), Roberto Medina López (ausente), Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Olga Inés Navarrete Barrero, Ana Margarita Olaya Forero, Alejandro Ordóñez Maldonado, María Inés Ortiz Barbosa, Nicolás C. Pájaro Peñaranda, Juan Ángel Palacio Hincapié, Darío Quiñones Pinilla, Germán Rodríguez Villamizar, Manuel Santiago Urueta Ayola.*

## **IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRÁTICA**

*Las empresas de servicios públicos domiciliarios son sujetos pasivos y deben pagar el impuesto dentro de los plazos del Decreto 413 de 2003*

18 de marzo de 2003

**Radicación: 11001-03-15-000-2003-00219-01(CA)**

...«El Decreto 413 del 21 de febrero, publicado en el Diario Oficial 45110 del 26 de febrero de 2003, fue dictado en vigencia del estado de conmoción interior que se prorrogó el 5 de febrero del mismo año, por el término de noventa (90) días calendario.

El Decreto que se examina fue expedido en ejercicio de las facultades conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y por el Decreto 1838 del 11 de agosto de 2002.

No se observa ninguna irregularidad en cuanto a su expedición, toda vez que fue dictado por el Presidente de la República, quien tiene la competencia.

El Consejo de Estado debe velar porque las normas de carácter general que sean dictadas en ejercicio de la función administrativa y como desarrollo de los decretos legislativos durante los estados de excepción, no excedan la finalidad y los límites fijados por el Gobierno al declararlo; ni restrinjan o excedan el alcance de las disposiciones que se reglamentan.

El Decreto 413 del 21 de febrero de 2003 reglamenta el Decreto Legislativo 1838 de 2002, que creó el impuesto para preservar la seguridad democrática, fijando los plazos para la presentación de la declaración y pago del tributo por parte de las empresas de servicios públicos domiciliarios que al 11 de agosto de 2002 se encontraban intervenidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y dispone que en lo relacionado con el gravamen se rigen por lo previsto en el Decreto 1949 del 29 de agosto de 2002.

El artículo 8° del Decreto Legislativo 1838 de 2002 señala: (...)

De acuerdo con lo anterior, le corresponde al Gobierno Nacional fijar los plazos para que los sujetos pasivos declaren, liquiden y paguen el impuesto atendiendo a las necesidades de financiación en el corto plazo de las Fuerzas Militares, de Policía y de las demás entidades del Estado que deben intervenir para conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos.

Mediante Decreto 1949 del 29 de agosto de 2002, el Gobierno Nacional reglamentó el Decreto legislativo 1838 del mismo año y entre otras disposiciones, en su artículo 5° fijó los plazos para presentar la declaración. Estableció el pago del impuesto en cuatro cuotas iguales atendiendo el último dígito del NIT.

Dentro de los plazos fijados en esta disposición, no se incluían las empresas de servicios públicos domiciliarios que al 11 de agosto de 2002 se encontraban intervenidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, porque estaban expresamente excluidas del pago del impuesto.

Sin embargo, la Corte Constitucional mediante Sentencia C-940 del 31 de octubre de 2002 declaró inexecutable el inciso 1° del artículo 1° del Decreto 1885 de 2002, por considerar que la exclusión del pago del tributo para las empresas de servicios públicos domiciliarios que se encontraran intervenidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios es inadecuada para el logro de los fines propuestos y establece un trato desigual sin justificación objetiva y razonable entre los llamados a cumplir con el deber de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, con la consecuente violación de los artículos 13 de la Constitución y 14 de la Ley 137 de 1994.

La anterior decisión judicial hizo necesario que el Gobierno Nacional, a través de su facultad reglamentaria y con fundamento en la autorización otorgada por el artículo 8° del Decreto Legislativo 1838 de 2002, fijara los plazos para que las señaladas empresas de servicios públicos cumplieran con la obligación de declarar y pagar el impuesto para preservar la seguridad democrática.

Examinado el artículo 1° del Decreto Reglamentario 413 de 2003, la Sala Plena observa que no excede las normas superiores que reglamenta y por el contrario las hace operativas, por fijar las fechas límites para el

cumplimiento de las obligaciones de la empresas de servicios públicos intervenidas. El nuevo tratamiento ordenado por la Corte Constitucional justifica que el Gobierno haya tenido que fijar unas fechas diferentes para que las empresas de servicios públicos intervenidas declaren y paguen el impuesto para preservar la seguridad democrática y las pone en situación de igualdad frente a los demás contribuyentes al establecer el mismo número de cuotas, pagaderas en un lapso de tiempo similar.

(...)

El artículo segundo del Decreto 413 de 2003 ordena lo siguiente: (...)

Para la Sala, la norma transcrita es acorde al principio de equidad tributaria, pues las disposiciones que reglamentan el impuesto para preservar la seguridad democrática son aplicables a todos los contribuyentes, en igualdad de condiciones, por lo cual resulta lógico que a las empresas de servicios públicos domiciliarios intervenidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, les sea aplicado el Decreto 1949 de 2002.

Salvo el caso de los plazos para presentar la declaración y cancelar el impuesto, que ya fue analizado, las empresas de servicios públicos intervenidas se sujetarán a las mismas condiciones de los demás contribuyentes en cuanto a los elementos del tributo, la forma de presentación de la declaración en los formularios señalados por la DIAN, el pago del gravamen ante las entidades financieras autorizadas y el procedimiento aplicable para efectos de la determinación, discusión y cobro, así como a las sanciones que puedan resultar.

Por lo anterior, el artículo 2° del Decreto 413 de 2003 está ajustado a las normas superiores y no es contrario a la finalidad de la declaratoria de comoción interior.»...

*Ricardo Hoyos Duque, Mario Alario Méndez, Alberto Arango Mantilla, Camilo Arciniegas Andrade, Germán Ayala Mantilla, Tarsicio Cáceres Toro, Jesús María Carrillo Ballesteros (ausente), Reinaldo Chavarro Buriticá, María Elena Giraldo Gómez, Álvaro González Murcia, Alier Eduardo Hernández Enríquez, Jesús María Lemos Bustamante, Ligia López Díaz, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Olga Inés Navarrete Barrero, Ana Margarita Olaya Forero, Alejandro Ordóñez Maldonado, María Inés Ortiz Barbosa, Nicolás Pájaro Peñaranda, Juan Ángel Palacio Hincapié, Darío Quiñones Pinilla, Germán Rodríguez Villamizar, Manuel Santiago Urueta Ayola (ausente).*

## FACULTAD IMPOSITIVA TERRITORIAL

Los entes territoriales pueden establecer los elementos del tributo cuando la ley no los ha fijado conforme con las pautas del legislador

9 de julio de 2009

**Radicación: 17001-23-31-000-2006-00404-02 (16544)**

...«En los anteriores términos esta Corporación modifica su jurisprudencia respecto de la facultad de los Concejos Municipales para establecer a partir de la Ley 97 de 1913 los elementos del impuesto sobre teléfonos y así retoma los planteamientos generales expuestos por la Sala sobre la potestad impositiva de las entidades territoriales en la sentencia de 15 de octubre de 1999, Exp. 9456, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo en la que se señaló:

*“Ahora bien, ha sido jurisprudencia reiterada de la Sala, que en materia impositiva rige el principio de legalidad de los tributos, en cuya virtud su creación es de reserva de ley, conforme a la función asignada para “establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente, contribuciones parafiscales (art. 150-12) en concordancia con el 338 de la Carta, que reservó con exclusividad para los cuerpos colegiados de elección popular la facultad de imponer tributos: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”, y de desarrollo por parte de las corporaciones de elección popular (asambleas y concejos), autorizadas para votar las contribuciones e impuestos locales de conformidad con la Constitución y la Ley, (art. 300-4 y 313-4 Ib.).*

Así mismo, en virtud del denominado principio de “predeterminación”, el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, que asignó de manera excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable

de señalar “directamente” en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

*De manera que creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que ésta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular.*

*Sin embargo, esta facultad no significa que una entidad territorial contemple como hecho generador del tributo uno diferente al que la ley de autorizaciones haya definido, pues violaría el principio de legalidad a que se ha hecho referencia.*

*Teniendo en cuenta que la obligación tributaria tiene como finalidad el pago de una suma de dinero, ésta debe ser fijada en referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o que se relacione con éste.” (El subrayado es del texto)*

La anterior jurisprudencia que ahora se acoge, resulta acorde incluso con la reciente posición adoptada por la Corte Constitucional en la sentencia C-035 del 2009, que, siguiendo el criterio plasmado en las diferentes sentencias de esa Corporación que han sido citadas en esta oportunidad, ha indicado que “la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador: (i) la autorización del gravamen y (ii) la delimitación del hecho gravado”, aspectos estos últimos que, como se verificó, se cumplen en el caso del literal i) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913.»...

**Martha Teresa Briceño de Valencia, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,  
William Giraldo Giraldo, Héctor J. Romero Díaz (con salvamento de voto).**

## TEORÍA DE LOS MÓVILES Y FINALIDADES

Concepto

26 de noviembre de 2009

**Radicación: 13001-23-31-000-2003-01689-01(17322)**

...«De acuerdo con los términos del recurso de apelación corresponde a esta Corporación determinar, en primer lugar, si la acción de simple nulidad interpuesta por la parte actora es la procedente para analizar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No 060642001000065, del 1° de noviembre de 2001, expedida por la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cartagena, mediante la cual se modificó la liquidación privada de retención en la fuente correspondiente al periodo 9, del año 1998, presentada por la sociedad Atunes de Colombia S.A. -En Liquidación Obligatoria.

El acto demandado es de carácter particular y concreto, en la medida que se dirige específicamente a la sociedad demandante y a ella le crea una situación jurídica individual en relación con sus obligaciones tributarias relacionadas con la retención en la fuente.

Debe advertirse que la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, sólo procede contra actos generales, salvo en aquellos casos en los cuales la ley expresamente la admite para actos particulares o cuando el acto individual *“conlleve un interés para la comunidad en general de tal naturaleza e importancia que desborde el simple interés de la legalidad en abstracto, por afectar de manera grave y evidente el orden público social o económico. En estos casos, no obstante, deberá vincularse al proceso a la persona directamente afectada con el acto”*; y cuando los actos particulares tengan efecto de desestabilizar la economía nacional o sean trascendentes en el desarrollo económico y social del país.

Respecto a la procedencia de la acción de nulidad simple en relación con los actos administrativos de carácter particular, la línea jurisprudencial de

esta Corporación ha adoptado la teoría de los móviles y las finalidades, según la cual, independientemente de la acción interpuesta por el demandante, contra un acto particular y concreto, lo que debe tenerse en cuenta en cada caso es si, de la declaración de nulidad del acto, surge automáticamente el restablecimiento del derecho afectado. En tal caso, la acción que se debe ejercer es la de nulidad y restablecimiento del derecho y por tanto deberán verificarse los requisitos propios de la acción. Pero si la decisión de anulación no apareja el restablecimiento del derecho, puede tramitarse contra el acto la acción de simple nulidad.

Si como consecuencia de la acción de nulidad, deviene un restablecimiento del derecho, es claro que el demandante debe ajustarse a los requisitos y presupuestos de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., como acreditar un interés para actuar, el agotamiento de la vía gubernativa y que la demanda se interponga dentro de los cuatro meses siguientes contados a partir de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto.

En el caso bajo examen, la demandante solicitó que a través de la acción de nulidad, se declare la nulidad de la liquidación de revisión, toda vez que en su criterio se está quebrantando el ordenamiento jurídico, porque la entidad demandada aplica una disposición declarada inexecutable por la Corte Constitucional.

Este argumento no tiene cabida en este caso, pues la liquidación oficial que se demanda contiene una decisión de carácter particular y concreto entre la DIAN y la sociedad ATUNES DE COLOMBIA S.A., que sólo vincula los intereses de estos sujetos, por lo que los efectos de la decisión que se adopte en este caso, no sería *erga omnes* sino *inter partes*.

Además, surgiría un restablecimiento automático del derecho de la demandante, porque de declararse la nulidad de la liquidación oficial, adquiere firmeza la declaración privada de retención en la fuente presentada por la sociedad actora y que fue modificada por dicho acto. Tampoco habría lugar al pago de los mayores impuestos determinados, ni de la sanción impuesta. Todo lo anterior sólo tiene relevancia para las partes, sin que afecte a la comunidad o al interés general. Por lo anterior la acción pertinente era la de restablecimiento del derecho.

Como se interpuso otra acción diferente, en aplicación del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, el juez puede interpretar

la demanda y darle el impulso procesal que corresponde, para el caso el de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A. Sin embargo, en este caso ello no es posible, porque verificado el expediente, la liquidación oficial fue notificada por correo certificado el 6 de noviembre de 2001 (Fls. 32 y 33 anverso) y la demanda contra ella se interpuso el 17 de diciembre de 2002, lo que significa que operó la caducidad de la acción, de conformidad con el artículo 136 num. 2 del C.C.A.»...

*Martha Teresa Briceño de Valencia,  
Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, William Giraldo Giraldo,  
Héctor J. Romero Díaz.*

## ÍNDICE ANALÍTICO

### A

#### ACCIÓN DE NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD

- Consejo de Estado
- Competencia
  - Decretos transitorios/Constitución Política de 1991, 592

#### ACCIÓN DE SIMPLE NULIDAD

- Conceptos de la administración tributaria
- Acto demandable
  - Acto de carácter general, 607
- Demanda contra norma derogada
  - Procedibilidad, 385
- Derogatoria de norma
  - Efectos, 214
- Procedencia
  - Norma vigente, 379
- Sentencia
  - Efectos, 214

#### AMPLIACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL

- Declaración presentada por el contribuyente
  - Modificación, 240, 285

#### ANTICIPO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Liquidación oficial de revisión
  - Improcedencia, 282
- Liquidación privada, 282

#### ANTINOMIA

- Noción, 144

### APORTES AL SENA E ICBF

- Cooperativas de Trabajo Asociado
- Aportantes y trabajadores simultáneos
- No obligatoriedad, 212

### ARANCEL DEL ACUERDO DE CARTAGENA

- Gobierno Nacional
- Decisiones Comunidad Andina
  - Ajuste al derecho interno, 344

### AUTONOMÍA PATRIMONIAL DE LOS MUNICIPIOS

- Asamblea departamental
- Prohibición para disponer de rentas municipales, 573

### B

### BONOS DE SOLIDARIDAD PARA LA PAZ

- Base gravable
- Acciones poseídas en sociedades extranjeras, 217

### C

### CADUCIDAD DE LA ACCIÓN

- Demanda
- Presentación extemporánea
- Prueba, 355

### CADUCIDAD DE SANCIONES TRIBUTARIAS

- Aplicación de normas procesales penales
- Procedencia, 585

### CAPITALIZACIÓN DE GRANAHORRAR

- Acciones

Valor intrínseco, 564  
 Superintendencia Bancaria  
 Cálculo de pérdidas  
 Carencia de explicación, 564

**CERTIFICADO DE ABONO TRIBUTARIO –CAT–**  
 Reintegro de divisas por exportaciones  
 Base de liquidación, 341

**CERTIFICADO DE CONTADOR PÚBLICO**  
 Requisitos de validez, 314

**COBRO COACTIVO**  
 Actos demandables  
 Liquidación del crédito, 335  
 Excepción de falta de notificación del título ejecutivo, 335  
 Excepción de petición de modo indebido  
 Pleito pendiente, 332  
 Incidente de excepciones  
 Procedencia, 528

**CONTRIBUCIÓN A LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS**  
 Base gravable  
 Gastos de funcionamiento  
 Gastos y costos de producción, 214

**CONTRIBUCIÓN DE CAMINOS O PISADURA**  
 Sujeto pasivo, 537

**CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN**  
 Generalidades, 445  
 Naturaleza jurídica, 452  
 Sujeto pasivo, 445, 450  
 Determinación, 450

**CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AL DEPORTE**  
 Potestad tributaria territorial  
 Falta de autorización legal, 209

**CORRECCIÓN DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA**  
 Corrección provocada por requerimiento especial  
 Restricción a las glosas de la Administración, 240  
 Que disminuye el valor a pagar o aumenta el saldo a favor  
 Proyecto de corrección  
 Aspectos de fondo, 236

**CORRECCIÓN DE IMPUTACIÓN DE SALDOS A FAVOR**  
 Término para solicitarla, 324

**CRÉDITOS HIPOTECARIOS EN UVR**  
 Reliquidación, 597

**D**

**DECLARACIÓN DE RETENCIÓN EN LA FUENTE**  
 Presentación sin pago  
 Validez  
 Plazo para declarar, 243

**DECLARACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL**  
 Bienes objeto del contrato de fiducia  
 Responsables  
 Fideicomitente, 518  
 Corrección  
 Improcedencia del rechazo, 521  
 Revisión del avalúo catastral, 521

**DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**  
 Sanción por corrección de inconsistencias  
 Aplicación del principio de favorabilidad, 271

**DECLARACIÓN TRIBUTARIA**  
 Presunción de veracidad, 233

Término de revisión

Apreciación subjetiva del  
contribuyente

Improcedencia, 231

**DECLARACIÓN TRIBUTARIA QUE SE TIENE  
POR NO PRESENTADA**

Acto declarativo previo

Proceso de aforo, 238

Revisor fiscal

Inscripción en el registro  
mercantil, 223

**DERECHO REGISTRAL ANTE CÁMARA DE  
COMERCIO**

Escisión de sociedades

Inscripción reforma estatutaria, 494

**DERECHOS ANTIDUMPING**

Importación de países con economías  
planificadas

Valor normal, 350

**DERECHOS DE IMPORTACIÓN DE SAL**

Potestad tributaria del legislador

Autorización al gobierno

Fijación de la tarifa, 361

**DEUDOR SOLIDARIO**

Vinculación

Título ejecutivo válido, 347

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR**

Sucesivos autos inadmisorios

Improcedencia, 328

**E**

**EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR**

Inspección tributaria, 290

Requerimiento especial

No suspensión del término para su  
notificación, 290

**ENAJENACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN  
ACCIONARIA EN ISAGÉN**

Financiación de proyectos de  
infraestructura, 567

Sostenibilidad fiscal, 567

Venta de acciones

Principios de enajenación y  
preferencia, 567

**ENCAJE BANCARIO**

Posición mensual de encaje

Diferencias, 559

**ESTAMPILLA PRO HOSPITALES UNIVERSITA-  
RIOS**

Cámaras de Comercio

Recaudo

Prohibición, 510

**ESTAMPILLAS**

Fósforos mal estampillados

Multa

Procedimiento, 509

**F**

**FACULTAD IMPOSITIVA TERRITORIAL**

Contribución de valorización

Límite legal, 575

Potestad para establecer los elementos  
del tributo

Alcance, 605

**G**

**GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINAN-  
CIEROS – G.M.F.**

Hecho generador

Abono en cuenta

Cancelación depósitos  
a término, 196

Movimientos contables, 196

Recursos en cuentas corrientes o de  
ahorro, 196

**GRAVAMEN AGRÍCOLA**

Naturaleza  
Impuesto general, 531

**I**

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO E  
IMPUESTO AL CONSUMO**

Relación, 405

**IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZA**

Base gravable  
Precio fijado por el productor, 462  
Tasa por almacenamiento de cerveza  
Facultad impositiva territorial  
Imprudencia, 464  
Tornaguía  
Expedición y legalización  
Autoridad competente, 467

**IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS**

Productores nacionales  
Causación, 460

**IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES**

Facultad impositiva departamental  
Monopolio, 470

**IMPUESTO AL CONSUMO DE TABACO**

Facultad impositiva departamental, 453  
Hecho generador, 457

**IMPUESTO AL PATRIMONIO**

Base gravable  
Aportes voluntarios de pensión, 185  
Saneamiento de bienes raíces, 189  
Contratos de estabilidad jurídica  
Prórroga de la Ley 1111 de 2006, 192  
Sanción por inexactitud  
Determinación, 245

**IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO**

Causación, 486

Cobro

Factura de servicios públicos  
domiciliarios, 490

Hecho generador, 480

Concejos municipales

Falta de competencia, 480

Sujeto pasivo, 486

**IMPUESTO DE ASEO Y ALUMBRADO URBANO**

Sujetos pasivos  
Servicios de aseo y alumbrado, 478

**IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS**

Hecho generador, 540

**IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA**

Causación, 554  
Hecho generador, 554

**IMPUESTO DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS**

Cajas de compensación familiar  
Ingresos por entrada a centros  
recreacionales  
Procedencia, 551

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO**

Actividad comercial  
Inexistencia, 407  
Actividad industrial  
Base gravable  
Ingresos por comercialización de  
producción, 413, 426  
Doble tributación  
Prohibición, 410  
Municipio de la sede fabril, 413  
Venta de bienes producidos por el  
contribuyente, 406  
Activo fijo  
Determinación, 431  
Base gravable  
Descuentos comerciales  
Contabilización, 440

- Empresas de servicios temporales
  - Pagos a trabajadores en misión, 437
- Compraventa en el exterior
  - No causación, 422
- Descuentos por pronto pago, 433
- Dividendos, 433
- Ingreso por venta de Activo fijo, 431
- Lugar de causación
  - Pedidos efectuados por visitantes médicos, 408
- Pago
  - Prueba testimonial
    - Validez, 526
- Personas naturales
  - Servicios profesionales prestados en el Distrito Capital, 398
- Primas por conmutación pensional
  - Pago de lo no debido
    - Recursos de la seguridad social, 443
- Regalías sobre recursos naturales no renovables
  - Explotación
    - Actividad no sujeta a doble gravamen, 415
- Rendimientos financieros, 433
- Sujetos pasivos
  - Fideicomitentes, 402
- Suministro público de energía eléctrica
  - Actividad gravada, 418
- IMPUESTO DE REGISTRO**
  - Causación
    - Actos contratos o negocios jurídicos, 495
  - Escisión de sociedades
    - Transferencia de dominio de bienes raíces
      - Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, 492
- Liquidación y recaudo
  - Cámaras de Comercio, 499
- IMPUESTO DE TELEFONÍA MÓVIL CELULAR**
  - Hecho generador
    - Carencia de autorización legal, 547
- IMPUESTO DE TIMBRE**
  - Contratos de cuantía indeterminada
    - Reducción de tarifa, 204
  - Prueba de pasivos
    - Actos y documentos societarios
      - No causación, 207
- IMPUESTO DE VEHÍCULOS**
  - Vehículos oficiales
    - Exención, 503
- IMPUESTO DEL CENTAVO MUNICIPAL**
  - Hecho generador, 538
- IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRÁTICA**
  - Sujetos pasivos
    - Empresas de servicios públicos domiciliarios, 602
- IMPUESTO PREDIAL**
  - Base gravable en el Distrito Capital
    - Valor comercial, 375
  - Bienes comunes en propiedad horizontal
    - Obligación tributaria
      - Pago de lo no debido, 516
  - Bienes privados en propiedad horizontal, 516
  - Distrito Capital
    - Base gravable mínima
      - Decremento en el valor del inmueble
        - Avalúo catastral y autoavalúo del año anterior, 380
    - Predios sin avalúo catastral
      - Índice de valoración inmobiliaria, 383

- Exención
  - Inmuebles de comunidades católicas, 371
  - Inmuebles destinados al culto católico, 373
- Exención por fabricación y consumo de cerveza
  - Improcedencia, 369
- Hecho generador, 393
  - Bienes de uso público
    - Construcciones, edificaciones y mejoras, 393
    - Explotación económica por terceros, 390
  - Inmuebles urbanos no edificados
    - Facultad impositiva municipal
      - Tarifa, 395
  - Naturaleza, 367
  - Predio edificado
    - Concepto, 387
  - Sujetos pasivos, 367
- IMPUESTO SOBRE AGENCIAS DE NEGOCIOS**
  - Hecho generador, 363
- IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO DE BEBIDAS FERMENTADAS**
  - Facultad impositiva departamental
    - Expendio de guarapo o chicha, 473, 476
    - Monopolio de licores, 470
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS**
  - Actividad productora de renta, 104
  - Aportes voluntarios de pensión
    - Ingreso no constitutivo de renta, 185
  - Bienes herenciales
    - Utilidades
      - Herederos, 28
      - Sucesión, 28
  - Comparación patrimonial
    - Pasivos rechazados, 57
  - Recargos y sanciones, 53
  - Contribución especial, 8
  - Contribuyente
    - Situación jurídica favorable, 45
  - Costo fiscal de los activos fijos
    - Autoavalúo de bienes inmuebles, 101
  - Costos y deducciones
    - Oportunidad probatoria, 311
    - Tarifa legal probatoria, 116
  - Deducciones
    - Elementos, 84
    - Expensas necesarias
      - Concepto, 98
      - Good will, 85
      - Oportunidad, 311
      - Procedencia, 93
      - Requisitos, 99
    - Por aportes a fondos de pensiones
      - Planes institucionales, 120
    - Por depreciación, 123
    - Por destrucción de inventarios
      - Disposiciones legales o administrativas, 110
    - Por deudas de difícil cobro
      - Entidades financieras, 112
    - Por pago de contribución a Supersociedades, 104
    - Por pago de futuras pensiones
      - Compatibilidad, 95
    - Por pago de pensiones
      - Compatibilidad, 95
    - Por pagos a comisionistas del exterior
      - Retención en la fuente
        - Proveedores ubicados en el exterior, 127
    - Por pagos a terceros
      - Agente viajero, 91
    - Por salarios

- Requisitos, 99
- Por salarios pagados a personal pensionado
  - Aportes al sistema de pensiones
    - No obligatoriedad, 126
- Derogatoria tributaria
  - Efectos, 8
- Desvalorizaciones nominales, 62
- Exención
  - Asignaciones, 43
  - Masa Global Hereditaria, 43
- Ganancia ocasional
  - Concepto, 15
- Good will o buen nombre empresarial
  - Activo patrimonial, 5
- Impuesto complementario al patrimonio
  - Bienes no poseídos en el país
    - Materiales en tránsito, 13
  - Características, 17
  - Deudas con acreedores extranjeros
    - Retención en la fuente, 182
- Impuesto de ganancias ocasionales
  - Hecho generador, 19
- Impuesto sucesoral
  - Hecho generador, 19
- Incremento patrimonial, 49
  - Valorizaciones nominales, 60, 62
- Ingresos no constitutivos de renta
  - Ganancia por venta de acciones, 73
- Ingresos provenientes de Comunidad Andina
  - Criterio de fuente, 75
  - Ingresos no constitutivos de renta, 73
- Obligación de declarar renta, 231
- Pasivos
  - Prueba, 49
- Peculio adventicio ordinario
  - Renta gravable, 32
- Usufructo, 32
- Pérdidas
  - Prueba, 275
- Personas naturales
  - Estatuto personal, 36
  - Estatuto real, 36
- Personas naturales no domiciliadas
  - Declaración de renta, 36
- Progresividad para pequeñas empresas
  - Exención
    - Ingresos operacionales, 79
- Renta exenta
  - Empresa nueva en zona del Río Páez
    - Concepto, 66
  - Gastos de representación
    - Magistrados de Consejo Seccional, 69
    - Magistrados de Tribunal, 69
  - Pensiones de jubilación acumuladas, 56
- Renta presuntiva, 185
  - Good will formado, 64
- Sistema ordinario de depuración
  - Pasivos rechazados, 57
- Sociedad conyugal, 34
- Sociedad extranjera no domiciliada
  - extraterritorialidad de ley fiscal
    - Inaplicabilidad, 24
- Sujeto pasivo
  - Comunidades, 26
  - Cónyuges, 34
  - Sociedad anónima
    - Independencia frente a los socios, 22
  - Sucesión, 28
- Utilidad por negocio ocasional, 73
- Valorización de activos, 45
- Venta de inmuebles
  - Ganancia

Ánimo de lucro, 40  
 Habitualidad, 40

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA**

Base gravable  
 Leasing de bienes muebles, 149  
 Bienes excluidos  
 Computadores de escritorio  
 Límite de exclusión, 158  
 Venta de tiquetes aéreos  
 Requisitos, 156  
 Contrato de consignación  
 Inexistencia, 129  
 Hecho generador  
 Enajenación de salvamentos, 135  
 Prestación de servicios  
 Cobro anticipado sobre servicios gravados, 131  
 Venta de chance, 136  
 Impuesto descontable  
 Costos o gastos, 153  
 Operaciones gravadas o exentas, 153  
 Premios o incentivos por ventas por catálogo  
 Gasto empresarial, 140  
 Propiedad horizontal  
 Explotación zonas comunes  
 Servicio de Parqueadero, 144  
 Responsables  
 Intermediación comercial  
 Inexistencia, 129  
 Servicio de restaurante  
 Obligación de hacer, 138  
 Solicitud de devolución o compensación  
 Ajuste a cero cuenta IVA por pagar, 155

**IMPUESTOS A LA ACTIVIDAD PETROLERA**

Exención de impuestos departamentales y municipales

Actividad de exploración y explotación, 535

**IMPUESTOS DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS, JUEGOS, RIFAS Y SIMILARES**

Cobro unificado  
 Procedencia, 551

**INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

Normas penales  
 Inaplicación, 249

**INTERESES MORATORIOS**

Naturaleza jurídica, 253

**L**

**LIBROS DE CONTABILIDAD**

De ganaderos  
 Auxiliares  
 Exigencia legal, 219  
 De inventarios  
 Exigencia legal, 219  
 Inscripción en registro mercantil  
 Contabilización anterior al registro  
 Inoponibilidad, 313

**LIQUIDACIÓN OFICIAL DE AFORO**

Sanción por no declarar  
 Simultaneidad, 293

**LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN ARITMÉTICA**

Error aritmético  
 Improcedencia, 234  
 Error de transcripción, 234

**LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN**

Declaración presentada por el contribuyente  
 Modificación, 285  
 Prohibición de no reformatio in pejus, 306  
 Requerimiento especial  
 Principio de correspondencia, 280

## N

### NOMENCLATURA ARANCELARIA

Reglas de interpretación, 348

### NOTIFICACIÓN POR AVISO EN DIARIO DE AMPLIA CIRCULACIÓN

Dirección del contribuyente

Información oficial, comercial o bancaria, 299

### NOTIFICACIÓN POR CORREO

A dirección rural

Oficina postal, 296

Dirección informada por el contribuyente

Entrega en la recepción del edificio, 302

### NOTIFICACIÓN POR EDICTO

Ilegalidad

Causal de devolución de correo desvirtuada, 304

Invalidez por desfijación anticipada, 295

## P

### PAGO EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO

Pago de lo no debido

Concepto, 322

Procedencia de la devolución

Corrección voluntaria de la declaración, 319

### PARTICIPACIÓN EN PLUSVALÍA

Base gravable, 507

Hecho generador, 507

Sujeto pasivo, 507

### PEAJE SOBRE MERCANCÍAS DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

Ilegalidad por gravar artículos materia de impuesto nacional

Derechos de tonelaje y fardo, 533

## POTESTAD REGLAMENTARIA

Titularidad

Asambleas departamentales, 581

Concejos municipales, 581

Presidente de la República, 581

## PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD PENAL

Sanciones tributarias, 585

## PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD TRIBUTARIA

Inaplicabilidad, 590

Procedencia

Interpretación normativa, 579

Situación jurídica no consolidada

Aplicación, 590

## PRUEBA CONTABLE

Certificado de contador público

Comprobantes externos, 312

## R

## RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Distrito Capital

Término para resolverlo

Suspensión, 524

Extemporaneidad

Demanda per saltum

Procedencia, 308

Requisitos, 308

Presentación ante notario

Validez, 523

## RÉGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA

Reconocimientos mutuos en sentencia

Restablecimiento por equivalente, 229

## RÉGIMEN PROCEDIMENTAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

Estatuto Tributario Nacional

Aplicación, 514

**REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO RUT**

- Actualización previa
- Validez de dirección informada por el contribuyente, 221

**RENTAS ADUANERAS**

- Asambleas departamentales
- Potestad tributaria, 339
- Renta de propiedad de la Nación, 339

**RETENCIÓN EN LA FUENTE**

- Descuento en la declaración de renta
  - Principio de anualidad fiscal, 163
- Descuentos condicionados, 169
- Enajenación de activos fijos
  - Dación en pago
    - Incremento patrimonial del deudor, 171
- Impuesto sobre la renta
  - Causación, 166
- Personas naturales no declarantes
  - Tarifas de retención
    - Impuesto definitivo, 173
- Tabla de retención
  - Ajuste
    - Tarifas progresivas y por escalas, 176

**S**

**SANCIÓN A ENTIDADES RECAUDADORAS**

- Inconsistencias en la información remitida
  - Gradualidad, 258

**SANCIÓN POR INEXACTITUD**

- Favorabilidad, 274
- Procedencia
  - Costos y deducciones no demostradas, 266

**SANCIÓN POR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS**

- Determinación

- Ingresos por ganancias ocasionales, 226

- Errores sancionables
  - Daño a la administración, 268
- Extemporaneidad en la entrega
  - Base de cálculo, 257

**SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD**

- Atraso en libros
  - Eximente de responsabilidad
    - Fuerza mayor, 255
- Falta de registro de operaciones
  - Software contable al día, 260
- Imprudencia
  - Libro de inventarios y balances
    - No exhibición, 224
- Libros de ingresos y egresos
  - No obligatoriedad, 247

**SANCIONES ADMINISTRATIVAS**

- Sanciones penales
  - Finalidad, 249

**SOBRETASA A LA GASOLINA**

- Base gravable, 542
- Sujetos activo y pasivo, 542
- Tarifa, 542

**T**

**TARIFA PREFERENCIAL DE ADUANAS**

- Requisitos, 361, 534

**TASA DE VALORIZACIÓN POR PAVIMENTACIÓN**

- Hecho generador, 449

**TEORÍA DE LOS MÓVILES Y FINALIDADES**

- Concepto, 607

**TÉRMINOS EN MATERIA TRIBUTARIA**

- Código de Régimen Político y Municipal

Aplicación, 287

**U**

**U.V.R.**

Metodología

Competencia para su determinación

Conpes, 562

**UPAC**

Metodología

Competencia para su  
determinación, 562

**LISTADO DE CONSEJEROS DE ESTADO 1817-2017**

<b>NOMBRE</b>	<b>INICIO DE PERIODO</b>	<b>NOMBRE</b>	<b>INICIO DE PERIODO</b>
<b>A</b>			
Abad Mesa, Elías	1936	Benavides Melo, Guillermo	1986
Abadía Méndez, Miguel	1920	Benavides Patrón, Juan	1966
Abella Zárate, Jaime	1986	Bermúdez Bermúdez, Lucy Jeannette	2013
Abello Noguera, Osvaldo	1971	Bermúdez, José Francisco	1828
Abello Salcedo, Rafael	1924	Betancourt, Antonio José	1817
Aceró Pimentel, Enrique	1966	Betancur Cuartas, Jaime	1973
Acosta A., Guillermo	1951	Betancur Jaramillo, Carlos	1977
Aguilar Vélez, Eduardo	1971	Betancur Rey, Miguel	1984
Aldana Duque, Hernán Guillermo	1986	Bonilla Gutiérrez, Ricardo	1961
Alvarado Ardila, Víctor Hernando	2009	Bonivento, José Alejandro	1984
Alvarado Pantoja, Luis Antonio	1987	Borrero, Eusebio	1841
Álvarez Jaramillo, Luis Fernando	2005	Borrero, Vicente	1830
Amaya Navas, Oscar Darío	2016	Briceño de Valencia, Martha Teresa	2008
Andrade Rincón, Hernán	2010	Briceño Méndez, Pedro	1821
Anzola Escobar, Daniel	1950	Brion, Luis	1817
Anzola Linares, Aydée	1978	Buenahora, Manuel	1954
Anzola, Nicasio	1926	Buitrago de Valencia, Susana	2007
Aponte Santos, Gustavo Eduardo	2003	Buitrago Hurtado, Samuel	1977
Arango Henao, Alfonso	1966	Bula Escobar, Germán Alberto	2013
Arango Mantilla, Alberto	1999	Burbano, Sergio A.	1920
Arango Reyes, Samuel	1976		
Aranzazu, Juan de Dios	1840	<b>C</b>	
Araújo Oñate, Rocío	2015		
Arboleda Perdomo, Enrique José	2004	Caballero Sierra, Gaspar	1985
Arboleda Valencia, José Enrique	1955	Cáceres Corrales, Pablo	1990
Arciniegas Andrade, Camilo	2000	Cáceres Toro, Tarcisio	2000
Arciniegas Baedecker, Reynaldo	1984	Caicedo, Domingo	1830
Arciniegas, Belisario	1968	Camacho Rodríguez, Nemesio	1966
Arenas Monsalve, Gerardo	2008	Camacho Roldán, Salvador	1840
Ariza Muñoz, Ernesto Rafael	1991	Campuzano M., Arturo	1919
Arrieta Padilla, Carlos Gustavo	1990	Canabal, Eusebio María	1833
Arrieta, Carlos Gustavo	1960	Cancino, Junio E.	1930
Ayala Mantilla, Germán	1996	Cárdenas, Miguel Antonio	1977
Azuero, Vicente	1830	Carmona, Francisco	1831
		Caro, Miguel Antonio	1886
<b>B</b>		Carreño M., Gabriel	1943
		Carrera, Arturo	1940
Badel, Aníbal	1943	Carrillo Ballesteros, Jesús María	1996
Baralt, Luis Andrés	1828	Carvajal Basto, Stella Jeannette	2016
Barco, Constantino	1926	Casas, José Joaquín	1922
Barreto Ruiz, Joaquín	1989	Castilla Saiz, Alfonso	1971
Bastidas Bárcenas, Hugo Fernando	2009	Castillo y Rada, José María	1821
Benavides G., Gonzalo	1925	Castro, Félix	1840

**NOMBRE** **INICIO DE PERIODO**

Castro, Ismael E.	1918
Caycedo y Flórez, Fernando	1828
Cepeda, Isaías	1936
Chahín Lizcano, Guillermo	1990
Charry, Arcadio	1926
Chavarro Buritica, Reinaldo	1999
Chaves García, Milton	2017
Conde, Francisco	1817
Conto Díaz del Castillo, Stella	2010
Correa Palacio, Ruth Stella	2004
Correa Restrepo, Julio Enrique	1996
Correa, Ramón	1919
Corredor Rodríguez, Victor	1985
Cortés, Félix	1929
Croatas Londoño C., Arturo	1966
Cuevas, Francisco Javier	1828

**D**

Dangond D., Manuel A.	1950
Dangond Flórez, Jorge	1978
Dávila Flórez, Manuel	1914
Dávila Hernández, Jorge	1971
De Greiff Restrepo, Gustavo	1990
De Guzmán, Diego Rafael	1905
De Icaza, Martín Santiago	1828
De Irisarri Restrepo, Antonio José	1986
De La Lombana de Magyaroff, Miren	1992
De la Torre, Alfonso Ángel	1979
De Márquez, José Ignacio	1830
De Sola R., Samuel	1966
Del Río, Juan García	1830
Díaz Bueno, Javier	1997
Domínguez Molina, Alejandro	1960

**E**

Escobar C., Antonio	1939
Escudero Castro, Silvio	1997
España, José	1817
Espinar, José	1828
Estevez, José María	1832
Estrada M., Jesús	1950

**NOMBRE** **INICIO DE PERIODO**

**F**

F, Andrés Augusto	1960
Fajardo Gómez, Mauricio	2006
Forero de Castro, Clara	1988
Franco V., Justo	1946

**G**

Gaitán Azuero, Gonzalo	1939
Galán R., Baudilio	1950
Galindo Pinilla, Carlos	1973
García González, María Elizabeth	2010
García Hernández, José María	1922
Gil Botero, Enrique de Jesús	2006
Giraldo Giraldo, William	2009
Giraldo Gómez, María Elena	1999
Giraldo López, Oswaldo	2017
Gnecco Laborde, José	1905
Gómez Aranguren, Gustavo Eduardo	2007
Gómez Leyva, Delio	1993
Gómez M., Hernando	1968
Gómez N., Pedro A.	1930
Gómez Parra, Pedro	1950
Gómez V., Pedro	1960
Gómez, Diego F.	1833
Gómez, Francisco Eladio	1960
Gómez, Román	1931
González Charry, Guillermo	1960
González López, Edgar	2016
González Rodríguez, Miguel	1988
Gori y Álvarez de Castro, José Joaquín	1840
Granados Motta, Esteban	1935
Gual, Pedro	1821
Guerrero de Escobar, Myriam	2007
Gutiérrez M., Ricardo	1956
Gutiérrez Moreno, Agustín	1831
Gutiérrez Velásquez, Amado	1988

**H**

Henao Hidrón, Javier	1987
Hernández, Pedro	1817
Hernández Becerra, Augusto	2010
Hernández Enríquez, Alier Eduardo	1999



NOMBRE	INICIO DE PERIODO
Osorio, Alejandro	1828
Ospina, Pedro Nel	1918
Ossa, José María	1817
Ostau De Lafont Pianetta, Rafael Enrique	2003

**P**

Pájaro Peñaranda, Nicolás	1997
Palacio Hincapié, Juan Ángel	2000
Palomino Cortés, César	2016
Pardo, Manuel	1831
Paredes Tamayo, Jaime	1978
París, Joaquín	1830
Payán, Eliseo	1886
Pazos Guerrero, Ramiro de Jesús	2013
Pedraza de Arenas, Dolly	1990
Penen Deltieure, Jorge	1988
Peñalver, Fernando	1817
Peñaranda A., Guillermo	1937
Peraza, Luis	1817
Perdomo Cuéter, Carmelo	2015
Pereira, José Francisco	1840
Pérez Escobar, Jacobo	1979
Pérez Velasco, Mario Enrique	1978
Pérez Vives, Álvaro	1976
Pérez y Soto, Juan B.	1899
Pérez, Victor M.	1931
Perilla V., Jesús	1914
Pey, José Miguel	1830
Pineda de C., Álvaro	1950
Pinzón, Próspero	1893
Piñeros y P., Eduardo	1950
Piñeros, Marco	1978
Piza Rodríguez, Julio Roberto	2017
Polo Figueroa, Juan Alberto	1996
Porras, Demetrio	1886
Porras, José Ángel	1899
Portocarrero Mutis, Carlos	1965
Prieto, Antonio José	1950
Pumar, Miguel	1828
Pumarejo, Alberto	1936

**Q**

Quijano, Arturo	1917
Quijano, Manuel María	1831

NOMBRE	INICIO DE PERIODO
Quintero Calderón, Guillermo	1899
Quiñones Pinilla, Darío	1999
Quiñones, Pedro Martín	1930

**R**

Ramírez De Páez, Bertha Lucia	2006
Ramírez Ramírez, Jorge Octavio	2013
Rebollo, Manuel Benito	1832
Restrepo Briceño, Fernando	1924
Restrepo Piedrahita, Carlos	1975
Restrepo, Carlos Aníbal	1977
Restrepo, Félix	1821
Restrepo, José Manuel	1821
Restrepo, Juan Pablo	1886
Revenge, José Rafael	1828
Reyes Posada, Ignacio	1978
Rico, Luis Carlos	1886
Rieux, Sr.	1830
Rivadeneira, Carlos	1939
Rodríguez Arce, Flavio Augusto	1999
Rodríguez M., Mario	1974
Rodríguez Navas, Jaime Enrique	2016
Rodríguez Rodríguez, Libardo	1990
Rodríguez Rodríguez, Simón	1984
Rodríguez S., Gonzalo	1956
Rodríguez Villamizar, Germán	1998
Rodríguez, Gustavo Humberto	1981
Rodríguez, Pedro Alejo	1929
Rojas Arbeláez, Gabriel	1960
Rojas Betancourth, Danilo	2010
Rojas Lasso, María Claudia	2008
Rojas Serrano, Yesid	1992
Romero Díaz, Héctor	2004
Romero, Elías	1919
Rosales, Luis Felipe	1914
Rosales, Ramón	1920
Rueda Briceño, Rafael	1954

**S**

Saavedra Becerra, Ramiro	2003
Sáchica Aponte, Luis Carlos	1969
Salazar Tapiero, Gustavo	1968
Samper Madrid, Francisco	1937
Sánchez Luque, Guillermo	2015





IMPRESA  
NACIONAL  
DE COLOMBIA

[www.imprenta.gov.co](http://www.imprenta.gov.co)  
PBX (0571) 457 80 00  
Carrera 66 No. 24-09  
Bogotá, D. C., Colombia



