REPUBLICA DE COLOMBIA

ANALES DEL CONSEJO DE ESTADO

TOMO CXLIV
SEGUNDA PARTE

JULIO - AGOSTO - SEPTIEMBRE

1995

RELATORAS:
DRA. MARÍA DEL PILAR ESPINOSA SALAZAR
DRA. MARÍA DEL PILAR VELOZA PARRA

CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA

REPUBLICA DE COLOMBIA

ANALES

DEL

CONSEJO DE ESTADO

TOMO CXLIV
SEGUNDA PARTE

JULIO - AGOSTO - SEPTIEMBRE

1995

RELATORAS:
DRA. MARÍA DEL PILAR ESPINOSA SALAZAR
DRA. MARÍA DEL PILAR VELOZA PARRA

CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA

IMPRESO EN COLOMBIA **PRINTED IN COLOMBIA**

Impreso en los Talleres de la Empresa Editorial de Cundinamarca Antonio Nariño - EDICUNDI
Santafé de Bogotá, D. C.

CONSEJO DE ESTADO

CONSEJEROS Y DIGNATARIOS - AÑO 1995

Presidente
Dr. Amado Gutiérrez Velásquez

Vicepresidente
Dr. Miguel González Rodríguez

Secretaria General
Dra. Nubia González Cerón
(Desde el 13 de marzo hasta el 17 de julio/95; nuevamente asume el cargo de Secretaria General la Dra. Mercedes Tovar de Herrán, desde el 18 de julio/95 en adelante)

SECCIÓN PRIMERA

Dr. Yesid Rojas Serrano
Presidente

Dr. Libardo Rodríguez Rodríguez
Dr. Miguel González Rodríguez
(hasta julio 17/95)
Dra. Nubia González Cerón
(desde 18 de julio/95 hasta 30 de nov./95)
Dr. Ernesto Rafael Ariza Muñoz

Secretaria
Dra. Katerine Karakalpakis Calderón
(hasta 9 de julio/95)
Dr. Jairo Pinzón Molano
(desde 10 de julio/95)

SECCIÓN SEGUNDA

Dra. Dolly Pedraza de Arenas
Presidente

Dra. Clara Forero de Castro
Dr. Álvaro Lecompte Luna
Dr. Carlos A. Orjuela Góngora
Dr. Joaquín Barreto Ruiz
Dr. Diego Younes Moreno
(hasta 15 de diciembre/95)

Secretaria
Dra. Myriam Cecilia Viracachá Sandoval
(Encargada)

SECCIÓN TERCERA

Dr. Daniel Suárez Hernández
Presidente

Dr. Carlos Betancur Jaramillo
Dr. Juan de Dios Montes Hernández
Dr. Jesús María Carrillo Ballesteros
(desde mayo 16/95)

Secretaria
Dra. Lola Elisa Benavides López

SECCIÓN CUARTA

Dr. Guillermo Chahín Lizcano
Presidente

Dra.Consuelo Sarria Olcos
Dr. Julio Enrique Correa Restrepo
Dr. Delio Gómez Leyva

Secretario
Dr. Carlos Alberto Flórez Rojas

SECCIÓN QUINTA

Dra. Miren De La Lombana de Magyaroff
Presidente

Dr. Luis Eduardo Jaramillo Mejía
Dr. Amado Gutiérrez Velásquez
Dr. Mario Alario Méndez

Secretario
Dr. Octavio Galindo Carrillo

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Dr. Roberto Suárez Franco
Presidente

Dr. Javier Henao Hidrón
Dr. Humberto Mora Osejo
(hasta 5 de julio/95)
Dr. César Hoyos Salazar
(desde el 6 de julio/95)
Dr. Luis Camilo Osorio Isaza

Secretaria
Dra. Elizabeth Castro Reyes

PROCURADURÍAS DELEGADAS

1a. Dr. Juan Carlos Henao
(hasta 31 de agosto/95)
Dr. Gustavo Adolfo García
(desde 1o. de septiembre/95)

2a. Dra. Libia Zuluaga Uribe

3a. Dr. Jairo Maya Betancourt

4a. Dra. María Eugenia Samper R.
(hasta 30 de septiembre/95)

5a. Dra. Edne Cohen Daza
(hasta 30 de septiembre/95)

6a. Dra. Inés Hurtado Cubides

7a. Dra. Margarita Olaya de Obando

8a. Dr. Jaime Ossa Arbeláez
(hasta 30 de septiembre/95)

9a. Dra. María Stella Pena de Méndez

RELATORAS

Dra. María del Pilar Espinosa Salazar
Dra. María del Pilar Veloza Parra

ACUERDO No. 44

(15 de agosto de 1995)

EL CONSEJO DE ESTADO, SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

A C U E R D A :

PRIMERO: Que la competencia de las acciones de cumplimiento, tanto las de la Ley 99 de 1993 como cualquier otra que se intente, deben ser tramitadas a partir de la fecha por la Sección Primera de esta Corporación.

SEGUNDO: Este acuerdo rige a partir de la fecha de su expedición.

Santa Fe de Bogotá, D.C., 15 de agosto de 1995.

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ
Vicepresidente

MERCEDES TOVAR DE HERRÁN
Secretaria General

SECCIÓN TERCERA

EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL DEL ESTADO/CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN DE LICORES/CONTRATO PRIVADO/CLÁUSULA DE CADUCIDAD/CADUCIDAD ADMINISTRATIVA/JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA/COMPETENCIA/CADUCIDAD ADMINISTRATIVA

El análisis de las normas hasta ahora citadas en concordancia con la naturaleza jurídica de la entidad contratante y el objeto del contrato, evidencian que el convenio que vinculó a las partes, tanto inicialmente como durante su ejecución y terminación, estuvo regido por normas de derecho privado y no por el régimen de contratación estatal. La inclusión en la cláusula décima quinta del contrato, sobre la posibilidad de declarar su caducidad administrativa, en nada modifica el régimen legal aplicable al negocio. La única consecuencia que acarrea esa cláusula es la radicación en la jurisdicción administrativa de la competencia para conocer de los conflictos que surjan del mismo, por ello siempre con aplicación del derecho privado.

CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN DE LICORES/CONTRATO ADICIONAL/ CONTRATO-Incumplimiento**/TERMINACIÓN UNILATERAL DEL CONTRATO/PERJUICIOS-**Tasación**/UTILIDAD**

No corresponde al postulado de la buena fe con el cual debe actuar la administración en la celebración y ejecución de los contratos, que imponga a la contratista, como condición esencial para prorrogar el plazo de un contrato, la constitución de la nueva sociedad y que luego en juicio se valga de ese argumento en su favor para alegar que hubo sustitución de la parte contratista y por ende modificación sustancial del contrato. Si ya no le era

conveniente tal sustitución, la bastaba con negarse a aceptar la cesión, habida cuenta de que esta figura estaba condicionada a su aceptación. Debe tenerse en cuenta, fundamentalmente, que los contratos adicionales fueron suscritos con la contratista original y que la cesión a la sociedad DISLISUR S.A., no pasó de ser una mera expectativa que no pudo concretarse en virtud de que la contratante no avaló la cesión. Las pruebas allegadas al proceso muestras que DISTRIHUILA cumplió con sus obligaciones contractuales. Recuerda la Sala que la obligación de DISTRIHUILA LTDA. era comprar unas cuotas mínimas del producto y distribuirlo en el Departamento de Nariño. No se dijo en el contrato cual era el tiempo en el cual debía realizarse tal distribución, de manera que el hecho de que DISTRIHUILA tuviera un stock del producto en sus bodegas, no constituye incumplimiento del contrato. En cambio no puede predicarse igual de la entidad contratante. Así es, esa entidad incumplió con la principal de sus obligaciones, la buena calidad del producto que debía distribuir la contratista. La parte demandada alegó en su favor que lo único que hizo LICONAR mediante Res. 016 de 1989, fue terminar un contrato por vencimiento del plazo pactado, evento que ocurriría el 12 de marzo de 1989. No tuvo en cuenta la contratante que esa hubiera sido la fecha de vencimiento del plazo pactado en el contrato original, de no haberse presentado la suspensión del mismo, por causa y decisión que sólo era imputable a esa entidad, suspensión que necesariamente corría la fecha de vencimiento original. La terminación unilateral del contrato original antes del vencimiento del plazo pactado, sin razones y formas legales para ello, también constituye incumplimiento del negocio jurídico, por parte de LICONAR, estudio de mercadeo CICO y gastos financieros por inventarios, corresponden a gastos que debía realizar cualquier contratista para poder obtener la utilidad que aquí se reconocerá.

ACTO ADMINISTRATIVO-Nulidad/**PÉRDIDA DE FUERZA EJECUTORIA/ CONTROL JURISDICCIONAL/CONSEJO DE ESTADO/COMPETENCIA/REVISIÓN DEL CONTRATO/COMPETENCIA/TRIBUNAL ADMINISTRATIVO/ CONTRATO ADICIONAL**-Improcedencia

Si el Tribunal hubiera analizado todas las pretensiones, debería haber llegado a la conclusión de que existía una indebida acumulación de pretensiones. La primera el enjuiciamiento del acto administrativo proferido por esa misma corporación para lo cual no era competente, y la otra, la solicitud de nulidad de unos actos administrativos proferidos por la Junta Directiva de LICONAR, para lo cual si era competente. Observa la Sala que el art. 263 del C.C.A. se refería a la obligación de someter a revisión de la jurisdicción administrativa los contratos, pero no a sus adiciones; dado que la competencia no se puede prorrogar a casos que no estén expresamente señalados en la ley. Así las cosas, como el Tribunal Administrativo de Nariño tomó una decisión para lo cual no era competente, porque no se trataba de

la revisión de un contrato nuevo, sino de unos adicionales; evento no previsto en la ley, los actos así proferidos son nulos por falta de competencia. La nulidad de los actos proferidos por el tribunal trae como consecuencia directa la pérdida de fuerza ejecutoria del acuerdo 016 de 11 de marzo de 1989, de la Junta Directiva de LICONAR, mediante el cual se puso fin a la relación contractual, por desaparecer el fundamento de hecho que le servía de pilar, es decir, la decisión del tribunal en la cual esa Corporación se abstuvo de declarar ajustados a la ley, los contratos adicionales. Desaparecido el supuesto de hecho en el cual se fundamentó el acto administrativo contenido en el acuerdo 016 de 11 de marzo de 1989, por nulidad del acto administrativo del Tribunal, pierde su fuerza ejecutoria el acto dependiente, en este caso el acuerdo dictado por la Junta Directiva de LICONAR, conforme a lo preceptuado por el numeral 2 del art. 66 del C.C.A.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Tercera. Santa Fe de Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ.

REFERENCIA: Expediente No. 8913. ACTOR: SOC. DISTRIHUILA LTDA. Y OTRA. Demandado: INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO - NACIÓN - MINISTERIO DE JUSTICIA Y OTROS.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, en contra de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño el 10 de agosto de 1993, mediante la cual se dispuso:

"PRIMERO.- DECLÁRASE ABSOLUTAMENTE NULO el contrato de distribución de licores suscrito el día 12 de mayo de 1988 entre la Industria Licorera de Nariño y la empresa Distrihuila Ltda. que contiene las modificaciones y prórroga del contrato del 10 de enero de 1986 celebrado entre las mismas partes.

"SEGUNDO.- DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

"TERCERO.- Condénase a la parte demandante al pago de las costas procesales, Tásense.

"CUARTO.- Envíese copia de la declaración rendida por el Dr. HÉCTOR LUCERO ALVEAR, visible a fs. 37 s.s. del cuaderno de pruebas de la parte demandada a la Unidad de Fiscalías correspondiente de esta ciudad, para que se investigue la posible infracción penal de que da cuenta el deponente,

"Asimismo, se enviará copia del acta correspondiente a la sesión del 7 de mayo de 1988 de la Junta Directiva de la Industria Licorera de Nariño, visible a fs. 86 s.s. del cuaderno # 7 de los anexos de la demanda a la Procuraduría General de la Nación a fin de que se investigue la conducta observada por el Dr. ORLANDO ALZATE SALAZAR al intervenir en dicha sesión en su calidad de Procurador Regional de Nariño.

"Ejecutoriada la presente providencia se archivará el expediente".

I.- ANTECEDENTES PROCESALES.

1o.- Lo que se demanda.

En escrito presentado ante el Tribunal Administrativo de Nariño el 25 de julio de 1989, a través de apoderado judicial común y en ejercicio de la acción contractual consagrada en el art. 87 del C.C.A., las sociedades DISTRIHUILA LTDA., y DISLISUR S.A., formularon demanda en contra de la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO LICONAR, LA NACIÓN –MINISTERIO DE JUSTICIA– y los señores: JULIO VICENTE ORTIZ ROSALES, FRANCO ANÍBAL HORMAZA LÓPEZ, IVÁN ARTURO BRAVO, ALBA GRACIELA ZÚÑIGA DE GUERRERO, JOSÉ LAUREANO CERÓN LEYTON, LUIS ERNESTO CHÁVEZ e HIPÓLITO MIGUEL ÁNGEL BEDOYA HENRÍQUEZ, para que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

"PRIMERA.- Que se DECLARE NULO el acto administrativo complejo que consta en las siguientes decisiones así:

"a.- En el Acto Administrativo del TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NARIÑO del 18 de enero de 1989 por medio del cual resuelve "ABSTENERSE DE DECLARAR ajustados a las pretensiones legales y fiscales los contratos ADICIONAL y de PRÓRROGA fechados el 12 de mayo de 1988, mediante los cuales se pretendió modificar el contrato inicial del 10 de enero de 1986, celebrado entre la Industria Licorera de Nariño y la empresa comercial "Distrihuila Limitada."; y en el fechado el 24 de febrero de 1989, expedido por el mismo Tribunal con el cual resuelve "PRIMERO: NEGAR la solicitud de reposición interpuesta contra la providencia de 18 de enero de 1989.

b.- En el Acuerdo No. 016 de marzo 11 de 1989 expedido por la Junta Directiva de la Industria Licorera de Nariño –LICONAR– "Por el cual se acoge una providencia y se concede una autorización", y en el Acuerdo No. 020 de marzo 21 de 1989 expedido por la misma Junta y "mediante el cual se resuelve un recurso.

"SEGUNDA.- Que se declare que la Industria de Licores de Nariño -Liconar- incumplió el contrato de distribución exclusiva de licores suscrito entre esta entidad y la sociedad comercial Distrihuila Limitada, el 10 de enero de 1986, y los contratos adicionales de modificaciones y prórroga suscritos entre los mismos el 12 de mayo de 1988.

"TERCERA.- Que se DECLARE administrativa y solidariamente responsables por el incumplimiento indicado en la pretensión anterior a: La Industria Licorera de Nariño –Liconar–, a la Nación Colombiana (Estado) - Ministerio de Justicia, y de conformidad con el Título XII del Decreto 222 de 1983 en concordancia con los artículos 77 y 78 del C.C.A. (Decreto 01 de 1984), civilmente responsables y de forma también solidaria, a los señores JULIO VICENTE ORTIZ ROSALES,

FRANCO ANÍBAL HORMAZA LÓPEZ, IVÁN ARTURO BRAVO, ALBA GRACIELA ZÚÑIGA DE GUERRERO, JOSÉ LAUREANO CERÓN LEYTON, LUIS ERNESTO CHÁVEZ E HIPÓLITO MIGUEL ÁNGEL BEDOYA HENRÍQUEZ.

"Como consecuencia de las declaraciones anteriores, esa Honorable Corporación se servirá pronunciarse sobre las siguientes:

"II.- CONDENAS

"PRIMERA.- CONDENAR solidariamente a la Industria Licorera de Nariño –Liconar–, a la Nación Colombiana (Estado) - Ministerio de Justicia y a los señores JULIO VICENTE ORTIZ ROSALES, FRANCO ANÍBAL HORMAZA LÓPEZ, IVÁN ARTURO BRAVO, ALBA GRACIELA ZÚÑIGA DE GUERRERO, JOSÉ LAUREANO CERÓN LEYTON, LUIS ERNESTO CHÁVEZ E HIPÓLITO MIGUEL ÁNGEL BEDOYA ENRÍQUEZ a reconocer y pagar a favor de las sociedades comerciales Distrihuila Ltda y Dislisur S.A., a título de indemnización de perjuicios por concepto de daño emergente y lucro cesante la suma aproximada de $ 1.621.000.oo ó el mayor o menor valor que corresponda por lo que hubiere podido reportarle la explotación del negocio de comercialización exclusiva de licores producidos por Liconar, en el Departamento de Nariño, o lo que se fije mediante peritos y se pruebe en el proceso.

En el evento de que esa Honorable Corporación considere que no está demostrada la cuantía de los perjuicios, se servirá señalar las bases para que se liquiden de conformidad con los artículos 307 a 308 del C. de P. C.

"SEGUNDA.- Para compensar la pérdida del valor adquisitivo de la moneda colombiana se ordenará actualizar el valor de la condena, al momento de la sentencia de conformidad con el artículo 178 del C.C.A.

"TERCERA.- Condenar a las entidades y personas demandadas y en favor de mis poderdantes a reconocer y pagar el interés legal sobre las sumas de dinero que resultaren de los valores actualizados conforme a la pretensión anterior y a partir de la terminación del contrato hasta la fecha de la ejecutoria de la sentencia.

"CUARTA.- Condenar a las mismas personas y en favor de los demandantes y de conformidad con el artículo 177 del C.C.A. a pagar intereses comerciales durante los seis primeros meses siguientes a la ejecutoria de la sentencia y moratorios después de ese término.".

2o.- Los hechos.

Para fundamentar las pretensiones se expusieron los hechos que la Sala sintetiza así:

Mediante Resolución No. 1590 de 2 de diciembre de 1985 el gerente de la Industria Licorera de Nariño adjudicó a la firma DISTRIHUILA LTDA la contratación para la

distribución exclusiva de los licores producidos por la factoría, en el departamento de Nariño.

El contrato fue suscrito entre las partes el 10 de febrero de 1986. La contratista, en forma oportuna, canceló los derechos de publicación en la gaceta departamental, así como el impuesto de timbre y constituyó la garantía de cumplimiento en cuantía de $25.000.000.oo exigida por la Contraloría Departamental; la fianza se aprobó mediante resolución 462 de 19 de febrero de 1986.

Cumplidos los requisitos anteriores el contrato fue enviado al Tribunal Administrativo de Nariño para su eventual revisión. Esa Corporación en providencia de 7 de marzo de 1986 se abstuvo de revisarlo dado su falta de competencia en razón de la cuantía.

Iniciada la ejecución del contrato conforme lo ordenó la contratante en la Resolución 292 de 11 de marzo de 1986, DISTRIHUILA cumplió cabalmente todas sus obligaciones, mientras que desde el comienzo se presentó un reiterado incumplimiento por parte de la entidad estatal, que afectó a la contratista. La entidad incumplió el convenio con los siguientes hechos:

– El aguardiente Galeras, que debía distribuir la demandante, carecía de registro sanitario, lo cual lo constituía en fraudulento.

– La licencia de funcionamiento de LICONAR estaba vencida desde el 4 de abril de 1984.

– La marca del aguardiente Galeras no se encontraba registrada en la Superintendencia de Industria y Comercio. Tal registro sólo se logró a instancias y por cuenta de DISTRIHUILA, en agosto de 1988.

– Al momento de iniciación del contrato, la contratante había inundado el mercado de aguardiente Galeras, bajo el expediente que éste aumentaría de precio.

– A partir de julio de 1986 LICONAR empezó a incumplir con la entrega del aguardiente Galeras en su doble presentación de 750 y 375 c.c. Así lo reclamó la contratista en comunicaciones de: 8 y 23 de julio de 1986, 1o. de agosto de 1986, 28 de mayo, 10 de junio, 30 de septiembre y 30 de diciembre de 1987 y por último el 29 de diciembre de 1988.

– La calidad del aguardiente se deterioró en forma considerable, hasta llegar a poner en grave peligro la vida de los consumidores como ocurrió en abril de 1988.

– Los funcionarios del resguardo departamental no hicieron lo necesario para impedir la entrada ilegal de licores al Departamento de Nariño.

– LICONAR vendió alcoholes a diferentes personas y cambió aguardiente por servicios a la firma Programas y Arte, a pesar de que en contrato se había pactado que tal conducta constituiría incumplimiento.

– En un período de 6 meses aumentó en más de un 50% el precio del producto al consumidor.

En abril de 1988 se detectó la presencia de vidrio en las botellas de aguardiente Galeras, lo cual condujo a la INDUSTRIA LICORERA DEL NARIÑO a suspender la producción hasta el 20 de mayo de ese año. DISTRIHUILA, formuló dos propuestas con el fin de continuar con el contrato. El 7 de mayo de 1988 LICONAR formuló una contrapropuesta aceptada por DISTRIHUILA, lo cual dio lugar a que el 12 de mayo de 1988 se firmaran los contratos adicionales de modificaciones y prórroga, que introducían los siguientes cambios:

– Las cuotas mínimas de compra serían fijadas conforme a un estudio de mercadeo realizado por una firma especializada.

– DISTRIHUILA durante los primeros meses de relanzamiento del producto haría préstamos al departamento, si la participación que a éste correspondía no alcanzaba $ 70.000.000 mensuales.

– Prórroga del contrato por 3 años contados a partir del 13 de marzo de 1989 con la condición para la contratista de constituir una sociedad que permitiera al departamento gozar del IVA.

– Reciclaje de inventarios de aguardiente Galeras Tapa Negra en poder de DISTRIHUILA con el fin de ofrecer al público un producto garantizado que tendría el nombre de aguardiente Galeras Tapa Dorada. Corría por cuenta de DISTRIHUILA la obligación de posicionar el nuevo producto en el mercado.

El contrato adicional de modificaciones quedó perfeccionado con su firma y con el pago de los derechos de publicación en la gaceta departamental, el 12 de mayo de 1988. El 20 de mayo se reinició la ejecución del contrato. DISTRIHUILA empezó el reciclaje del aguardiente Galeras Tapa Negra, efectuó los préstamos al departamento invirtió $ 25.000.000 en publicidad.

En julio de 1988 se cambió al gerente de LICONAR; como tal fue nombrado MIGUEL ÁNGEL BEDOYA, director del "Diario del Sur", quien solicitó a DISTRIHUILA que suspendiera el reciclaje del aguardiente Galeras Tapa Negra y lo pusiera en venta. La contratista se negó, argumentando el desprestigio que tenía ese producto y el dinero que había invertido en la publicidad del mismo.

El 25 de julio de 1988 se constituyó la sociedad DISLISUR S.A., conforme a la cláusula segunda del contrato adicional de prórroga.

En agosto de 1988 época para la cual se había iniciado en torno al contrato un debate por la prensa hablada y escrita, comandado por el nuevo liberalismo, el auditor ante LICONAR envió los contratos adicional y de prórroga al Contralor General del Departamento para su estudio, concepto jurídico y posterior expedición del certificado de legalidad.

El 30 de septiembre de 1988 el jefe de la oficina jurídica de la Contraloría, también del nuevo liberalismo, envió los contratos al Tribunal Administrativo para su revisión. Esa Corporación los devolvió a la Contraloría para que se fijara su exacto valor real. El 5 de octubre siguiente la Contraloría Departamental expidió el certificado de legalidad para esos contratos y ratificó que su cuantía era de $ 65.000.000 conforme lo habían determinado las partes en el contrato de prórroga.

El 6 de octubre de 1988 el asesor jurídico de la contraloría emite concepto contrario a los contratos.

El 18 de enero de 1989 y después de haber solicitado alguna información adicional, el Tribunal Administrativo de Nariño decidió abstenerse de declarar ajustados a las prescripciones legales y fiscales los contratos suscritos el 12 de mayo de 1988. DISTRIHUILA interpuso el recurso de reposición el cual fue desatado desfavorablemente el 24 de febrero de 1989. LICONAR pidió que se mantuviera la decisión.

El 11 de marzo de 1989 LICONAR comunicó a DISTRIHUILA la decisión de terminar el contrato.

Se explicó además que la terminación del contrato realmente obedeció a móviles políticos porque fue con la llegada, a mediados de 1988, del nuevo liberalismo a la presidencia de la asamblea departamental y a la gerencia de LICONAR, que se orquestó el escándalo en torno al contrato celebrado con DISTRIHUILA. La asamblea departamental convocó a un juicio de responsabilidades a DISTRIHUILA y a los funcionarios que tramitaron el contrato original y los contratos adicionales. El Concejo de Pasto en octubre de 1988 declaró persona no grata al gerente de DISTRIHUILA y solicitó la declaratoria de caducidad del contrato.

Mientras tanto LICONAR no había corregido las deficiencias en los procedimientos industriales y continuaba la baja calidad del producto, no obstante lo cual pretendía que la contratista aumentara la cuota de compra.

DISTRIHUILA para efectos de la fijación de la cuota de compra pidió que se tomara el estudio de mercadeo realizado por la firma CICO, contratada a su costa por LICONAR, pero nada se le respondió ni sobre este punto ni en relación con su solicitud de que se corrigiera la escasez de medias botellas, necesarias para vender en los carnavales.

La decisión de terminación del contrato fue tomada el 11 de marzo de 1989, por la junta directiva de LICONAR, integrada por los siguientes funcionarios departamentales: el Gobernador, el Secretario de Hacienda, el Jefe de la Oficina de Planeación del departamento, 2 delegados de la asamblea departamental y un delegado de la Cámara de Comercio, varios de ellos del nuevo liberalismo.

La decisión de terminar unilateralmente el contrato ya había sido tomada, conforme lo indican algunos hechos reveladores de tal determinación, tales como: la constitución de apoderado judicial ante el Tribunal Administrativo para que defendiera la decisión

tomada por esa corporación; la aprobación el 27 de febrero por la junta directiva de LICONAR, del plan para la comercialización directa del aguardiente; la presentación el 1o. de marzo de 1989, por parte de DISTRINARIÑO (licitante vencido en 1985), de una oferta para hacerse cargo de la distribución exclusiva de licores en el momento en la dejara DISTRIHUILA.

La terminación unilateral de contrato causó perjuicios a DISTRIHUILA por suma superior a $ 1.621.278.304.

3o.- El concepto de violación.

En este punto la demanda se refirió por separado a los actos del Tribunal Administrativo y a aquellos proferidos por la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO. A los primeros los acusó de presentar los siguientes vicios:

I.- Incompetencia.- Por cuanto el Tribunal Administrativo para proferir esos actos, se atribuyó competencias que no le correspondían, a saber:

a) Revisó los contratos, adicional y de prórroga, que no constituían modificación del objeto contractual, cuya revisión no está contemplada en la ley.

b) Sustituyó a la contraloría departamental en la fijación de la cuantía del contrato, la cual señaló en la suma de $ 2.520.000.000 sobre una base que no es real.

II.- Revocatoria Directa del Acto, sin el consentimiento escrito y expreso de DISTRIHUILA, titular de situaciones jurídicas particulares. (Art. 73 C.C.A.)

Porque con la decisión del Tribunal de 18 de enero de 1989 de considerarse competente para revisar los contratos adicional y de prórroga, se revocó, la providencia de 7 de marzo de 1986 mediante la cual el Tribunal declaró su incompetencia par revisar el contrato original. Dicha revocación se produjo con desmedro de los intereses de DISTRIHUILA y sin su consentimiento expreso y escrito como lo ordena el art. 73 del C.C.A.

III.- Falsa e Insuficiente Motivación. En las decisiones de 18 de enero y 24 de febrero de 1989, el Tribunal se basó en varios supuestos falsos, a saber:

a) El Tribunal determinó en $ 2.520.000.000 el valor del contrato multiplicando $70.000.000 que entendió correspondía al valor mínimo mensual de las compras, por 36 número de meses de duración del contrato. Partió el Tribunal de un error por cuanto no existía un valor mínimo de compras, dado que no se había hecho la fijación de cuotas, aspecto que estaba sujeto a una condición, la realización de un estudio de mercadeo por parte de una firma especializada.

b) La Naturaleza Jurídica del Contrato de Distribución de Licores.- El fundamento legal de ese contrato de distribución exclusiva de Licores es el precepto contenido en el art. 123 del Dto. 1222/86, norma que se codificó del art. 63 de la ley 14/83 reglamentada

por el Dto. 2969 del mismo año. El Tribunal equivocadamente concluyó que se trataba de un contrato de compraventa de bienes muebles, cuando en realidad se trataba de un contrato de suministro comercial regulado en el Título III del libro IV del Código de Comercio.

c) Las autorizaciones dadas por la junta directiva al gerente para suscribir los contratos adicionales. El Tribunal echó de menos en el expediente que le fue enviado, la minuta que contenía la autorización dada por la junta directiva al gerente a fin de celebrar los contratos adicional y de prórroga, circunstancia que le impedía a la corporación determinar si el gerente se ajustó o no a las instrucciones dadas en esa autorización. De allí se deduce que el Tribunal entendió que la autorización de la junta directiva al gerente fue, por lo menos, insuficiente. Lo anterior no se ajusta a la realidad por cuanto en el acta No. 341 de 7 de mayo de 1989 conocida por el Tribunal, se dan las autorizaciones y en la 342 de 7 de junio del mismo año, consta que se informó a la junta directiva de los contratos efectivamente suscritos, los cuales fueron leídos en su integridad, hecho indicador de que sí se sometían a las instrucciones dadas. Destacó que en este caso no sólo existió autorización clara y detallada sino que además los contratos adicionales suscritos por el gerente fueron sometidos a la aprobación de la junta directiva.

d) Sobre la cláusula de cesión de contrato. El Tribunal concluyó que había nuevo contrato por tanto revisable por esa corporación, por cuanto en el contrato adicional se pactó la modificación de un elemento esencial, la obligación de DISTRIHUILA de desaparecer en un término de seis meses mediante la cesión de sus derechos a una tercera persona jurídica, de la cual DISTRIHUILA sería uno de sus socios, circunstancia que ofrecería una modificación sustancial del contrato con el cambio de las partes inicialmente obligadas.

Como el Código de Comercio en el art. 887 consagra la cesión de los contratos mercantiles y el que vinculó a las partes tenía tal naturaleza, la cesión en manera alguna resultaba ilegal. El yerro surge porque el Tribunal no aplicó la legislación comercial sino la civil bajo el entendimiento equivocado de que el contrato era de compraventa de bienes muebles.

La cesión contó con la autorización expresa, escrita y motivada de la Junta, conforme a lo dispuesto en el texto del contrato, en los pliegos de condiciones, en la ley comercial y en la ley de contratación de la administración pública.

IV.- Insuficiente Motivación. La providencia del Tribunal no tuvo en cuenta las razones fundamentales que ante esa corporación adujo DISTRIHUILA; tampoco consideró los graves hechos ocurridos en abril de 1988 y por último sólo se refirió al contrato adicional de prórroga sin tener en cuenta el de modificaciones, aunque la decisión los comprendió a los dos.

V.- Desviación de Poder. El Tribunal buscando satisfacer a los críticos del contrato y presionado por el debate político y periodístico, hizo caso omiso de los dictados del derecho y declaró que los contratos no se ajustaban a las prescripciones legales.

VI.- Violación de la Ley. Concretamente el art. 256 del C.C.A., que no autoriza al contencioso administrativo en virtud de la facultad de revisar los contratos, a determinar su cuantía.

En relación con los actos de la Junta Directiva de LICONAR, también enjuiciados, los acusó de presentar los siguientes vicios:

1.- Antecedentes a la Formación del Acuerdo No. 016 del 11 de marzo de 1989 y Quebranto del Principio General de la Buena Fe.

Normas violadas: C. Civil, art. 1.603.

C. Comercio, arts 863 y 871

C.C. Administrativo, arts. 258, 259 y 261. Dto. 222/83, artículos 35 y 40. Dto.

Ordenanzal 382/86, artículos 35 y 40.

La conducta que condujo a LICONAR a la terminación del contrato, fue desleal, contraria al principio general de la buena fe. La pretensión de terminar el contrato aprovechando cualquier circunstancia se vislumbró desde la llegada a la gerencia del Dr. MIGUEL ÁNGEL BEDOYA quien venía de dirigir el Diario del Sur de propiedad del parlamentario HERNANDO SUÁREZ BURGOS. Esa mala fe se evidenció en las actitudes asumidas por la contratante tales como: frente al tribunal, que en vez de defender el convenio contractual pidió que mantuviera la decisión de abstenerse de declararlo ajustado a la ley; cuando ambas partes eran conscientes de que los contratos adicionales de modificación y prórroga no requerían de revisión, 4 meses después de iniciada su ejecución, en forma sorpresiva la contratante envió los contratos al Tribunal Administrativo para su revisión; durante 10 meses que duró la ejecución del contrato a DISTRIHUILA la correspondió la parte más onerosa y cuando llegó el momento de retribuir las prestaciones del distribuidor exclusivo con el pacto de prórroga, terminó unilateralmente el contrato; LICONAR en ningún momento advirtió a DISTRIHUILA la presencia de yerros en el contrato, ni previno de la necesidad de enviarlos a revisión del Tribunal Administrativo.

2.- Incompetencia de la Junta para expedir el acuerdo 016 de 11 de marzo de 1989.

Normas violadas: Dto. Ordenanzal 146 bis de 1976; art. 17 literales a) y c).

Dto. Ordenanzal 382 de 1986; arts. 13, 19, 21, 24, 34, 236, 238 y 266.

Dto. 222/83, arts. 13, 19, 21, 24, 284, 251 y 288.

Dto. 1222/86, art. 289.

C. Nacional: art. 2, 20 y 63.

C.C. Administrativo, art. 3 y 30.

Todas esas normas radican en el representante legal de la entidad contratante (gerente), la competencia para adjudicar, celebrar, terminar y liquidar los contratos y expedir los actos de la entidad respectiva; las juntas o consejos poseen solamente funciones consultivas y de autorización o aprobación, según el caso. La junta directiva de LICONAR no tenía competencia para terminar el contrato de distribución exclusiva de licores.

De otro lado, la junta directiva también carecía de competencia por razón de su integración, dado que según voces del art. 7o. del Dto. Ordenanzal 146 bis de 1976, esa junta debía estar integrada por: El Gobernador, el Secretario de Hacienda o su delegado, dos diputados con sus respectivos suplentes, el Director de Planeación Departamental o su delegado y un representante del sector económico o su suplente. Este último se escogería por los cuatro primeros miembros de la Junta Directiva de una terna compuesta por un delegado de la Sociedad de agricultores, un delegado de la Federación de Comerciantes y un delegado del sector bancario. La junta directiva que tomó la decisión estaba integrada por el Gobernador, el Secretario de Hacienda, el Director de Planeación Departamental, dos diputados de la Asamblea Departamental y un delegado de la Cámara de Comercio. La designación de los diputados no se ajustó a lo dispuesto en el art. 7o. del Dto. 146 Bis de 1976 y no está clara la forma como se designó al representante del sector económico. Además, 4 de los 6 miembros eran militantes del nuevo liberalismo comandado en Nariño por el Dr. PARMENIO CUÉLLAR grupo político que se propuso terminar con el contrato. De otro lado, el Director de Planeación Dr. IVÁN ARTURO MORA se había presentado a la licitación pública 04 de 1985 en representación de la firma Distribuidora Viña del Sur, la cual resultó vencida.

3.- Violación directa de la ley.-

Normas violadas: Dto. 222/83, art. 35.

Normas que impone a la administración, frente a un dictamen desfavorable, el deber de adoptar las correspondientes reformas. LICONAR no dio aplicación a esta norma, frente a la decisión del Tribunal Administrativo.

4.- Falsa Motivación.-

Normas violadas: Dto. 222/83, art. 35 y 40.

Dto. Ordenanzal 382 de 1986, art. 35 y 40.

C.C. Administrativo, art. 2 y 259.

C. Civil, art. 1603.

C. de Comercio, art. 863 y 871.

C. Nacional, art. 16, 20, 30.

Porque en el acto de la junta directiva mediante el cual se dio por terminado el contrato, LICONAR encubrió el incumplimiento del contrato con el argumento de que acogía la providencia del Tribunal, lo cual no correspondía a la realidad puesto que el acatamiento de esa providencia no consistía en terminar el contrato sino en atender las observaciones realizadas por el Tribunal, para lograr la contratación.

5.- Desviación de poder.-

Normas violadas: Dto. 222/83, arts. 19, 35, 40 y 64.

Dto. Ordenanzal 382 de 1986, arts. 19, 35, 40 y 65.

C.C. Administrativo, arts. 2, 3, 36, 259.

C. Civil, art. 1.603.

C. de Comercio, arts. 863 y 871.

C. Nacional, arts. 16, 20 y 30.

La junta no actuó persiguiendo los fines de la ley cuando decidió intempestivamente terminar el contrato. La junta actuó presionada por circunstancias tales como: el ambiente regional adverso creado por calumnias y chismes en contra de DISTRIHUILA, de los cuales hizo eco la prensa; ese resentimiento regionalista afloró en más de una ocasión en las sesiones de la junta directiva realizadas en el primer trimestre de 1989.

Por último se atacó el acto de la junta directiva de LICONAR en cuanto terminó unilateralmente el contrato con base en un supuesto incumplimiento del mismo por parte de DISTRIHUILA o en su presunta inconveniencia, pero no accede, como debiera, al expediente de la caducidad administrativa ni al de la terminación prevista en el Título IV del Dto. 222 de 1983.

4o.- La Actuación Procesal.

La demanda fue admitida en auto de 31 de octubre de 1990. Esa decisión se notificó a todos los demandantes entre el 6 de diciembre de 1990 y el 30 de enero de 1991, conforme aparece a folios 194 y 195 del expediente. Oportunamente se dio respuesta por parte de LICONAR (FL. 225 y s.s.), MIGUEL ÁNGEL BEDOYA (FL. 287 y S.S.), GRACIELA ZÚÑIGA (FL. 295 y s.s.) y el Ministerio de Justicia (fl. 303 y s.s.).

LICONAR por medio de apoderado judicial se opuso a las declaraciones y condenas impetradas en la demanda. En primer término pidió el pronunciamiento de una decisión inhibitoria por cuanto dado que el contrato que vinculó a las partes era de derecho privado, su juzgamiento correspondía a la jurisdicción ordinaria, previa demanda ante el contencioso administrativo de los actos administrativos proferidos por el Tribunal Administrativo de Nariño.

Explicó que también debía se inhibitoria la sentencia por cuanto en la demanda no se pidió que se declarara la existencia de los supuestos contratos para decidir la certidumbre sobre su existencia. Al no comprender el petitum tal pretensión, éste acusa grave falla técnica que incide en el presupuesto procesal de demanda en forma, situación que conduce al pronunciamiento de sentencia inhibitoria.

Al responder los hechos hizo las siguientes precisiones:

1) Las empresas industriales y comerciales del estado sólo pueden pactar la cláusula de caducidad en los contratos de obra pública, en los de prestación de servicios y en los de empréstito.

2) Los contratos adicional y de prórroga se suscribieron, pero no se celebraron.

3) Los derechos de publicación de esos contratos se pagaron sobre una cuantía no real, se hizo fraude al estado.

4) Es falso que LICONAR haya incumplido el contrato, el incumplimiento casí constante fue por parte de DISTRIHUILA.

5) El aguardiente Galeras no necesitaba registro sanitario sino una patente de sanidad conforme lo disponía la ley 9ª de 1979, en el art. 571. La necesidad del registro sanitario apenas se consagró por primera vez en el art. 48 del Dto. 3192 de 1983.

6) La licencia del aguardiente Galeras se venció el 4 de abril de 1984 conforme se admite en la demanda, y su no renovación no trae como consecuencia la calidad de fraudulento del producto. Esa consecuencia sólo está consagrada para el evento de que no se haya obtenido tal licencia y no para cuando no se ha renovado. Además el hecho no trascendió a la opinión pública y por tanto no causó perjuicios a la contratista.

7) El registro de un producto en la Superintendencia de Industria y Comercio no es un deber sino un derecho. El no registrarlo en nada afecta la calidad del producto.

8) LICONAR no se comprometió a abstenerse de vender su producto en los días o meses anteriores a la vigencia del contrato, ni se consagró la prohibición de vender el producto fuera del Departamento de Nariño.

9) DISTRIHUILA siempre tuvo un stock elevado del producto que no pudo vender.

10) DISTRIHUILA obtenía información acerca de las botellas que tenía LICONAR, para hacer los pedidos de esa presentación. Así, si no tenía el producto en presentación de botellas de 750 c.c., de esa se pedía o al contrario cuando la escasez era del producto en presentación de 375 c.c..

11) La calidad del aguardiente Galeras siempre ha sido excelente, al punto que obtuvo premio internacional de calidad otorgado por Madrid, España.

12) Los hechos de abril de 1988 son el resultado de maquinaciones de la contratista en complicidad con algunos empleados de la factoría, en busca de lograr la modificación y prórroga del contrato. DISTRIHUILA siempre maquinó, primero para lograr rebajas en las cuotas de compra con las cuales no pudo cumplir y luego para obtener la modificación y prórroga del contrato.

DISTRIHUILA en su afán de obtener la adjudicación del contrato se comprometió con cuotas que no pudo cumplir y entonces se dedicó a buscar la rebaja de las cuotas mínimas de compra, lo que logró manipulando y utilizando métodos que riñen con la lealtad entre los contratantes. La rebaja de esos volúmenes de compra constituía un fraude a los demás licitantes.

13) En la cláusula 5a. parágrafo 2o. del contrato se pactó que en caso de presentarse situaciones que alteraran la producción de la industria, LICONAR podía restringir la entrega de los productos sin que ello implicara responsabilidad frente al contratista.

14) Los supuestos contratos de modificación y prórroga constituían en realidad un contrato nuevo porque cambiaban las condiciones del original y no podían empezar a ejecutarse hasta que no estuvieran perfeccionados con la plenitud de sus requisitos, que incluía la revisión por el contencioso.

15) LICONAR no decidió terminar ningún contrato, lo que sucedió fue que el contrato terminó por el vencimiento del contrato inicial, único válido entre las partes y los de modificación y prórroga que en realidad constituían un contrato nuevo no podían ejecutarse dada la decisión del Tribunal Contencioso Administrativo.

16) Los actos del Tribunal Administrativo de Nariño se dieron en la etapa precontractual y por tanto debieron ser demandados como separables ante la jurisdicción administrativa, para luego demandar la indemnización de perjuicios ante la ordinaria.

A título de excepciones propuso las siguientes:

a) Inexistencia de la obligación de cubrir perjuicios, fundamentada en la ausencia de contrato.

b) Improcedencia de la supuesta pretensión de perjuicios, por haberse intentado en forma autónoma esta pretensión que tiene el carácter de accesoria y no haberse incoado una principal de terminación y resolución del contrato o de cumplimiento del mismo.

Otro de los demandados, MIGUEL ÁNGEL BEDOYA ENRÍQUEZ, Gerente de LICONAR para la época de terminación del contrato, respondió la demanda por medio del escrito que reposa a folios 287 y s.s. del cuaderno principal. Allí se opuso a las declaraciones y condenas solicitadas y defendió su conducta como Gerente de LICONAR admitiendo que sólo concurrió a la Junta con voz pero sin voto, y que fueron los miembros de la Junta quienes asumieron el manejo del asunto sin la competencia legal del caso, como se destacó en el concepto de violación de la demanda. Explicó que como gerente lo único

que hizo fue comunicar la decisión adoptada por la Junta y por tanto no puede predicarse culpa grave o dolo de quien se encontraba en imposibilidad de tomar la decisión.

Por su parte la demandada GRACIELA ZÚÑIGA DE ORTEGA acusó la demanda de inepta porque está dirigida contra los acuerdos 016 de mayo 11 de 1989 y 20 del 21 del mismo mes, mediante los cuales se acogió una providencia del Tribunal y se concedió una autorización, pero que no constituyen actos administrativos propiamente dichos toda vez que no expresan la voluntad de la administración con el ánimo de producir efectos jurídicos, de obedecimiento a una decisión de una corporación jurisdiccional y por tanto no puede ser demandada ante la jurisdicción administrativa.

El Ministerio de Justicia al responder la demanda defendió la legalidad de los actos proferidos por el Tribunal Administrativo de Nariño, por cuanto estos se encontraban ajustados a lo preceptuado en el art. 263 del C.C.A. y las normas especiales de contratación como son los Dtos. 222 de 1983 y 1222 de 1986. Como excepciones propuso la de Ineptitud de la demanda por indebida acumulación de pretensiones y la falta de competencia. No las fundamentó.

Precluido el debate probatorio el *a-quo* corrió traslado para alegar, oportunidad que fue aprovechada por LICONAR y la parte actora. El señor agente del Ministerio Público presentó el escrito que reposa a folios 511 y s.s. del cuaderno principal.

La INDUSTRIA DE LICORES DE NARIÑO en su alegato de conclusión en primera instancia, insistió en las razones que sirvieron de base para estructurar su defensa, al responder la demanda. En efecto recabó que la sentencia debía ser inhibitoria por las siguientes razones:

a) Las empresas industriales y comerciales del estado no pueden pactar cláusula de caducidad en los contratos que celebran, a menos que se trate de un contrato de obra pública, de uno de empréstito, o de uno de prestación de servicios y como el contrato que lo vinculó con DISTRIHUILA era netamente privado relativo a operaciones mercantiles regido por los principios y reglas del derecho privado, las controversias que de él surjan son materia de decisión por la jurisdicción administrativa de los actos proferidos por el Tribunal Administrativo de Nariño. La demanda no se formuló en la forma anotada.

b) En la demanda se impetró una petición consecuencial cual es la de indemnización de perjuicios, sin formularse la principal; que se declarara la existencia de los contratos.

c) Los actos proferidos por la junta directiva de LICONAR, aquí enjuiciados, no ponen fin a ninguna actuación administrativa, se limitaron a cumplir el contenido de los actos proferidos por el Tribunal y por tanto no son demandables.

d) Conforme al art. 2° del Dto. 597/88 numerales 1 y 3, el conocimiento relativo a la impugnación de los actos proferidos por el Tribunal es del conocimiento del Consejo de Estado.

En relación con la cuestión de fondo defendió la legalidad de los actos proferidos por el Tribunal Administrativo de Nariño. Recalcó que la actuación de DISTRIHUILA fue de mala fe, para lo cual obtuvo colaboración de algunos funcionarios de la INDUSTRIA DE LICORES DE NARIÑO. Como hechos indicadores de esa mala fe señaló: La fijación de la cuantía del contrato inicial en $51.000.000 cuando en 3 años el volumen de las ventas superó los $4.000.000.000, hecho que patentiza la alianza indebida entre representantes de LICONAR y DISTRIHUILA; la contratista desde el primer mes de ejecución del contrato arrastró inventarios de los cuales no pudo salir, por eso trató de obtener las rebajas de las cuotas de compra, en un acto desleal en contra de los licitantes vencidos; usó tácticas como la de la existencia de vidrios en las botellas; con las pretendidas modificaciones al contrato se lanzó por la borda el pliego de condiciones, según el cual el contrato sólo podía prorrogarse en las mismas condiciones del inicial; se señaló al contrato de prórroga una cuantía de $ 65.000.000 que ni siquiera se aproximaba a la real.

Puso de presente además, que DISTRIHUILA no había demostrado el cumplimiento por su parte, de las obligaciones contractuales. Destacó que los documentos presentados en la inspección judicial no demostraban que la demandante hubiera cumplido sus obligaciones atinentes a gastos de publicidad, degustación y contrabando, ni la obligación de rendir los informes.

Al analizar las pruebas practicadas en el proceso, señaló a favor de sus intereses que: en la inspección judicial a la factoría de la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO, se había constatado el buen funcionamiento de la planta, circunstancia corroborada por los peritos que en tal diligencia intervinieron; que los testigos: MIRIAM PAREDES, LUIS FERNANDO VILLOTA, EDGAR ALEJANDRO ZABALA, y OCTAVIO AUGUSTO ESTRADA, citados por la parte actora, afirmaron que no les constaba la presencia de vidrios e impurezas en el recorrido que se hizo a la factoría el 19 de abril de 1988, y que se remitían a las afirmaciones del entonces Gobernador de Nariño; que el testigo LUIS GONZALO DIAZ relató que mañosamente se dio mala imagen al aguardiente que producía la licorera, sin haberse presentado un sólo intoxicado.

También recordó que objetó por error grave el dictamen que sobre valoración de perjuicios fue presentado dentro del proceso. Sobre el particular señaló que los peritos se equivocaron en relación con la liquidación de los perjuicios, dado que: partieron del supuesto de contratos que no existieron; no tuvieron en cuenta que según las declaraciones de renta de DISTRIHUILA correspondientes a los años 1986 a 1989, las utilidades fueron precarias, dado el gran pasivo social con que contaba.

La parte actora en su alegato de bien probado insistió en los siguientes puntos:

1) Vicios de los actos proferido por el Tribunal Administrativo de Nariño:

a) Incompetencia del Tribunal para revisar los contratos de modificación y prórroga, dado que éstos no son revisables, así como para determinar la cuantía de los mismos, función que no le corresponde;

b) Revocación directa del primer acto proferido por el Tribunal, sin obtener el consentimiento escrito y expreso de DISTRIHUILA, como lo ordena el art. 73 del C.C.A.

c) Falsa e insuficiente motivación, porque el Tribunal se equivocó en la determinación de la cuantía, así como en la naturaleza jurídica del contrato; se equivocó también en la conclusión de que existían deficiencias en la autorización otorgada por la junta al gerente, para la suscripción de los contratos adicional y de prórroga; igualmente erró el Tribunal al calificar de ilegal la cesión del contrato cuando esta figura estaba autorizada expresamente en el contrato celebrado el 10 de enero de 1986, la nueva sociedad había aceptado la cesión, y la licorera reportaba beneficio de la cesión porque podía disfrutar del beneficio de cobrar el IVA.

Calificó como insuficiente la motivación de los actos del Tribunal, porque en ellos no tuvo en cuenta las razones que adujo DISTRIHUILA ante esa corporación; no consideró los hechos ocurridos en abril de 1988 y en las consideraciones sólo se refirió al contrato adicional de prórroga y no al de modificaciones, pero decidió en relación con los dos.

d) Desviación de poder dado que la decisión la tomó el Tribunal presionado por la animadversión que se dio en torno a la sociedad demandante, desde el inicio del contrato, por su origen Huilense.

e) Violación de la ley, porque el Tribunal fijó la cuantía del contrato sin tener competencia para el efecto.

Por último explicó la relación con la tesis de LICONAR, entidad que insistió que el contrato era uno de derecho privado en el cual no se podía pactar la cláusula de caducidad, que ese pacto estaba autorizado en esos contratos, por el art. 34 del Dto. 3130/68, el cual no ha sido derogado.

Por último, se preguntó la actora en relación con la anterior tesis de la demandada, que si el contrato era de derecho privado en el cual no se podía pactar cláusula de caducidad, entonces de dónde surgía la competencia del Tribunal para revisar tal contrato?

El señor agente del Ministerio Público ante el Tribunal *a-quo* pidió que se negaran las súplicas de la demanda por cuanto como el primer contrato terminó con la llegada del término de ejecución y los de modificación y prórroga no se perfeccionaron, no tenía base alguna la demanda por perjuicios impetrada por la actora.

Fundamentó esa conclusión en los siguientes argumentos:

1) Sí es posible pactar cláusula de caducidad en los contratos de derecho privado de la administración, de acuerdo a los artículos 60 y 61 del Dto. 222/83.

2) Existe un acto complejo constituido por las providencias del Tribunal en las cuales se declaró no ajustados a la ley los contratos y los acuerdos de la Junta de LICONAR,

los cuales deben impugnarse en forma conjunta, conforme lo expuso el Consejo de Estado en sentencia del 22 de mayo de 1987.

3) Actuó correctamente el Tribunal al señalar la real cuantía del contrato, por cuanto aquella señalada por las partes para efectos fiscales, no se aproximaba a la realidad.

4) Los nuevos contratos no podían ser considerados como simplemente adicionales sino como nuevos, por cuanto su valor superaba el valor o la cuantía del contrato inicial.

5) El contrato no es de suministro, por cuanto es de la esencia de este contrato que sea la administración la que adquiera los elementos u objetos.

6) En los contratos de modificación y prórroga se cambiaron elementos fundamentales del contrato original, tales como las cuotas mínimas de compra y las partes mismas del contrato.

7) No se podía hacer la cesión del contrato a DISLISUR S.A. por cuanto esta sociedad al iniciar poseía un capital de $ 40.323.000, muy inferior al doble de dicho capital, constituyéndose este punto en incumplimiento del contrato por parte de DISTRIHUILA.

8) Los convenios de modificación y de prórroga no se convirtieron en contratos por cuanto no obtuvieron la aprobación del Tribunal Administrativo de Nariño, corporación que los declaró no ajustados a la ley y por tanto no nacieron a la vida jurídica.

9) No hubo terminación unilateral del contrato original, sino que éste llegó a su fin por cumplirse el término de ejecución del mismo.

10) DISTRIHUILA no constituyó en mora a la demandada en relación con la entrega de la cantidad de medias botellas pedidas, requisito necesario para impetrar el pago de perjuicios por incumplimiento.

11) DISTRIHUILA no demostró la existencia de fallas en el producto, la inspección judicial evidenció lo contrario.

12) De acuerdo al contrato, en caso de fallas técnicas en la producción la industria licorera podía modificar las cuotas mínimas de compra o restringir la entrega de los productos, sin que ello implicara responsabilidad.

5o.- La sentencia apelada.

El Tribunal declaró absolutamente nulos los contratos celebrados en 1988 (adicional de modificaciones y de prórroga) y negó las súplicas de la demanda. Para fundamentar su decisión en primer término definió que el contrato que vinculó a las partes era un contrato de suministro comercial regulado por el Código de Comercio, en el cual se podía pactar la cláusula de caducidad conforme lo autorizado por el Dto. 222/83, para los contratos de derecho privado de la administración.

También determinó que no existía ineptitud formal de la demanda por cuanto no se había presentado indebida acumulación de pretensiones al demandar actos del Tribunal Administrativo de Nariño y a la vez reclamar la indemnización de perjuicios por la infracción de los contratos, puesto que todos esos pedimentos de la demanda están contemplados dentro del petitum que puede formularse con base en las acciones relativas a controversias contractuales.

A continuación desestimó las excepciones propuestas, así: la de inexistencia de la obligación de cubrir perjuicios fundada en la ausencia del contrato, porque no constituye excepción sino la materia de la litis; la de improcedencia de la supuesta pretensión de perjuicios sin haber formulado una principal de resolución o terminación del contrato o la de cumplimiento del mismo, por cuanto tratándose de controversias derivadas de contratos bilaterales se puede válidamente reclamar la indemnización de perjuicios con base al incumplimiento de la administración.

En relación con las pretensiones concluyó que ningún reparo tenía sobre el contrato inicial suscrito el 10 de enero de 1986, porque éste se celebró con todos los requisitos legales, aunque cuestionó el hecho de que se hubiera fijado en forma arbitraria el valor del mismo y que el Tribunal lo hubiera admitido así y por esa razón se abstuviera de revisarlo.

Destacó qûe en el contrato inicial no se posibilitó su modificación sino que, lo único que podían hacer los contratantes era alargar el término de duración con el lleno de las condiciones expresadas en su texto. La modificación de sus cláusulas pretendida por las partes conlleva a que el negocio degenerara en uno distinto que se diferenciaba del inicial en lo atinente a la cuota mínima mensual de compra, a la forma de adquisición de la misma por parte de DISTRIHUILA, a la modificación de los precios del aguardiente Galeras, además de contener un contrato de empréstito adicional. Las modificaciones al contrato primitivo, constituían un nuevo contrato, cuya revisión por el Tribunal era requisito esencial para su perfeccionamiento. Agregó el Tribunal que los pactos con posterioridad a la adjudicación del contrato no pueden cambiar las bases que lo determinaron, ni alterar su texto luego de la suscripción, por cuanto ambas conductas son violatorias de uno de los principios esenciales de la licitación, cual es la igualdad de las partes. Así las cosas, concluyó que para el nacimiento a la vida jurídica de ese nuevo contrato era menester el cumplimiento de todas las formalidades que la ley exige para su celebración, entre otras, el adelantamiento del proceso licitatorio dada la calidad de la contratante y que la omisión de ese proceso generaba nulidad absoluta del contrato porque se contravenían normas de derecho público. Por esa razón consideró que se debía declarar la nulidad absoluta de los contratos celebrados el 12 de mayo de 1988.

En cuanto a la acción intentada frente al contrato inicial el cual consideró válido, también negó las súplicas por cuanto la parte demandante no probó suficientemente el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, originadas en las estipulaciones contractuales.

6o.- El recurso de apelación.

Inconforme la parte actora con la decisión del Tribunal la apeló, para que fuera revocada y en su lugar se accediera a las súplicas de la demanda.

Para sustentar el recurso expresó los argumentos que en síntesis, dicen:

La declaración de nulidad absoluta del contrato suscrito por las partes carece de fundamento jurídico y legal. La tesis del Tribunal es violatoria del art. 1.602 del C.C. por cuanto niega a las partes el natural derecho a reglar sus pactos.

Desconoció el Tribunal que como el contrato que vinculó a las partes es de derecho privado y dado que las partes son comerciantes y la naturaleza del pacto que las vincula, su regulación es por las normas del derecho común. Ambos sujetos actuaron siempre en el escenario presidido por la libertad y la autonomía contractuales, las partes pueden modificar sus contratos.

El otro fundamento del Tribunal, aquel de que la licitación pública impiden que las partes modifiquen el negocio pues deben respeto al pliego de condiciones, tampoco tiene respaldo legal. Conforme al pliego de condiciones se debe adjudicar y celebrar el contrato, momento hasta el cual llega la protección de los licitantes vencidos; y a partir de ahí, el pliego pasa a ser una cláusula contractual y el manejo de los sucesos sobrevinientes a la etapa de la celebración que afectan su ejecución, son del resorte de las partes sin que sea dable a los licitantes reclamar la vigencia incólume del pacto inicial y menos aún puede el juez desconocer la potestad de las partes para variar las condiciones de ejecución del contrato, a fuerza de proteger la igualdad de los licitantes.

El Tribunal no tomó en cuenta que las partes se avinieron a modificar el contrato inicial ante la gravedad y magnitud de los hechos sucedidos en abril y mayo de 1988. Era perfectamente legítima la suscripción de los contratos que anuló el Tribunal.

También hay yerro del Tribunal cuando concluyó que las modificaciones introducidas al contrato en 1988, habían hecho que éste degenerara en otro diferente con la misma naturaleza, junto con la suscripción de uno de empréstito. Omitió el juzgador puntualizar las razones que lo llevaron a concluir que LICONAR y DISTRIHUILA en aras de reanudar la ejecución del contrato inicial, formalizaron uno diferente que ha debido estar precedido de licitación pública. Bajo el supuesto de aceptar que se pactó un contrato de empréstito, tal contrato no requería de licitación ni pública ni privada por cuanto de acuerdo con el art. 310 del Dto. 1222/86 vigente a la fecha del contrato de modificaciones, ese convenio se sometía a las reglas del derecho privado dado que se trataba de un contrato no administrativo de una empresa industrial y comercial del estado y como los principios del derecho privado no exigen trámite de licitación pública para escoger al contratista, ni su falta es causal de nulidad absoluta de los contratos pertenecientes a ese régimen, el a-quo no debió resolver el pleito como lo hizo.

Las ordenanzas y decretos ordenanzales no pueden regular ese fenómeno por emanar de órganos administrativos, sin competencia para tocar esas materias. De otro lado, en el caso de que el empréstito necesitara de licitación pública, sería nulo el contrato de empréstito pero jamás el contrato adicional de modificaciones.

La nulidad decretada no aparecía de manifiesto en el acto contrato como lo exigen para su declaratoria oficiosa, los arts. 78 del Dto. 222/83 y 1742 del Código Civil.

Por último afirmó que la parte demandante comprobó en exceso el cumplimiento contractual de DISTRIHUILA y el incumplimiento de LICONAR.

7o.- La actuación en esta instancia.

El término que el *ad-quem* concedió para alegar fue aprovechado por las partes y el Ministerio Público.

La señora Procuradora Sexta Delegada ante esta corporación estimó que debía confirmarse la decisión del Tribunal. Fundamentó sus alegaciones con los argumentos que la Sala se permite resumir, así:

El contrato inicial es un contrato de compraventa de bienes muebles, porque así lo dispusieron las partes en ejercicio de la autonomía de la voluntad; además, es de naturaleza comercial por mandato del art. 22 del C. de Comercio, habida consideración a la naturaleza comercial de DISTRIHUILA LTDA. Puntualizó que esa conclusión no podía avalarse en el art. 13 del Dto. departamental 382 de 7 de junio de 1986 como lo dice la demanda, por cuanto para la fecha de suscripción de este contrato inicial, ese estatuto no había nacido al mundo jurídico.

En cuanto al contrato que contiene las modificaciones, estimó que no era un contrato nuevo sino uno adicional regulado por lo dispuesto en el art. 59 del Dto. Departamental 382 de 7 de junio de 1986. Agregó que como el contrato inicial había sido sometido por voluntad de la administración al régimen de la licitación pública para la selección del contratista, ese régimen debía respetarse tanto en la etapa de formación y celebración del contrato, como en la de su ejecución, de manera que la modificación que se efectuara en el contrato adicional no podía introducir elementos contractuales nuevos que cambiaran la naturaleza y objetivos del contrato adicionado, como lo es la determinación de cuotas mínimas a través de un procedimiento no regulado ni en el pliego de condiciones ni en el contrato inicial, la manera de adquirirlas por el contratista, los mecanismos provisionales mientras se implementaba el sistema definitivo de cuotas, la forma de manejar la participación del departamento, convenciones todas enteramente nuevas en relación con las previstas en el contrato principal.

Compartió los planteamientos del a-quo en el sentido de que fuerza vinculante del pliego de condiciones no puede ser desconocida, y por tanto las partes con posterioridad a la celebración del contrato no pueden cambiar las bases que lo determinaron, ni alterar su texto luego de la suscripción. Entratándose de contratos adicionales es forzoso acoger,

acatar, o respetar todos los documentos que conforman el contrato inicial, incluyendo, el pliego de condiciones que como lo han reiterado la jurisprudencia y la doctrina, constituye la ley del contrato y las partes no pueden apartarse de su estricto cumplimiento, obligación que se prolonga en el tiempo, hasta que culmine la operación contractual correspondiente, pues no hacerlo implicaría la quiebra de la igualdad de los licitantes.

También respaldó la declaratoria oficiosa de nulidad absoluta del contrato, por cuanto el art. 87 del C.C.A. exige para el efecto que la causal que la origina esté plenamente demostrada en el proceso. Recordó que es en el derecho privado, art. 2o. de la ley 50/ 36, donde se exige para tal declaratoria oficiosa, que la causal aparezca de manifiesto en el acto o contrato. Como el contrato se sometió al régimen de la contratación administrativa del orden departamental, el juez puede hacer la declaratoria oficiosa de nulidad absoluta del contrato si están plenamente comprobadas las causales en el proceso.

En cuanto al incumplimiento del contrato por parte de DISTRIHUILA y el cumplimiento de LICONAR, se remitió al análisis probatorio que se hace en la sentencia.

La parte actora y la Industria Licorera de Nariño, al alegar de bien probado en segunda instancia, insistieron en los planteamientos expuestos a lo largo del proceso y a los cuales la Sala se ha referido atrás.

El Ministerio de Justicia también intervino en esta etapa. Por medio de apoderado judicial allegó el escrito que reposa a folios 487 a 502 del cuaderno principal. Allí al oponerse a la prosperidad de las súplicas de la demanda, en primer término destacó los siguientes puntos:

1) No se puede pedir condena solidaria para el Ministerio de Justicia en relación con el contrato original, toda vez que nada tuvo que ver el Tribunal Administrativo de Nariño con su presunto incumplimiento, dado que se abstuvo de revisarlo.

2) Mal puede hablarse de que LICONAR no cumplió con las entregas de pedidos, cuando según la misma demanda desde el principio DISTRIHUILA no pudo cumplir con las cuotas de ventas que le correspondían.

3) No se entiende porqué DISTRIHUILA insistía en la prórroga de un contrato, a pesar de todos los incumplimientos que dice se presentaron en el original.

4) No es razonable que frente a un contrato cuya cuantía es de $65.000.000, se hagan reclamaciones por $1.621.304.000.

A continuación agregó que los contratos de modificación y prórroga no eran adicionales sino nuevos contratos, dado que en ellos se presentaban las siguientes circunstancias:

a) Cambio de Contratista.- Por una persona jurídica aún no nacida al mundo del derecho, se estaba contratando a futuro. Además, con expresa violación del art. 7o. del estatuto de contratación departamental, norma que dispone que para poder contratar las

personas jurídicas nacionales o extranjeras deben haber sido constituidas por lo menos 6 meses antes de la fecha de apertura de la respectiva licitación, concurso de méritos o de la celebración del convenio. DISLISUR S.A. no había nacido aún a la vida jurídica.

b) Modificación radical del objeto contractual. En este punto se presentaron varias modificaciones esenciales, a saber: En el contrato original se pactó que la distribución sería de los licores producidos en la Industria Licorera de Nariño y en la modificación se pactó la obligación de distribuir los licores producidos en otras fábricas, en caso de presentarse dificultades de producción por parte de LICONAR; se creó una nueva persona jurídica como parte del contrato; desapareció el concepto de cuota mínima pactado en el contrato original para cambiarlo por el de volumen de producción que correspondiera a las necesidades del mercado, lo cual permitía llegar al extremo de que el contratista no tuviera que comprar cantidad alguna porque en el mercado no había demanda; la fijación de las cuotas mínimas con base en los resultados de un estudio de mercadeo realizado por una firma de reconocido prestigio, escogida por ambas partes y pagada por la contratista, lo cual equivalía a que esta última realizara el estudio.

c) Introducción de un contrato de empréstito como elemento del contrato de prórroga.

En relación con la decisión del tribunal, destacó en primer lugar que la competencia para revisar este contrato, sí le correspondía de conformidad con lo dispuesto por el art. 213 del Dto. 1222/86. Mencionó en este punto además, que la cuantía del contrato era por lo menos de $70.000.000, durante 36 meses y por consiguiente al tribunal le correspondía revisarlo. Así mismo defendió las razones que tuvo el Tribunal para declarar no ajustadas a las prescripciones legales y fiscales, los contratos sometidos a su juicio porque si esa corporación no conocía la propuesta presentada por DISTRIHUILA el 4 de mayo de 1988 ni la contrapropuesta presentada en forma verbal y acordada el 7 de mayo, no le era posible determinar si los nuevos contratos se ajustaban a las autorizaciones dadas por la junta directiva.

Defendió la sentencia de primera instancia en cuanto concluyó que la pretermisión del proceso de licitación pública era causal de nulidad absoluta. Por último, se opuso al reconocimiento de perjuicios con base en el contrato original, por cuanto el contratista no demostró su propio cumplimiento de las obligaciones contractuales.

II.- CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala revocará la sentencia apelada y en su lugar accederá parcialmente a las súplicas de la demanda, conforme pasa a explicarse.

Para la mejor comprensión de este asunto la Sala seguirá este derrotero:

1) El contrato original, su naturaleza jurídica y régimen legal aplicable; 2) los contratos de modificación y prórroga; 3) los actos administrativos demandados; 4) los vicios que se endilgan a esos actos; 5) el incumplimiento del contrato; 6) los perjuicios

que se reclaman; 7) la responsabilidad de los demandados diferentes a LICONAR; 8) la cesión del contrato.

1o.- El contrato, su naturaleza jurídica y régimen legal aplicable.

El contrato original, del cual reposan varios juegos de copias en el expediente, fue suscrito el 10 de enero de 1986, entre la Industria Licorera de Nariño y la Sociedad DISTRIHUILA LTDA., por término de 3 años contados a partir del 1o. de enero de 1986 (cláusula 18).

Las partes de ese contrato son: como contratante, la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO, empresa industrial y comercial del orden departamental, reorganizada mediante el decreto 176 bis de 1976 y como contratista la sociedad de responsabilidad limitada llamada DISTRIHUILA LTDA.

El objeto de ese contrato era la distribución en todo el departamento de Nariño, de los licores producidos por la Industria Licorera de Nariño, es decir, la comercialización del producto elaborado por LICONAR.

Ese contrato de comercialización de un producto, celebrado por una empresa industrial y comercial del estado del orden departamental, está regida por las normas del derecho privado, conclusión a la cual se llega dada la naturaleza jurídica de la entidad contratante y conforme con lo dispuesto en las siguientes normas: Dto. 3130/68, art. 34; Dto. 1222/86, art. 212; Dto. 745/77, expedido por el gobernador del Departamento de Nariño, art. 155; y Dto. 382/86, expedido por el mismo funcionario, art. 1o.

El Dto. 3130/68 en el art. 34 al referirse a los contratos celebrados por las empresas industriales y comerciales del estado y por las sociedades de economía mixta, para el desarrollo de sus actividades, dispuso, que no estaban sujetos, salvo disposición en contrario, a las formalidades que la ley para los del gobierno. Desde 1968 cuando nacen estas entidades descentralizadas, quiso el legislador que sus contratos se rigieran por el derecho privado y por ello en forma expresa los sustrajo del régimen de contratación, para los del gobierno.

Mediante el Dto. 745/77 el gobernador del departamento de Nariño reguló la contratación de las entidades descentralizadas de ese ente territorial. En forma expresa restringió el ámbito de aplicación del referido estatuto, para las empresas industriales y comerciales, según el art. 155, así: "A las empresas industriales y comerciales del estado y a las sociedades de economía mixta en las que el departamento posea más del 90% de su capital social, le son aplicables las normas contenidas en este título sobre contratos de empréstito y de obras públicas, y las demás que expresamente se refieran a dichas entidades".

Para la época de celebración del contrato que aquí enfrenta a las partes (10 de enero de 1986) regía en el departamento de Nariño el Dto. 745/77, que se acaba de mencionar.

El objeto del contrato era la comercialización del licor producido por LICONAR, contrato diferente al de empréstito y de obras públicas que conforme al art. 155 transcrito, sí debían regirse por ese estatuto.

La determinación de que se rigieran por el derecho privado, los contratos celebrados por las empresas industriales y comerciales del estado del orden departamental, con excepción de los de empréstito y obras públicas, se mantuvo en el Dto. 1222/86 que corresponde al código de régimen departamental, estatuto que recogió las disposiciones contenidas al respecto por el Dto. 222/83, mediante el cual se regló la contratación del estado a nivel nacional, hasta la entrada en vigencia de la Ley 80/93.

El Dto. 1222/86 dejó a la autonomía de los departamentos y municipios la potestad de disponer sobre la formación, adjudicación y cláusulas de los contratos. En virtud de ello el gobernador del departamento de Nariño profirió el Dto. 382/86, en el cual estaban contenidas las normas que regularían la contratación en dicho territorio; y en tales preceptivas lo que hizo fue recoger las estipulaciones contenida en el Dto. 222/83. En cuanto a su campo de aplicación, aquel dispuso en el artículo 1o.:

> "Entidades a las cuales de aplica el presente estatuto.- Las normas que se establecen en este régimen se aplican a los contratos que celebren el departamento y los establecimientos públicos del orden departamental.
>
> "A las empresas industriales y comerciales del departamento y a las sociedades de economía mixta en las que el departamento posea el 90% o más de su capital social, le son aplicables las normas aquí consignadas sobre contratos de empréstito y de obras públicas y las demás que expresamente se refieren a dichas entidades".

Para la Sala es claro el tenor del literal de la norma al excluir de ese régimen de contratación, los contratos celebrados por entidades como LICONAR, a menos que se tratara de un contrato de empréstito o de obra pública. La junta directiva de la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO en virtud de las facultades que le otorgó el art. 140 del Dto. 382/86 para proferir su reglamento contractual interno, expidió el acuerdo No. 138 de diciembre 10 de ese año. En su art. 3o. dispuso:

> "Los contratos contemplados en el presente reglamento y que celebre la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO se entienden realizados para el desarrollo de sus actividades industriales y comerciales y por lo mismo estarán sujetos a las reglas de derecho privado y a la jurisdicción ordinaria conforme a la ley".

Ese estatuto se encargó de definir algunos contratos celebrados por la licorera y entre ellos incluyó en el art. 13 el de comercialización de licores, en los siguientes términos:

> "Comprende los actos y contratos comerciales que realice la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO, para la distribución y venta de productos y subproductos a nivel departamental, nacional e internacional, en cumplimiento de sus objetivos."

El análisis de las normas hasta ahora citadas en concordancia con la naturaleza jurídica de la entidad contratante y el objeto del contrato, evidencian que el convenio que vinculó a las partes, tanto inicialmente como durante su ejecución y terminación, estuvo regido por normas de derecho privado y no por el régimen de contratación estatal.

Como en el pliego de condiciones, la administración voluntariamente sometió el contrato que era de derecho privado, al régimen consagrado en el Dto. 222/83, de igual manera le era perfectamente posible renunciar a su aplicación, como lo hizo cuando quiso llevar a cabo la convención de prórroga; entonces prescindió de esa referencia a las normas de derecho público que *ab-initio* había efectuado al decir que se sometía al régimen del Dto. 222/83, y esa renuncia era legalmente posible por cuanto el sometimiento a aquel régimen lo había hecho en su interés propio y exclusivo. Dicho de otra manera, tal prescindencia de las normas que regulaban la contratación pública, obedece a que tal manera de contratar generaba prerrogativas para la empresa LICONAR y obligaciones de las partes entre sí, pero jamás frente a terceros.

La inclusión en la cláusula décimaquinta del contrato, sobre la posibilidad de declarar su caducidad administrativa, en nada modifica el régimen legal aplicable al negocio. La única consecuencia que acarrea esa cláusula es la radicación en la jurisdicción administrativa de la competencia para conocer los conflictos que surjan del mismo, pero ello siempre con aplicación del derecho privado.

Las condiciones pactadas en el contrato original, fueron las siguientes:

El contratista debía distribuir en el departamento de Nariño, el producto fabricado por la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO. Para la ejecución de su objeto el contratista se obligó a comprar a la entidad estatal unas cuotas mínimas, de botellas de aguardiente en presentación de unidades de 750 cms, cuotas que correspondían a las siguientes cantidades: para el primer año 3.779.100 botellas, para el segundo año 4.157.000 botellas y para el tercer año 4.572.711 botellas. En el parágrafo segundo de la cláusula quinta se facultó a la Industria Licorera para modificar unilateralmente las cuotas mínimas de compra y por lo mismo restringir la entrega de los productos, en el evento de presentarse situaciones que alteraran la capacidad de producción de la industria.

La forma de compra se pactó así:

> "FORMA DE COMPRA.- El contratista podrá adquirir las cuotas mínimas de compra fijadas para cada mes, mínimo en cuatro compras parciales, esto es, por lo menos una compra cada semana, para completar la cuota que corresponde al mes. PARÁGRAFO PRIMERO: Los excedentes de las cuotas mínimas de compra, podrán descontarse de la cuota inmediatamente siguiente, dentro de un bimestre como máximo, siempre y cuando el mínimo de compra sea el 100% de la cuota del bimestre."

El precio de venta al contratista sería fijado unilateralmente por LICONAR y pagado de contado por el contratista. El margen adicional sobre el precio de compra que el

contratista podía asignar al producto para la venta a terceros, no podía exceder el 12% de ese valor (cláusulas 7a. y 8a.), sobrecosto con el cual el contratista debía asumir todos los gastos de la distribución.

A cargo de la contratista se impusieron las siguientes obligaciones: prohibición de distribuir directamente o por interpuesta persona, licores similares a los producidos por LICONAR; deber de invertir el 1.5% de las compras mensuales, en gastos de publicidad y promoción; el 0.1% en gastos de degustación de los licores; el 0.5% en la represión del contrabando y de la producción ilícita de licores; deber de tener como activos fijos, agencias en Pasto, La Unión, Ipiales, Tumaco y Túquerres, con sus respectivas oficinas y transporte con 44 toneladas de capacidad de carga; prohibición de incurrir en conductas que constituyeran fraude a las rentas del departamento.

La validez del contrato se sometió al pago del impuesto de timbre, y de los derechos de publicación del negocio; a la presentación de los certificados de paz y salvo nacional, departamental y municipal; a la constitución y aprobación de las garantías; a la refrendación del contrato por parte del Contralor General del Departamento y a la revisión del contrato por parte del Tribunal Administrativo de Nariño.

En la cláusula vigésima segunda, se fijó así el valor del contrato: "para los efectos fiscales, la cuantía del presente contrato se estima en la suma de CINCUENTA Y UN MILLONES DE PESOS ($51.000.000) m/cte..."

El contrato fue enviado por la Industria Licorera de Nariño, al Tribunal Administrativo de ese departamento para su revisión. Esa corporación en auto de 7 de marzo de 1986 se abstuvo "...de dar aplicación al art. 256 en concordancia con el art. 263 del C.C.A. y Decreto 3867 de 30 de diciembre de 1985..." y ordenó la devolución del contrato con sus anexos a la oficina de origen.

Esa decisión se fundamentó en el hecho de que el contrato tenía una cuantía de $51.000.000, inferior al 5% del presupuesto de la entidad contratante, el cual había sido certificado en $1.408.035.832 por el director comercial de LICONAR; e inferior a $71.000.000, cuantía fijada por el Dto. 3867 de 30 de diciembre de 1985 para la revisión de los contratos celebrados por entidades estatales. Esa providencia quedó debidamente ejecutoriada, conforme la constancia secretarial que aparece en las copias de esa decisión (fls. 6 a 8 del anexo No. 12).

2o.- Los contratos adicionales de modificación y prórroga.

En el cuaderno de pruebas de la parte actora a continuación del contrato principal (fls. 1010 y s.s.), reposan copias de los contratos "ADICIONAL DE MODIFICACIONES" y "ADICIONAL DE PRÓRROGA".

En el primero, las modificaciones introducidas al contrato original, fueron las siguientes:

a) "OBJETO DEL CONTRATO, el objeto del presente contrato es la distribución en todo el territorio del Departamento de Nariño de los licores producidos por la Industria Licorera de Nariño. PARÁGRAFO ÚNICO: En caso de presentarse por cualquier causa suspensión parcial o total de la producción, LA INDUSTRIA podrá mandar hacer por encargo a otras fábricas, los licores que deban ser distribuidos por EL CONTRATISTA y éste se compromete a distribuirlos en las mismas condiciones que los producidos directamente.".

b) La cantidad que correspondería a las cuotas mínimas de compra sería fijada en documento posterior suscrito por las partes, con base en los resultados de un estudio de mercadeo que realizaría una firma de conocido prestigio escogida por las partes de común acuerdo y cuyo costo lo asumiría el contratista en su totalidad.

Esa cuota mínima debía ser adquirida en varias compras de tal modo que dentro de la primera quincena del mes correspondiente debía adquirir mínimo el 50% de la cuota mensual que se fijara, y en todo caso de conformidad con el aviso de programación de compras que debía anunciar el contratista a la industria con 30 días de anticipación antes de la iniciación del mes.

Se estableció además un mecanismo transitorio para la compra del producto, mientras se implantaba el sistema de cuotas fijas, mecanismo que se ejecutaría en el plazo inicial. Se previó en los siguientes términos:

> "1.- Inicialmente LA INDUSTRIA procederá a cambiar 100 mil botellas de 750 c.c. o su equivalente en otras presentaciones por licor nuevo o reciclado de la nueva presentación a que se someterá el producto aguardiente "Galeras" para su relanzamiento. 2.- Una vez verificada la operación de cambio de la cantidad inicial ya señalada, EL CONTRATISTA se obliga a comprar de contado 2 unidades para obtener el cambio de una unidad hasta lograr el cambio de los inventarios del distribuidor o de terceros que no pueden venderse al consumidor. 3.- Hecho lo anterior y mientras se fijan las nuevas cuotas mínimas, EL CONTRATISTA comprará a la INDUSTRIA el volumen (sic) de producción que corresponda a las necesidades del mercado, es decir sin sujeción a cuotas fijas.".

En el segundo contrato adicional (fl. 1015 a 1017 del cuaderno II A), se prorrogó el término del contrato original por un período igual al inicialmente pactado, o sea por tres años, contados a partir del 13 de marzo de 1989, que corresponde al día siguiente del vencimiento del plazo inicial del contrato. La prórroga se condicionó así:

> "CONDICIÓN RESOLUTORIA.- Para que la prórroga se surta EL CONTRATISTA se compromete, a efectuar, antes de seis meses como mínimo, de que empiece a contarse el término de prórroga, todas las diligencias necesarias para constituir directamente o a través de los Socios actuales una sociedad comercial con incorporación de capital nariñense, con Domicilio en Pasto, de igual o similar objeto societario al de Distrihuila Limitada, con un capital igual al doble del que

ahora posee Distrihuila Limitada, y con la misma o mejor infraestructura Industrial y Comercial que la que tiene EL CONTRATISTA con la finalidad de poder continuar la ejecución de este contrato durante la prórroga o antes si es del caso, con la nueva sociedad Nariñense, la cual pueda irradiar los beneficios fiscales del IVA a todo el Departamento de Nariño que es el propósito de ésta condición. PARÁGRAFO UNO.- La nueva sociedad que se constituya deberá aceptar los términos del contrato original y sus modificaciones y sustituirá a Distrihuila Limitada, subrogándose los derechos y las obligaciones que aquella tiene o llegará a tener hasta el momento de la sustitución, con LA INDUSTRIA y terceros, incluidas las obligaciones de carácter laboral. La constitución de la nueva sociedad no implicará la disolución y liquidación de Distrihuila Limitada. PARÁGRAFO DOS.- Distrihuila Limitada cederá el contrato principal incluida la prórroga y sus modificaciones. El incumplimiento de la presente cláusula por parte del CONTRATISTA significará la eliminación de la cláusula de prórroga y la consecuente terminación del contrato principal una vez vencido el plazo inicialmente pactado. LA INDUSTRIA por su parte deberá utilizar la cesión del contrato siempre que se constituya la nueva sociedad cesionaria y sólo podrá negar la autorización si la sociedad no se constituye en los términos indicados en está (sic) cláusula. LA INDUSTRIA en todo caso, autorizará la cesión del contrato al cesionario que presente Distrihuila Limitada y no podrá con base en ésta cláusula autorizar cesiones a firmas o personas naturales distintas, de las que solicite y presente EL CONTRATISTA.".

El perfeccionamiento del contrato adicional de modificaciones se condicionó al pago de los derechos de su publicación en la gaceta departamental; y el del contrato de prórroga, al pago de timbre nacional y de los derechos de publicación en la gaceta departamental, a la presentación del certificado de paz y salvo departamental y municipal de Pasto, a la prórroga de las garantías y aprobación de las pólizas y al pago de la estampilla Pro-Desarrollo.

Las modificaciones y la prórroga pactadas en 1988, no tenían la calidad de contratos, propiamente dichos, sino de convención celebrada entre las partes contratantes, por cuanto con ellas no se creaba una obligación nueva sino que sólo tenía como fin prorrogar en el tiempo la ejecución del contrato original suscrito entre éstos en 1986.

Esa convención cuyo objeto era la prórroga del plazo y el cambio en algunas condiciones de ejecución del contrato, no estaba sujeta a la revisión por parte de la jurisdicción administrativa, por cuanto la competencia de éste órgano en relación con los contratos celebrados por la administración, se limitaba a la revisión de los contratos (art. 263 del C.C.A.) y no se extendía a la revisión de las convenciones acordadas por los contratantes durante la ejecución del objeto contractual.

Las modificaciones que las partes convinieron hacerle al contrato original, tuvieron como causa la suspensión de la producción y comercialización del producto aguardiente

Galeras, ocurrida en abril de 1988 circunstancia que generó graves traumatismos en la ejecución del contrato inicial. así se consignó expresamente en su texto:

Según la parte demandada, las modificaciones al objeto contractual son las siguientes:

CONTRATO ORIGINAL	**CONTRATO ADICIONAL**
– Distribución, sería de licores producidos en la Industria Licorera de Nariño.	– Licores producidos en otras fábricas, en caso de presentarse dificultades de producción por parte de LICONAR.
	– Nueva persona jurídica como parte del contrato cambio del contratista.
– Con cuota mínima	– Desapareció el concepto de cuota, por el de volumen de producción que corresponda a las necesidades del mercado.
	– Fijación de cuotas mínimas con base en los resultados de un estudio de mercadeo realizado por una firma de reconocido prestigio, escogido por ambas partes y pagada por el Contratista.

Comparados el contrato original y los adicionales de prórroga y modificaciones, la Sala no encuentra la modificación del objeto contractual, como lo pretende la parte demandada. El contrato adicional no modificó sustancialmente el principal, no hubo cambio en el objeto del contrato, más bien se cambiaron los mecanismos para la ejecución del contrato principal, el cual tenía por objeto la comercialización y distribución del Aguardiente Galeras en todo el departamento de Nariño. El cuadro que sigue, evidencia que no existe tal modificación:

CONTRATO ORIGINAL (Enero 10 de 1986)	**CONTRATO ADICIONAL** (Mayo 12 de 1988)
OBJETO: El objeto del presente contrato, es la distribución en todo el departamento de Nariño, de los licores producidos por la Industria Licorera de Nariño.	OBJETO: El objeto del presente contrato es la distribución en todo el departamento de Nariño de los licores producidos por la Industria Licorera de Nariño.
	PARÁGRAFO ÚNICO: En caso de presentarse por cualquier causa suspensión parcial o total de la

producción, LA INDUSTRIA podrá mandar hacer por encargo a otra fábricas, los licores que deban ser distribuidos por EL CONTRATISTA y éste se compromete a distribuirlos en las mismas condiciones que los producidos directamente.

CONTRATISTA: DISTRIHUILA LTDA.

CONTRATISTA: DISTRIHUILA LTDA. El contrato adicional de prórroga, se sometió a la siguiente condición resolutoria:
"CONDICIÓN RESOLUTORIA.- Para que la prórroga se surta EL CONTRATISTA se compromete, a efectuar, antes de seis meses como mínimo, de que empiece a contar se el término de prórroga, todas las diligencias necesarias para constituir directamente o a través de los Socios actuales una sociedad comercial con incorporación de capital nariñense, con Domicilio en Pasto, de igual o similar objeto societario al de Distrihuila Limitada, con un capital igual al doble del que ahora posee Distrihuila Limitada, y con la misma y mejor Infraestructura Industrial y Comercial que la que tiene EL CONTRATISTA con la finalidad de poder continuar la ejecución de este contrato durante la prórroga o antes si es del caso, con la nueva sociedad Nariñense, la cual pueda irradiar los beneficios fiscales del IVA a todo el Departamento de Nariño que es el propósito de esta condición.

PARÁGRAFO UNO.- La nueva sociedad que se constituya deberá aceptar los términos del contrato original y sus modificaciones y sustituirá a Distrihuila Limitada, subrogándose los derechos y las obligaciones que aquella tiene o llegará a tener hasta el momento de la sustitución, con LA INDUSTRIA y terceros, incluidas las obligaciones de carácter laboral. La constitución de la nueva sociedad no implicará la disolución y liquidación de Distrihuila Limitada. PARÁGRAFO DOS.- Distrihuila Limitada cederá el contrato principal incluida la prórroga y sus modificaciones. El incumplimiento de la presente cláusula por parte del CONTRATISTA significará la eliminación de la cláusula de la prórroga y la consecuente terminación del contrato principal una vez vencido el plazo inicialmente pactado. LA INDUSTRIA por su parte deberá utilizar la cesión del contrato siempre que se constituya la nueva sociedad cesionaria y sólo podrá negar la autorización si la sociedad no se constituye en los términos indicados en esta cláusula. LA INDUSTRIA en todo caso, autorizará la cesión del contrato al cesionario que presente Distrihuila Limitada y no podrá con base en ésta cláusula autorizar cesiones a firmas o personas naturales distintas, de las que solicite y presente EL CONTRATISTA.".

TERCERA. CUOTAS MÍNIMAS DE COMPRA: EL CONTRATISTA se obliga

TERCERA. CUOTAS MÍNIMAS DE COMPRA: EL

para con la Industria a cumplir con las siguientes cuotas mínimas de compra:

"FORMA DE COMPRA.- El contratista podrá adquirir las cuotas mínimas de compra fijadas para cada mes, mínimo en cuatro compras parciales, esto es, por lo menos una compra cada semana, para completar la cuota que corresponde al mes. PARÁGRAFO PRIMERO: Los excedentes de las cuotas mínimas de compra Podrán descontarse de la cuota inmediatamente siguiente de un bimestre como máximo, siempre y cuando el mínimo de compra sea el 100% de la cuota del bimestre.

CONTRATISTA se obliga para con la INDUSTRIA adquirir cuotas mínimas mensuales que se fijarán con base en los resultados de un estudio de mercadeo que realizará una firma de reconocido prestigio escogida por las partes de común acuerdo y cuyo costo lo asumirá EL CONTRATISTA en su totalidad. El contrato con la firma que se escoja lo suscribirá LA INDUSTRIA lo cual deberá ocurrir dentro de los 45 días siguientes a la suscripción del presente documento. PARÁGRAFO UNO: Una vez obtenidas las cuotas mínimas de compra se fijarán en documentos que suscriban las partes contratantes y que se entenderán incorporado al presente contrato. PARÁGRAFO DOS.- LA INDUSTRIA Y EL CONTRATISTA determinarán en conjunto el alcance del estudio de mercado y adoptarán no sólo las cuotas mínimas de compra sino también las recomendaciones que cada una debe implementar para mejorar las ventas y mantener el mercado. CUARTA.- La cláusula quinta del contrato principal quedará así: "QUINTA.- EL CONTRATISTA se compromete adquirir la cuota mínima mensual en varias compras de tal modo que dentro de la primera quincena del mes correspondiente deberá adquirir mínimo el 50% de la cuota mensual que se fije, y en todo caso de conformidad con el aviso de pro-

gramación de compras que con 30 días de anticipación antes de la iniciación del mes deberá anunciar EL CONTRATISTA a LA INDUSTRIA. En el aviso de programación de compra se hará los requerimientos de las cantidades del producto según las diferentes presentaciones al mercado. PARÁGRAFO PRIMERO.- EL CONTRATISTA podrá adquirir una cantidad mayor de la fijada para cada mes, pero LA INDUSTRIA sólo imputará a la cuota del mes siguiente del que hubo compra adicional un 50% de dicho exceso. De tal manera que si EL CONTRATISTA comprara 200 unidades adicionales, para el mes siguiente sólo podrá deducir 100 unidades de la cuota fija mensual. PARÁGRAFO SEGUNDO.- Una vez fijadas las cuotas mínimas de compra estas son inmodificables. Sin embargo, si llegase a presentarse situaciones de caso fortuito o fuerza mayor que alteren la capacidad de producción de LA INDUSTRIA, la oportunidad adquisición de materias primas, o fallas técnicas de maquinaria o equipos, LA INDUSTRIA podrá modificar las cuotas mínimas de compra y por lo mismo restringir la entrega de los productos, sin que ello implique responsabilidad de LA INDUSTRIA frente AL CONTRATISTA, de igual manera, EL CONTRATISTA podrá restringir la adquisición de la cuota mínima de compra siempre y cuando se presenten casos de fuerza mayor o caso fortuito que impida la normal

comercialización de los productos, la restricción de las ventas y compras deberá ser proporcional, en todo caso, a los efectos causados por los hechos imprevistos en la producción o en el mercado".

Además, frente a los problemas presentados con la calidad del producto en 1988, se pactó un mecanismo transitorio de compras, así:
"CLÁUSULA QUINTA (transitoria) MECANISMO DE COMPRA MIENTRAS SE IMPLANTA EL SISTEMA DE CUOTAS FIJAS.- Mientras se determinan las cuotas fijas de compras y se implanta sistema y con el ánimo de reanudar la comercialización de los productos, cambiando por los inventarios que actualmente están en poder del CONTRATISTA o Terceros, se comprará a través del mecanismo siguiente:
1.- Inicialmente LA INDUSTRIA procederá a cambiar 100 mil botellas de 750 c.c. o su equivalente en otras presentaciones por licor nuevo o reciclado de la nueva presentación a que se someterá el producto aguardiente "Galeras" para su lanzamiento.
2.- Una vez verificada la operación de cambio de la cantidad inicial ya señalada, EL CONTRATISTA se obliga a comprar de contado 2 unidades para obtener el cambio de una unidad hasta lograr el cambio de los inventarios del distribuidor o de

terceros que no pueden venderse al consumidor.
3.- Hecho lo anterior y mientras se fijan las nuevas cuotas mínimas, EL CONTRATISTA comprará a la INDUSTRIA el volumen de producción que corresponda a las necesidades del mercado, es decir sin sujeción a cuotas fijas. En todo caso el distribuidor deberá avisar con 30 días de anticipación a la INDUSTRIA los requerimientos de las cantidades y presentaciones del producto que vaya a adquirir para así obtener una producción coordinada con las necesidades del mercado."

Para la Sala, interpreta mal el contrato la demandada al entender que según el convenio original, la obligación del contratista consistía en distribuir los licores producidos en la Industria Licorera de Nariño. Desde el comienzo las partes convinieron la distribución de los licores producidos por la Industria Licorera de Nariño; nunca fue voluntad de las partes limitar la distribución, a la producción lograda en la Industria Licorera de Nariño; en otros términos, en la factoría de esa Industria, conforme a la interpretación pretendida dentro del proceso por la parte demandada.

La previsión contenida en el denominado contrato adicional de modificaciones, en el sentido de que el contratista se comprometía a distribuir los licores que la industria mandara a hacer por encargo a otras fábricas en caso de presentarse cualquier causa de suspensión parcial o total de la producción, no está modificando para nada el objeto del convenio original, en el cual la contratista se obligó a distribuir los licores producidos por la Industria Licorera de Nariño.

En el acuerdo original no se estableció que la producción debía hacerse en la factoría de LICONAR. Se convino la distribución de los licores producidos por LICONAR y así se mantuvo ese objeto en el contrato adicional. En este último, lo que se hizo fue prever una situación de parálisis de la planta productora, como aquella presentada en mayo de 1988, y entonces se facultó a la contratante para realizar la producción en otras plantas, aunque estas no fueran de su propiedad. Valga anotar que tal autorización no era necesaria toda vez que en el contrato original las partes no señalaron donde debía realizarse la producción.

Tampoco existió variación del objeto del contrato en el punto relacionado con la forma de adquisición del producto. En el contrato celebrado en 1986, se estableció un sistema de cuotas fijas de compra, en virtud del cual la contratista compraría en el primer

año 3.779.100 unidades del producto en presentación de 750 cms., en el segundo año 4.157.010 unidades y en el tercer año compraría 4.572.711 unidades. No dice el contrato qué parámetros se usaron para la fijación de las cuotas, en esas cantidades.

En el contrato adicional de modificaciones no cambió el sistema de compra. Así es, se mantuvo el sistema de cuotas fijas, las cuales serían señaladas con base e un estudio de mercadeo realizado por una empresa especializada en el tema, pero no hay duda de que se mantuvo el sistema original de cuotas mínimas de compra. Cabe destacar que a pesar de que en contrato original se posibilitó su prórroga, no se indicó allí cuáles serían las cuotas de compra en el tiempo de la prórroga, por consiguiente, en caso de presentarse esta, quedaba pendiente entre las partes la fijación de las nuevas cuotas mínimas de compra. Frente al análisis que antecede, forzoso es concluir que a través de los contratos adicionales, las partes no modificaron el objeto contractual ni la forma de su ejecución. Las cuotas mínimas de compras seguían existiendo, pero serían señaladas conforme al estudio realizado por una firma especializada en mercadeo, y se harían constar en documentos que las partes se comprometieron a suscribir con posterioridad y que iban a formar parte del contrato adicional.

En el contrato adicional de modificaciones se contempló además un mecanismo transitorio de compra, sistema que rigió durante la vigencia del contrato original y como consecuencia directa de unos problemas que se habían presentado con la producción y que impedían la normal ejecución del contrato.

En efecto, a partir del mes de abril de 1988 la factoría de la Industria Licorera de Nariño debió suspender temporalmente la producción del aguardiente galeras, como consecuencia de la mala calidad del producto, que incluso llegó a no ser apto para el consumo humano, conforme lo determinó la sección de vigilancia de productos Bioquímicos del Ministerio de Salud, el 1o. de febrero de 1988, en el acta visible a folio 60 del anexo No. 12.

La alteración en la calidad del producto, fue conocida por toda la ciudadanía, lo cual redundó en que se paralizara también la distribución y que cuando ésta fue reiniciada, se hizo en circunstancias de mayor dificultad que aquellas existentes al momento de la suscripción del contrato original, frente a las cuales no era posible cumplir con las cuotas inicialmente previstas. Cabe advertir, que la parálisis en la producción y en la comercialización, así como las medidas que se tomaron para superar esa crisis, tuvieron como única causa el hecho de la contratante, encargada de la producción del aguardiente, que no cumplió con el control de calidad de ese producto.

La parálisis en la distribución afectaba en igual forma a la contratante, entidad que con el fin de salvaguardar sus intereses pactó como modificación al contrato y para que tuviera vigencia en el plazo original, que en caso de que el Departamento no recibiera 70 millones de pesos mensuales por concepto de participación departamental, a partir de las compras que DISTRIHUILA debía hacer a LICONAR, EL CONTRATISTA completaría la diferencia, en calidad de préstamo.

En la cláusula Quinta parágrafo 2o. del contrato adicional de modificaciones, se pactó así:

> "Con el fin de contribuir a mantener liquidez de caja en la tesorería del Departamento, EL CONTRATISTA se compromete a mantener los ingresos que por concepto de participación Departamental corresponde al Departamento de Nariño en este contrato bajo el siguiente mecanismo: 1.- En caso de que el Departamento no reciba los 70 millones de pesos mensuales por concepto de Participación Departamental, a partir de las compras que DISTRIHUILA debía hacer a Liconar, EL CONTRATISTA completará la diferencia, en calidad de préstamo. 2.- Los préstamos se mantendrán o repetirán durante los tres primeros meses contados a partir de la fecha del inicio de las compras. 3.- Los dineros que pudiesen quedar a favor de Distrihuila serán pagados por Liconar dentro de los 90 días siguientes a la fecha en que se haga cada préstamo, en aguardiente "Galeras" y su cancelación será aplicable a las cuotas del mes en que se haga el pago".

El objetivo de esa cláusula era mantener un ingreso fijo por concepto de participaciones, en favor del Departamento. A través de este convenio, la contratista se comprometió a mantener tal ingreso, pero no para que las sumas que entregara a tal título le fueran reintegradas o se le pagaran intereses sobre las mismas, sino para que se le abonara al pago de las cuotas de compras de aguardiente de los meses posteriores, su cancelación sería aplicable a las cuotas de mes en que se haga el pago.

El contrato de empréstito definido por el art. 222/83 y en los mismos términos por el art. 209 del Dto. 382 de 1986 (Régimen de contratación del Departamento de Nariño), es aquel que tiene por objeto proveer a la entidad contratante de recursos de moneda nacional o extranjera, con plazo para el pago.

Uno de sus elementos es que la entidad estatal beneficiada con el empréstito, quede obligada para con el acreedor, al pago de la suma prestado en un plazo determinado. Aquí se echa de menos ese elemento habida cuenta de que el convenio celebrado entre LICONAR y DISTRIHUILA en la cláusula transcrita, no tenía por objeto proveer a LICONAR, que era la contratante, de recursos de moneda nacional o extranjera; el ingreso iba a ser para un ente jurídico diferente, el Departamento de Nariño, el cual no adquiriría ninguna obligación con DISTRIHUILA, ni siquiera era parte del contrato, apenas se iba a beneficiar con el pacto de los contratantes.

De otro lado, LICONAR no iba a pagar esos dineros que DISTRIHUILA entregara al Departamento de Nariño, en moneda nacional o extranjera, sino que lo haría con el producto cuya distribución corría por cuenta de DISTRIHUILA; realmente el pacto no correspondía a un préstamo, sino a la compra anticipada del producto por parte de la contratista, pero de ninguna manera se estructuró un contrato de empréstito, como lo pretende la parte demandada.

Las compras anticipadas del producto se mantuvieron durante 3 meses contados a partir de la fecha del inicio de aquellas. Esto es, a partir de abril de 1988. Quiere decir lo anterior que "el empréstito" como lo denomina la parte demandada, no iba a tener lugar durante la prórroga del contrato sino tan sólo en el plazo inicialmente convenido; de suerte que cuando los contratos adicionales fueron presentados para su revisión ante el Tribunal Administrativo de Nariño, el 19 de septiembre de 1988, ya se había ejecutado el contrato en cuanto al "préstamo" se refería. Por consiguiente, ese punto no era objeto de revisión dado que se trataba de un convenio ya ejecutado lo cual se oponía a la finalidad de la nueva revisión por parte de la jurisdicción administrativa.

En cuanto al contrato adicional de prórroga, éste fue pactado por tres años contados a partir del 13 de marzo de 1989, fecha en la cual se vencía el plazo del contrato original. La prórroga fue expresamente autorizada en el parágrafo de la cláusula 18 del contrato original. Allí se previó la posibilidad de prorrogar el contrato, a criterio único de la junta directiva de LICONAR, previa solicitud del contratista distribuidor, con una anticipación de seis meses al vencimiento del contrato.

La prórroga convenida por las partes en 1988, se ajustó a esas condiciones. Así es, DISTRIHUILA LTDA. solicitó la prórroga en comunicación del 4 de mayo de 1988 (fls. 183 y s.s. del anexo No. 21) y la junta directiva de LICONAR la aprobó en sesión del 7 del mismo mes, según consta en el acuerdo No. 036 de 1988 (fls. 176 y 177 del anexo No. 15), es decir 10 meses antes del vencimiento del plazo inicial.

La fijación de las cuotas mínimas de compra que regirían para la prórroga del contrato dependía de un hecho futuro, del estudio de mercadeo realizado por la firma CICO, contratada para el efecto por la Industria Licorera de Nariño (a fls. 104 a 107 del anexo No. 12, copia de ese convenio). El estudio realizado por esa firma se allegó al proceso (anexo No. 4), allí fueron calculadas las ventas anuales de aguardiente galeras para los años de 1989, 1990 y 1991, en 3.461.850, 3.513.788 y 3.548.916 botellas de 750 c.c., respectivamente. La cuantía de ese contrato adicional, supera el límite establecido en el art. 59 del Dto. 382/86 (Estatuto de contratación departamental), transcrito atrás, toda vez que el volumen de botellas a vender, era casi el mismo pactado en el primer plazo. Pero el valor del contrato adicional no estaba limitado a la mitad del valor del contrato inicial, conforme a lo dispuesto por el art. 59 del Estatuto de Contratación Departamental, por cuanto esa norma no regía el contrato suscrito entre las partes. Como a ese contrato no se le aplicaba el estatuto de contratación del departamento, sino las normas del derecho privado, las partes tenían autonomía para prorrogar el plazo, sin límite de valor, conforme al principio consagrado en el art. 1.602 del Código Civil, de la autonomía de las partes para obligarse en sus pactos.

La prórroga se condicionó al hecho de que la contratista constituyera una sociedad comercial con incorporación de capital nariñense, la cual pudiera irradiar los beneficios fiscales del IVA a todo el departamento de Nariño. A esa sociedad se le cedería el contrato, según expresa autorización contenida en la cláusula segunda del contrato de prórroga.

Observa la Sala que los contratos adicionales se suscribieron con la contratista original. Que en ese contrato se previó expresamente la posibilidad de ceder el contrato adicional, con expresa autorización de LICONAR. Que en el contrato adicional la demandada no sólo se limitó a dar tal autorización, sino que, impuso a la contratista como una obligación para que tuviera efectos la prórroga, la constitución de una nueva sociedad que permitiera el aprovechamiento para el departamento de Nariño de los beneficios del IVA.

No se alteró el contrato por cambio de uno de los contratantes como lo pretende la demandada. El contrato adicional fue firmado por la misma contratista original y el cambio de ésta, el cual sucedería con posterioridad, era un simple desarrollo de la facultad contractual de cesión del contrato, establecida en la cláusula 14 de aquel, que dice: "CESIÓN DE CONTRATO. El contratista no podrá ceder este contrato sin autorización expresa y escrita por la Junta Directiva de la Industria Licorera de Nariño".

No corresponde al postulado de la buena fe con la cual debe actuar la administración en la celebración y ejecución de los contratos, que imponga a la contratista, como condición esencial para prorrogar el plazo de un contrato, la constitución de una nueva sociedad y que luego en juicio se valga de ese argumento en su favor para alegar que hubo sustitución de la parte contratista y por ende modificación sustancial del contrato. Si ya no le era conveniente tal sustitución, le bastaba con negarse a aceptar la cesión, habida cuenta de que esta figura estaba condicionada a su aceptación. Debe tenerse en cuenta, fundamentalmente, que los contratos adicionales fueron suscritos con la contratista original y que la cesión a la sociedad DISLISUR S.A., no pasó de ser una mera expectativa que no pudo concretarse en virtud de que la contratante no avaló la cesión.

Destaca la Sala que la cesión del contrato a la cual se estaba obligando al contratista, hacía más gravosa su situación, por cuanto se le colocaba como condición que la nueva sociedad contratista aumentara su capital al doble del que poseía DISTRIHUILA, y que además en la nueva sociedad se vincularan socios con domicilio en la ciudad de pasto, con incorporación de capital nariñense, con el fin de que el departamento se beneficiara del I.V.A. En este orden de ideas, la condición así impuesta por la contratante aumentaba las garantías para la ejecución del contrato a favor de la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO.

En cuanto al perfeccionamiento de los contratos adicionales, éste dependía: para el de modificaciones, del pago de los derechos de publicación. El de prórroga requería además la ampliación de las garantías y aprobación de las pólizas.

Los derechos de publicación en la gaceta departamental fueron cancelados el 12 de mayo de 1988 según consta en el recibo visible a folio 179 del anexo No. 15 y la prórroga de las garantías y su aprobación se obtuvo los días 21 y 22 de junio de 1988, conforme consta en la Resolución No. 942 del 22 de junio de 1988, cuya copia obra a folios 184 y 185 *ibídem.*

3o.- Los actos demandados.

Los actos enjuiciados provienen del Tribunal Administrativo de Nariño y de la Junta Directiva de LICONAR.

El 19 de septiembre de 1988, el asesor jurídico de la Contraloría Departamental de Nariño, HÉCTOR ELIECER LUCERO, de oficio, y sin norma legal que se lo impusiere, remitió al Tribunal Administrativo de ese departamento los contratos adicionales, so pretexto de darle cumplimiento al art. 263 del C.C.A. según lo anunció en el documento que en copia reposa a folios 198 y s.s., del anexo No. 15.

El Tribunal Administrativo de Nariño profirió entonces 2 decisiones, la primera, el 18 de enero de 1989 y la segunda el 24 de febrero siguiente. En la primera, después de definir que le correspondía el control de legalidad de los contratos que se le presentaban, en razón a que su cuantía era de $2.520.000.000 según lo determinó esa misma corporación, concluyó que esos convenios contenían fallas legales.

Para arribar a ésta conclusión el tribunal en primer término definió que el contrato suscrito por las partes estaba regido por las normas del derecho privado, dado que había sido celebrado por una empresa industrial y comercial de estado. Luego se abstuvo de declararlo ajustado a la ley por las siguientes razones: a) No se allegó al proceso de revisión las instrucciones que la junta directiva de LICONAR le dio al gerente para suscribir los contratos adicionales; b) Era ilegal la obligación pactada en la prórroga, de crear una nueva sociedad y obligarla a la cesión del contrato; c) La cantidad fijada como valor del contrato en $ 65.000.000, no correspondía a la realidad. La decisión fue así:

> "ABSTENERSE DE DECLARAR ajustados a las prescripciones legales y fiscales los contratos ADICIONAL Y DE PRORROGA fechados el 12 de mayo de 1988, mediante los cuales se pretendió modificar el Contrato inicial de 10 de enero de 1986, celebrado entre la Industria Licorera de Nariño y la Empresa Comercial "Distrihuila Limitada". (folios 7 a 13 del cuaderno No. 13).

Contra esa decisión DISTRIHUILA LTDA. interpuso recurso de reposición, la cual fue confirmada el 24 de febrero siguiente. Dice la parte resolutiva de esa providencia:

> "PRIMERO: NEGAR la solicitud de Reposición interpuesta contra la providencia de 18 de Enero de 1989.
>
> "SEGUNDO: RECHAZAR la solicitud "APELACIÓN SUBSIDIARIA" contenida en escrito de 7 de febrero de 1989 por ser improcedente, de conformidad al Art. 261 del C.C.A.
>
> "NOTIFÍQUESE esta providencia de acuerdo con lo previsto por el Art. 44 del C.C.A.
>
> "CUMPLIDA la notificación anterior devuélvase el Contrato a la entidad de origen. Desanótese del libro radicador.". (fls. 14 a 19 del anexo No. 13).

En esta decisión el tribunal agregó como argumento nuevo que los contratos firmados en mayo de 1988 no podían considerarse como simplemente accesorios del principal, porque se pactó la condición de que la contratista desapareciera en el término de seis meses, lo cual conllevaba a que la prórroga se pactara con un tercero.

También se demandó el acto de la Junta Directiva de LICONAR mediante el cual se puso término a la relación contractual que vinculaba a la Industria Licorera de Nariño y a la firma DISTRIHUILA LTDA.. Ese acto es el acuerdo No. 016 de 11 de marzo de 1989 proferido por la Junta Directiva de la Industria Licorera de Nariño, que en la parte resolutiva dice:

"ARTÍCULO PRIMERO.- Acatar las providencias del Tribunal Contencioso Administrativo de Nariño de fechas Enero 18 y Febrero 24 de 1989 mediante las cuales se abstiene de declarar ajustados a las prescripciones legales y fiscales los contratos ADICIONAL y de PRÓRROGA fechados el 12 de mayo de 1988 mediante los cuales se pretendió modificar el Contrato Inicial de 10 de enero de 1986 celebrado entre la Industria Licorera de Nariño y la Empresa Distrihuila Ltda.

PARÁGRAFO: En consecuencia de lo anterior el Contrato de Distribución Exclusiva de Licores suscrito el 10 de enero de 1986 entre la Industria Licorera de Nariño y Distrihuila Ltda. termina el día 12 de marzo de 1989.

"ARTÍCULO SEGUNDO.- Autorízase al Gerente de la Industria Licorera de Nariño para que comunique a la Firma Distrihuila Ltda. lo anteriormente expresado.

COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE. (fl. 28 del anexo No. 13).

Esa decisión se comunicó a la contratista el 11 de marzo de 1989, en los siguientes términos:

"Pasto, Marzo 11 de 1989

Doctor
RICARDO MUÑOZ RIDAU
GERENTE DISTRIHUILA LTDA.
E.S.D.

"Respetuosamente me permito comunicarle que la Junta Directiva de la Industria Licorera de Nariño, mediante Acuerdo No. 016 de Marzo 11 de 1989 decidió acatar las providencias del Tribunal Contencioso Administrativo de Nariño de fechas enero 18 y febrero 24 de 1989 mediante las cuales se abstiene de declarar ajustados a las prescripciones legales y fiscales los Contratos ADICIONAL y de PRÓRROGA fechados el 12 de mayo de 1988 mediante los cuales se pretendió modificar el Contrato Inicial de 10 de enero de 1986, celebrado entre la Industria

Licorera de Nariño y la Empresa Distrihuila Ltda. y en consecuencia, en contrato inicial mencionado, termina el día 12 de marzo del año en curso.

Atentamente,

MIGUEL ÁNGEL BEDOYA ENRÍQUEZ
Gerente

(folio 29 del anexo 13).

4o.- Los vicios que se endilgan a los actos enjuiciados.

La Sala en primer término se dedicará al estudio de los actos proferidos por el Tribunal Administrativo de Nariño, a través de los cuales se abstuvo de declarar las adiciones, ajustadas a la ley.

El primer aspecto a dilucidar en este punto, se refiere a la falta de competencia del Tribunal *a-quo,* para enjuiciar la legalidad de sus propios actos. Conforme a la competencia residual que el Numeral 16 del art. 128 del C.C.A. le señala al Consejo de Estado, en relación con todos los demás actos de carácter administrativo, para los cuales no existe regla especial de competencia, corresponde a esta corporación el control de legalidad de esos actos mediante los cuales el Tribunal Administrativo de Nariño se abstuvo de declarar ajustados a la ley, los contratos adicionales.

La naturaleza de administrativos de esos actos, ha sido definida por esta sección en diferentes oportunidades, entre las cuales por vía de ejemplo se cita el auto de 11 de octubre de 1974, Ponente Dr. OSWALDO ABELLO NOGUERA, y la sentencia de 22 de mayo de 1987, dictada en el proceso No. 4043, Actor: HOTEL TONCHALÁ S.A., Ponente Dr. CARLOS BETANCUR JARAMILLO. En lo pertinente, se dijo en esta sentencia:

> "Existe además una razón formal para calificar el dictamen que se ha venido analizando como acto administrativo y no como sentencia y es la de que cuando el organismo revisor declara que el contrato no se ajusta a la ley, lo así decidido será susceptible del recurso de reposición. La procedencia de éste deja ver que el legislador no pensó darle alcance de sentencia, porque este acto jurisdiccional no es reponible en el ordenamiento jurídico colombiano.
>
> "Definida la naturaleza de acto administrativo que tiene la decisión denegatoria del tribunal y vista la consecuencia que produjo en el caso concreto (la expedición de las resoluciones impugnadas), hay que concluir que su impugnación tenía que ser conjunta. La relación de causa a efecto existente y la concurrencia de las voluntades tendientes a un mismo fin que conforman una unidad compleja, corroboran este aserto.

> "Las consecuencias del rompimiento de esa unidad y su impugnación separada son fácilmente inteligibles frente al contrato. Baste pensar que la misma prosperidad de la demanda aquí estudiada dejaría en pie el motivo de nulidad del contrato, constituido por la no revisión del tribunal. Y si se hubiera demandado la sola decisión de éste, el obstáculo para la ejecución del contrato estaría en el acto del alcalde.".

El Tribunal en la sentencia que ahora se revisa en vía de apelación, no tomó ninguna decisión en relación con el acto administrativo a través del cual se abstuvo de declarar ajustados a la ley, los contratos adicionales. El *a-quo* para nada se ocupó de estudiar la legalidad del acto que la parte actora demandó; su pronunciamiento se limitó a declarar absolutamente nulos los contratos de modificaciones y prórroga, por considerar que no habían cumplido con las formalidades exigidas por la ley para su celebración. En relación con los actos enjuiciados, se lee a folio 167 de le sentencia:

> "Esta decisión exime a la Sala del examen de la legalidad del acto complejo cuya nulidad se depreca en la primera petición de la parte declaratoria del petitum de la demanda así como lo relacionado..."

Si el Tribunal hubiera analizado todas las pretensiones, debería haber llegado a la conclusión de que existía una indebida acumulación de pretensiones. La primera el enjuiciamiento del acto administrativo proferido por esa misma corporación para lo cual no era competente, y la otra, la solicitud de nulidad de unos actos administrativos proferidos por la junta directiva de LICONAR, para lo cual sí era competente. Pero como no lo enfocó así, es irrelevante al momento de dictar esta decisión, puesto que frente al Consejo de Estado no subsiste esa inconsistencia procesal de la indebida acumulación, dado que como ya se dijo el Consejo de Estado era competente para juzgar esos actos administrativos del Tribunal y las demás pretensiones acumuladas. Por razones de economía procesal, de inescindibilidad, de equidad, no es del caso decretar la nulidad parcial, ni mucho menos total, ni tampoco proferir un fallo inhibitorio, sino que corresponde más bien en aplicación del principio de prevalencia del derecho sustancial, entrar a debatir el fondo del asunto. Además, para nada se ha visto violado el debido proceso, habida cuenta de que las partes han podido ejercer en debida forma su derecho de defensa; en efecto, tuvieron la oportunidad de contestar la demanda, proponer excepciones, pedir y practicar pruebas, presentar alegatos. Respetado ese derecho de defensa en la forma como se dio en el *sub-júdice,* tal irregularidad no puede acarrear la nulidad total ni parcial de lo actuado, pues por manera alguna se han visto recortadas las garantías procesales de las partes.

No se obtendría ningún resultado práctico con declarar ahora la nulidad parcial de lo actuado porque el *a-quo* no era el competente para conocer del enjuiciamiento de su propio acto, cuando ese tribunal no se pronunció sobre el punto y el asunto está ahora para ser decidido por la corporación que si es competente para el efecto. En aras de aplicar el principio consagrado en el art. 228 de la Carta Política, de la prevalencia del derecho

sustancial, la Sala se abstendrá de decretar una nulidad cuya única consecuencia sería tramitar nuevamente el proceso ante esta corporación, que ya conoció de él. En otros términos se le rendiría culto a la forma por la forma.

Ya en el punto relacionado con la legalidad de los actos enjuiciados, fueron varios los vicios que la parte actora le atribuyó a esos actos, a saber:

Incompetencia, Revocatoria de un acto administrativo sin la autorización escrita y expresa del particular, falsa e insuficiente motivación, desviación de poder y violación de la ley.

La Sala sólo se ocupará de revisar el cargo de incompetencia, toda vez que tiene vocación de prosperidad, lo cual resulta suficiente para anular esos actos.

El art. 263 del C.C.A., vigente en la fecha en la cual el Tribunal Administrativo de Nariño profirió los actos acusados, atribuía a los tribunales administrativos la competencia para revisar los contratos celebrados por las entidades territoriales y sus entidades descentralizadas, en los siguientes términos:

> "Art. 263 Contratos sometidos a revisión de los tribunales administrativos.- Los contratos, excluidos los de empréstito externo o interno, que celebren los departamentos, los distritos especiales, las intendencias, comisarías, municipios y sus entidades descentralizadas, serán revisados por los tribunales administrativos cuando la cuantía excede el cinco por ciento (5%) del presupuesto de la respectiva entidad, y en todo caso cuando exceda de cincuenta millones de pesos ($50.000.000).".

Observa la Sala que esta norma se refería a la obligación de someter a revisión de la jurisdicción administrativa los contratos, pero no sus adiciones; dado que la competencia no se puede prorrogar a casos que no estén expresamente señalados en la ley. así las cosas, como el Tribunal Administrativo de Nariño tomó una decisión para lo cual no era competente, porque no se trataba de la revisión de un contrato nuevo, sino de unos adicionales, evento no previsto en la ley, los actos así proferidos son nulos por falta de competencia.

La nulidad de los actos proferidos por el Tribunal trae como consecuencia directa la pérdida de fuerza ejecutoria del acuerdo No. 016 de 11 de marzo de 1989, de la Junta Directiva de LICONAR, mediante el cual se puso fin a la relación contractual, por desaparecer el fundamento de hecho que le servía de pilar, es decir, la decisión del Tribunal en la cual esa corporación se abstuvo de declarar ajustados a la ley, los contratos adicionales. Desaparecido el supuesto de hecho en el cual se fundamentó el acto administrativo contenido en el acuerdo 016 de 11 de marzo de 1989, por nulidad del acto administrativo del Tribunal, pierde su fuerza ejecutoria el acto dependiente, en este caso el acuerdo dictado por la Junta Directiva de LICONAR, conforme a lo preceptuado por el Numeral 2 del art. 66 del C.C.A.

Viene a propósito de la consecuencia que en el acto dependiente produce la nulidad del acto primario, el comentario del tratadista JOSÉ ANTONIO GARCÍA-TREVIJANO FOS, en su obra los actos administrativos, Editorial Civitas, S.A., Pags. 432 y 433.

> "– Por invalidez o revocación del acto de soporte. Se trata de la invalidez o de la revocación en cadena. Un acto no puede mantenerse si desaparece la percha en que el mismo se apoyaba; ocurre algo parecido al subarriendo en derecho. Es importante en esta materia no olvidar la interconexión entre actos, incluso de entidades públicas distintas (por ejemplo, actos de aprobación de unas entidades sobre los de las otras). Así mismo, es importante la aplicación de la doctrina de la prejudicialidad, por cuanto no cabe entender revocado un acto posterior o dependiente, ni tampoco invalidarlo, mientras no se resuelva el expediente revocatorio o invalidatorio del acto de soporte.".

Con base en las anteriores consideraciones se anularán los actos demandados.

5o.- El incumplimiento del contrato.

Cada una de las partes del contrato se lo endilga a la otra. LICONAR dice que el incumplimiento fue de DISTRIHUILA LTDA. porque desde el comienzo de la ejecución del contrato original no pudo vender todo el producto que compraba, sino que siempre mantuvo un stock del producto que no pudo comercializar. DISTRIHUILA en cambio asegura que el incumplimiento fue de LICONAR porque no satisfacía los pedidos en la presentación que le era requerida y por la mala calidad del aguardiente Galeras, lo cual impedía la venta del mismo.

Las pruebas allegadas al proceso muestran que DISTRIHUILA cumplió con sus obligaciones contractuales. Así lo certificó el auditor ante LICONAR, en relación con los meses de enero, febrero y marzo de 1988 (fl. 79 del anexo No. 12) y el Contralor General de Nariño en la constancia que obra a folio 80 *ibídem,* en la cual se lee:

> "Que en uso de las facultades que le han conferido la constitución, las leyes y el Código Fiscal de Nariño, en materia de fiscalización de Contratos que celebren el Departamento y sus entidades descentralizadas, ha ejercido el control al Contrato de distribución de licores suscrito entre la Industria Licorera de Nariño y la firma Distrihuila Ltda., encontrando que el desarrollo del mismo se ajusta a las cláusulas pactadas en cuanto se refiere a las cuotas de compras acordadas y demás obligaciones impuestas a la firma contratista.
>
> "Para constancia se firma en Pasto, a los doce (12) días del mes de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho (1988).". (fl. 80 anexo No. 12).

Recuerda la Sala que la obligación de DISTRIHUILA LTDA. era comprar unas cuotas mínimas del producto y distribuirlo en el Departamento de Nariño. No se dijo en el contrato cuál era el tiempo en el que debía realizarse tal distribución, de manera que el hecho de que DISTRIHUILA tuviera un stock del producto en sus bodegas, no constituye incumplimiento del contrato.

En cambio no puede predicarse igual de la entidad contratante. Así es, esa entidad incumplió con la principal de sus obligaciones, la buena calidad del producto que debía distribuir la contratista. Fue de tal magnitud el problema presentado con la calidad del aguardiente Galeras, en abril de 1988, que la producción y comercialización debió suspenderse temporalmente a partir del 19 de abril de 1988, por orden del gobernador del departamento de Nariño, en calidad de presidente de la junta directiva de LICONAR. Esa decisión fue tomada en la sesión del 20 de abril de 1988, según consta en la copia del acta No. 338, visible a folio 56 y s.s. del anexo No. 2.

En esa reunión el presidente de la junta informó que el día anterior (19 de abril) había recorrido la planta de producción de LICONAR, en compañía del señor Procurador y de algunos funcionarios de su despacho, entre ellos los secretarios de Hacienda, Gobierno y Agricultura, y que en aquella oportunidad pudieron constatar:

> "Se están comprando botellas de rehuso (sic.) al Sindicato de Proveedores de Envase, se les subió el precio a $ 14.oo la botella, la cual viene ya despicada, la mala fe de algunos funcionarios que tienen que revisar después de la compra para pasar a la máquina lavadora y sigue su curso normal la botella, no hay control efectivo de las personas que están vigilando posterior al lavado, viene luego el momento del llenado, hay una máquina que voltea y produce ya el resquebrajamiento, la botella sigue, luego viene la cápsula se hace más presión, naturalmente se desportilla y empieza a caer vidrios, el control posterior es una pantalla que no es ningún control ni tiene seguridad, ni garantía, la verdad es esa. Ante esta realidad que hay en el mercado no sabemos, exactamente el número de botellas, pero presumimos que están entre las 5.000 de acuerdo al promedio 100 cajas, 10 están afectadas no solamente con vidrios, sino con impurezas y sobre todo la gravedad que existan en el mercado botellas con aguardiente en estas condiciones, nos hemos visto en la necesidad de poner a consideración de la Junta la medida de paralizar la factoría, yo personalmente como Gobernador no puedo ser partícipe o cohonestar ocultándose a la opinión pública del Departamento esta situación,...". (fl. 56 a 57, Cuaderno No. 2).

La información allí suministrada tuvo causa en el hecho de que en diferentes municipios nariñenses, los consumidores habían detectado la presencia de elementos extraños en las botellas del aguardiente Galeras, hecho que fue puesto en conocimiento de DISTRIHUILA la que a su vez lo informó a LICONAR. Así consta en esa misma acta.

El Procurador Regional de Nariño, Dr. ORLANDO ALZATE SALAZAR quien asistió a esa sesión como invitado, dejó constancia de que tenía en su poder el resultado de un examen practicado a algunas botellas de aguardiente en el Ministerio de Salud, en el cual se dice que ese producto no es apto para la salud del hombre y algo más grave, que desde hacía tiempo se había vencido su licencia sanitaria y así se adelantaba la producción sin la facultad legal para hacerlo.

A folio 45 y s.s. del anexo No. 12 reposa copia auténtica del acta de visita practicada por la División de Vigilancia de Productos Químicos de la Dirección de Vigilancia del Ministerio de Salud, a la planta de producción de la Industria Licorera de Nariño, el 15 de abril de 1988. Allí se dejaron observaciones como las siguientes: "las columnas de destilación, los intercambiadores de calor, las máquinas lavadoras de envases se encuentran obsoletos y en muy mal estado..." (fl.48). En relación con la zona de lavado se hicieron las siguientes observaciones:

"– Los pisos y paredes se encuentran en mal estado y no son de material adecuado.

"– El área más crítica de la Fábrica es la sección de envases y de lavado de botellas ya que no cumplen con las mínimas condiciones de higiene.

"– Los desagües de las áreas anteriores no están completamente protegidos con rejillas y en ellas se encuentra acumulación de basuras.

"– Las máquinas lavadoras no aseguran un correcto lavado de las botellas, por lo cual es necesario colocar un sensor electrónico de cuerpos extraños a la salida de la lavadora.

"– En el lavado de envase utilizan soda cáustica en bloques, dificultando su almacenamiento y manipuleo, razón por la cual deben adquirirla en otra presentación.

"– El lavado manual se hace en unos tanques de cemento, los cuales se encuentran en malas condiciones. Es importante utilizar en lugar de arena y jabón detergentes adecuados que aseguren la desinfectación.

"– Deben retirarse las albercas y los baños de la sección de envase.". (fl.50, anexo No. 12).

El concepto general de esa visita, fue desfavorable (fl. 57 *ibídem*). A folio 60 del mismo anexo reposa la constancia expedida el 1 de febrero de 1988, por la sección de vigilancia de productos Bioquímicos del Ministerio de Salud, en la cual se lee:

> "Que se han presentado ante este Ministerio muestras debidamente tapadas del producto "Aguardiente Galeras" elaborado por la Industria Licorera de Nariño, con domicilio en Pasto; al realizarse un examen visual se encontró que no es apto para el consumo humano por las siguientes características:
>
> "a.- El registro sanitario No. L-001639 se encuentra vencido, los interesados no han solicitado su renovación, tratándose por consiguiente de un producto fraudulento según lo estipulado en el literal f. del numeral 6o. del artículo 2o. del decreto 3192 de 1983.
>
> "b.- Una (1) botella de 750 cc. del lote de producción 6238226 con sustancias extrañas que le dan apariencia lechosa al producto.

Una (1) botella de 750 cc. no se pudo determinar el número del lote por el color oscuro del líquido ya que dentro de la botella se encuentra una tapa oxidada.

"El Ministerio de Salud ordenará la correspondiente investigación para verificar los hechos, para lo cual realizará todas aquellas diligencias tales como visitas, toma de muestras, análisis de laboratorios, mediciones, pruebas químicas o de otra índole, inspección ocular y en general las que se consideren conducentes.". (fl. 60, anexo No. 12).

Todas estas pruebas muestran en forma fehaciente que la Industria Licorera de Nariño incumplió el contrato al no suministrar a su distribuidora un producto de buena calidad e inclusive llegar al extremo de suministrarle un producto no apto para el consumo humano.

Este incumplimiento es de tal magnitud que impidió la normal ejecución del contrato, dado el escándalo que produjo en la ciudadana la existencia de impurezas en el producto que debía vender DISTRIHUILA, circunstancia que sin lugar a dudas perjudicaba a DISTRIHUILA LTDA., toda vez que ante tal acontecimiento no sólo se paralizó la producción, sino también la comercialización del producto y era de esa comercialización de la cual la contratista derivaba sus utilidades.

Lo anterior en relación con el contrato original, el cual se dio por terminado antes de que llegara la fecha de su vencimiento. Así es, la parte demandante alegó en su favor que lo único que hizo LICONAR mediante la Resolución No. 016 de 1989, fue terminar un contrato por vencimiento del plazo pactado, evento que ocurriría el 12 de marzo de 1989. No tuvo en cuanta la contratante que esa hubiera sido la fecha de vencimiento del plazo pactado en el contrato original, de no haberse presentado la suspensión del mismo. por causa y decisión que sólo le era imputable a esa entidad, suspensión que necesariamente corría la fecha de vencimiento original. La terminación unilateral del contrato original antes del vencimiento del plazo pactado, sin razones y formas legales para ello, también constituye incumplimiento del negocio jurídico, por parte de LICONAR.

Los convenios contenidos en los contratos adicionales de modificaciones y de prórroga, también fueron incumplidos por la Industria Licorera de Nariño cuando decidió remitirlos indebidamente al Contencioso Administrativo y optó por no ejecutarlos y en cambio ordenó la terminación de la relación contractual.

6o.- Los perjuicios reclamados.

En la demanda la hacerse la estimación razonada de la cuantía, la parte actora incluyó el daño emergente y el lucro cesante, todo referido al contrato adicional. así se hizo la estimación razonada de la cuantía:

"a. DAÑO EMERGENTE	$ 571.819.388.00
1.- Perfeccionamiento del contrato adicional de prórroga	$ 2.052.188.00

2.- Publicidad	$ 28.564.915.00
3.- Intereses Préstamos a Liconar	$ 14.229.175.00
4.- Estudio de Mercado CICO	$ 6.184.000.00
5.- Buen Nombre	$ 400.000.000.00
6.- Gastos Financieros por Inventarios	$ 68.074.572.00
7.- Pérdida por valor precio de venta de aguardiente	$ 43.958.746.00
8.- Gastos financieros por liquidación anticipada de cesantías y prestaciones sociales	$ 8.755.791.00
"b. LUCRO CESANTE	$ 1.049.458.915.00
1.- Botellas de aguardiente dejadas de vender en 1988	$ 104.828.871.00
2.- Ganancia dejada de percibir durante tres (3) años de prórroga	$ 944.630.044.00
TOTAL	$ 1.621.278.304.00

(folios 115 y 116 cuaderno principal, 1a. parte).

La Sala limitará la indemnización a que haya lugar, tan sólo por el incumplimiento de los negocios adicionales, toda vez que de las reuniones de la junta directiva de LICONAR se infiere claramente que la celebración de los mismos, tenía como una de sus finalidades resarcir a la contratista de los perjuicios sufridos con el incumplimiento del contrato original, lo cual conduce a que por mutuo acuerdo de las partes, en las utilidades que se iban a obtener con aquellos, se subsumiría el resarcimiento de perjuicios derivados del no cumplimiento estricto de las prestaciones nacidas del negocio inicial.

No reconocerá la Sala suma alguna a título de indemnización de perjuicios por daño emergente, por cuanto las cantidades que allí se incluyeron bajo los rubros de: perfeccionamiento del contrato adicional de prórroga, publicidad, intereses préstamos a LICONAR, estudio de mercadeo CICO y gastos financieros por inventarios, corresponden a gastos que debía realizar cualquier contratista para poder obtener la utilidad que aquí se reconocerá. Esos gastos corresponden a inversiones a cargo del contratista que pretende obtener una utilidad, para la consecuencia de ésta.

Tampoco se reconocerá la suma de $400.000.000, por el daño que se pueda haber causado al nombre de la contratista, porque en el proceso no se demostró que efectivamente se le hubiera causado tal daño, y menos aún, existen los elementos de juicio necesarios para cuantificar el pretendido perjuicio. Recuérdese que para que el daño sea indemnizable, debe ser cierto y concreto.

Igual negativa se presenta frente a la pretensión No. 7 del daño emergente, en la cual se persigue el reconocimiento de la suma de $43.958.746 por "Pérdida por valor precio de venta de aguardiente". Esta reclamación debe ser referida al contrato original y los perjuicios surgidos de ese convenio, se entienden subsumidos en la utilidad del contrato adicional, conforme se puntualizó atrás.

Así mismo se negará el reconocimiento de perjuicios por los gastos financieros por liquidación anticipada de cesantías y prestaciones sociales, por cuanto la demandante como empresa debió tener las apropiaciones y provisiones para prestaciones sociales, sin que este gasto sea extraño a las actividades normales de la misma. Por otra parte, no se demostró que la actora hubiera entrado en cese de actividades o irealización del objeto social como consecuencia de los actos administrativos cuya nulidad se decretará.

En relación con el lucro cesante reclamado, la condena se hará calculando la utilidad razonable que la contratista hubiera percibido, en el evento de que la contratante hubiera permitido la ejecución del contrato durante la prórroga legalmente pactada. En el proceso se presentó un dictamen pericial cuyo objeto era la determinación de los gastos realizados por DISTRIHUILA con ocasión del contrato principal y de los contratos adicionales, así como de toda clase de perjuicios sufridos por esa sociedad, con la terminación del contrato.

Los peritos establecieron unos gastos a título de daño emergente y calcularon por concepto de lucro cesante la utilidad que debió percibir la contratista durante los 3 años de prórroga del contrato, suma que se calculó con base en el precio del aguardiente autorizado para marzo de 1989.

La parte demandada formuló objeción por error grave, por cuanto el dictamen partió del supuesto de la validez de los contratos adicionales. Dado que en esta providencia se parte de la legalidad y validez de esos convenios adicionales, la objeción por error grave formulada por esa causa, no prosperará. Al revisar detalladamente el dictamen, la Sala encuentra que en él existen varios datos que son de utilidad para realizar la liquidación, dado que fueron correctamente obtenidos, tales como: el número de botellas que se proyectaba vender durante el término de la prórroga; el valor de facturación de la botella de 750 c.c. en marzo de 1989; y el costo de distribución por botella. En cambio, no se tomará el valor de la utilidad neta deducida por los peritos, por cuanto para ello utilizaron un procedimiento equivocado, como pasa a verse. En efecto, para calcular tal utilidad los peritos realizaron la siguiente operación:

> "–Con la limitante anterior, se trabajará con un precio de venta autorizado a marzo de 1989, calculado así: Costo fábrica + margen de utilidad + I.V.A. = $ 730 + 12% + 10%; que nos dará un precio máximo de venta autorizado de $ 899.36.
>
> "–La diferencia obtenida entre el precio de venta autorizado y el costo de fábrica, nos dará la utilidad bruta por botella de 750 c.c. o su conversación (sic.) en unidades de medida diferente".

Adelante deducen del precio de venta autorizado al público, en el cual estaba incluido el 10% por concepto de IVA, el costo de facturación de LICONAR, y obtienen así la utilidad bruta a la cual le deducen el gasto por botella, para obtener la utilidad neta. La operación realizada fue la siguiente:

"Precio de venta autorizado	$ 899.36
– Costo facturación Liconar	730.00
Utilidad bruta por botella 750 c.c.	169.36
– Gasto imputable por botella	62.99
Utilidad neta por botella	$ 106.37

Esa utilidad así obtenida no es correcta, dado que parte del precio de venta autorizado y en ese precio ya está incluido el 10 por ciento por concepto de IVA, impuesto cuyo destinatario es el estado y no el contratista; en consecuencia, no puede sumarse para obtener la utilidad para el contratista el valor de ese impuesto. Para obtener la utilidad neta debe aplicarse el 12% de rentabilidad permitido, al precio de facturación de LICONAR a DISTRIHUILA y a la suma que se obtenga deducirle el gasto de distribución por cada botella, así:

PRECIO DE FACTURACIÓN DE LICONAR	$ 730.00
MARGEN DE UTILIDAD 12%	$ 87.60
MENOS GASTO DE DISTRIBUCIÓN POR BOTELLA	$ 62.99
UTILIDAD NETA POR BOTELLA	$ 24.61

Para la Sala los gastos de distribución por botella fueron adecuadamente calculados, así como fue correcto el número de botellas que se tuvo en cuenta para liquidar el lucro cesante. Los peritos determinaron tal cantidad en 10.801.468 botellas. Ese cálculo lo tomaron de la proyección realizada por la firma CICO, la cual fue contratada para realizar el estudio de mercadeo, por la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO, con miras a fijar las cuotas mínimas de compra durante el término de la prórroga. Ese contrato fue celebrado conforme a lo estipulado por las partes en el contrato adicional y dada la autorización otorgada por la junta directiva de LICONAR en su sesión de 23 de agosto de 1988. La copia del acta 347 correspondiente a la sesión de junta directiva de LICONAR de 23 de agosto de 1988, reposa a folios 135 y s.s. del anexo No. 2 y el contrato para la realización del estudio de mercadeo, debidamente suscrito por LICONAR y el representante de CICO, reposa a folios 104 y s.s. del anexo No. 2.

Con base en estos parámetros, el lucro cesante a reconocer, será la utilidad que hubiera percibido la contratista, por la venta de 10.801.468 botellas, lo cual corresponde a la suma de $ 265.824.127.50 teniendo en cuenta que por cada botella hubiera percibido una utilidad neta de $ 24.61.

Esa suma se actualizará a partir de marzo de 1992, dado que si la prórroga del contrato se hubiera ejecutado, su vencimiento hubiera sido en esa fecha, y era en ese momento donde debía haber sido percibida por el contratista la totalidad de la utilidad que ahora se le reconoce. Por consiguiente, se aplicará la fórmula:

$$Vp = Vh \quad \frac{\text{I.Final (Junio/95)}}{\text{I.Inicial (Marzo/92)}}$$

$$Vp = 265.824.127.50 \quad \frac{453.26}{231.17}$$

Vp = $ 521.207.094.50

7o.- Demandados diferentes a LICONAR.

La demanda se dirigió también contra algunas personas naturales, a saber: JULIO VICENTE ORTIZ ROSALES, FRANCO ANÍBAL HORMAZA LÓPEZ, IVÁN ARTURO BRAVO, ALBA GRACIELA ZÚÑIGA DE GUERRERO, JOSÉ LAUREANO CERÓN LEYTON, LUIS ERNESTO CHÁVEZ e HIPÓLITO MIGUEL ÁNGEL BEDOYA ENRÍQUEZ. Todos ellos conformaban la Junta Directiva de LICONAR que tomó la decisión de terminar el contrato. La Sala encuentra que en proceso no se demostró que tales funcionarios hubieran obrado con culpa grave o dolo, requisito esencial para pueda atribuírseles responsabilidad por los daños causados a DISTRIHUILA, conforme lo exige el art. 77 del C.C.A.. Las actas de las sesiones de la Junta Directiva de LICONAR en las cuales constan los debates que suscitó en su interior la discusión y adopción de esa decisión muestran que tales funcionarios obrando presionados por la prensa y la opinión pública y en todo caso bajo el convencimiento que su actuación era la mejor que podía asumir la entidad.

En cuanto al Ministerio de Justicia se refiere tampoco hay lugar a condenarlo solidariamente al pago de perjuicios, toda vez que el daño no fue causado directamente por los actos de Tribunal proferidos como revisor de la legalidad del contrato. Ese acto no puede producir por sí mismo un perjuicio a ningún contratista, porque el tribunal no es parte en el contrato. Cosa bien diferente es que LICONAR se hubiese prevalido de los conceptos de dicho Tribunal para fundamentar la terminación ilegal del contrato.

El acto generador del perjuicio sufrido por DISTRIHUILA LTDA. fue el incumplimiento contractual en el cual incurrió la Industria Licorera de Nariño, entidad que es la única llamada a responder por el daño que causó tal incorrección negocial.

8o.- La cesión del contrato.

Conforme a lo pactado por las partes en el contrato adicional de prórroga, éste pretendió cederse a la sociedad DISLISUR S.A. conforme consta en el documento visible a folios 126 a 129, anexo No. 12. La cesión estaba condicionada desde el convenio inicial a la autorización de la contratante y si bien es cierto que la intención inicial fue más que

autorizar ordenar tal cesión, la referida autorización nunca se dio, por parte de LICONAR, con lo cual se impidió el perfeccionamiento del negocio jurídico de cesión, por falta de aceptación, lo que la hace inoponible con respecto a las partes del contrato. Por consiguiente, no habrá lugar a impartir condena a favor de la sociedad DISLISUR S.A., dado que al no haber consentido la cesión la contratante, no le asiste ningún derecho sobre la prórroga del contrato a la cesionaria. Dicho de otra manera, la cesión aunque existente tan sólo surte efectos entre cedente y cesionaria, según claras voces de los arts. 1.960 del Código Civil y 887 del Código de Comercio.

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

FALLA:

REVÓCASE la sentencia apelada, esto es la proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño el 10 de agosto de 1993 y en su lugar se dispone:

PRIMERO: DECLÁRASE nulos los actos administrativos proferidos por el Tribunal Administrativo de Nariño el 18 de enero de 1989 y el 24 de febrero del mismo año, a través de los cuales declaró no ajustados a la ley los contratos adicionales suscritos por las partes el 12 de mayo de 1988.

SEGUNDO: DECLÁRASE que para todos los efectos legales, queda sin valor ni efecto, el acto administrativo contenido en el acuerdo No. 016 de 11 de marzo de 1989, proferido por la Junta Directiva de la INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO, por el cual se declaró terminados anticipadamente los contratos adicionales de 12 de mayo de 1988, en virtud de haber ocurrido la pérdida de fuerza ejecutoria del Acto Administrativo en el cual se apoyó y cuya nulidad se declaró en el punto primero de esta sentencia.

TERCERO: DECLÁRASE que la Industria Licorera de Nariño incumplió el contrato de distribución exclusiva de licores suscrito con la sociedad DISTRIHUILA LTDA., el 10 de enero de 1986, así como los convenios adicionales suscritos el 12 de mayo de 1986.

CUARTO: Como consecuencia de la declaración anterior CONDÉNASE a LA INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO a pagar a la sociedad DISTRIHUILA LIMITADA a título de indemnización de perjuicios, la suma de QUINIENTOS VEINTIÚN MILLONES DOSCIENTOS SIETE MIL NOVENTA Y CUATRO PESOS CON CINCUENTA CENTAVOS ($ 521.207.094.50) MONEDA LEGAL.

QUINTO: La suma a que se refiere el numeral anterior devengará intereses comerciales dentro de los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de esta sentencia y moratorios de ahí en adelante.

SEXTO: No prospera la objeción por error grave formulada en contra del dictamen pericial.

SÉPTIMO: NIÉGANSE las demás súplicas de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y DEVUÉLVASE. PUBLÍQUESE EN LOS ANALES.

Esta providencia fue estudiada y aprobada por la Sala en sesión de fecha, trece (13) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

CARLOS BETANCUR JARAMILLO
Presidente de la Sala - Salva Voto

JESÚS MARÍA CARRILLO BALLESTEROS

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

HUGO PALACIOS MEJÍA
Conjuez

LOLA ELISA BENAVIDES LÓPEZ
Secretaria

CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN DE LICORES-Naturaleza/**CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN**-Régimen Aplicable/**LEY DE CONTRATACIÓN PÚBLICA**-Aplicación

El contrato celebrado entre Liconar y Distrihuila (así sea privado con cláusula de caducidad) se sometió a trámite de la licitación pública y al régimen del 222 de 1983 por explícita autorización de la Junta Directiva de aquélla, trámite en el cual se siguió el mandato legal y se adoptó un pliego de condiciones, que como ley del contrato que es, tenía que gobernar toda su vida, sus modificaciones y adiciones. La sujeción al 222 impuso, entonces, que el contrato adicional debía someterse a las reglas que en este estatuto regulaban esta forma contractual, o sea sólo posible para prórroga del plazo o para la variación en el valor del contrato y no para cambiar las partes ni el objeto mismo de este. El contrato celebrado es privado con cláusula de caducidad y en esto coincidió con la mayoría, pero esto no impide aceptar que, dada la forma de su celebración (la licitación pública), su régimen jurídico sea complejo: De un lado de derecho público (el proceso selectivo y su régimen de adiciones, prórrogas y caducidad); y de otro, de derecho privado (el régimen de sus derechos y obligaciones comerciales e industriales). Cuando el Tribunal revisó el segundo contrato adicional y de prórroga (de adición no tenía sino el nombre), lo hizo correctamente, que se trataba de un nuevo contrato con un notorio cambio de objeto (de cuota fija de compra por cuota determinable ni siquiera por las partes, sino por un tercero pagado por Distrihuila); y con cambio también, lo que es más grave aún, de la persona del contratista (Distrihuila desaparecería en la prórroga de tres años y tomaba el contrato otra persona (inexistente a la firma del contrato),

o sea la sociedad que se crearía para sucederla y que debía ser aceptada por la licorera.

CONTRATO/TRIBUNAL ADMINISTRATIVO-Revisión/**ACTO ADMINISTRATIVO/CONTROL JURISDICCIONAL/CONSEJO DE ESTADO/COMPETENCIA/INDEBIDA ACUMULACIÓN DE PRETENSIONES**

Al demandarse el acto del tribunal en conjunto con el de terminación por Liconar (como unidad compleja que era), se produjo una evidente acumulación indebida de pretensiones, incluso aceptada en la sentencia adoptada por la mayoría, porque: a) La pretensión anulatoria del acto del tribunal funcionalmente no podía demandarse sino ante el Consejo de Estado; y b) Las pretensiones anulatorias del acto de terminación de Liconar y de incumplimiento contractual con pago de perjuicios debían formularse ante el tribunal en primera instancia. Podría hablarse en el sub-júdice de una indebida acumulación de acciones. No es válido afirmar que como el Consejo era el competente para estudiar su nulidad en única instancia, podía hacerlo en segunda, por economía procesal y por rendir homenaje al principio de la prevalencia del derecho sustancial.

CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN DE LICORES/CONTRATO ADICIONAL-Nulidad

La nulidad del acto adicional puede enfocarse desde esta doble perspectiva: a) Es nulo porque el contrato exigía para su perfeccionamiento la aprobación del tribunal y ésta no se obtuvo. El acto del tribunal, al demandarse mal ante el juez incompetente, no perdió su validez ni su fuerza ejecutoria. Puede incluso afirmarse la inexistencia de dicho contrato y no es descabellado afirmar que la demandante debió pedir que se le declarara su inexistencia, si pretendía derivar consecuencias de su incumplimiento. b) Es nulo, incluso prescindiendo del primer enfoque (tal como lo hizo el tribunal), porque no constituyó jurídicamente un contrato adicional, sino uno nuevo, con cambio de objeto y de contratista, sin sujeción al procedimiento seguido para la celebración del primero, del cual decía continuar su régimen de derechos y obligaciones.

SALVAMENTO DE VOTO DEL DR. CARLOS BETANCUR JARAMILLO

Ponente: DR. DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ.

Referencia: Expediente No. 8913. Actor: DISTRIHUILA LTDA. Y OTRA. Demandada: INDUSTRIA LICORERA DE NARIÑO - NACIÓN - MINISTERIO DE JUSTICIA Y OTROS.

Con especial respeto me separo de la decisión mayoritaria de la sala adoptada en sentencia de julio 14 del presente año. En forma breve expongo las razones de mi discrepancia, así:

Primero: Para la solución de este asunto no puede olvidarse que el contrato celebrado entre Liconar y Distrihuila (así sea privado con cláusula de caducidad) se sometió al trámite de la licitación pública y al régimen del 222 de 1983 por explícita autorización de la Junta Directiva de aquella (ver resolución No. 1131 bis agosto 26/85, a f. 31 del C. No. 2 y autorización a folio 1 del mismo); trámite en el cual se siguió el mandato legal y se adoptó un pliego de condiciones, que como ley del contrato que es, tenía que gobernar toda su vida, sus modificaciones y adiciones.

La sujeción al 222 impuso, entonces, que el contrato adicional debía someterse a las reglas que en este estatuto regulaban esta forma contractual, o sea sólo posible para prórroga del plazo o para la variación en el valor del contrato y no para cambiar las partes ni el objeto mismo de éste.

Segundo: Cuando la administración se sometió al régimen de licitación pública tenía que respetarlo en toda su extensión. Así, no sólo tenía que acatar con todas sus consecuencias el pliego de condiciones, sino que tenía que respetar el principio de la igualdad de los licitantes. Falta de respeto que se observa con los cambios introducidos en el segundo contrato, en el cual se hizo caso omiso a lo convenido originalmente. La violación de estos principios consagrados en la ley lo afectó de nulidad absoluta.

Contrato que, además, contiene otro vicio o sea la violación del artículo 58 de 222 que determina el alcance y el contenido de los contratos adicionales. Motivo éste también de nulidad.

Tercero: El contrato celebrado es privado con cláusula de caducidad y en esto coincido con la mayoría. Pero esto no impide aceptar que, dada la forma de su celebración (la licitación pública), su régimen jurídico sea complejo: De un lado de derecho público (el proceso selectivo y su régimen de adiciones, prórrogas y caducidad); y de otro, de derecho privado (el régimen de sus derechos y obligaciones comerciales e industriales).

Cuarto: El contrato original debió revisarse por el tribunal. Se equivocó éste al tomar, para abstenerse, el valor para efectos fiscales indicado en el contrato. Ese valor, como es ostensible, no correspondía a la realidad y no era más que un fraude a la ley. Pudo el tribunal, por medio de una simple operación aritmética, deducir que el contrato excedía, en mucho, la cuantía indicada en el art. 263 del c.c.a. para su revisión de legalidad; requisito para su perfeccionamiento, según lo ha reiterado la jurisprudencia.

Quinto: Cuando el tribunal revisó el segundo contrato, el mal llamado contrato adicional y de prórroga (de adición no tenía sino el nombre), lo hizo correctamente, porque se trataba de un nuevo contrato con un notorio cambio de objeto (de cuota fija de compra por cuota determinable ni siquiera por las partes, sino por un tercero pagado por Distrihuila); y con cambio también, lo que es más grave aún, de la persona del contratista (Distrihuila desaparecería en la prórroga de tres años y tomaba el contrato otra persona (inexistente a la firma del contrato), o sea la sociedad que se crearía para sucederla y que debía ser aceptada por la licorera. Basta leer la cláusula de cesión para concluir que la

fórmula ni siquiera contiene el requisito esencial de la libre voluntad de Liconar, sino que consagra la obligación para ésta de aceptar forzosamente a la nueva contratista en lugar de Distrihuila, la que quedaría así en un todo liberada de sus obligaciones, porque la "cesión", entre comillas, no sólo implicaba la tradición de derechos sino la de obligaciones o asunción de deudas.

Sexto: El tribunal estuvo acertado cuando revisó ese contrato por considerarlo como nuevo y no como adicional; y cuando igualmente decidió, mediante acto administrativo, que no se ajustaba a la ley. Este acto, típico acto del orden nacional, si bien era impugnable jurisdiccionalmente no podía ser demandado sino ante el Consejo de Estado en única instancia.

El tribunal, como es apenas obvio, no podía conocer la demanda contra su propio acto. Y su inadecuada demanda lo dejó vivo y con efectos ejecutorios; lo que pone de presente que el segundo contrato no se perfeccionó, no podía ejecutarse y menos servir de apoyo para una indemnización de perjuicios por incumplimiento. Sobra recordar que la prosperidad de una acción contractual de cumplimiento parte del supuesto lógico de la existencia de un contrato válido.

Séptimo: Al demandarse el acto del tribunal en conjunto con el de terminación dictado por Liconar (como unidad compleja que era), se produjo una evidente acumulación indebida de pretensiones, incluso aceptada en la sentencia adoptada por la mayoría, porque: a) La pretensión anulatoria del acto del tribunal funcionalmente no podía demandarse sino ante el Consejo de Estado; y b) Las pretensiones anulatorias del acto de terminación de Liconar y de incumplimiento contractual con pago de perjuicios debían formularse ante el tribunal en primera instancia. Podría hablarse en el *sub-júdice* de una indebida acumulación de acciones.

Dada la relación entre las distintas pretensiones, que no permitía su escindibilidad, podía pensarse que la demanda debió presentarse ante el Consejo de Estado para su conocimiento en única instancia. De este modo el superior podía atraer la competencia para resolver también las pretensiones del tribunal, pero nunca a la inversa. En el fuero de atracción el superior o quien tiene el fuero prevalente atrae la competencia, en ningún evento el inferior. Además, esa acumulación, dadas las especiales condiciones que presentaba, no podía siquiera resolverse siguiendo la orientación jurisprudencial tradicional, con inhibición para la primera por incompetencia funcional y con estudio de fondo para las demás, porque entre el acto del tribunal y el de terminación de la Licorera existía una relación de causa a efecto que no permitía su escisión. En la hipótesis también, dentro de la ortodoxia procesal, existía otra posibilidad cual era la de la impugnación del acto del tribunal ante esta Corporación y la formulación de las otras pretensiones ante aquel. Pudiendo operar en esta eventualidad la prejudicialidad administrativa hasta tanto el Consejo decidiera la instancia.

No puede argüirse válidamente que como el tribunal no estudió la nulidad de su propio acto, la acumulación indebida de pretensiones desapareció.

Esta forma de saneamiento por omisión del juez de primera instancia no es aceptable en nuestro sistema procesal. El *a-quo* tenía que resolver el aludido extremo. La misma ley consagra la solución para omisiones como la aquí detectada (art. 310 del C. de P. C.).

Tampoco es válido afirmar que como el Consejo era el competente para estudiar su nulidad en única instancia, podía hacerlo en segunda, por economía procesal y por rendir homenaje al principio de la prevalencia del derecho sustancial (art. 228 de la C.N.).

Baste pensar que el tribunal tenía por fuerza que referirse a todas las pretensiones; y que esa omisión no permitía el estudio del Consejo en segunda instancia, porque frente a ese acto, para efectos de su juicio de nulidad, no se había cumplido su trámite adecuado, que no podía ser otro que el de la única instancia. Baste recordar que el trámite de segunda instancia es más restringido que el de única y que ni siquiera posee término ordinario de pruebas, ya que sólo por excepción procede debate probatorio.

En suma: la acumulación indebida se patentizó en el presente proceso y la solución debió ser inhibitoria. Estima el suscrito que aún en la hipótesis de que se hubiera podido salvar ese escollo procesal, la sentencia tampoco podía ser estimatoria por la nulidad que afectaba al contrato, como pasa a explicarse.

Octavo: El contrato adicional es así nulo, porque: a) Si se califica como un contrato nuevo tenía que ser revisado, para su perfeccionamiento, por el tribunal, dada su cuantía y con sujeción al procedimiento adecuado, y no obtuvo ese beneplácito; y b) Porque si se considera como simple contrato adicional, aunque no debía ser revisado por el tribunal, tenía que respetar el mandato contenido en el artículo 58 del 222; norma que fue violada en forma ostensible. Una tercera hipótesis, que es la manejada por la mayoría en la sentencia aprobada, parte de un supuesto inadmisible para el suscrito; Que como el contrato no tenía porqué someterse a la licitación ya que era privado, las partes de común acuerdo, luego de su adjudicación, podían hacer con el contrato lo que les vinieras en gana, olvidando de pasada que la selección había tenido un marco legal acordado, condicionante para el futuro. No puede aceptarse que el pliego, por ejemplo, sólo fue ley del contrato para su adjudicación, porque esta limitación en sus efectos no es admisible en el ordenamiento jurídico.

Noveno: La nulidad del contrato adicional puede enfocarse desde esta doble perspectiva:

a) Es nulo porque el contrato exigía para su perfeccionamiento la aprobación del tribunal y ésta no se obtuvo. El acto del tribunal, al demandarse mal ante juez incompetente, no perdió su validez ni su fuerza ejecutoria. Puede incluso afirmarse la inexistencia de dicho contrato y no es descabellado afirmar que la demandante debió pedir que se declarara su inexistencia, si pretendía derivar consecuencias de su incumplimiento.

b) Es nulo, incluso prescindiendo del primer enfoque (tal como lo hizo el tribunal), porque no constituyó jurídicamente un contrato adicional, sino uno nuevo, con cambio de objeto y de contratista, sin sujeción al procedimiento seguido par la celebración del primero, del cual decía continuar su régimen de derechos y obligaciones.

Décimo: El contrato adicional y de prórroga es, así mismo, nulo porque ni los pliegos de condiciones ni la minuta del contrato que se acompañó con éstos, permitía su prórroga ni los cambios que se intentaron hacer.

Undécimo: Por las razones anotadas, si se hubiera podido salvar el escollo de la indebida acumulación de pretensiones, pero no en la forma propuesta en la sentencia que desconoce reglas de competencia funcional no saneables, debió confirmarse el fallo del tribunal, el cual en lo que dice relación con la nulidad del contrato, es serio, concienzudo y se ajusta a la normatividad que regía en ese entonces la materia procesal.

Duodécimo: La sentencia adoptada por la mayoría guarda silencio frente a la nación como parte demandada. Si el acto del tribunal era nulo (y así lo declaró) alguna consecuencia patrimonial debió deducirse de su nulidad por ilegalidad, máxime cuando esa decisión, para la parte actora, precipitó el incumplimiento contractual. En consecuencia, debió resolverse su situación y para el efecto la fórmula denegatoria de las demás pretensiones no era suficiente porque éstas hacían sólo referencia a otros perjuicios y no a otros sujetos llamados a juicio que tenían derecho a ver definida su situación.

Esa omisión dejó si resolver el extremo de la solidaridad por pasiva pedida en la demanda.

Décimotercero: Estimo, a guisa de comentario marginal, que el régimen de derecho privado, exclusivo, para contratos como el aquí cuestionado o para otros de especial interés público, es especialmente peligroso para la administración. En Colombia, con errónea perspectiva, el legislador ha venido cayendo en el error de creer que la administración se vuelve eficaz y honesta cuando su contratación se somete al derecho privado. Es este un error que le va a costar caro, porque en aras de una supuesta eficacia, la contratación, sin mayores controles y con contratistas elegidos a "dedo", terminará ahogando las arcas del Estado.

Con todo respeto.

CARLOS BETANCUR JARAMILLO.

Santa Fe de Bogotá, D.C., diecisiete (17) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

CONTRATO DE OBRA PÚBLICA/LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO-Régimen Aplicable

El decreto 150 de 1976 que regulaba "la celebración de contratos por parte de la Nación y sus entidades descentralizadas", en sus artículos 191 a 193 no consagraba muy claramente la prerrogativa de las entidades públicas para liquidar unilateralmente el contrato, prerrogativa que estableció de modo indudable el inciso 3o. del art. 289 del decreto 222 de 1983. El artículo 300 del decreto 222 excluyó de su normación para dejarlo "a las normas antes vigentes", "los contratos que a la fecha de vigencia de este estatuto se estuvieren tramitando", porque, en lo demás, el decreto 222 "rige a partir de la fecha de su expedición" (art. 300); es cierto que, al momento de entrar en vigencia la nueva legislación, se había terminado la construcción de la obra pero no había comenzado aún el proceso de liquidación del contrato, el cual, por consiguiente, quedó sujeto a los preceptos del decreto 222.

LIQUIDACIÓN DE CONTRATO-Plazo/**SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO/INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATO**-Término

Ni en el decreto 150 de 1976 ni en el 22 de 1983 se establecieron plazos para que la diligencia de liquidación, bilateral o unilateral, se efectuase; una disposición en tal sentido se encuentra a partir de la vigencia de la ley 80 de 1993 (artículo 60). A falta de acuerdo, estima la Sala que la entidad contratante debe proceder a la liquidación unilateral dentro de los dos meses siguientes al vencimiento del término para hacer la liquidación de común acuerdo. Aunque este nuevo plazo no está previsto por la ley de manera específica, coincide con el consagrado legalmente para que se produzca el

fenómeno del silencio administrativo negativo (decreto ley 2304 de 1989 arts. 1o. y 7o.), y, por esta razón, lo adopta la Sala para eventos como el que aquí se presenta. Se continuó detectando el vacío que existía en el régimen anterior y que había impuesto solución jurisprudencial en el sentido de que esa etapa liquidatoria debía cumplirse a más tardar dentro de los dos años siguientes a su terminación. Se valió la jurisprudencia, por analogía, del mismo término previsto para la caducidad de los conflictos contractuales en general; y con la consideración de que si cualquiera de las partes tenía ese término para hacer algún reclamo derivado del contrato, ese mismo era el lapso que la administración tenía para unilateralmente definir quien le debía a quien y cuánto. La declaración de incumplimiento del contrato debía proceder al acto de liquidación, de una parte, y de otra que tal declaración solo era procedente durante el plazo de vigencia del contrato.

LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO-Finalidad/**LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO**-Características

La liquidación es una operación administrativa que sobreviene a la finalización normal o anormal del contrato (en todos los casos en que ministerio de la ley o por naturaleza del contrato es indispensable hacerla), con el propósito de establecer, de modo definitivo entre las partes contractuales cuál de ellas es deudora, cuál acreedora y en qué suma exacta; si tal cosa no se logra, obviamente el acto de liquidación lo es solamente de nombre sin que materialmente se esté logrando liquidar la relación contractual por cuanto serán necesarias liquidaciones posteriores. En el acto de liquidación no pueden quedar pendientes reconocimientos de obligaciones que se originen en el contrato, pues, todas ellas debieron tener reconocimiento en el acto mismo de liquidación de modo que nada quede pendiente hacia el futuro. Proceder de otra manera es desnaturalizar la propia razón de ser de la liquidación; es despojarla de su sentido intrínseco; es liquidar para volver a liquidar, vale decir, no liquidar. Estas especiales características de la liquidación han determinado que nuestro ordenamiento prevea que, cuando no sea posible el acuerdo de las partes, la administración queda dotada de una prerrogativa de poder público para hacerlo de modo unilateral; es la voluntad de la ley que, en aras de la seguridad jurídica, el asunto se resuelva de modo definitivo en cuanto el ejercicio de la función administrativa concierne, dejando a salvo –claro está– los mecanismos de impugnación ante esta jurisdicción.

INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATO/FUERZA MAYOR-Inexistencia/ **SOBRECOSTOS**-Improcedencia

El incumplimiento del contrato no obedeció a razones de fuerza mayor como lo adujo el demandante, o, al menos esa fuerza mayor no está probada en

el proceso, y por lo tanto, el incumplimiento del contratista frente a la obligación adquirida en el contrato adicional impide que pueda válidamente reclamar el pago de los sobrecostos en él pactados. Su derecho está condicionado a la prueba de su cumplimiento, lo cual no solo no se hizo, sino que aparece clara la demostración del fenómeno contrario.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Tercera.- Santa Fe de Bogotá, D.C., julio seis (6) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ.

Referencia: Expediente No. 8126. Actor: HELDER MARTÍNEZ NARANJO. Demandada: EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES.

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte actora en contra del fallo proferido por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, el 15 de octubre de 1992, por cuya virtud se dispuso:

"1o.- Declarar la nulidad de la resolución 001000-0420 de 26 de enero de 1984, en cuanto se indicaron las partidas incluidas en la parte motiva mediante la cual se aprobó la liquidación unilateral del contrato 8875 de obra pública, celebrado entre Telecom y Helder Martínez Naranjo; y la nulidad de la resolución 001000 de 16 de abril de 1984, por la que se resolvió la reposición contra la primera.

"2o.- Ordenar que se proceda a realizar la liquidación en los términos previstos en la parte motiva.

"3o.- Negar las restantes pretensiones" (fls. 381 a 382 C. 1).

ANTECEDENTES

1.- El 5 de junio de 1984, actuando por medio de apoderado judicial, Helder Martínez Naranjo demandó a la Empresa Nacional de Telecomunicaciones –Telecom– buscando satisfacción para estas pretensiones:

"PRIMERA: Es nula la Resolución de la Presidencia de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones –TELECOM– No. 001000-0420 del 26 de enero de 1984 "... mediante la cual se adopta y se tiene por firme la liquidación de un contrato y se ordena un cobro".

"SEGUNDA: Es nula la Resolución de la Presidencia de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones –TELECOM– No. 001000 del 16 de abril de 1984, notificada al afectado, el 26 de los mismos mes y año, mediante la cual "... se resuelve un recurso por la vía gubernativa".

"TERCERA: Como consecuencia de las anteriores declaraciones y condenas, y para que el Ingeniero Helder Martínez Naranjo sea restablecido en sus derechos

contractuales y personales, ordénase a la Empresa Nacional de Telecomunicaciones –TELECOM–, proceder de inmediato a la liquidación afectiva del Contrato Administrativo No. 8875, de obra pública, y de su adicional No. 1, para la construcción del edificio de TELECOM en la localidad de Mitú - Comisaría del Vaupés, bajo las bases indiscutibles de que dichos contratos han sido cumplidos cabalmente por el Contratista Helder Martínez.

"CUARTA: Como consecuencia de las anteriores declaraciones y condenas y para que el Ingeniero Helder Martínez Narajo sea restablecido en sus derechos contractuales y personales, ordénase a la Empresa Nacional de Telecomunicaciones, TELECOM, cubrir las sumas siguientes pendientes de pago al Ingeniero Helder Martínez Naranjo desde la fecha del 26 de septiembre de 1982 en que terminó realmente la obra, así:

"a) Acta No. 3 por valor de	$ 760.296,71 m/cte.
"b) Acta de Reajuste Parcial por valor de	$ 646.503,24 m/cte.
"c) Saldo del Contrato adicional No. 1 por valor de	$ 2.181.407,56 m/cte.
o sea valor total de	$ 3.588.207,51 m/cte.

más la corrección monetaria aplicable a dicha suma desde la fecha de su exigibilidad hasta inclusive la fecha del pago efectivo, más los intereses correspondientes a la misma cantidad y por igual período del 3% mensual o los que al efecto y en subsidio de lo anterior señalen peritos designados por ese H. Tribunal. (Señalo como corrección monetaria la que peritos indiquen como histórica para el mencionado período).

"QUINTA: La Empresa Nacional de Telecomunicaciones, TELECOM, reconocerá y pagará a la parte actora y para que el Ingeniero Helder Martínez Narajo sea restablecido en sus derechos contractuales y personales con arreglo a la cláusula 8a. del Contrato 8875 y anexo 2 y a su contrato adicional, los reajustes correspondientes pactados, según liquidación que de los mismos hayan hecho los señores peritos o la que en su defecto se probare y que en este momento y para efectos de cuantía precisó en la suma de ocho millones de pesos, moneda legal ($8.000.000.oo).

"SEXTA: Las anteriores declaraciones y condenas se cumplirán por TELECOM dentro del plazo señalado al efecto en la ley. Sobre las sumas demoradas TELECOM pagará al demandante intereses del 3% mensual sobre saldos a su cargo.

"SÉPTIMA: Con fundamento en las anteriores declaraciones y condenas, se declara que el Ingeniero Helder Martínez Naranjo no debe suma alguna a la Empresa Nacional de Telecomunicaciones, TELECOM.

"OCTAVA: Con fundamento en las anteriores declaraciones y condenas queda sin efecto alguno el acta de 4 de agosto de 1983 de liquidación de contrato suscrita por el Interventor, el liquidador y el agente de la Contraloría" (fls. 3 a 4 C. 2).

En el mismo escrito pidió la suspensión provisional de las resoluciones acusadas.

2.- Los hechos de la demanda fueron resumidos por el Tribunal de la siguiente manera:

"1) Telecom adjudicó a Helder Martínez Naranjo, el contrato de obra pública No. 8.875, por resolución 1.000-1896 del 1o. de abril de 1982, para la construcción de un edificio en Mitú, Comisaría del Vaupés, por precio unitario aproximado de $23.789.096.25, y un plazo de cinco meses contados a partir del pago efectivo del anticipo.

"2) El anticipo de $15.189.747.95, equivalente al 63.85% del total fue pagado el 18 de mayo de 1982.

"3) La contratante modificó unilateralmente el contrato, el 23 de abril de 1982, aumentando el valor calculado para la mano de obra y reduciendo su plazo, decisión que fue notificada al contratista, según oficio 601.115 de 28 de abril de 1982.

"4) Los contratantes suscribieron el adicional No. 1 de 17 de junio de 1982, perfeccionado el 17 de julio siguiente, en el que se aumentó el precio calculado, en siete millones doscientos setenta y un mil trescientos cincuenta y ocho pesos con cincuenta y cuatro centavos ($7.271.358.54) y redujo el plazo de ejecución a tres meses, esto es, hasta el 18 de agosto de 1982.

"5) Telecom anticipó $5.089.950.58, agregándolos a lo primeramente girado.

"6) El contratista terminó la obra, el 26 de septiembre de 1982, demorado por las siguientes circunstancias constitutivas de fuerza mayor: a) la dificultad para obtener en el mercado nacional dinamita, producto indispensable para fracturar la roca que sirviera como materia prima de la piedra utilizable en la cimentación, b) la suspensión de los vuelos de Satena, única empresa que viajaba desde Bogotá a Mitú, debido al mal estado del tiempo y a las condiciones de la pista de aterrizaje, y, c) el extremado invierno que azotó la región del Mitú, por la época en que se construyó la obra pública contratada.

"7) La obra fue recibida por el interventor tan sólo el 16 de diciembre de 1982, debido a que éste tenía actividades en todo el país dificultándose el transporte hasta la población de Mitú.

"8) Telecom liquidó el contrato unilateralmente el 16 de julio de 1983 por resolución 1.000-3.071, afirmando en ella que el demandante en este proceso le sale a deber $3.241.652.26, conclusión a la que llegó al sumar las actas parciales de obra de junio 24, octubre 21 y diciembre 18 de 1982.

"9) Recurrida oportunamente la resolución fue confirmada por la número 1.000-2.210 de 16 de abril de 1984 donde se afirmó que el contratista incumplió el plazo contractual pretendiendo justificar su mora, alegando hechos constitutivos de fuerza mayor, que no tienen tal condición y que fueron puestas a consideración de la contratante dos meses después de vencido el plazo.

"A renglón seguido se afirmó que Telecom, al cumplir la liquidación unilateralmente, aparte de hacerlo fuera del plazo, desconoció el contrato adicional celebrado con su contratista. Lo primero porque entre la fecha de terminación de la obra, cumplida el 26 de septiembre de 1982, y la fecha de la liquidación, el 16 de junio de 1983, transcurrieron nueve meses. Y lo segundo porque Telecom simplemente sumó las tres actas parciales de obra, para determinar el precio a pagar, sin consideración a lo convenido" (fls. 365 a 367 C. 5).

3.- El demandante estimó quebrantados:

"A) Contrato No. 8875 y su adicional No. 1 en su integridad.

"B) Pliegos de la Licitación Pública VTR-04 B1/82 en su integridad.

"C) Dtos. 150 y 222 de 1983, en lo que fueren aplicables respectivamente, dado que la obra se terminó en septiembre de 1982 y se entregó en diciembre de 1982, habiendo sido contratada también en 1982, cuando la contratación nacional se regía por el Dto. 150 de 1976 y no por el Dto. 222 de 1983 que comenzó a regir apenas en febrero de 1983 - Artículo 1o., 16, 18, 20, 22, 35, 29, 30, 33, 58, 61, 62, 81 y 82, 86, 287, 288, 289, 301, concordantes.

"D) Código Civil: Arts. 1502 y ss; 1618 y ss; 1625 y ss;

"E) Decreto No. 1 de 1984, o Nuevo Código Contencioso Administrativo: Artículos 131, 132, 138, 149, 168, 170, 172, 206, 85, 152 y concordantes.

"F) Constitución Nacional: Artículos 16, 17, 20, 30, 32, 45, 51 primordialmente.

"G) Código de Procedimiento Civil: Artículos 307, 308" (fl. 13 C. 2).

Y sobre el concepto de la violación expresó:

"1o. TELECOM recibió las obras contratadas en diciembre de 1982. De ello hay acta firmada que es plena prueba. En seguida ha debido liquidar y pagar al contratista el valor resultante a su favor. No lo hizo. Sin embargo así se lo prescribían el Contrato Principal, su adicional No. 1 y el Dto. 150 de 1976 artículo 191 que en la parte final –último inciso– dice: "... los contratos... de obras públicas deberán liquidarse una vez que se hayan cumplido o ejecutado las obligaciones surgidas de los mismos".

"Así pues TELECOM incumplió la ley. Para extemporáneamente –más de un año después aplicar erróneamente por otros aspectos– la institución del Decreto 222

de 1983, art. 289, cual es la de terminación unilateral del Contrato. No se puede válidamente con causa lícita aplicar la ley nueve. Ahora bien, la causa es ilícita porque TELECOM estuvo en mora de pagar y liquidar el Contrato no obstante haber sido requerida al efecto por el Contratista. Por otro lado, darle retroactividad a la ley nueva para pretender regular hechos contractuales regidos por la antigua normación es violatorio de la ley 153 de 1887 en sus artículos 1o., 2o., 5o., 7o., 8o., 38o. "En todo contrato se entenderán incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración".

"39o. 40o. 43o. y 44o. y de los artículos 52 y 53 del C. de R.P.M. y de los artículos 30-31-32 del C.C. y concordantes sobre aplicación de la ley.

"2o.- Pero el artículo 289 del Dto. 222 de 1983, para su recta aplicación requiere en el caso de que lo fuere liquidando unilateralmente un Contrato, que se haga en armonía con lo dispuesto en el art. 287 *ibídem* y 288. Dentro de las precisas circunstancias fijadas en ellos. Además es paladina la norma cuando en lo referente a la liquidación unilateral y parte pertinente estatuye: "... todo de conformidad con lo acordado en el respectivo contrato..." (He subrayado . del art. 289, inc. 2o.). O sea en este caso, de acuerdo con el adicional No. 1 que no ha sido declarado caducado, ni ha sido anulado por la jurisdicción, ni ha sido terminado unilateralmente, ni ha terminado por mutuo acuerdo de las partes. Nuevamente se ve que viola normas de superior jerarquía TELECOM, con sus actos acusados, cuales son las aquí citadas y parcialmente transcritas.

"3o.- Pero hay más: La liquidación unilateral no se planteó en la ley para abusar del poder estatal en contra del ciudadano-contratista. Y no puede modificarse el contrato o desconocerse totalmente, como ya antes dije, bajo el pretexto de liquidarlo. El contratista tiene los derechos que le asignan la Ley y la Constitución y los que, además, con justo título, son adquiridos legítimamente por vía contractual. No se negaba el contratista a que se liquidara el contrato sino a que no se liquidara de acuerdo a lo pactado contractualmente –Adicional No. 1.

"4o.- Por otra parte:

"Procede la liquidación convenida del Contrato pues éste tiene más de un (1) año de haberse ejecutado en su totalidad y terminado y entregado las obras a satisfacción de TELECOM.

"Procede el pago de las cuentas arbitrariamente demoradas por TELECOM al contratista. Llevan más de un (1) año, cada una, de presentadas, sin haber sido canceladas. Corresponden a trabajos ejecutados con arreglo a contratos precelebrados legalmente. La mora es ilegal y unilateral.

"El reajuste solicitado fue previsto en el Contrato: Cláusula octava - Anexo 2. Está conforme igualmente al Decreto 808/79.

"No proceden, en cambio, ni la declaratoria de caducidad, ni la terminación unilateral del contrato por parte de TELECOM y en contra del contratista" (fls. 13 a 15 C. 2).

4.- La entidad demandada, durante el término de fijación en lista compareció al proceso por medio de apoderado especial, se opuso a las pretensiones de la demanda y pidió pruebas (fls. 86-89 del C. 5).

5.- En los alegatos de conclusión, el apoderado judicial del demandante precisó:

"En la liquidación que se hizo del Contrato y de su adicional, no se tuvo en cuenta el valor total del adicional No. 1, por cuanto según lo afirma el liquidador ALVARO SÁNCHEZ MEDINA en su declaración, el Contratista lo había incumplido, es decir que el liquidador se otorga una facultad que la ley no le concede para determinar el cumplimiento o no de un contrato, función que le corresponde al representante legal de la entidad, quien durante la vigencia del contrato jamás hizo uso del poder exorbitante que el Estatuto Contractual le confiere para darlo por terminado.

"En sentencia de diciembre 11 de 1989 recaída en el expediente No. 5334 con ponencia del Consejero Doctor GUSTAVO DE GREIFF RESTREPO, publicada en la revista Jurisprudencia y Doctrina No. 424 de febrero de 1990, página 140, el Honorable Consejero de Estado sobre la declaratoria de incumplimiento de un Contrato Administrativo expresa así:

"Se tiene, entonces que durante la ejecución del Contrato la administración tiene el poder o facultad de declarar el incumplimiento en los siguientes dos casos: a) para imponer y cobrar las multas que contemple el mismo contrato, y b) para decretar la caducidad del mismo.

"Terminado el contrato, por vencimiento de su plazo, la administración puede declarar el incumplimiento sólo para hacer efectiva la cláusula penal pecuniaria (ver la sentencia citada del 29 de enero de 1988, Expediente 3615). Esta tesis la ratificó recientemente la Sala en sentencia de noviembre de 1989 (expediente No. 5252, acumulado 5298, Actor: Seguros del Comercio S.A.).

"Además, la Corporación, en providencia del 29 de septiembre de este año (expediente No. 3917, 9148, actor: Organización Farmacéutica Americana S.A. "O.F.A.") expresó, haciendo relación a su jurisprudencia, que "terminado el contrato por vencimiento del plazo pactado, lo único que resta es la liquidación del contrato", y luego de la cita pertinente, agregó:

"Dentro de este orden de ideas, mal podía la administración, como lo pretende la actora, declarar terminado lo que por agotamiento del plazo se había extinguido, para proceder a la liquidación del contrato. Entre otras razones porque vencido el plazo, la administración pierde el poder exorbitante de darlo por terminado

unilateralmente, de modo que, vencido el plazo sin que el contrato se hubiera ejecutado total o parcialmente, bien pudo la administración hacer efectiva la cláusula pecuniaria y proceder a liquidar en los términos de la resolución impugnada".

"Y si la administración no puede declarar por sí y ante sí el incumplimiento del contrato, excepto en el caso del literal f) del artículo 62 o, vencido el plazo, para el cobro de multas insolutas y de la cláusula penal pecuniaria, menos puede ordenar que la resolución declarando el incumplimiento se notifique a la aseguradora del riesgo de incumplimiento añadiendo que ello debe hacerse porque ésta "deberá responder por las sumas que resulten a cargo del contratista en la liquidación definitiva (del contrato)", incluyendo en éstas "los perjuicios que sufrió la entidad contratante por el incumplimiento del contratista" como lo hizo en la resolución No. 002 del 10 de febrero de 1983, en el parágrafo del artículo 1o. y el artículo 3o.

"Una cosa es ordenar la liquidación del contrato y otra muy distinta es ordenarla por incumplimiento del contrato.

"La liquidación debe proceder siempre que termina el contrato (bien por su ejecución, por el vencimiento del plazo pactado o por cualquiera otra causa) y debe ordenarla el contratante y aún efectuarla o ejecutarle unilateralmente si NO logra un acuerdo con el Contratista para hacerla de consuno. En cambio, cuando se ordena por incumplimiento del contrato es necesario que éste se declare, en el mismo acto que lo dispone o en uno separado, pero en cualquiera de estos dos eventos es necesario que la administración tenga la facultad que según se vio no tiene sino en los casos indicados atrás".

"En el presente caso ningún acto administrativo emanado del Representante Legal de la Entidad Contratante ha declarado el incumplimiento del contrato original como del que lo adiciona, por consiguiente, su liquidación debe hacerse al tenor de lo pactado en dichos documentos, teniendo en cuenta que los valores cobrados por concepto del acta 3, del acta de reajuste parcial y del saldo del contrato adicional No. 1, no han sido cancelados (como está probado con el proceso especialmente con el dictamen de los peritos contadores rendido oportunamente, por TELECOM al Contratista HELDER MARTÍNEZ NARANJO" (fls. 322 a 323 C. 5).

La apoderada de TELECOM sostiene que el contrato adicional cuyo objeto consistió en la disminución del plazo y en el aumento del precio, se celebró a petición del contratista el cual no entregó las obras ni dentro del plazo inicial ni en el pactado en el contrato adicional; que la entidad pública invitó infructuosamente al contratista para que participara en el proceso de liquidación que se formalizó unilateralmente sin que tal actuación merezca reparos legales.

Agrega que el contrato se celebró por el sistema de precios unitarios y que "... el contratista únicamente ejecutó obra por valor de $24.370.812.12, y TELECOM le

canceló por concepto de anticipo al Contrato 8875, al contrato adicional No. 1, y a las actas de recibo parcial Nos. 1 y 2 la suma de $27.612.464.36", resultando una diferencia en favor de TELECOM.

Sobre la fuerza mayor alegada por el demandante manifiesta que no se cumplió con la exigencia del No. 2.08 del pliego de condiciones relativa al plazo para el aviso de su ocurrencia y que, en todo caso, no se probó.

6.- El Tribunal, después de revisar los presupuestos procesales, hace una relación general de los hechos probados, y deduce una primera conclusión, en estos términos:

> "En el desarrollo de este litigio aseveró, que la dificultad en conseguir dinamita, el régimen de lluvias y la suspensión de vuelos aéreos, impidieron la terminación oportuna de la construcción.
>
> "Lo primero, no lo probó y dándolo por cierto, ello no incidió en el desarrollo de la obra porque, al recibo de la primera acta parcial de obra, en junio de 1982, el contratista había utilizado el 70% de la piedra necesaria, no debiéndose por tanto la demora posterior a falta de este elemento (testimonio de Marconi folio 221 cuaderno 3); las solicitudes de venta de dicho producto datan de abril y mayo (folio 235 cuaderno 3 y folios 163 a 166, cuaderno 4) y finalmente, la dinamita solicitada a la Brigada era superior a la requerida para obtener piedra para la obra de Telecom (folio 203 cuaderno 3).
>
> "De lo segundo, la prueba son documentos privados emanados de terceros, el secretario de Obras Públicas del Vaupés (folio 168 cuaderno 4), y el gerente del almacén de la prefectura apostólica (folio 169 cuaderno 4), los que no fueron ratificados, y aparecen en fotocopia simple no auténtica. El primero de los nombrados es un documento privado porque el secretario de Obras Públicas del Vaupés no tiene entre sus funciones las de controlar y certificar el régimen de lluvias, campo ajeno a sus labores, que da a su dicho la condición de particular y los documentos que él expida, privados.
>
> "Encuéntrase igualmente un documento firmado por el señor Secretario de Salud del mismo lugar (folio 170 cuaderno 4), donde se indica que el régimen pluviométrico de la región es normalmente muy alto.
>
> "Y de lo tercero, hay prueba en contra de lo afirmado, pues la Aeronáutica Civil certifica que para el año de 1982, volaban a Mitú las empresas Selva, Aerosucre, Aeronorte, Viarco, Aerollano, Taesa y Ades (folio 249 del cuaderno 3), explicándonos el número de vuelos que cada empresa hizo durante cada uno de los meses de mayo a julio, de 1982. A modo de ejemplo digamos que durante el mes de julio de 1982, la empresa Selva hizo 44 vuelos de Villavicencio a Mitú, esto es más de un vuelo diario promedio, siendo éste el período en que menos vuelos totales se hicieron durante los tres meses" (fls. 373 a 374 C. 5).

Posteriormente el *a-quo* examina la validez del acto de liquidación; en cuanto al plazo para hacerlo, se pronuncia así:

> "La ley no ha fijado plazo para hacer la liquidación, pero en tal caso la jurisprudencia, señala, que ella debe hacerse cuando menos dentro de los seis meses posteriores a la terminación de la obra: dos meses que da para que el contratista aporte a la documentación requerida, dos meses para que procedan a realizar la liquidación de común acuerdo, y dos meses para que la haga la administración en ausencia de conformidad.
>
> "Aceptando tal afirmación es claro que TELECOM no hizo la liquidación oportunamente, pues ella se realizó tan solo en agosto 4 de 1983, cuando ya habían pasado los seis meses. Aunque cabría otra interpretación, según la cual los seis meses se contaban pasados los cuarenta y cinco días en el contrato, para la firma de acta de entrega final de obra, los que las partes acordaron contar desde la última acta parcial, que lo fue en diciembre de 1982.
>
> "En cualquiera de las hipótesis, sea que se considerara que los seis meses se acrecentaban con los cuarenta y cinco días o que ello no se hiciera, la conclusión para la administración es semejante, pues dando por hecha oportuna o inoportunamente la liquidación, tal circunstancia no la hace nula ya que siendo ésta una sanción, debe contenerse expresamente en la ley, la que no la consagra, y así lo han entendido la misma jurisprudencia, que de esta demora en hacerla ha deducido exclusivamente una responsabilidad de la administración, frente al contratista por los perjuicios que ello le genere.
>
> "En el presente caso Telecom finalmente hizo la liquidación, en agosto 4 de 1983, y la aprobó en enero 26 siguiente, antes del límite máximo de dos años que la jurisprudencia le ha fijado a la administración para que termine la posibilidad de obrar con buena fe, que se imponen los contratistas.
>
> "No hay –en consecuencia– lugar a nulidad de las resoluciones que aprobaron la liquidación unilateral hecha por Telecom y que confirmaron la decisión en vía gubernativa porque Telecom no obró dentro del plazo máximo permitido para hacerla" (fls. 376 a 378 C. 5).

Y, en cuanto al cumplimiento del contrato, manifiesta:

> "De los hechos probados que se examinaron se concluye que el contrato inicial era a precios unitarios. En esta modalidad, se entendía que cada unidad de obra, tenía un valor fijo, reajustable tan sólo para cubrir el desfase entre los índices de precios en el momento de contratar y la fecha de entrega de las distintas actas parciales de obra, de tal manera que el valor acordado corresponde al momento de la inversión, que se pretendía hacer, ello, de conformidad con el artículo 82 ord. 2o. del decreto 222 de 1983.

> "El contrato se adicionó, reduciendo el plazo y obligándose Telecom a reconocer los incrementos en algunos de los ítems de costos, y el valor de una planta eléctrica no incluida en el acuerdo inicial".

Finalmente, sobre el desconocimiento del artículo 289 del decreto 222 de 1983, precisa:

> "La liquidación unilateral del contrato, omitió precisar las cantidades de dinero a cargo de Telecom, por concepto de actas de ajuste de precios, pues aunque reconoció que se debían, no cuantificó las sumas de dinero a su cargo por tales conceptos, violando así el inciso 2 del artículo 289 del decreto 222 de 1983 que impone la obligación de precisar en ella, las cantidades a cargo de cada parte.
>
> "No bastaba que Telecom se declarase deudor de los valores de actas de ajuste, sino que era indispensable que se dieran las cantidades en valores ciertos.
>
> "En ese propósito, violándose la ley, resulta nula, por éste solo aspecto, y así habrá de declararse para que la administración, proceda a reemplazarla por otra donde la falta se corrija" (fls. 380 a 381 C. 5).

7.- Quedó inconforme la parte actora e interpuso al recurso de apelación con el propósito de obtener la revocación de los ordinales 2o. y 3o. del fallo de primera instancia y la decisión favorable de las pretensiones 3a. a 8a. de la demanda.

Para tal efecto, luego de transcribir los argumentos que sirvieron de fundamento al *a-quo* para negar tales peticiones, se apoya en la inspección judicial practicada en Mitú el 29 de noviembre de 1985 y en los testimonios que en la misma diligencia se recibieron para tener por probado que "... Helder Martínez Naranjo tuvo que afrontar problemas de diversa índole para cumplir con la construcción del edificio de TELECOM, tales como la dificultad en la consecución de trabajadores, pues obreros para labores de esta clase no se conseguían en Mitú, motivo por el cual debía llevarlos desde la ciudad de Bogotá, lo que también era engorroso por la deficiente prestación del servicio de transporte aéreo que igualmente repercutió en el traslado de los materiales que no se conseguían en la región. De otra parte, el invierno fue un enemigo muy fuerte para el transporte de materiales no solamente de otras localidades sino de las mismas canteras y areneras ubicadas en proximidades a la ciudad de Mitú.

"Además debe tenerse en cuenta que cuando se inició la obra el Ingeniero HELDER MARTÍNEZ NARANJO utilizaba diez trabajadores aproximadamente que después fueron aumentando hasta completar treinta, cuarenta o cincuenta que trabajaban de noche generalmente hasta las nueve aproximadamente, otras veces más tarde y que iniciaban labores a las siete de la mañana. Todo ello con el propósito de dar cabal cumplimiento a la obra pactada conforme al término en el contrato principal con la modificación efectuada por el contrato adicional", circunstancias que, a juicio del recurrente, ocasionaron mayores gastos al contratista.

Agrega que el Tribunal tomó como independientes el contrato original y el adicional que, en realidad, conforman un solo contrato, quedando vigentes por lo tanto las multas (cláusula 12) que debía imponer la entidad; si no lo hizo fue porque aceptó las razones de fuerza mayor aducidos por el contratista, deducción que se refuerza con la circunstancia de que TELECOM no decretó el incumplimiento, como consta en el acta de liquidación; si no existió incumplimiento del contrato (en su totalidad) se deben incluir en la liquidación los valores pactados en el contrato adicional.

8.- En esta instancia alejó la entidad pública demandada; en el escrito correspondiente (fls. 405-413), reiteró la argumentación que ha venido sosteniendo a lo largo del proceso.

LA SALA CONSIDERA:

A.- El primer punto de censura se basa en la aplicación, indebida a juicio del demandante, del decreto 222 de 1983 (artículo 289) en el procedimiento de liquidación de un contrato de obra pública que había finalizado con anterioridad a su vigencia y que, por lo tanto, se debió regir por el decreto 150 de 1976.

La objeción tiene importancia porque el decreto 150 de 1976 que regulaba "la celebración de contratos por parte de la Nación y sus entidades descentralizadas", en sus artículos 191 a 193 no consagraba muy claramente la prerrogativa de las entidades públicas para liquidar unilateralmente el contrato, prerrogativa que se estableció de modo indudable el inciso 3o. del artículo 289 del decreto 222 de 1983; en efecto, a términos del artículo 192 del mencionado decreto 150, "... deberán liquidar los contratos el jefe de la entidad contratante, o quien él encargue por resolución; el contratista, y en el evento en que éste se negare, el interventor o quien haga sus veces y el respectivo auditor fiscal"; en cambio el artículo 289 del decreto 222 dispuso que "si no hubiere acuerdo para liquidar un contrato, se tendrá por firme la liquidación presentada por la entidad contratante, la cual se expedirá mediante resolución motivada que estará sujeta a los recursos ordinarios por la vía gubernativa". Esta situación se mantiene en la ley 80 de 1993.

A salvo este aspecto, los demás temas relativos a la liquidación de los contratos, hoy denominados estatales, no varió en ningún aspecto sustancial como se puede constatar con la lectura comparativa de las normas pertinentes.

Con estos supuestos, no puede quedar duda sobre la aplicación del decreto 222 al procedimiento liquidatorio cuestionado, pues el artículo 300 de dicho estatuto excluyó de su normación para dejarlo "a las normas antes vigentes", "los contratos que a la fecha de vigencia de este estatuto se estuvieren tramitando", porque, en lo demás, el decreto 222 "rige a partir de la fecha de su expedición" (art. 300); es cierto que, al momento de entrar en vigencia la nueva legislación, se había terminado la construcción de la obra pero no había comenzado aún el proceso de liquidación del contrato, el cual, por consiguiente, quedó sujeto a los preceptos del decreto 222.

B.- La demanda tacha de extemporáneo el acto de liquidación, aunque de modo confuso, encara al mismo tiempo la extemporaneidad del acto que declara el incumplimiento del contrato al tiempo con la liquidación.

Respecto del acto de liquidación, advierte la Sala que ni en el decreto 150 de 1976 ni en el 222 de 1983 se establecieron plazos para que la diligencia de liquidación, bilateral o unilateral, se efectuase; una disposición en tal sentido solo se encuentra a partir de la vigencia de la ley 80 de 1993 (artículo 60).

Tal circunstancia impuso que el Juez Administrativo tuviese que precisar los términos, frente al silencio de la ley; así lo hizo, por ejemplo, en sentencia de 29 de enero de 1988, exp. No. 3615, C.P. Dr. Carlos Betancur Jaramillo, actor Darío Vargas Sanz, con ésta fórmula:

"Aquí surge un escollo, aparentemente creado por un vacío legal. Qué plazo tiene la administración para liquidar el contrato?

"Aunque la ley no lo diga no quiere significar esto que la administración pueda hacerlo a su arbitrio, en cualquier tiempo. No, en esto la jurisprudencia ya ha tomado también partido. Se ha considerado como término plausible el de cuatro meses; dos, a partir del vencimiento del contrato para que el contratista aporte la documentación adecuada para la liquidación y dos para que el trabajo se haga de común acuerdo.

Si vence este último la Administración no podrá esperar más y deberá proceder a la liquidación unilateral, mediante resolución administrativa debidamente motivada".

Ese término, sin embargo, y según se desprende de la sentencia referida tiene más características de suspender que de agotar la competencia: es decir que no existía competencia antes de los 4 meses posteriores a la terminación del contrato para proceder a la liquidación unilateral sin que se fijase un límite temporal posterior para el ejercicio de tal potestad.

Luego, en sentencia de 9 de noviembre de 1989, actor: Consorcio Cimelek - Incol Ltda., se agregaría que "a falta de acuerdo, estima la Sala que la entidad contratante debe proceder a la liquidación unilateral dentro de los dos meses siguientes al vencimiento del término para hacer la liquidación de común acuerdo. Aunque este nuevo plazo no está previsto por la ley de manera específica, coincide con el consagrado legalmente para que se produzca el fenómeno del silencio administrativo negativo (decreto ley 2304 de 1989 arts. 1o. y 7o.), y, por esta razón, lo adopta la Sala para eventos como el que aquí se presenta.

Más adelante, como lo recuerda el profesor Carlos Betancur Jaramillo, se continuó detectando el "vacío que existía en el régimen anterior y que había impuesto solución jurisprudencial en el sentido de que esa etapa liquidatoria debía cumplirse a más tardar dentro de los dos años siguientes a su terminación. Se valió la jurisprudencia, por analogía, del mismo término previsto para la caducidad de los conflictos contractuales en general;

y con la consideración de que si cualquiera de las partes tenía ese término para hacer algún reclamo derivado del contrato, ese mismo era el lapso que la administración tenía para unilateralmente definir quien le debía a quien y cuánto" (Derecho Procesal Administrativo, pgs. 545, 546).

La aplicación de esta directriz jurisprudencial a este caso concreto significa que, si la terminación de la obra ocurrió en diciembre de 1982 y la liquidación unilateral se produjo el 26 de enero de 1984, no se había vencido el plazo de dos años de que disponía la administración para hacerlo y, por ende, el cargo no prospera.

También se afirma que la declaración de incumplimiento del contrato debía preceder al acto de liquidación, de una parte, y de otra que tal declaración solo era procedente durante el plazo de vigencia del contrato.

Es cierto que la interpretación teleológica de las denominadas cláusulas exorbitantes determinó al juez administrativo a decidir que su ejercicio solo era jurídicamente válido dentro del plazo del contrato, pues, vencido éste, finalizaba su competencia *ratione temporis* y desencadenaba la anulación del acto administrativo. Sin embargo, y dejando a salvo los trazos generales de la interpretación anterior, en la sentencia de 29 de enero de 1988, luego de recordar la doctrina expuesta en los fallos de febrero 21 de 1986, actor, Sociedad Ingeniería Explotaciones y Pavimentos Ltda., Consejero Ponente: Dr. Carlos Betancur Jaramillo, y de septiembre 24 de 1987, actor: Compañía Constructora de Occidente, Consejero Ponente Dr. Julio César Uribe Acosta, en los cuales se expuso la tesis aludida, agregó:

> "Para la Sala, la doctrina expuesta merece ratificación parcial, pero con algunas precisiones en torno a la declaratoria de incumplimiento, la que, en ciertas circunstancias, sí podrá hacerse por la Administración contratante después del vencimiento del término del contrato.
>
> "Si se observa el régimen contractual vigente, similar en este campo al que organizaba el Decreto 150 de 1976, puede afirmarse, frente al incumplimiento del contratista, en síntesis lo siguiente:
>
> "Durante la vigencia del contrato el incumplimiento parcial, que no haga imposible su ejecución, justificará la multa como medida coercitiva provisional para constreñir su cumplimiento. Pero si ese incumplimiento es de mayor entidad la Administración podrá darlo por terminado en forma anticipada o anormal y podrá exigir las multas vigentes y la cláusula penal pecuniaria, además de ordenar la liquidación del contrato.
>
> "Hasta aquí ese incumplimiento o es la causa de la multa o el motivo para la caducidad. En otros términos, la declaración de incumplimiento es el fundamento o apoyo de una medida diferente, pero consecuencial, vinculada íntimamente con la vigencia del contrato.

"Pero qué sucede cuando el contratista incumple y la administración guarda silencio durante la vigencia del mismo?

"Con la tesis anterior, nada podía hacer; y tenía que someterse la Administración que cumplió o se allanó a cumplir a la decisión del Juez del contrato.

"Pues bien. Aquí se rectifica la tesis con el siguiente alcance: En los contratos de obra pública, de suministro o prestación de servicios por ejemplo, en los cuales la nota de tracto sucesivo se ve clara, la Administración podrá declarar el incumplimiento del contratista luego de que haya vencido el plazo contractual sin que éste haya ejecutado la totalidad de la obra, entregado todos los bienes o prestado el servicio convenido, como medida obligada para hacer efectiva la cláusula penal pecuniaria.

"El fundamento de esta facultad se encuentra en el mandato contenido en el inciso 1o. del artículo 72 del Decreto 222 de 1983, idéntico a la previsión contemplada en el mismo inciso del artículo 61 del Decreto 150 de 1976.

"Dispone aquella norma:

"En todo contrato que no fuere de empréstito, deberá estipularse una cláusula penal pecuniaria, que se hará efectiva directamente por la entidad contratante en caso de declaratoria de caducidad o de incumplimiento".

"Pues bien. La doctrina venía tomando este texto en forma recortada. Aceptaba que con la declaratoria de caducidad pudieran hacerse efectivas cuando la Administración no hiciera el pronunciamiento de caducidad durante el plazo contractual o lo produjera después de su vencimiento y menos que pudiera hacer, vencido el contrato, una declaración de incumplimiento para tales efectos.

"Con esta interpretación se estaba recortando evidentemente el poder de la administración contratante; porque si bien ésta no puede caducar lo ya terminado, nada impide que se pronuncie sobre el incumplimiento del contratista, cuando precisamente el vencimiento del plazo pone en evidencia que ya el contrato no se puede ejecutar en su integridad. En otros términos, cuando el vencimiento del plazo, *per se,* muestra que hubo un incumplimiento en determinado porcentaje.

"Y todo se debió a una mala interpretación de la ley y como si ésta sólo permitiera la declaración de incumplimiento para efectos de multas, o de caducidad. Ese artículo 72 va más allá y permite ese pronunciamiento con otro fin diferente: El poder hacer efectiva la cláusula penal pecuniaria. En otros términos, ese artículo 72 permite que se haga efectiva la cláusula penal no sólo en el evento de la caducidad sino también en el caso de incumplimiento; incumplimiento que debe ser expresamente declarado por la Administración.

"Basta releer el texto transcrito para observar esas dos vías para hacer efectiva dicha cláusula penal mediante decisión administrativa. Una, por la vía de la caducidad; y otra, por la del incumplimiento. Estas dos oportunidades no son más que la conclusión de la interpretación racional del extremo subrayado "en caso de declaratoria de caducidad o de incumplimiento". Porque, además, aquí la "o" es disyuntiva y tiene que serlo porque la declaración de caducidad no puede confundirse con la de incumplimiento porque en esta existe sólo un motivo para su declaración (el incumplimiento) mientras que en la de caducidad se pueden dar, además de ese motivo, otros diferentes.

"Pero este poder de declarar el incumplimiento no podrá ejercerse en forma ilimitada en el tiempo porque no podrá declararse después de vencido el plazo que la Administración tiene para liquidar tales contratos. Es apenas obvio que no pueda cumplirse después de esa liquidación, háyase hecho en forma unilateral o de común acuerdo entre los contratantes. Si lo primero y la Administración guardó silencio de ese incumplimiento en su acto, no podrá revocarlo sin consentimiento del contratista ya que creó una situación individual o concreta a su favor. Y si lo segundo (liquidación de común acuerdo) el acto será intocable unilateralmente por conformar un acuerdo de voluntades logrado entre personas capaces de disponer.

"En suma, la Administración podrá declarar el incumplimiento después del vencimiento del plazo contractual de ejecución y antes de la liquidación o dentro del acto liquidatorio mismo, pero no después de la expedición de éste" (pgs. 1036 a 1038).

En conclusión:

a) La Sala considera que la liquidación efectuada por Telecom fue oportuna, dado que para ese entonces no existía término legal para efectuarla.

b) El acta de liquidación se elabora por funcionario delegado por la resolución 01000-3071 de 16 de junio de 1983 (fls. 144 del C. 4), y se aprueba por la resolución No. 420 de 26 de enero de 1984 (fls. 27 del C. 5), para lo cual existía autorización legal tanto en el decreto 150 (art. 192) como en el 222 (art. 288).

c) En el acta referida, y por supuesto en el acto que la aprobó, se tuvo en cuenta el incumplimiento del contratista, todo lo cual ocurrió, a términos de la jurisprudencia citada, dentro de los términos de competencia temporal.

d) Por consiguiente, y en razón de estos cargos iniciales, asiste la razón al Tribunal *a-quo* al considerar que no afectan la validez jurídica de los actos impugnados.

e) Sobre este particular y para evitar confusiones, vale la pena precisar que se está comentando y aplicando la legislación vigente a la época de expedirse los actos impugnados, dado que, sobre este tema, la ley 80 de 1993 introdujo importantes modificaciones tales como el señalamiento del plazo de 4 meses para la liquidación del

contrato, o la eliminación de la prerrogativa de las entidades estatales para la declaración de incumplimiento del contrato con posterioridad al vencimiento del plazo contractual. Se hace esta advertencia simple, sin más comentarios, por cuanto no los ha menester la solución de la controversia que hoy ocupa a la Sala.

C.- La nulidad del acto de liquidación declarada por el *a-quo* tomó por fundamento único la no precisión de "las cantidades de dinero a cargo de Telecom, por concepto de actas de ajuste de precios, pues aunque reconoció que se debían, no cuantificó las sumas de dinero a su cargo por tales conceptos, violando así el inciso 2o. del artículo 289 del decreto 222...".

Seguramente el fallo apelado hace referencia a la siguiente "nota" dejada en el acta de liquidación que fue posteriormente acogida por el acto impugnado:

"POR CONCEPTO DE AJUSTE DE PRECIOS PACTADO EN LA CLÁUSULA OCTAVA DEL CONTRATO No. 8875 ESTÁ EN TRÁMITE UNA CUENTA DE COBRO CORRESPONDIENTE A LAS ACTAS DE RECIBO PARCIAL No. 1, 2 y 3. EL VALOR QUE SE APRUEBE POR PARTE DE LA EMPRESA DEBERÁ TENERSE EN CUENTA PARA POSTERIORMENTE SER DESCONTADA DEL SALDO A FAVOR DE TELECOM".

La cláusula octava del contrato original, que sirve de fundamento a la observación anterior, estipula:

"REVISIÓN DE PRECIOS- Los precios unitario (sic) serán objeto de revisión periódica sobre las cantidades de obra ejecutada descontando la amortización correspondiente al anticipo (Po), mediante la fórmula matemática estipulada en el anexo No. 2".

Obviamente, la liquidación es una operación administrativa que sobreviene a la finalización normal o anormal del contrato (en todos los casos en que por ministerio de la ley o por la naturaleza del contrato es indispensable hacerla), con el propósito de establecer, de modo definitivo entre las partes contractuales cuál de ellas es deudora, cuál acreedora y en qué suma exacta; si tal cosa no se logra, obviamente el acto de liquidación lo es solamente de nombre sin que materialmente se esté logrando liquidar la relación contractual por cuanto serán necesarias liquidaciones posteriores.

Por eso, en el acto de liquidación no pueden quedar pendientes reconocimientos de obligaciones que se originen en el contrato, pues, todas ellas debieron tener reconocimiento anterior, o se debe hacer tal reconocimiento en el acto mismo de liquidación de modo que nada quede pendiente hacia el futuro. Proceder de otra manera es desnaturalizar la propia razón de ser de la liquidación; es despojarla de su sentido intrínseco; es liquidar para volver a liquidar, vale decir, no liquidar. De allí que, con buen sentido, la nueva ley de contratos subraye su contenido definitorio último de la relación negocial, al disponer que "en esta etapa las partes acordarán los ajustes, revisiones y reconocimientos a que haya lugar", y que "en el acta de liquidación constaran los acuerdos, conciliaciones y

transacciones a que llegaren las partes para poner fin a las divergencias presentadas y poder declararse a paz y salvo", subrayando la naturaleza constitutiva, y no simplemente contable, que debe revestir esta actuación.

Precisamente estas especiales características de la liquidación han determinado que nuestro ordenamiento prevea que, cuando no sea posible el acuerdo de las partes, la administración quede dotada de una prerrogativa de poder público para hacerlo de modo unilateral; es la voluntad de la ley que, en aras de la seguridad jurídica, el asunto se resuelva de modo definitivo en cuanto al ejercicio de la función administrativa concierne, dejando a salvo –claro está– los mecanismos de impugnación ante esta jurisdicción.

De modo que, por este aspecto, la liquidación que se impugna en este proceso no supera el examen de legalidad y, por ende, se debe confirmar la anulación declarada por el *a-quo* y proceder a liquidar el contrato.

Para ello la Sala debe determinar las bases con arreglo a las cuales se hará dicha liquidación y, es aquí donde caben las razones de inconformidad del apelante quien sostiene que se deben incluir los valores correspondientes al contrato adicional porque integra, con el contrato original, una sola unidad y, además, porque la no ejecución de la obra dentro del término convenido obedeció a razones de fuerza mayor.

Con tal propósito es conveniente reseñar los hechos que están probados en el proceso y que fueron establecidos por el *a-quo* de la siguiente manera:

> "5.1.1. Telecom contrató con Helder Martínez Naranjo la construcción de una edificación en Mitú (Vaupés), por precios unitarios y plazo de cinco meses contados a partir de la entrega del anticipo, de $15.189.747.95 y precio posible de $23.789.096.25, según aparece a folio 36 del cuaderno 2.
>
> "El precio unitario estaba sometido a ajustes, porque así lo dice el anexo No. 3, que forma parte integrante del contrato y que aparece a folio 43 del mismo cuaderno 2.
>
> "Esta revisión de precios acordada se hizo conforme al art. 86 del decreto 222 de 1983.
>
> "5.1.2. El anticipo se pagó el día 18 de mayo de 1982, y por ello desde entonces empezó a correr el plazo (véase folio 4 del cuaderno 2, afirmación de la demanda y folio 240 del cuaderno 3, oficio de Telecom, que coincide con el demandante).
>
> "5.1.3. Telecom y el contratista celebraron contrato adicional No. 1, el día 17 de junio de 1982, por el cual modificaron precio y el plazo, así: "Primera: Adicionar el valor del contrato 8873 en la suma de siete millones doscientos setenta y un mil trescientos cincuenta y ocho pesos con 54/100 moneda corriente ($7.271.358.54). "Segunda: La totalidad de la obra deberá entregarse a más tardar el 15 de julio de 1982. "Tercera: Todas las cláusulas del contrato No. 8875 continúan vigentes y

rigen para este contrato adicional en cuanto no se opongan a lo aquí estipulado" (folio 195 cuaderno 1).

"La firma de este contrato adicional obedeció según el contratista a la declaratoria de urgencia que hizo el Consejo de Ministros (véase demanda) y según Telecom, a la oferta que hiciera el propio contratista (véase el testimonio de Alvaro Alfonso Marconi, interventor folio 207 y 212 del cuaderno 3).

"5.1.4. Telecom entendía que la modificación al plazo acordado lo reducía a tres meses contados desde la fecha inicial de celebración del primer contrato, esto es, tres meses desde el 17 de abril de 1982, y así lo dijo repetidamente, en las comunicaciones que dirigió al contratista, según puede verse en el folio 1951 de 11 de julio de 1983 (cuaderno 1 folio 219); el oficio 1052, de dos de abril de 1984 (cuaderno 3, folio 234); y así parece aceptarlo el contratista al entregar cronogramas de las obras (folios 15 y 41 cuaderno 4). En estas condiciones el plazo vencía el 17 de julio de 1982.

"Aún entendiendo que los tres meses pactados en el contrato adicional, se contaban desde la fecha de pago del primer anticipo, como lo quiere el demandante, el plazo convenido se terminaba el 18 de agosto de 1982.

"5.1.5. El contratista ejecutó y entregó parcialmente la primera parte de la obra el 24 de junio de 1982, según consta en acta No. 1, que aparece de folio 197 a 201 inclusive, del cuaderno 2, firmada por el interventor, el representante de la Contraloría y el propio demandante.

"5.1.6. El contratista entregó parcialmente otra parte de la obra, el 21 de octubre de 1982, según consta en acta de obra No. 2, firmada por los mismos que suscribieron la anterior (folio 202 cuaderno 1).

"5.1.7. El contratista entregó totalmente la obra el día 16 de diciembre de 1982, según consta en acta No. 3, suscrita por los mismos (folio 273 del cuaderno 3). Si bien el demandante afirma que ello se demoró debido a que el interventor no se presentaba a recibirla; éste declara que ello ocurrió porque el contratista no las entregaba (folio 210 cuaderno 3).

"Cierto es en todo caso, que para el 25 de septiembre de 1982, el demandante aún no concluía la construcción, por que así lo atestiguaba al suscribir documento donde junto con el interventor hacen una relación de los faltantes. (folio 245 cuaderno 3), hecho que se ratifica con la segunda entrega parcial de obra que se hace en octubre.

"Y a juzgar por los antecedentes administrativos el problema persevera para 28 de octubre y 24 de noviembre según las comunicaciones que el interventor y el jefe de la oficina, envían al constructor (cuaderno 3 folios 247 y 249), demora que posteriormente el propio Presidente de Telecom, certifica (folio 252 cuaderno 3).

"5.1.8. La demora en el cumplimiento del plazo acorde en el contrato adicional se debe a que el contratista no cumplió con la jornada adicional acordada, según lo evidencia el oficio 2051 de 30 de mayo de 1982 que el interventor y el jefe de proyectos de Telecom envían al constructor (folio 240 cuaderno 3).

"5.1.9. Durante la ejecución del contrato, el contratista no alegó razones que le impidieran cumplir, no solicitó prórroga alguna. Así lo evidencian el testimonio de Marconi ya citado (folio 203 cuaderno 3), y así lo confiesa la demanda cuando dice que comunicó las razones para su atraso en marzo de 1983 (véase hecho 7.d), esto es, después de finalizar la obra".

"....)

"Entregada la obra, Telecom citó al contratista para la liquidación del contrato, negándose éste a asistir. Así lo prueban el testimonio de Alvaro Sánchez (folio 215 cuaderno 3), y los distintos oficios dirigidos por Telecom que aparecen a folios 99 a 104, inclusive del cuaderno 4, documentos que a más de ser públicos, se hallan apoyados por el dicho de la secretaria del contratista contenida en el oficio de folio 105 del cuaderno 4.

"5.1.11. Telecom liquidó unilateralmente el contrato, el 04 de agosto de 1983, discriminado en 22 capítulos, el total de obra realizada según las tres actas parciales de obra, sumando sus valores totales, y agregando a ello el valor de la planta eléctrica, acordada en el contrato adicional. De otro lado, sumó el valor de los dos anticipos pagados, el del contrato principal y el del adicional, para concluir que el contratista había recibido valores en exceso. Telecom no liquidó ajustes por diferencias de índices de precios, conforme a lo pactado, pero aceptó expresamente que los debía y afirmó que procediera a pagarlo, una vez el contratista restituyera la suma que resultó a deber (folios 46 a 63 del cuaderno 4).

"5.1.12. Telecom aprobó la liquidación por resolución 420 de 26 de enero de 1984 (folio 27 cuaderno 1).

"5.1.13. Esta decisión fue recurrida y confirmada por la número 2210 del mismo año (folio 33 cuaderno 1)". (fls. 370 a 375 C. 1).

Dos aspectos son importantes para deducir la carencia de razón del actor: en primer lugar que hubo incumplimiento en el plazo pactado en el contrato adicional para la entrega de la obra, circunstancia que ni siquiera el propio demandante osa negar; en segundo término que el valor de las obras pactado en el contrato original fue incrementado en el adicional por la única y exclusiva razón de la disminución en el plazo de construcción como quedó expresamente consignado en las constancias previas (literal d) del propio contrato adicional (fls. 36 del C.) y en la relación de los sobrecostos que tendría que asumir el contratista en razón de la disminución del plazo cuya cuantía coincide con el incremento del valor en el contrato adicional (fls. 40 del C. 4).

De otro lado, dicho incumplimiento no obedeció a razones de fuerza mayor como lo adujo el demandante, o, al menos esa fuerza mayor no está probada en el proceso; y, por lo tanto, el incumplimiento del contratista frente a la obligación adquirida en el contrato adicional impide que pueda válidamente reclamar el pago de los sobrecostos en él pactados. Su derecho está condicionado a la prueba de su cumplimiento, lo cual no solo no se hizo, sino que aparece clara la demostración del fenómeno contrario.

En consecuencia, en la liquidación que hará la Sala se tendrán en cuenta los reajustes de que trata la cláusula octava del contrato original y que aparecen reconocidos pero no cuantificados en la liquidación impugnada, más los datos consignados en ella que, como se ha visto, no merecen reproche. Igualmente se dispondrá el pago del valor del acta parcial No. 3 que la propia entidad demandada reconoce no haberlo hecho.

En consecuencia se tiene:

Valor acta No. 03:	$ 760.296,71
Los reajustes de las actas Nos. 1, 2 y 3, de acuerdo con la fórmula de reajuste y las cuentas presentadas por el contratista ascienden a	$ 645.503,24
Total	$ 1.406.799,95
Menos, saldo a favor de Telecom	$ 3.241.652,26
Nuevo saldo en favor de Telecom	$ 1.241.652,26

En mérito de lo expuesto, el CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN TERCERA, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO: CONFÍRMASE el fallo apelado.

SEGUNDO: ADICIÓNASE la liquidación practicada por Telecom de la siguiente manera:

Valor acta No. 03:	$ 760.296,71
Los reajustes de las actas Nos. 1, 2 y 3, de acuerdo con la fórmula de reajuste y las cuentas presentadas por el contratista ascienden a	$ 646.503,24
Total	$ 1.406.799,95
Menos, saldo a favor de Telecom	$ 3.241.652,26
Nuevo saldo en favor de Telecom	$ 1.241.652,26

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN Y **PUBLÍQUESE EN LOS ANALES DEL CONSEJO DE ESTADO.**

Se deja constancia que la anterior providencia fue discutida y aprobada por la Sala en sesión de fecha veintiuno (21) de junio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

CARLOS BETANCUR JARAMILLO
Presidente de la Sala

JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

JESÚS MARÍA CARRILLO BALLESTEROS

LOLA ELISA BENAVIDES LÓPEZ
Secretaria

NOTA DE RELATORÍA: Se reitera la sentencia del 29 de enero de 1988, Exp. 3615, Ponente: Dr. CARLOS BETANCUR JARAMILLO, Actor: DARÍO VARGAS SANZ.

RESPONSABILIDAD DEL ESTADO/ACCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA-Determinación/**OPERACIÓN ADMINISTRATIVA**

Ha dicho la jurisprudencia desde hace varios lustros que la responsabilidad del Estado nace o de los actos (incluidos aquí los contratos) o de los hechos, omisiones u operaciones administrativas; y ha concluido que cuando la lesión la produce el acto ilegal la acción será de restablecimiento (nulidad y restablecimiento en la terminología del decreto 2304 de 1989); contractual cuando el perjuicio se derive del contrato; y de reparación directa cuando el daño sea causado por un hecho, una omisión o una operación administrativa. La diferenciación de las distintas acciones se presenta clara en la mayoría de los casos. Pero se dan hipótesis en las cuales esa diferencia nítida no se observa, como puede suceder cuando el perjuicio alegado es producto de una operación administrativa en la que normalmente se conjugan actos, hechos de ejecución u omisiones; o cuando la lesión la produce el acto administrativo, pese a estar ajustado al ordenamiento.

OPERACIÓN ADMINISTRATIVA-Definición

A partir de la vigencia del art. 13 del decreto 2304 de 1989, la operación administrativa no se asimila al acto administrativo, como lo hacía el art. 82 *in fine* del C.C.A., sino que más bien se trata como un hecho o un conjunto de hechos de ejecución de un acto administrativo, sigue pensándose en la definición de la figura la concurrencia de los dos fenómenos anotados (los actos y los hechos u omisiones) en forma sucesiva o encadenada, hasta el punto que muchas veces el perjuicio lo produce el acto, dada su ilegalidad, o el conjunto de los mismos unidos a otros trámites o actuaciones dentro

de un procedimiento del cual puede deducirse, en ciertos eventos, un daño no particularizado en alguno o algunos de los pasos cumplidos; y en otras, aunque la ilegalidad de la decisión no se observe, el daño solo surge de la ejecución irregular de la misma, y existen casos, aún más excepcionales, en que el daño se produce pese a la legalidad del acto administrativo.

OPERACIÓN ADMINISTRATIVA/PERJUICIO-Fuente/**ACTO ADMINISTRATIVO**-Ejecución/**ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO/EJECUCIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO**-Irregularidad/**ACCIÓN DE REPARACIÓN DIRECTA/PRINCIPIO DE IGUALDAD FRENTE A LAS CARGAS PÚBLICAS**

La operación administrativa es comprensiva de las medidas de ejecución de una o varias decisiones administrativas, sin que aquellas puedan considerarse desligadas de éstas, ni en su legalidad ni en sus alcances o contenidos. Pero es claro, no se repite, que cuando el perjuicio nace de la ilegalidad de la decisión administrativa (acto administrativo) y su ejecución no hace sino acatarla, la acción deberá ser de restablecimiento; cuando el daño proviene de la irregular ejecución de un acto que no se cuestiona en su legalidad, la acción será de reparación directa y deberá centrarse su cuestionamiento en los actos materiales de ejecución de la decisión administrativa, pero sin omitir en esa evaluación el alcance de dicha decisión, por ser, en definitiva, la que delimita los poderes de ejecución de la administración; como será de reparación directa también cuando el acto, en si, no es ilegal pero es la fuente del perjuicio por implicar rompimiento del principio de igualdad ante las cargas públicas. La responsabilidad por la operación administrativa, concebida ésta como el conjunto de actuaciones cumplida dentro de un procedimiento administrativo dado que culmina irregularmente o no culmina, no es nueva en la jurisprudencia de la Sala. Así se ha condenado al Incora vbgr, por procedimientos de adquisición de bienes particulares con fines agrarios que resultan fallidos en perjuicio de éstos.

SOCIEDAD CONSTRUCTORA/OBJETO SOCIAL/LICENCIA DE CONSTRUCCIÓN-Inexistencia/**PERJUICIO**-Determinación/**PERJUICIO EVENTUAL**-Improcedencia/**PERJUICIO INCIERTO**-Improcedencia/**DICTAMEN PERICIAL**-Valor probatorio/**INMUEBLE**-Rendimiento

La existencia del perjuicio aparece así evidente. La actora es una sociedad comercial dedicada a la construcción y el ánimo de lucro que la mueve a desarrollar su objeto social se presume. Para la evaluación del perjuicio sufrido por la actora no puede olvidarse que el procedimiento de licencia resultó fallido y que la construcción, para la cual no existía sino un anteproyecto no aprobado, no se pudo llevar a cabo. Por consiguiente, el perjuicio no puede mirarse como la ganancia que dejó de percibir la demandante por la frustración de su negocio, por cuanto de hacerlo así se le estaría reconociendo un perjuicio eventual no indemnizable, ya que la

ganancia que se dice se frustró, implicaba la transferencia del inmueble sobre el cual se iba a construir el edificio; inmueble que permanece en su patrimonio con su valorización consiguiente. Con esta perspectiva merece total rechazo el dictamen rendido por los señores arquitectos, los cuales partieron para su evaluación de lo que la firma aspiraba a obtener como ganancia luego de la venta de la totalidad de la edificación; perjuicio que mirado desde esa órbita se convierte en meramente eventual o incierto, no solo por no haberse dado la hipótesis de la venta, sino porque la construcción que se intentaba hacer no poseía la correspondiente licencia y solo tenía un anteproyecto, no aprobado; y ni siquiera se demostró la venta anticipada de partes de la edificación sobre planos. En tales condiciones el perjuicio hay que circunscribirlo a la inmovilización del inmueble durante el lapso comprendido entre 1982 y agosto de 1995, inmovilización que ciertamente afectó el rendimiento que podía esperarse del valor del predio puesto a un interés comercial corriente.

LICENCIA DE CONSTRUCCIÓN/PERJUICIO

El procedimiento que cumplió la administración a iniciativa de la parte actora, fue a todas luces irregular y perjudicial. Esta pretendió con sus gestiones obtener una licencia de construcción que le permitiera construir una edificación en terrenos de su propiedad en la Urbanización "LOS ROSALES" de esta ciudad, previo el cambio de los niveles de conservación que presentaba y que no permitían el desarrollo del proyecto arquitectónico que presentó en abril de 1985, y fue sometida a un tratamiento indebido y dilatorio que hasta la fecha le ha impedido cumplir su cometido con graves perjuicios para su patrimonio. El derrotero que se dejo explicado atrás acredita no sólo la existencia de la actuación administrativa en sus distintas etapas, sino que muestra la conducta perjudicial que lesionó los derechos de la sociedad demandante.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Tercera. Santa Fe de Bogotá, D.C., diecisiete (17) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. CARLOS BETANCUR JARAMILLO.

Referencia: Expediente No. 7095 - INDEMNIZACIÓN. Actor: SOCIEDAD DURÁN MUÑOZ Y COMPAÑÍA LTDA. Demandada: DISTRITO ESPECIAL DE BOGOTÁ (Hoy Santa Fe de Bogotá, Distrito Capital).

Procede la Sala a conocer el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia de agosto 22 de 1991 dictada por el Tribunal administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda y se denegaron las súplicas de la demanda.

Súplicas que en la demanda presentada el 24 de febrero de 1987, aparecen del siguiente tenor:

"1- Que se declare que el Distrito Especial de Bogotá, con sus acciones y omisiones a través del Departamento Administrativo de Planeación, ocasionó daño a Durán Muñoz y Cía. Ltda., de acuerdo a los hechos de este libelo.

"2- Que en consecuencia se condene al Distrito Especial de Bogotá a cancelar la suma que por perjuicios a Durán Muñoz y Cía. Ltda., se demuestre en este Proceso y que considero superior a Doscientos Millones de Pesos ($ 200.000.000.00) m/cte.

"3- Que se condene al demandado a pagar a favor de mi mandante el reajuste monetario de la suma que por perjuicios se establezca en este Proceso y desde el momento en que según las pruebas se haya causado, hasta la fecha de la sentencia que ponga fin a este proceso, conforme a los Artículos 178 del C.C.A., y 308 del C. de P. C. Para establecer la devaluación debería estarse al precio de las Unidades de Poder Adquisitivo Constante (UPAC) al momento de la irrogación del perjuicio y al momento que como precio tengan a la fecha en que se profiera la sentencia o a los índices de precios al consumidor emitidos por el DANE ente esas mismas fechas, esto es, la fecha en que se demuestre la irrogación del perjuicio y la fecha de la Sentencia que ponga fin al Proceso. A este efecto solicito se ordene tramitar el incidente regulado por el Artículo 308 del C. de P. C.

"4- Que igualmente se condene al demandado a pagar a favor de mi demandante desde el momento en que se demuestre la irrogación del perjuicio y sobre la suma ya registrada con la devaluación de que trata el numeral anterior, intereses de mora a la tasa máxima que permita y certifique la Superintendencia Bancaria.

"5- Que se condene al demandado a cancelar los gastos y costas de este Proceso.

"6- Finalmente solicito se señale fecha de cumplimiento de las condenas decretadas." (fls. 2 y 3 c. ppal).

En el mismo libelo, según la síntesis del tribunal, se narraron los siguientes hechos:

"1. El actor compró de Pío Instituto de Hijas de María Religiosas Escolapias un inmueble localizado en Bogotá, identificado con el número 76-06 de la carrera 3a., con noventa (90) metros de frente, sobre la dicha carrera, por escritura pública número 2410 de octubre veinticuatro (24) de mil novecientos setenta y ocho (1978) Notaría veinte (20) del Círculo de Bogotá.

"2. El predio fue adquirido para adelantar un programa de vivienda sujeto a las normas de la resolución 50 de 1975.

"El Alcalde Mayor de la capital expidió el veintiséis (26) de mayo de mil novecientos ochenta (1980), el decreto 749, por el que se reglamentó el tratamiento de conservación de la zona norte, compresiva del lote anterior, que deja intacta la reglamentación existente en la resolución 50 de 1975, en cuanto se refiere a predios con un frente superior a 35 ms.

"4. El actor radicó ante el Departamento Administrativo de Planeación, bajo los números 9593 y 9088 de noviembre diecisiete (17) de mil novecientos ochenta (1980) y septiembre veintidós (22) de mil novecientos ochenta y uno (1981) solicitud para que se excluya su predio de la clasificación de los niveles 1, 2 y 3 de conservación y le permitan construir a la misma altura del predio de la diagonal 76 No. 2-70 que le es colindante.

"5. La Junta de Protección del Patrimonio Urbano acepta las solicitudes en sesión del veintitrés (23) de junio de mil novecientos ochenta y dos (1982).

"6. La Junta de Planeación Distrital acordó el nivel 3 de conservación para la propiedad del demandante, en sesión de julio quince (15) de mil novecientos ochenta y dos (1982).

"7. El Alcalde dictó entonces el decreto 2391 de 1982, que limita la altura de los edificios en la zona norte, a cinco pisos.

"8. En desarrollo de dicha norma el mismo Alcalde dictó el decreto 066 de 1983, por el que autorizan solamente cinco pisos para el lote del demandante.

"9. El Alcalde revocó éste último acto mediante resolución 226 de agosto 8 de 1984 y ordena aplicar el decreto 749 de 1980, que no limita la altura de las edificaciones.

"10. El Departamento Administrativo de Planeación demora la expedición del acto hasta abril 10 de 1986, cuando se expide el decreto 1032 de julio 28.

"11. Con su conducta el demandado ocasionó perjuicio patrimonial al actor, quien dejó de ganar a julio de 1984, la cantidad de doscientos cincuenta y un millones setecientos ochenta mil pesos ($ 251.780.000.00).

"12. E igualmente le inmovilizó veinticinco millones de pesos ($ 25.000.000.00). (fls 432 a 434 c.ppal).

El *a-quo* para tomar la decisión denegatoria indicada atrás, sostuvo que la demanda era inepta. Inconforme la parte actora con lo así decidido, apeló.

Cumplido el trámite propio de esta segunda instancia, es oportuno decidir.

Para ello, CONSIDERA:

Estima la Sala que deberá estudiar, en primer término, la excepción de ineptitud de demanda que encontró probada el tribunal; ya que de resultar cierta su operancia no habría lugar al estudio de fondo del asunto. Así mismo se estudiará la excepción de caducidad propuesta por la parte demandada.

Sostuvo el tribunal para declarar su ineptitud:

"Por la primera pretensión quiere se condene al demandado por los daños causados con las acciones y omisiones que se narran en la demanda.

"Hay lugar a negarla, declarando a cambio como probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por cuanto derivándose responsabilidad de actos administrativos, como son los distintos decretos y resoluciones dictadas con ocasión primero de cambio de nivel de conservación del predio, y luego con el permiso para construir, era menester que el actor, impugnara dichos actos, demandando su nulidad y el posterior restablecimiento patrimonial de su derecho.

"Y tal falta de impugnación, conduce necesariamente a que las pretensiones se derroten y no a una sentencia inhibitoria por cuanto no hay un error propiamente formal de la demanda en el sentido que no se omitieron requisitos de los consignados en la ley procesal, que sean esenciales para comprender el sentido de la demanda, tales como la presentación clara y ordenada de los hechos, o la separación y corrección formal de las pretensiones, o la identidad de las partes que conduzca a dudas.

"Aquí por el contrario las pretensiones son claras y los hechos están debidamente ordenados, pero no hay una concordancia material entre ellos, en la medida en que de ellos no se desprende que se tenga el derecho cuya protección se reclama.

"Los fallos inhibitorios se producen cuando falta un presupuesto del proceso tal como capacidad para ser parte, o demanda en forma.

"De aceptarse que la demanda está bien encaminada y que ella se refiere a hechos y omisiones de la administración distrital, predicables de su Departamento Administrativo de planeación, hay igualmente ineptitud sustantiva por que (sic) en ella no se pide como cuestion principal la declaratoria de responsabilidad del demandado.

"Aquí también hay error sustantivo y no procesal por que (sic) la queja no se refiere a que no existan pretensiones, o que ellas no sean precisas o claras, sino que las que se contienen en la demanda no son suficientes para lograr el resultado esperado.

"Y es, que como cuestión principalísima el demandante debe pedir del Juez, se declare al demandado responsable, para de ella derivar las consecuenciales de indemnización.

"Y si omite hacerlo, en virtud al carácter rogado de la jurisdicción, al Juez le está vedado reemplazar la actividad de la parte, viéndose en la necesidad de negar las pretensiones.

"Aquí como en el caso anterior no hay ineptitud formal sino sustantiva por que (sic) el defecto dice del contenido de la demanda y de la aptitud de la misma para lograr el resultado que se espera. No puede obtenerse indemnización por daños causados sin que se obtenga previamente la declaración de responsabilidad.

"Si ello fuera así, y la demanda se tuviera como idónea, hay que hacer notar que hay una discordancia entre los hechos que se presentan en aquel escrito, y los que realmente se probaron. En efecto, mientras que la demanda afirma que el Distrito demoró en concederle la licencia para construir sobre el lote, en claro desobedecimiento a lo dispuesto en la normatividad vigente en el momento en que lo compró e hizo la solicitud; la verdad es que en ese momento éste estaba afecto al nivel de conservación 1., que implicaba la preservación de la construcción allí levantada, y mientras logró el cambio de nivel con la oposición de los vecinos, el Distrito modificó la reglamentación general.

"Los hechos probados enseñan que no hubo desconocimiento de derecho alguno pues cuando el propietario del lote aquí demandante logró el nivel 3 de conservación para el mismo, existía una reglamentación general diferente a la que pretende lo ampara; y sabido es adicionalmente que las disposiciones de orden general pueden modificarse en cualquier tiempo y desconocer expectativas como la tenida por Durán Muñoz y Cía. que aspiraba a cambiar el nivel de conservación del lote y a levantar allí un edificio de altura, conforme con la reglamentación que regía al comprar el inmueble, sin contar con que mientras cumplió esa tramitación le modificaran las normas de urbanismo.

"Pero adicionalmente y como última razón de apoyo a ésta decisión, nótese que la demora en obtener la licencia para construir, se debió fundamentalmente al sinnúmero de peticiones que el actor hizo, a los recursos que presentó y a las revocatorias directas que reclamó sucesivamente.

"En conclusión hay ineptitud sustantiva de la demanda, no habría ningún derecho adquirido desconocido y habría culpa del actor en la demora que se endilga en la administración." (fls. 436 a 438 c. ppal).

Por su lado, el señor apoderado de la parte actora al sustentar su recurso sostiene que el *a-quo* no interpretó adecuadamente los hechos de la demanda, por cuanto habría podido deducir la inexistencia de los actos administrativos contra los cuales, en su

oportunidad, era procedente la acción de nulidad; lo que impone el juzgamiento de las acciones u omisiones del Departamento de Planeación Distrital que causaron el perjuicio.

De ese escrito, se destaca el siguiente parte que es bastante ilustrativo:

"De la lectura de la demanda Honorable Magistrado Ponente, concluirá usted seguramente, que si bien se relatan unos hechos y se alude a unos actos administrativos, se manifiesta claramente que aquellos que pretendieron desconocer el derecho de Durán Muñoz y Cía. Ltda., FUERON REVOCADOS POR EL ALCALDE MAYOR DE BOGOTÁ, por lo que eran susceptibles en la medida de su derogación de acciones de nulidad en ejercicio de acción de restablecimiento, por sustracción de materia.

"Del hecho 37 concluirá el señor Magistrado también, que solo seis años después de iniciado el trámite, FINALMENTE, se reconoce el derecho.

"En síntesis es claro que lo que se demanda no son actos administrativos, pues los que quedaron vigentes eran precisamente los que reconocían el derecho. Lo que se demanda es la indemnización de unos perjuicios visibles a todas luces por la conducta omisiva del Distrito cuando dura seis años en reconocer el derecho que asistía al aquí demandante.

"LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE SE PROFIRIERON EN EL TRÁMITE PROMOVIDO POR MI MANDANTE.

1) Se encontraban vigentes al momento de la solicitud el Decreto 749 de 1980 y por remisión, la Resolución 50 de 1975.

2) Acta de Junta de Planeación de julio 15 de 1982 que crea una situación jurídica particular y concreta.

3) El Decreto 0066 de 1983 que limita la altura a cinco pisos para los predios de mi mandante. ESTE DECRETO ES REVOCADO por la Resolución 226/84 y las que la aclaran, donde el Alcalde Mayor rechaza la aplicación para Durán Muñoz y Cía. Ltda de la limitación de altura que el acto administrativo derogado quería imponerle y ordena proferir otro Decreto donde se reconozca el derecho de mi mandante, como ya se transcribió.

"Por las razones expuestas y especialmente por su derogatoria, el Decreto 0066/83 no podía ser sujeto de acción de nulidad.

"4) El Decreto 0391 de abril 10 de 1986 que a pesar de lo ordenado en la Resolución 226/84, vuelve a limitar la altura a cinco pisos para los predios de mandante.

"Este Decreto es modificado por el Decreto 1032 donde se reconoce el derecho de mi mandante para edificar su predio y donde se consigna que ha debido permitírsele la construcción solicitada desde julio de 1982.

Por razones obvias, el Decreto 0391 en la medida de su modificación, no era sujeto tampoco de acción de nulidad, por sustracción de materia.

"5) Finalmente, como se advirtió, se expidió el Decreto 1032 de 1986 que reconoce el derecho de mi mandante y en la medida que lo hacía y también por razones obvias, no era sujeto de acción de ninguna especie." (fls. 452 y 453 c. ppal.).

Para la Sala le asiste la razón a la recurrente, como pasa a explicarse:

Ha dicho la jurisprudencia desde hace varios lustros que la responsabilidad del Estado nace o de los actos (incluidos aquí los contratos) o de los hechos, omisiones u operaciones administrativas; y ha concluido que cuando la lesión la produce el acto ilegal la acción será de restablecimiento (nulidad y restablecimiento en la terminología del decreto 2304 de 1989); contractual cuando el perjuicio se derive del contrato; y de reparación directa cuando el daño sea causado por un hecho, una omisión o una operación administrativa.

Asimismo ha insistido la jurisprudencia que no es el capricho de la parte lo que define la acción adecuada, sino la naturaleza del elemento generador del perjuicio (sentencia de julio 30 de 1992, pr. 7024, Jorge Ruiz G., ponente Carlos Betancur Jaramillo), porque la indebida escogencia de la acción debe dar lugar a la ineptitud de demanda que impide el pronunciamiento de fondo.

La diferenciación de las distintas acciones se presenta clara en la mayoría de los casos. Pero se dan hipótesis en las cuales esa diferencia nítida no se observa, como puede suceder cuando el perjuicio alegado es producto de una operación administrativa en la que normalmente se conjugan actos, hechos de ejecución u omisiones; o cuando la lesión la produce el acto administrativo, pese a estar ajustado al ordenamiento.

Aunque ya en el derecho administrativo colombiano, a partir de la vigencia del art. 13 del decreto 2304 de 1989, la operación administrativa no se asimila al acto administrativo, como lo hacía el art. 82 *in fine* del C.C.A., sino que más bien se trata como un hecho o un conjunto de hechos de ejecución de un acto administrativo, sigue pensando en la definición de la figura la concurrencia de los dos fenómenos anotados (los actos y los hechos u omisiones) en forma sucesiva o encadenada, hasta el punto que muchas veces el perjuicio lo produce el acto, dada su ilegalidad, o el conjunto de los mismos unidos a otros trámites o actuaciones dentro de un procedimiento del cual puede deducirse, en ciertos eventos, un daño no particularizado en alguno o algunos de los pasos cumplidos; y en otras, aunque la ilegalidad de la decisión no se observe, el daño solo surge de la ejecución irregular de la misma, y existen casos, aún más excepcionales, en que el daño se produce pese a la legalidad del acto administrativo.

En otras palabras, en la actualidad, La operación administrativa es comprensiva de las medidas de ejecución de una o varias decisiones administrativas, sin que aquellas puedan considerarse desligadas de éstas, ni en su legalidad ni en sus alcances o contenidos.

Pero es claro, no se repite, que cuando el perjuicio nace de la ilegalidad de la decisión administrativa (acto administrativo) y su ejecución no hace sino atacarla, la acción deberá ser de restablecimiento; cuando el daño proviene de la irregular ejecución de un acto que no se cuestiona en su legalidad, la acción será de reparación directa y deberá centrarse su cuestionamiento en los actos materiales de ejecución de la decisión administrativa, pero sin omitir en esa evaluación el alcance de dicha decisión, por ser, en definitiva, la que delimita los poderes de ejecución de la administración; como será de reparación directa también cuando el acto, en sí, no es ilegal pero es la fuente del perjuicio por implicar rompimiento del principio de igualdad ante las cargas públicas.

La responsabilidad por la operación administrativa, concebida ésta como el conjunto de actuaciones cumplida dentro de un procedimiento administrativo dado que culmina irregularmente no culmina, no es nueva en la jurisprudencia de la Sala, así, se ha condenado al Incora vbgr, por procedimientos de adquisición de bienes particulares con fines agrarios que resultan fallidos en perjuicio de éstos.

A este respecto pueden verse las sentencias de noviembre 9 de 1984 (Proceso No. 9267) y junio 17 de 1993 (Proceso No. 7467), ambas con ponencia de quien redacta este fallo.

En el caso *sub-júdice* la demanda permite concluir que la operación administrativa, señala como la causa de los perjuicios, hay que analizarla en su conjunto; vale decir, con sus actos de trámite y definitorios, vigentes unos, derogados otros, sus medidas de ejecución y sus abstenciones.

Tampoco constituye ineptitud sustantiva no solicitar una declaratoria expresa de responsabilidad de la administración, la pretensión formulada por la sociedad demandante para que se declare que la entidad demandada le ocasionó un daño y por lo tanto debe indemnizarla, es suficiente para entender el objeto o finalidad de la demanda, dado que ella lleva implícito el concepto de responsabilidad que en últimas es la fuente de la obligación resarcitoria.

Las consideraciones anteriores son suficientes para revocar la sentencia de primera instancia en cuanto declara probada la excepción de ineptitud de la demanda.

Frente a la caducidad de la acción, la Sala anota:

El fundamento de la responsabilidad de la entidad pública es la tardanza en que incurrió al tomar una decisión en respuesta a peticiones formuladas por la sociedad demandante desde el 17 de noviembre de 1980.

Decisión que, de acuerdo con las voces de la demanda, solo vino a producirse con el decreto 1.032 del 26 de julio de 1986, fecha desde la cual debe considerarse que se concretó el perjuicio y empezó a correr el término de caducidad de la acción.

Así las cosas, habiendo sido presentada la demanda el 24 de febrero de 1987, no había operado en dicha fecha la caducidad de la acción.

En sentencia del 8 de agosto de 1988, expediente No. 5154 esta Sala expresó sobre el punto.

> "Ahora bien, es cierto que los hechos de la administración que dieron lugar a este proceso se iniciaron conforme a las pruebas aportadas el 19 de diciembre de 1976 cuando por primera vez la Oficina de Diplomas se negó a recibir la documentación relacionada con el cartón de bachiller de HUGO NAPOLEÓN TOVAR SILVA; pero no es a partir de esa fecha en que de comenzarse a contar el término de caducidad, porque los hechos que integran la falla en la prestación del servicio continúan en el ámbito temporal hasta que se extinguen y es sólo a partir de su cesación cuando se debe comenzar a contar el término de caducidad. Y tal extinción solo se produce con la entrega del diploma registrado, o sea el 4 de agosto de 1981..."

Por lo expuesto, no se declarará la caducidad de la acción propuesta.

Sobre el problema de fondo, se anota:

En este orden de ideas y para comprender el alcance de este fallo, se historian en los párrafos siguientes los distintos pasos cumplidos ante la administración que compendían lo que genéricamente puede calificarse como la operación administrativa, más técnicamente como el procedimiento administrativo de concesión de licencia de la construcción gestionada por la actora, comprensiva de dos aspectos íntimamente relacionados entre si, que no pueden separarse para la definición del presente litigio y que lo irregular de la conducta oficial. Son ellos, la definición del nivel de conservación arquitectónica de los lotes 9, 10 y 11 de la manzana 15 de propiedad de la demandante y la tramitación de la licencia de construcción propiamente dicha. Actuación o procedimiento así configurado que se inició con las solicitudes de noviembre 17 de 1980 y 22 de septiembre de 1981, radicada con los Nos. 9593 y 9088 (a fls. 59 y ss C.3), y que culminó formalmente con la expedición del decreto 1032 de 26 de julio de 1986, en el cual se resuelve fijar a los predios de la actora la altura prevista en el capítulo V del artículo 48 del decreto 749 de 1980 para los predios del nivel 3 de conservación de frente superior a los 35 mts y área mínima de 1.400 m", localizados al occidente de la carrera séptima.

En forma detallada los dos aspectos señalados muestran:

a) Que la sociedad demandante adquirió, entre los años de 1978 y 1981 los predios contiguos, en la Urbanización Los Rosales, en la carrera 3 con calle 76 y conformó con ellos un solo predio con el fin de desarrollar un proyecto arquitectónico con sujeción a las normas de la resolución No. 50 de 1975 y del decreto 749 de 1980.

b) Que para tal efecto y en vista de que los predios así adquiridos pertenecían a niveles de conservación arquitectónica no apto para desarrollar el proyecto pretendido, solicitó

al Departamento de Planeación Distrital la exclusión de dichos predios de los niveles 1 y 2 y el señalamiento de las normas correspondientes (a fls. 59 y ss), todo con sujeción a lo dispuesto en el acuerdo No. 7 de 1979 (arts. 55 y 65) y en el decreto 749 de 1980 (art. 57).

c) Que la solicitud aludida fue aceptada por la Junta de Protección del Patrimonio Urbano en su sesión No. 3 de 23 de junio de 1982; ya con anterioridad la había precisado a la actora que su predio era nivel 2.

d) Que luego la Junta de Planeación en su reunión No. 5 de julio 15 de ese mismo año (a fls. 136, 103 y ss C. No. 1), acordó definir el nivel 3 de conservación para los predios de la sociedad y señaló una altura máxima de construcción de 5 pisos.

e) Que a continuación la actora manifestó su inconformidad, y que la Junta debió aplicar el decreto 749 y la resolución No. 50, sin limitar arbitrariamente la altura de la edificación que podía levantarse en el predio.

f) Que en vista de lo anterior, la administración, sin mayores razones, consideró que dicho decreto 749 merecía adiciones y reformas; y fue así como expidió el 25 de noviembre de 1982 el decreto 2391 (a fls. 20 y ss cdo. 3), en el cual se modificó el art. 48 de aquél en los siguientes términos:

> "CAPÍTULO I DEL TRATAMIENTO DE CONSERVACIÓN DE LA ZONA NORTE
>
> "ARTÍCULO 1o. El artículo 48 del Decreto 749 de 1980 quedará así:
>
> "ALTURA: la altura para los predios con frente menor de 35 metros será de cinco (5) pisos.
>
> "– Para predios localizados al occidente de la carrera 7a. con frentes mayores de 35 metros y área mínima de mil cuatrocientos metros cuadrados (1.400 m^2). Se permitirán alturas hasta de (8) pisos.
>
> "– Para predios con frentes mayores de cuarenta metros (40 metros) y área mínima de dos mil metros cuadrados (2.000 m^2) localizados sobre los ejes viales de la calle 77 y la carrera 7a. se permitirán alturas hasta de doce (12) pisos.
>
> "– Los predios ubicados en la zona comprendida entre la carrera 7a. y el límite oriental delimitado por el Artículo 2o. del Decreto 749 de 1980, tendrán una altura máxima de cinco (5) pisos." (fl. 20 y 21 cdo. 3).

Como se observa, la nueva disposición, fuera de ser posterior, reguló una situación que aunque no estaba implícita en el decreto 749 cuando se tomó la decisión en la reunión del 15 de julio de 1982, si lo estaba en forma implícita.

g) Que inconforme con la modificación introducida por el decreto 2391, la actora buscó un nuevo pronunciamiento. Pero la entidad demandada, con apoyo en el citado decreto, expidió el decreto 066 de 1983 (a fl. 95), por el cual redefinió el nivel 3 de conservación y volvió a limitar la altura a cinco pisos.

h) Que ante esta situación, que no satisfacía sus pretensiones y no se ajustaba al ordenamiento, la demandante pidió revocatoria directa de ese decreto 066; y la administración para decidirla expidió la resolución 0226 de 8 de agosto de 1984 (a fls. 88 y ss), por medio de la cual accedió a lo propuesto y ordenó estudiar de nuevo la solicitud de la sociedad, con sujeción a lo aprobado en las reuniones antecitadas de la Junta de junio 23, julio 15 y octubre 21 de 1982 (actas Nos. 3, 4 y 5 a fls. 103 y ss.).

i) Que producida esa decisión, la sociedad pidió la aclaración de su numeral 3; efecto que logró con la expedición de la resolución 0387 de 4 de octubre de ese mismo año de 1984 (a fls. 77 y ss), en la cual se le ordenó a Planeación darle cumplimiento a lo acordado en las antecitadas reuniones.

j) Que Planeación dijo darle cumplimiento a lo así dispuesto solo el 10 de abril de 1986, unos 18 meses más tarde, mediante el decreto 0391/86 (a fls. 84), por el cual se le volvió a asignar el nivel 3 a los predios 9, 10 y 11 de la manzana 15, pertenecientes a la sociedad demandante.

k) Que ante esta nueva circunstancia que aún no delimitaba la solicitud propuesta, la actora manifestó nuevamente su inconformidad, por considerar que el decreto 0391 al darle aplicación al decreto 2391/82, violaba lo dispuesto en la resolución 0226/84, contra expresa prohibición hecha en dicha resolución, y limitaba la altura de la edificación proyectada a cinco pisos.

l) Que gracias a la insistencia de la actora, se constituyó comisión en el seno de la Junta de Planeación para el estudio y decisión del caso, la cual definió que la demandante tenía derecho a levantar edificaciones hasta de 12 pisos y que era acreedora a la ratificación del nivel 3 de conservación.

m) Que, finalmente y visto lo precedente, la administración expidió el decreto 1032 de 26 de julio de 1986 (a fls. 20 y ss), por el cual modificó el decreto 0391 y decidió, por analogía, dado el vacío existente a ese respecto, que las normas aplicables al desarrollo de los mencionados lotes 9, 10 y 11 de la manzana 15 eran las contenidas en el acuerdo 7 de 1979 y el decreto 749/80 para predios situados al occidente de la carrera séptima, de frente superior a los 35 mtrs, y área mayor a los 1.400 m^2 (art. 48 del ante citado decreto, Cap. V). Se aplicó la analogía por cuanto los predios de la actora están localizados al oriente de dicha carrera y con un frente superior a la allí indicada y no existía razón para un tratamiento diferente.

n) Que la Procuraduría General de la Nación adelantó investigación por los hechos narrados, y no sólo formuló cargos a los funcionarios implicados, sino que concluyó que

debió habérsele autorizado el desarrollo del predio en los términos solicitados por la actora desde el 15 de julio de 1982 (a fls. 66 y ss).

El derrotero precedente es una muestra elocuente de cómo no se debe administrar una ciudad como Bogotá y cómo se abusa del poder en ésta. Parece que los funcionarios que tuvieron que ver con este asunto tenían la consigna de no dejar construir el edificio de la sociedad actora. Trabas, dilaciones, actos administrativos, conceptos jurídicos encontrados, interpretaciones acomodaticias, revocatorias, comisiones y nuevos decretos generales y particulares para el caso, se conjugaron para no dejar hacer o para obligar a hacer lo no querido por la sociedad mientras en los predios aledaños sometidos a idéntica reglamentación, se levantaron y continúan levantándose edificios de 8, 11 y más pisos, con la autorización de los mismos organismos y funcionarios. Aquí lo que podía decirse con cierto margen de discrecionalidad se tornó en arbitrario y con tintes de desviación de poder.

Fuera de lo dicho, con manifiesta falta de lógica y de sentido, aún hoy se le dice a la sociedad que su predio tiene nivel 2 de conservación, pero que tiene definida su situación por el decreto 1032 de 1986 y que a él debe atenerse.

Entonces, que?. Cómo si tiene nivel 2 puede atenerse al decreto 1032 que habla de nivel 3 y de altura hasta de 8 pisos?.

Tal como puede observarse del derrotero que se dejó explicado, la administración expidió una serie de actos administrativos, unos desfavorables a la demandante y otros ajustados a sus derechos.

Aquellos obviamente fueron demandables en su oportunidad pero no alcanzaron a producir en definitiva sus efectos porque o bien se modificaron o bien se revocaron por la misma administración. Se entiende así porqué no puede aceptarse que la acción tenía que ser de nulidad y restablecimiento.

Si bien es cierto que en el período comprendido entre la primera solicitud del 17 de noviembre de 1980, tendiente a la definición y cambio de los niveles de conservación de los predios de la sociedad, y la expedición del dec. 1032 de 1986, que satisfacía, en principio, sus aspiraciones, o sea durante 6 años, la administración resolvió mediante cinco actos administrativos las peticiones de la sociedad y que éstos habían podido impugnarse en su oportunidad, no es menos cierto que esa posibilidad no logró cristalizarse porque en forma sucesiva fueron modificados, ratificados o revocados hasta el antecitado año, cuando se expidió el aludido dec. 1032, con una indiscutible falta de seriedad y de cuidado. Basta mostrar de nuevo el alcance de tales decisiones para concluir en la conducta dañosa ejercida por la administración y cómo, quizás, con su procedimiento, quiso buscar que ni siquiera pudiera ser demandada o hacer más difícil su control de legalidad. Así, el 2 de diciembre de 1980 le comunica a la sociedad que su predio pertenece al nivel 2 de conservación; el 6 de abril de 1981 le define y comunica que el predio pertenece al nivel 1; el 24 de enero de 1983 le comunica que pertenece al nivel 3 y le señala

la posibilidad de construir hasta cinco pisos; el 10 de abril de 1984 le ratifica el mismo nivel y la misma altura; y finalmente, el 28 de julio de 1986 le comunica que puede adelantar una construcción de 8 pisos porque el predio es de nivel 3 y porque la norma aplicable era el 48 del decreto 749 de 1980, decreto que en forma insistente y reiterada no se le había querido aplicar, pese a la reiteración de las solicitudes a ese respecto.

Ese conjunto de circunstancias, jurídicas unas y de hecho otras que se dejan historiadas le causaron a la parte actora una serie de perjuicios, ya que no le permitieron desarrollar el proyecto arquitectónico que tenía entre manos, porque la licencia correspondiente, pese a haber sido pedida desde el 18 de abril de 1985, no ha sido otorgada aún; licencia que bien pudo concederse tan pronto se expidió el decreto 1032 de 28 de julio de 1986, ya que con éste culminó el debate existente entre las partes por los niveles de conservación y altura máxima de la edificación (nivel 3 y altura de 8 pisos).

Interpretando el libelo introductorio en la forma antes señalada, deduce la sala que la sociedad atora pretende obtener una indemnización de perjuicios por la conducta asumida por la administración en torno a las solicitudes que hizo tendientes, inicialmente, al cambio de los niveles de conservación de sus predios y luego a la concesión de la licencia de construcción; solicitudes que fueron formuladas desde el 17 de noviembre de 1980 y solo fueron respondidas a cabalidad, como se dijo, mediante el decreto 1.032 del 26 de julio de 1986.

La legitimación de la sociedad demandante, que obró a través de su representante legal conforme con la certificación de la cámara de comercio obrante al folio 17 de expediente, se acredita con la prueba de ser titular del derecho de dominio del predio materia de la demanda, además de ser la misma sociedad la que formula las peticiones que dieron origen a este proceso. (fls. 54 a 65 C. 1 y 216 a 222 C. 3).

Partiendo de la anterior premisa, el tema de decisión debe limitarse al estudio de si efectivamente se presentó o no la conducta irregular de la administración causante de los daños alegados, sin que el debate tenga que circunscribirse al simple estudio de la legalidad de los actos proferidos durante el trámite de las peticiones formuladas por la sociedad demandante, entre otras razones, como ya se explicó atrás, porque dichos actos fueron modificados unos y revocados otros en forma sucesiva hasta la decisión contenida en el decreto 1.032 de 1986.

Los elementos de la responsabilidad estatal que debía demostrar, entonces, la sociedad demandante en el presente caso no eran otros que la operación productora del perjuicio, sus trámites y dilaciones, el daño y la relación de causalidad entre aquella y éste.

Aquí se pregunta la Sala: Fueron demostrados los supuestos anotados dentro del presente proceso?

La Sala estima que la respuesta es afirmativa.

En primer término, se puso en evidencia que el procedimiento que cumplió la administración a iniciativa de la parte actora, fue a todas luces irregular y perjudicial. Esta

pretendió con sus gestiones obtener una licencia que le permitiera construir una edificación en terrenos de su propiedad en la Urbanización "Los Rosales" de ésta ciudad, previo el cambio de los niveles de conservación que presentaba y que no permitían el desarrollo del proyecto arquitectónico que presentó en abril de 1985, y fue sometida a un tratamiento indebido y dilatorio que hasta la fecha le ha impedido cumplir su cometido con graves perjuicios para su patrimonio.

El derrotero que se dejó explicado atrás acredita no sólo la existencia de la actuación administrativa en sus distintas etapas, sin que muestra la conducta perjudicial que lesionó los derechos de la Sociedad Durán Muñoz y Cía. Ltda.

La existencia del perjuicio aparece así evidente. La actora es una sociedad comercial dedicada a la construcción y el ánimo de lucro que la mueve a desarrollar su objeto social se presume. Si la administración le hubiera permitido desarrollar su proyecto arquitectónico desde abril de 1985, cuando pidió su licencia y los reglamentos urbanísticos le daban la razón, la sociedad habría podido eventualmente realizar los beneficios luego de la venta de la totalidad de la edificación al finalizar su construcción en septiembre de 1986, o sea en el plazo de 18 meses. Pero este beneficio frustrado o perjuicio cuya presentación teórica es clara, presenta unas notas de incertidumbre y futuridad que no permiten un reconocimiento concreto en la forma pretendida.

En este orden de ideas, para la evaluación del perjuicio sufrido por la actora no puede olvidarse que el procedimiento de licencia resultó fallido y que la construcción, para la cual no existía sino un anteproyecto no aprobado, no se pudo llevar a cabo. Por consiguiente, el perjuicio no puede mirarse como la ganancia que dejó de percibir la demandante por la frustración de su negocio, por cuanto de hacerlo así se le estaría reconociendo un perjuicio eventual no indemnizable, ya que la ganancia que se dice se frustró, implicaba la transferencia del inmueble sobre el cual se iba a construir el edificio; inmueble que permanece en su patrimonio con su valorización consiguiente.

Con esta perspectiva merece total rechazo el dictamen rendido por los señores arquitectos, Drs. Carrillo A. y Valencia R., los cuales partieron para su evaluación de lo que la firma aspiraba a obtener como ganancia luego de la venta de la totalidad de la edificación; perjuicio que mirado desde esa órbita se convierte en meramente eventual o incierto, no sólo por no haberse dado la hipótesis de la venta, sino porque la construcción que se intentaba hacer no poseía la correspondiente licencia y solo tenía un anteproyecto, no aprobado; y ni siquiera se demostró la venta anticipada de partes de la edificación sobre planos.

En tales condiciones el perjuicio hay que circunscribirlo a la inmovilización del inmueble durante el lapso comprendido entre 1982 y agosto de 1995. Inmovilización que ciertamente afectó el rendimiento que podía esperarse del valor del predio puesto a un interés comercial corriente.

Así, con base al valor del inmueble, estimado pericialmente en $54.377.730 en enero de 1982, su rendimiento a agosto de 1995 asciende a la suma de $233.360.413. Valor éste que será el de la indemnización. No se da una solución distinta, porque no existen pruebas que permitan un reconocimiento mayor y diferente.

El cuadro que se transcribe a continuación muestra el resultado aludido.

CAPITAL	PERÍODO	TIEMPO	% Anual Corriente	INTERESES
$ 54.377.730	Ene-Dic 1982	360 días	18.00	$ 9.787.991.00
$ 54.377.730	Ene-Dic 1983	360 días	18.00	$ 9.787.991.00
$ 54.377.730	Ene 1-Oct 15/84	288 días	33.60	$ 7.830.393.00
$ 54.377.730	Oct. 16-Dic 31/84	77 días	33.60	$ 2.093.542.00
$ 54.377.730	Ene 1-Dic 31/85	360 Días	33.60	$ 18.270.917.00
$ 54.377.730	Ene 1-Mar 25/86	85 días	33.60	$ 4.313.966.00
$ 54.377.730	Mar 26-Dic 31/86	281 días	33.81	$ 14.350.599.00
$ 54.377.730	Ene 1-May 25/87	145 días	33.81	$ 7.405.113.00
$ 54.377.730	May 26-Dic 31/87	220 días	32.52	$ 10.806.667.00
$ 54.377.730	Ene 1-May 19/88	139 días	32.52	$ 6.827.849.00
			PASA.....	$ 91.475.028.00
			VIENE.....	$ 91.475.028.00

CAPITAL	PERÍODO	TIEMPO	%Anual Corriente	INTERESES
$ 54.377.730	Ene 1-May 25/87	145 días	33.81	$ 7.405.113.00
$ 54.377.730	May 26-Dic 31/87	220 días	32.52	$ 10.806.667.00
$ 54.377.730	Ene 1-May 19/88	139 días	32.52	$ 6.827.849.00
$ 54.377.730	May 20-Dic 31/88	225 días	34.04	$ 11.568.861.00
$ 54.377.730	Ene 1-May 2/89	123 días	34.04	$ 6.324.310.00
$ 54.377.730	May 3.Dic 31/89	243 días	34.04	$ 13.268.845.00
$ 54.377.730	Ene 1-May 24/90	144 días	36.15	$ 7.863.020.00
$ 54.377.730	May 25-Dic 31/90	221 días	36.15	$ 11.439.969.00

CAPITAL	PERÍODO	TIEMPO	% Anual Corriente	INTERESES
$ 54.377.730	Ene 1-Feb 28/91	59 días	34.27	$ 3.054.108.00
$ 54.377.730	Mar 1-Dic 31/91	306 días	36.41	$ 16.829.091.00
$ 54.377.730	Ene 1-Feb 27/92	58 días	36.41	$ 3.189.828.00
$ 54.377.730	Feb. 28-Abr 29/92	61 días	42.41	$ 3.907.659.00
$ 54.377.730	Abr. 30-Jun 30/92	31 días	38.47	$ 1.801.369.00
$ 54.377.730	Jul. 1-Ago 30/92	61 días	38.18	$ 3.517.906.00
$ 54.377.730	Ago 31-Oct 31/92	62 días	34.33	$ 3.215.022.00
$ 54.377.730	Nov. 1-Dic 31/92	61 días	32.15	$ 2.962.302.00
$ 54.377.730	Ene 1-Feb 28/93	59 días	34.39	$ 3.064.803.00
$ 54.377.730	Mar 1-Abr 30/93	61 días	34.74	$ 3.200.944.00
$ 54.377.730	May 1-Jun 30/93	61 días	35.10	$ 3.234.115.00
$ 54.377.730	Jul. 1-Ago 31/93	62 días	35.43	$ 3.318.038.00
$ 54.377.730	Sep 1-Oct 31/93	61 días	35.66	$ 3.285.713.00
$ 54.377.730	Nov. 1-Dic 31/93	61 días	35.87	$ 3.305.062.00
$ 54.377.730	Ene 1-Feb 28/94	59 días	35.02	$ 3.120.948.00
$ 54.377.730	Mar 1-Abr 30/94	61 días	35.42	$ 3.263.599.00
$ 54.377.730	May 1-Jun 30/94	61 días	36.13	$ 3.329.019.00
$ 54.377.730	Jul. 1-Ago 31/94	62 días	36.25	$ 3.394.831.00
$ 54.377.730	Sep 1-Oct 31/94	61 días	36.89	$ 3.399.045.00
$ 54.377.730	Nov. 1-Dic 31/94	61 días	38.76	$ 3.571.347.00
$ 54.377.730	Ene 1-Feb 28/95	59 días	40.12	$ 3.575.455.00
$ 54.377.730	Mar 1-Abr 30/95	61 días	42.74	$ 3.938.064.00
$ 54.377.730	May 1-Jun 26/95	57 días	42.45	$ 3.654.863.00
$ 54.377.730	Jun. 27-Ago 3/95	38 días	39.50	$ 2.267.249.00
	GRAN TOTAL.....			$ 233.360.413.00

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

FALLA:

Revócase la sentencia de primera instancia.

Declárase responsable al Distrito Capital Santa Fe de Bogotá de los perjuicios causados con su actuación a la sociedad Durán Muñoz y Cía. Ltda.

En consecuencia, se le condena a pagarle a la mencionada sociedad la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS SESENTA MIL CUATROCIENTOS TRECE PESOS M/CTE ($233.360.413.00) por concepto de perjuicios.

Deniéganse las demás súplicas.

La condena deberá pagarse en los términos de los artículos 176 y 177 del C.C.A. y devengará intereses comerciales dentro de los seis meses siguientes a su ejecutoria y moratorios luego.

Expídanse copias para su cumplimiento con destino a las partes por conducto de sus apoderados y al Ministerio Público.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, CÚMPLASE Y DEVUÉLVASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada por la Sala en su sesión de fecha, agosto 17 de 1995.

CARLOS BETANCUR JARAMILLO
Presidente Sala

JESÚS MARÍA CARRILLO BALLESTEROS

JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

LOLA ELISA BENAVIDES LÓPEZ
Secretaria

LLAMAMIENTO EN GARANTÍA-Requisitos/**DOLO**-Demostración/**CULPA GRAVE**-Demostración

No es suficiente para llamar en garantía. a las luces del artículo 90 de la Constitución Política, hacer la citación de una persona sin explicar las razones de hecho y los fundamentos jurídicos que permiten fórmular la denuncia respectiva o hacer el llamamiento en garantía, sino que, por el contrario se requiere indispensablemente determinar cuál fue la actuación, dolosa o gravemente culposa del funcionario, que se constituyó en la causa de la responsabilidad reclamada contra el ente oficial. Esto con el fin de garantizarles a los servidores públicos o terceros vinculados al proceso una adecuada defensa.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo:- Sección Tercera. Santa Fe de Bogotá, D.C., diecisiete (17) agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ.

Referencia: Expediente No. 10.993. Actor: MARÍA LIGIA PATIÑO DE CANO. Demandado: MUNICIPIO DE PEREIRA - NACIÓN - MINIDEFENSA - POLINAL.

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por el apoderado del Municipio de Pereira contra el auto proferido el 12 de mayo de 1995, por el Tribunal Administrativo de Risaralda, en cuanto se abstuvo de decretar el llamamiento en garantía de los doctores Gloria Beatriz Giraldo Hincapié y José Fernando Buitrago Jaramillo, Secretaria de Gobierno la primera, y Jefe de la División de Control y Vigilancia de dicha secretaría el segundo, así como por omitir pronunciarse sobre el llamamiento en garantía a la compañía Aseguradora Grancolombiana S.A.

La negativa del *a-quo* para llamar en garantía a los funcionarios mencionados se fundamentó en que a los mismos "no se les ha endilgado conducta activa o pasiva que haya sido la causa determinante de la responsabilidad de la administración que en este proceso se reclama", anotando, además, que no se precisó "si hubo o no acción u omisión engastada en dolo o culpa grave como lo exige el artículo 90 de la Constitución Nacional...". Aceptó, en cambio, llamar en garantía a José Omar Alvarez Monsalve como propietario del automotor donde se transportaba la víctima, pero omitió pronunciarse sobre la Aseguradora Grancolombiana S.A, empresa que igualmente había sido objeto de la petición de llamamiento en garantía por parte del Municipio de Pereira. Sin embargo, cabe anotar cobre este último punto, que mediante proveído del 18 de mayo de 1995 se admitió adicionalmente el llamamiento en garantía contra la firma aseguradora.

Aduce el recurrente que a los funcionarios en cuestión sí se les hicieron imputaciones por conductas omisivas que pudieron ocasionar el accidente en que pereció Ramón Evencio Cano Marulanda y que "la circunstancia de que no se haya dicho que ellos fueron los directos responsables de los hechos o que actuaron de manera dolosa no significa que el llamamiento sea anfibológico u oscuro del cual no puedan defenderse los llamados". Aduce que el *a-quo* interpretó equivocadamente el sentido del pronunciamiento de la Sala contenido en providencia del 3 de marzo de 1995, del cual fue ponente el señor Consejero doctor Carlos Betancur Jaramillo, conforme al cual para hacer un llamamiento en garantía con fundamento en el artículo 90 de la Carta, no es suficiente citar a alguien sin explicar las razones en que se basa la denuncia, de tal forma que el llamado o denunciado pueda defenderse adecuadamente.

Sea lo primero advertir que en lo referente al llamamiento en garantía de la compañía Aseguradora Grancolombiana S.A., se abstiene la Sala de pronunciarse dado que conforme al auto visible a folios 135 y 136, es claro que en él se ordenó el llamamiento en garantía que extraña el apoderado del municipio de Pereira.

Con relación al llamamiento en garantía impetrado por dicho municipio contra la Secretaria de Gobierno Municipal de Pereira y el Jefe de la División de Control y Vigilancia de la misma Secretaría, considera la Sala que fue bien denegado y que, por consiguiente, se mantendrá en firme la determinación tomada por el juzgador *a-quo*.

Como bien se anota en el auto impugnado, ya la Sala ha tenido oportunidad de fijar su criterio sobre el particular, en providencia de 3 de marzo de 1995, con ponencia del señor Consejero doctor Carlos Betancur Jaramillo, en el proceso número 10.004. Se sostuvo en esa decisión, con argumentos que la Sala reitera y retoma en este proveído, que no es suficiente para llamar en garantía, a las luces del artículo 90 de la Constitución Política, hacer la citación de una persona sin explicar las razones de hecho y los fundamentos jurídicos que permiten formular la denuncia respectiva o hacer el llamamiento en garantía, sino que, por el contrario, se requiere indispensablemente determinar cuál fue la actuación, dolosa o gravemente culposa del funcionario, que se constituyó en la causa de la responsabilidad reclamada contra el ente oficial. Esto con el

fin de garantizarles a los servidores públicos o terceros vinculados al proceso una adecuada defensa.

Así las cosas, en el *sub-júdice,* si bien es cierto que se mencionaron los nombres de los dos funcionarios contra quienes se intenta el llamamiento en garantía, y se explicaron las funciones que cada uno desempeñaba al momento de los hechos en la administración municipal de Pereira, se dejaron de precisar, en cambio, las conductas de cada uno, incidentes en el fallecimiento de Román Evencio Cano Marulanda, hasta el punto de hacerse imposible establecer procesalmente si fue doloso o gravemente culposo el actuar de cada uno de los empleados públicos mencionados en la ocurrencia del deceso aludido, de manera tal que si cualquiera de ellos quisiera defenderse de los cargos que se les quiere imputar, no podría hacerlo por cuanto desconocen o ignoran las razones fácticas, reales y concretas, sobre las cuales el municipio de Pereira pretende vincularlos al proceso que ahora se examina.

En las anteriores condiciones no encuentra la Sala en este proceso, fundamento legal ni probatorio alguno que permita modificar el criterio del *a-quo.* Por tal razón, conforme se advirtió, se confirmará la decisión recurrida,

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera,

RESUELVE:

CONFÍRMASE el auto impugnado, esto es, el de 12 de mayo de 1995, proferido por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE y DEVUÉLVASE. PUBLÍQUESE EN LOS ANALES.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada por la Sala en sesión de fecha, agosto diecisiete (17) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

CARLOS BETANCUR JARAMILLO
Presidente de la Sala

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ

JESÚS MARÍA CARRILLO B.

LOLA BENAVIDEZ LÓPEZ
Secretaria

NOTA DE RELATORÍA: Reiteración jurisprudencial del proveído del 3 de marzo de 1995; Exp. 10004, Ponente: Dr. CARLOS BETANCUR JARAMILLO.

AUTO QUE APRUEBA LA CONCILIACIÓN-Recurso de Apelación/**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**-Competencia/**CONCILIACIÓN JUDICIAL**-Efectos/**CONCILIACIÓN PREJUDICIAL**-Efectos/**CONCILIACIÓN ENTRE ENTIDADES ESTATALES**-Improcedencia/**LEY EN EL TIEMPO**-Aplicación

Ha sido jurisprudencia reiterada de esta Corporación, la apelabilidad del auto que decide sobre la aprobación de la conciliación, trátese de la prejudicial reglamentada por la ley 23 de 1991, o de la judicial contemplada en el Dto. 2651 del mismo año. Si bien es cierto que la Ley 23 de 1991 señala la irrecurribilidad de la decisión que se tome en relación con la aprobación de la conciliación y el Dto. 2651 nada dice al respecto, la Sala encuentra que esa decisión es apelable y que además debe ser proferida por el Tribunal en pleno o por la sección correspondiente cuando se trate de tribunales divididos en éstas. La decisión frente a la aprobación de la conciliación está íntimamente relacionada con la terminación del proceso; si se trata de una conciliación judicial y ésta es aprobada, el auto que así lo decide pondrá fin al proceso; si en el auto no se aprueba la conciliación esa providencia decide sobre la no terminación del proceso, dado que la improbación impide la finalización del mismo. Ahora bien, si se trata de conciliación prejudicial, la situación es similar. En efecto, la aprobación de una conciliación prejudicial enerva la acción que tiene el demandante para acudir a la jurisdicción a reclamar las pretensiones conciliadas, dado que esa decisión hace tránsito a cosa juzgada. En cambio, si ésta no es aprobada, el actor se verá obligado a iniciar un proceso de conocimiento ante la jurisdicción administrativa para lograr la satisfacción de sus pretensiones. El art. 181 del Código

Contencioso Administrativo, norma que consagra en forma taxativa los autos susceptibles del recurso de apelación, corresponde al decreto 01 de 1984, época para la cual la conciliación con entidades estatales era improcedente y, por lo mismo, de manera expresa no podía referirse categóricamente a tal providencia. Apenas en el año de 1991 se estableció la posibilidad de que las entidades estatales entraran a conciliar. Por consiguiente, es imposible pretender que una norma que data de 1984, consagre expresamente la apelabilidad de una decisión cuya existencia apenas vino a ser concebida en la legislación de 1991.

CONCILIACIÓN PREJUDICIAL-Efectos/**COSA JUZGADA/PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA**

El art. 31 de la Constitución Nacional, ubicado dentro del capítulo DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES, consagra tal rango para la doble instancia, en los siguientes términos: "Toda sentencia judicial podrá ser apelada o consultada, salvo las excepciones que consagre la ley". La decisión en relación con la aprobación de la conciliación prejudicial tiene los mismos efectos de una sentencia, dado que impide al reclamante acudir a la jurisdicción con lo cual se evita la existencia de un proceso y además hace tránsito a Cosa Juzgada. Ahora bien, como la conciliación tiene los mismos efectos de la sentencia condenatoria, a esa decisión le es aplicable el art. 31 de la Carta Política. Las excepciones al principio de la doble instancia a que se refiere la norma constitucional están determinadas fundamentalmente por la cuantía del asunto.

DESCONGESTIÓN DE DESPACHOS JUDICIALES

La Sala no pierde de vista que desde el decreto 2282 de 1989, pasando por la Ley 23 de 1991 y el Dto. 2651 del mismo año, prorrogado en su vigencia por ordenarlo la Ley 192 de 1995, al igual que la Ley 80 de 1993, es propósito nacional el de fomentar la solución de conflictos entre las partes utilizando mecanismos sencillos y de arreglos directos, para así descongestionar la administración de justicia y destinarla de manera exclusiva a los asuntos que definitivamente no pudieron ser solucionados mediante fórmulas de autocomposición o heterocomposición muchas más sencillas. El juez deberá tener en cuenta esta orientación normativa para colaborar en la búsqueda y encuentro de soluciones, pero, eso si, conservando los controles tradicionales sobre las providencias que aprueben o imprueben tales maneras de solución de conflictos.

APROBACIÓN DE LA CONCILIACIÓN-Trámite

El auto que decide sobre la aprobación de la conciliación debe ser proferido por el Tribunal en pleno o por la sección, cuando se trate de Tribunal dividido en éstas. El art. 181 del C.C.A. al señalar los autos apelables, indica además que estos autos deben ser proferidos por los tribunales en pleno o en una de sus salas, según el caso.

APROBACIÓN DE LA CONCILIACIÓN/AUTO DE SALA/COMPETENCIA FUNCIONAL/NULIDAD PROCESAL

La Sala observa que la providencia materia de apelación fue proferida tan solo por el magistrado ponente, como también lo fue el auto que concedió el recurso, cuando en verdad tales asuntos según la ley, le corresponde a los tribunales en pleno o en la respectiva sección cuando estuviere dividido en éstas, como quedó visto atrás. Esto quiere significar que se infringen las normas que determinan la competencia para proferir tales proveimientos o, dicho de otra manera, se altera la competencia funcional, aspecto éste que no permite ser subsanado de ninguna manera y por lo mismo habrá de declararse de oficio la nulidad de tales providencias y se dispondrá que se reponga la actuación que quede invalidada. Por lo que el Tribunal en su Sección Tercera deberá resolver si aprueba la conciliación a que llegaron las partes y, si fuere el caso, concederá el recurso respectivo contra la providencia que tal asunto resuelva.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Tercera. Santa Fe de Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ.

Referencia: Expediente No. 10.971. Actor: SOCIEDAD COGEFAR IMPRESIT COSTRUZIONI GENERALI S.P.A. SUCURSAL COLOMBIA. Demandada: INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS.

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad **COGEFAR IMPRESIT COSTRUZIONI GENERALI S.P.A. SUCURSAL COLOMBIA,** en contra del auto de 30 de noviembre de 1994, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, mediante el cual la ponente improbó la conciliación prejudicial lograda entre la sociedad apelante y el **INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS**, diligencia que se llevó a cabo el 9 de noviembre de 1994, en la Procuraduría Novena en lo judicial, ante ese tribunal.

ANTECEDENTES

El 26 de agosto de 1994, la sociedad **COGEFAR IMPRESIT COSTRUZIONI GENERALI S.P.A.**, solicitó a los agentes del Ministerio Público ante el Tribunal

Administrativo de Cundinamarca, la celebración de una audiencia con el fin de intentar una conciliación prejudicial, con el **INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS**, en relación con algunas reclamaciones de la contratista en contra de le entidad estatal, por mora en el pago de las cuotas parciales de obra, provenientes del contrato No. 224 de 1982. Ese contrato suscrito inicialmente entre el consorcio **MORA MORA & CIA. LTDA y STIRLING INTERNATIONAL CIVIL ENGINERING LIMITED** y el **FONDO NACIONAL DE VÍAS**, fue cedido por el Consorcio a la Sociedad **COGEFAR IMPRESIT COSTRUZIONI GENERALI S.P.A.**, documento de cesión que fue acompañado a la solicitud de conciliación. El objeto del contrato fue la rehabilitación y mejoramiento del sector Chusacá - Silvania - Girardot, tramo 7 y 8 de la ruta 40.

La controversia surgió en torno al pago tardío por parte de la entidad contratante de las cuentas periódicas por obra ejecutada, incumplimiento que la contratista pretende que le indemnice reconociéndole intereses comerciales moratorios desde cuando debieron pagarse las cuentas, hasta cuando el pago se realizó, los cuales calculó en la suma de $982.740.000, además de $599.070.018.18 por concepto de corrección monetaria. Según lo manifestado por la contratista en la solicitud de conciliación, los intereses los calculó a la tasa del 36% anual, conforme a lo autorizado en la Ley 80 de 1993, art. 4, numeral 8.

La solicitud correspondió por reparto a la Procuraduría Novena en lo judicial ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Se señaló el 9 de noviembre de 1994 a las 11:00 de la mañana, para que tuviera lugar la audiencia de conciliación. En aquella oportunidad las partes del contrato llegaron a un acuerdo total en cuanto a sus diferencias. En virtud de ese arreglo la entidad estatal se comprometió a pagar a la contratista la suma de $1.530.174.694.12, resultante de aplicar un interés del 32% anual sobre las cuentas cuyo pago hubiere demorado más de 30 días calendario, sólo a partir del vencimiento de ese término y hasta el momento del pago. El resultado obtenido se actualizó con una corrección monetaria del 20% anual entre la fecha del pago hasta el mes anterior a la firma del acta de conciliación. Así mismo se convino que a partir de la fecha de ejecutoria del auto que aprobara la conciliación se reconocería una corrección monetaria del 20% anual hasta le fecha de pago por parte del INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS y que en consecuencia no habría lugar al reconocimiento de los intereses comerciales y moratorios previstos en el art. 177 del C.C.A.

Enviadas esas diligencias al Tribunal Administrativo de Cundinamarca para obtener un pronunciamiento en relación con la legalidad de la conciliación, la Magistrada a quien correspondió el conocimiento del asunto, mediante auto de 30 de noviembre de 1994 improbó la conciliación, dado que a su juicio había operado el fenómeno de la caducidad de la acción en relación con todas las cuentas canceladas antes del 24 de agosto de 1992, es decir, dos años antes de presentarse la solicitud de conciliación. También expuso como argumento para su decisión la tasa de interés aplicada conforme a la Ley 80 de 1993 la cual entiende solo puede ser aplicable a hechos contractuales posteriores a su entrada en vigencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala no entrará a decidir en relación con el recurso de apelación, dado que el auto apelado así como aquel mediante se concedió la apelación, se encuentra viciado de nulidad por falta de competencia funcional, conforme pasa a explicarse.

La naturaleza del auto que aprueba o imprueba la conciliación prejudicial y su apelabilidad.

Insiste la Sala en este punto tratado al desatar el recurso de queja. Ha sido jurisprudencia reiterada de esta corporación, la apelabilidad del auto que decide sobre la aprobación de la conciliación, trátese de la prejudicial reglamentada por la Ley 23 de 1991, o de la judicial contemplada en el Dto. 2651 del mismo año. Si bien es cierto que la Ley 23 de 1991 señala la irrecurribilidad de la decisión que se tome en relación con la aprobación de la conciliación y el Dto. 2651 nada dice al respecto, la Sala encuentra que esa decisión es apelable y que además debe ser proferida por el Tribunal en pleno o por la sección correspondiente cuando se trate de tribunales divididos en éstas. Las razones que respaldan esta conclusión son las siguientes:

a) La providencia mediante la cual se aprueba o imprueba una conciliación prejudicial es una providencia trascendental de indiscutible contenido y forma interlocutoria, que debe ser tomada por lo tribunales en pleno o por las secciones según el caso y no simplemente por el ponente, con lo cual se logra dar una interpretación sistemática y adecuada a lo previsto en el art. 181 del C.C.A., de tal suerte que las partes inconformes puedan recurrir en apelación que es el remedio normal y natural que el código ha señalado para el efecto, es decir, tan solo el recurso de apelación.

b) El auto que decide sobre la aprobación o improbación de la conciliación, ya sea que ésta se haya logrado prejudicialmente o dentro del proceso, equivale a aquel consagrado en el numeral 3 del artículo 181 del C.C.A.. En efecto, la norma citada, la cual pertenece al Dto. 01 de 1984, consagra en forma taxativa los casos en los cuales procede el recurso de apelación en contra de autos proferidos por la jurisdicción administrativa. Empieza esta norma por partir del supuesto de que sólo son apelables los autos proferidos por los tribunales administrativos o por una de sus salas; y, dentro de los 4 autos que señala como apelables consagra "el que ponga fin al proceso".

La decisión frente a la aprobación de la conciliación está íntimamente relacionada con la terminación del proceso; si se trata de una conciliación prejudicial y ésta es aprobada, el auto que así lo decide pondrá fin al proceso; si en el auto no se aprueba la conciliación esa providencia decide sobre la no terminación del proceso, dado que la improbación impide la finalización del mismo. Ahora bien, si se trata de una conciliación prejudicial, la situación es similar. En efecto, la aprobación de una conciliación prejudicial enerva la acción que tiene el demandante para acudir a la jurisdicción a reclamar las pretensiones conciliadas, dado que esa decisión hace tránsito a cosa juzgada. En cambio,

si ésta no es aprobada, el actor se verá obligado a inicial un proceso de conocimiento ante la jurisdicción administrativa para lograr la satisfacción de sus pretensiones.

c) El art. 181 del Código Contencioso Administrativo, norma que consagra en forma taxativa los autos susceptibles del recurso de apelación, corresponde al decreto 01 de 1984, época para la cual la conciliación con entidades estatales era improcedente y, por los mismo, de manera expresa no podía referirse categóricamente a tal providencia. Apenas en el año de 1991 se estableció la posibilidad de que las entidades estatales entraran a conciliar. Por consiguiente, es imposible pretender que una norma que data de 1984, consagre expresamente la apelabilidad de una decisión cuya existencia apenas vino a ser concebida en legislación en 1991.

d) El art. 31 de la Constitución Nacional, ubicado dentro del capítulo DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES, consagra tal rango para la doble instancia, en los siguientes términos: "Toda sentencia judicial podrá ser apelada o consultada, salvo las excepciones que consagre la ley". La decisión en relación con la aprobación de la conciliación prejudicial tiene los mismos efectos de una sentencia, dado que impide al reclamante acudir a la jurisdicción con lo cual se evita la existencia de un proceso y además hace tránsito a cosa juzgada. Ahora bien, como la conciliación tiene los mismos efectos de la sentencia condenatoria, a esa decisión le es aplicable el art. 31 de la Carta Política. Las excepciones al principio de la doble instancia a que se refiere la norma constitucional están determinadas fundamentalmente por la cuantía del asunto. En materia administrativa, conforme a lo dispuesto por el Decreto 597 de 1988, hoy los asuntos contractuales serán tramitados en doble instancia, cuando su cuantía exceda de $9.610.000, monto que el asunto de autos supera con creses.

Esta corporación de tiempo atrás, desde que se instauró la figura de la conciliación, ha sostenido que la decisión en relación con su aprobación o improbación, es apelable. Por vía de ejemplo se mencionan los siguientes casos: Proceso No. 7633, Actor: INTERTEL - SOCOTEL, Fecha: febrero 5 de 1993, Ponente: Dr. CARLOS BETANCUR JARAMILLO; No 10.145, Actor: VENTURA CHÁVEZ RAMOS, fecha: 16 de febrero de 1995, Ponente: Dr. CARLOS BETANCUR JARAMILLO; No. 10.317, Actor: JOSÉ VICENTE MALAGÓN RODRÍGUEZ. Fecha: febrero 26 de 1995, Ponente: Dr. JULIO CÉSAR URIBE ACOSTA; No. 10.199, Actor: TEODOMIRO BARRERA ROSAS Y O., Fecha: noviembre 28 de 1994, Ponente: Dr. DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ.

La Sala no pierde de vista que desde el decreto 2282 de 1989, pasando por la Ley 23 de 1991 y el Dto. 2651 del mismo año, prorrogado en su vigencia por ordenarlo la Ley 192 de 1995, al igual que la Ley 80 de 1993, es propósito nacional el de fomentar la solución de conflictos entre las partes utilizando mecanismos sencillos y de arreglos directos, para así descongestionar la administración de justicia y destinarla de manera exclusiva a los asuntos que definitivamente no pudieran ser solucionados mediante fórmulas de autocomposición o heterocomposición muchas más sencillas. El juez deberá tener en cuenta esta orientación normativa para colaborar en la búsqueda y encuentro

de soluciones, pero, eso sí, conservando los controles tradicionales sobre las providencias que aprueben o imprueben tales maneras de solución de conflictos.

Competencia funcional de los Tribunales.

El auto que decide sobre la aprobación de la conciliación debe ser proferido por el Tribunal en pleno o por la sección, cuando se trate de Tribunal dividido en éstas. El art. 181 del C.C.A. al señalar los autos apelables, indica además que éstos autos deben ser proferidos por los tribunales en pleno o una de sus salas, según el caso. No es caprichosa la decisión del legislador el exigir que determinados autos, cuatro concretamente, deben ser decisiones colegiadas, ello se debe a la trascendencia que tienen tales autos. Así es, cada uno de ellos resulta de gran importancia por cuanto impiden la prosperidad del proceso, en el caso del auto inadmisorio de la demanda, o deciden sobre la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos enjuiciados o le ponen fin al proceso o al incidente liquidatorio de perjuicios.

La nulidad en el caso concreto.

La Sala observa que la providencia materia de apelación fue proferida tan solo por el magistrado ponente, como también lo fue el auto que concedió el recurso, cuando en verdad tales asuntos según la ley, le corresponde a los tribunales en pleno o en la respectiva sección cuando estuviere dividido en éstas, como quedó visto atrás. Esto quiere significar que se infringen las normas que determinan la competencia para proferir tales proveimientos o, dicho de otra manera, se altera la competencia funcional, aspecto éste que no permite ser subsanado de ninguna manera y por lo mismo habrá de declararse de oficio la nulidad de tales providencias y se dispondrá que se reponga la actuación que quede invalidada. Por lo que el Tribunal en su Sección Tercera deberá resolver si aprueba o imprueba la conciliación a que llegaron las partes y, si fuere el caso, concederá el recurso respectivo contra la providencia que tal asunto resuelva.

Los Tribunales bien pueden tener en cuenta los razonamientos aquí expuestos, los cuales sirven de criterio orientador para proferir las decisiones en relación con la aprobación o improbación de conciliaciones, tanto la prejudicial como la judicial.

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

RESUELVE:

1) DECLÁRASE la nulidad de los autos proferidos por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro de estas diligencias, el 30 de noviembre de 1994 y el 19 de mayo de 1995, en virtud de los cuales se improbó la conciliación y se concedió recurso de apelación en contra de tal decisión.

2) DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, para que su sección tercera resuelva si aprueba o imprueba la conciliación a que llegaron las

partes y, si fuere el caso, conceda el recurso respectivo contra la providencia que tal asunto resuelva.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, CÚMPLASE Y DEVUÉLVASE. PUBLÍQUESE EN LOS ANALES.

Esta providencia fue estudiada y aprobada por la Sala en sesión de fecha, veinticuatro (24) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

CARLOS BETANCUR JARAMILLO
Presidente de la Sala

JESÚS MARÍA CARRILLO B.

JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

LOLA ELISA BENAVIDES LÓPEZ
Secretaria

NOTA DE RELATORÍA: Se mencionan las siguientes providencias: Proceso 7633, Actor: INTERTEL - SOCOTEL, fecha: febrero 5 de 1993, Ponente: Dr. CARLOS BETANCUR JARAMILLO; No. 10.145, Actor: VENTURA CHAVEZ RAMOS, fecha: 16 de febrero de 1995, Ponente: Dr. CARLOS BETANCUR JARAMILLO; No. 10.317, Actor: JOSÉ VICENTE MALAGÓN RODRÍGUEZ, fecha: febrero 26 de 1995, Ponente: Dr. JULIO CÉSAR URIBE ACOSTA; No. 10.199, Actor: TEODOMIRO BARRERA ROSAS Y O., fecha: noviembre 28 de 1994, Ponente: Dr. DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ.

CONTRATO ESTATAL/PROCESO EJECUTIVO/TRIBUNAL ADMINISTRATIVO/PRIMERA INSTANCIA

NOTA DE RELATORÍA: Reitera jurisprudencia de febrero 9 de 1995, Sección Tercera, Exp. 10266 C.P. Dr. DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ y providencia de noviembre 29 de 1994, Sala Plena, Exp. S-414, Ponente: Dr. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Tercera. Santa Fe de Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ.

Referencia: Expediente No. 11.078. Actor: MYRIAM G. FAJARDO. Demandada: DEPARTAMENTO DEL PUTUMAYO.

Procede el Despacho a resolver sobre si avoca o no conocimiento del proceso de la referencia, puesto que el Tribunal Administrativo de Nariño dispuso remitir por competencia, "el presente proceso de ejecución instaurado por MYRIAM G. FAJARDO en contra del Departamento del Putumayo".

> "Disponer consecuencialmente, que la demanda y sus anexos se envíen al Consejo de Estado para lo de su cargo".

El Tribunal *a-quo* para tomar la decisión anteriormente descrita, consignó las siguientes consideraciones:

> "Como se ve, el nuevo estatuto contractual asignó a la jurisdicción especializada el conocimiento de los procesos de ejecución o cumplimiento que se originen en

contratos estatales, cuestión ésta que ya fue dilucidada por el H. Consejo de Estado a través de su Sala Plena de lo Contencioso Administrativo en providencia de 29 de noviembre del año pasado, en la que además se indicó que el trámite a seguir es el señalado para el proceso ejecutivo singular que regula el Código de Procedimiento Civil.

"Más sin embargo, la Ley 80 de 1993, en forma expresa no radica en los Tribunales Administrativos la competencia para conocer de los mencionados procesos, no siendo posible asumirla en razón a que conforme al artículo 123 de la Constitución los servidores públicos ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la Ley y el Reglamento y según lo preceptuado por el artículo 122 *ibídem,* ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la Ley.

"Cabe anotar que en la providencia anteriormente mencionada el H. Consejo de Estado no examinó el tema que ahora nos ocupa pero si lo hizo en la Sala Plena de 2 de diciembre de 1991 con ponencia del Dr. DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ, en la que dijo al respecto: C) Bien sabido es que en materia relacionada con las competencias, es la ley quien las define, las adscribe y las distribuye...".

"No existiendo en el ordenamiento positivo vigente disposición que adscriba la competencia para conocer de los procesos referidos a los Tribunales Administrativos, ni en única ni en primera instancia, pero correspondiendo a ésta jurisdicción su conocimiento, considera la Sala que debe darse aplicación al numeral 16 del artículo 128 del C.C.A. que establece una competencia residual para el H. Consejo de Estado al asignarle el conocimiento" de todas las demás, de carácter administrativo para los cuales no exista regla especial de competencia". "Lo contrario implicaría entrar a definir la competencia de los diferentes funcionarios de nuestra jurisdicción por vía jurisdiccional, contrariando así la regla de que ésta solo deriva de la Constitución o la Ley, como ya se anotó".

En un caso similar al que ahora se resuelve, este Despacho dijo lo siguiente:

"El Despacho habrá de abstenerse de conocer de la presente ejecución y dispondrá la remisión del expediente al Tribunal de origen para que se pronuncie sobre el mandamiento de pago deprecado por las siguientes razones:

"1) No cabe la menor duda de que con el advenimiento de la ley 80 de 1993, por disposición de su artículo 75, todas las controversias originadas en contratos estatales son del conocimiento exclusivo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo. De la misma manera el cobro ejecutivo de los créditos que tengan origen directo o indirecto en todos los negocios estatales, consten en títulos judiciales o extrajudiciales, son del resorte de la misma jurisdicción. Así lo admitió la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de ésta Corporación en providencia de 29 de noviembre de 1994 (expediente No. S-414; Actor: Rigoberto Arenas

Olmos, en ejecutivo contra el municipio de Tunja), con ponencia del Consejero Dr. Chahín Lizcano.

"2. En todo proceso ejecutivo se parte del principio de la existencia, claridad, manifestación expresa y exigibilidad de una prestación insatisfecha que bien puede ser de dar, hacer o no hacer, **pero en todo caso de naturaleza económica**, vale decir, que refleja o incorpora sabor patrimonial de dicho linaje, representable siempre en cantidad líquida de dinero aún cuando la obligación sea específica y no pueda lograrse su satisfacción **in natura**, pues en tal evento el mandamiento de pago habrá de librarse por su equivalente pecuniario o **aestimatio pecuniae**. Esta última circunstancia no puede perderse de vista, dado que de ella se deriva la conclusión de a qué entidad judicial de lo Contencioso Administrativo le corresponde el conocimiento de los cobros ejecutivos previstos por el artículo 75 de la Ley 80 de 1993.

"3. Se afirma en el auto analizado que el conocimiento de la presente ejecución es de competencia de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, en términos del artículo 128 numeral 6o. (sic) del C.C.A., pero tal acerto no se aviene con la distribución de competencias hecha por el C.C.A. en procesos en donde se discuten intereses de carácter económico, como lo es precisamente el cobro compulsivo, por la vía ejecutiva, como pasa a analizarse". (providencia de febrero 9 de 1995 Actor: Francisco Javier Montoya).

"Para este Despacho el conocimiento del proceso ejecutivo previsto por el artículo 75 de la Ley 80 de 1993, es de competencia, en primera o única instancia, según la cuantía, de los Tribunales Administrativos, puesto que lo pretendido en últimas es la satisfacción de una suma liquida de dinero previamente decretada por la jurisdicción o que emerge directamente del contrato estatal y demás documentos pertenecientes al mismo. Mal se concluiría al afirmar que el cobro ejecutivo de las cobranzas de créditos originados en contratos estatales, sean de competencia en única instancia del Consejo de Estado, cuando por averiguado se tiene que el proceso de conocimiento, declarativo o de condena tiene su origen en los Tribunales Administrativos y, si la cuantía lo permite, tan solo conocerá en grado de apelación el Consejo de Estado en segunda instancia (Numeral 8 art. 131 y Numeral 8 art. 132 del C.C.A.

"Por los anteriores razonamientos esta Corporación no es la competente para conocer en única instancia de los cobros ejecutivos, previstos por el artículo 75 de la Ley 80 de 1993, y, en el caso concreto corresponde al Tribunal Administrativo de.... pronunciarse sobre si libra o no mandamiento de pago. Por consiguiente se devolverá el expediente a la oficina de origen para que tome la determinación que corresponda conforme a derecho". (auto No. 10.266 de febrero 9 de 1995. Actor: Francisco Javier Montoya).

Como la situación precedente hasta ahora no merece ser modificada en cuanto a la solución jurídica que allí se dispuso, este Despacho,

RESUELVE:

1. ABSTENERSE de conocer del presente asunto, por falta de competencia.

2. Remítase el expediente a la oficina de origen para que se pronuncie sobre el mandamiento de pago deprecado.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

LOLA ELISA BENAVIDES LÓPEZ
Secretaria

LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO/ACTO DE LIQUIDACIÓN/CONTROL JURISDICCIONAL

La diligencia de liquidación se trata, de un acto jurídico bilateral, en tanto que en él participaron las dos partes en el contrato, modalidad prevista desde el artículo 192 del decreto 150 de 1976 y reproducida por el artículo 288 del decreto 222 de 1983; en este último estatuto quedó consagrada, además, la posibilidad de que la administración liquidara unilateralmente el contrato (art. 289), cuando quiera que no existiese acuerdo entre las partes; el doble mecanismo liquidatorio aparece hoy establecido en los artículos 60 y 61 de la ley 80 de 1993. Obviamente, la liquidación del contrato es impugnable cualquiera sea la forma que adopte vale decir, sea ella bilateral o unilateral. Si la liquidación es bilateral se tratará de un acto convencional y, por lo tanto, en ella se deben reunir los elementos previstos por el artículo 1502 del C.C. y podrá quedar afectada de nulidad en los eventos previstos por el título XX del libro 4o. del mismo código, arts. 1740 y ss. Por consiguiente, decir que la liquidación bilateral no es impugnable jurisdiccionalmente equivaldría a cercenar los derechos del contratista cuando estime, por ejemplo, que no aportó su consentimiento al acto liquidatorio o que su consentimiento estuvo viciado...etc. Con mayor razón es susceptible de impugnación de liquidación unilateral cuya procedencia está condicionada a la inexistencia de acuerdo, lo cual significa que todas o algunas de las reclamaciones del contratista quedaron insatisfechas y que la decisión de la entidad pública tiene la virtualidad de lesionar su patrimonio. Para que exista acto administrativo unilateral es menester, entre otras cosas, que la manifestación unilateral de voluntad esté revestida de la autoridad del

Estado y, para ello, es indispensable que sea el ejercicio de una prerrogativa de poder público, no de una simple facultad de una parte contractual; es por eso que no toda manifestación de voluntad de la administración contractual, en cualquiera de sus etapas, configura un acto administrativo, para que tal cosa ocurra es imprescriptible –como se ha dicho– que la voluntad administrtiva esté acompañada de autoridad.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Tercera. Santa Fe de Bogotá D.C.,veintinueve (29) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ.

Referencia: Expediente No. 8884. Actor: SOCIEDAD DE LA PEÑA SANTANDER ASOCIADOS LTDA. Demandada: MINISTERIO DE SALUD FONDO NACIONAL.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia pronunciada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Córdoba el 4 de agosto de1993, por virtud de la cual se declaró inhibido "para fallar el fondo, por falta del presupuesto procesal demanda en forma".

ANTECEDENTES

1.- El 20 de mayo de 1988, previa constitución de apoderado judicial, la sociedad "DE LA PEÑA SANTANDER ASOCIADOS LTDA. demandó a LA NACIÓN - MINISTERIO DE SALUD - FONDO NACIONAL HOSPITALARIO, con el propósito de satisfacer estas pretensiones:

"PRIMERA: Que LA NACIÓN - MINISTERIO DE SALUD - FONDO NACIONAL HOSPITALARIO, incumplió el Contrato de Obras Públicas No. 029/83, suscrito el día 23 de febrero de 1984 con la sociedad contratista denominada "DE LA PEÑA SANTANDER ASOCIADOS LTDA.", domiciliada en Bogotá.

"SEGUNDA: Que, como consecuencia del incumplimiento a que se refiere la petición primera anterior, LA NACIÓN - MINISTERIO DE SALUD - FONDO NACIONAL HOSPITALARIO, está obligada a pagar a la sociedad demandante "DE LA PEÑA SANTANDER ASOCIADOS LTDA.", el monto de todos los perjuicios materiales y morales que se prueben en el proceso, junto con los intereses y la desvalorización monetaria, y cuya liquidación se hará en incidente separado posterior a la sentencia.

"TERCERA: Que la NACIÓN - MINISTERIO DE SALUD - FONDO NACIONAL HOSPITALARIO está obligada a pagar a la sociedad demandante las costas de este proceso, así como las agencias en derecho." (fl. 2, 3).

2.- Los hechos que invocó la demanda como fundamento de lo pretendido se pueden resumir en los siguientes:

a.- Previa adjudicación decidida por la resolución 016 del 17 de mayo de 1983, se suscribió el contrato de obras públicas No. 0129/83 entre la demandante y la Nación - Ministerio de Salud - Fondo Nacional Hospitalario "para la terminación del edificio del hospital nuevo de Montería (Córdoba), por el sistema de administración delegada"

b.- En enero de 1984 se suscribió un otrosí al contrato reduciendo el plazo de 36 a 24 meses contados a partir de la fecha de iniciación de la obra, para lo cual la firma contratista "tuvo que acondicionar toda su capacidad para responder por la nueva modalidad del contrato".

c.- El 16 de mayo de 1984 la entidad estatal empezó a incumplir el contrato, pues solicitó al contratista ajustar la programación de la obra a los saldos de recursos existentes, en cuantía de $ 18.206.323.oo.

d.- El 21 de mayo se inició la obra que se desarrolló "en la medida de la existencia de los recursos"; sin embargo como el flujo mensual de dineros se había disminuido de 22 a 6 millones de pesos, al cabo de los dos años la contratista pidió prorrogar el término contractual; se advierte en la demanda que la actora estuvo siempre pronta a cumplir conforme lo inicialmente pactado.

e.- La prórroga no se autorizó por la Junta Administradora del Fondo Nacional Hospitalario (24 y 29 de abril de 1986), razón por la cual la sociedad contratista se dirigió al Ministro de Salud para mostrarle fórmulas alternativas a la terminación del contrato, entre ellas la prórroga del mismo.

f.- El 11 de julio de 1986 el interventor solicitó a la contratista preparar la documentación necesaria para la liquidación del contrato, diligencia que finalmente se cumplió el 11 de noviembre arrojando un saldo en favor del contratista, de $4.857.561.74, que fue debidamente cancelado.

g.- De este modo la entidad pública incumplió el contrato, pues, en definitiva no se pudo ejecutar en su totalidad y por los $520.000.000, suma a la cual ascendía el valor inicial, que habría dejado a la contratista, por concepto de honorarios, $52.000.000.oo; de allí que la reclamación se limita a lo dejado de percibir, es decir, $37.000.000.oo más los intereses desde la liquidación del contrato, la actualización y los perjuicios morales.

3.- Como fundamento de derecho la demandante invocó los arts. 87, 131 y 132 (numerales 8), 136, 137, 139, 142, 149, 150, 168 y 169 del C.C.A; 1o., 16, 17, 19, 43, 46, 48, 57, 66, 81 y ss, 90 y ss, 287 y ss, 290,293 y ss del decreto 222 de 1983 y 174 y ss del C. de P. C.

4.- El auto de admisión de la demanda se notificó al Sr. Ministro de Salud y al Sr. Director del Fondo Nacional Hospitalario; ninguna de las entidades públicas la contestó.

5.- El Ministerio de Salud constituyó apoderada especial quien, anticipadamente, alegó de conclusión; en el escrito correspondiente (Fls. 120-130) precisa que el decreto 1400 de 1990 por el cual se reorganiza el Fondo Nacional Hospitalario como establecimiento público deja a cargo de la Nación – Ministerio de Salud las obligaciones y responsabilidades derivadas de actuaciones cumplidas hasta su vigencia. Señala luego las características del contrato de obra pública en la modalidad de administración delegada y concluye que ".... de la ejecución del contrato no se puede derivar ningún perjuicio para el contratista, dada la naturaleza y características propias del contrato. Únicamente podría verse perjudicado el contratista si la Administración no le cancela los honorarios según la forma en que hayan sido pactados. Si es una suma fija, si esta no es entregada al contratista, pero si se trata de un porcentaje sobre el valor de las obras realizadas, solo habrá perjuicio si se le entrega una suma inferior a la deducida de las obras realizadas o si siendo correcta ésta, no es entregada. Dado que por este sistema se paga en función de lo ejecutado, no existe otra posibilidad de perjuicios al contratista, ya que los recursos que maneja no son propios sino de la Administración."

Agrega que, en este caso y por la claúsula tercera del contrato los pagos porcentuales se harían "a medida que se ejecutaran las obras, de modo que "la expectativa económica del contratista siempre estaría cubierta"; transcribe las claúsulas 2a. y 9a. del contrato de las que deduce ".... que la obligación de dar, es decir, la de "suministrar al CONTRATISTA los fondos necesarios para las obras..." está condicionada a las apropiaciones presupuestales. Y queda claro también, que como base de la obligación de dar está la de hacer, consistente en "incluir las partidas necesarias en sus proyectos anuales de presupuesto." (fl. 123); razón por la cual entiende que, en este caso, la entidad pública no incurrió en incumplimiento, máxime cuando,

> "1.- La entidad contratante dio aviso oportuno al CONTRATISTA, es decir, antes de que se iniciara las obras, con el ánimo de facilitar al contratista una programación de la ejecución de las obras ajustada a la realidad presupuestal del contrato.
>
> "La comunicación hace referencia a "Reservas de presupuesto de 1983", resultando que los recursos, en su totalidad ascendieron para esa vigencia, o sea la de 1984 a la suma de CINCUENTA Y OCHO MILLONES DOSCIENTOS SEIS MIL TRESCIENTOS VEINTITRÉS PESOS ($58.206.323.oo) M/CTE.
>
> "El recorte presupuestal mencionado, por lo tanto, no hacía referencia a todo el plazo del contrato, sino al lapso comprendido entre mayo a diciembre de 1984.
>
> "3.- Si se observa el acta de liquidación, el valor del contrato que allí aparece, supera ampliamente al asignado después del recorte presupuestal para la vigencia de 1984, por lo cual éste no consolida la situación de incumplimiento." (fl. 124).

Aduce que, cualquiera sea la cuantía del contrato es obligación del contratista so pena de actuar de mala fe - "poner toda su diligencia y capacidad técnica", sin que, por esa sola circunstancia haya lugar a reclamación.

Critica la experticia practicada en el proceso, pues el valor del contrato no sirve de base de cálculo de los honorarios, pues, según la claúsula tercera "... no habrá lugar a cobro de honorarios sobre elementos o materiales que estuvieran en almacén, hasta tanto no hayan sido incorporados a la construcción, ni sobre el valor de las fianzas que debe otorgar el CONTRATISTA con cargo a la obra, ni sobre el valor....".

"Por ejemplo, en el acta de liquidación del contrato, luego de establecer la totalidad de las sumas invertidas, se descontaron, para efectos de establecer los siguientes conceptos: Elementos de consumo incorporados posteriormente al Almacén que no salieron a la obra ($1.457.724.36); pólizas de seguro exigidas ($8.315.834.oo); gastos de interventoría ($2.405.053.83); elementos de consumo sobrantes de la obra ($2.629.930.69), y el valor de la políza de estabilidad exigida a la liquidación ($440.146.oo)" (fl. 126, 146).

La apoderada judicial de la demandante también se presentó para alegar de conclusión y en su escrito hizo un recuento del desarrollo del contrato; subrayó el contenido de las claúsulas segunda y novena en cuanto al compromiso adquirido por la entidad estatal de "incluir las partidas necesarias en sus proyectos anuales de gastos" y de "suministrar al contratista los fondos necesarios para las obras en las condiciones pactadas en este contrato;" precisó la disminución, en un año, al plazo originalmente pactado, a solicitud del Fondo Nacional Hospitalario, para lo cual la contratista advirtió que "el cumplimiento del plazo requiere la oportuna apropiación de las partidas necesarias," y el Ministerio y el Fondo aceptaron intervenir ante el Departamento Nacional de Planeación y el Ministerio de Hacienda para su inclusión en el presupuesto de 1985, dado que era evidente que se debía hacer una apropiación mayor para la disminución del plazo; señala que se suscribió un otrosí disminuyendo el plazo del contrato el que se perfeccionó, conjuntamente con el contrato original, el 21 de marzo de 1984, pero poco tiempo después, el 16 de mayo siguiente el Director General del Fondo solicitó a la contratista "ajustar su programación de obra.....a los saldos de los recursos actualmente existentes", es decir $18.206.323.oo.

La contratista inició las obras el 21 de mayo de 1984 y las adelantó hasta donde lo permitieron las apropiaciones presupuestales para un total de inversión $ 336.000.000 aproximadamente. Frente a esta situación, el 13 de marzo de 1986 la contratista solicitó al Director del Fondo la ampliación del plazo para la ejecución de la obra, no obstante lo cual se decidió que dicha ejecución se continuaría por administración directa y se dispuso la liquidación del contrato, diligencia que se cumplió el 11 de noviembre de 1986 quedando en favor de la contratista, la suma de $4.857.561 que le fue cancelada. Sobre estos hechos elabora algunas consideraciones jurídicas relativas a la aplicación del art. 1602 del c.c. a los contratos del Estado y a la conservación de la ecuación financiera del contrato que no puede verse afectada por la previsión consagrada en el art. 66 del decreto 222 de 1983, que se debe interpretar en consonancia con el inciso 2 del artículo 351 de la Constitución Política anterior.

De todo esto concluye que "... lo anterior implica con meridiana claridad, que al reducir la administración unilateral y arbitrariamente la disponibilidad presupuestal que debía mantener para la ejecución mensual del contrato, colocaba en absoluta imposibilidad a la entidad contratista de cumplir lo pactado y de recibir en consecuencia los honorarios a que tenía derecho, por lo que resulta ostensible y manifiesto el incumplimiento del Contrato por parte de la Administración e indiscutible su obligación de indemnizar a la Contratista por los perjuicios causados y reclamados en este juicio.

> ".... los perjuicios materiales ocasionados consisten en los honorarios ciertos y determinados que dejó de percibir la Sociedad Contratista por el incumplimiento de la entidad Contratante a sus obligaciones correlativas, y el nexo o relación de causalidad entre el incumplimiento del contrato y el daño aparece *"prima facie"*, pues resulta claro que si la Administración hubiese cumplido sus obligaciones, la Contratista habría obtenido las utilidades contempladas en las cláusulas contractuales.
>
> "Estos honorarios que dejó de recibir la entidad Contratista equivalen a la suma de $ 36.994.051.66 M/CTE, en su valor histórico, el cual fue actualizado pericialmente dentro del proceso hasta noviembre 30 de 1989, mediante dictamen que no fue OBJETADO por la parte demandada, y que arrojó como resultado la cantidad total de CIENTO DIECISIETE MILLONES CIENTO NOVENTA Y TRES MIL NOVENTA Y OCHO PESOS ($ 117.193.098.oo m/cte (fl. 167).

6.- La razón del fallo inhibitorio está expresada en el siguiente párrafo:

> "Pues bien, si en esa acta (la de liquidación) se le reconocieron unos honorarios inferiores a los pactados por culpa exclusiva del Fondo Nacional Hospitalario, en la demanda debió cuestionarse como fundamento de la misma el acuerdo que ordenó ejecutar el resto de la obra directamente por el Fondo Nacional Hospitalario y el Acta de liquidación mediante el cual se fijaron los honorarios.
>
> "Estos no fueron cuestionados en el *petitum,* debiendo serlo, por lo cual la demanda no reúne los requisitos de ley, lo que la hace inepta e impide un pronunciamiento de fondo." (fl. 190).

7.- El apelante sostiene que "las consideraciones que sirven de base... " a la decisión del Tribunal "... son contradictorias y carecen de fundamento jurídico y fáctico" y al exponer "las razones del recurso" manifiesta que "... la liquidación es un acto de ejecución, no impugnable ni por la vía gubernativa (art. 49 y 50 C.C.A.) cuando ella es realizable unilateralmente por la Administración y actos puramente contractuales cuando se realizan por los contratantes. En todo caso tal acto de liquidación no es impugnable jurisdiccionalmente, tampoco por las mismas razones expuestas.

"Y en relación con la decisión de la Administración de no prorrogar el contrato, es, igualmente, un acto contractual, no un acto administrativo que deba impugnarse gubernativa y jurisdiccionalmente." (fl. 199)

De lo que concluye que "... no hay inepta demanda por cuanto se trata de acciones contractuales y no de nulidad y restablecimiento del derecho y no de actos administrativos sino de actos contractuales o actos de parte" y en cuanto al fondo de las pretensiones expresa:

"... la negativa de la Administración a prorrogar el contrato, constituye violación o incumplimiento del mismo, por una cualquiera de las siguientes razones:

"1.- Como el contrato de administración delegada se hizo por un valor determinado $520.000.000.oo y un plazo inicial de 36 meses, el plazo contractual imponía un inversión mensual de = $\frac{520.000.000.oo}{35}$

"Como luego, por solicitud de la Nación se le puso un OTROSÍ, reduciendo el plazo a 24 meses, pues la inversión se aumentó a $\frac{520.000.000.oo}{24}$

"Pero luego, cuando le ordenan al contratista que subordine la construcción de la obra al saldo de la suma que figura en el presupuesto, ostensiblemente menos a la requerida para cumplir normalmente el contrato y a la inversión mensual inicialmente prevista, resulta obligatorio concluir, ante el amarre entre el plazo e inversión mensual, que la orden misma de la administración de reducir la inversión mensual, aceptada por el contratista, CONSTITUYÓ LA PRÓRROGA DEL PLAZO CONTRACTUAL, por lo que la orden final de hacer valer el vencimiento del plazo inicialmente pactado y ordenar, por tal causa, la liquidación del contrato, configura clara violación del mismo, su incumplimiento ilegal e injustificado y ajeno, por completo, a la buena fe que debe presidir el cumplimiento de todo contrato.

"2.- Pero aún en el supuesto de que no se aceptare lo anterior y que se sostenga que el plazo de 24 meses (edificado sobre mayor inversión y por iniciativa de la Administración) REALMENTE ERA EL QUE REGÍA EL CONTRATO, resulta inobjetable, por respeto a la buena fe en los contratos, a la equidad y a la especial protección que la Administración debe al contratista como COLABORADOR QUE ES DE LA MISMA, que la prórroga del plazo solicitada oportunamente por el contratista, dados los antecedentes anotados, ya no era DISCRECIONAL SINO OBLIGATORIA y al no concederla se violó el vínculo contractual.

"La carencia de partidas presupuestales resulta inaceptable, pues conforme a la Constitución Política de 1986, ni el Congreso podía suprimirla o disminuirla, por tratarse de compromisos contractuales.

"Además, cuando se alega tal causa como justificativa del incumplimiento contractual, precisan, para su aceptación, justificarla probatoriamente y comprobar todas las gestiones adelantadas por la Administración para conseguir la inclusión en el presupuesto de las sumas requeridas para cumplir el contrato y probar, además, las causas que hicieron fracasar tales gestiones y NADA DE ESTO SE HA INTENTADO EN ESTE PROCESO.

"c.- Resulta infantil el argumento del sentenciador de primer grado de que como los honorarios estaban pactados por obra realizada, no se pueden demandar los que deberían causarse hasta la terminación de la obra, pues esta no se realizó, así sea por culpa de la Administración. Con esa tesis, la responsabilidad contractual frente al 90% de los contratos, desaparece.

"d.- En síntesis, hubo incumplimiento y violación del contrato; se causaron perjuicios al contratista y existe para la Administración, la obligación de indemnizarlos." (fl. 200)

8.- En los alegatos de conclusión de la segunda instancia la entidad demandada tomó partido en favor de la tesis que sostiene el fallo apelado; en lo demás repite la argumentación que sostuvo cuando alegó en la primera instancia.

Conducta similar asume la parte demandante, aunque, obviamente, expone criterios contrarios a los del fallo recurrido reproduciendo en lo esencial las razones de inconformidad aducidas al sustentar el recurso.

La señora Agente del Ministerio Público pide confirmar el fallo de primera instancia; a su juicio "....existieron unos actos que están en firme y que han tenido que ser demandados. No era suficiente solicitar la declaración de incumplimiento, pues en este caso específico lo que el actor llama incumplimiento está consignado en la decisión escrita de la administración, tomada por la Junta Administradora del Fondo Nacional Hospitalario, como fue el Acta No. 003/83 comunicada a la Sociedad contratista. No se trató como en otros casos de hechos constitutivos de incumplimiento, sino de verdaderas decisiones relacionadas con el contrato mismo. Otro tanto puede decirse de la liquidación del contrato que se efectuó con intervención del propio Contratista.

"Ambos actos tenían que haber sido acusados en la acción contractual que se ejercitó." (fl. 238, 239).

LA SALA CONSIDERA

1.- El primer punto que debe esclarecer la Sala está relacionado con las razones que indujeron al Tribunal a inhibirse para resolver, en el fondo, las pretensiones deprecadas las mismas que sirven al Ministerio Público y a la entidad demandada para pedir la confirmación del fallo de primera instancia.

El *a-quo* y quienes toman partido en favor de la inhibición sostienen que existen unos actos administrativos contractuales que se debieron impugnar en procura del éxito de las peticiones de la demanda; como la demandante no lo hizo, su demanda es inepta y, por consiguiente, el fallo debe ser inhibitorio. Dichos actos administrativos serían el acta de liquidación, por una parte, y por otra, "el acuerdo que ordenó ejecutar el resto de la obra directamente por el Fondo Nacional Hospitalario" contenido ante el acta No. 003/83 de la Junta Administradora de dicho fondo.

Replica la parte actora diciendo que en ninguno de los casos se estructura un acto administrativo impugnable ante esta jurisdicción; no lo es la liquidación, porque es un acto de ejecución que, incluso cuando es unilateral, no es impugnable ni siquiera por vía gubernativa; tampoco "la decisión de la administración de no prorrogar el contrato", porque "es un acto contractual, no un acto administrativo que deba impugnarse gubernativa y jurisdiccionalmente".

En el expediente se puede constatar lo siguiente:

a.- La diligencia de liquidación se cumplió el 11 de noviembre de 1986 según lo registra el "acta final de liquidación de contrato No. 29-83 "visible entre los folios 121 y 136 del segundo cuaderno; en ella participaron el "Doctor Eduardo Díaz Uribe Director General del Fondo Nacional Hospitalario; en representación del señor Ministro de Salud, facultado por Resolución No. 00270 del Ministerio de Salud, Arquitecto CAMILO ESPINOSA DE FRANCISCO, Jefe de la División Técnica, Arquitecto ROZO ELÍAS QUINTERO ANGARITA, Jefe de la Sección de Construcciones, Arquitecto HUGO ALBERTO PARRA HOYOS, Interventor de la obra en representación del Fondo nacional Hospitalario, Ingeniero EDUARDO DE LA PEÑA SANTANDER, Gerente en representación de la Firma Contratista DE LA PEÑA SANTANDER y ASOCIADOS y la señorita CONSUELO RODRÍGUEZ ATEHORTÚA, identificada con cédula de ciudadanía No. 20.244.738; Directora del Departamento de Cumplimiento, de la Compañía Seguros del Comercio S.A.; debidamente designada por el representante legal de la misma, según documento que se anexa a la presente Acta; en calidad de cesionaria de los honorarios causados a favor del Contratista en desarrollo del presente Contrato a partir del mes de agosto de 1985 según Contrato de Cesión fechado a los veintiocho (28) días del mes de agosto de 1985 y consentido por el Fondo Nacional Hospitalario." (fl. 122)

Se trata, pues, de un acto jurídico bilateral, en tanto que en él participaron las dos partes en el contrato, modalidad prevista desde el artículo 192 del decreto 150 de 1976 y reproducida por el artículo 288 del decreto 222 de 1983; en este último estatuto quedó consagrada, además, la posibilidad de que la administración liquidara unilateralmente el contrato (art. 289), cuando quiera que no existiese acuerdo entre las partes; el doble mecanismo liquidatorio aparece hoy establecido en los artículos 60 y 61 de la ley 80 de 1993.

Obviamente, la liquidación del contrato es impugnable cualquiera sea la forma que adopte vale decir, sea ella bilateral o unilateral.

Si la liquidación es bilateral se tratará de un acto convencional y, por lo tanto, en ella se deben reunir los elementos previstos por el artículo 1502 del C.C. y podrá quedar afectada de nulidad en los eventos previstos por el título XX del libro 4o. del mismo código, arts. 1740 y ss. Por consiguiente, decir que la liquidación bilateral no es impugnable jurisdiccionalmente equivaldría a cercenar los derechos del contratista cuando estime, por ejemplo, que no aportó su consentimiento al acto liquidatorio o que su consentimiento estuvo viciado....etc.

Con mayor razón es susceptible de impugnación la liquidación unilateral cuya procedencia está condicionada a la inexistencia de acuerdo, lo cual significa que todas o algunas de las reclamaciones del contratista quedaron insatisfechas y que la decisión de la entidad pública tiene la virtualidad de lesionar su patrimonio.

Ahora bien, en el caso particular no era menester, para reconocer la aptitud de la demanda, la impugnación de la liquidación. hechas las salvedades que más adelante anotará la Sala y que impiden la prosperidad de las pretensiones. Se trata de una liquidación bilateral con la cual la contratista estuvo de acuerdo; en efecto de las operaciones en ella realizadas resultó un saldo en su favor de $4.857.561.74 que, según lo afirma en la demanda, cobró y le fue debidamente cancelado. Su inconformidad –no determinada en debida forma–, radicó en sumas adicionales que, a su juicio, no quedaron contempladas en el acta de liquidación; no había ninguna razón, pues, para impugnar de nulidad una actuación cuyo contenido aceptaba.

b) El otro acto que, según la tesis del *a-quo,* debió ser impugnado en la demanda, estaría contenido en el acta No. 003-86 de 24 de abril de 1986, de la Junta Administradora del Fondo Nacional Hospitalario. en la parte pertinente de dicho documento se lee:

> "6.3. Hospital Nuevo de Montería, Córdoba "El doctor Duque explica a la Junta Administradora que por problemas de iliquidez que presenta el Fondo Nacional Hospitalario, para continuar con la obra de la construcción del hospital Nuevo de Montería, que adelanta actualmente el contratista DE LA PEÑA SANTANDER Y ASOCIADOS, quien en la actualidad se encuentra embargado, como consta en la Oficina Jurídica del Fondo Nacional Hospitalario, solicita a la Junta administradora la no ampliación del contrato con dicha firma.
>
> "La Junta Administradora considera que debe continuarse por administración directa del Fondo Nacional Hospitalario, la ejecución de la obra y deberán agilizarse los trámites correspondientes para garantizar su continuación una vez se obtengan los recursos financieros." (F1.111 C.2)

Aquí tampoco se configura acto administrativo alguno, relacionado con el contrato; simplemente la administración constató la proximidad del vencimiento del plazo

contractual y estimó que no había lugar a prorrogarlo, como lo haría cualquier particular en condiciones similares frente a su cocontratante. La administración, en este caso, no está ejerciendo ninguna prerrogativa; el vencimiento del plazo contractual es un hecho; la decisión de no prorrogar es una manifestación que se funda en una facultad (no en una prerrogativa) que tienen las partes en el contrato sin importar que esa parte sea el Estado o un particular o que se trate de un contrato del Estado o no.

Para que exista acto administrativo unilateral es menester, entre otras cosas, que la manifestación unilateral de voluntad esté revestida de la autoridad del Estado y, para ello, es indispensable que sea el ejercicio de una prerrogativa de poder público, no de una simple facultad de una parte contractual; es por eso que no toda manifestación de voluntad de la administración en el proceso contractual, en cualquiera de sus etapas, configura un acto administrativo. Para que tal cosa ocurra es imprescindible –como se ha dicho– que la voluntad administrativa esté acompañada de autoridad,

Estas consideraciones elementales muestran con claridad que no se puede exigir la impugnación de una manifestación de voluntad no constitutiva de acto administrativo para estructurar la demanda en forma.

En conclusión las razones que sirvieron de fundamento al fallo inhibitorio no son atendibles y, por consiguiente, se revocará para decidir, en el fondo, las pretensiones planteadas en la demanda.

2.- Revisando con atención el acta de liquidación del contrato que se suscribió el 11 de marzo de 1986, la Sala observa lo siguiente:

a.- Que en ella participaron el Director General del Fondo Nacional Hospitalario; el representante del Ministro de Salud; el jefe de la sección de construcciones; el interventor de la obra; el gerente de la firma contratista; la delegada de la Compañia Seguros del Comercio S.A. (fls. 122 del C.2).

b.- Que en el acta quedó establecido:

– El valor del contrato celebrado (fls. 122 del C.2).

– Los fondos suministrados al contratista en 13 cuentas distintas por un valor total de $ 175.605.833.13.

–El traspaso de bienes de almacén, por $2.702.426.80.

– La legalización de fondos suministrados al contratista.

– Los honorarios cancelados al contratista por $10.148.386.60.

– El saldo de honorarios en favor del contratista por $4.857.561,74, suma que se incrementa a $5.298.707.74 teniendo en cuenta un préstamo de $1.000.oo y el valor de las pólizas de estabilidad de la obra por $440.146.oo.

c.- Establecido todo lo anterior, los intervinientes, entre quienes se cuenta el representante legal de la contratista, declaran:

> "Una vez analizado y verificado el anterior resumen los participantes de la presente acta aceptan sus términos y proceden a liquidar de conformidad el contrato No. 029-83 (fls. 134 del C.2 (subraya la Sala)

d.- Posteriormente (fls. 135 del C.2) "LA NACIÓN MINISTERIO DE SALUD - FONDO NACIONAL HOSPITALARIO deja constancia que en la fecha de suscripción de la presente Acta la firma contratista no formula ninguna observación en concreto sobre el Acta" (se subraya de nuevo).

e.- En esos términos queda suscrita el acta por las personas que intervinieron en la diligencia sin protesta alguna de la firma contratista (fls. 135 del C.2).

f.- Solo después de la nota de "APROBADO" y del nombre del Ministro de Salud aparece escrita a mano una "Nota" según la cual, "el contratista se reserva el derecho de reclamación" (fls. 136 del C.2) seguida de la firma del representante legal.

g.- Más aún, en la documentación que la actora aportó con la demanda presentó una fotocopia sin autenticar del acta de liquidación (fls. 77 del C.1); en ella no aparece la "hoja 16" donde aparece consignada la nota de inconformidad de la contratista: allí el acta termina en la "hoja 15" y está debidamente firmada por el Ministro de Salud impartiéndole aprobación.

Todo lo anterior suscita estas reflexiones:

Existe contradicción evidente entre la aceptación, sin reparos del contratista, del acta de liquidación y la constancia que dejó la Nación con la nota posterior según la cual "el contratista se reserva el derecho de reclamación".

En tales condiciones es claro que en el cuerpo de acta de liquidación existe aceptación expresa y total, por parte del contratista, de lo acordado; esta circunstancia le impide cualquier reclamación posterior como lo ha reiterado en varias oportunidades la Sala; si quedó inconforme, por ejemplo, porque no se le reconoció todo lo que a su juicio se le debía, debió expresarlo así de modo concreto estableciendo, si no las cantidades, si los hechos de los cuales derivaba su descontento. Pero hacer –luego de aceptar el contenido del acta– una afirmación tan genérica y abstracta como "el contratista se reserva el derecho de reclamación" es a todas luces insuficiente y por lo mismo ineficaz para dejar abierta la posibilidad a la controversia jurisdiccional. Da lo mismo, en este caso, haber guardado silencio respecto del contenido de la liquidación como hacer la anterior afirmación, pues la indefinición que tal expresión envuelve la torna inocua.

Visto lo anterior, forzoso es concluir que la contratista aceptó pura y simplemente los términos de la liquidación y que, por lo tanto, la reclamación intentada en la demanda no tiene fundamento.

Por lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Tercera, administrando justicia, en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

FALLA:

PRIMERO.- REVÓCASE el fallo apelado.

SEGUNDO.- DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN Y PUBLÍQUESE EN LOS ANALES.

Se deja constancia que la anterior providencia fue discutida y aprobada en Sala en sesión de fecha veinticuatro (24) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

CARLOS BETANCUR JARAMILLO
Presidente Sala

JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

JESÚS M. CARRILLO BALLESTEROS

LOLA BENAVIDES LÓPEZ
Secretaria

ACCIÓN DE REPETICIÓN/CADUCIDAD DE LA ACCIÓN-Término

En acciones de repetición, el término a partir del cual se empieza a correr el tiempo de caducidad será el de la fecha del pago hecho por la entidad pública a favor del funcionario.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Tercera. Santa Fe de Bogotá, D.C., catorce (14) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ.

Referencia: Expediente No. 10966. Actor: GOBERNADOR DEL HUILA. Demandado: RODRIGO MANRIQUE MEDINA.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del Departamento del Huila en contra del auto proferido por el Tribunal Administrativo del Huila, el 18 de abril de 1995, en virtud del cual se dispuso inadmitir la demanda incoada por haber operado el fenómeno jurídico de la caducidad.

Para adoptar la decisión recurrida, el Tribunal argumentó lo siguiente:

"En acción de reparación Directa por vía de representación, el señor Gobernador del Departamento del Huila Dr. JAIME LOZADA PERDOMO, mediante apoderado ha instaurado demanda contra los doctores RODRIGO MANRIQUE MEDINA en calidad de ex-gobernador del Departamento del Huila y CARLOS MAURICIO IRIARTE BARRIOS como ex-secretario del Gobierno Departamen-

tal, a efecto de que se declaren responsables de los daños y perjuicios ocasionados al mismo Departamento, al ser condenado por ésta misma Corporación mediante sentencia del 2 de septiembre de 1991, dentro del proceso ordinario de Restablecimiento del Derecho de carácter laboral promovido por la señora MARÍA GLADYS ANDRADE DE BARCIAS contra el DEPARTAMENTO DEL HUILA.

"Solicita se declaren responsables civil y patrimonialmente a los demandados y se les condene a pagar al Departamento del Huila, la suma de ONCE MILLONES CINCUENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS CON OCHENTA Y OCHO CENTAVOS ($11.055.879.88) M/CTE., erogación que la aludida entidad territorial realizó en cumplimiento del fallo de fecha 2 de septiembre de 1991 proferido por ésta Corporación.

"De acuerdo con el Artículo 136 del Código Contencioso Administrativo, las acciones como la aquí planteada caducan al cabo de dos (2) años contados a partir de la fecha de los acontecimientos que hubieren generado tal acción.

"En el presente caso la acción estaba caducada cuando se presentó la demanda, porque el valor de la condena fue cancelado en su totalidad a la demandante ANDRADE DE BARCIAS el 6 de agosto de 1992, de acuerdo al informe del Tesorero Departamental (fl. 31). Desde esta fecha debe empezar a contarse la caducidad de la acción por cuanto lo pretendido es la Repetición de lo pagado por el Departamento como indemnización a la mencionada señora". (fl 49).

Inconforme la parte actora con el informe del *a-quo,* lo apeló, recurso que sustenta en estos términos:

"Nadie puede discutir que la acción de Reparación Directa caduca "al vencimiento del plazo de dos (2) años contados a partir del acaecimiento del hecho, omisión u operación administrativa o de ocurrida la ocupación temporal o permanente del inmueble de propiedad ajena por causa de trabajos públicos."

"Tampoco podemos discutir que la vía de Repetición para obtener la indemnización del funcionario que profirió el acto declarado NULO es la del procedimiento de la Reparación Directa, porque así lo determinó el H. Consejo de Estado en Auto del ocho (8) de abril de 1994, publicado en la Revista Jurisprudencia y Doctrina, Tomo XXIII, Nro. 273, septiembre de 1994.

"Si tomamos la fecha en que se profirió el auto que determinó la competencia para conocer de estos asuntos denominados VÍA DE REPETICIÓN tenemos que referirnos al ocho (8) de abril de 1994. No obstante, el Departamento del Huila presentó la demanda correspondiente en Acción de Repetición contra el Dr. RODRIGO MANRIQUE MEDINA ante la justicia ordinaria, correspondiéndole ocuparse por reparto al Juzgado Segundo Civil del Circuito de Neiva, que en

providencia fechada el cuatro (4) de mayo de 1993 se declaró sin competencia para conocer de este asunto.

"El apoderado del Departamento, inconforme con la decisión, interpone recurso de apelación, y la Sala de Decisión Civil del Honorable Tribunal Superior de Neiva, en auto calendado el (14) de enero de mil novecientos noventa y cuatro (1994) confirma el auto impugnado.

"El catorce (14) de febrero de mil novecientos noventa y cuatro (1994) se presentó esta misma demanda contra el Dr. RODRIGO MANRIQUE MEDINA ante el Honorable Tribunal Contencioso Administrativo del Huila, que en auto de (14) de marzo de 1994 rechaza la demanda, con el argumento de que la competencia para conocer de este asunto radica en la jurisdicción ordinaria; rechaza en consecuencia el libelo demandatorio y no concede el recurso de apelación.

"Para no dejar huérfano de acción legal, constitucional y justo propósito de la Administración Departamental del Huila, el apoderado del Departamento acude a la SALA JURISDICCIONAL DISCIPLINARIA DEL CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA, para que se dirima el CONFLICTO DE COMPETENCIA NEGATIVA entre la JUSTICIA ORDINARIA y la CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, con resultados negativos, porque el dos (2) de junio de mil novecientos noventa y cuatro (1994), esta Sala se abstiene de emitir decisión de fondo "por falta de competencia", sin analizar por qué omitió dar cumplimiento al artículo 228 del Corte Fundamental que ordena:

"La administración de justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la Ley, **y en ellas prevalecerá el derecho sustancial.** Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo. (Destaco y Subrayo).

"Es evidente entonces, Honorables Magistrados, que la responsabilidad de caducidad de la presente acción no recae sobre la entidad territorial que actuó dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de cancelación de la totalidad de la condena a la demandante MARÍA GLADYS ANDRADE DE BARCIAS (6 de agosto de 1992), sino sobre la tramitología injustificada de los organismos competentes para cumplir el mandato constitucional, de garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución." (Fl. 53).

PARA RESOLVER SE CONSIDERA:

El auto proferido por el Tribunal Administrativo del Huila será confirmado por ésta Corporación, pues efectivamente como lo advierte el *a-quo*, en el sub-júdice ha operado el fenómeno jurídico de la caducidad de la acción.

En el *sub-lite* quedó demostrado que:

a) El Dr. RODRIGO MANRIQUE MEDINA, obrando en su calidad de gobernador del Departamento del Huila, y el doctor CARLOS MAURICIO IRIARTE BARRIOS, en calidad de secretario de Gobierno mediante decreto No. 033 d 4 de febrero de 1987, declararon insubsistente el nombramiento de la señora MARÍA GLADYS ANDRADE DE BARCIAS del cargo de Coordinadora de Acción Comunal Nivel VII -Grado 12, dependiente de la Secretaría de Gobierno Departamental (fls. 19 y 20)

b) La señora Andrade de Barrios, en ejercicio de la acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho demandó el precitado decreto ante el Tribunal Administrativo del Huila, el cual con fecha dos (2) de septiembre de 1991, declaró la nulidad del decreto 033 y ordenó restituir a la actora a un cargo igual o de superior jerarquía. Finalmente condenó al Departamento del Huila al pago de los sueldos y demás prestaciones sociales dejadas de percibir por la demandante. (Fl. 3 a 16)

c) El 6 de agosto de 1992, en cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Administrativo del Huila, la tesorería departamental, canceló la totalidad de la condena an favor de la demandante, según certificado visible a fl. 31.

Para la Sala es indudable que en acciones de repetición, el término a partir del cual se empieza a correr el tiempo de caducidad será el de la fecha del pago hecho por la Entidad Pública a favor del funcionario.

De esta manera y con fundamento en lo dispuesto en el artículo 136 del C.A., el plazo para efectos de la caducidad vencía el 6 de agosto de 1994 y la demanda se presentó el 22 de febrero de 1995, habiendo transcurrido más de dos (2) años del término que la ley otorga para ejercitar este tipo de acciones.

Finalmente la Sala observa que las afirmaciones esgrimidas por la parte actora en su escrito de apelación carecen de pruebas en el expediente, habida cuenta que en el *sub-júdice* no existe ni la menor prueba de lo que se manifiesta en la sustentación del recurso.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera,

RESUELVE:

CONFÍRMASE el auto apelado, esto es el de 6 de abril de 1995, proferido por el Tribunal Administrativo del Huila.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y PUBLÍQUESE EN LOS ANALES DE LA CORPORACIÓN Y, DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN.

Se deja constancia que la anterior providencia fue discutida y aprobada en Sala en sesión de fecha, catorce (14) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

CARLOS BETANCUR JARAMILLO
Presidente Sala

JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ

JESÚS MA. CARRILLO BALLESTEROS

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

LOLA ELISA BENAVIDES LÓPEZ
Secretaria Sala

PROCESO EJECUTIVO CONTRACTUAL/COMPETENCIA/JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO/TÍTULO EJECUTIVO DE NATURALEZA CONTRACTUAL/JURISDICCIÓN COACTIVA-Improcedencia/**AUTO ADMISORIO DE DEMANDA**-Inexistencia/**MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN**

La jurisprudencia de la Corporación, con apoyo en el artículo 75 de la Ley 80 de 1993, ha venido sosteniendo que los procesos de ejecución, cuyo título provenga de un contrato estatal, son del conocimiento de la jurisdicción administrativa. No es del todo cierto que todo título ejecutivo a favor del Estado sea del conocimiento exclusivo de la jurisdicción coactiva. Y no lo es porque existen títulos, como los de origen contractual, que se deben ventilar ante la jurisdicción administrativa por el procedimiento ejecutivo regulado en los artículos 497 y ss; y porque, además, existen otros que se hacen valer por la vía del procedimiento administrativo coactivo ante la misma administración. No todo título ejecutivo a favor de los particulares es del conocimiento por la vía del proceso ejecutivo, de la jurisdicción ordinaria, porque los de origen contractual derivados de un contrato estatal serán de ésta jurisdicción (art. 75 ley 80/93). Así como en los procesos de conocimiento contractual, en los ejecutivos de ésta índole la entidad podrá ser ejecutante o ejecutada. Serán de ésta jurisdicción los procesos ejecutivos cuyo título se deriva de un contrato estatal; y no solo los que surjan de una sentencia definitoria de una controversia de esa índole. Así, el Título podrá surgir también de un acto administrativo unilateral, de un convenio o acuerdo entre las partes, o de cualquiera de los mecanismos de solución directa regulados en la ley (art. 79 y ss). En los procesos ejecutivos no se habla

de admitir o no la demanda, sino más técnicamente de librar o no el mandamiento de pago.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Tercera. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintisiete (27) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. CARLOS BETANCUR JARAMILLO.

Referencia: Expediente No. 10709 - APELACIÓN AUTO - Actor: AUGUSTO MORENO MURCIA. Demandada: I.D.U.

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra el proveído de 26 de enero del presente año, por medio del cual el tribunal administrativo de Cundinamarca inadmitió (sic) la demanda ejecutiva instaurada contra el instituto de Desarrollo Urbano IDU, por falta de jurisdicción.

Pretende la parte actora ejecutar al IDU con apoyo en un título de origen contractual (contrato de obra pública No. 12 de 1990) contentivo de una obligación por valor de $6.770.089:35 (acta No. 7 de reajuste del anticipo).

Cumplido el trámite de rigor, se procede a decidir. Para ello,

SE CONSIDERA:

La Sala anulará todo lo actuado en esta segunda instancia, por cuanto estima que el asunto, en razón de su cuantía, no tiene vocación de segunda instancia.

Se hace la afirmación precedente, pese a no existir norma expresa que defina la competencia funcional en esta clase de asuntos (ejecutivos contractuales) por el factor objeto de la cuantía. Y aunque pudiera pensarse que el vacío tendría que llenarse con el código de procedimiento civil, esta solución no será válida porque la regulación de los ejecutivos en procesos de mínima, menor y mayor cuantía no es compatible con la naturaleza y actuaciones que corresponden a esta jurisdicción.

Así, entonces, aunque los procesos de ejecución contractual deban seguirse con sujeción al trámite del juicio ejecutivo regulado en los arts. 497 y ss, por existir aquí sí un auténtico vacío, deberá someterse a la cuantía que regula este mismo aspecto en los procesos de conocimiento de origen contractual.

No tendría sentido que, por ejemplo, una condena impuesta en sentencia definidora de una controversia de doble instancia, tuviera que ejecutarse por la vía del juicio ejecutivo de mínima cuantía o viceversa.

Esta interpretación es lógica y razonable, porque la aplicación de la competencia por el factor cuantía para los procesos de ejecución regulada en el código de procedimiento

civil (art. 19) haría que todos los procesos fueran, en la práctica, de doble instancia aunque el proceso de conocimiento no lo fuera.

Además de lo dicho, la unificación de esta competencia encuentra una razón más en el art. 75 de la ley 80 de 1993, el cual incluye en la denominación genérica de controversias contractuales las de ejecución.

En este orden de ideas y frente al caso estudiado, la competencia por el factor cuantía, al momento de la presentación de la demanda, quedó definida por la suma de $6.770.089.35, inferior a la cuantía establecida en la ley de $9.640.000.00; o sea, que dicha ejecución tenía que tramitarse en única instancia ante el tribunal.

Por esa razón, deberá anularse lo actuado en esta segunda instancia.

No obstante esto, la Sala precisa algunos aspectos relacionado con el asunto, a título de pedagogía judicial y en referencia con la providencia del *a-quo*. Este, para tomar la decisión de inadmisión de la demanda tuvo en cuenta las siguientes conclusiones:

> "– Que todo título ejecutivo a favor del Estado, es de conocimiento de la jurisdicción coactiva (Artículo 561 del C. P.).
>
> "– Que todo título ejecutivo a favor de los particulares, y que no haya sido resultado de la solución de una controversia contractual estatal, es de conocimiento de la jurisdicción ordinaria. (Artículo 488 del C.P.C. en armonía con el artículo 561 *ibídem*).
>
> "– Que todo título ejecutivo a favor de un particular, que se haya expedido con ocasión de la solución de una controversia contractual estatal, es de conocimiento de la jurisdicción contenciosa administrativa. (Artículo 75 de la ley 80 de 1.993, en armonía con los artículos 177 del C.C.A. –penúltimo inciso, 488, 561 y 335 del C.P.C.).
>
> "– Por lo tanto, la ejecución de título ejecutivo, que se afirma contenido en un documento emanado del Instituto de Desarrollo Urbano –IDU–, no es del conocimiento de ésta jurisdicción, sino de la ordinaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 488 del C.P.C., en armonía con el artículo 561 *ibídem*.
>
> "La anterior situación, falta de jurisdicción conduce a términos del artículo 143 inciso 3o. del C.C.A. a la inadmisión de la demanda". (fl 17 c. 1.)

Por su parte, la recurrente, en síntesis, fundamenta la apelación en que la competencia para conocer de los procesos ejecutivos derivados de los contratos estatales fue asignada a la jurisdicción contenciosa administrativa sin distinción alguna sobre el título con base en el cual se demanda tal ejecución. Para ello expone así, refiriéndose al artículo 75 de la ley 80/93:

"La norma citada, al determinar la competencia para el conocimiento de procesos ejecutivos derivados de los contratos estatales, no estableció en parte alguna distinción por razón de la clase o naturaleza del título ejecutivo con base en el cual se pretende la ejecución, como para asignar tal competencia en caso de sentencia, laudo o conciliación, asignar tal competencia a la justicia ordinaria cuando se trate de títulos ejecutivos diversos de aquéllos, como parece entenderlo el H. Tribunal.

"Oportuno es recordar que una distinción de esa naturaleza, compete efectuarla única y exclusivamente al legislador, y que no existiendo tal distinción en la ley que asigna la competencia para el conocimiento de los procesos de ejecución, genéricamente entendidos, esto es, sin distinción alguna por razón de la clase o naturaleza del título ejecutivo, no le es dable hacerla al intérprete, motivo adicional para que atribución de competencia a la jurisdicción de lo contencioso administrativa relativa a los procesos de ejecución con base en un contrato, sea entendida como comprensiva de todo proceso ejecutivo que con base o con ocasión de un contrato estatal se origine.

"De otra parte, el legislador, previendo de manera general como deben interpretarse las leyes, ha estatuido que **"Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu"** (Art. 27 del Código Civil. Negrilla fuera del texto)." (fl. 20 C. 1)

Pues bien, la jurisprudencia de la corporación, con apoyo en el art. 75 de la ley 80 de 1993, ha venido sosteniendo que los procesos de ejecución, cuyo título provenga de un contrato estatal, son del conocimiento de la jurisdicción administrativa.

En efecto, en proveído de 29 de noviembre de 1994 de la Sala Plena Contenciosa del Consejo de Estado con ponencia del señor Consejero Dr. Guillermo Chahín Lizcano, sostuvo lo siguiente al estudiar el contenido de la ley 80/93 en su artículo 75:

"Estima la Corporación que de la norma transcrita, claramente se infiere que la ley 80 le adscribió a la jurisdicción de lo contencioso administrativo la competencia para conocer de las controversias contractuales derivada de todos los contratos estatales y de los procesos de ejecución o cumplimiento, entendiéndose que se trata en éste último caso, de procesos de ejecución respecto de obligaciones ya definidas por voluntad de las partes o por decisión judicial.

"Observa que la ley 80 de 1993 aplica un principio según el cual el juez de la acción debe ser el mismo juez de la ejecución, recogiendo lo que ha sido la tendencia dominante en el derecho moderno, de trasladar asuntos que eran del resorte de la jurisdicción ordinaria por razón de la materia, a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, buscando criterios de continuidad y unidad en el juez, posición que si bien no es compartida por todos los jueces, si es una tendencia legislativa, a manera de ejemplo, basta citar el caso reciente contenido en la ley 99 de 1993, la cual al regular lo concerniente a las acciones de cumplimiento en materia de

cuestiones ambientales, en el Título XI DE LA ACCIÓN DE CUMPLIMIENTO EN ASUNTOS AMBIENTALES (Artículos 77/81) determina que cualquier persona podrá demandar ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, mediante el procedimiento de ejecución singular regulado en el Código de Procedimiento Civil, el efectivo cumplimiento de las leyes o actos administrativos que tengan relación directa con la protección y defensa del medio ambiente materia que en razón de la calidad de los sujetos procesales era de conocimiento de la justicia ordinaria.

"Para la Sala la norma que se interpreta es clara en cuanto a que el término "proceso de ejecución o cumplimiento" significa juicio; de suerte que la ley 80 de 1993 en su artículo 75, usó una terminología procesal diáfana en lo que a las controversias contractuales se refiere, ya que éstas pueden ser las controversias previas o coetáneas a la celebración o desarrollo de un contrato y las que se deriven de la ejecución tardía o defectuosa de la obligación que surge del negocio jurídico. Si bien el artículo 75 de la norma citada, cuando habló de los procesos de ejecución o cumplimiento no dijo nada sobre el trámite, por la forma de interpretación integral de las diferentes legislaciones y habida cuenta de la existencia de normas que se remiten a él, como el artículo 267 de Código Contencioso Administrativo, es necesario concluir que se aplica el Código de Procedimiento Civil" (Proc. No. S-414, actor: Rigoberto Arenas Olmos)

Además, esta Sala siguiendo la anterior interpretación, ha venido reiterando lo siguiente:

"1) No cabe la menor duda de que con el advenimiento de la ley 80 de 1993, por disposición de su artículo 75, todas las controversias originadas en contratos estatales son del conocimiento exclusivo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo. De la misma manera el cobro ejecutivo de los créditos que tengan origen directo o indirecto de todos los negocios estatales, consten en titulares judiciales o extrajudiciales, son del resorte de la misma jurisdicción.

"2) En todo proceso ejecutivo se parte del principio de la existencia, claridad, manifestación expresa y exigibilidad de una prestación insatisfecha que bien puede ser de dar, hacer, pero en todo caso de naturaleza económica, vale decir, que refleja o incorpora valor patrimonial de dicho linaje representable siempre en cantidad líquida de dinero aún cuando la obligación sea específica y no pueda lograrse su satisfacción in natura, pues en tal evento el mandamiento de pago habrá de librarse por su equivalente pecuniario o aestimatio pecuniae. Esta última circunstancia no puede perderse de vista, dado que de ella se deriva la conclusión de a qué entidad judicial de lo Contencioso Administrativo le corresponde el conocimiento de los cobros ejecutivos previstos por el artículo 75 de la Ley 80 de 1993.

"....."

"Para este Despacho el conocimiento del proceso ejecutivo previsto por el artículo 75 de la ley 80 de 1993, es de competencia, en primera o única instancia, según la cuantía, de los Tribunales Administrativos, puesto que lo pretendido en últimas es la satisfacción de una suma liquida de dinero previamente decretada por la jurisdicción o que emerge directamente del contrato estatal y demás documentos pertenecientes al mismo. Mal se concluiría al afirmar que el cobro ejecutivo de las cobranzas de créditos originados en contratos estatales, sean de competencia en única instancia del Consejo de Estado, cuando por averiguado se tiene que el proceso de conocimiento, declarativo o de condena tiene su origen en los Tribunales Administrativos y, si la cuantía lo permite, tan sólo conocerá en grado de apelación el Consejo de Estado en segunda instancia (Numeral 8 art. 131 y Numeral 8 art. 132 del C.C.A.)" (Proc. 10.266. Fco. Javier Montoya, Auto febrero 9 de 1995)

Fuera de lo dicho, la Sala precisa, en relación con la providencia recurrida:

a) No es del todo cierto que todo título ejecutivo a favor del Estado sea del conocimiento exclusivo de la jurisdicción coactiva. Y no lo es porque existen títulos, como los de origen contractual, que se deben ventilar ante la jurisdicción administrativa por el procedimiento ejecutivo regulado en los arts. 497 y ss; y porque, además, existen otros que se hacen valer por la vía del procedimiento administrativo coactivo ante la misma administración.

b) No todo título ejecutivo a favor de los particulares es del conocimiento por la vía del proceso ejecutivo, de la jurisdicción ordinaria, porque los de origen contractual derivados de un contrato estatal serán de ésta jurisdicción (art. 75 ley 80/93). Así como en los procesos de conocimiento contractual, en los ejecutivos de ésta índole la entidad podrá ser ejecutante o ejecutada.

c) Serán de ésta jurisdicción los procesos ejecutivos cuyo título se deriva de un contrato estatal; y no sólo los que surjan de una sentencia definitoria de una controversia de esa índole. Así, el título podrá surgir también de un acto administrativo unilateral, de un convenio o acuerdo entre las partes, o de cualquiera de los mecanismos de solución directa regulados en la ley (art. 79 y ss).

d) En el caso concreto, dada la vinculación que tiene el título con el contrato celebrado entre las partes, su ejecución sería ante ésta jurisdicción.

e) En los procesos ejecutivos no se habla de admitir o no la demanda, sino más técnicamente de librar o no el mandamiento de ejecución.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera,

RESUELVE:

Anúlase todo lo actuado en esta segunda instancia, desde el auto de 17 de febrero del presente año, inclusive, que concedió el recurso de apelación interpuesto contra el auto 26 de enero del mismo año. Por lo tanto, el *a-quo* deberá proceder de conformidad.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, DEVUÉLVASE Y PUBLÍQUESE EN LOS ANALES.

Este proveído fue estudiado y aprobado por la sala en su sesión de fecha, veintiuno (21) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

CARLOS BETANCUR JARAMILLO
Presidente Sala

JESÚS MARÍA CARRILLO BALLESTEROS

JUAN DE DIOS MONTES HERNÁNDEZ

DANIEL SUÁREZ HERNÁNDEZ

LOLA ELISA BENAVIDES LÓPEZ
Secretaria

NOTA DE RELATORÍA: Reiteración jurisprudencial del auto de 9 de febrero de 1995, exp. 10266 y sentencia de 29 de noviembre de 1994, Sala Plena, Ponente doctor Guillermo Chahín Lizcano, Exp. S-414.

SECCIÓN CUARTA

ERROR ARITMÉTICO-Inexistencia/**ERROR ARITMÉTICO**-Requisitos/**ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN/COSTOS/DEDUCCIONES**

No puede la Administración a través del mecanismo de la corrección aritmética desconocer normas que le son de obligatoria observancia, que determinan los hechos generadores del tributo, los factores de depuración (costos y gastos) de la base gravable establecidos por la ley, y pretender dar como ciertas, exclusivamente las cifras correspondientes a costos y deducciones, en cuanto estas corresponden exactamente a la suma de los guarismos registrados en los renglones 17 a 24 para desconocer que actividades, como la de construcción, desarrollada por el contribuyente, necesariamente le son inherentes costos y deducciones. Se ha dicho que es presupuesto básico de la liquidación de corrección la declaración correcta de los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, de conformidad con los elementos de juicio que reposen en el expediente, situación que obliga a la Administración, a verificar los informes aportados por el declarante atendiendo a los datos que generalmente obran en el mismo formulario, sus anexos y aún en la información exigida por la Administración por resolución general y especialmente "a las pruebas presentadas con ocasión de los recursos" que para controvertir los actos de la Administración otorga la ley al contribuyente. De tal suerte que si el contribuyente al presentar su denuncio tributario consignó en el renglón 25 un valor de costos y deducciones, que no correspondía a la sumatoria de los renglones 17 a 24, la Administración ha debido indagar y requerir a la sociedad para la

correspondiente explicación, y no dar por supuesta la comisión del error aritmético.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., siete (7) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7047. Actor: OLCO LIMITADA. Apelación de la sentencia del 9 de diciembre de 1994. Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Juicio de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter fiscal. Renta 1989. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la demandada contra la sentencia del 9 de diciembre de 1994, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda, al conocer del juicio de nulidad y restablecimiento del derecho intentado por la sociedad OLCO LIMITADA NIT: 800.005.227, contra la liquidación de corrección 001465 del 15 de septiembre de 1992, por medio de la cual la Administración de Impuestos Nacionales le modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable de 1989 y la Resolución 1008 del 8 de julio de 1993, que la confirmó.

ANTECEDENTES

La actora presentó su declaración y liquidación privada del impuesto sobre la renta por el período fiscal anteriormente anotado, el 25 de octubre de 1990 en el formulario oficial No. 1 y liquidó privadamente como impuesto a cargo la suma de $317.000, sobre lo cual aplicó retenciones en la fuente por $233.000, liquidó sanción por extemporaneidad de $16.000 y un saldo a pagar por $100.000.

Al diligenciar el formulario, renglón 25 –total costos y deducciones– consignó la cifra de $22.233.000, valor que detrajo del total ingresos netos, declarado por $23.291.000, para una renta líquida de $1.058.000.

La Administración Especial de Impuestos Nacionales –Personas Jurídicas de Bogotá– el día 15 de septiembre de 1992 practicó la liquidación de corrección aritmética No. 001465 y desconoció el valor de $22.233.000, correspondiente al rubro de costos y deducciones (Renglón 25) denunciado por la sociedad, porque la suma de los renglones 17 a 24 del formulario oficial era de cero. Incrementó en consecuencia la renta líquida a $ 23.291.000, igual al monto de los ingresos declarados; reliquidó en $2.096.000 la sanción por extemporaneidad, impuso sanción por corrección aritmética de $2.001.000 y por corrección de sanciones, $629.000.

Contra dicho acto administrativo la sociedad recurrió en reconsideración, alegando: la inexistencia del error aritmético; que el monto de los costos y deducciones,

consignado en el renglón 25 de la declaración era verdadero, igual al que arrojaban los estados financieros de la compañía; que solo existió error de transcripción al no registrar en el renglón 21 del formulario oficial la suma de $292.300 y en el renglón 23, el valor de $19.310.000.

Para acreditar la veracidad de costos y deducciones acompañó como prueba el balance y el estado de ganancias y pérdidas debidamente firmadas por contador público, así como copia del contrato de ejecución de obra pública, celebrado entre el Instituto de Desarrollo Urbano y el Consorcio Olco Ltda.

El recurso fue fallado por la Administración mediante la Resolución No. 10008 del 8 de julio de 1993, que confirmó el acto recurrido al considerar: que las pruebas presentadas no eran suficientes y no desvirtuaban el error aritmético cometido en la liquidación privada, toda vez que el contador público no certificó que el contribuyente llevara los libros de contabilidad registrados, ni el número de los comprobantes internos, ni si estaban o no soportados debidamente.

LA DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca acudió en demanda de nulidad y restablecimiento del derecho la sociedad contribuyente, alegando que al expedir el acto administrativo la Administración violó los artículos 26, 641, 646 y 701 del Estatuto Tributario.

Expresó que al expedir los actos acusados la Administración, incurrió en violación del artículo 26 del Estatuto Tributario que establece el procedimiento para determinar la renta líquida gravable; el artículo 646 *ibídem,* por cuanto no existía error aritmético ni un mayor impuesto por pagar para determinar sanción por corrección, ya que las bases gravables, ingresos, costos y deducciones fueron tomados correctamente por el contribuyente. Se violó el artículo 641 *ibídem* del mismo ordenamiento, porque era cierto que la sociedad incurrió en extemporaneidad de seis (6) meses, y que por cada mes la sanción era del 5%, el porcentaje del 30% resultante se aplicaba sobre la suma de $317.000, que es el impuesto a cargo.

Por la misma razón se violó el artículo 701 del Estatuto Tributario porque la sanción liquidada por el contribuyente sobre la base anterior, fue correcta.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda al estimar con base en la inspección judicial practicada (Fls. 65 a 67) que no existió en el denuncio tributario, error aritmético, porque evidentemente el valor consignado en el renglón 25 del formulario, tal como lo expresó al diligenciarlo la propia sociedad contribuyente, correspondía a los costos y deducciones que se demostraron en el proceso en cuantía de $21.652.000. Como consecuencia desapare-

cía la imposición de sanción por corrección aritmética y se imponía una nueva liquidación atendiendo a estos costos y deducciones probados.

LA APELACIÓN

El apoderado de la nación apeló la sentencia de primer grado, por no estar de acuerdo con la aceptación que hizo el Tribunal de la inexistencia del error aritmético.

Alega que además incurre en error la sentencia en el reconocimiento que hace de costos y deducciones por $21.652.000.00 si se considera que el valor de estos costos y deducciones por $22.233.000.00 debía disminuirse con la suma de $1.163.534.00, que resulta como total de costos y deducciones rechazados por $456.905.000; $124.902.00 y $581.767.00; sin embargo, el Tribunal disminuyó con un valor menor el total de los costos y deducciones declarados.

Además, la sentencia determinó equivocadamente una sanción por "corrección sanción" por valor de $40.000.00, siendo que el resultado de incrementar en 30% la sanción de extemporaneidad de $148.000.00, equivale a $44.000.

Pide al Consejo de Estado, revocar la sentencia apelada y confirmar la actuación administrativa objeto de demanda, de modo que a la sociedad se le determine el impuesto de renta liquidado por la Administración de Impuestos y se le impongan las sanciones de corrección, de extemporaneidad e incremento de éstas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora al alegar de conclusión, luego de reiterar los planteamientos expuestos al apelar, refuta los argumentos de la demandada contra la sentencia de primera instancia alegando que no se dan los supuestos contenidos en el artículo 697 del Estatuto Tributario para configurarse un error aritmético, ya que:

a) Respecto a la causal 1a. los valores no fueron correctamente declarados pues hubo un error involuntario de mecanografía.

b) Respecto de la causal 2a. no se trata de una equivocación al aplicar la tarifa, y

c) Respecto de la causal 3a. no se presentó un error que implicara un menor impuesto por pagar.

Invoca la sentencia del Consejo de Estado del 8 de julio de 1994, del Ponente doctor Jaime Abella Zárate, expediente No. 5516, cuyos apartes transcribe:

Dice que carece de razón el apelante cuando alega que la sentencia incurre en error en el cálculo de los costos y deducciones reconocidos por $22.233.000 ya que este valor debía disminuirse con la suma de $1.163.534, porque el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para llegar a esta cifra de $1.163.534 toma unos valores inexistentes así:

a) Toma la suma de $456.965.000. (sic) cuando la suma real es $456.000 correspondiente a soportes contables que carecen de nombre, firma, número de cédula o nit de los beneficiarios de los pagos (folio 66 del cuaderno principal-Dictamen pericial).

b) Toma la suma de $124.902. cuando la suma real es $124.802 correspondiente a varios gastos contablemente que no son deducibles por tratarse de retenciones en la fuente asumidas por la empresa (folio 66 del cuaderno principal - Dictamen pericial)

c) Toma la suma de $581.767 y la agrega a las anteriormente mencionadas de $456.965.000 (sic) y $124.902 para llegar al $1.163.534.00 cuando los $581.767 son el resultado de sumar los $456.965 y los $124.802.

Concluye que como puede observarse, los costos y deducciones por $22.233.000 debían disminuirse como lo hizo el Tribunal en $581.767. para llegar a un total de $21.652.000 por este concepto.

Solicita se confirme en todas sus partes la sentencia de primera instancia.

La demandada no alegó de conclusión.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por el Procurador Octavo Delegado ante la Jurisdicción, pide se confirme la sentencia apelada porque frente a lo dispuesto por el artículo 697 del Decreto 624, acerca del error aritmético, constituye una exageración al afirmar que como en los renglones 17 a 24 no aparece ningún valor, el resultado que figura en el renglón 25 es equivocado. Si el contribuyente optó por señalar un total sin explicar los diferentes valores que tomó y las operaciones que efectuó para establecer dicho total, esa circunstancia no demuestra que ese resultado sea equivocado, o que se haya incurrido en un error aritmético.

A su juicio la circunstancia comentada no encuadra dentro de ninguna de las causales que contempla el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Es indudable que en este caso la Administración presumió que existía un error aritmético, pero sin demostrar ni esa apreciación, ni que se configurara ninguna de las situaciones previstas por la norma comentada.

Adicionalmente, si en la primera instancia se practicó una inspección sobre la contabilidad de la sociedad, con intervención de peritos, y éstos dictaminaron que realmente "el valor neto de los costos y gastos con soportes idóneos que podían ser aceptados como deducibles en el ejercicio de 1989, la liquidación del Tribunal en la que reconoció esta última cantidad es acertada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corrección aritmética

En repetidas oportunidades ha reiterado la Sala que la liquidación de corrección aritmética se concibe como un mecanismo a través del cual puede la Administración, corregir al detectar en las declaraciones de los contribuyentes errores de carácter meramente aritmético de sumas, restas, resultados de aplicación de porcentajes tarifas, que hayan originado un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones o un mayor saldo para compensar o devolver.

Pero no puede la Administración a través de este mecanismo desconocer normas que le son de obligatoria observancia, que determinan los hechos generadores del tributo, los factores de depuración (costos y gastos) de la base gravable establecidos por la ley, y pretender dar como ciertas, exclusivamente las cifras correspondientes a costos y deducciones (renglón 25), en cuanto estas corresponden exactamente a la suma de los guarismos registrados en los renglones 17 a 24 para desconocer que actividades, como la de construcción, desarrollada por el contribuyente, necesariamente le son inherentes costos y deducciones.

Reiterativa ha sido esta Corporación en afirmar que es presupuesto básico de la liquidación de corrección la declaración correcta de los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, de conformidad con los elementos de juicio que reposen en el expediente, situación que obliga a la Administración, a verificar los informes aportados por el declarante atendiendo a los datos que generalmente obran en el mismo formulario, sus anexos y aún en la información exigida por la Administración por resolución general y especialmente "a las pruebas presentadas con ocasión de los recursos" que para controvertir los actos de la Administración otorga la ley al contribuyente.

De tal suerte que si el contribuyente al presentar su denuncio tributario consignó en el renglón 25 un valor de costos y deducciones, que no correspondía a la sumatoria de los renglones 17 a 24, la Administración a debido indagar y requerir a la sociedad para la correspondiente explicación, y no dar por supuesta la comisión del error aritmético por el hecho de no haber consignado ésta los datos parciales, sobre los cuales alegó error de transcripción.

Menos podía ignorar la evidencia de las pruebas de costos y deducciones ofrecidas por el contribuyente a efectos de demostrar el mencionado error de transcripción y la ausencia del error aritmético.

En consecuencia, demostrado como está que a los ingresos declarados por la actora le eran inherentes costos y gastos y que el valor de costos y deducciones por ella denunciados en el renglón 25 fueron probados en $21.652.000, se imponía dejar sin efecto la determinación oficial del tributo que por liquidación de corrección aritmética efectuó la Administración y practicar una nueva liquidación como acertadamente lo

hizo el a-quo en la sentencia que en esta oportunidad se confirma toda vez que la cifra de $1.163.534. que el apoderado de la demandada considera debió detraerse del valor aceptado, está errada, porque como claramente lo expone el apoderado de la actora, el valor de los pagos a terceros que carecen de identificación es $456.965 y los gastos no deducibles de $124.802, lo que da una suma de $581.767, que es igual a la no concedida en la liquidación practicada por el Tribunal.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia proferida el 9 de diciembre de 1994 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el juicio 9881.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN-Explicación/**REQUERIMIENTO ESPECIAL/ SANCIÓN POR INEXACTITUD**-Procedencia

La explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a la declaración, es una exposición breve y suscinta de las razones o motivos que originaron la modificación y solo cuando se "omite" darlas, se genera la causal de nulidad, por lo que si las razones expuestas no son suficientes para el contribuyente, no puede endilgarse la ocurrencia de dicha causal, puesto que la misma solo se configura por la omisión de motivación, independientemente de que la misma sea o no válida. En el *sub-lite* la liquidación de revisión cumple a cabalidad con el requisito de explicar las modificaciones, la cual no fue solo "sumaria" sino amplia, puesto que controvirtió los argumentos expuestos por la sociedad con la respuesta del requerimiento especial en lo concerniente a los reembolsos de gastos por siniestros y primas aceptadas. Puesto que la sanción pro inexactitud es consecuencia de las modificaciones efectuadas a la declaración, concretamente en lo relacionado con los puntos anteriores, los cuales fueron ampliamente sustentados, y aquella debidamente anunciada y motivada en el requerimiento especial, se estima que la ausencia de explicación concreta respecto a este punto, no puede enervar la validez de la liquidación, cuyas modificaciones fueron debidamente motivadas como lo exige la ley. Además tal circunstancia no fue óbice para el ejercicio del derecho de defensa pues la actora pudo ampliamente controvertir la sanción en el recurso gubernativo.

INGRESO NETO EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS-Determinación/**RENTA PRESUNTIVA EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS/INGRESOS GRAVADOS EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS**

De conformidad con los numerales 2 y 3 del artículo 3o. del Decreto 353 de 1984, vigente para el año gravable en discusión (1987), la base del cálculo de los ingresos netos para efectos de la renta presuntiva, en el caso de las compañías de seguros, se establece restando de los "ingresos netos susceptibles de constituir renta realizados en el año" los valores correspondientes a las primas diferentes de las retenidas (como primas recibidas) y los valores correspondientes a reintegro de la reserva técnica o matemática del año anterior. Únicos conceptos que podían ser excluidos de la base de ingresos netos. En esta forma, es claro que, para la determinación de la base de cálculo de la renta presuntiva sobre ingresos netos, en el caso de las compañías de seguros, se tiene en cuenta en primer término los ingresos netos susceptibles de constituir renta depurados previamente con las devoluciones, rebajas y cancelaciones, de los cuales se descuentan sólo las partidas correspondientes a los conceptos expresamente señalados en la ley, entre los que no se encuentra ni los reembolsos de gastos de siniestros, ni las primas aceptadas, puesto que tales conceptos son susceptibles de incrementar el patrimonio neto del contribuyente en el momento de su percepción.

PRIMAS ACEPTADAS EN SEGUROS-Naturaleza/**PRIMAS RETENIDAS EN SEGUROS**-Naturaleza/**INGRESO NETO EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS**-Determinación

Con relación a las "primas aceptadas", se considera que la pretensión de la actora, encaminada a que se le reconozca la exclusión de dicho concepto de la base de ingresos netos para efectos de la determinación de la renta presuntiva, es procedente, ya que el decreto 353 de 1984, permitió detraer de la base de ingresos netos "el valor de las primas diferentes de las retenidas" lo cual en desarrollo de lo establecido en el inciso 3o. del artículo 15 de la Ley 9a. de 1983 en el sentido de que "en el caso de las compañías de seguros dentro de los ingresos por primas recibidas, solamente se tendrán en cuenta las primas retenidas". Con relación a las primas retenidas el parágrafo 2o. del art. 3o. del decreto 353 de 1984, establece que "se entiende por primas retenidas el valor resultante de restar de las primas emitidas el valor de las primas correspondientes a los reaseguros cedidos". Por tanto, las primas aceptadas al no ser primas emitidas por el reasegurador, son diferentes de las retenidas y como quiera que la ley es restrictiva al determinar que "solamente se tendrán en cuenta las primas retenidas", en los términos definidos no es procedente como lo hizo la Administración al asimilar a estas las primas aceptadas por la actora en calidad de reasegurador y por esta vía someterlas al régimen de presunción del impuesto de renta.

SANCIÓN POR INEXACTITUD-Procedencia

En este caso se configura una de las conductas que el artículo 647 del Estatuto Tributario tipifica como inexactitud, al efectuar descuentos de la base de renta presuntiva no autorizados por la ley, con lo cual se originó un menor impuesto a pagar. Por tanto es claro que se han configurado los presupuestos fácticos normativos que conllevan a la imposición de la sanción por inexactitud, sin que sea dable aceptar el argumento esgrimido de que sobre la diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración, con relación a la determinación de la renta presuntiva sobre la base de ingresos netos, toda vez que son claros y expresos los conceptos que la ley permite descontar de dicha base, así como el concepto de "ingresos netos" para las compañías de seguros, por lo que no es procedente aceptar la diferencia de criterio argüida.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., siete (7) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 5884. Actor: ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A.. IMPUESTOS-RENTA. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por los apoderados judiciales de las partes, demandante: ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A.., demandada: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL-DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y DE ADUANAS NACIONALES, contra la sentencia de septiembre 14 de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca acogió parcialmente las súplicas de la demanda, impetrada por la mencionada sociedad para impugnar la operación administrativa a través de la cual la Administración de Impuestos Nacionales –Grandes Contribuyentes– de Santa Fe de Bogotá, le determinó el impuesto de renta y sanciones a su cargo por al año gravable de 1987.

ANTECEDENTES

La sociedad actora presentó declaración tributaria del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1987, el día 27 de junio de 1988, en la oficina 18 Centro Internacional del Banco de Colombia, en la ciudad de Bogotá, en cuya liquidación privada determinó el impuesto a cargo en la suma de $ 30.812.000, previa determinación de la renta líquida gravable por el sistema especial de renta presuntiva sobre ingresos netos.

Con base en la declaración tributaria anterior, informe de visita, requerimiento ordinario, requerimiento especial y las respectivas respuestas, la Administración de Impuestos de Bogotá –Grandes Contribuyentes– modificó la liquidación privada incluida en aquélla, al incrementar la base de ingresos netos (base de renta presuntiva)

con los valores correspondientes a primas netas diferentes a las retenidas y reembolsos de gastos de siniestros, por no encontrarse éstos conceptos excluidos del régimen de presunción. Así mismo reajustó el valor del anticipo para el año gravable de 1988, e impuso sanción por inexactitud.

Proceder plasmado en la liquidación oficial de revisión No. 0026 de marzo 14 de 1991, la que fue modificada en la resolución No. 47-019 de abril 7 de 1992, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra ella, en lo que concierne al reajuste del anticipo para el año gravable de 1988.

LA DEMANDA

En la demanda contenciosa el apoderado judicial de la sociedad actora consideró violados con la actuación administrativa anteriormente reseñada, las siguientes disposiciones:

Los artículos 703, 712 literal g) 730 numeral 4, del Estatuto Tributario, 59 del Código Contencioso Administrativo, 26 de la Constitución Nacional de 1886, y 29 de la Constitución Nacional de 1991, por falta de aplicación, por haber incluido los reembolsos de gastos de siniestros en la base del cálculo de la renta presuntiva sobre ingresos netos, y aplicando sanción por inexactitud, "todo sin explicación sumaria".

Los artículos 15 del Decreto Legislativo 2053 de 1974 (artículo 26 del Estatuto Tributario), 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, 15 incisos 1, 2 y 3 de la Ley 9a. de 1983 (artículos 180, 184 y 185 del Estatuto Tributario), 3 inciso 1, numeral 2 y parágrafos 1 y 2 del Decreto Reglamentario 353 de 1984, 185 del Estatuto Tributario, 26 de la Constitución Nacional de 1886, 29 de la Constitución Nacional de 1991, 2 literal b) y 8 de la Ley 57 de 1985, 1054 y 1134 del Código de Comercio y 1602 del código Civil, por indebida aplicación, al haber incluido en la base de cálculo de la renta presuntiva: los reembolsos de gastos de siniestros y las primas aceptadas.

Y los artículos 44 del Decreto Extraordinario 2503 de 1987 y 647 del Estatuto Tributario, por indebida aplicación, al haberse aplicado sanción por inexactitud.

LA PARTE OPOSITORA

La apoderada judicial de la entidad demandada (Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos Nacionales - Administración de Impuestos de Bogotá - Grandes Contribuyentes), en la oportunidad de la contestación a la demanda se opuso a las pretensiones del demandante, manifestando que el requisito de la explicación sumaria que extraña el libelista se encuentra cumplido no solo en forma sumaria sino controvirtiendo los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial, por lo que para ella no se configura la causal de nulidad invocada con fundamento en la supuesta omisión.

Con relación a la modificación de la base de ingresos netos para efectos de la determinación de la renta presuntiva y concretamente a la inclusión del valor correspondiente a los reembolsos de siniestros (reembolsos de gastos), reafirmó lo expresado por su representada en la resolución que decidió el recurso gubernativo, en el sentido de que el pago que hace la reaseguradora (reembolso de siniestro sobre cesiones) que la firma contabilizó como ingresos, constituye una recuperación de ese costo y no un reembolso, es decir, un real ingreso capitalizable que encaja dentro del concepto de ingreso neto de que trata el artículo 15 del Decreto 2053 de 1974, sometido al régimen de presunción previsto en la ley, de cuya base sólo pueden excluirse las partidas correspondientes a reservas técnicas o matemática según el caso y las primas diferentes de las retenidas.

Del mismo modo, insistió en que las primas aceptadas tampoco pueden excluirse de la base de renta presuntiva, como quiera que son aquellas que las compañías cedentes (aseguradoras) les ceden a las compañías reaseguradoras en virtud de contratos de reaseguro, por lo que si la compañía de autos recibe y declara primas aceptadas lo hace en calidad de reasegurador y por ende está denunciando un ingreso por tal concepto. Agregó que las primas aceptadas juegan el mismo papel que las primas retenidas para el asegurador, esto es, son la fuente principal de ingresos constitutivos de renta pues el asegurador recibe las primas emitidas del asegurado, una parte las cede y otra la conserva (prima retenida), y a su vez, el reasegurador recibe del asegurador las primas, que conservan para sí como aceptadas, siendo verdaderos ingresos no susceptibles de ser descontadas de la base de cálculo de la renta presuntiva.

Expresó, por último, que la sociedad al haber declarado datos desfigurados y equivocados en cuanto al tratamiento de ciertos ingresos base para la renta presuntiva de los cuales derivó un menor impuesto a pagar por concepto de impuesto sobre la renta, incurrió en inexactitud sancionable.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca acogió parcialmente las súplicas de la demanda en virtud de lo cual practicó nueva liquidación de impuestos, y por ende anuló la operación administrativa acusada, y fijó los impuestos a cargo de la actora en la suma de $39.781.000.

Sobre la petición de nulidad de la liquidación de revisión por la supuesta falta de explicación sumaria, dedujo que el requerimiento especial y la liquidación de revisión contienen la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a la liquidación privada del contribuyente, pues se indicaron las normas en que fundamentó el rechazo de la exclusión de los ingresos netos, los valores correspondientes a reembolsos de siniestros y la aplicación de la sanción por inexactitud, comprobado ello con el hecho de que la actora pudo ejercer debidamente su derecho de defensa a través del correspondiente recurso.

Con relación a la inclusión en la base del cálculo para efectos de la determinación de la renta presuntiva de "reembolsos de gastos de siniestros" se apoyó en lo argumentado sobre el mismo punto, en oportunidad anterior (proceso 8964, sentencia junio 25 de 1993, M.P. Dr. Alvaro Vera Jaimes) y en lo expresado por la Corporación al resolver el recurso de apelación interpuesto contra dicha sentencia. (Exp. 5028 sentencia de marzo 3 de 1994, Consejero Ponente Dr. Jaime Abella Zárate), en donde se concluyó que los reembolsos de gastos de siniestros son ingresos netos para efectos del cálculo de la renta presuntiva puesto que no fueron expresamente excluidos por la ley.

Respecto a las primas aceptadas que por ser primas diferentes de las retenidas deben excluirse de la base de cálculo de los ingresos netos (base) de la renta presuntiva, el Tribunal hizo suyos los argumentos expresados por la Administración de Impuestos al resolver el recurso de reconsideración sobre el recibo de tales primas por parte de la actora, en condición de reaseguradora de acuerdo a certificación del Revisor Fiscal, y en consecuencia concluyó que "...no pueden catalogarse como diferentes en su naturaleza a las primas retenidas de las cuales solo puede hablarse cuando se trata de una compañía aseguradora".

En lo que concierne a la sanción por inexactitud encontró no demostrado en el proceso, que el contribuyente hubiere incurrido en su declaración tributaria en datos falsos, incompletos o desfigurados, sino que la diferencia en cifras se originó en diferencia de criterios respecto de la naturaleza de los conceptos excluidos de la base de ingresos netos para el cálculo de la renta presuntiva, evento en el cual consideró que de conformidad con el inciso 6o. del artículo 647 del Estatuto Tributario no se generó inexactitud sancionable.

LA APELACION

Los apoderados judiciales de las partes: Actora y demandada, apelaron la sentencia anterior, en los siguientes términos:

1o. Parte demandada:

Manifestó su discrepancia con la decisión del Tribunal concerniente a la sanción por inexactitud. Para la apoderada de la Nación, la sanción por inexactitud es procedente por cuanto su representada verificó la existencia de las conductas sancionables de que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario, al verificar en el denuncio rentístico la omisión de ingresos, la disminución de impuestos y la presentación de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados, y al ser el carácter de las sanciones "objetivo" la sanción se da con la ocurrencia de una de las conductas señaladas en la norma.

En su concepto, no se configura la diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración porque las normas concernientes al tratamiento de los ingresos

netos en la determinación de la renta presuntiva, son expresas y claras, al punto que el Tribunal coincidió con la interpretación que al respecto realizó la Administración.

En consecuencia, la apoderada de la entidad demandada solicitó a la Corporación revocar en este aspecto la sentencia del Tribunal.

2o. Parte actora:

El apoderado de la sociedad actora, por su parte, centró su inconformidad con la sentencia del Tribunal, en tres aspectos, a saber: a) Nulidad de la liquidación de revisión por falta de explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la inclusión de los reembolsos da gastos de siniestros en la base del cálculo de la renta presuntiva sobre ingresos netos y sanción por inexactitud, b) los reembolsos de gastos de siniestros, no son ingresos constitutivos de renta y por tanto no forman parte de la base del cálculo de los ingresos netos para efectos de la renta presuntiva y, c) las primas aceptadas, son primas diferentes a las primas retenidas, por lo tanto, se deben excluir de la base de cálculo de los ingresos netos para efectos de la renta presuntiva.

Sobre el primer aspecto, explicó el recurrente, que la sentencia del Tribunal era imprecisa y reiteró que en el texto del requerimiento especial y de la liquidación de revisión no se propuso expresamente el rechazo de la exclusión de los reembolsos de gastos de siniestros de la base del cálculo de ingresos netos para la determinación de la renta presuntiva, tampoco citó norma legal en que se fundamentara, ni informó los conceptos y valores que se proponía modificar de las exclusiones que hizo la sociedad de los ingresos netos según lo demostrado con la respuesta al requerimiento ordinario. Respecto a la sanción por inexactitud, señaló que en el requerimiento especial no se probaron los hechos en que se fundamentaba la Administración para aplicar la sanción.

En cuanto al segundo aspecto reafirmó que se debe excluir de la base de cálculo de los ingresos netos para determinar la renta presuntiva, el valor de los reembolsos de gastos de siniestros porque, los ingresos base del cálculo, son los constitutivos de renta, definidos en los decretos 2053 de 1974, artículo 15, y decreto 187 de 1975, artículo 17. En su concepto las normas precitadas establecen que por la naturaleza del reembolso, "gastos de siniestros", debe tenerse en cuenta que son pagos hechos por la aseguradora cedente pero que, le corresponden a la reaseguradora, que después los reembolsa, por lo cual no es ingreso fiscal; y que, por provenir de un contrato de reaseguro, tales pagos son un reembolso de capital que no constituye ingreso conforme al artículo 17 del decreto 187 de 1975.

Por último, sobre las primas aceptadas reafirma que al aplicar el artículo 3° numeral 2o. del Decreto 353 de 1984, su representada tenía derecho a que solamente se incluya dentro de la base del cálculo de ingresos netos para determinar la renta

presuntiva, "las primas retenidas" que son diferentes a las primas aceptadas, de donde colige que éstas deben ser excluidas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada judicial de la Nación al alegar de conclusión se opuso a las pretensiones del recurrente.

Afirmó que, tanto el requerimiento especial como la liquidación de revisión expresan en forma breve y clara, lo que es objeto de modificación, el cómo y porqué. Puso de presente que el fin de este requisito es que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa y que como bien lo anotó el Tribunal, la prueba de que la Administración cumplió con el mismo, es que la sociedad pudo ejercer en debida forma y dentro de la oportunidad legal el derecho de defensa.

Por otra parte, que los reembolsos por gastos de siniestros constituyen renta líquida por recuperación de deducciones al tenor de lo dispuesto en el artículo 67 del Decreto 2053 de 1974 (artículo 195 del Estatuto Tributario), en concordancia con el artículo 96 del Estatuto Tributario, según el cual en las actividades de seguros y capitalización constituye gasto deducible de los ingresos recibidos el valor de "El importe pagado o abonado en cuenta por concepto de siniestros, de pólizas dotales vencidas y de renta vitalicias, ya sean fijas o indefinidas".

Por tanto, consideró que como según el certificado del Revisor Fiscal que tuvo en cuenta su representada, la sociedad contabilizó en pérdidas y ganancias, esto es como costo, el 100% de los siniestros liquidados y pagados, de los cuales, parte de ellos correspondía cubrir a la compañía reaseguradora, cuando se da el pago por parte de ésta a la aseguradora, ésta debe llevar la totalidad del pago, como ingreso gravable porque ya afectó sus ingresos con el 100% del costo en que incurrió por concepto de siniestros, por lo que consideró incongruente que la sociedad por una parte pretenda deducir la totalidad de los siniestros liquidados y pagados durante una vigencia fiscal, y posteriormente pretenda detraer de sus ingresos, para no gravarlos, aquéllos valores que la compañía reaseguradora paga, como responsable frente al siniestro ocurrido por virtud del contrato de reaseguro.

Respecto a las primas aceptadas, reiteró que el artículo 3o. del Decreto 353 de 1984, habla de descontar de la base de ingresos las primas diferentes a las retenidas y, que como éstas se Asímilan a las aceptadas, en cabeza de las compañías reaseguradoras, y juegan el mismo papel que las retenidas para las compañías aseguradoras, no pueden descontarse de tal base, porque constituyen plenos ingresos para ellas. En este aspecto, para la apoderada de la entidad demandada, lo importante no es que la compañía sea de seguros o de reaseguros, sino la calidad con la que actúa, "aseguradora" o "reaseguradora", al recibir los ingresos, por lo que al estar demostrado que las primas aceptadas las recibió la demandante como reaseguradora, constituyen verdaderos ingresos para ella.

La Procuradora Séptima Delegada en lo Contencioso al descorrer el traslado para alegar de conclusión solicitó a la Corporación confirmar la sentencia apelada.

Respecto a la falta de explicación sumaria estimó que no existía ningún reparo puesto que la Administración cumplió con la explicación sumaria exigida en el artículo 712 del Estatuto Tributario. Sobre los reembolsos de gastos por siniestros observó que la apreciación del recurrente de considerarlos como ingresos no constitutivos de renta, era errada, puesto que los mismos encajan en la definición que de manera general consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario (artículo 15 del Decreto 2053 de 1974). Que el reaseguro cumple una función de respaldo económico tendiente a evitar el desequilibrio de las reservas destinadas a la indemnización de accidentes, por la transferencia de derechos y obligaciones que implica la cesión, inherente al contrato, y que de ninguna manera se puede pretender que "... la Aseguradora debiendo asumir por obligación contractual el riesgo acaecido, con erogación en su haber, y una vez hecho el desembolso, no acreciente éste su patrimonio a sabiendas que con ello se evita el desequilibrio, anotado".

En lo concerniente a las primas aceptadas, indicó que el artículo 3o. del Decreto 353 de 1984, no les concedió tal exclusión, por lo que el contribuyente no le puede dar un tratamiento que la ley ni siquiera insinúa como posibilidad.

En cuanto a la sanción por inexactitud, estuvo de acuerdo con la argumentación del Tribunal, en el sentido de que el debate giró en torno de la interpretación de las normas por parte del contribuyente, originándose diferencia de criterios con la Administración acerca de las normas que regulan la determinación de la renta presuntiva.

El apoderado judicial de la parte actora no presentó alegato de concusión en esta instancia del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Conforme a lo anteriormente reseñado las inconformidades de los apoderados judiciales de las partes se concretan a los siguientes aspectos: 1) Nulidad de la liquidación de revisión por falta de explicación sumaria, 2) inclusión en la base de ingresos netos para efectos de la determinación de la renta presuntiva de los reembolsos de gastos de siniestros y de primas aceptadas, y, 3) sanción por inexactitud. Aspectos que se analizarán en éste mismo orden.

1o.- Nulidad de la liquidación de revisión por falta de explicación sumaria.

El artículo 712 del Estatuto Tributario establece que la liquidación de revisión debe contener, entre otros datos, el siguiente "g. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas en lo concerniente a la declaración". Y, en el numeral 4 del artículo 730 ibídem, erige como causal de nulidad de la liquidación de revisión, la omisión del aludido requisito.

Como lo tiene dicho la Sección, la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a la declaración, es una exposición breve y suscinta de las razones o motivos que originaron la modificación, y solo cuando se "omite" darlas, se genera la causal de nulidad, por lo que si las razones expuestas no son suficientes para el contribuyente, no puede endilgarse la ocurrencia de dicha causal, puesto que la misma solo se configura por la omisión de motivación, independientemente de que la misma sea o no válida.

En sentir de la Sala, en el *sub-lite,* la liquidación de revisión como lo estimó el Tribunal y en el mismo sentido la Procuradora Séptima Delegada, cumple a cabalidad con el requisito de explicar las modificaciones, la cual no fue solo "sumaria" sino amplia, puesto que controvirtió los argumentos expuestos por la sociedad con la respuesta del requerimiento especial en lo concerniente a los reembolsos de gastos por siniestros y primas aceptadas. En efecto, luego de transcribir los argumentos según los cuales los reembolsos de gastos por siniestros y primas aceptadas no son ingresos constitutivos de renta para el año gravable de 1987, la Administración precisó:

> "Tesis con las cuales este despacho no se identifica ya que efectivamente de conformidad con el Artículo 15 de la Ley 9/83, hoy artículo 180 del Estatuto Tributario; se determinó la renta legalmente.
>
> "El artículo 185 del Estatuto Tributario, en su numeral 2o. señala que para establecer la base de los ingresos netos objeto del cálculo de la renta presunta (en el caso de las Compañías de Seguros) se podrá retener: de los ingresos netos susceptibles de constituir renta el valor de las primas diferente a las retenidas; y el numeral 3o. dispone: que se podrá excluir el valor del reintegro de la reserva técnica o matemática del año anterior.
>
> "Así las cosas, este Despacho se identifica con la determinación efectuada por la fiscalizadora en el sentido de que las primas aceptadas no se pueden excluir del régimen de presunción, en razón a que estas primas si constituyen un ingreso para el "cesionario" y un valor a excluir del régimen de presunción para el cedente".

Puesto que la sanción por inexactitud es consecuencia de las modificaciones efectuadas a la declaración, concretamente en lo relacionado con los puntos anteriores, los cuales como quedó visto fueron ampliamente sustentados, y aquella debidamente anunciada y motivada en el requerimiento especial, estima la Sala que la ausencia de explicación concreta respecto a este punto, no puede enervar la validez de la liquidación, cuyas modificaciones fueron debidamente motivadas como lo exige la ley. Además, tal circunstancia no fue óbice para el ejercicio del derecho de defensa pues la actora pudo ampliamente controvertir la sanción en el recurso gubernativo.

Por consiguiente, en este punto de inconformidad las pretensiones del apelante no están llamadas a prosperar.

2o. Inclusión en la base de ingresos netos para la determinación de la renta presuntiva, de reembolsos de gastos por siniestros y primas aceptadas:

La sociedad actora determinó su renta líquida gravable por el sistema especial de renta presuntiva sobre la base de "ingresos netos" base que la Administración de Impuestos adicionó con los valores correspondientes a reembolsos de gastos por siniestros y primas aceptadas, por cuanto tales conceptos no se podían excluir de tal base teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 2o. del artículo 185 del Estatuto Tributario (artículo 3o. numerales 2 y 3 del Decreto 353 de 1984). Proceder con el cual la sociedad no ha estado de acuerdo por cuanto para ella, los conceptos en cuestión no son ingresos constitutivos de renta y por ende no son susceptibles de incluirse en la base de ingresos netos para efectos de la determinación de la renta presuntiva.

De conformidad con los numerales 2 y 3 del artículo 3o. del Decreto Reglamentario 353 de 1984, vigente para el año gravable en discusión, la base del cálculo de los ingresos netos para efectos de la renta presuntiva, en el caso de las compañías de seguros, se establece restando de los "ingresos netos susceptibles de constituir renta realizados en el año" los valores correspondientes a las primas diferentes de las retenidas (como primas recibidas) y los valores correspondientes a reintegros de la reserva técnica o matemática del año anterior. Únicos conceptos que podían ser excluidos de la base de ingresos netos.

El concepto de "ingresos netos" en tratándose de las compañías de seguros, igualmente tiene su propia definición que en términos generales coincide con la definición general que consagra el artículo 15 del Decreto 2053 de 1974 (artículo 26 del Estatuto Tributario) con las excepciones a la regla general que establecía el artículo 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, correspondientes a los ingresos por reembolsos de capital o indemnización por daño emergente, lo que significa que para llegar al concepto de ingresos netos solo son deducibles del total de ingresos recibidos, las devoluciones, cancelaciones y rebajas, (artículo 15, incisos 3 y 4, artículo 39 del Decreto 2053 de 1974, incorporados en el Estatuto Tributario en los artículos 26 y 99).

En esta forma, es claro que, para la determinación de la base del cálculo de la renta presuntiva sobre ingresos netos, en el caso de las compañías de seguros, se tiene en cuenta en primer término los ingresos netos susceptibles de constituir renta depurados previamente con las devoluciones, rebajas y cancelaciones, de los cuales se descuentan sólo las partidas correspondientes a los conceptos expresamente señalados en la ley, entre los que no se encuentra ni los reembolsos de gastos de siniestros, ni las primas aceptadas, puesto que tales conceptos son susceptibles de incrementar el patrimonio neto del contribuyente en el momento de su percepción.

La pretensión de la actora de considerar como reembolsos de capital, los reembolsos de gastos por concepto de siniestros, y por ende, no susceptibles de

constituir renta a términos del inciso 2o. del artículo 17 del Decreto 187 de 1975, no es de recibo, pues contrario a lo que advierte su apoderado judicial en el recurso de apelación, en el proceso aparece plenamente demostrado, que los gastos que originaron tales reembolsos fueron imputados con anterioridad en un 100% en sus costos de seguros en el estado de ganancias y pérdidas; circunstancia de la cual surge con meridiana claridad que tales rubros corresponden a una recuperación de deducciones y que obviamente constituyen "renta líquida". (artículos 37 y 67 del Decreto 2053 de 1974; 96 y 195 del Estatuto Tributario).

En efecto, el certificado del Revisor Fiscal, que aparece al folio 46 de los antecedentes administrativos, da fe de la contabilización respectiva, en los siguientes términos:

> "Que de acuerdo con los libros contables, sus asientos y sus comprobantes internos y externos, durante el año gravable de 1987 ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A. pagó y/o liquidó siniestros por la suma de $3.313.545.624, los cuales contabilizó en un 100% en sus costos de seguros de Pérdidas y Ganancias, y de los cuales les correspondieron a sus reaseguradores y por lo tanto reembolsaron (reembolsos de siniestros sobre cesiones), suma de $2.175.465.012, reembolso que contabilizó dentro de cuenta de ingresos, reembolsos todos estos realizados por las compañías reaseguradoras en virtud de contratos de reaseguros mediante los cuales ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A., les cedió pólizas de seguros".

Resulta entonces a todas luces improcedente la pretensión del apelante tendiente a que le reconozca como ingresos no constitutivos de renta, los reembolsos discutidos, cuando es evidente que los mismos no tiene tal carácter, y por ende no puede pretenderse que no forman parte de los "ingresos netos" para efectos de la renta presuntiva, porque es palmario lo contrario, esto es, que son ingresos constitutivos de renta, por tanto la sociedad no debió excluirlos de la base de ingresos netos, luego el proceder de la Administración de Impuestos al respecto, fue ajustado a derecho, tal y como lo concluyeron, tanto el Tribunal, como la colaboradora fiscal.

Adicionalmente, se reitera lo expresado en la sentencia de marzo 3 de 1994, expediente No. 5028, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate, que transcribió el Tribunal para resolver el punto en *litis*.

Ahora bien, con relación a las "primas aceptadas", la Sala por el contrario, considera que la pretensión de la sociedad actora, encaminada a que se le reconozca la exclusión de dicho concepto de la base de ingresos netos para efectos de la determinación de la renta presuntiva, es procedente.

Como se dejó precisado atrás, el Decreto Reglamentario 353 de 1984, permitió detraer, de la base de ingresos netos "el valor de las primas diferentes de las retenidas" lo cual es desarrollo de lo establecido en el inciso 3o. del artículo 15 de la ley 9a. de

1983, en el sentido de que "En el caso de las compañías de seguros dentro de los ingresos netos por primas recibidas, solamente se tendrán en cuenta las primas retenidas".

Con relación a las primas retenidas, el parágrafo 2o. del artículo 3o. del Decreto 353 de 1984, establece que "se entiende por primas retenidas el valor resultante de restar de las primas emitidas el valor de las primas correspondientes a los reaseguros cedidos". Por tanto, las primas aceptadas al no ser primas emitidas por el reasegurador, son diferentes de las retenidas, y como quiera que la ley es restrictiva al determinar que "solamente se tendrán en cuenta las primas retenidas", en los términos definidos no es procedente como lo hizo la Administración al así milar a éstas las primas aceptadas por la sociedad actora en calidad de reasegurador y por esta vía someterlas al régimen de presunción del impuesto de renta.

Es un hecho probado en el proceso que la actora en calidad de reaseguradora, registró ingresos originados por primas aceptadas, los cuales ascendieron a la suma de $251.028.684, devengados de las compañías que le cedieron los contratos de seguros, tal como lo demuestra el certificado del Revisor Fiscal, al precisar:

> "Que de acuerdo con los libros contables, sus asientos y comprobantes internos y externos, durante el año gravable de 1987, ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A. aceptó que le cedieran pólizas de seguros, lo cual originó que realizara ingresos por primas aceptadas, en la suma de $ 251.028.684. ingresos que contabilizó en un 100% dentro de sus cuentas de ingresos, como devengados de las compañías que le cedieron los contratos de seguros, es decir, de las aseguradoras".

Por consiguiente, para la Sala la partida en cuestión habrá de ser aceptada, y en consecuencia detraída de la base de los ingresos netos para el cálculo de la renta presuntiva, puesto que es evidente que la Administración de Impuestos en este aspecto transgredió las normas que regulan el tema debatido, al confundir las primas retenidas con las primas aceptadas, las cuales son diferentes, y por lo mismo, deben ser excluidas de la base de ingresos netos, como lo autorizó la norma reglamentaria.

3o.- Sanción por inexactitud.

La Administración de Impuestos –Grandes Contribuyentes– de Bogotá impuso sanción por inexactitud, como consecuencia de las modificaciones efectuadas a la declaración en lo relacionado con la exclusión de la base de los ingresos netos, de los reembolsos por gastos de siniestros y primas aceptadas, proceder que para la Sala, deber ser corroborado, pero en la proporción que corresponda a los reembolsos de gastos de siniestros, puesto que las primas aceptadas conforme a lo expuesto en el punto anterior se han aceptado.

En tal evento a juicio de la Sala, se configura una de las conductas que el artículo 647 del Estatuto Tributario tipifica como inexactitud, al efectuar descuentos de la base

de renta presuntiva no autorizados por la ley, con lo cual se originó un menor impuesto a pagar. Por tanto es claro que se han configurado los presupuestos fácticos normativos que conllevan a la imposición de la sanción por inexactitud, sin que sea viable aceptar el argumento esgrimido por el apoderado de la actora y aceptado por el Tribunal, sobre la diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración, con relación a la determinación de la renta presuntiva sobre la base de ingresos netos, toda vez que son claros y expresos los conceptos que la ley permite descontar de dicha base, así como el concepto de "ingresos netos" para las compañías de seguros, por lo que no es procedente aceptar la diferencia de criterio argüida para exonerarse de la sanción por inexactitud.

En consecuencia, de lo anteriormente expuesto debe practicarse nueva liquidación de impuestos con el objeto de detraer de la base de los ingresos netos, las primas aceptadas, y ajustar la sanción por inexactitud, al punto de los reembolsos de gastos de siniestros indebidamente excluidos por la actora.

INGRESOS

Ingresos netos de renta presuntiva (liq. Of.)	$ 6.306.209.000
Menos: Primas aceptadas como excluidas	251.028.684
Total ingresos netos base-renta presuntiva	6.055.180.316
Por dos por ciento (2%) igual renta presuntiva	121.103.606

RENTA	**BASE**	**IMPUESTOS**
Renta presuntiva antes determinada	121.103.606	
Menos: renta exenta	266.000	
Renta líquida gravable	120.837.606	
Ingresos susceptibles de constituir G.O.		442.000
Menos: costos parte no gravada		29.000
Ganancia ocasional gravable		413.000
Impuesto sobre la renta gravable		38.668.000
Menos: descuentos tributarios		626.000
Impuesto neto de renta		38.042.000
Más: Impuesto ganancias ocasionales		
(no varía) 132.000		
Total impuesto a cargo		38.174.000
Más: Sanción por inexactitud		11.779.000
TOTAL A CARGO		49.953.000

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

FALLA:

1o. REVÓCASE el numeral 2o. de la sentencia apelada.

2o. FÍJASE en la suma de CUARENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL PESOS M/CTE ($49.953.000) el valor del impuesto de renta, complementario y sanciones a cargo de la sociedad ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A., NIT: 860.006.820, por el año gravable de 1987.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, PUBLÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

HÉCTOR JULIO BECERRA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

MOTIVACIÓN DE LIQUIDACIÓN-Existencia/**LIQUIDACIÓN OFICIAL**-Motivación/**IMPUESTOS DE INDUSTRIA Y COMERCIO**-Valledupar

No son de recibo los argumentos que pretenden la nulidad de la liquidación de revisión por falta de motivación pues del aludido acto administrativo se observa que esa motivación sí existió, ya que se precisó que con base en la liquidación formulada mediante requerimiento y teniendo en cuentas las facultades normativas era necesaria la práctica de la liquidación de revisión. Se concluye entonces que aún cuando la motivación no fue ni muchos menos extensa, el art. 197 del decreto 153 de 1993 de la Alcaldía de Valledupar exige en cambio una explicación sumaria, si se motivó el acto en los términos previstos en las normas superiores y esa sustentación le permitió entender al contribuyente que el objeto de la liquidación oficial era la modificación de la base gravable para reajustar a su vez el impuesto de industria y comercio.

ACTIVIDAD INDUSTRIAL/TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO/BASE GRAVABLE EN ACTIVIDAD INDUSTRIAL

En relación con la argumentación de la actora, considerando que ella comercializa parte de su producción en municipios diferentes al de su sede fabril, debe aplicar el art. 46 del decreto 153 de 1993 del Alcalde de Valledupar, y así descontar de la base gravable los ingresos obtenidos en esos municipios, se considera que debe aplicarse es el art. 77 de la Ley 49 de 1990, norma esta que es clara en prescribir para pagar el impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el cual se efectúa en el municipio de la sede fabril, la base gravable está conformada por los

ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción. En consecuencia, dando cabal aplicación a la norma en mención, se encuentra ajustada a derecho la liquidación de revisión practicada al contribuyente al adicionar los ingresos brutos obtenidos fuera de Valledupar. Es de anotar que el criterio jurisprudencial que se ha dejado expuesto, había sido expresado en la Sala en providencia del 4 de marzo de 1994, expediente No. 5474, Consejero Ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano. Luego no es procedente la aplicación del art. 46 del decreto 153 de 1993, pues prevalece sobre esa disposición lo normado en el art. 77 de la ley 49 de 1990 por ser esta última de mayor jerarquía normativa. Cabe advertir que la providencia a que se ha hecho mención, se había precisado que el criterio allí expuesto y que ahora se reitera, no constituye un cambio de jurisprudencia sino aplicación de una nueva regulación legal en cumplimiento obviamente de lo previsto en los art. 230 de la Constitución en virtud del cual los jueces en sus decisiones sólo están sometidos al imperio de la ley.

SANCIÓN POR INEXACTITUD-Procedencia/**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO**-Valledupar

Revisado el art. 210 del decreto 153 de 1993, se observa que en la declaración privada se incurrió en un hecho que amerita la imposición de la sanción por inexactitud cual es la utilización de datos "equivocados" y de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar a cargo del contribuyente, pues no de otra manera se puede calificar de omisión de los ingresos brutos derivados de la comercialización de la producción en la base gravable lo cual obviamente generó un menor impuesto a pagar. No se comparte el criterio del Tribunal en el sentido de que no procedía la sanción por cuanto la actora declaró la verdad respecto de los ingresos derivados de la comercialización de la producción en otros municipios distintos al de la sede fabril, ya que es, precisamente, la no inclusión de esos ingresos dentro de la base gravable, lo que constituye una utilización de datos equivocados, que yendo más lejos condujo indiscutiblemente a pagar un menor impuesto a cargo del contribuyente. De otro lado, la norma en mención en parte alguna exige para la procedencia de la sanción maniobras fraudulentas, motivo por el cual si estas se presentaron o no es intrascendente en la presente oportunidad.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., siete (7) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 6019. Actor: INDUSTRIAS ROMÁN S.A. EMBOTELLADORA DE VALLEDUPAR. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por los apoderados judiciales de las partes demandante y demandada: INDUSTRIAS ROMÁN S.A. EMBOTELLADORA DE VALLEDUPAR y el municipio de VALLEDUPAR, respectivamente, contra la sentencia del 2 de noviembre de 1994, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar, que accedió parcialmente a las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que determinaron el impuesto de industria y comercio por al año gravable de.1992.

ANTECEDENTES

El día 30 de marzo de 1993, la sociedad INDUSTRIAS ROMAN S.A. EMBOTELLADORA DE VALLEDUPAR presentó la declaración del impuesto de Industria y Comercio por el año de 1992, determinándose en ella una base gravable anual de $1.696.662.699. y relacionando ingresos brutos obtenidos fuera de Valledupar por valor de $2.032.795.290. los cuales omitió declarar, suma ésta que adicionada a la primera de las cifras mencionadas da por resultado un total de ingresos brutos de $3.729.457.989.00.

Por medio de requerimiento especial No. 020 de octubre 20 de 1993, la División de Impuestos propuso la determinación del impuesto sobre el total de ingresos brutos mencionados y la aplicación de la sanción por inexactitud.

En respuesta al requerimiento, la sociedad explicó las razones por las cuales excluyó de la base gravable los ingresos brutos obtenidos fuera de la ciudad de Valledupar; no obstante los planteamientos expuestos, se produjo la liquidación de revisión No. 009 de noviembre 24 de 1993, en la cual confirma en todas sus partes las modificaciones concretadas en el requerimiento especial.

La compañía interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión y la División de Impuestos Municipales de Valledupar, mediante la Resolución No. 018 del 22 de febrero de 1994, resolvió el recurso confirmando en todas sus partes la liquidación de revisión.

LA DEMANDA

Acudió INDUSTRIAS ROMÁN S.A. EMBOTELLADORA DE VALLEDUPAR en demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, alegando que los actos administrativos acusados violan los artículos 29 de la Constitución Nacional; 46, 47, 210 y 229 del Decreto 153 de 1993 y el 77 de la ley 49 de 1990.

Considera que se violó el artículo 29 de la Constitución Nacional, al no tener en cuenta de División de Impuestos Municipales de Valledupar las normas de procedimiento relativas a los requisitos que deben contener las liquidaciones de revisión de impuesto de industria y comercio, pues omitió el requisito de la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas y por esta razón se violó, además la garantía del debido proceso.

Agregó, que igualmente se vulneraron los artículos 46 y 47 del Decreto 153 de 1993, habida cuenta que se desconoció en su totalidad el artículo 46 *ibídem,* relacionado con la base gravable de contribuyentes con ingresos fuera de Valledupar, pues habiéndose declarado dichos ingresos y estando debidamente contabilizados era procedente su descuento tal como lo ordena esta disposición; en cuanto al artículo 47 en mención señaló que se interpretó en forma equivocada, porque se le dio un alcance que no tiene al tomar como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción, sin valorar que tales ingresos no provienen de una actividad industrial sino comercial por parte de la sociedad.

De otra parte, acusa los actos de vulnerar los artículos 197, 210 y 229 *ibídem,* toda vez que al no consignarse en el cuerpo de la liquidación de revisión lo dispuesto en el literal f) del artículo 197 del Decreto 153 de 1993, relacionado con la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, se configuró su violación directa.

Además, manifestó que se le dio una interpretación errónea al artículo 210 del mismo decreto, en cuanto se aplicó la sanción por inexactitud a situaciones no contempladas en ella, toda vez que los datos estaban denunciados completa y fielmente en la declaración.

Así mismo, adujo que se interpretó en forma equivocada el artículo 77 de la ley 49 de 1990, puesto que no solo se le dio una aplicación a hechos que no podían ser regulados, sino que, además se le dio un alcance diferente a lo que debe entenderse por "comercialización de la producción", de conformidad con la interpretación dada por la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia de octubre 17 de 1991.

LA OPOSICIÓN

El apoderado judicial del Municipio de Valledupar, al contestar la demanda solicitó que se desestimen las pretensiones y no se acceda a las súplicas de la demanda, al considerar respecto de la ausencia de una explicación sumaria de las modificaciones efectuadas en la liquidación de revisión, que en ésta se encuentra una relación numérica acorde con los conceptos tributarios que determinan la explicación contable requerida, que es lo que manda la norma, porque en esa oportunidad no entran las disquisiciones jurídicas, es decir, lo que persigue la norma es que no se imponga una revisión de liquidación sin sustento de cantidades y guarismos, esencia ésta de la actuación, y que por tal vía se viole el derecho de contradicción o defensa.

Así mismo, señaló que el artículo 229 del Decreto 153 de 1993, establece la nulidad cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo, de donde resulta que se encuentran dos conjugaciones disyuntivas con la letra "o", lo que equivale a que deben incluirse en la liquidación de revisión; la base gravable, y el monto de los tributos; si ello no ocurre, en su defecto se plasmarán las modificaciones efectuadas respecto de la declaración o los fundamentos del aforo.

Respecto de la solicitud de anulación de la adición de los ingresos brutos obtenidos fuera del Municipio de Valledupar, sostuvo que el artículo 77 de la ley 49 de 1990, fue retomado por el artículo 47 del Decreto 153 de 1993, en cuanto a que el hecho generador de los impuestos de industria y comercio lo constituye la realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del municipio de Valledupar, de tal manera, que si la actividad industrial de Industrias Román S.A. se realiza dentro del Municipio de Valledupar, es decir, en su jurisdicción territorial, los actos acusados no desbordan el criterio de territorio, pues la actividad industrial abarca varias etapas entre ellas la comercialización y ésta no es desligable del proceso de industria pues la continuidad productiva va hasta la colocación al consumidor, cuando es la misma entidad industrial la que comercializa.

Por consiguiente, el impuesto se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción. La doble tributación que presumiblemente se daría si se obliga al industrial a tributar sobre los ingresos brutos que provengan de la comercialización de sus productos en el municipio de la sede fabril y que además, tribute por la comercialización de los mismos en distintos municipios, no se presenta en este evento, puesto que el artículo 47 del Decreto 153 de 1993, grava es la actividad que desarrolla el sujeto pasivo, luego si esa misma persona comercializa en otros entes municipales, debe ser gravado por esa otra actividad, cuya naturaleza jurídica y física es distinta a la primera, no existiendo razón valedera que permita descontar en el municipio de la sede industrial, lo que haya pagado a otros por el ejercicio de una actividad diferente.

Adujo, que tampoco se amplía la base tributaria del industrial, por idénticas razones, ya que si este sólo ejerce esta actividad debe ser gravado por ella mas si además ejerce el comercio también debe gravarse por esta otra.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cesar, en sentencia del 2 de noviembre de 1994, accedió parcialmente a las súplicas de la demanda al estimar que:

Frente a la ley 49 de 1990 artículo 77 y al Decreto 153 de 1993 artículo 47, es obvio que la base gravable para determinar el impuesto de industria y comercio debe tomar en consideración todos los ingresos provenientes de la comercialización del producto fuera del municipio de Valledupar. Cita en apoyo sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 16 de octubre de 1991.

Respecto de que no se cumplió con el requisito indicado en el literal f) del artículo 197 del Decreto 153 de 1993 porque no se dio una explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, sostuvo que en el requerimiento especial como en la liquidación de revisión se explican esas modificaciones.

En relación con la violación del artículo 29 de la Constitución Nacional, dijo que no pudo ser violado, por la sencilla razón que no hubo omisión de las bases gravables y si hubo explicación de las modificaciones; el 230 del decreto 153 de 1993, tampoco fue violado porque la interposición del recurso proponiendo las nulidades correspondía a la sociedad actora y no al municipio de Valledupar; si no lo hizo así, es conducta que no puede imputarse a la entidad demandada.

De otra parte, frente al quebranto del artículo 46 del decreto 153, anotó que esta norma se encuentra en contradicción con lo dispuesto por el artículo 47 *ibídem* y con el artículo 77 de la ley 49 de 1990 y por razón de la jerarquía normativa, se debe aplicar la norma superior.

Por último, señaló que le asiste razón a la sociedad demandante, en cuanto a la improcedencia de la sanción por inexactitud que le fue impuesta, porque según el artículo 210 del Decreto 153 de 1993, constituye inexactitud la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, pero Industrias Roman S.A. declaró la verdad en cuanto a la comercialización de esos productos, aún cuando no hubiese incluido en la base gravable la cantidad que correspondía a la venta de los productos en municipios diversos de Valledupar. Igualmente, la Administración no demostró que la sociedad contribuyente hubiera incurrido en maniobras fraudulentas u omisiones al declarar sus ingresos.

LA APELACIÓN

El apoderado judicial de la demandada, al apelar el fallo del *a-quo* solicitó se revoque la sentencia apelada en el sentido de mantener la sanción por inexactitud, pues Industrias Roman omitió en su declaración privada la suma de $1.761.615.241. para deducir la totalidad del impuesto a favor del Municipio, y utilizó con ello datos o valores falsos, incompletos o equivocados, pretendiendo con ello derivar un menor impuesto a pagar; así pues el municipio de Valledupar se ha limitado a procurar que se de aplicación a lo que dispone el artículo 210 del Decreto 153 de 1993.

Agregó, que no basta esgrimir la buena fe para soslayar el cumplimiento de los actos administrativos, pues fácilmente se destruiría la presunción de legalidad que los ampara, en detrimento de la seguridad jurídica, es decir, nadie cumpliría un acto administrativo cuando un afectado por él alegue criterios, apreciaciones o interpretaciones subjetivas sobre el contenido del mismo.

Por su parte, el apoderado judicial de la actora, al apelar, solicita se revoque la providencia recurrida y se acepte en su lugar la nulidad solicitada. Al efecto, reitera los argumentos expuestos en la demanda en relación con la nulidad de la liquidación de revisión No. 009 de noviembre 24 de 1993, porque no se cumplió con el requisito indicado en el literal f) del articulo 197 del Decreto 153 de 1993, es decir, no se dio

una explicación sumaria de las modificaciones efectuadas: y la modificación de la base gravable porque al incluir ingresos obtenidos fuera de Valledupar estaría configurando una doble imposición sobre la misma base gravable, fenómeno no avalado por la Corte Suprema de Justicia, en el fallo que declaró exequible el articulo 77 de la ley 49 de 1990.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado judicial de INDUSTRIAS ROMÁN S.A. EMBOTELLADORA DE VALLEDUPAR, reitera los argumentos planteados en la demanda y en el recurso, por su parte, la demandada no se pronunció.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por el Procurador Séptimo Delegado en lo Contencioso ante el Consejo de Estado, solicita que la sentencia apelada sea revocada parcialmente en lo que tiene que ver con la improcedencia de la sanción, pues a su juicio no era necesario para la imposición de la misma que hubieran existido maniobras fraudulentas, sino que bastaba la equivocación o utilización incompleta de los datos.

Acerca de la nulidad solicitada por falta de motivación, sostiene que si bien la motivación resulto ser lacónica, lo cierto es que le permitió entender al contribuyente que se trataba de aumentarle la base gravable para la determinación del impuesto en discusión.

Respecto de la base gravable, sostuvo que de conformidad con lo previsto en el artículo 77 de la ley 49 de 1990, se debe incluir en la misma el valor total de los ingresos provenientes de la actividad desarrollada, interpretación ésta que se ajusta al espíritu de la ley que fijo una diferencia entre actividad industrial y actividad comercial.

CONSIDERACIONES

Para la Sala no son de recibo los argumentos del recurrente al pretender la nulidad de la liquidación de revisión por falta de motivación, pues del texto del aludido acto administrativo se observa que tal motivación sí existió, ya que se precisó que con base en la liquidación formulada mediante requerimiento No 020 del 20 de octubre de 1993, y teniendo en cuenta las facultades normativas, era necesaria la práctica de la liquidación de revisión. Es decir, la liquidación oficial de revisión se practico habida cuenta que según el requerimiento especial ya mencionado, se hacía necesario adicionar los ingresos brutos, y que dicha adición tenía como respaldo los ingresos tomados del acta de visita No 039 del 4 de octubre de 1993.

Se concluye entonces que aún cuando la motivación no fue ni muchos menos extensa, pues dicho sea de paso, el artículo 197 del decreto 153 de 1993 de la Alcaldía de Valledupar, exige en cambio una explicación sumaria, si se motivó el acto en los términos previstos en las normas superiores, y como bien lo sostiene el Ministerio

Público, tal "lacónica" sustentación le permitió entender al contribuyente que el objeto de la liquidación oficial era la modificación de la base gravable para reajustar a su vez el impuesto de industria y comercio a pagar.

En relación con la argumentación de la actora, que dado que ella comercializa parte de su producción en municipios diferentes al de su sede fabril, es del caso aplicar el artículo 46 del decreto 153 de 1993 del Alcalde de Valledupar, y así descontar de la base gravable los ingresos obtenidos en esos municipios, la Sala considera que debe aplicarse es el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, norma ésta que es clara en prescribir que para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el cual se efectúa en el municipio de la sede fabril, la base gravable está conformada por los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

En este orden de ideas, se observa al revisar el expediente que la actora posee la planta industrial donde se fabrican sus productos con destino al mercado nacional, en el municipio de Valledupar, y que el total de los ingresos brutos provenientes de su comercialización ascendió a la suma de $3.729.457.989,oo, tal como consta en la liquidación privada y lo determinó la Administración.

En consecuencia, y dando cabal aplicación a la norma en mención, la Sala encuentra ajustada a derecho la liquidación de revisión practicada al contribuyente al adicionar los ingresos brutos obtenidos fuera de Valledupar.

Es de anotar que el criterio jurisprudencial que se ha dejado expuesto, había sido expresado en la Sala en providencia del 4 de marzo de 1994, expediente No. 5474, Consejero Ponente Doctor Guillermo Chahín Lizcano.

En relación con la aplicación que solicita la actora del artículo 46 del decreto 153 de 1993, la Sala observa que no es procedente, pues prevalece sobre tal disposición lo normado en el artículo 77 de la ley 49 de 1990, por ser esta última de mayor jerarquía normativa. Cabe advertir que la providencia a que se ha hecho mención, la Sala había precisado que el criterio allí expuesto y que ahora se reitera, no constituye un cambio de jurisprudencia sino la aplicación de una nueva regulación legal, en cumplimiento obviamente de lo previsto en el artículo 230 de la Constitución Nacional, en virtud del cual los jueces en sus decisiones sólo están sometidos al imperio de la ley.

De otra parte, y respecto de la solicitud del apoderado de la demandada de revocar la sentencia apelada en lo que tiene que ver con la declaración de improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la Administración, la Sala considera que revisado el artículo 210 del decreto 153 de 1993, se observa que en la declaración privada se incurrió en un hecho que amerita la imposición de la sanción por inexactitud cual es la utilización de datos "equivocados" y de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar a cargo del contribuyente, pues no de otra manera puede calificarse la omisión de los ingresos brutos derivados de la comercialización de la producción en la base gravable, lo cual obviamente generó un menor impuesto a pagar.

No comparte entonces la Sala el criterio expuesto por el Tribunal en el sentido de que no procedía la sanción por cuanto la actora declaró la verdad respecto de los ingresos derivados de la comercialización de la producción en otros municipios distintos al de la sede fabril, ya que es, precisamente, la no inclusión de esos ingresos dentro de la base gravable, lo que constituye a juicio de la Sala una utilización de datos equivocados, que yendo más lejos condujo indiscutiblemente a pagar un menor impuesto a cargo del contribuyente.

De otro lado, observa la Sala que la norma en mención en parte alguna exige para la procedencia de la sanción que existan maniobras fraudulentas, motivo por el cual si estas se presentaron ò no es intrascendente en la presente oportunidad.

Así las cosas, se hace necesario revocar parcialmente la sentencia recurrida para que en su lugar se mantenga la sanción por inexactitud impuesta a la actora, lo cual significa que ninguna de las suplicas de la demanda están llamadas a prosperar.

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

FALLA:

Revócase parcialmente la sentencia de fecha 2 de noviembre de 1994, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar.

En consecuencia, deniéganse todas las súplicas de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO ENRIQUE CORREA R

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

DESCUENTO TRIBUTARIO POR RENUNCIA A CORREGIR/DEROGATORIA TÁCITA-Inexistencia

El artículo 37 del Decreto 2503 de 1987, era norma procesal que regulaba exclusivamente la corrección de las declaraciones tributarias, mientras que el artículo 24 de la Ley 52 de 1977, era disposición de carácter sustantivo por la que, también exclusivamente, se otorgaba el derecho al descuento en cuestión, de suerte que no podía darse la hipótesis de las disposiciones "inconciliables" de que habla el inciso 3o. del artículo 71 del Código Civil ni, por ende, la derogación tácita alegada erróneamente por la Administración, postulados que, en el caso, resultan perfectamente aplicables. No sobra repetir, que el artículo 37 del Decreto 2503 de 1987 no reguló "totalmente" la materia de las correcciones, según lo pretendía la Administración, como sí lo hizo la Ley 84 de 1988 (en su artículo 8o.) hasta cuya promulgación rigió ininterrumpidamente el artículo 24 de la Ley 52 de 1977.

DEDUCCIONES-Requisitos/**DEDUCCIÓN POR HONORARIOS**-Improcedencia

Por lo que se desprende de la naturaleza, fines y efectos de la erogación de honorarios por servicios de contabilidad y administración, lo cuestionable no era propiamente la "realidad" del gasto, que se tiene por probada en la sentencia, sino la carencia absoluta del presupuesto de la "necesidad" o correlativamente, del de la "relación de causalidad", pues, por simple definición, a un gasto innecesario no cabría atribuir otra incidencia económica que la de una acentuada reducción de la rentabilidad de un ejercicio impositivo dado; dichos presupuestos, consagrados expresamen-

te por el artículo 107 del Estatuto Tributario, no fueron objeto de análisis en la sentencia, ni la parte actora se ocupó de acreditarlos con prueba idónea, así como no desvirtuó el hecho alegado y demostrado por la contraparte, de que se poseyera una infraestructura suficiente, en su propio sistema orgánico y funcional, para atender con eficiencia las labores y actividades de orden contable y administrativo, sin requerir los onerosos servicios de un tercero, además, no especializado en el área.

DEDUCCIÓN POR IMPUESTO DE VEHÍCULOS-Improcedencia/**DEDUCCIONES**-Requisitos

Respecto al "convenio" relativo a que los impuestos y seguros de los vehículos dados en arrendamiento, fueran de cargo de la arrendataria y no de la arrendadora, que era la propietaria, no pudiendo tenerse el pago de tales impuestos y seguros como obligación de la primera, menos cuando los comprobantes de pago se expidieron a la segunda, aparte de que, en materia de impuestos, el supuesto convenio no lo era oponible a la Administración, en virtud de lo dispuesto por el artículo 553 del Estatuto Tributario, citado por la misma demanda. En conclusión, no se consideran cumplidos, en materia de los impuestos y seguros solicitados como deducción, los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

CERTIFICADO DE RETENCIÓN EN LA FUENTE/PRUEBA SUPLETIVA EN RETENCIÓN/DOCUMENTO EXTERNO/ERROR GRAVE-Inexistencia/**RETENCIÓN EN LA FUENTE**-Procedencia

La "prueba especial" en materia de retenciones en la fuente, no tiene implicaciones de prueba única, sino que se refiere al medio demostrativo idóneo de la efectividad o materialidad de dicha retención, como los "certificados" o subsidiariamente "el original, copia o fotocopia auténtica de la factura documento donde conste que se pagó, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos antes señalados" a que se refiere el artículo 381 del Estatuto Tributario. Por supuesto, la contabilidad es un medio probatorio hábil al efecto, estando en forma, esto es que, entre otros requisitos, satisfaga el de los soportes internos y externos de las operaciones registradas entendiéndose por estos últimos, de conformidad con el inciso 4o. del art. 1o. del Decreto de 1495 de 1978 "los documentos que se producen para registrar operaciones realizadas por terceros, como las facturas de ventas, los recibos de caja, los comprobantes de egreso, los comprobantes de devoluciones, etc..." De haberse dado algún "error grave" lo habría sido en la objeción misma, pues los peritos afirmaron claramente haber practicado el "muestreo" en cuestión, con base en listados de computador, sino específicamente sobre "facturas y recibos de caja" que eran documentos supletorios de los certificados de retención, de conformidad con el paragráfo

1o. del citado art. 381 del Estatuto Tributario, debiendo tenerse el "error" aducido, en cuanto hacia relación a las retenciones en la fuente del período, como absolutamente infundado; sobre los restantes aspectos de la objeción referentes a la supuesta deducibilidad de los honorarios por servicio de contabilidad y administración y los impuestos y seguros de vehículos. Se concluye, que no desvirtuadas las conclusiones del experticio en cuanto a los comprobantes internos y externos de contabilización de las retenciones en la fuente se deben reconocer éstas.

Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., julio siete (7) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 5958. Apelación sentencia de 15 de septiembre de 1994 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Impuesto sobre la renta del período impositivo de 1987. Actor: De la Rue Transportadora de Valores S.A. FALLO.

Las partes de la RUE TRANSPORTADORA DE VALORES, S.A., la actora, y el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la demandada; apelan de la sentencia de primer grado, de 15 de septiembre de 1994, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso de restablecimiento fiscal referente al impuesto sobre la renta del período impositivo de 1987, promovido contra la liquidación de revisión No. 0047 de 31 de octubre de 1991 y la resolución No. 47067 de 30 de noviembre de 1992, expedidas por la Unidad de Liquidación y la División Jurídica de la Administración Especial de los Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

Sobre el recurso, cumplido en el trámite propio de la instancia, procede a resolver la Sala.

ANTECEDENTES

La liquidación impugnada, con apoyo en acta de inspección tributaria y requerimiento especial, desestimó "descuento tributario por renuncia a corregir" ($673.000), "honorarios de contabilidad y administración" ($96.600.000), "impuestos de vehículos"($6.188.650), "seguros de vehículos" ($1.429.678) y "retenciones en la fuente practicadas por terceros" ($15.017.309), y aplicó sanciones por inexactitud ($78.463.000) y libros de contabilidad ($20.433.920), habiéndose modificado también el anticipo por 1988; tal actuación fue confirmada por la resolución que decidió el recurso gubernativo.

LA DEMANDA

Señala quebrantados los artículos 29 de la Constitución, 24 de la Ley 52 de 1977, 154 del decreto 2503 de 1987, 13 de ley 84 de 1988, 107, 381, parágrafo, 647, 654, 703,

704, 711, 730, num. 4o., 746, 772, 807 y 859 del Estatuto Tributario, 1o. del decreto 1495 de 1978 y 47 del decreto 825 de 1978.

Explica, en relación con el "descuento tributario" ($673.000), que no existía razón jurídica para que, como lo afirmó la Administración, se entendiera derogado tácitamente, por el artículo 37 del decreto 2503 de 1987, el artículo 24 de la ley 52 de 1977 que contemplaba el descuento, habiéndose producido la derogación expresa del mismo por el artículo 13 de la ley 84 de 1988 que, sin embargo, no era aplicable al período en discusión, en virtud del principio de irretroactividad de la ley.

Respecto de los "honorarios" por servicios de contabilidad ($33.078.000) y gastos de administración ($63.522.000), pagados a Thomas de Rue de Colombia S.A. que la Administración halló carentes de relación de causalidad con la actividad productora de renta (el transporte de valores) y del carácter de expensas necesarias (por tener la declarante, a su cargo, personal de administración y contabilidad y no preverse, en el objeto social de la presunta beneficiaria, la prestación de esta clase de servicios), reproduce argumentos de la contestación del requerimiento e interposición del recurso de reconsideración, según los cuales, las deducciones en cuestión reunirían los requisitos de las expensas necesarias (art. 107, E.T.), hecho que, implícitamente, habría sido reconocido por los funcionarios impositivos, pues, al establecer que la sociedad tenía personal destinado a funciones contables y administrativas, se habría admitido la necesidad y causalidad del gasto, no pudiendo ignorarse, de otro lado, "modernas tendencias de administración empresarial", como la contratación de operarios o profesionales, "para realizar labores específicas en forma transitoria y periódica"; adicionalmente, el acta de visita habría hecho figurar, en un organigrama, "todas las dependencias de la compañía, sin tener en cuenta si el personal que ejecuta las labores está en nómina, o ha sido contratado con terceros", tampoco tendría fundamento la afirmación de que el objeto social, tanto de la contribuyente como de su beneficiaria, no contemplara la posibilidad, para aquella, de contratar personal para labores específicas y, para ésta, de suministrar tal personal, tratándose de "una facultad meramente administrativa y discrecional, distinta desde luego al objeto social y que tiene como finalidad seleccionar las políticas de manejo del recurso humano necesario, enderezado a la consecución de los objetivos de la empresa, dentro de un contexto de racionalidad y eficiencia..."

En cuanto a los "impuestos de vehículos", cuya primera partida ($3.463.133) se rechazó por no ser la accionante propietaria, sino arrendataria, de los vehículos, y la segunda ($2.705.517), por carecer la misma de soporte externo en la contabilidad, dice que la tesis de que por ser el propietario el obligado al pago del impuesto, solo éste tendría derecho a la deducción, es "simplista" y basada en un principio "general y escueto", que no podría tener aplicación, en el caso, habiéndose probado dicho pago como obligación contractual a cargo de la arrendataria; así mismo, que ni el acta de inspección ni el requerimiento especial reportaron los registros contables que carecían de soporte, limitándose la liquidación oficial a expresar que las partidas

que conformaban el ítem figuraban "sin soporte", pero sin que hiciera discriminación de tales partidas, por lo que se habría omitido la motivación debida, con lugar a la nulidad del acto (art. 730-4, E.T.).

Por lo que hace al pago de "seguros de vehículos" ($1.429.678), desechado mediante argumentos similares a los del rechazo de los "impuestos de vehículos", repite las razones expuestas en el punto.

En lo referente a las "retenciones en la fuente" ($15.017.309), expresa que, como se habría demostrada al responder el requerimiento especial, la contribuyente presentó a la comisión visitadora, "la relación de los terceros que de acuerdo con sus libros de contabilidad le practicaron retención", debidamente respaldada por comprobantes externos, y así lo habría reconocido el propio requerimiento, pero sin que a la retenida se pudiera atribuir responsabilidad por el hecho de que algunos de sus numerosos clientes en el país no expidieran el correspondiente certificado de retención, planteamientos hechos, igualmente, con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, con apoyo en el concepto DIN No. 24687 de 22 de agosto de 1991, que no fue atendido por los funcionarios, con el pretexto de no haberse publicado el mismo, el cual había regulado el tema de las contabilizaciones de las retenciones, aún en ausencia del correspondiente certificado del retenedor, que sería un punto conexo con el de la procedencia de las devoluciones de sobrantes de retención, así éste no hubiera consignado lo retenido (art. 859, E.T.); y que, adicionalmente, cabría resaltar que los certificados exigidos por la Administración, eran susceptibles de sustitución por el original o copia auténtica de factura u otro documento donde constara el pago, siendo, además, la contabilidad en debida forma, prueba de éste (arts. 381, parágrafo 1o., y 772, E.T.; y 1o. del decreto 1495 de 1978); la sociedad también habría sido autorizada por la Dirección de Impuestos Nacionales, mediante resolución No. 1726 de 1990, para efectuar autorretenciones, como prueba de la confianza que se le tenía.

Cuestiona, del mismo modo, las sanciones por inexactitud y libros de contabilidad; la primera, por no haberse precisado, en los actos administrativos demandados, la "causal de inexactitud", ni darse ninguna de las contempladas por la ley (art. 647, E.T.), además, encontrándose amparada la declaración en presunción de veracidad (art. 746, E.T.) y siendo previsible el error de apreciación o la diferencia de criterio sobre el derecho aplicable, según lo sentado por esta Corporación en sentencia de13 de marzo de 1989 y 16 de marzo de 1990; la segunda, por ser "ambiguos" los motivos que la habrían hecho aplicable, pues se habría aducido diversidad de éstos en el acta de inspección, el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que desató el recurso gubernativo, "descubriéndose" solo en este último acto, que la contabilidad no se hallaba en forma, pero sin que se especificara la norma aplicable (art. 654, letra e), E.T.).

Finalmente, dice que hubo error en la determinación del anticipo por 1988, pues el mismo debía fijarse según la liquidación privada, por el 75% del promedio de los impuestos correspondientes a 1986 y 1987 (art. 807, E.T.); igualmente, que la

Administración habría omitido pronunciarse sobre una peritación contable solicitada con el memorial del recurso gubernativo (arts. 744, num. 4o., y 784, E.T.), no siendo la inspección tributaria la "prueba reina" que aquélla pretendió.

LA SENTENCIA

Encuentra probados los cargos referentes al rechazo de "descuento tributario" ($673.000), "honorarios de contabilidad y administración" ($96.600.000), "impuestos de vehículos ($6.188.650.) y "seguro de vehículos" ($1.429.678), a la aplicación de la sanción por libros ($20.434.000) y el "error en la determinación del anticipo por 1988", así:

El primero, toda vez que, de acuerdo con lo definido por el propio Tribunal en sentencia de 2 de abril de 1993, que habría sido confirmada por el Consejo de Estado en surtimiento de apelación, al haberse declarado inconstitucional, por la Corte Suprema de Justicia (sentencia de Sala Plena de 3 de marzo de 1993), el artículo 89 del decreto 3803 de 1982, en cuanto derogaba, entre otros, el artículo 24 de la ley 52 de 1977 (que preveía el descuento tributario en cuestión), éste habría recobrado su vigencia y era aplicable por 1987, el ejercicio discutido, teniendo en cuenta, además, que la posterior derogación del cuestionado artículo 24, se había producido mediante el artículo 13 de la Ley 84 de 1988, que no tenía por qué afectar el período impositivo de 1987.

El segundo, porque acreditaba la "realidad del gasto", en particular, mediante certificaciones del revisor fiscal de la compañía y de la sociedad que recibió el pago, anexas a los escritos de respuesta al requerimiento especial e interposición del recurso gubernativo, se demostraría, igualmente, la relación de causalidad y necesidad del mismo, en términos del artículo 107 del estatuto Tributario, sin que se requiriera que las erogaciones en cuestión, por servicios contables y de administración, tuvieran relación directa con la producción de la renta, según lo sentado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia de 6 de diciembre de 1991, proferida en el proceso No. 3667, Consejera Ponente, Dra. Consuelo Sarria Olcos. Por lo demás, el personal suministrado por Thomas de la Rue, S.A., beneficiaria del pago, lo habría sido por convenio no cuestionado por la Administración, no habiéndose probado, por otra parte, que las labores realizadas por el personal así vinculado, fueran ajenas al desarrollo del objeto social de la demandante o de la citada beneficiaria del pago, ya que el suministro de personal sería, "aspecto puramente administrativo", que no se opondría a dicho objeto social; del mismo modo, que la factura del servicio, que sirve de soporte al gasto, sería el comprobante externo, "suficiente para soportarlo al no haber sido glosada la realidad del mismo (...), aspecto corroborado por el dictamen pericial..."

El tercero y cuarto cargos, relativos a impuestos y seguros de vehículos, porque tampoco, en relación con las erogaciones de que trataban éstos, se habría cuestionado la realidad del gasto, ni la existencia de los respectivos contratos de alquiler, que sólo se habría pretendido controvertir con la resolución del recurso, con planteamientos

irrelevantes; el hecho de que los pagos de impuestos y seguros se efectuara a nombre de Thomas de la Rue de Colombia, S.A., sería "apenas natural", siendo ésta la propietaria de los vehículos dados en alquiler; y que por ser el transporte el objeto social de la demandante, el gasto por los conceptos de que se habla, sería necesario y tendría relación de causalidad con la renta producida, cumpliéndose los requisitos de ley para su reconocimiento; adicionalmente, la desestimación de la partida de $2.705.517 por impuestos pagados, carecería de motivación suficiente, dado que el "memorando explicativo" (de la liquidación oficial) se habría limitado a señalar la ausencia de "soporte externo", sin discriminación de los ítems que conformaban la anotada partida.

El quinto, formulado contra la sanción por libros, en consideración a haberse propuesto la misma, en el requerimiento especial, con fundamento en los artículos 655 y 781 del Estatuto Tributario, pero sin ninguna de estas normas describiera conductas sancionables, no pudiendo inferirse a la sazón el sustento legal de dicha sanción, por lo que la invocación, en la resolución del recurso gubernativo, del literal a) del artículo 654 ib., que contemplaba los supuestos de hecho de aquella, habría resultado inoportuna, aparte de que la propia inspección tributaria habría permitido la verificación de los factores investigados, para su aceptación o rechazo, como ocurrió.

Y el último, pues, como lo afirmó la demandante, el cuestionado anticipo se debía determinar sobre la liquidación privada del impuesto.

Desecha totalmente los cargos por desestimación de retenciones en la fuente ($15.017.309) y negativa a la práctica de un peritazgo y accede a reformar solo porcentualmente la sanción por inexactitud, en la medida de los reconocimientos que halla procedentes, sin que tenga por fundados los planteamientos sobre diferencia de criterio en torno del derecho aplicable. Sobre retenciones, manifiesta compartir los argumentos de la Administración, en el sentido de haberse omitido la certificación del agente retenedor, que era "prueba especial", conforme al artículo 381 ib., solo reemplazable como éste indica y no susceptible del "muestreo" que pretendieron los peritos en la instancia del juicio. De la solicitud de peritación no atendida, dice que el artículo 744, num. 4, ib., que se indica violado, habla de la oportunidad para allegar o pedir pruebas, "aspecto independiente del (sic) que las mismas se decreten o se nieguen", fuera de que el hecho de que una prueba no se decrete o se niegue, no sería constitutivo de causal de nulidad "de las taxativamente establecidas en el artículo 140 del Código de Procedimiento Civil (...), en cuyo numeral 6 se prevé como tal es la omisión de términos u oportunidades para pedir o practicar pruebas, situación que no se advierte en el *sub-lite*..."

LA APELACIÓN

De la parte demandada (Síntesis)

1."Descuentos tributarios" ($673.000)"

Conforme a los artículos 71 y 72 del Código Civil, se da la derogatoria tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones inconciliables con las anteriores, caso del artículo 24 de la ley 52 de 1977, frente al decreto 2503 de 1987, cuyo artículo 37 estableció el procedimiento de modificación de las declaraciones tributarias, previéndose la corrección "voluntaria" de las liquidaciones privadas, pero para aumentar el valor por pagar o disminuir el saldo a favor, concluyéndose eliminada la posibilidad de corregir *"motu propio"* (sic) las declaraciones que implicaran un menor recaudo para el fisco, por desaparición del mecanismo de corrección del artículo 23 de la ley 52 de 1977, habiendo obrado la Administración conforme a derecho, al rechazar el "inpuesto" (sic) solicitado, pues, para cuando se presentó la declaración del período, el 22 de junio de 1988, y se corrigió ésta, el 27 de julio subsiguiente, regía el precitado decreto 2503 de 1987; además, una disposición derogada tácitamente, no revive por una sola referencia que de la misma se haga, pues, el incluirse en la ley 84 de 1988 como derogado expresamente el artículo 24 de la ley 52 de 1977, no significa, *per se,* que el mismo haya tenido vigencia hasta ese momento.

2. "Honorarios de contabilidad ($33.078.000) y administración ($63.522.000)"

Inexplicablemente el Tribunal concedió prosperidad al cargo, argumentándose haberse acreditado la realidad del gasto y cumplidos los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad y pretendiéndose la inversión de la carga de la prueba, en lo concerniente al supuesto contrato de suministro de personal, nunca aportado al proceso, y la naturaleza de las labores ejecutadas por el personal vinculado, como ajenas al objeto social de la actora, cuya demostración incumbía a ésta por el solo hecho de que la Administración así lo exigiera; tampoco es lógica ni jurídica la afirmación de que una factura presentada con ocasión del experticio contable, probara la realidad del gasto, pues, como se dijo en la objeción al dictamen (no tenida en cuenta en la sentencia) los peritos, sin justificación alguna, tuvieron por deducible la discutida suma de $96.600.000, registrada en la factura No. 282 FP, de 31 de diciembre de 1987, remitiendo al anexo No. 1, donde supuestamente se hallaba el comprobante de diario No. 2324125, pero que solo contenía el comprobante 02472, con enmendaduras, "para contabilizar v/r honorarios administración por el año 1987 s/n factura adjunta", sin detalle alguno de la supuesta factura; además, no era suficiente que se produjera el hecho económico del gasto, sino que requería probar los presupuestos legales de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad del mismo, lo que no se hizo, pues no obró el contrato o convenio en el que, extrañamente, sustentó el *a-quo* su decisión, siendo, por otra parte, limitada la eficacia probatoria de los certificados de los contadores, que deben contraerse a los actos que enumera la ley 43 de 1990 y cuya presentación no releva al contribuyente del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de las deducciones; en el caso, no concurren dichos presupuestos, toda vez que la actora disponía de toda una infraestructura y organización administrativa, suficientes para desarrollar las labores que dijo contratadas.

3. "Impuesto de vehículos" ($6.188.650)

Contrario a lo que supuso el Tribunal, en relación con la primera partida del ítem ($3.483.133), para que el pago en cuestión, de que trata el artículo 115 del Estatuto Tributario, constituyera deducción, se requería que los vehículos fueran de propiedad de la demandante y no del tercero Thomas de la Rue de Colombia, S.A.; siendo ésta la que se lucraba de los alquileres, la misma debía asumir el pago de los impuestos, para mantener los vehículos contratados libres de todo gravamen; adicionalmente, cabe precisar que el contrato, que jamás se aportó, si bien era ley para las partes, no podía generar consecuencias fiscales contra la Administración; así lo expresa el artículo 553 del E.T. La segunda partida ($2.705.577), carente de soporte externo, se aceptó en la sentencia, supuestamente por denegación del derecho de defensa, cuando la contribuyente, desde la notificación del requerimiento especial, conocía la discriminación de las partidas sin soporte contable, ya que por oficio No. 009301 de 11 de septiembre de 1991, se le habían remitido 41 anexos, incluida el acta de visita realizada entre el 9 de abril y el 11 de septiembre de 1990, pese a lo cual tal soporte no fue allegado.

4. "Seguro de vehículos" ($1.429.678)

Tanto en el proceso administrativo como en el jurisdiccional y, específicamente, con el experticio practicado por este, se constató que la tomadora y asegurada de la póliza No. 53212 de COLPATRIA, no era la actora, sino Thomas de la Rue de Colombia S.A., como así aparece también en la factura No. 30627, no pudiendo predicarse de la erogación los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad.

5. "Sanción por inexactitud y libros de Contabilidad

Demostrada la inexactitud, debe reliquidarse la sanción que por tal concepto determinó el Tribunal, pues, en el caso, no se configuró la diferencia de criterios aducida en la demanda respecto de la segunda sanción habiéndose señalado claramente en el requerimiento especial y la liquidación los motivos de su imposición y teniendo conocimiento la sancionada de que la misma se aplicaba por ausencia de soportes externos, debe mantenerse la liquidada oficialmente.

6. Anticipo

Debe igualmente reliquidarse, conforme al artículo 807 del E.T., confirmándose la suma de $34.191.348, determinada por la Administración.

Finalmente, se pide al Consejo de Estado resolver las objeciones al dictamen pericial, de conformidad con el artículo 238 del código de Procedimiento Civil.

De la parte demandante (Síntesis)

La negativa a reconocer la retención en la fuente hecha a la actora ($15.017.309) y la confirmación parcial de la sanción por inexactitud, violan las normas que regulan la materia e implican errónea valoración de la prueba pericial.

En lo tocante a la retención, dada la infinidad de operaciones que debió realizar la sociedad en todas las ciudades del país, como se explicó en la demanda, se hacía dispendiosa la entrega de todos y cada uno de los comprobantes internos y externos de contabilización, por lo que se tenía que acudir a la prueba pericial, que fue muy concreta y explícita, en la demostración de la veracidad de las retenciones declaradas.

Por lo que hace a la sanción, se remite a lo manifestado en la demanda, en el sentido de no haberse presentado, en la declaración del ejercicio, datos equivocados, incompletos o desfigurados, mientras que los funcionarios impositivos no precisaron la causal que hacía procedente la sanción; al respecto, se citan las sentencias de 16 de marzo de 1990, expediente No. 1983 (Anales del Consejo de Estado, año LXI, tomo CXI, números 491 a 492, p. 988-989, citada en la demanda) y 13 de marzo de 1989, expediente No. 1761, Consejero Ponente Dr. Jaime Abella Zárate.

Concluyendo, la veracidad de las retenciones se demostró, entre otras, con la prueba pericial; pero si no fueran suficientes éstas no habría lugar a mantener la sanción, pues no existen maniobras fraudulentas, ni se ha incurrido en falsedad para disminuir el impuesto; simplemente, habría deficiencia en la prueba.

ALEGATO DE CONCLUSIÓN

La parte demandada repite argumentos fundamentales de su recurso.

El Ministerio Público, por intermedio del Procurador Octavo Delegado ante esta Corporación, se pronuncia sobre los diversos temas de la cuestión de litis, como a continuación se resume:

1. Descuento por $673.000

Se sostuvo que el mismo Procurador Delegado, en otro proceso de su conocimiento, que el artículo 24 de la ley 52 de 1977 no fue derogado tácitamente por el artículo 37 del decreto 2503 de 1987, como lo afirmó la parte demandada, sencillamente porque tales disposiciones regulaban situaciones diferentes: la primera, el derecho a un descuento tributario por renuncia a correcciones de la declaración; la segunda, el derecho a corregir tal declaración; y puesto que al presentarse la declaración del período en controversia, continuaba vigente el citado artículo 24 de la ley 52 de 1977, debe reconocerse el discutido descuento, planteamientos que fueron recogidos por el Consejo de Estado en el mismo proceso (sentencia de octubre 31/94, proceso No. 5802, actor, HOCOL S.A.).

2. Deducciones por $96.600.000

El hecho de que la Administración no cuestionara el convenio entre Thomas de la Rue de Colombia S.A., y la actora, De la Rue Transportadora de Valores S.A., no demuestra que, según lo afirma el Tribunal, los pagos por servicios de contabilidad y administración, constituyeron "expensas necesarias", fuera de que tal convenio no

obra en el expediente, Si, como lo sostiene la Administración, el objeto social de Thomas de la Rue no comprende la prestación de los mencionados servicios, no puede admitirse que los mismos se hubieran realizado por la actora y que los honorarios que ésta pagó correspondieran a dicho concepto, así existiera el convenio; teniendo en cuenta, además, como también lo observó la Administración, que la actora contaba con personal especializado en las áreas de contabilidad y administración, no justificándose el gasto, por no ser necesario para producir la renta, ni tener relación de causalidad con ésta; debe revocarse la sentencia en este aspecto.

3. Deducciones por $3.483.133

Pese a que, para una empresa transportadora de valores, el alquiler de vehículos resulte un gasto necesario que, además, guarde relación de causalidad con la actividad generadora de renta, no ocurre lo mismo con el pago de impuestos por esos vehículos, siendo sujeto pasivo del impuesto el propietario de éstos (art. 115 E.T.).

4. Deducciones por $2.705.517

Lo expuesto por el liquidador sobre la falta de soportes contables de la partida, pudo ser breve, equivocado, incompleto o impreciso, pero constituía "explicación", no siendo admisible el planteamiento del Tribunal de que se hubiera omitido ésta.

5. Deducciones por $1.429.678

Como en el caso de los impuestos, el pago del seguro de vehículos no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, ni el carácter de expensa necesaria, pues el obligado a dicho pago es el propietario de los vehículos.

6. Retenciones por $15.017.309

Se comparten las apreciaciones de la Administración y del Tribunal, sobre la carencia de prueba específica en la materia.

7. Sanción por inexactitud

Las retenciones en que se basó ésta, fueron rechazados por falta del certificado de los retenedores o de la factura o documento donde constara el pago, no porque tales retenciones fueran inexistentes, o se fundaran en datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, que dieran lugar a inexactitud sancionable, debiendo levantarse la sanción.

8. Sanción por libros

En el acto que impuesto la sanción, ésto es, la liquidación de revisión, se expresa, claramente, que en la contabilidad no obran los soportes de las retenciones (por $15.017.309), como tampoco de las erogaciones por impuestos de vehículos, y que tales omisiones son sancionables, de conformidad con el artículo 655 del Estatuto Tributario, en lo que no se ve la "ambigüedad" aducida por la actora; por lo que hace al requerimiento previo, su explicación no es precisa o detallada, sino simple, circunstancia que no constituye omisión del requisito de la motivación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Descuento Tributario ($673.000)

En la sentencia de la Sala de 31 de octubre de 1994, transcrita parcialmente por el Procurador Delegado, se dijo claramente que el artículo 37 del Decreto 2503 de 1987, era norma procesal que regulaba exclusivamente la corrección de las declaraciones tributarias, mientras que el artículo 24 de la Ley 52 de 1977, era disposición de carácter sustantivo por la que, también exclusivamente, se otorgaba el derecho al descuento en cuestión, de suerte que no podía darse la hipótesis de las disposiciones "inconciliables" de que habla el inciso 3o. del artículo 71 del Codigo Civil ni, por ende, la derogación tácita alegada erróneamente por la Administración, postulados que, en el caso, resultan perfectamente aplicables. No sobra repetir, que el artículo 37 del Decreto 2503 de 1987 no reguló "totalmente" la materia de las correcciones, según lo pretendía la Administración, como sí lo hizo la Ley 84 de 1988 (en su artículo 8o.) hasta cuya promulgación rigió ininterrumpidamente el artículo 24 de la Ley 52 de 1977. En este punto la sentencia apelada debe confirmarse.

2. Honorarios por servicios de contabilidad y administración ($96.600.000)

Por lo que se desprende de la naturaleza, fines y efectos de la erogación de que se trata, lo cuestionable no era propiamente la "realidad" del gasto, que se tiene por probada en la sentencia, sino la carencia absoluta del presupuesto de la "necesidad" y correlativamente, del de la "relación de causalidad", pues, por simple definición, a un gasto innecesario no cabría atribuir otra incidencia económica que la de una acentuada reducción de la rentabilidad de un ejercicio impositivo dado; dichos presupuestos, consagrados expresamente por el artículo 107 del Estatuto Tributario, no fueron objeto de análisis en la sentencia, ni la parte actora se ocupó de acreditarlos con prueba idónea, así como no desvirtuó el hecho alegado y demostrado por la contraparte, de que se poseyera una infraestructura suficiente, en su propio sistema orgánico y funcional, para atender con eficiencia las labores y actividades de orden contable y administrativo, sin requerir los onerosos servicios de un tercero, ademas, no especializado en el área, como acertadamente lo advirtió también el señor Procurador Octavo Delegado.

La parte actora debió probar, debidamente sus propias carencias en las áreas contables y administrativa y el grado en que las mismas le impedían atender los requerimientos de servicios propios de su objeto social; al no haberlo hecho, el argumento de que la contribuyente se hubiera limitado, en el punto, a ejercer "una facultad meramente administrativa y discrecional, distinta, desde luego, del objeto social", resulta inaceptable.

En consonancia con las ponderadas apreciaciones de la parte demandada y de la Procuraduría Delegada, esta parte de la sentencia debe revocarse.

3. Impuestos y Seguros de Vehículos ($7.618.328)

Otra irregularidad igualmente advertida por la parte demandada, fue la de que no se conociera en el proceso el "convenio" relativo a que los impuestos y seguro de los vehículos dados en arrendamiento, fueran de cargo de la arrendataria y no de la arrendadora, que era la propietaria, no pudiendo tenerse el pago de tales impuestos y seguros como obligación de la primera, menos cuando los comprobantes de pago se expidieron a la segunda, aparte de que, en materia de impuestos, el supuesto convenio no le era oponible a la Administración, en virtud de lo dispuesto por el artículo 553 del Estatuto Tributario, citado por la misma demandada.

El Tribunal sostiene, que no cuestionada, *ab initio,* la existencia del convenio de que se habla, esgrimir el hecho, posteriormente, resultaría irrelevante; pero no observa que si, para mantener uno de los extremos de la *litis,* la efectividad del pago, la actora afirma haber realizado este en virtud de dicho convenio, necesariamente debía probar tal circunstancia, cualquiera que fuera la instancia procesal en que se formule o se repita la afirmación.

Por otra parte, es un hecho, como bien lo resalta la Procuraduría, que la partida de impuestos por $2.705.517 carecía de soportes contables y que esto se explicó, al menos "sumariamente", conforme al artículo 35 del decreto 01 de 1984, en los actos acusados, sin que se requiriera una particular discriminación de las subpartidas, si ya se conocían las que sí se hallaban soportadas.

En conclusión, no se consideran cumplidos, en materia de los impuestos y seguros solicitados como deducción, los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, estando llamado a prosperar el recurso de la Administración en este aspecto.

4. Retenciones en la Fuente ($15.017.309)

La "prueba especial" en materia de retenciones en la fuente, no tiene implicaciones de prueba única, sino que se refiere al medio demostrativo idóneo de la efectividad o materialidad de dicha retención, como los "certificados" o subsidiariamente "el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos antes señalados" de que trata el artículo 381 del Estatuto Tributario. Por supuesto, la contabilidad es medio probatorio hábil al efecto, estando en forma, esto es que, entre otros requisitos, satisfaga el de los soportes internos y externos de las operaciones registradas entendiéndose por estos últimos, de conformidad con el inciso 4o. del art. 1o. del decreto de 1495 de 1.978 "los documentos que se producen para registrar operaciones realizadas por terceros, como las facturas de ventas, los recibos de caja, los comprobantes de pago, los comprobantes de devoluciones, etc..."

En el caso en examen, la demandante omitió la presentación de los certificados referente a la retención desestimada, admitiendo implícitamente carecer de ellos, debido a la multiplicidad de sus operaciones y de los lugares en donde éstas se habían realizado; en relación con la factura o documento donde constara el pago, en los

términos del citado artículo 381 del Estatuto Tributario, alegó que la prueba pericial practicada en la primera instancia del juicio, "no puede ser más concreta y explícita en el sentido de demostrar la veracidad de las retenciones en la fuente..."

Los peritos manifiestan, al respecto, haber hallado, como anexo de balance, un listado de computador que contenía "779 nombres de personas jurídicas que efectuaron retenciones en la fuente por un valor de (...) $41.651.269.79, cifras que coinciden con las reportadas en la declaración de renta y patrimonio del año gravable de 1987, renglón 42, presentada el 22 de junio de 1988, anexo No. 4 ..."; por otra parte, expresan haber consultado, "libros auxiliares y comprobantes contables, como recibos de caja, comprobantes de diario, ordenes de pago, facturas y listados de cuentas auxiliares, los cuales se encuentran archivados en aproximadamente cuarenta (40) cajas que contiene setecientos setenta (760) paquetes debidamente numerados y clasificados por meses"; dicen, también, que "al revisar las facturas y recibos de caja por muestreo mensual, se evidencia que en cada una de ellas (sic) se practicaron retenciones en la fuente..."

Ahora bien, no obstante que la Administración, por conducto de apoderada, promovió "objeción al dictamen pericial", en los términos del "numeral 1o. del artículo 238 del Código de Procedimiento Civil", lo que implicaba que la objeción se proponía "por error grave", lo cierto es que en punto relativo a las retenciones de que se habla, dicho error se hizo consistir en que los peritos, "para practicar el muestreo realizado, se basaron en 'unos listados elaborados por computador', cuando lo procedente era hacer el muestreo sobre los certificados de retención, señalando la representatividad de la muestra frente al universo, hecho éste que indica de manera suficiente la ausencia de los certificados de hechó (sic) de menos la Administración..."

Así las cosas, de haberse dado algún "error grave" lo habría sido en la objeción misma, pues, como se acaba de ver, los peritos afirmaron claramente haber practicado el "muestreo" en cuestión, no con base en listados de computador, según lo pretendió la objetante, sino, específicamente, sobre "facturas y recibos de caja" que eran documentos supletorios de los certificados de retención, de conformidad con el paragráfo 1o. del citado artículo 381 del Estatuto Tributario, debiendo tenerse el "error" aducido, en cuanto hacia relación a las retenciones en la fuente del período, como absolutamente infundado; sobre los restantes aspectos de la objeción, referentes a la supuesta deducibilidad de los honorarios por servicio de contabilidad y de administración y los impuestos y seguros de vehículos, no hace falta estudiar los planteamientos de la objetante.

Se concluye, que no desvirtuadas las conclusiones del experticio en lo tocante a los comprobantes internos y externos de contabilización de las retenciones en la fuente discutidas se deben reconocer éstas, revocándose en este punto la sentencia recurrida.

5. Sanción por Inexactitud

El fallo apelado mantuvo ésta, teniendo por base de liquidación la fracción desestimada de la retención en la fuente ($15.017.309) que, sin embargo, por lo definido en el aparte anterior, desaparece como factor de cálculo; y si bien, por lo igualmente determinado en lo concerniente a las deducciones por servicios de contabilidad y de administración e impuestos y seguros de vehículos, cabría reliquidar la sanción de que se trata sobre el importe de dichas deducciones, cuyo rechazo por Administración se reconfirma, la Sala admite que el hecho de haber solicitado las mismas en la declaración del período, cuya "realidad" se probó, no significaba la inclusión de factores "inexistentes", falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y, por tanto, no se configuraban los supuestos de hecho del artículo 647 del Estatuto Tributario, habiendo tenido ocurrencia, en cambio, una manifiesta disparidad de criterios en torno del derecho aplicable, en lo tocante a la índole y efectos del requisito de la "necesidad" y "relación de causalidad" de los gastos en cuestión, según el penúltimo inciso de la misma norma, siendo los hechos y cifras declarados, "completos y verdaderos".

6. Sanción por Libros de Contabilidad

Puesto que el motivo para su aplicación, en los actos acusados, fue la carencia de soporte externo de las retenciones en la fuente y del impuesto de vehículos, y ya se dijo que, en cuanto a las retenciones, el supuesto de hecho fue desvirtuado por el experticio contable, careciendo de fundamento la objeción que, en el punto, se hizo a éste, y respecto de los impuestos, la razón fundamental para mantener su rechazo, lo era la ausencia de necesidad y relación de causalidad del gasto, la Sala halla base para reliquidar tal sanción.

7. Anticipo por 1988

Se mantendrá conforme a los términos en que el mismo fue liquidado en la sentencia, por compartirse los motivos de ésta en la materia.

En consecuencia, procede la siguiente nueva liquidación:

DE LA RUE TRANSPORTADORA DE VALORES S.A.

NIT: 860.006.537

AÑO GRAVABLE: 1987

	CONCEPTO RENTA:	**BASE IMPONIBLE**	**IMPUESTO**
	Líquida según sentencia apelada	$ 210.461.000	
Más:	RECONOCIMIENTOS REVOCADOS		
	Honorarios por servicios		

CONCEPTO RENTA:		BASE IMPONIBLE	IMPUESTO
de contabilidad y administración	$ 96.600.000		
Impuestos y seguros de vehículos	7.618.328	104.218.000	
Líquida, a la tasa del 32%:		$ 314.679.000	$ 100.697.000
Menos: DESCUENTOS TRIBUTARIOS Reconocidos según sentencia			685.000
Impuesto neto de renta			$ 100.012.000
TOTAL A CARGO			$ 100.012.000
Menos: RETENCIONES Reconocidas, presente fallo	$ 41.902.000		
Menos: ANTICIPO Reconocido, por 1987	112.000		42.014.000
Subtotal a cargo			$ 57.998.000
Más: ANTICIPO Determinado por 1988, según sentencia apelada			$ 21.690.000
TOTAL SALDO POR PAGAR			$ 79.688.000

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

FALLA:

Revócase parcialmente la sentencia apelada.

En su lugar, modifícase la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de DE LA RUE TRANSPORTADORA DE VALORES, S.A., NIT: 860.006.537, por el período impositivo de 1987.

Como consecuencia, fíjase en la suma de CIEN MILLONES DOCE MIL PESOS ($ 100.012.000) el valor total que debe pagar la citada contribuyente por el concepto y período indicados, De esta suma, se restarán los valores correspondientes a la retención en la fuente reconocida por esta providencia y al anticipo por 1987; a la diferencia; que es el saldo por pagar, no incluidos los intereses corrientes y moratorios que haya lugar a liquidar.

La doctora IVONNE EDITH GALLARDO GÓMEZ tiene personería para actuar por la parte demandada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

ALFREDO LEWIN FIGUEROA
Conjuez - Ausente)

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

PRETERMISIÓN DE ETAPA PROBATORIA-Inexistencia/**MEDIOS PROBATORIOS**-Ineficacia

Como la actora evidentemente, tanto con oportunidad de la respuesta al requerimiento como con ocasión de la interposición del recurso tributario, presentó pruebas, que si bien no fueron objeto de admisión mediante auto o decreto de pruebas, si fueron analizadas por la Administración, con oportunidad de las etapas de determinación y discusión del impuesto, como se infiere del texto de la Resolución 616 de 1988, que dan cuenta del análisis y valoración de los documentos presentados por la actora, entre ellos el certificado expedido por el contador de la sociedad. No puede alegarse entonces, pretermisión de la etapa probatoria en un proceso, que como el gubernativo, que por ser especial carece de este trámite específico como etapa propia, hecho que obliga a que la Administración los analice previamente y los evalúe con ocasión de la decisión administrativa. Distinto es que el acervo probatorio allegado no hubiera sido suficiente para demostrar los costos, deducciones y pasivos realizados.

DEDUCCIÓN POR SALARIOS/CERTIFICADO DE APORTES

El dictamen pericial expresa que uno a uno los conceptos requeridos (deducciones fiscales), indicaron que la contabilidad se llevaba en debida forma, que los asientos internos y externos, que sobre tales pagos se efectuaron las retenciones en la fuente, indicaron el concepto y monto de la retención e incluso dieron cuenta de una diferencia existente por este concepto pero a favor de la Administración. Así mismo dentro del mismo dictamen obran como anexos las copias de los certificados de paz y salvo

por concepto de las contribuciones parafiscales, cumpliéndose así el requisito establecido por el artículo 55 del Decreto Ley 2053 de 1974. Si los certificados de paz y salvo expedidos por el SENA, por el Instituto de Seguros Sociales, anexos al dictamen ofrecían algún reparo a la demanda o tenían dudas de su autenticidad, ha debido expresarlo en tal oportunidad más aún si la actora alegaba haber allegado un ejemplar de los mismos oportunamente, al presentar la declaración tributaria.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 6089. Actor: RECURSOS LIMITADA. Apelación de la sentencia del 15 de diciembre de 1994 Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Juicio de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter fiscal. Renta 1983. FALLO.

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por la apoderada judicial de la actora y la apoderada de la demandada, contra la sentencia del 15 de diciembre de 1994, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho incoado por la sociedad RECURSOS LIMITADA NIT: 60.075.650, contra el acto administrativo mediante el cual la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá le determinó el impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1993.

ANTECEDENTES

La sociedad RECURSOS LIMITADA, presentó su declaración de renta y patrimonio el día 4 de mayo de 1994, la que adicionó el día 14 de junio del mismo año.

Previo estudio efectuado por la División de Auditoría la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá, mediante el requerimiento ordinario No. 1131 del 9 de agosto de 1985, le solicitó demostrar, que efectuó y consignó oportunamente las retenciones en la fuente sobre los pagos solicitados como deducción por concepto de honorarios y comisiones, artículo 12 Decreto No. 2026 de 1983.

Requerimiento al cual dio respuesta la sociedad en memorial del 21 de agosto.

Posteriormente la División de Auditoría envió el requerimiento ordinario sin número del 21 de marzo de 1986, en el cual le solicitó demostrar que se identificaran oportunamente:

a) Deudores en cuantía de $ 16.771.127

b) Ingresos en cuantía de $ 73.958.004

c) Pasivos por $ 13.594.232

d) Deducciones en cuantía de $ 71.441.41

Solicitó así mismo con relación a los conceptos referidos en los literales b) y d), demostrar además su contabilización conforme con los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, advirtiendo que no procedía el beneficio consagrado en el artículo 18 del Decreto No. 80 de 1984, pues no se comprobaron las retenciones en la fuente (artículo 20 del Decreto No. 80 de 1984).

Mediante memorial del 16 de abril de 1986, la sociedad dio respuesta argumentando:

a) Que la sociedad se autoliquidó en su declaración de renta un mayor impuesto frente al liquidado en 1982, en exceso del 23%.

b) Que la retención en la fuente, fue oportunamente pagada por la sociedad a la Administración de Impuestos de Bogotá.

Mediante requerimiento especial No. 716 del 2 de mayo de 1986, la Administración, propuso a la sociedad la modificación de la liquidación privada como consecuencia del rechazo de honorarios $1.182.030, Intereses $220.436, Arrendamientos y alquileres $804.000 y las deducciones por $69.205.639, el pasivo por $13.594.232 por el no suministro de la información solicitada en el numeral 6o. del artículo 4o. del Decreto 80 de 1984 y la imposición de la sanción por no identificar oportunamente beneficiarios ya que conforme con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto No. 80 de 1984, el beneficio de Auditoría no se aplicaba cuando los rechazos de costos y deducciones provinieran del no pago de la retención en la fuente.

Proposición que concretó, oída la respuesta al requerimiento, en la liquidación de revisión No. 00796 del 5 de agosto de 1986. Acto administrativo contra el cual recurrió en consideración la sociedad, al estimar que al practicar la liquidación oficial la Administración, violó los artículos 13 del Decreto 080 de 1984 y 13 del Decreto 3410 de 1983, pues la sociedad incrementó el impuesto del año gravable en el índice previsto para el efecto y la declaración fue firmada por contador público.

Además, estaba probado que efectuó las retenciones en la fuente, por lo que tampoco podía la administración revisar por este concepto.

El recurso fue fallado por la Administración, mediante la Resolución 716 del 13 de septiembre de 1988, que confirmó la liquidación de revisión.

LA DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca acudió la sociedad para demandar la nulidad del acto administrativo y el restablecimiento del derecho,

alegando que, al expedir el acto acusado, la Administración violó los artículos 1o. parágrafo 1o., 17, 19 y 59 del Decreto Ley 3803 de 1982, 32, 57 numeral 6o. y 59 de la Ley 52 de 1977, en concordancia con el artículo 152 numeral 6o. del Código de Procedimiento Civil; 22 del Decreto 825 de 1978, 10, 12, 13 y 16 del Decreto 3410 de 1983; 13, 17, 18, 21 y 22 del Decreto 80 de 1984, pues en virtud del beneficio de auditoría la sociedad no podía ser objeto de liquidación de revisión sin ser previamente escogida por un programa específico de computador.

Además, al no pronunciarse la Administración sobre las pruebas presentadas incurrió en nulidad conforme con lo dispuesto por el artículo 152 numeral 6o. del código de Procedimiento Civil.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las súplicas de la demanda, aceptando costos y deducciones por $71.441.041, al estimar que se hallaban demostrados en el proceso con el dictamen pericial practicado a los libros de contabilidad de la actora y que así mismo, se encontraba acreditado que se habían efectuado las retenciones en la fuente.

LAS APELACIONES

La apoderada judicial de la demandada al interponer el recurso de apelación, básicamente disiente del fallo de primera instancia en relación con el valor que el *a-quo* dio al dictamen pericial por la simple circunstancia de no haber sido éste objetado por la Administración, desconociendo por un lado, que el artículo 238 del Código de Procedimiento Civil, solo permite tal objeción por error grave, y por otro, que la no objeción del dictamen, en manera alguna indica que las conclusiones de los peritos tengan valor de plena prueba, ignorando los anexos al mismo, los que permiten concluir que no era procedente el reconocimiento de deducciones, que, como los salarios estaban sujetos a la comprobación de los aportes parafiscales (artículos 55 del Decreto Ley 2053 de 1974, 3o. de la Ley 21 de 1982, 41 de la Ley 7a. de 1979 y 3o. del Decreto 2263 de 1976), requisito que no se encontraba satisfecho, porque como podía verse en el anexo de las deducciones, los señores Ana Mercedes Lesa Salazar y Carlos Soto Devia, manifestaron expresamente que los aportes parafiscales no se encontraban certificados. Hecho que ignoró el Tribunal.

La apoderada de la actora al apelar, reitera los argumentos expuestos en la demanda acerca, tanto de la nulidad del acto administrativo, por no haber practicado la Administración las pruebas invocadas en el proceso investigativo, como del hecho del desconocimiento de costos y deducciones, ignorando el beneficio de auditoría y la presunción de veracidad de la declaración tributaria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de la demandada al alegar de conclusión reitera que al aceptar la deducción por salarios el *a-quo,* no tuvo en cuenta que en dictamen pericial practicado

dentro del proceso se determinó que los aportes parafiscales carecían de certificación hecho que indicaba que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3o. de la Ley 21 de 1982 y 55 del Decreto Ley 2053 de 1974, no podía el Tribunal aceptar los salarios.

Controvierte los argumentos de la actora, referentes a la pretermisión de la etapa probatoria en el proceso gubernativo, al no pronunciarse la Administración antes del fallo sobre la petición de pruebas, porque en el proceso tributario no existe una etapa probatoria como tal, simplemente se da la oportunidad al contribuyente para aportar y solicitar las pruebas que considere pertinentes para demostrar su dicho, más aún cuando en esta oportunidad le corresponde la carga de la prueba.

La apoderada de la actora reitera los argumentos expuestos con anterioridad, acerca del debido proceso y de la obligación de la Administración de dar observancia al artículo 140 numeral 6o. del Código de Procedimiento Civil.

Invoca sobre el tema la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de octubre 30 de 1978, la sentencia 055 de 1994 de la Corte Constitucional y el fallo del Consejo de Estado del 24 de agosto de 1990. Se opone a los argumentos de la Administración relacionados con el reconocimiento de los salarios, hecho por el Tribunal, pues a su juicio su realidad está demostrada en el proceso.

Pide se reforme la sentencia de primer grado para acceder en su totalidad a las súplicas de la demanda.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por la Procuradora Séptima Delegada ante la Corporación no actuó en la segunda instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Dos son los aspectos de la sentencia que motivaron las apelaciones propuestas por las partes:

a) La violación del debido proceso por pretermisión de la etapa probatoria.

b) El reconocimiento por parte del *a-quo* de los salarios solicitados por la contribuyente, como deducción, al no existir la certificación sobre los aportes parafiscales.

a) Violación del debido proceso

Este cargo lo hace consistir la actora, en el hecho de haber pretermitido la Administración la etapa probatoria, porque a pesar de presentar y pedir pruebas, aquella no se pronunció admitiendo o rechazando las pruebas presentadas, incurriendo así en la causal de nulidad señalada en el numeral 6o. del artículo 152 del Código de Procedimiento Civil.

Señalaba el artículo 152 del Decreto 1400 de 1970 (Código de Procedimiento Civil) en su numeral 6o.:

> **"Causales de nulidad.**
>
> "El proceso es nulo, en todo o en parte, solamente en los siguientes casos:
>
> "....6. Cuando se omiten los términos u oportunidades para pedir o practicar pruebas o para formular alegatos de conclusión."

Observa la Sala que la actora evidentemente, tanto con oportunidad de la respuesta al requerimiento como con ocasión de la interposición del recurso tributario, presentó pruebas, que si bien no fueron objeto de admisión mediante auto o decreto de pruebas, si fueron analizadas por la Administración, con oportunidad de las etapas de determinación y discusión del impuesto, como se infiere del texto de la Resolución 616 de 1988, páginas 14, 16 y 17, que dan cuenta del análisis y valoración de los documentos presentados por la actora, entre ellos el certificado expedido por el contador de la sociedad. No puede alegarse entonces, pretermisión de la etapa probatoria en un proceso, que como el gubernativo, que por ser especial carece de este trámite específico como etapa propia, hecho que obliga a que la Administración los analice previamente y los evalúe con ocasión de la decisión administrativa, como en efecto ocurrió en el sub-lite. Distinto es que el acervo probatorio allegado por la actora no hubiera sido suficiente, a juicio de la Administración, para demostrar los costos, deducciones y pasivos realizados.

No es acertado exigir para un proceso de discusión que debe concluirse en el término de un año, so pena del silencio administrativo, que se apliquen los trámites previstos en el Código de Procedimiento Civil, pues de nada valdría entonces la existencia de un procedimiento especial propio de la actuación administrativa, tributaria, cuyos vacíos se llenan en forma supletoria por las disposiciones del procedimiento administrativo general o común. (Primera Parte del C.C.A.).

Encuentra así la Sala, acertada la decisión del *a-quo,* cuando al compartir lo expresado por el Agente del Ministerio Público ante el Tribunal, concluye que no hubo desconocimiento del derecho de defensa, que diera lugar a nulidad por la causal invocada y que el hecho de que el funcionario administrativo no decretara las pruebas y las practicara observando el ritual propio de los procedimientos judiciales, no afecta la validez formal de los actos administrativos acusados expedidos de acuerdo a las normas especiales de carácter administrativo. Por lo demás, agrega la Sala que la norma invocada como violada regula las causales de nulidad en los procesos judiciales y no es susceptible de aplicación en el procedimiento administrativo.

b) Reconocimiento de salarios y prestaciones

Con relación a esta materia también comparte la Sala la decisión del *a-quo* por las siguientes razones:

1) Los peritos en el dictamen pericial, al dar respuesta a la pregunta ¿cuáles fueron las deducciones fiscales de la sociedad por el año 1983, individualizadas por nombre de beneficiario y cuantía de beneficiario?, expresaron uno a uno los conceptos requeridos, indicaron que la contabilidad se llevaba en debida forma, que los Asientos contables estaban debidamente soportados con comprobantes internos y externos, que sobre tales pagos se efectuaron las retenciones en la fuente, indicaron el concepto y monto de la retención e incluso dieron cuenta de una diferencia existente por este concepto pero a favor de la Administración.

Específicamente con relación a los salarios y honorarios presentan como anexo el cuadro No. 2, en donde discriminan mes a mes, cada uno de los beneficiarios de los pagos por salarios, base y monto de la retención.

2) Obran dentro del mismo dictamen como anexos (Fl. 30 a 33) las copias de los certificados de Paz y Salvo por concepto de las contribuciones parafiscales, cumpliéndose así el requisito establecido por el artículo 55 del Decreto Ley 2053 de 1974.

Resulta entones, improcedente la actitud de la apoderada de la demandada en cuanto pretende el cumplimiento de otras exigencias no establecidas por la ley, como es la de una certificación específica sobre aportes parafiscales.

Más aún cuando los certificados de Paz y Salvo por aportes parafiscales en su original, hacen parte de los anexos de la declaración tributaria, como puede evidenciarse en los anexos 506 a 510 de los antecedentes administrativos arrimados al proceso por la propia Administración.

Si los certificados de paz y salvo expedidos por el SENA, por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, por la Caja Colombiana de Subsidio Familiar y el Instituto de Seguros Sociales, anexos al dictamen ofrecían algún reparo a la demandada o tenían dudas de su autenticidad, ha debido expresarlo en tal oportunidad más aún si la actora alegaba haber allegado un ejemplar de los mismos oportunamente, al presentar la declaración tributaria.

3. De otra parte observa la Sala, que ni en el requerimiento especial, ni en el acto administrativo de liquidación de revisión la Administración señala como fundamento del rechazo de salarios la falta de los certificados de paz y salvo por aportes parafiscales, y no podía hacerlo, en razón de que como se anotó si se presentaron con la declaración tributaria, y aún cuando no se hubieran presentado resulta improcedente pretender que se acredite en esta oportunidad del proceso el cumplimiento de una exigencia que no se solicitó al formular el requerimiento especial.

No encuentra así la Sala objeción alguna a la sentencia apelada y por lo tanto ésta habrá de confirmarse.

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

FALLA:

1) CONFÍRMASE la sentencia del 15 de diciembre de 1994, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el juicio 6614.

2) RECONÓCESE personería a la Dra. Myriam Herlinda Roncancio a términos del poder que obra a folio 223 del cuaderno principal.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

BERNARDO ORTIZ AMAYA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO/JUICIO DE REVISIÓN DE IMPUESTOS/NULIDAD PROCESAL/NULIDAD TRIBUTARIA/VÍA GUBERNATIVA-Restricción

La sustitución del juicio de revisión de impuestos consagrado en la ley 167 de 1941, por la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del C.C.A. representó cambios fundamentales en la materia, por lo cual la limitación a los hechos alegables ante la jurisdicción, que regía en virtud de la restricción probatoria que traía el artículo 278 de la citada ley de 1941, no tiene aplicación en el nuevo C.C.A. pues dentro de la acción consagrada en el artículo 85, el contencioso persigue la anulación de los actos administrativos y no la revisión de los mismos, y en general, las causales de nulidad son las previstas en el artículo 84 del Código. De manera que la invocación de las causales de nulidad que pueden esgrimirse contra el acto atacado mediante el ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., no está condicionada a las alegaciones expuestas en la vía gubernativa, entre otras razones porque todas ellas propenden a obtener una misma pretensión, como es la nulidad de la actuación administrativa. De otra parte, la limitación de la alegación de cargos de nulidad de los actos de liquidación de impuestos, en relación con sus causales y oportunidad consagrada en el artículo 730 del E.T. en el sentido de que las únicas causales son las allí dispuestas y la oportunidad para discutirlas es a través del recurso de reconsideración, es un límite propio de la vía gubernativa, que no alcanza a restringir las posibilidades de defensa y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del

C.C.A. criterio que también encuentra soporte normativo en el artículo 740 del E.T. que consagra la independencia de los recursos.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7001. Actor: INVERSIONES SAN FERNANDO LTDA. IMPUESTO DE RENTA 1986. FALLO.

Por haber sido negado el proyecto presentado por la Consejera, Dra. Consuelo Sarria Olcos, decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, en relación con la sentencia de primera instancia, del 1o. de diciembre de 1994, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, en el contencioso de restablecimiento fiscal referente al impuesto sobre la renta del período impositivo de 1986, promovido por la sociedad INVERSIONES SAN FERNANDO LTDA., contra la Liquidación de Revisión 0041 del 26 de marzo de 1990 y la Resolución 0039 del 6 de marzo de 1991, expedidas por las Unidades de Liquidación y Recursos Tributarios de la Administración de Impuestos Nacionales de Manizales.

ANTECEDENTES

Previo requerimiento y habiéndose practicado inspección tributaria, mediante la liquidación impugnada, la Administración adicionó, en cuantía de $ 4.393.870, las participaciones percibidas de la sociedad Agrícola Alabama Ltda., a quien también se le practicó liquidación de revisión, modificando por tanto el anticipo por 1987 y aplicó sanción por libros de contabilidad; tal actuación fue confirmada íntegramente en la vía gubernativa.

LA DEMANDA

En forma principal, adujo violado el artículo 714 del Estatuto Tributario, sobre firmeza de la liquidación privada por extemporaneidad del requerimiento especial, en conexión con el artículo 706 Ib., relativo a la suspensión de términos por la práctica de inspección tributaria, y con incursión en la causal de nulidad contemplada por el artículo 730-3 Ib.

Explicó, que presentada la declaración por el ejercicio discutido de 1986, el 13 de mayo de 1987, el plazo para que la liquidación privada quedara en firme, vencía el 14 de mayo de 1989, y con la suspensión de 13 días calendario por la práctica de la inspección, el 27 de mayo de 1989, de modo que como el requerimiento especial se notificó el 27 de junio del mismo año, extemporáneamente, para esa fecha ya se había producido la firmeza de la liquidación privada, con lugar a la declaratoria de nulidad de la actuación.

Subsidiariamente, solicitó decidir en consonancia con lo resuelto en el contencioso de restablecimiento promovido por la sociedad Agrícola Alabama Ltda., de la que es socia la demandante.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Oportunamente se hizo parte la apoderada de la Nación, quien manifestó que el requerimiento no fue extemporáneo por cuanto al practicarse inspección tributaria, el término se suspendió por tres meses y en consecuencia, la Administración disponía de plazo hasta el 15 de agosto de 1989 para practicar el requerimiento, el cual al haberse notificado el 27 de junio de 1989, resultó oportuno, contrario a lo afirmado en la demanda.

LA SENTENCIA

El Tribunal Administrativo de Caldas, observó, en primer lugar, que la causal de extemporaneidad del requerimiento especial, no fue aducida en la vía gubernativa, pues ni la contestación de dicho requerimiento, ni el memorial del recurso de reconsideración, mencionan aquella; no obstante, advirtió que si bien "existió una corriente jurisprudencial que rechazaba la posibilidad de estudio de las causales de nulidad no invocadas en la vía gubernativa, es decir, el "hecho nuevo" (...), el Honorable Consejo de Estado, a través de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ha cambiado esa concepción y aplicó entonces la tesis que venía discutiéndose desde tiempo atrás sin lograr obtener mayoría, en el sentido de que esa restricción del hecho nuevo, no opera a partir de la reforma de 1984, en cuanto ya no existe el juicio de revisión de impuestos con entidad y autonomía, sino que hoy se habla del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, el cual ha de sujetarse en un todo a las prescripciones que se diseñaron para el mismo..."; al respecto, transcribió apartes de la sentencia del 6 de mayo de 1994, C.P.: Dr. Jaime Abella Zárate.

En segundo lugar, en cuanto al derecho aplicable, consideró que para cuando se presentó la declaración de renta del período, el 13 de mayo de 1987, regía el artículo 75 de la Ley 9a. de 1983, luego modificado por el artículo 53 del Decreto 2503 de 1987, este último invocado por la demandante y "más desfavorable" a los contribuyentes, por lo que se entendería que la parte "ha renunciado parcialmente a los favores que le otorgaba la anterior legislación".

Agregó, que de conformidad con el citado artículo 53 del Decreto 2503 de 1987, la firmeza de la liquidación privada debía producirse si, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, no se había notificado requerimiento especial, término que, con todo, era susceptible de suspensión, según el artículo 54 Ib., "mientras dura la inspección ocular", pues, siendo ésta oficiosa, donde la norma dice que la suspensión se hace "hasta por tres meses", habría significado que la misma es variable y exclusivamente dependiente de su duración; y que demostrándose, mediante el acta de inspección, que tal diligencia se había cumplido en un solo día, a éste se

limitaría la suspensión en cuestión. Así las cosas, puesto que, de acuerdo con el artículo 3o., parágrafo 2o., del Decreto 451 de 1987, el plazo para presentar la declaración de la sociedad actora, vencía el 15 de mayo de 1987, el término para la notificación del requerimiento especial concluiría el 16 de mayo de 1989, y con la suspensión de un día, el 17 de los citados mes y año, por lo que, al haberse notificado aquel el 27 de junio de 1989, lo habría sido extemporáneamente, generándose la nulidad del mismo por consiguiente, la de la liquidación oficial, conforme al artículo 730 del Estatuto Tributario.

Consecuencialmente, declaró la nulidad de los actos acusados y la firmeza de la declaración privada.

APELACIÓN

Al apelar, la apoderada especial de la Nación, sostuvo que la decisión de primer grado debió ser inhibitoria, por indebido agotamiento de la vía gubernativa, toda vez que, por lo que se desprende de los antecedentes administrativos, la actora limitó su actuación a puntos de fondo, diferentes de la extemporaneidad del requerimiento especial, lo que demuestra la falta de identidad con las pretensiones de la demanda ante la jurisdicción, no obstante, que la supuesta irregularidad tendría que haber sido de su conocimiento, por la época en que respondió dicho requerimiento e interpuesto el recurso gubernativo.

A juicio de la parte, el agotamiento de la vía gubernativa es una condición para la procedencia de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A. y para la admisión de la demanda "dado el carácter de REVISORA de la acción contenciosa administrativa" y porque conforme a reiterada jurisprudencia "los hechos que se presenten en la vía gubernativa imponen el marco de la demanda ante la jurisdicción contenciosa no siendo posible aceptar nuevos hechos...".

En el punto, invocó y reprodujo parcialmente la sentencia de la Sala del 19 de junio de 1991, dictada en el juicio 1079, C.P.: Dr. Carmelo Martínez Conn.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En esta etapa procesal no se registró actuación alguna.

MINISTERIO PÚBLICO

No se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Advierte la Sala que el único motivo de la apelación se halla referido, a la ausencia del agotamiento de la vía gubernativa en relación con el cargo de extemporaneidad del requerimiento especial y en cuya prosperidad fundó el Tribunal la decisión de las pretensiones de la demanda.

Sobre el particular estima la Sala, que tal como lo ha expresado en otras oportunidades, entre ellas en la sentencia citada por el Tribunal, fechada el 6 de mayo/ 94, exp. 5299, actor: Jorge Luis Daza Martínez, reiterada en los fallos del 17 de junio/ 94, exp. 5392; del 16 de septiembre/94, exp. 5683; del 18 de octubre/94, exp. 5352 y del 6 de febrero/95, exp. 5913, la sustitución del juicio de revisión de impuestos consagrado en la Ley 167 de 1941, por la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del C.C.A., representó cambios trascendentales en la materia, por lo cual la limitación a los hechos alegables ante la jurisdicción, que regía en virtud de la restricción probatoria que traía el artículo 278 de la citada Ley de 1941, no tiene aplicación en el nuevo C.C.A. pues dentro de la acción consagrada en el artículo 85, el contencioso persigue la anulación de los actos administrativos y no la revisión de los mismos, y en general, las causales de nulidad son las previstas en el artículo 84 del Código.

Procederá, prevé el Código, "...no solo cuando los actos administrativos infrinjan las normas que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que las profirió".

De manera que la invocación de las causales de nulidad que pueden esgrimirse contra el acto atacado mediante el ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., no está condicionada a las alegaciones expuestas en la vía gubernativa, entre otras razones porque todas ellas propenden a obtener una misma pretensión, como es la nulidad de la actuación administrativa.

De suerte que el examen de legalidad del acto se concreta a los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, los que a su vez deben corresponder a las causales indicadas en el transcrito inciso 2o. del artículo 84 del C.C.A.

De otra parte, la limitación de la alegación de cargos de nulidad de los actos de liquidación de impuestos, en relación con sus causales y oportunidad consagrada en el artículo 730 del E.T. en el sentido de que las únicas causales son las allí dispuestas y la oportunidad para discutirlas es a través del recurso de reconsideración, es un límite propio de la vía gubernativa, que no alcanza a restringir las posibilidades de defensa y contradicción del contribuyente en el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del C.C.A. criterio que también encuentra soporte normativo en el artículo 740 del E.T. que consagra la independencia de los recursos.

Finalmente, le aclara la Sala al apelante, que si bien el agotamiento de la vía gubernativa es un requisito indispensable para acudir a la jurisdicción en demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, contra actos administrativos de carácter particular y concreto, como expresamente lo prevé el artículo 135 del C.C.A., la disposición debe entenderse en concordancia con el artículo 63 Ib., que enseña que el

agotamiento de la vía gubernativa se presenta cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, cuando los recursos han sido resueltos o, cuando el acto administrativo queda en firme por no haberse interpuesto los recursos de reposición y de queja, ésto es, que el agotamiento está ligado a la interposición formal de los recursos, y no al contenido de los mismos.

Adicionalmente, advierte la Sala que a pesar de no ser procedente la decisión inhibitoria solicitada por la apelante, en el caso contrario, igualmente habría que acceder a las pretensiones de la demanda, como quiera que en forma subsidiaria la actora solicitó "tener en cuenta el fallo que se dicte en el juicio de restablecimiento del derecho que por el mismo año y en forma simultánea interpusiera ante ese mismo Tribunal la sociedad AGRÍCOLA ALABAMA LTDA., de la cual es socia INVERSIONES SAN FERNANDO LTDA., y en el expediente a folios 56 y siguientes, obra copia auténtica de la sentencia del 19 de julio de 1994, mediante la cual el mismo Tribunal de Caldas anuló los actos oficiales de determinación del impuesto a cargo de la citada sociedad Agrícola Alabama Ltda., los cuales a su vez dieron origen a la adición de las participaciones percibidas por la actora y a la actuación materia de este proceso. Dicha providencia quedó ejecutoriada el 3 de agosto de 1994 (fl. 68 vto.).

Por las anteriores consideraciones la Sala procederá a confirmar la sentencia apelada.

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

FALLA:

CONFÍRMASE LA SENTENCIA APELADA.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO

Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

Salvó Voto

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS

Secretario

VÍA GUBERNATIVA-Agotamiento/**ARGUMENTO NUEVO/PUNTO NUEVO/ SENTENCIA INHIBITORIA**

Los hechos no discutidos en la vía gubernativa, no pueden ser materia de debate ante la jurisdicción, ni sobre los mismos cabe un pronunciamiento de mérito del juez administrativo, porque, en relación con tales hechos, no ha operado el agotamiento gubernativo, prescrito por el artículo 135 del Decreto 01 de 1984, como exigencia fundamental de la demanda; es diferente que esta contenga "nuevos" argumentos e, incluso, otros medios de comprobación, destinados a mejorar o perfeccionar los originalmente presentados a la Administración, pero siempre referentes a los hechos ventilados ante la misma. Dado que la presunta inoportunidad de la notificación del requerimiento especial, única cuestión a que se contraía la discusión y decisión previas en la vía gubernativa, no se agotó ésta en dicho punto único y, consiguientemente, no procedía un pronunciamiento de fondo sobre las pretensiones de la demanda no debiendo prosperar el recurso de la parte demandada.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

SALVAMENTO DE VOTO DE LA DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Expediente No. 7001. Actor: Inversiones San Fernando Ltda. Providencia de 14 de julio de 1995. Consejero Ponente Dr. Julio Enrique Correa Restrepo.

No comparto la decisión que antecede, por las razones que motivaron el proyecto presentado a la Sala en la sesión del 7 de julio de 1995, y que con el debido respeto por la tesis mayoritaria, expongo a continuación:

Los hechos no discutidos en la vía gubernativa, no pueden ser materia de debate ante la jurisdicción, ni sobre los mismos cabe un pronunciamiento de mérito del juez administrativo, porque, en relación con tales hechos, no ha operado el agotamiento gubernativo, prescrito por el artículo 135 del Decreto 01 de 1984, como exigencia fundamental de la demanda; es diferente que ésta contenga "nuevos" argumentos e, incluso, otros medios de comprobación, destinados a mejorar o perfeccionar los originalmente presentados a la Administración, pero siempre referentes a los hechos ventilados ante la misma.

La jurisprudencia invocada por el a-quo y contenida en la sentencia de la Sección Cuarta del 6 de mayo de 1994, Expediente 5299, Consejero Ponente Dr. Jaime Abella Zárate, en la cual se analiza el requisito del previo agotamiento de la vía gubernativa, a mi juicio, no resulta aplicable ya que dicho fallo hace referencia a la posibilidad de invocar diferentes causales ante la Administración y la jurisdicción y, en el caso de autos, no se trata de una nueva causal, sino de un hecho nuevo, no propuesto ante la administración, como lo es la notificación extemporánea del requerimiento especial y no es simplemente un nuevo argumento para reforzar los ya propuestos en la etapa gubernativa.

Dado que la presunta inoportunidad de la notificación del requerimiento especial, única cuestión a que se contraía la demanda, es un hecho "nuevo", que no había sido objeto de discusión y decisión previas en la vía gubernativa, no se agotó ésta en dicho punto único y, consiguientemente, no procedía un pronunciamiento de fondo sobre las pretensiones de la demanda no debiendo prosperar el recurso de la parte demandada.

Con todo respeto,

CONSUELO SARRIA OLCOS

Fecha ut supra.

EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD-Improcedencia/**ACCIÓN DE NULIDAD/ACTO ADMINISTRATIVO/PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD**

Frente a la excepción de ilegalidad se ha considerado que el artículo 12 de la ley 153 de 1887, debe entenderse derogado tácitamente en atención a que dicha norma tuvo vigencia en una época en que no existía control efectivo de legalidad de los actos administrativos. Habida cuenta que la jurisdicción contenciosa se creó para ejercer el control de legalidad de la Administración y que la acción de nulidad no prescribe, el legislador colombiano garantizó así que en cualquier momento el particular puede solicitar una definición judicial sobre la legalidad de un acto administrativo inclusive con la posibilidad de obtener la suspensión provisional de sus efectos, cuando es manifiesta su ilegalidad, de donde resulta improcedente darle aplicación a la excepción de ilegalidad, máxime cuando el artículo 66 del C.C.A. establece de forma imperativa que los actos administrativos serán obligatorios en tanto que no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

DECLARACIÓN DE VENTAS-Inexistencia/**CERTIFICADO BIMESTRAL/ SANCIÓN POR NO DECLARAR**-Procedencia/**RESPONSABLE**-Obligaciones

La actora estaba obligada a presentar declaración del impuesto a las ventas, la cual es independiente de la de presentar el certificado de pago bimestral del mismo impuesto, de tal suerte que configurado el supuesto fáctico previsto en la ley, concretamente en el artículo 643 el Estatuto Tributario, la actora se hizo acreedora a la discutida sanción sin que por ello pueda considerarse violado el principio de justicia y equidad que

consagra el artículo 683 ibídem, como principio orientador de la administración tributaria, pues por el contrario, es evidente la aplicación recta de la ley por parte de las oficinas de impuestos y su violación por parte del contribuyente al no haber presentado la correspondiente declaración que por ley le correspondía, lo cual, naturalmente, tiene trascendencia ya que con base en la declaración tributaria la Administración realiza el proceso de determinación de los impuestos.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 5996. Actor: COLOMBIAN BAGS LTDA. IMPUESTO VENTAS. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte actora: COLOMBIAN BAGS LTDA. (HOY CATALCON LTDA.) contra la sentencia del 4 de octubre de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la mencionada sociedad para impugnar la operación administrativa a través de la cual la Administración de Impuestos Nacionales –Personas Jurídicas– de Bogotá, le impuso sanción por no presentar declaración del impuesto a las ventas por el primer bimestre de 1987.

ANTECEDENTES

Con base en el certificado bimestral del impuesto a las ventas correspondiente al primer bimestre del año gravable de 1987, presentado por la sociedad actora y en el que se determinó saldo a favor, la sociedad presentó solicitud de devolución, la cual fue aprobada en la Resolución No. 001605 de septiembre 1o. de 1989.

Con el objeto de verificar la procedencia de la devolución decretada, la Administración de Impuestos Nacionales –Personas Jurídicas– de Bogotá, ordenó inspección contable por auto comisorio No. 001368 del 23 de julio de 1990, mediante la cual estableció que la sociedad actora no presentó declaración del impuesto a las ventas por éste período y que el certificado de pago bimestral del impuesto radicado con el No. 87030181000-4 del 15 de junio de 1987, con base en el cual se accedió a la devolución no coincidía con la copia del Banco, ni con la copia de la Administración, ni la contenida en los medios magnéticos; razón por la cual emplazó a la sociedad actora para que cumpliera con la obligación de presentar declaraciones del impuesto a las ventas por los bimestres del año gravable de 1987.

La sociedad responsable dio respuesta al referido emplazamiento, pero al no haberse acreditado la personería adjetiva del apoderado especial de la sociedad, la Administración no tuvo en cuenta ésta respuesta, y en consecuencia expidió la

Resolución No. 000255 del 29 de octubre de 1991, mediante la cual le impuso la sanción por no declarar, la cual cuantificó en la suma de $ 29.138.000

La anterior resolución fue confirmada en las resoluciones No. 523 del 18 de septiembre de 1992, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto y agotó la vía gubernativa.

LA DEMANDA

En la demanda ante la jurisdicción el apoderado de la sociedad actora solicitó la nulidad de las resoluciones anteriormente reseñadas, por considerarlas violatorias de los artículos 556, 559, 746 y 683 del Estatuto Tributario. De igual modo propuso excepción de ilegalidad por cuanto no existe en el Decreto 3541 de 1983, norma alguna que establezca la obligación de declarar para los exportadores, circunstancia por la que el Consejo de Estado había decretado la suspensión provisional de los dos primeros incisos del artículo 1o. del Decreto Reglamentario 1813 de 1984.

Con relación a la violación del artículo 683 del Estatuto Tributario, señaló que la Administración de Impuestos pasó por alto el principio de justicia y equidad que consagra ésta disposición, por cuanto la Administración se aprovechó del error del contribuyente para sancionarlo, olvidando que los deberes de los contribuyentes para con el Estado se circunscriben a la obligación tributaria sustancial, que cumplió su representada.

Observó la violación de los artículos 556 y 559 *ibídem,* por cuanto en su concepto estas disposiciones no exigen que en el caso de que exista apoderado general, éste debe ser abogado ya que dicha condición es válida únicamente cuando se trata de apoderado especial; concluyó entonces que la Administración ha debido reconocerle personería al apoderado general designado por la sociedad y darle trámite a los descargos presentados con ocasión de la respuesta al emplazamiento.

En cuanto a las irregularidades detectadas por la Administración con relación al certificado de pago bimestral que condujeron a una demanda penal por parte de la Administración, sostuvo que su representada obró de buena fe y que ignora las razones por las cuales la Administración no ha autenticado el citado documento señalando que corresponde a otra contribuyente, ya que el de la sociedad había sido presentado y sellado en la oficina competente.

Por tanto concluyó, que el certificado así presentado produce los efectos que el mismo comporta, mientras no se resuelva en forma definitiva los hechos denunciados por la Administración.

LA PARTE OPOSITORA

La entidad demandada a través de su representante judicial contestó la demanda y se opuso a las pretensiones del demandante, manifestando que la excepción de

ilegalidad planteada era infundada por cuanto los actos administrativos se fundamentaron en las normas del Decreto 3541 de 1983, que no han sido anuladas o suspendidas por el Consejo de Estado, como lo fueron los artículos 9, 19 y 20.

En cuanto al cargo de violación del artículo 683 del Estatuto Tributario, aclaró que los contribuyentes no solamente tienen obligaciones de carácter sustancial sino también obligaciones de carácter instrumental como las de presentar las declaraciones tributarias a través de las cuales se determina el monto de las obligaciones sustanciales.

Precisó que contrario a lo manifestado por el demandante el escrito de respuesta al emplazamiento suscrito por "apoderado especial" debió cumplir con la exigencia establecida en el artículo 559 del Estatuto Tributario, de exhibir la correspondiente tarjeta profesional que acreditara su calidad de abogado.

Expresó por último que la investigación penal a la que alude el actor no justifica su falta de cumplimiento de la obligación de declarar ya que los certificados de pago bimestral ni suplen ni producen los efectos de las declaraciones tributarias.

LA SENTENCIA APELADA

En primer término observó que la alegada "excepción de ilegalidad" sobre el artículo 1° del Decreto 1813 de 1984, no tiene ninguna incidencia en el proceso, pues de una parte, no se desvirtuó el primer fundamento de la sanción y de otra, el acto administrativo también se fundamentó en los artículos 19 y 20 del Decreto 3541 de 1983, que establecían en forma bimestral el período del impuesto a las ventas para los exportadores, y la obligación de presentar declaración de ventas incluyendo a aquellos.

Advirtió que las alegaciones relativa a la presunta violación del principio del espíritu de justicia, no eran pertinentes por cuanto la Administración se limitó a dar cumplimiento a las obligaciones que la ley le impone para el caso la de imponer la sanción por no presentar la correspondiente declaración tributaria del impuesto a las ventas correspondiente al primer bimestre del año gravable de 1987.

En cuanto al cargo de violación de los artículos 556 y 559 del Estatuto Tributario encontró igualmente, ajustado a derecho el proceder de la Administración de Impuestos al no tener en cuenta la respuesta dada al emplazamiento ya que el poder otorgado en la escritura 6905 de 23 de agosto de 1990, era de carácter especial, lo que implicaba la obligación de acreditar la calidad de abogado inscrito conforme a lo exigido en el precitado artículo 559.

Por último, en lo que concierne a las alegaciones atinentes a la no autenticidad del certificado de pago bimestral, las desestimó por improcedente como quiera que la sanción se originó en el incumplimiento de la obligación de deber formal de declarar.

LA APELACIÓN

Inconforme con la sentencia anterior, el apoderado de la sociedad actora interpuso recurso de apelación concretando su inconformidad en dos aspectos: Que la sentencia omitió considerar la ilegalidad manifiesta del Decreto 1813 de 1984, en el cual se apoya la actuación acusada; así mismo, no se tuvo en cuenta el alegado principio de espíritu de justicia consagrado en el Estatuto Tributario, habida cuenta que el recaudo de los impuestos a que tenía derecho la Administración se había cumplido con la presentación del certificado de pago bimestral.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Procurador Octavo Delegado en lo Contencioso estimó que la sentencia del Tribunal debe ser confirmada, porque los actos acusados se fundamentan en una norma vigente en la época de los hechos, además y de acuerdo con la argumentación del Tribunal, observó que la misma no solo se apoya en el cuestionado artículo 1o. del Decreto 1813 de 1984, sino también en los artículos 9, 19 y 20 del Decreto 3541 de 1983, disposiciones que no han sido objetadas por la parte actora.

En cuanto a la cuestionada autenticidad del certificado de pago bimestral correspondiente al bimestre en cuestión, hizo suyos los argumentos del Procurador Sexto en lo Judicial ante el Tribunal, quien luego de referirse a las inconsistencias establecidas por la Administración al verificar su autenticidad, y a las actuaciones por parte de la Administración relativas al denuncio penal formulado por el delito de falsedad de documento y la consecuente sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, concluyó que fue correcto el proceder de la Administración al no reconocer como copia auténtica la copia del certificado de pago presentado por el contribuyente.

Por otra parte, y con relación a la afirmación del demandante en el sentido de que "mientras el proceso (por la denuncia penal) no haya concluido, resultaría temerario atribuirle responsabilidad al actor, respecto a una presunta responsabilidad en la comisión de la irregularidad invocada por la Administración" compartió los argumentos del Tribunal según los cuales "las alegaciones atinentes a la no autenticidad del certificado bimestral (Bimestre de 1987) no son suficientes para dar lugar a la anulación de la actuación impugnada por cuanto la sanción impuesta deviene es del hecho de que la sociedad no cumplió con el deber formal de presentar su declaración tributaria, hecho que no ha sido desvirtuado".

El apoderado judicial de la sociedad actora en esta oportunidad procesal reiteró la argumentación expuesta en la demanda y solicitó a la Corporación revocar la sentencia apelada y en su lugar declarar la nulidad de los actos administrativos acusados.

La representante judicial de la Nación, por su parte, se opuso a las pretensiones del apelante, manifestando que su representada tuvo dos motivos para imponer la sanción discutida: las inconsistencias presentadas en el certificado de pago bimestral

del impuesto a las ventas y el incumplimiento de la obligación de presentar declaración tributaria por el mismo bimestre.

En cuanto al primer aspecto transcribió apartes jurisprudenciales de la sentencia de febrero 27 de 1995, expediente No. 5907, de la Corporación, en donde se resolvió un caso similar en actuación iniciada también por la sociedad actora. Así mismo transcribió los apartes pertinentes del memorando explicativo de la resolución sanción por no declarar.

En cuanto a lo segundo, señaló que la actuación administrativa se encontraba sustentada no sólo en el artículo 1o. del Decreto 1813 de 1984, que reglamentó el procedimiento para las devoluciones en el impuesto a las ventas, sino además, y de manera especial, en los artículos 19 y 20 del Decreto 3541 de 1983, disposiciones vigentes para la época de los hechos y que establecían la obligación formal de declarar para los responsables del impuesto a las ventas "incluidos los exportadores" calidad que ostentaba la sociedad actora y que no han sido desvirtuadas en el proceso.

En consecuencia concluyó que la excepción de ilegalidad propuesta por el contribuyente no tiene cabida en el proceso, como quiera que el aludido decreto no consagró ningún requisito diferente en lo que a la obligación de presentar declaración señaló el Decreto 3541 de 1983, sino que, a través del mismo, se estableció el procedimiento para efectos de las devoluciones para quienes determinaran saldos a favor.

De acuerdo con lo anterior solicitó a la Corporación confirmar la sentencia recurrida y confirmar la actuación administrativa acusada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

La inconformidad del apoderado judicial con la sentencia del Tribunal se halla referida a dos aspectos: haber omitido considerar la ilegalidad manifiesta del Decreto 1813 de julio de 1984, en el cual se fundamentó la actuación acusada, y no tener en cuenta el principio de espíritu de justicia que consagra el artículo 683 del Estatuto Tributario, por cuanto la omisión que se le endilga a su representada no tiene trascendencia ya que la Administración de Impuestos recaudó los impuestos a que tenía derecho a través del correspondiente certificado de pago bimestral del impuesto a las ventas presentado por el primer bimestre del año gravable de 1987.

Respecto a la excepción de ilegalidad del artículo 1o. del decreto 1813 de 1984, la Sala observa que no es procedente dentro del presente proceso efectuar un juicio de legalidad sobre tal disposición, ya que para ello la ley estableció la acción de nulidad, la cual no prescribe, por lo que en cualquier momento el particular puede solicitar a través de tal acción el respectivo control de legalidad, con la posibilidad, inclusive, de obtener la suspensión provisional de sus efectos cuando es manifiesta su ilegalidad.

En efecto, sobre el particular la Sala reitera lo expuesto en la sentencia del 14 de abril de 1994, proferida dentro del proceso No. 5218, oportunidad en la cual expresó:

"... frente a la excepción de ilegalidad la Sala ha considerado que el artículo 12 de la Ley 153 de 1887, debe entenderse derogado tácitamente en atención a que dicha norma tuvo vigencia en una época en que no existía control efectivo de legalidad de los actos administrativos.

" Habida cuenta que la jurisdicción contenciosa se creó para ejercer el control de legalidad de la Administración y que la acción de nulidad no prescribe, el legislador colombiano garantizó así que en cualquier momento el particular puede solicitar una definición judicial sobre la legalidad de un acto administrativo inclusive con la posibilidad de obtener la suspensión provisional de sus efectos, cuando es manifiesta su ilegalidad, de donde resulta improcedente darle aplicación a la excepción de ilegalidad, máxime cuando el artículo 66 del C.C.A. establece de forma imperativa que los actos administrativos serán obligatorios en tanto que no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

"En consecuencia, resulta obligatorio concluir que, en tanto que los actos administrativos no se encuentren anulados o suspendidos, dichos actos deben ser aplicados, vale decir, obedecidos tanto por los particulares, como por la Administración, en desarrollo de la presunción de legalidad que los cobija".

Por otra parte, la Sala advierte que la cuestionada disposición fue demandada ante la jurisdicción y si bien en auto del 6 de diciembre de 1984, la Sección ordenó la suspensión provisional, ésta medida preventiva posteriormente se levantó mediante providencia (auto) de agosto 10 de 1987, que dio por terminado por abandono el proceso –fls. 78 a 122 c.p.–, por lo que no es viable tampoco invocar la suspensión provisional para exonerarse del cumplimiento de tal ordenamiento legal.

Además, como lo precisó el Tribunal, la actuación administrativa acusada por la cual se sancionó a la actora por no declarar por el primer bimestre de 1987, se fundamentó también en los artículos 19 y 20 del Decreto 3541 de 1983, disposiciones de las cuales surge con meridiana claridad que los responsables del impuesto a las ventas –exportadores–, como es el caso de la sociedad actora, tenían para la época en discusión un período fiscal "bimestral" y que estaban obligados a presentar la declaración, en efecto, la última disposición precitada, consagra:

"Los responsables del impuesto, incluidos los exportadores, deben presentar declaración de ventas, la cual corresponderá al correspondiente período fiscal, y deberá contener..."

Ahora bien, en cuanto a la inconformidad del apelante según la cual la actuación acusada y el Tribunal, no tuvieron en cuenta el principio del espíritu de justicia y equidad que consagra el artículo 683 del Estatuto Tributario, por cuanto la omisión del deber formal de declarar no tiene ninguna trascendencia como quiera que la Administración recaudó los impuestos a que tenía derecho mediante el certificado de pago

bimestral presentado el día 15 de junio de 1987, bajo el No. de radicación 8700301081000-4, la Sala considera que tal argumentación no justifica el incumplimiento de la obligación de declarar y, por ende, no es válido enervar la actuación a través de la cual se le impuso la sanción prevista en la ley.

De otra parte, como se observó anteriormente, la sociedad actora estaba obligada a presentar declaración del impuesto a las ventas, la cual es independiente de la de presentar el certificado de pago bimestral del mismo impuesto, de tal suerte que configurado el supuesto fáctico previsto en la ley, concretamente, en el artículo 643 el Estatuto Tributario, la sociedad actora se hizo acreedora a la discutida sanción sin que por ello pueda considerarse violado el principio de justicia y equidad que consagra el artículo 683 *ibídem,* como principio orientador de la administración tributaria, pues por el contrario, es evidente la aplicación recta de la ley por parte de las oficinas de impuestos y su violación por parte del contribuyente al no haber presentado la correspondiente declaración que por ley le correspondía, lo cual, naturalmente, tiene trascendencia ya que con base en la declaración tributaria la Administración realiza el proceso de determinación de los impuestos.

Por otro lado, el argumento según el cual la Administración habría recaudado el impuesto que le correspondía a través del respectivo certificado de pago bimestral, quedó desvirtuado al verificar la Administración que el aludido certificado "...no coincide con el que reposa en los archivos de Documentación de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá, ni en medios magnéticos ya que aparece: Casilla No. 21 Revisor fiscal o contador público, Ernesto Rojas Rodríguez; matrícula 4906T firma ilegible, y sello del funcionario recepcionista se observa: sello rectangular con el logotipo de Impuestos Nacionales y se lee: Ministerio de Hacienda y Crédito Público Administración de Impuestos Nacionales Bogotá, Sección de cuentas Corrientes y Caja Urano -Revisor No. hay una firma ...". Mientras que el señalado por la sociedad actora aparece radicado con el No. 870301081000-4 del 15 de junio de 1987 en la Administración de Impuestos de Bogotá, Cuentas Corrientes, Revisor 15 casilla No. 21. Revisor Fiscal o contador público (nombre): Jorge Algarra Lora: matrícula 4232-A firma ilegible c.c. No. 66765.

Es decir, que la Administración estableció la falta de autenticidad del certificado de pago bimestral puesto a su consideración con ocasión de la inspección contable practicada a la actora, para determinar el impuesto a las ventas correspondiente al período bimestral en discusión, por lo cual, por una parte, libró pliego de cargos por improcedencia de la devolución solicitada y obtenida con base en el mismo, y por otra, emplazó a la sociedad para que presentara la correspondiente declaración, sin que el responsable con ocasión de ésta última actuación hubiera accedido a cumplir con el deber formal de declarar.

Es evidente, entonces, la renuencia de la sociedad actora al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, actuación que cobra, mayor importancia en tratándose del impuesto a las ventas, en donde el responsable es "recaudador" del impuesto del valor

agregado, por lo que su cumplimiento deber ser estricto, y la omisión de los deberes formales derivados de su condición de "responsable" debe ser sancionado con el rigor que establece la ley, pues no puede aceptarse que sociedades de las condiciones de la actora cobren el impuesto a las ventas en sus operaciones gravadas y no lo declaren, así , finalmente, por efecto de los impuestos descontables, resulte saldo a favor.

En esta forma para la Sala es evidente que el proceder de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá, se ciñó a las normas legales que establecen la obligación formal de declarar, así como al principio de justicia consagrado en el Estatuto Tributario, por lo que la objeción planteada por el apelante es improcedente.

Como las inconformidades del apelante se concretaron a los puntos analizados, sobre los restantes cargos de violación expuestos en la demanda no se pronuncia la Sala.

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

FALLA:

1o.- CONFÍRMASE la sentencia apelada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la sala

BERNARDO ORTIZ AMAYA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

CORRECCIÓN A DECLARACIÓN TRIBUTARIA-Efecto/**SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD**-Cálculo

La corrección a la declaración inicial, por medio de la cual se aumentó el valor a pagar, fue oportunamente presentada, por cuanto de conformidad con lo previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario, se presentó el día 29 de noviembre de 1989, es decir, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, plazo este que de acuerdo con las previsiones del decreto 088 de 1988, vencía el 24 de noviembre de 1990. Adicionalmente, la corrección a la declaración inicial también cumplió con los requisitos de modo previstos en el citado artículo, pues de una parte, fue presentada antes de que se le notificara a la actora requerimiento especial o pliego de cargos, ya que de tales notificaciones no aparece evidencia en el proceso, y de otra, la actora liquidó la correspondiente sanción por corrección prevista en el artículo 644 del E.T. Así las cosas, y dado que la actora corrigió debidamente su declaración inicial, no podía la Administración hacer caso omiso de la misma y entrar a desconocer los datos en ella consignada, ya que tal como lo prevé el inciso 2° del citado art. 588 del E.T. "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. Por lo tanto no son de recibo los argumentos de la Administración en el sentido de que para proceder a calcular la sanción por extemporaneidad debían tenerse en cuenta los datos de la declaración inicial, pues con la corrección a la declaración inicialmente presentada se modificó válidamente la primera declaración, más exacta-

mente en lo que tiene que ver con el impuesto a cargo, el cual había sido fijado en cero (0) para ser reemplazado por la suma de $ 275 cambio que a su vez incidió en la determinación de la sanción por extemporaneidad.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7048. Actor: PEDRO URIBE A. SUCESORES LTDA. IMPUESTOS - VENTAS. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandada, la Nación –Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales–, contra la sentencia del 8 de noviembre de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Antioquia acogió las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad PEDRO URIBE A. ASESORES LTDA., NIT: 890.905.735-9 para impugnar la operación administrativa a través de la cual la Administración de Impuestos de Medellín (hoy Administración de Impuestos Nacionales de Antioquia), le impuso sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración tributaria del impuesto a las ventas correspondiente al quinto bimestre del año gravable de 1988.

ANTECEDENTES

La sociedad actora, con fecha 15 de septiembre de 1989, en forma extemporánea, presentó la declaración tributaria del impuesto a las ventas correspondiente al bimestre septiembre-octubre de 1988, y en ella determinó el impuesto a pagar en cero (0) pesos, los ingresos brutos por $ 374.652.581 y sanciones por la suma de $ 10.000.

Posteriormente, con fecha 29 de noviembre de 1989, presentó corrección a la anterior declaración, en la cual determinó un impuesto a pagar en el período en cuantía de $ 275, como consecuencia de haber modificado el renglón 5 correspondiente al "impuesto generado en las operaciones gravadas"; así mismo, modificó el valor inicialmente liquidado por "sanciones" el cual pasó de $ 10.000 a $ 26.000.

La División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Medellín, a través de la Resolución No. 696 de agosto 15 de 1991, corrigió la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración del impuesto a las ventas por el bimestre septiembre-octubre de 1988, puesto que al presentar la declaración el día 15 de septiembre de 1989, había liquidado incorrectamente dicha sanción, la cual cuantificó en la suma de $ 5.000.000, más el incremento del 30% de que trata el artículo 701 del Estatuto Tributario, esto es, $ 1.500.000, para un total de $ 6.500.000.

Dentro de la oportunidad legal, la sociedad interpuso recurso de reconsideración en cuya oportunidad adujo nulidad de la resolución sancionatoria por desconocimien-

to de la corrección efectuada a la declaración inicial, e inexistencia de la obligación formal de declarar.

A través de la Resolución No. 0325 de julio 31 de 1992, la División Jurídica de la misma Administración resolvió el recurso incoado en forma desfavorable a lo pretendido por el recurrente, toda vez que confirmó en todas sus partes el acto administrativo impugnado, al considerar que la sociedad sí tenía la obligación formal de declarar, pues realiza operaciones gravadas con el impuesto a las ventas (según la corrección); así mismo, no liquidó la sanción por extemporaneidad en forma correcta, pues debió determinarla tomando como base la información contenida en la declaración inicial.

LA DEMANDA

La apoderada judicial de la sociedad actora consideró violados con la actuación administrativa anteriormente reseñada, los artículos 439, 507, 588, 601, 683, 684 y 692 del Estatuto Tributario.

En su concepto de violación, manifestó que la sociedad Pedro Uribe A. Sucesores Ltda., cuya actividad económica se concreta a la comercialización de bienes exentos (exportación de café excelso), no es responsable del impuesto a las ventas y por ende no está obligado a cumplir con la obligación legal de declarar conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del Decreto 88 de 1988, que establece tal obligación para los "responsables".

Así mismo, afirmó que con la Resolución No. 696 de agosto 15 de 1991, se violaron los artículos 437, 684 y 683 del Estatuto Tributario por falta de aplicación, puesto que no se tuvo en cuenta la calidad de no responsable de la sociedad y tampoco se desplegó la investigación necesaria para establecer la veracidad de las afirmaciones de su representada.

Adicionalmente, la Administración de Impuestos violó directamente los artículos 507 y 601 del Estatuto Tributario al hacer una interpretación errónea de los mismos.

En segundo término, afirmó el demandante que la precitada resolución además resulta nula por violación directa de la ley por cuanto la Administración desconoció la corrección a la declaración efectuada en los términos del artículo 588 del Estatuto Tributario, corrección que se hizo en el sentido de determinar un saldo por impuesto a las ventas y aplicar las respectivas sanciones por extemporaneidad y corrección, y fue así como profirió un acto administrativo basado en la declaración inicial, a pesar de que la sanción debía imponerse con base en la declaración de corrección.

LA PARTE OPOSITORA

El apoderado judicial de la entidad demandada solicitó negar las súplicas de la demanda por cuanto la operación administrativa acusada se ajusta a derecho.

Consideró que dada la calidad de "exportador" de la sociedad ésta era "responsable" del impuesto a las ventas, y por ende, estaba obligada a presentar la declaración dentro del plazo establecido; la presentación posterior constituye infracción formal y es objeto de sanción según el tiempo de mora en el cumplimiento del mismo.

Observó igualmente, que la sociedad actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre septiembre-octubre de 1988, con una mora de nueve (9) meses completos y una fracción de 21 días, o sea, 10 meses en total, en la cual no se liquidó correctamente la sanción por extemporaneidad. Así mismo, en la liquidación de corrección tampoco se liquidó la sanción correctamente puesto que ésta debía determinarse con base en la declaración inicialmente presentada, dado que la infracción se configuró en el mismo momento en que se presentó la declaración fuera del término legal.

LA SENTENCIA APELADA:

En cuanto al argumento de la demandante concerniente al hecho de no ser responsable del impuesto a las ventas, y por ende, no tener obligación de declarar, estimó que del estudio conjunto de las disposiciones mencionadas por la apoderada de la Nación, se establecía sin mayor esfuerzo dialéctico, que la actora al tener la calidad de exportadora estaba en la obligación de presentar declaración del impuesto a las ventas.

Respecto a la ilegalidad de los actos acusados, consideró que la Administración violó el debido proceso al ignorar la corrección que Pedro Uribe A. Sucesores Ltda., hizo a la declaración del impuesto a las ventas, puesto que el artículo 588 del Estatuto Tributario permite la corrección dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, y la actora había efectuado tal corrección dentro de dicho término.

A su vez comparte el *a-quo* las apreciaciones del Ministerio Público en el sentido de que la declaración inicial fue oportunamente corregida, y la corrección debidamente informada a la Administración sin que ésta se pronunciara en el término de seis meses, lo cual de conformidad con el artículo 589 del Estatuto Tributario, implica que la corrección sustituye la declaración inicial y por lo mismo, la demandada no podía tomar como fundamento para liquidar la sanción por extemporaneidad el denuncio inicial.

Así las cosas, se acogen las súplicas de la demanda en relación con el punto anterior y se ordena dejar en firme la liquidación de corrección presentada.

LA APELACION:

La representante judicial de la Nación al apelar solicitó a la Corporación revocar la sentencia de primera instancia, para lo cual manifestó que de los artículos 20 del Código Penal y 641 del Estatuto Tributario se infiere que la sanción por extemporaneidad

"debe aplicarse en el momento de la presentación de la declaración extemporánea", momento en el que se incurre en la conducta sancionable, y que teniendo en cuenta que en la declaración no se estableció impuesto a cargo, la sanción equivalía al 0.5% de los ingresos brutos percibidos. Como en la corrección efectuada tampoco se liquidó correctamente, su representada, de oficio, procedió a liquidarla correctamente con el incremento establecido en el artículo 701 del Estatuto Tributario.

Por tanto, en su concepto la Administración en ningún momento desconoció la corrección a la declaración inicial, sino que su actuación se limitó a corregir la sanción por extemporaneidad liquidada incorrectamente, teniendo como base los datos de la declaración inicial de conformidad con lo establecido en el artículo 701 precitado.

ALEGATOS DE CONCLUSION:

La apoderada de la entidad demandada al alegar de conclusión reafirmó lo expresado en el recurso de apelación y reiteró su petición en el sentido de revocar la sentencia apelada.

El apoderado judicial de la parte actora no presentó alegato de conclusión. Tampoco intervino el Procurador Octavo Delegado en lo Contencioso a quien le correspondió el presente proceso en la segunda instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

El punto que debe precisar la Sala es la determinación de la base que debe tenerse en cuenta para aplicar la sanción por extemporaneidad en la presentación de declaraciones tributarias, cuando se ha efectuado corrección a la declaración inicialmente presentada.

Observa la Sala, que la actora presentó la declaración de impuesto sobre las ventas por el bimestre septiembre-octubre de 1988, el día 15 de septiembre de 1989, es decir, 9 meses y 21 días después de la fecha límite fijada para el efecto por el Gobierno Nacional en el artículo 10 del Decreto 088 de 1988, a los contribuyentes que como la actora tuvieran el número 5 como último dígito del NIT. En la aludida declaración la sociedad registró ingresos brutos por $ 374.652.581., los cuales afectó con ingresos por operaciones exentas en la misma cantidad; liquidó un impuesto a pagar de cero ($0) y la sanción mínima por extemporaneidad de ese año por valor de $10.000.

Es de anotar, que de conformidad con el artículo 641 inciso 3o. del Estatuto Tributario, y al no haberse fijado impuesto a cargo, la sanción por extemporaneidad era la equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante, lo cual significa que en la declaración inicial se determinó incorrectamente la sanción por extemporaneidad.

Se observa, sin embargo, que con fecha 29 de noviembre de 1989, presentó la actora declaración de corrección al denuncio inicial, en la cual modificó los renglones 5, correspondiente al impuesto generado por las operaciones gravadas, para fijarlo en

la suma de $ 275., en lugar de cero ($0) que había liquidado y 7 (saldo a pagar del período) que pasó de cero a $ 275; modificó así mismo el renglón 10 relativo a las sanciones, cuya cifra fue fijada en la suma de $ 26.000. para un total saldo neto a pagar de $ 26.275.

Ahora bien, la corrección a la declaración inicial, por medio de la cual se aumentó el valor a pagar, fue oportunamente presentada, por cuanto de conformidad con lo previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario, se presentó el día 29 de noviembre de 1989, es decir, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, plazo este que de acuerdo con las previsiones del decreto 088 de 1988, vencía el 24 de noviembre de 1990.

Adicionalmente, la corrección a la declaración inicial también cumplió con los requisitos de modo previstos en el citado artículo, pues de una parte, fue presentada antes de que se le notificara a la actora requerimiento especial o pliego de cargos, ya que de tales notificaciones no aparece evidencia en el proceso, y de otra, la actora liquidó la correspondiente sanción por corrección prevista en el artículo 644 del E.T.

De otro lado, se observa a folios 26 y 27 que la actora informó a la Administración que la declaración tributaria correspondiente al bimestre septiembre-octubre de 1988, entre otras, había sido corregida oportunamente.

Así las cosas, y dado que la actora corrigió debidamente su declaración inicial, no podía la Administración hacer caso omiso de la misma y entrar a desconocer los datos en ella consignada, ya que tal como lo prevé el inciso 2o. del citado artículo 588 del Estatuto Tributario "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."

En consecuencia, para la Sala no son de recibo los argumentos de la apelante en el sentido de que para proceder a calcular la sanción por extemporaneidad debían tenerse en cuenta los datos de la declaración inicial, pues con la corrección a la declaración inicialmente presentada se modificó válidamente la primera declaración, más exactamente en lo que tiene que ver con el impuesto a cargo, el cual había sido fijado en cero (0) para ser reemplazado por la suma de $ 275, cambio que a su vez incidió en la determinación de la sanción por extemporaneidad, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 641 del Estatuto Tributario, el impuesto a cargo es en principio la base para calcular dicha sanción.

Ahora bien, si la Administración no estaba de acuerdo con los hechos que se incluyeron en la corrección, ha debido adelantar la correspondiente investigación a fin de establecer la procedencia de fondo de la corrección a través de un proceso de revisión, pero como no lo hizo así , no tenía opción diferente que la de respetar y tener en cuenta los valores consignados en la referida corrección.

Así las cosas, la demandada al imponer al contribuyente la sanción por extemporaneidad con base en los datos consignados en la declaración inicial, desconociendo la corrección efectuada por el contribuyente, violó las disposiciones invocadas por el mismo, en especial, el artículo 588 del Estatuto Tributario que prevé la facultad de corregir las declaraciones y el artículo 641 *ibídem,* por indebida aplicación. Es de anotar que el criterio jurisprudencial que se ha dejado expresado, había sido precisado por la Sala en anteriores providencias. (Expedientes Nros. 5812 y 5931 del 9 de junio de 1995 y 7049 del 27 de junio de 1995).

En consecuencia, la Sala comparte la decisión del Tribunal y por ende habrá de confirmar la providencia recurrida, no sin antes precisar que el artículo 589 del Estatuto Tributario no era aplicable al caso *sub-júdice,* pues la declaración de corrección prevista en aquella disposición, además de referirse a correcciones que varíen el valor a pagar, o que lo disminuyan, o aumenten el saldo a favor, requiere de previa solicitud ante la Administración, acompañada del respectivo "proyecto de corrección", caso en el cual la Administración dispone de seis meses de plazo para practicar la liquidación de corrección y si no se pronuncia dentro del lapso en mención, se entiende que el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

GANADO VENDIDO-Tratamiento/**DEDUCCIÓN POR PÉRDIDA DE ACTIVOS**-Improcedencia/ **PRINCIPIO DE CONGRUENCIA**-Violación/**LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN/REQUERIMIENTO ESPECIAL**

No siendo razonable que un inventario final de activos movibles o mercancías, muestre unidades enajenadas o perdidas en el ejercicio, debe asumirse que estas se imputaron, respectivamente, a ventas y costo de venta, circustancia que, obviamente, impedía solicitar el importe de las pérdidas en cuestión a título de deducción ordinaria, por la doble imputación de una misma partida, a un concepto análogo, que tal pretensión implicaría, cumpliéndose así la restricción impuesta por los artículos 148 del Estatuto Tributario y 28 del Decreto 187 de 1975 invocados por la parte demandada. Sin embargo, se advierte, asimismo, que si bien esta motivación se esbozó en la explicación sumaria de la liquidación de revisión, no lo fue en el requerimiento especial, configurándose la falta de correspondencia entre ambos actos, con violación del artículo 711 del Estatuto Tributario.

DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN EN SECTOR AGROPECUARIO/CAPITALIZACIÓN DE GASTOS/DEDUCCIONES-Requisitos/**COSTOS**-Requisitos

Podría entenderse la constitución del "inventario de gastos", certificado por contador público, como "mejoramiento de fincas rurales" y más concretamente como la "renovación de potreros"a que alude el artículo 109 parágrafo 1o. letra b) del decreto 1562 de 1973; no obstante, es un hecho que la demandante pretendió realizar la amortización del gasto, en el término de un año, inferior al de cinco años prescrito por las normas

citadas, siendo desestimable la deducción solicitada. Por otra parte el hecho de que no se hubiera declarado, por 1987, la "activación" o capitalización del gasto por amortizar, no resulta tan indeferente, toda vez que la Administración tenía la facultad de estudiar la admisibilidad fiscal de dicho gasto, aún activado, en relación con los requisitos formales de pagos a terceros y exigencias de fondo, relativas a la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, comunes a toda erogación, estudio al que, por supuesto, aquella no tuvo acceso, por fata de la declaración oportuna del cuestionado "inventario de pastos"

INSPECCIÓN TRIBUTARIA-Presunciones/**CERTIFICADO DE CONTADOR**-Requisitos/ **INSPECCIÓN TRIBUTARIA**-Valor Probatorio

El acta de inspección tributaria goza de doble presunción: la de legalidad, común a todo acto administrativo, que proviene de no ser discrecional éste, sino reglado, y la específica o propia del documento de que se trata, consagrada por el artículo 92, inciso 1o. del Decreto Ley 1651 de 1961 (o 782 del Estatuto Tributario) de que sus datos se tomaron fielmente de la contabilidad del inspeccionado. La inspección tributaria no descalifica a perpetuidad el valor demostrativo de la contabilidad, pero también, que los certificados de contador público o revisor fiscal con los que se pretende desvirtuar las presunción de que se habla, deben ser lo suficientemente explícitos y precisos, en lo relativo a la identificación de libros, comprobantes y asientos o registros afectados por las operaciones glosadas, como para entender que, efectivamente, el contador o revisor tuvo a su disposición la contabilidad y la examinó cuidadosamente en forma de advertir saneados en legal forma y de acuerdo con los principios contables comúnmente aceptados, los defectos o irregularidades que le hubiere señalado el acta de inspección, o de constatar que tales irregularidades nunca existieron.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta.- Santa Fe de Bogotá, D. C., julio catorce (14) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 7097. Apelación sentencia de 26 de agosto de 1994 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca . Impuesto sobre la renta del período impositivo de 1988. Actor: Hacienda Uña de Gato. FALLO.

El Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la parte demandada, mediante delegado y apoderado, apela de la sentencia de primer grado, de 26 de agosto de 1994, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el contencioso de restablecimiento fiscal referente al impuesto sobre la renta del período impositivo de 1988, promovido por

HACIENDA UÑA DE GATO contra la liquidación de revisión No. 002 de 1o. de abril de 1992 y la resolución No. 055 de 23 de abril de 1993, expedidas por la Unidad de liquidación y la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos Nacionales del Valle del Cauca.

Sobre el recurso, cumplido el trámite propio de la instancia, procede a resolver la Sala.

ANTECEDENTES

Previos inspección tributaria y requerimiento especial, la liquidación impugnada rechazó "depreciaciones" pedidas en exceso ($862.000); "costos por muertes de ganado" ($1.664.000), no procedentes en virtud de haberse determinado el costo del ganado vendido por juego de inventarios; "amortización de pastajes" ($10.930.000), por corresponder al ejercicio fiscal de 1987; "gastos" no deducibles ($11.470) y deficientemente soportados ($181.130) y "costos" por ajustes de inventario final de bovinos ($147.000), por ser éste fijado por el Ministerio de Agricultura; del mismo modo, adicionó el patrimonio líquido del ejercicio, por concepto de inventario final de ganados ($147.000), ajuste activos fijos ($499.000) y depreciaciones en exceso ($1.338.000); desestimó pasivos ($1.026.000), sancionó por inexactitud ($6.187.000) y modificó el anticipo por 1989. Tal actuación fue confirmada en la vía gubernativa.

LA DEMANDA

Se limita a los siguientes ítems de rechazo, adición o modificación:

1. "Costos por muertes de ganado ($1.664.000)", que el acta de inspección fundó en un documento de soporte del comprobante de dario ("certificación de la Secretaria de la Alcaldía Municipal de Patía, el Bordo, Cauca"), mientras que la resolución del recurso, lo motivó en el supuesto hecho de una doble deducción ("como gasto por baja de inventarios y (...) como costo del ganado vendido"), motivo éste no expresado en el requerimiento especial y que, por tanto, daría lugar al quebrantamiento del artículo 711 del Estatuto Tributario, por la disparidad de la motivación.

Añade la demanda, que los costos del ganado vendido se determinaron contablemente, "con base al (sic) costo histórico (...), más los gastos y expensas necesarios para el mantenimiento del ganado, y no a través del juego de inventarios ...", sin que se presentara la aducida doble deducción, siendo, de otro lado, de acuerdo con el artículo 62 del decreto 2053 de1974 (o 148 del Estatuto Tributario), deducibles las pérdidas de activos sufridas en el período, y habiéndose acreditado éstas, en el caso, mediante la documentación anexa a la contestación del requerimiento especial.

2. "Costos por amortización de pastajes ($10.930.000)". Afirma que se trata de inversiones en pastajes, contabilizadas el 31 de diciembre de 1987, pero cuya amortización se realizó durante 1988, el ejercicio discutido, sin que la no declaración de las mismas por 1987, haga "inexistente" el costo, según la Administración, ya que,

conforme a los artículos 775 y 776 del Estatuto Tributario, en el desacuerdo entre la declaración y los asientos contables, prevalecerían éstos y sin que implique la afectación del patrimonio líquido de la sociedad, pues, durante 1988, las mencionadas inversiones se amortizarían y contabilizarían "como cualquier gasto que se (hubiera) generado dentro de la operación de ganadería ...". Como en el caso anterior, la contabilización de las inversiones se constató mediante la inspección tributaria y demostró con documantos anexos a la contestación del requerimiento especial.

3. "Aumento de los activos fijos ($499.000)". En este aspecto, el acta de inspección carece de explicaciones, contrariándose lo dispuesto por el artículo 703 del Estatuto Tributario sobre el contenido del requerimiento especial; la partida en cuestión, corresponde, "a un activo diferido, por concepto de gastos incurridos en la evaluación de un proyecto de expansión de ganadería en la Hacienda Uña de Gato y que, a diciembre 31 de 1988, ya había sido amortizado en un 100% contra pérdidas y ganancias", por lo que no figuró como mayor valor de los activos fijos, ni se "incluyó el valor amortizado dentro de la depreciación, amortización y agotamiento", rubro éste que "se aumentaba exactamente en el mismo valor (...). si (los funcionarios visitadores) determinaron un aumento en el valor de los activos fijos declarados, también debieron haber determinado un aumento en la depreciación, amortización y agotamiento ..."

4. "Rechazo de pasivos ($1.026.000)". En los cruces de información realizados por la Administración, la referente a esta partida es incompleta o erróneamente interpretada, puesto que, según lo demostrado con certificado de contador público anexo a la contestación del requerimiento especial, "el análisis consolidado de las diversas cuentas intercompañías, muestra como cierto al monto del pasivo declarado (...), ya que se trata de una diferente forma de clasificar los saldos ..."

5. "Sanción por inexactitud ($6.187.000)". Desvirtuados los rechazos, no hay deducciones "inexistentes" ni, por ende, inexactitud alguna de los datos declarados, resultando improcedente la sanción de que se trata, fuera de que la Administración tendría que demostrar, según la sentencia del Consejo de Estado de 16 de marzo de 1990, una maniobra fraudulenta imputable a la declarante.

6. "Mayor anticipo (...) ($3.071.000)". Su reliquidación sería improcedente, no solo por originarse en modificaciones materia de impugnación, sino porque tal obligación ya había sido satisfecha íntegramente, no pudiendo generarse, eventualmente, otra prestación que la de los intereses moratorios, conforme a la doctrina de la misma Administración.

A continuación, la demanda reproduce apartes de algunas sentencias de esta Corporación, relativas a "la contabilidad como prueba", "valor probatorio de los certificados de contador público" y "presunción de veracidad de la declaración tributaria".

LA SENTENCIA

Da prosperidad a los cargos relativos a los rechazos de costos por "muerte de ganado ($1.664.000)" y "amortización de pastajes ($10.930.000)", al "rechazo de pasivos ($1.026.000)", a la sanción por inexactitud ($6.187.000) y al anticipo por 1989 ($3.071.000).

El primero ("muerte de ganado $1.664.000"), en razón de haber acreditado la actora, que determinaba su costo en ventas de ganado, no por juego de inventarios, según lo afirmó la Administración, sino "con base al (sic) costo histórico de adindicación (sic), más los gastos y expensas necesarios para el mantenimiento del ganado", estando igualmente probada la muerte de 35 cabezas de ganado de su propiedad.

El segundo ("amortización de pastajes $10.930.000"), porque, "con la prueba contable se establece plenamente que la sociedad actora compró pastaje en el año 1987, por valor de $10.929.623.52, el cual aparece registrado en la cuenta No. 2995 INVENIARIOS-PASTO a 31 (sic) del mismo año y que dicha suma fue consumida por el año gravable de 1988 ..."

El tercero ("rechazo de pasivos $1.026.000"), por cuanto las certificaciones contables aducidas con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, probarían que el pasivo a favor de Actividades Agrícolas, Industriales y Comerciales, Ltda., sociedad con la que la Administración había realizado el cruce de información, se declararon por la actora, incluso, por un menor valor de $532.117, careciendo de fundamento el rechazo por $1.026.000.

Y, los dos últimos cargos, relativos a la sanción y al anticipo, porque, en materia de la sancíón por inexactitud, conforme se dijo en la sentencia de esta Corporación de 16 de marzo de 1990, solo sería aplicable aquélla por "maniobras fraudulentas" del declarante, o la declaración de datos "falsos o inexistentes", según el artículo 647 del Estatuto Tributario; y, en lo concerniente al anticipo, no procede, en el caso, su modificación, ya que la demandante acreditó el pago de los impuestos de renta por 1987, 1988, 1989 y 1990, en virtud del "compromiso de pago No. 000070 de 19 de junio de 1992", garantizado con "póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. 01-06-22309-02", por $11.695.046.

Respecto del cargo por "aumento de los activos fijos ($499.000)", se deniega, por no estar suficientemente comprobado.

EL RECURSO

El Señor Apoderado de la entídad demandada alega que en lo referente a la "pérdida de ganado", el *a-quo* "no analiza en forma fehaciente la prueba, para llegar a la conclusión en (sic) que se llegó".

En relación con la "amortización de pastajes", su reconocimiento se basó en un certificado de contador público, con el que se pretendió desvirtuar una actuación

administrativa, realizada sobre la propia contabilidad de la contribuyente, situación "anómala, pues las autoridades tributarias, al efectuar la visita contable, pudieron establecer lo siguiente: no obstante estar registrado, en el libro de inventarios, el valor del gasto capitalizado a diciembre 31 de 1987, sin embargo, se comprobó que este valor no fue incluido en la declaración de renta por el año gravable de 1987 ..."; así que, no habiéndose declarado, por 1987, el ítem en cuestión, no se hizo, "ninguna capitalización y, en consecuencia, tampoco se reconoce como gasto amortizable por el ejercicio fiscal de 1988, se rechaza por corresponder a un costo inexistente ..."; y no es posible que la certificación en cuestión, desvirtúe "una actuación administrativa ya cumplida sobre el mismo hecho que se certifica ..."

De la aceptación del pasivo, afirma que, como en el caso anterior, se obró con base en un certificado de contador público, cuyo valor probatorio era el asignado por el artículo 777 del Estatuto Tributario, "siempre y cuando no exista otra prueba calificada que reduzca su eficacia probatoria, tal y como aconteció en el presente caso, al existir, previamente a la certificación, una visita contable por parte de las autoridades tributarias, quienes, mediante cruce de información, lograron detectar la inexistencia del pasivo rechazado ...".

Sobre la sanción y el anticipo, estima que el hecho sancionado tiene relación con la inexistencia de costos y pasivos declarados, "situación que comporta una maniobra engañosa, pues en el denuncio rentístico se solicitó, lográndose establecer posteriormente su inexistencia al revisar los libros de contabilidad del contribuyente (...) (y que) al existir una base gravable distinta a la declarada, es muy claro que debe existir modificación al anticipo, como bien se estableció en la liquidación cuestionada ..."

En su alegato de conclusión, la parte demandada destaca, de cada uno de los puntos en controversia, lo que a continuación se resume:

1. Del simple examen de la declaración del período, renglones 17, 18 y 24, se deduce que la declarante utilizó el sistema de juego de inventarios en la determinación del costo de los activos movibles enajenados, que era uno de los sistemas previstos por el artículo 62 del Estatuto Tributario, junto con el de inventarios permanentes o continuos y el de "reconocido valor técnico, dentro de las prácticas contables", cuya aplicación requería autorización de la Dirección de Impuestos Nacionales, la cual no fue solicitada por la contribuyente, no observándose, por otra parte, que se empleara el sistema de inventarios permanentes, que ni siquiera tiene la cuenta compras; así que, de conformidad, con el artículo 148 ib., antes, 62 del decreto 2053 de 1974, y en consonancia con el 28 del decreto reglamentario 187 de 1975, no era deducible la pérdida por muerte de ganados, aceptada en la sentencia, por implicar doble deducción.

2. El pasto para consumo del ganado, no es una inversión, sino un costo; por ello, no se podía tratar la erogación como inversión amortizable, en los términos de los

artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, ni hacerse la amortización en menos de cinco años.

3. La Administración, mediante verificación directa en la contabilidad de la actora y de la sociedad Actividades Agrícolas, Industriales y Comerciales, Ltda., estableció una diferencia de $1.026.000 del pasivo con ésta, que un certificado de contador sobre los mismos registros contables y que no coincide con la información obtenida oficialmente, no puede desvirtuar, pues es de mayor valor la prueba obtenida por la Administración, según se desprende del artículo 777 del Estatuto Tributario.

4. La posibilidad y obligatoriedad de modificar el anticipo, se contemplan, entre otras normas, por los artículos 704 y 708 ib., en consonancia con el artículo 702 ib.; además, la garantía que se constituya para el pago del impuesto, no puede afectar la liquidación de revisión, ni impedir la modificación del anticipo.

5. De la simple lectura del artículo 647 ib., se concluye que no es requisito ineludible para la aplicación de la sanción por inexactitud, que se demuestre la falsedad o el fraude, pues, en primer lugar, no es de competencia de la Administración Tributaria hacer pronunciamientos que incumben a la justicia penal; y, en segundo lugar, el fraude es solo una de las modalidades de inexactitud sancionable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se examinan y definen las diversas cuestiones materia de la litis, en el mismo orden delimitado por la demanda y la sentencia.

1. Muerte de Ganado

La Sala encuentra que, en efecto, como lo sostiene la parte demandada, en la determinación del ganado vendido en el período, la demandante utilizó el denominado juego de inventarios, toda vez que, según el acta de inspección tributaria, su contabilidad y, en particular, el libro de Inventarios, registraba, a 1o. de enero de 1988, el ejercicio en controversia, "una existencia (...) (de) 15 novillos por valor de $497.330" e "inventario final declarado", por la suma de $47.877.000 (que oficialmente se fijó en $ 48.024.000), así como compras por $58.301.000, anotaciones contables que coinciden con las declaradas, con la sola excepción del inventario inicial que, en la declaración, figura en ceros, resultando perfectamente claro, que la sola circunstancia de que en la contabilidad y en la declaración del ejercicio se hubiera registrado un guarismo de inventario final, necesariamente implicaba haber restado, previamente, del inventario inicial más las compras del período, las ventas y pérdidas de unidades inventariadas del mismo; en otros términos, no siendo razonable que un inventario final de activos movibles o mercancías, muestre unidades enajenadas o pérdidas en el ejercicio, debe asumirse que éstas se imputaron, respectivamente, a ventas y costo de venta, circunstancia que, obviamente, impedía solicitar el importe de las pérdidas en cuestión a título de deducción

ordinaria, por la doble imputación de una misma partida, a un concepto análogo, que tal pretensión implicaría, cumpliéndose así la restricción impuesta por los artículos 148 del Estatuto Tributario y 28 del decreto 187 de 1975, invocados por la parte demandada.

Sin embargo, la Sala advierte, asimismo, que si bien esta motivación se esbozó en la explicación sumaria de la liquidación de revisión, no lo fue en el requerimiento especial, que adujo motivo diferente de naturaleza probatoria, configurándose la falta de correspondencia entre ambos actos, con violación del artículo 711 del Estatuto Tributario, punto en el que la sentencia debe ser confirmada, así sean otras sus razones al respecto.

2. Amortización de Pastajes

Aunque los ítems susceptibles de amortización, no son, exclusivamente, las "inversiones", según lo afirma la apelante, sino que de ello pueden ser objeto, también, determinados "gastos", lo cierto es que el procedimiento en cuestión, tratándose del sector agropecuario, se encuentra regulado, específicamente, por los artículos 158 del Estatuto Tributario y 109 del decreto reglamentario 1562 de 1973, que precisan, en particular, la índole de los gastos e inversiones amortizables y el término y la proporción anual en que debe operar la amortización.

Podría entenderse la constitución del "inventario de pastos", certificado por contador público, como "mejoramiento de fincas rurales" y, más concretamente, como la "renovación de potreros" a que alude el artículo 109, parágrafo 1o., letra b), del citado decreto 1562 de 1973; no obstante, es un hecho que la demandante pretendió realizar la amortización del gasto, en el término de un año, inferior al de cinco años prescrito por las normas citadas, siendo desestimable la deducción solicitada.

Por otra parte, el hecho de que no se hubiera declarado, por 1987, la "activación"o capitalización del gasto por amortizar, no resulta tan indiferente, toda vez que la Administración tenía la facultad de estudiar la admisibilidad fiscal de dicho gasto, aún activado, en relación con los requisitos formales de pagos a terceros y exigencias de fondo, relativas a la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, comunes a toda erogación, estudio al que, por supuesto, aquella no tuvo acceso, por falta de la declaración oportuna del cuestionado "inventario de pastos".

Así que, independientemente, de que se tuviera por probada, o no, la realidad de la erogación, su improcedencia se origina en causas de mayor entidad que, evidentemente, la sentencia no analizó, no pudiendo mantenerse la misma en este aspecto.

3. El pasivo

La cuestión referente a la eficacia probatoria del certificado de contador público, frente al acta de inspección tributaria, no obedece a reglas generales que enmarquen

las hipótesis probables, ni se resuelva por el simple expediente de dar preferencia a una de tales pruebas, sin ninguna explicación, según lo hizo la sentencia, para formalizar el reconocimiento del pasivo. De hecho, los medios de comprobación son tan variados y de tan distinta eficacia, como pueden serlo las diversas situaciones jurídicas individuales o subjetivas.

El acta de inspección tributaria goza de una doble presunción: la de legalidad, común a todo acto administrativo, que proviene de no ser discrecional éste, sino reglado, y la específica o propia del documento de que se trata, consagrada por el artículo 92, inciso 1o., del decreto ley 1651 de 1961 (o 782 del Estatuto Tributario), de que sus datos se tomaron fielmente de la contabilidad del inspeccionado.

La Sala tiene establecido que, la inspección tributaria no descalifica a perpetuidad el valor demostrativo de la contabilidad, pero también, que los certificados de contador público o revisor fiscal con los que se pretende desvirtuar la presunción de que se habla, deben ser lo suficientemente explícitos y precisos, en lo relativo a la identificación de libros, comprobantes y asientos o registros afectados por las operaciones glosadas, como para entender que, efectivamente, el contador o revisor tuvo a su disposición la contabilidad y la examinó cuidadosamente, en forma de advertir saneados en legal forma y de acuerdo con los principios contables comúnmente aceptados, los defectos o irregularidades que le hubiere señalado el acta de inspección, o de constatar que tales irregularidades nunca existieron.

Así las cosas, los certificados de contador público, visibles a fls. 253 y 254 del cuaderno de antecedentes, que la demandante pretendió hacer valer, no reúnen los denotados caracteres, como se desprende a simple vista de su texto, pues no se individualizan los libros y asientos en los que se hayan asentado las respectivas operaciones, ni se identifican los soportes contables supuestamente examinados, ni se suministra una explicación razonable sobre el porqué de la incorrección o equivocaciones del acta de inspección, que pueda entenderse como verdadera desvirtuación de la doble presunción en que se ampara dicha acta, no siendo viable sostener la sentencia en este punto.

4. La Sanción

Como bien lo advierte la señora abogada de la apelante, las maniobras fraudulentas son solo una de las hipótesis de la inexactitud sancionable, pudiendo serlo, además, de conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario, la omisión de ingresos, impuestos o bienes, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y la utilización, en la declaración, de datos equivocados, incompletos o desfigurados, entre otros eventos.

Sin embargo, es manifiesto que, en el caso, la pretensión de hacer valer, como deducción, la amortización de un inventario de pastos probado, parte en la que también

cabe revocar la sentencia, obedece más a una diferencia de criterio en materia del derecho aplicable, que a la presentación de un factor "inexistente", o falso, equivocado, incompleto o desfigurado, por lo cual, con fundamento en el penúltimo inciso del citado artículo 647 del Estatuto Tributario, se mantendrá la decisión de suprimir la sanción de que se trata.

5. El Anticipo

En el punto, la Sala reitera la tesis de que, pagado el impuesto del ejercicio fiscal al que sería imputable el anticipo, no es susceptible éste de modificación alguna; como en el caso, la actora probó haber suscrito acuerdo de pago, debidamente garantizado, por el período impositivo de 1989, a que pertenecía el anticipo en discusión, se comparte la decisión del *a-quo*.

Procede, pues, la práctica de la siguiente nueva liquidación:

HACIENDA UÑA DE GATO
NIT: 891.300.695.9
AÑO GRAVABLE: 1988

	CONCEPTO	BASE IMPONIBLE	IMPUESTO
	RENTA		
	Gravable, según sentencia apelada:	$ 4.372.000	
Más:	Amortización de pastajes, cuyo rechazo, por la liquidación oficial, se mantiene:	10.930.000	
	Gravable definitiva, a la tasa del 30% ...	$15.302.000	$ 4.591.000
	ANTICIPO		
Menos:	Determinado por 1988, según sentencia apelada		201.000
Más:	Determinado por 1989, según sentencia ib.:		372.000
	TOTAL A PAGAR ...		$ 4.762.000

	CONCEPTO	BASE IMPONIBLE	IMPUESTO
	PATRIMONIO		
	Líquido, según sentencia ib.:		$ 24.399.000
Más:	Pasivo, cuyo rechazo, por la liquidación oficial, se mantiene:		1.026.000
	Líquido definitivo ...		$ 25.425.000
	DISTRIBUCION A SOCIOS		
	RENTA		
	Garcés Giraldo Jorge	10	$ 1.072.000
	Garcés Arellano María Antonia	20	2.141.000
	Garcés de González María Cristina	20	2.142.000
	Garcés Arellano y Cía. Ltda.	10	1.072.000
	Actividades Agrícolas Ind y Com Ltda.	20	2.142.000
	Central Azucarera Palmira Ltda.	20	2.142.000
		100%	$ 10.711.000
	PATRIMONIO		
	Garcés Giraldo Jorge	10	$ 2.543.000
	Garcés Arellano María Antonia	20	5.085.000
	Garcés de González María Cristina	20	5.085.000
	Garcés Arellano y Cía. Ltda.	10	2.542.000
	Actívidades Agrícolas Ind y Com Ltda.	20	5.085.000
	Central Azucarera Palmira Ltda.	20	5.085.000
		100%	$ 25.425.000

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

FALLA:

Revócase parcialmente la sentencia apelada.

En su lugar, modifícase la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad HACIENDA UÑA DE GATO, NIT: 891.300.695-9, por el año gravable de 1988.

Como consecuencia, fíjase en la suma de CUATRO MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y DOS MIL PESOS ($4.762.000), el valor total que debe pagar la mencionada sociedad por el concepto y período fiscal indicados antes, más los intereses que haya lugar a liquidar.

La doctora MYRIAM HERLINDA RONCANCIO TÉLLEZ tiene personería para obrar en nombre de la parte demandada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE, devuélvase el expediente a1 Tribunal de origen. CÚMPLASE.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de 1a fecha.

GUILLERMO CHAÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO-Requisitos/**RECURSO GUBERNATIVO-**Decisión/**NOTIFICACIÓN DE DECISIÓN SOBRE RECURSO**

En relación con el silencio administrativo positivo, la ley fiscal condiciona la decisión favorable a las pretensiones del contribuyente, a la comprobación de la ocurrencia de dos hechos a saber: a. Que el recurso se interponga en debida forma, esto es con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos para el efecto, en el art. 22 del E.T. y, b. Que transcurra el término de un año, sin haber sido resuelto. En relación con el segundo evento, se ha considerado en otros fallos que la decisión a la que se refiere la norma, es la notificada legalmente, dentro de la oportunidad legal, pues no de otra manera puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce los efectos jurídicos correspondientes y por lo tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., julio veintiuno (21) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7143. Actor: SERVICAMPO COLOMBIA LTDA. IMPUESTO VENTAS IV BIM./88. FALLO.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la Nación, contra el fallo proferido el 16 de febrero de 1995 por el Tribunal Administrativo del Meta, estimatorio de las pretensiones de la demanda que tendían

a obtener la nulidad de los actos administrativos, que determinaron el impuesto a las ventas de la sociedad actora, por el cuarto bimestre de 1988.

ANTECEDENTES

Mediante el procedimiento de corrección aritmética, a través de la Liquidación Oficial 61382 de 1988, la Administración de Impuestos Nacionales de Villavicencio procedió a liquidar una sanción por extemporaneidad en cuantía de $3.133.000 y sanción por corrección en cuantía de $940.000 con el propósito de liquidar la sanción por extemporaneidad.

La sociedad actora, interpuso recurso de reconsideración en contra del anterior acto el 12 de diciembre de 1990, el cual fue fallado mediante la resolución 20 del 14 de noviembre de 1991, expedida por el Administrador de Impuestos Nacionales de Villavicencio, la cual fue notificada mediante edicto desfijado el 13 de diciembre de 1991.

DEMANDA

El apoderado de la sociedad actora en primer término solicitó que se declare la ocurrencia del silencio administrativo con efectos positivos, habida cuenta que el recurso fue notificado un día después del término consagrado para el efecto, en el artículo 732 del Estatuto Tributario y por lo tanto, según lo instituido en el artículo 734 Ib., si transcurrido el lapso de un año sin que el recurso haya sido resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente.

Adicionalmente consideró vulnerados los artículos 697 y 698 del E.T., puesto que el procedimiento de corrección aritmética se encuentra estatuido exclusivamente para corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que hayan originado un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipados o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a favor para compensar o devolver, de donde concluyó que no es procedente para enmendar un menor valor por concepto de sanción por extemporaneidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

A juicio de la apoderada de la administración, las pretensiones de la demanda no deben tener prosperidad.

En primer lugar, estimó que la cita del libelo en relación con la violación del artículo 734 del E.T. estuvo mal invocada, pues la Administración resolvió el recurso interpuesto en debida forma, veintinueve días anticipados, dentro del lapso contemplado por el artículo 732 del E.T.

En relación con el error aritmético, consideró que la Administración no desconoció lo preceptuado por los artículos 697 y 698 del E.T., pues la liquidación de corrección aritmética también procede cuando el "declarante no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado... conforme lo provee (sic) el art. 701 de nuestro ordenamiento vigente".

Por último propuso la excepción de inepta demanda, por considerar que la parte demandada estuvo mal invocada.

FALLO DE PRIMERA INSTANCIA

En relación con la excepción propuesta, estimó el Tribunal que la demanda, cumplió con lo dispuesto en los artículos 137 y 149 del C.C.A., por lo que no le dio prosperidad.

En relación con el cargo relativo a la operancia del silencio administrativo con efectos positivos, a juicio del *a-quo* se dieron los presupuestos alegados por el apoderado de la contribuyente, pues entre la presentación del recurso de reconsideración y el día en que se notificó la resolución que lo desató, transcurrió un año y un día, por lo cual la Resolución 20 fue extemporánea, máxime cuando no aparece demostrado que se hubiese efectuado suspensión del término, por lo que accedió a las súplicas de la demanda.

APELACIÓN

El apoderado de la Nación solicitó que se revoque el fallo apelado, puesto que la norma que establece el término para desatar los recursos, no hace mensión a la notificación, máxime cuando la ausencia de notificación dentro del año, no vulneró el derecho de defensa de la actora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En esta oportunidad la parte demandada reiteró los argumentos ya expresados en oportunidades anteriores.

MINISTERIO PÚBLICO

No rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala comparte la decisión adoptada por el Tribunal, por lo que procederá a confirmarla.

De conformidad con los artículos 732 y 734 del E.T., la Administración de Impuestos dispone de un año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, término que se cuenta a partir de su interposición en debida forma. En el evento de que dentro del anterior término la Administración no haya resuelto los recursos, éstos se entenderán fallados a favor del contribuyente.

De ello se desprende que en relación con el silencio administrativo positivo, la ley fiscal condiciona la decisión favorable a las pretensiones del contribuyente, a la comprobación de la ocurrencia de dos hechos a saber:

a.- Que el recurso se interponga en debida forma, ésto es con el cumplimiento de la totalidad de los requisitosexigidos para el efecto, en el artículo 722 del E.T. y,

b .Que transcurra el término de un año, sin haber sido resuelto.

En relación con el segundo evento, la Sala ha sido reiterativa en considerar que, la decisión a la que se refiere la norma, es la notificada legalmente, dentro de la oportunidad legal, pues no de otra manera puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce los efectos jurídicos correspondientes y por lo tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado.

Considerar que la decisión a la que se refiere la ley, es el simple acto administrativo sin notificación, contraría la finalidad del silencio administrativo positivo, que pretende garantizarle a los contribuyentes, que las reclamaciones se decidan cumplidamente.

Ahora bien, toda vez que el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de corrección aritmética fue interpuesto en debida forma el 12 de diciembre de 1990, tal como obra a folio 15 del cuaderno de antecedentes, el término para que la Administración lo resolviera y por supuesto lo notificara, vencía el 12 de diciembre de 1991.

En consecuencia, por haberse efectuado la notificación de la referida Resolución 020 el 13 de diciembre de 1991, fecha en la que fue desfijado el edicto, resulta obligado darle aplicación al artículo 734 del E.T., declarando la ocurrencia del silencio administrativo positivo, tal como lo estimó el Tribunal.

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

FALLA:

1o. CONFÍRMASE el fallo apelado.

2o. RECONÓCESE personería para actuar en representación de la Nación, a la abogada MARÍA MESA.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN, CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

TÉRMINO PARA REQUERIMIENTO ESPECIAL-Conteo/**DECLARACIÓN DE RENTA**-Plazo de vencimiento/**SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA REQUERIMIENTO**

De acuerdo con lo previsto en el Estatuto Tributario particularmente en el artículo 705 el requerimiento especial "deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar", por lo que no es dable pretender contar el término para la notificación del requerimiento especial, a partir de la fecha de la presentación de renta ya que la norma es clara al estipular como inicio de la mencionada oportunidad legal, la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Sin embargo, la ley prevé que el mencionado término puede verse suspendido cuando se practique inspección tributaria, por un lapso hasta de "tres (3) meses cuando se practique de oficio", según lo estatuye el art. 706 del Estatuto Tributario, norma que es clara al disponer que la suspensión del término es procedente, tratándose de práctica de inspección tributaria, toda vez que es la realización efectiva de la mencionada diligencia la que tiene tal virtualidad.

INSPECCIÓN TRIBUTARIA-Inexistencia/**AUTO COMISORIO**

No puede aceptarse que el solo Auto Comisorio dictado para la práctica de la inspección tributaria, sea suficiente para entender suspendido el término para notificar el requerimiento especial, por tres meses, como quiera que dentro del juicio no aparece demostrado que la Administración haya llevado a cabo la inspección ordenada, máxime cuando el contribuyente ha sido insistente en manifestar que la diligencia no se practicó y los funcio-

narios de impuestos, ni siquiera han negado tal afirmación. En consecuencia no siendo dable admitir la suspensión del término por tres meses, es claro que el requerimiento especial ha debido ser notificado a mas tardar el 15 de agosto de 1992 y que, por haber sido expedido el 2 de septiembre de ese año, fue extemporáneo, lo que es suficiente para declarar la nulidad de la actuación acusada.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiuno (21) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7150. Actor: JAIME MARTÍNEZ ALVAREZ. IMPUESTO RENTA 1989. FALLO.

Resuelve la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado del señor JAIME MARTÍNEZ ALVAREZ, actor en este juicio, contra el fallo proferido el 22 de marzo de 1995 por el Tribunal Administrativo de Córdoba, desestimatorio de las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

Frente al denuncio rentístico presentado por el contribuyente el 23 de mayo de 1990, la Administración de Impuestos Nacionales de Montería el 2 de junio de 1992 expidió el Requerimiento Ordinario 0037, para que se explicase una diferencia de ingresos en cuantía de $8.329.000 derivada de cruces de información .

Al no ser de recibo las explicaciones dadas por el contribuyente, la Administracón con fecha 9 de junio de 1992, dictó Auto de inspección tributaria y 2 de septiembre de 1992 expidió el Requerimiento Especial 006.

El 24 de febrero de 1993, la Administración practicó la Liquidación Oficial de Revisión 002, que fue confirmada el 31 de enero de 1994, a través de la Resolución 002, notificada el 8 de febrero de 1994, con la que quedó agotada la vía gubernativa.

DEMANDA

Sostuvo el apoderado del actor, que la actuación acusada está viciada de nulidad, puesto que al haberse presentado la declaración de renta el 23 de mayo de 1990, el término de la Administración para practicar cualquier requerimiento, vencía el 24 de mayo de 1992.

Indicó que no puede hablarse de suspensión del término como consecuencia de inspección tributaria, ya que el auto que la ordenó no se notificó y la diligencia no se realizó.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada especial de la Nación, se opuso a la prosperidad de las súplicas de la demanda así:

En primer lugar, alegó que la violación a los artículos 705, 710 y 714 del Estatuto Tributario, no fue discutida en la vía gubernativa y por ello no puede ser objeto de decisión jurisdiccional; sin embargo, aclaró que el término para la Administración empezaba a correr a partir del 15 de agosto de 1990, fecha en la cual vencía el plazo para declarar, el cual a su vez se vio suspendido por tres meses, como consecuencia del Auto de inspección tributaria.

Adicionalmente, propuso la excepción de inepta demanda, ya que a su juicio no fue demandada la liquidación oficial de revisión, sino únicamente el acto confirmatorio de ella.

FALLO DE PRIMERA INSTANCIA

Para el *a-quo* las pretensiones de la demanda no estuvieron llamadas a prosperar, cuenta que consideró que la actuación administrativa se expidió oportunamente, pues mediante el Auto 088 de junio 2 de 1992, se ordenó inspección tributaria, el que suspendió el término para practicar el requeriminto especial.

En relación con los que denominó "los otros argumentos de cargo" determinó que no es procedente su análisis, por no haberse agotado respecto de ellos, la vía gubernativa.

APELACIÓN

El apoderado del contribuyente solicitó que sea revocado el fallo del *a-quo*, pues la liquidación privada se encuentra en firme, toda vez que la actuación administrativa fue extemporánea, por no haberse practicado inspección tributaria, acto que tendría la virtualidad de suspender el término.

En relación con el punto de fondo, reiteró que la adición de ingresos, obedece a que la Administración pretendió que en el año gravable de 1989, se declarara un ingreso percibido en 1988.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Parte Demandada

La apoderada especial de la Nación consideró que el fallo apelado merece ser confirmado, puesto que el término para practicar el requerimiento especial debe contarse a partir del 15 de agosto de 1990, fecha límite para la presentación de la declaración de renta para el actor, el cual es de dos años más tres meses de suspensión ocasionado por el Auto de inspección tributaria, lo que a su modo de ver revierte en que el término para el requerimiento especial vencía el 15 de noviembre de 1992, el cual por haber sido practicado el 2 de septiembre de ese año, fue oportuno.

Frente "a los argumentos de cargo" coincidió con la apreciación del a quo, relativa a que por constituir hechos nuevos, no es procedente su análisis, sin embargo aclaró que, la adición de ingresos y la sanción por inexactitud, no pudo ser desvirtuada por el actor.

MINISTERIO PÚBLICO

Representado por el Procurador Octavo Delegado en lo contencioso, no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

A juicio de la Sala el fallo apelado debe ser revocado.

En primer término, el recurso de apelación está referido a la nulidad de la actuación administrativa derivada de su expedición extemporánea, pues a juicio de la parte los términos para la entidad oficial empezaban a correr a partir del 23 de mayo de 1990, fecha en la cual el contribuyente presentó su denuncio rentístico.

En relación con este cargo, es preciso aclararle al apoderado del actor, que de acuerdo con lo previsto en el Estatuto Tributario, particularmente en el artículo 705, el requerimiento especial "deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar". (Subraya la Sala), por lo que no es dable pretender contar el término para la notificación del requerimiento especial, a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta ya que la norma es clara al estipular como inicio de la mencionada oportunidad legal, la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

Hecha la anterior aclaración, estima la Sala que como la fecha límite de presentación del denuncio rentístico del actor, según lo dispuesto en el Decreto 3022 de 1989, que determinó los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones por el año gravable de 1989, fue el 15 de agosto de 1990, es a partir de ese día desde el cual deben contarse los dos años para la práctica del requerimiento especial, lo que en principio señalaría como término legal, el 15 de agosto de 1992.

Sin embargo, la ley prevé que el mencionado término, puede verse suspendido "cuando se practique inspección tributaria" (Subraya la Sala), por un lapso hasta de "tres (3) meses cuando se practique de oficio", según lo estatuye el artículo 706 del Estatuto Tributario, norma que es clara al disponer que la suspensión del término es procedente, tratándose de práctica de inspección tributaria, toda vez que es la realización efectiva de la mencionada diligencia, la que tiene tal virtualidad.

Por lo tanto no puede aceptarse, como lo pretende la Administración que el solo Auto comisorio dictado para la práctica de la inspección tributaria, sea suficiente para entender suspendido el término para notificar el requerimiento especial, por tres meses, como quiera que dentro del juicio no aparece demostrado que la Administración haya llevado a cabo la inspección ordenada, máxime cuando el contribuyente ha sido insistente en manifestar que la diligencia no se practicó y los funcionarios de impuestos, ni siquiera han negado tal afirmación.

En consecuencia, no siendo dable admitir la suspensión del término por tres meses, para la Sala es claro que el requerimiento especial ha debido ser notificado a mas tardar, el 15 de agosto de 1992 y que, por haber sido expedido el 2 de septiembre

de ese año, fue extemporáneo, lo que es suficiente para declarar la nulidad de la actuación acusada.

Adicionalmente considera la Sala pertinente aclararle a la apoderada de la Administración que alegó de conclusión en esta instancia, que en relación con los puntos de fondo objeto de la demanda y del recurso de apelación ante esta jurisdicción, no se ha presentado discusión alguna en relación con el agotamiento de la vía gubernativa, ya que tales argumentos fueron esgrimidos por el contribuyente, desde la respuesta al requerimiento ordinario.

Por las anteriores razones, la Sala procederá a revocar el fallo apelado y a declarar en firme el denuncio rentístico presentado por el contribuyente.

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

FALLA:

REVÓCASE el fallo apelado.

DECLÁRASE la nulidad de la operación administrativa constituída por la Liquidación Oficial de Revisión No. 02 del 24 de febrero de 1993 y la Resolución No. 02 del 31 de enero de 1994, mediante la cual se determinó el impuesto sobre la renta al señor JAIME MARTÍNEZ ALVAREZ, por el año gravable de 1989.

DECLÁRASE en firme la Liquidación Privada presentada por el señor JAIME MARTÍNEZ ALVAREZ el 23 de mayo de 1990, con el No. 0143804000631-8.

Reconócese personería a la abogada LUCETTE GUARÍN PULECIO para actuar en representación de la Nación.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SUPERINTENDENCIA DE CONTROL DE CAMBIOS-Funciones/**CADUCIDAD DE LA ACCIÓN CAMBIARIA/PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**-Facultades/**D.I.A.N.**

Con la nueva Carta Política se otorgaron facultades al ejecutivo que correspondían exclusivamente al Congreso de la República para llevar a cabo la modernización del Estado establecida en la nueva Constitución, proceso que comportaba la fusión, supresión o reestructuración de entidades públicas, otorgando para esto un plazo de 18 meses; en virtud de tal proceso y mediante el Decreto Ley 2117 de 1992 se fusionaron la Unidad Administrativa Especial de Aduanas Nacionales, que a su vez fue reestructurada para asumir desde entonces las funciones y negocios de la Superintendencia de Control de Cambios, entidad suprimida como consecuencia del mismo proceso. En cumplimiento de la reestructuración establecida la Superintendencia de Control de Cambios (entidad suprimida) debía entregar al nuevo ente los expedientes que estaban a su cargo, etapa de transición en la cual ni la Superintendencia ni la Unidad Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, ni ninguna entidad pública podía cumplir con las funciones de control de cambios, razón por la cual el Director haciendo uso de las facultades a él conferidas por el decreto Ley suspende los términos de caducidad y prescripción de las sanciones cambiarias.

D.I.A.N.-Funciones/**MODERNIZACIÓN DEL ESTADO/SUSPENSIÓN DE TÉRMINOS CAMBIARIOS**

El cargo contra las Resoluciones acusadas de que infringieron la normatividad contenida en el artículo 6o. del Decreto 1746 de 1991, no se

comparte porque lo dispuesto en las resoluciones no es fruto del ejercicio de funciones administrativas normales de la Dirección de Impuestos, sino que tienen su fundamento en las especiales atribuidas por el Decreto con fuerza de ley 2117de 1992, de manera que lo procedente es analizar si la previsión de ordenar una suspensión de términos en forma general como es, en resumen, la dispuesta en los actos acusados, se aviene o no a las facultades otorgadas por el citado decreto dentro del proceso conocido como de modernización del Estado. Argumento reiterado de los actores ha sido que dicha facultad se le otorgó a la DIAN para ser ejercida "... de conformidad con las disposiciones legales vigentes...", de donde se concluyen que al no haber tenido en cuenta esta limitación, se incurrió en un exceso. Resulta inaceptable tal argumento pues, entendida así la norma de habilitación, resultaría innecesaria, puesto que para suspender los términos en los eventos en que una disposición legal ya lo permite, no requería de una nueva ley que la autorizara. Por otra parte, la suspensión decretada para todos los "procesos" en curso respeta el principio de la igualdad por ser de carácter general y no deroga ni cambia los términos establecidos previamente por el Decreto 1746 de 1991 que, entre otras cosas dispuso en el artículo 28 de la derogatoria de la Ley 33 de 1975 (por lo que esta última no pudo ser violada).

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ventiuno (21) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 5981. Actor: Pablo José Acuña Fergusson. Nulidad del artículo 6o. de la Resolución 699 de agosto 5 de 1993 y del artículo 3o. de la Resolución 1883 de octubre 21 de 1993 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. FALLO.

Decide la Sala sobre la demanda que en acción de nulidad presentó en su propio nombre el ciudadano PABLO JOSÉ ACUÑA FERGUSSON contra el artículo 6o. de la Resolución 699 de agosto 5 de 1993 y del artículo 3o. de la Resolución 1883 de octubre 21 de 1993.

ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS

Resolución 699 de agosto 5 de 1993 en ejercicio de las facultades del literal j) de los artículos 9 y 13 del artículo 52 del Decreto 2117 de 1992:

> "ARTÍCULO 6o. Suspéndase hasta el 20 de agosto de 1993, los términos de caducidad de la acción de las infracciones cambiarias y de prescripción de la sanción, en los asuntos de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; cuyo conocimiento se avoca conforme lo dispone esta Resolución.

"Durante este lapso, se perfeccionará el acta de inventario de que trata el numeral lo. del Articulo 2o. de esta Resolución; se conformará el Grupo de Control Cambiario, se designará su Jefe y se cumplirán las funciones de que trata el numeral 8 del artículo 2o." (fls. 25/26).

Resolución 1883 de octubre 21 de 1993, dictada en ejercicio de las facultades consagradas en los artículos 13 y 109 del Decreto 2117 de 1992.

"**Artículo 3o.** Sin perjuicio de la suspensión de términos que operó hasta el 20 de agosto de 1993 por virtud del Artículo 6 de la Resolución 0699 de 1993, a partir de la fecha de la presente Resolución suspéndase por 20 días los términos de caducidad de la acción de las infracciones cambiarias y de prescripción de las sanciones en los asuntos de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales." (fl. 28).

LA DEMANDA

Mediante la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, se solicitó la nulidad y suspensión provisional de los actos administrativos citados por ser violatorios de las siguientes normas constitucionales y legales: artículos 2o., 4o., 6o., 29, artículo transitorio 20 de la Constitución Política 40 de la Ley 153 de 1887; y 699 del Código de Procedimiento Civil; por las siguientes razones:

Afirma el accionante después de un somero análisis del artículo transitorio 20 que los actos acusados son violatorios de la Constitución Política y de la ley por:

1o.- Las disposiciones acusadas fueron expedidas con base en disposiciones que no permitían la suspensión de términos; y para tal suspensión era necesario acudir a una disposición expresa por las consecuencias que tal medida conlleva.

2o.- La facultad concedida por el artículo 20 transitorio de la Constitución Política, al Presidente de la República es indelegable y sólo puede ser ejercida por el Jefe de Gobierno a través de Decretos con fuerza de ley, por consiguiente las resoluciones acusadas gozan de nulidad por incompetencia del funcionario que las expidió; transcribe apartes de providencia del Consejo de Estado para reafirmar su argumento.

3o.- Indebida autoprórroga de las facultades concedidas por la Constitución al Jefe del Gobierno Nacional. Por cuanto las resoluciones fueron expedidas fuera del término de los 18 meses otorgado para tal fin, es decir, extemporáneamente.

4o.- Las resoluciones acusadas son producto del artículo transitorio 20 y no del artículo 189, numerales 14, 15 y 16 de la Constitución Política.

5o.- El literal j) del artículo 13 del Decreto 2117 de 1993 delega la facultad de suspender términos en los procesos administrativos en curso cuando las circunstancias

lo exigen y de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, pero las resoluciones acusadas no describen esas circunstancias ni establecen las disposiciones legales vigentes que permitieron tomar tal decisión.

TRÁMITE PROCESAL

El actor solicita de modo expreso en la demanda la suspensión provisional de los actos acusados; la cual fue resuelta en auto del 17 de marzo de 1995 negándose la pretensión.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En sus consideraciones de oposición judicial la demandada analiza en primer término los alcances del artículo 20 transitorio de la Constitución Política; afirma que el Decreto Ley 2117 del 29 de diciembre de 1992, expedido con fundamento en el artículo citado, establece las pautas generales de la reestructuración de Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, señalando sus funciones y competencias; y que es con base en este Decreto-Ley que se expiden los actos administrativos acusados, Resoluciones 699 de agosto 5 de 1993 y 1889 de octubre 21 de 1993, en las cuales se desarrolla los funciones atribuidas por el decreto citado al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Aclara que el término de 18 meses establecido por el artículo 20 transitorio era para que el Gobierno ejerciera sus facultades de suprimir, fusionar o reestructurar las entidades de la Rama ejecutiva, y que dentro de ese término el Gobierno expidió los Decretos leyes para tal fin pero que cosa distinta, son los actos administrativos expedidos al interior de cada entidad reestructurada, los cuales no están limitados por el término perentorio anteriormente referido, pues estos son expedidos por cada una de ellas de acuerdo a sus necesidades.

También precisa que las facultades otorgadas al Gobierno por el artículo 20 transitorio son facultades excepcionales y muy específicas para la modernización del Estado, otorgadas por la Asamblea Constituyente al Ejecutivo por una sola vez, diferentes a las conferidas por el artículo 189 de la Constitución Política; que las facultades desarrolladas mediante las Resoluciones acusadas tienen sustento legal, y no son producto de delegación, pues, se trata de actos propios, de las funciones asignadas al Director de la entidad reestructurada, legalmente facultado por el artículo 13 literal j) del Decreto Ley 2117 de 1992.

Aduce, que del mismo contenido de las Resoluciones se deducen las circunstancias que ameritan la suspensión de términos, sin que fuera necesario enmarcarlas en los actos administrativos.

Finalmente, retoma los argumentos de defensa expuestos en la acción de nulidad contra los mismos actos administrativos, incoada por Emilio Wills Cervantes y Ramiro Cortés.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

De la demandada

La apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reitera los argumentos esgrimidos en la oposición a la demanda. Precisa además, que carece de fundamento el argumento del actor en cuanto a que los actos administrativos acusados reforman el término de prescripción de las acciones cambiarias por cuanto ese término sigue siendo de dos (2) años para la caducidad de la acción y de tres (3) años para la prescripción de la sanción, término que dado el proceso de reestructuración fue suspendido para los procesos que ya estaban en curso.

MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por la Doctora Ana Margarita Olaya de Obando, Procuradora Séptima Delegada ante la Corporación, estima que las pretensiones de la demanda deben ser despachadas favorablemente por cuanto los actos administrativos desconocieron las disposiciones de los artículos 113, 150 numeral 1o. y 122 de la Constitución Política.

CONSIDERACIONES

Aunque el Consejero que redacta esta ponencia, inadmitió la demanda por considerar que se daba el fenómeno de la sustracción de materia, la Sala de decisión consideró al resolver la súplica instaurada contra dicho auto que la demanda debía ser admitida, razón por la cual, en obedecimiento a dicha decisión, se propone sentencia con resolución de fondo sobre las pretensiones del actor, advirtiendo de paso que ellas ya habían sido objeto de definición por esta misma Sala, aunque el demandante aduce que plantea nuevos argumentos y nuevas razones de violación de normas superiores.

Se controvierte en este proceso la legalidad de las Resoluciones 0699 de agosto 5 de 1993 y 1883 de octubre 21 de 1993, mediante las cuales la Dirección de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales suspende los términos de caducidad y prescripción de las sanciones cambiarias.

El actor aunque menciona varias normas como violadas desarrolla únicamente las siguientes: artículo 20 transitorio de la Constitución Política, 40 de la Ley 153 de 1887 y 697 del Código de Procedimiento Civil.

Afirma el actor que las Resolusiones acusadas son producto del artículo 20 transitorio de la Constitución Política, por tal razón el ejecutivo no podía suspender términos, autoprorrogarse la facultad supuestamente otorgada, ni delegarla en cabeza del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales; además, que en las Resoluciones no se describen las circunstancias por las cuales se hace exigible la suspensión de términos ni se establecen las disposiciones vigentes que permitieron tomar dicha decisión.

Para resolver se considera:

Estima la Sala que para la decisión de este proceso es necesario remitirse a los antecedentes administrativos de los actos administrativos acusados: Resoluciones 699 de 1993 y 1883 de 1993 expedidas por el Director de le Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Entiende la Corporación que con la nueva carta Política se otorgaron facultades al ejecutivo que correspondían exclusivamente al Congreso de la República para llevar a cabo la modernización del Estado establecida en la nueva Constitución, proceso que comportaba la fusión, supresión o reestructuración de entidades públicas, otorgando para esto un plazo de 18 meses; en virtud de tal proceso y mediante el Decreto Ley 2117 de 1992 se fusionaron la Unidad Administrativa Especial de Impuestos Nacionales y la Unidad Administrativa Especial de Aduanas Nacionales, conformando una sola Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, que a su vez fue reestructurada para asumir desde entonces las funciones y negocios de la Superintendencia de Control de Cambios, entidad suprimida como consecuencia del mismo proceso.

En virtud del citado Decreto Ley se otorgan facultades al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales para administrar todo el equipo humano al servicio de la entidad: también, lo autoriza para "disponer la suspensión de términos en los procesos administrativos en curso, cuando las circunstancias lo exijan de acuerdo con las disposiciones legales vigentes".

En cumplimiento de la reestructuración establecida, la Superintendencia de Control de Cambios (entidad suprimida) debía entregar al nuevo ente los expedientes que estaban a su cargo, etapa de transición en la cual ni la Superintendencia ni la Unidad Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, ni ninguna entidad pública podía cumplir con las funciones de control de cambios, razón por la cual el Director, haciendo uso de las facultades a él conferidas por el Decreto Ley suspende los términos de caducidad y prescripción de las sanciones cambiarias mediante la Resolución 699 de agosto 5 de 1993 y 1883 de octubre 21 de 1993.

A este respecto, la Sala retoma los argumentos expuestos por la Corporación en la sentencia de julio 15 de 1994, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate, actor: Emilio Wills Cervantes y otro.

> "Para un cabal entendimiento de la controversia planteada, comienza la Sala por transcribir el artículo 13 y el artículo 52 del Decreto 2117 de 1992 en cuyos literales j) y q), respectivamente, se apoyó la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para dictar los actos acusados. Dicen así las normas invocadas que fueron dictadas por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades que le confirió el artículo transitorio 20 de la Constitución:

"DECRETO 2117 DE 1992

"Por el cual se fusionan la Dirección de Impuestos Nacionales y la Dirección de Aduanas Nacionales en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y se dictan otras disposiciones complementarias"

"ARTÍCULO 13. **Funciones del Director.** El Director, de acuerdo con las políticas e instrucciones señaladas por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, cumplirá las siguientes funciones:

"....

"j. Administrar el recurso humano de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, establecer la jornada laboral; organizar grupos de trabajo, cuando las necesidades del servicio así lo requieran; **así como disponer la suspensión de términos en los procesos administrativos en curso, cuando las circunstancias lo exijan, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes."**

"..... (se destaca).

"ARTÍCULO 52. **Subdirección de Fiscalización.** Conforme a las políticas e instrucciones del Subdirector General, son funciones de la Subdirección de Fiscalización, para ejercer directamente o a través de sus divisiones, las siguientes:

"....

"q) Avocar el conocimiento y competencias de funciones o asuntos a cargo de las dependencias de Fiscalización y/o Liquidación de las diferentes Administraciones, cuando existan circunstancias excepcionales que así lo ameriten, previa autorización el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales".

"Según la entidad demandada las Resoluciones acusadas fueron dictadas en razón del proceso de reestructuración institucional ordenado por la Constitución de 1991 y en especial por el artículo 20 transitorio, en virtud del cual se dispuso la supresión de la Superintendencia de Control de Cambios y la asignación de sus funciones a la nueva entidad U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante el Decreto 2117 de 1992, en el cual se destacan varias previsiones para llevar a la práctica dicha reforma administrativa, como la de crear un grupo especial de trabajo (Grupo de Control Cambiario) lo que implicó hacer un "inventario de procesos en curso", cuyos pormenores e aprecian en el Boletín del Ministerio de Hacienda y Crédito Público No. 33 Volumen 4 de agosto 27 de 1993 que recoge las dos Actas de transferencia de asuntos, trámites y expedientes de la extinguida Superintendencia a la DIAN

que contiene la relación de los expedientes que asumen al nueva entidad en 148 folios mas (sic) un listados en 6 folios de los que asumió la Subdireccion (sic) General, fuera de una relación de aproximadamente 150 expedientes en averiguación de su ubicación.

"Esta situación fáctica se comprende mejor si se tiene en cuenta que la Resolución 699 que autorizó a la Subdirección de Fiscalización para avocar el conocimiento y ejercer las competencias sobre control cambiario dispuso para tal efecto, crear el Grupo de Control Cambiario que tendría, entre otras, las siguientes responsabilidades: levantar el inventario de las actuaciones y disponer lo conducente a la notificación de los actos proferidos por la Superintendencia hasta su liquidación (numerales 1 y 8 del art. 2), a las cuales se refirió el segundo inciso del artículo 6 acusado, que no fue materia de demanda y que dispuso, después de ordenar la suspensión de términos, lo siguientes:

"Durante este lapso, se perfeccionará el acta de inventario de que trata el numeral 1del artículo 2 de esta Resolución, se conformará el Grupo e Control Cambiario, se designará su Jefe y se cumplirán las funciones de que trata el numeral 8 del artículo 2".

"Para la Sala, el tema central de la controversia radica en determinar los alcances de la expresión "....los procesos administrativos en curso....." respecto de los cuales el Decreto 2117 de 1992 otorgó al Director la facultad de suspender los términos y la de "de acuerdo con las disposiciones legales vigentes".

"Es preciso que el término **proceso** se ha reservado técnicamente al asunto sometido a consideración de la rama jurisdiccional, dejando a los tramitados a nivel gubernativo otras expresiones equivalentes como **procedimientos o actuaciones administrativas** (Dcto.01/84-primera parte), de tal suerte que el Dcto. 2117 ha de entenderse referido a la actuación de los funcionarios a quienes se les atribuyó competencia para investigar y sancionar a los infractores del régimen cambiario, que es actuación administrativa, antes a cargo de la Superintendencia de Control de Cambios y ahora de la DIAN.

"Así lo califica en formna (sic) expresa el Decreto 1746 de 1991 "por medio del cual se establece el régimen sancionatorio y el procedimiento administrativo cambiario a seguir por la Superintendencia de Cambios "y que, por otra parte, califica la infracción cambiaria de contravención meramente administrativa y dedica el Título II (con más de 20 artículos) a la regulación del "procedimiento administrativo cambiario", dentro del cual se destaca la consagración del término de caducidad de la acción de las infracciones cambiarias en dos años, contados a partir de la ocurrencia de los hechos que se interrumpe por la notificación del acto de cargos y corre por un (1) año más

a partir de dicha notificación. Dispone también que el término de prescripción de la sanción será de tres (3) años a partir de la ejecutoria de la providencia que la impuso. En estos términos fue modificada y derogada la Ley 33 de 1975 (que estableció 4 y 8 años para los mismos efectos).

"El cargo contra las Resoluciones acusadas de que infringieron la normatividad contenida en el artículo 6o. del Decreto 1746 de 1991 a la cual se hizo referencia antes; no la comparte esta Sección porque lo dispuesto en las Resoluciones no es fruto del ejercicio de funciones administrativas normales de la Direccion (sic) de Impuestos; sino que tienen su fundamento en las especiales atribuidas por el Decreto con fuerza de Ley 2117 de 1992, de manera que lo procedente es analizar si la previsión de ordenar una suspensión de términos en forma general como es, en resumen, la dispuesta en los actos acusados, se aviene o no a las facultades otorgadas por el citado decreto dentro del proceso conocido como de modernización del Estado.

"Argumento reiterado de los actores ha sido que dicha facultad se le otorgó a la DIAN para ser ejercida "...de conformidad con las disposiciones legales vigentes...", de donde concluyen que al no haber tenido en cuenta esta limitación, se incurrió en un exceso.

"Resulta inaceptable tal argumento pues, entendida así la norma de habilitación, resultaría innecesaria, puesto que para suspender los términos en los eventos en que una disposición legal ya lo permite, no requería de una nueva ley que la autorizara (téngase como ejemplo el caso de los impedimentos y recusaciones).

"La Sala encuentra comprensible la situación creada con el traspaso de funciones de la extinguida entidad a la nueva por el alto volumen de negocios en curso y ajustada a la previsión legal de "...cuando las circunstancias lo exijan..." asunto que competía calificar al propio Gobierno y no ha sido discutido por los demandantes.

"Por otra parte, la suspensión decretada para todos los "procesos" en curso, respeta el principio de la igualdad por ser de carácter general y no deroga ni cambia los términos establecidos previamente por el Decreto 1746 de 1991 que, entre otras cosas dispuso en el artículo 28 la derogatoria de la Ley 33 de 1975 (por lo que esta última no pudo ser violada). La posibilidad de ser necesaria la suspensión fue prevista por la ley y decretada de acuerdo a ella, cuando las circunstancias lo exigieron, de donde concluye la Sala que no se configuran las causales de nulidad alegadas por los actores."

De otra parte y en relación al cargo formulado por el actor en cuanto a que el ejecutivo autoprorrogó las facultades a él otorgadas por el artículo 20 transitorio, y las delegó sin poder hacerlo al Director de la Unidad Especial Administrativa de

Impuestos y Aduanas Nacionales, la Sala comparte los argumentos de la demandada en cuanto a que las facultades otorgadas al ejecutivo por el artículo 20 transitorio de la Constitución Política, se referían a la existencia y conformación de las entidades administrativas. Con este fin se dictó el Decreto Ley 2117 de 1992 que fusiona y reestructura la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, y es con fundamento en este Decreto que se regula el funcionamiento interno de la Unidad citada mediante las Resoluciones acusadas y por las cuales se suspenden los términos de caducidad de la acción y de prescripción de las sanciones cambiarias para los procesos en curso.

En conclusión, del análisis anterior la Sala considera que no se dan las causales de nulidad alegados por el actor.

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

FALLA:

No se accede a las súplicas de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

LIQUIDACIÓN PRIVADA-Firmeza/**LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN**-Validez/ **AUTO DE ARCHIVO/ERROR ARITMÉTICO**-Inexistencia

Si como expone la actora en los hechos de la demanda, la declaración de renta fue presentada el 5 de julio 1989, notificada la liquidación de revisión el 2 de marzo de 1992 dentro del término previsto en la ley, no se configuró la firmeza de la liquidación privada y por lo tanto no es nula la liquidación de revisión. Tampoco podía derivar la contribuyente tal consecuencia del hecho de que la Administración hubiera dictado auto de archivo con relación a un procedimiento específico, cual es el de corrección de errores aritméticos, porque este está únicamente referido a cuestiones meramente aritméticas, esto es de operaciones de suma, resta, multiplicación, división o aplicación de porcentajes y tarifas. Pero la materia referida a la aplicación de tarifas especiales para sociedades e inversionistas extranjeros, no es cuestión que sea susceptible de corrección aritmética, pues extraña el análisis del cumplimiento de las condiciones previstas en la ley para la aplicación de la tarifa especial y no de la general.

GANANCIA OCASIONAL-Determinación/**ACCIONES/COSTO FISCAL DE ACCIONES**-Determinación/**ACTIVO FIJO**-Reajuste

De acuerdo con la Ley 20 de 1979 art. 6o. vigente en el año de 1988, se consideran ganancias ocasionales, para toda clase de contribuyentes, entre otras, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que hayan hecho parte del activo fijo por un término de 2 años o más. Su cuantía, se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo de los activos inmovilizados. Costo que en materia de acciones, estaba

constituido por el precio de compra, más el ajuste fiscal equivalente al 100 del incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, fijado por el DANE, conforme con lo ordenado por el art. 16 de la Ley 75 de 1986, cuyo parágrafo 1o. permitió a todos los contribuyentes, sin excepción, ajustar anualmente el costo de los bienes muebles e inmuebles que tuvieron el carácter de activos fijos. También permitió la Ley 75 de 1986, de manera transitoria para el año de 1986 la determinación de un costo fiscal diferente en virtud de lo dispuesto en su artículo 85.

COSTO FISCAL DE ACCIONES/ENAJENACIÓN DE ACCIONES/PÉRDIDA DE ENAJENACIÓN DE ACCIONES/COSTO FISCAL-Reajuste

La Administración no podía dividir el acto único de enajenación del paquete de acciones, para darles tratamientos tributarios diferentes, ya que para efectos de calcular la ganancia ocasional, el costo de los bienes,en este caso, el de las acciones, es el costo fiscal (valor de compra más ajustes fiscales reconocidos por la ley) que figure en pesos en la respectiva declaración tributaria sin que sea posible determinar distintas consecuencias impositivas por el hecho de haber presentado la sociedad, de manera fraccionada, la venta de acciones; con derechos cambiarios y, acciones sin tal derecho, pues son distintos los efectos cambiarios de los impositivos de la inversión extranjera. La negociación de acciones, en un mismo año gravable no podía tener consecuencias fiscales diferentes para efectos de determinar la ganancia ocasional. Si bien es cierto que el art. 53 del Decreto 2247 de 1974, determinaba que el ajuste al costo fiscal no tenía efecto para liquidar pérdida en la enajenación de activos, tal norma no resultaba aplicable en casos como el presente, en que la única operación de venta de todo un paquete accionario no produjo pérdida sino ganancia ocasional.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiuno (21) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 6057. Actor: SOCIEDAD BANKERS INTERNATIONAL CORPORATION. NIT 890.905.964. Apelación de la sentencia del 28 de octubre de 1994 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Juicio de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter fiscal. Renta 1988. FALLO.

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por el apoderado judicial de la actora y el apoderado de la demanda contra la sentencia del 28 de octubre de 1994, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó parcialmente las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho intentado por la sociedad BANKERS INTERNATIONAL CORPORATION NIT 890.905.964, contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración

Especial de Personas Jurídicas de Bogotá le determinó los impuestos de renta y complementarios de ganancias ocasionales y remesas y le impuso sanción por inexactitud, por el año gravable de 1988.

ANTECEDENTES

La actora, inversionista extranjera, poseía en la sociedad Petroquímica del Atlántico S.A. "PASA S.A". 2.075.000 acciones, las que enajenó a otro inversionista extranjero mediante operación realizada en el exterior.

De dichas acciones sólo 817.500 se encontraban registradas ante la Oficina de Cambios del Banco de la República y el precio prometido en venta fue de $374.129.500, para el resto, osea 1.257.500, que no tenían derecho a registro, el precio de venta se pactó en $82.135.620.

Con relación a esta negociación y en virtud de lo dispuesto por el artículo 12 del Decreto 231 de 1983, (hoy artículo 326 del Estatuto Tributario), solicitó ante la Dirección de Impuestos Nacionales la liquidación "provisional" del impuesto sobre la renta y ganancias ocasionales, la que fue efectuada por la oficina de Estudios Tributarios (Fl. 96) el 8 de noviembre de 1988, oportunidad en la cual y en forma provisional, con relación a las acciones correspondientes al capital registrado en la Oficina de Cambios, partiendo del valor de compra y atendidos los reajustes fiscales certificados por la sociedad, determinó un costo para las 817.500 acciones registradas de $156.276.250, que restado del precio de venta $374.129.500, generó una ganancia ocasional de $217.853.258, un impuesto de ganancia ocasional de $65.355.975 y un impuesto de remesas de $2.178.533. Impuestos que fueron cancelados por la sociedad.

Posteriormente, la sociedad extranjera presentó a través de su representante en Colombia la declaración de renta y patrimonio por el año gravable de 1988, el 5 de julio 1989, en la cual denunció ingresos por concepto de dividendos y participaciones por $22.410.000, una renta líquida por igual valor, sobre la cual aplicó la tarifa de 25% liquidó un impuesto de renta por $5.603.000; ingreso susceptibles de constituír ganancia ocasional por $456.265.000, suma de la cual detrajo costos por $396.664.000, para una ganancia ocasional gravable de $59.601.000 e impuesto de $17.880.000 por este concepto, más impuesto de remesas por $2.179.000, para un total a cargo de $25.662.000 sobre el cual aplicó las retenciones en la fuente que por concepto de dividendos le fueron efectuados por $5.603.000 y un saldo a pagar de $20.059.000.

El 12 de diciembre de 1990, la sociedad extranjera solicitó la devolución del saldo resultante del pago de los impuestos liquidados provisionalmente por la Oficina de Estudios Tributarios y el valor calculado por ella en la liquidación privada. Solicitud que fue inadmitida por la Administración de Impuestos mediante auto 0493 de 1991 al estimar que se presentaban indicios de inexactitud y, que debido a tal circunstancia la Administración mediante auto 006 de 1991 suspendió términos para efectos de la investigación que se inició con el requerimiento especial 0040 de 11 de junio de 1991.

Requerimiento en el cual la Administración de Impuestos, previa inspección a la contabilidad (acta de junio 11 de 1991), propuso a la sociedad la modificación de la liquidación privada, como consecuencia del rechazo de la pérdida ocasional declarada por $158.252.619, atribuible a la enajenación de acciones sin derecho a registro, con la cual pretendía disminuir la ganancia ocasional de las acciones con derecho a registro, en razón de que dicha pérdida la generaba la sociedad con el ajuste al costo fiscal de acciones y no sobre el costo histórico de $10.00 por cada acción; también propuso la aplicación de la tarifa del impuesto de renta al 30% y no al 25%, y la imposición de la sanción por inexactitud.

Proposición que concretó, oída la respuesta al requerimiento, en la liquidación de revisión 0040 del 11 de junio de 1991.

Contra dicho acto administrativo la sociedad recurrió en reconsideración, alegando la ilegalidad de la determinación impositiva, pues la venta de acciones por tratarse de un solo acto jurídico no podía tener consecuencias fiscales diferentes ni podía fraccionarla la Administración para tal efecto, y al así hacerlo, desconoció el artículo 300 del Estatuto Tributario; la nulidad del acto administrativo por notificación inoportuna y por no haberse pronunciado sobre las pruebas pedidas con el requerimiento especial, y la improcedencia de la sanción por inexactitud.

El recurso fue fallado mediante la Resolución 00130 del 30 de marzo de 1993, que confirmó la liquidación recurrida.

LA DEMANDA

En demanda de nulidad y restablecimiento del derecho acudió la sociedad ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, al estimar que al expedir el acto administrativo de determinación del impuesto, acusado, la Administración violó: la Constitución Política de 1991 artículos 3o. 4o. y 29. (Constitución Política de 1886 artículos 16, 20 y 26), la ley 58 de 1982 artículos 2o 3o. y 4o. el Código Contencioso Administrativo artículos 2o. y 63; la ley 52 de 1977 artículos 31, 32 inciso 1o. y 57 (hoy artículos 742 y 730 del Estatuto Tributario); el Decreto 2503 de 1987 artículos 24, 44, 46 y 50 (artículos 70, 647, 707 del Estatuto Tributario), el Código de Procedimiento Civil artículos 174 y siguientes; la Ley 20 de 1979, artículo 6o. (artículo 300 del Estatuto Tributario), el Decreto 2247 de 1974, artículo 54 (artículo 70 del Estatuto Tributario), la ley 75 de 1986 artículos 16 y 65 (artículos 69 y 868 del Estatuto Tributario).

A su juicio el acto administativo desconoció la firmeza de la liquidación privada declarada en acto oficial posterior al requerimiento especial; pretermitió la etapa probatoria impretada con la respuesta al requerimiento, consistente en la solicitud de prueba documental al Departamento de Planeación y la Oficina de Cambios del Banco de la República; dio al contrato de enajenación de acciones efectos fiscales que no tenía, ignorando que el resultado financiero de la venta de acciones no generó pérdida sino un menor valor de la ganancia ocasional.

Finalmente violó la ley, al imponer la sanción por inexacitud sin haberse configurado ninguno de los hechos que para el efecto prevé el artículo 44 del Decreto 2503 de 1987 (hoy artículo 647 del Estatuto Tributario).

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda en cuanto impetraba la improcedencia de la sanción por inexactitud, al estimar que desde un principio habían surgido entre la contribuyente y la Administración criterios encontrados acerca de la enajenación de las acciones no registradas, cuyo resultado fue imputado como un menor valor de la ganancia ocasional.

No dio prosperidad a los cargos de violación de las normas que regulan la manera de determinar la ganancia ocasional en venta de activos fijos, al considerar que el artículo 53 del Decreto 2247 de 1974, parágrafo, disponía que en el caso de acciones, los ajustes sólo producían efectos para determinar la renta o ganancia ocasional que se obtuviese en la enajenación y, si bien la Ley 75 de 1986, en el artículo 64, se refirió a los ajustes para efectos de determinar la renta o ganancia ocasional, en el parágrafo primero, expresó que los ajustes contemplados en el parágrafo 1o. del artículo 16 de la citada ley, no eran aplicables para determinar la renta o ganancia ocasional prevista en el mismo artículo. Es decir, que la regulación relativa al tratamiento que debía darse a los ajustes del valor de los activos fijos, solo vino a modificarse mediante los artículos 311, 312 y 318 del Estatuto Tributario con vigencia a partir de 1992. En consecuencia en el año gravable de 1988 estaban vigentes en esta materia los Decretos 2247de 1974, y 3747 de 1982 que aplicó la Administración en la actuación administrativa, que de esta manera se ajustó a derecho.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

El apoderado de la actora, al interponer el recurso de apelación, luego de reiterar los hechos de la demanda y los conceptos de violación de las normas supuestamente transgredidas, alega que la sentencia acusada debe revocarse en cuanto no accedió al reconocimiento del menor valor de la ganancia ocasional, porque el hecho de que se trata de una sola transacción, a la cual corresponde un precio global, único, sin que sea posible discriminarlo para los efectos tributarios que pretende la Administración, es corroborado por una norma que proviene precisamente del mismo decreto que la propia Administración pretende aplicar, el No. 2247 de 1974, artículo 55 (incorporado al artículo 76 del Estatuto Tributario).

Si bien esta norma contempla la situación desde el punto de vista del comprador, el principio que de él se deriva es igualmente válido para el vendedor. Norma que claramente expresa que "cuando el contribuyente tuviere dentro de su patrimonio acciones de una misma empresa cuyos costos fueren diferentes, debe tomar como costo de enajenación el promedio de tales costos."

Considera ilustrativa la norma mencionada en cuanto aún en el caso de que se tuviere frente a precios diferentes, la norma tributaria establece que ellos deben promediarse a fin de reconocer el hecho de que unas acciones de una misma sociedad, propiedad de una misma persona, no pueden tener un valor diferente, pues cada una de ellas representa idéntico porcentaje de participación en el patrimonio social y confiere a su titular derechos de igual jerarquía, hecho que determina el considerarlas como de un mismo precio (el promedio).

Si ello es cierto respecto de dos ventas diferentes, con distintas partes, precios, actos jurídicos y momentos de enajenación, con mayor razón se aplica a este evento en el que, por todas las características, constituye un solo acto de enajenación para todos los efectos legales correspondientes.

Explica que con relación al precio, la diferenciación hecha por la sociedad obedeció no al querer de las partes ni a la realidad de la transacción, sino a la necesidad de modificar el titular de la inversión extranjera en el registro existente en la Oficina de Cambios del Banco de la República, como consecuencia necesaria de la transacción y además, la de solicitar la liquidación provisional de los impuestos, gestiones ambas que proceden obviamente en forma exclusiva para las acciones registradas más no para las no registradas, pues como se dijo el interés de comprador y vendedor se centró en que aquel le transferiría a éste un "paquete accionario" representativo de una determinada participación en una sociedad, y el precio se le asignó al total.

Tanto es así que para el comprador el costo de adquisición de las acciones es el valor promedio de las mismas, con el cual no resulta lógico que para el vendedor el precio de venta sea distinto pues la operación versó sobre un "todo" (participación accionaria de BANKERS en PASA) y el precio fue la totalidad acordada por el paquete de acciones vendidas.

Pide se confirme la sentencia en cuanto declara improcedente la sanción por inexactitud porque, tal como lo declaró el *a-quo,* no se presentó ninguna de las hipótesis que a la luz del artículo 247 del Estatuto Tributario se consagran como causal de inexactitud.

La apoderada de la demanda al apelar, solicita se revoque la sentencia en cuanto levanta la sanción por inexactitud, y se mantenga en cuanto declara la legalidad del acto administrativo frente a las normas indicadas como violadas por la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de la sociedad actora al alegar de conclusión, reitera los argumentos expuestos en la demanda y al interponer el recurso de apelación, relacionados con la firmeza de la liquidación privada reconocida por la Administración en auto de archivo 00409 de julio 3 de 1991; la nulidad del acto administrativo, por no decretar pruebas, la errónea estimación del resultado financiero de la venta del paquete

accionario de la sociedad PASA como operación única de acciones registradas y no registradas y, la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Pide se acceda íntegramente a las pretensiones de la demanda.

La apoderada de la demandada al alegar de conclusión se opone a los argumentos de la actora relacionados con:

a) La firmeza de la liquidación privada, expresando que las facultades que puede ejercer la Administración dentro del término que se requiere para entender que la declaración ha quedado en firme son de diferente índole, y que las determinaciones que tome dentro del proceso de liquidación de correción aritmética no perjudican el proceso de determinación del impuesto mediante liquidación de revisión, como se expresa claramente en el artículo 699 del Estatuto Tributario.

b) La no nulidad del acto administrativo al no practicar las pruebas pedidas por el contribuyente, porque éstas ya habían sido practicadas por la Administración y constituyeron el fundamento para adoptar su decisión.

c) La legalidad del desconocimiento del costo fiscal de las acciones, no registradas, aplicado por la sociedad para efectos de determinar la ganancia ocasional, el que solo podía determinarse conforme con lo señalado por los artículos 16 de la Ley 75 de 1986 y 53 del Decreto 2247 de 1974. Si bien era cierto que el hecho económico fue uno solo, el tratamiento fiscal debía ser distinto por cuanto una parte de la venta se realizó a pérdida y sobre esta parte debía aplicarse la norma que no permite tomar en cuenta los ajustes fiscales para generar pérdidas.

d) Era procedente la imposición de la sanción por inexactitud, porque el significado de la diferencia de criterios apunta a la existencia de una norma fiscal que contiene vacíos, es contradictoria o admite varias interpretaciones, pero cuando el texto de la norma era claro, no podía excusarse el contribuyente para su inobservancia.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por el Procurador Octavo Delegado ante la Corporación, no actuó en esta instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1) Firmeza de la liquidación privada

Para el año gravable de 1988 eran aplicables los artículos 53 y 54 del Decreto 2503 de 1987, que debido a su importancia para el *sub-lite* se transcriben:

"Artículo 53". Firmeza de la liquidación privada.

"La declaración tributaria quedará en firme si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado

requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se halla presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma."

"La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial."

"También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó."

"Artículo 54". Suspensión de términos.

"Cuando se practique inspección tributaria, el término para practicar el requerimiento especial, para practicar la liquidación de revisión, para fallar los recursos, y para que la declaración quede en firme, se suspenderá mientras dure la inspección, cuando ésta se practique a solicitud del contribuyente responsable, agente retenedor o declarante, y hasta tres (3) meses cuando se practique de oficio."

Consagró así la ley como única causal de firmeza de la declaración privada el mero transcurso del plazo de los dos (2) años siguientes a la fecha de presentación de la declaración tributaria, de su "corrección" o adición, o de la solicitud del saldo a favor que en ella resulte, sin que la Administración notifique el requerimiento y una vez contestado éste debía practicarse dentro del plazo de seis (6) meses la liquidación de revisión. Términos que se suspenderán si se presenta inspección tributaria.

Entonces, si como expone la sociedad actora en los hechos de la demanda, la declaración de renta fue presentada el 5 de julio de 1989, notificada la liquidación de revisión el 2 de marzo de 1992 dentro del término previsto en la ley, no se configuró la firmeza de la liquidación privada y por lo tanto no es nula la liquidación de revisión.

Tampoco podía derivar la contribuyente tal consecuencia del hecho de que la administración hubiera dictado auto de archivo con relación a un procedimiento específico, cual es el de corrección de errores aritméticos, porque éste está únicamente referido a cuestiones meramente aritméticas, esto es de operaciones de suma, resta, multiplicación, división o aplicación de porcentajes y tarifas.

Pero la materia referida a la aplicación de tarifas especiales para sociedades e inversionistas extranjeros, no es cuestión que sea susceptible de corrección aritmética, pues entraña el análisis del cumplimiento de las condiciones previstas en la ley para la aplicación de la tarifa especial y no de la general.

En consecuencia el auto de archivo dictado dentro del programa de correcciones aritméticas no tiene otro sentido que declarar que en la presentación de la declaración

tributaria, verificadas las operaciones aritméticas, no se presentaron errores de este tipo.

2) Nulidad del acto administrativo

Tampoco se configura la nulidad del acto administrativo por no haber solicitado la Administración las pruebas documentales pedidas por la actora, porque éstas ya se encontraban en la Administración al ser enviadas con oportunidad de la liquidación provisional para efectos de la sustitución de inversionista y además, no eran conducentes para demostrar el costo fiscal de las acciones.

3) Resultado financiero de la venta de acciones, ganancias y pérdidas ocasionales.

Conforme con lo establecido por la Ley 20 de 1979, artículo 6o. vigente en el año de 1988, se consideran ganancias ocasionales, para toda clase de contribuyentes, entre otras, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que hayan hecho parte del activo fijo por un término de 2 años o más.

Su cuantía, se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo de los activos inmovilizados. Costo que en materia de acciones, estaba constituído por el precio de compra, más el ajuste fiscal equivalente al 100% del incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, fijado por el DANE, conforme con lo ordenado en el artículo 16 de la Ley 75 de 1986, cuyo parágrafo 1o., permitió a todos los contribuyentes, sin excepción, ajustar anualmente el costo de los bienes muebles e inmuebles que tuvieron el carácter de activos fijos.

También permitió la Ley 75 de 1986, de manera transitoria para el año de 1986 la determinación de un costo fiscal diferente en virtud de lo dispuesto en su artículo 65 así:

> "En las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986, los contribuyentes podrán ajustar al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos el 31 de diciembre de dicho año. Este ajuste no se tomará en cuenta para fines catastrales. Para el caso de las acciones poseídas a 31 de diciembre de 1986, que sean activos fijos y se coticen en Bolsa, el ajuste previsto en este artículo no podrá ser superior al promedio del precio en Bolsa en el último mes de 1986; para las demás acciones dicho ajuste no podrá ser superior al valor que resulte de dividir el patrimonio neto de la sociedad por el número de acciones en circulación o de propiedad de los accionistas.
>
> "El ajuste de que trata este artículo se tendrá en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación del activo". (Subraya la Sala)

En el *sub-lite,* la sociedad BANKERS DE COLOMBIA, en cumpliniento de la citada norma ajustó el costo fiscal de las acciones.

Costo fiscal que admitió la Administración, al practicar la liquidación provisional del impuesto de ganancias ocasionales para efectos de la sustitución de inversionista extranjero, oportunidad en la cual fijó como costo fiscal el valor de $137.64 por acción, a diciembre 31 de 1986, y ajustes de 16.79% para el año de 1987 y del 23.65% para 1988, y proporcional al tiempo de posesión en dicho año de 18.92%.

En consecuencia, el costo fiscal para cada acción fue de $191.16 que multiplicado por el número total de acciones vendidas, 2.075.000 permite calcular un costo de $396.657.000, valor similar al declarado por la contribuyente.

Asiste razón a la actora, cuando alega que la Administración no podía dividir el acto único de enajenación del paquete de acciones, para darles tratamientos tributarios diferentes, ya que para efectos de calcular la ganancia ocasional, el costo de los bienes, en este caso, el de las acciones, es el costo fiscal (valor de compra más ajustes fiscales reconocidos por la ley) que figure en pesos en la respectiva declaración tributaria sin que sea posible determinar distintas consecuencias impositivas por el hecho de haber presentado la sociedad, de manera fraccionada, la venta de acciones: con derechos cambiarios y, acciones sin tal derecho, pues como bien anota la demandante, son distintos los efectos cambiarios de los impositivos de la inversión extranjera .La negociación de acciones, en un mismo año gravable no podía tener consecuencias fiscales diferentes para efectos de determinar la ganancia ocasional. Si bien es cierto que el artículo 53 del Decreto 2247 de 1974, determinaba que el ajuste al costo fiscal no tenía efecto para liquidar pérdida en la enajenación de activos, tal norma no resultaba aplicable en casos como el presente, en que la única operación de venta de todo un paquete accionario no produjo pérdida sino ganancia ocasional.

En consecuencia la decisión del Tribunal en cuanto no dio prosperidad al cargo de violación del artículo 6o. de la ley 20 de 1979 y 53 del Decreto 2247 de 1974 en concordancia con los artículos 16 y 65 de la Ley 75 de 1986, habrá de revocarse, para acceder a las súplicas de la demanda.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

Preceptúa el artículo 44 del Decreto 2503 de 1987:

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

"... No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la intepretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos." (Subraya la Sala)

El análisis de esta norma frente a los hechos expuestos en el punto anterior, permite deducir que el valor declarado como costo fiscal de las acciones enajenadas, con base en las declaraciones de renta de 1986, 1987 y 1988 (proporcional) fue admitido como real por la propia Administración, para efectos de determinar la ganancia ocasional de parte de las mismas 2.075.000 acciones poseídas a diciembre 31 de 1986. Costo que era igual para todas y cada una de ellas, así haya sido diferente el precio de enajenación atendidas las circunstancias del registro ante la Oficina de Cambios del Banco de la República. Si eventualmente el costo fiscal de la acción declarado por la sociedad no correspondía al resultado de aplicar el valor del costo fiscal en 1986, los incrementos porcentuales para 1987 y 1988, fue cuestión, que además de no ser objetada por la Administración, fue aprobada por la misma en la Liquidación Provisional, por lo que resulta improcedente la sanción por inexactitud y la decisión del Tribunal, que así la declara, merece aprobación, aunque ahora por razón de haber desaparecidos los hechos en que la Administración la fundaba.

Como consecuencia de la aceptación del costo fiscal procede la práctica de una nueva liquidación que en lo referente al tema discutido confirma los valores declarados por el contribuyente:

CONCEPTO		**BASE**	**IMPUESTO**
Renta			
Líquida gravable			
La determinada por la			
Administración no varía		$ 22.410.000	$ 5.603.000
Ganancia ocasional			
Ingresos susceptibles			
constituir ganancia			
ocasional	$ 456.265.000		
Menos:			
Costo fiscal	$ 396.664.000	59.601.000	17.880.000
Remesas			
El determinado por la			
Administración no varía			2.179.000
Total a cargo			25.662.000

CONCEPTO	BASE	IMPUESTO
Menos:		
Retenciones en la fuente		
reconocidas por la Administración		5.603.000
TOTAL A PAGAR		$ 20.059.000

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

FALLA:

1o. **REVÓCASE** la sentencia del 28 de octubre de 1994, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el juicio 9666.

2o. **ANÚLANSE** la liquidación oficial de revisión 000020 del 2 de marzo de 1992 y la Resolución 00130 del 30 de marzo de 1993, expedidas por la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas de Santa Fe de Bogotá.

3o. En su lugar **FÍJASE** en la suma de VEINTICINCO MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y DOS MIL PESOS M/CTE ($25.662.000), el valor total del impuesto sobre la renta y complementarios, que por el año gravable de 1988 corresponde pagar a la sociedad BANKERS INTERNATIONAL CORPORATION, al cual imputará la Administración, las retenciones en la fuente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

4o. **RECONÓCESE** personería a la Dra. Doris Pinzón Arévalo a términos del poder que obra a folio 236 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

GILBERTO ARANGO LONDOÑO
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A FLÓREZ ROJAS
Secretario

ERROR ARITMÉTICO-Inexistencia/**UTILIDAD EN VENTA DE INMUEBLE POR UTILIDAD PÚBLICA/ACTUALIZACIÓN DE CONDENA/ÍNDICE DE PRECIOS/CONDENA-**Reajuste

En el presente caso no se dan los supuestos básicos del error aritmético (artículo 697 del E.T.), pues la base gravable para liquidar el impuesto de ganancia ocasional no fue correctamente declarada debido a un "error de transcripción", a más de que la actora demostró con pruebas idóneas que en la venta de la finca obtuvo una utilidad no gravable, no constitutiva de renta ni de ganancia ocasional por disponerlo expresamente así el artículo 25 de la Ley 9a. de 1983 (venta de inmuebles por motivos de interés público o de utilidad social). De acuerdo con lo anterior, se estima que la orden de devolver la suma cuestionada se encuentra ajustada a la ley porque su origen es la declaratoria de firmeza de la liquidación privada, la cancelación de intereses de mora (pago de lo no debido) y al ajuste monetario según los índices promedio de precios al consumidor (art. 178 del C.C.A.). En efecto, teniendo que el índice promedio de precios al consumidor del DANE del mes de septiembre de 1992 es de 258,38 y el del mes de diciembre de 1994 de 398,24 al reemplazar y cuantificar estos valores en la respectiva fórmula (INDICE FINAL/INDICE INICIAL) x VALOR PAGADO = VALOR ACTUAL se obtiene el siguiente resultado: VALOR ACTUAL = $ 9.429.295, que como se puede observar al verificar matemáticamente los anteriores valores se establece una suma ligeramente superior a la que se ordena devolver, pero en vista de que la consulta se surte en favor de la entidad pública para no hacer más gravosa la situación de ésta se aprueba la sentencia apelada.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiuno (21) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7144. Actora: BEATRIZ CORREA RESTREPO. Consulta Sentencia de diciembre 19 de 1994 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. (Impuesto de renta año gravable 1988). FALLO.

Decide la Sala en grado de consulta la sentencia de 19 de diciembre de 1994 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Antioquia accedió a las súplicas de la demanda formulada por BEATRIZ CORREA RESTREPO con cédula de ciudadanía No. 21.373.183 de Medellín en relación con la liquidación del impuesto de renta, patrimonio y ganancias ocasionales del año gravable de 1988, pero especialmente en cuanto ordena la devolución de la suma de $9.421.367.34 la cual incluye el mayor valor de lo pagado por exceso, intereses de mora y la actualización de la respectiva suma.

ANTECEDENTES

La contribuyente presentó en el Banco Comercial Antioqueño –Plaza El Poblado– la declaración de renta del año gravable 1988 cancelando el total del saldo a pagar ($ 40.403) que registra el renglón 40 de la liquidación privada. (fl. 13.)

La Administración de Impuestos Nacionales de Medellín por medio de la liquidación oficial de corrección aritmética 292 de julio 5 de 1991 la modificó adicionándole el impuesto de ganancias ocasionales y la respectiva sanción por corrección aritmética de lo cual resultó un saldo a pagar de $2.962.023 que la contribuyente canceló en el mismo Banco Comercial Antioqueño así:

Valor a pagar	$ 2.921.620
Intereses de mora	$ 3.196.151
Total suma pagada	$ 6.117.771 (fl. 24).

Habiendo sido adverso el resultado de la impugnación en la vía gubernativa (Resolución 0214 de junio 18 de 1992), pues la Administración confirmó la liquidación de corrección aritmética, la contribuyente ocurrió en demanda ante el Tribunal, el cual una vez efectuó el estudio correspondiente, llegó a la conclusión que en el subexamine no se daban los supuestos de hecho y de derecho del error aritmético del artículo 697 del Estatuto Tributario transcribiendo apartes de la sentencia de julio 19 de 1991 (Ponente: Doctora Consuelo Sarria O.), pues señala que en este caso realmente se incurrió en un error de transcripción.

En la sentencia del Tribunal se anulan los actos acusados declarando la firmeza de la liquidación privada presentada por la contribuyente; pero además, ordena la

devolución de la suma de $9.421.367,34 actualizada de acuerdo con los índices de precios correspondientes a septiembre de 1992 y diciembre de 1994, así:

$$\$6.117.771 \quad \text{por} \quad \frac{\text{índice final}}{\text{índice inicial}}$$

$$\$6.117.771 \quad \text{por} \quad \frac{398.24}{258.38} = \$\ 9.421.367.34$$

A solicitud de la apoderada judicial de la Nación con fundamento en el artículo 184 del Código Contencioso Administrativo el *a-quo* ordenó se surtiera el grado de consulta remitiendo el expediente al Consejo de Estado. (fls. 120/121).

Llegado el proceso a la Corporación se le dio el trámite de rigor, habiendo precisado la parte demandada dentro del término de traslado que en razón de que los actos impugnados se refieren a la liquidación oficial de corrección aritmética, "no es procedente la devolución de las sumas pagadas en exceso, por cuanto los actos administrativos no se originaron ni se relacionaron con devolución de impuestos." (fl. 135).

Al efecto transcribe apartes del fallo proferido el 25 de julio de 1994 (expediente 5332, actora:María Pía Vélez de Restrepo, Ponente, Dr. Delio Gómez Leyva) y de la sentencia de octubre 30 de 1992 (expediente 3881, actor, Maltería de Colombia S.A., Ponente, Dr. Carmelo Martínez Conn) en cuyas decisiones se plasma el anterior criterio.

CONSIDERACIONES

La Sala precisa que en este caso procede el grado de consulta de la sentencia proferida por el Tribunal al tenor del artículo 184 del Código Contencioso Administrativo.

Ahora bien, examinado el expediente se establece que la contibuyente solicitó en el libelo de demanda la nulidad de los actos acusados y como restablecimiento del derecho la declaratoria de firmeza de la liquidación privada presentada en el año gravable 1988 por valor de $ 40.404. Además, pidió la restitución de la suma de $ 6.117.771 pagada por concepto del mayor impuesto determinado en la liquidación oficial de corrección aritmética $2.921.620 con sus respectivos intereses de mora ($ 3.191.151).

Respecto a la decisión del Tribunal de anular los actos demandados la Sala la encuentra correcta, porque en el presente caso no se dan los supuestos básicos del error aritmético (artículo 697 del Estatuto Tributario), pues la base gravable para liquidar el impuesto de ganancia ocasional no fue correctamente declarada debido a un "error de transcripción", a más de que la actora demostró con pruebas idóneas

que en la venta de la finca "Santa Catalina" obtuvo una utilidad no gravable de $9.819.826, no constitutiva de renta ni de ganancia ocasional por disponerlo expresamente así el artículo 25 de la Ley 9a. de 1983 (venta de inmuebles por motivos de interés público o de utilidad social).

En cuanto a la orden de devolución se precisa que según fotocopia autenticada del recibo oficial de pago No. 911061090998 aparece acreditado que la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín recibió la suma de $6.117.771 por los mencionados conceptos, pues el sello del Banco Comercial Antioqueño El Poblado de fecha 4 de septiembre de 1992 así lo indica. (fl. 24).

De acuerdo con lo anterior, la Sala estima que la orden del Tribunal de devolver la suma de $9.421.367,34 se encuentra ajustada a la ley porque su orígen es la declaratoria de firmeza de la liquidación privada, la cancelación de interés de mora (pago de lo no debido) y al ajuste monetario según los índices promedio de precios al consumidor (artículo 178 del Código Contencioso Administrativo).

En efecto, teniendo en cuenta que el índice promedio de precios al consumidor del DANE del mes de septiembre de 1992 es de 258.38 y el del mes de diciembre de 1994 de 398.24, al reemplazar y cuantificar estos valores en la respectiva fórmula (ÍNDICE FINAL/ÍNDICE INICIAL x VALOR PAGADO = VALOR ACTUAL) se obtiene el siguiente resultado:

$$\frac{389.24}{258.38} \times 6.117.771 = \$\ 9.429.295$$

Como se puede observar al verificar matemáticamente los anteriores valores se establece una suma actualizada ligeramente superior a la que se ordena devolver, pero en vista de que la consulta se surte en favor de la entidad pública, para no hacer más gravosa la situación de ésta se aprueba la sentencia de 19 de diciembre de 1994 en cuanto ordena la devolución de la suma de $ 9.421.367.34.

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

FALLA:

1o.- **APRUÉBASE** la sentencia de 19 de diciembre de 1994 proferida en el juicio 921326 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Antioquia accedió a las súplicas de la demanda formulada por BEATRIZ CORREA RESTREPO con cédula de ciudadanía No. 21.373.183 de Medellín en relación con los actos de determinación de los impuestos de renta, patrimonio y ganancias ocasionales del año gravable 1988, pero especialmente en cuanto ordena la devolución de la suma de

nueve millones cuatrocientos veintiún mil trescientos sesenta y siete pesos con 34/ 100 moneda corriente ($9.421.367.34 M/cte.) .

2o.- **RECONÓCESE PERSONERÍA** a la abogada Ivonnie Edith Gallardo Gómez de acuerdo con el poder visible a folio 139 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

ALFREDO LEWIN FIGUEROA
Conjuez - Ausente

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

NOTIFICACIÓN PERSONAL/FECHA DE NOTIFICACIÓN

El error de haber escrito como fecha de expedición de la resolución "DICIEMBRE 22 de 1990" en lugar de "OCTUBRE 22 de 1990", fecha real de su expedición, no invalida la notificación de la providencia que agotó la vía gubernativa. Si como es sabido a través del acto procesal de la notificación se pone en conocimiento del interesado la voluntad de la Administración plasmada en un acto administrativo, ésta en el *sub-lite* se cumplió sin que el error alegado hubiere interferido en la misma, pues aquella se surtió en "forma personal" y mediante el procedimiento establecido en el artículo 569 del Estatuto Tributario, por el cual "El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. De esta manera el contribuyente recibió copia de la correspondiente resolución el día 1o. de noviembre de 1990, fecha en la cual se surtió tal notificación, en cuyo cuerpo aparece como fecha el 22 de octubre de 1990, de donde surge claramente que fue un error de transcripción o mecanográfico, de la fecha en la cual se expidió y se colocó en el sello de la notificación, el cual no afectó su validez, pues todo indica que el contribuyente conoció el acto administrativo a través del cual la Administración resolvió el recurso de reconsideración.

PENSIÓN FUTURA DE JUBILACIÓN/RENTA EXENTA DE PENSIONES-Improcedencia/**CÁLCULO ACTUARIAL**

Se colige del artículo 206 del Estatuto Tributario que para obtener el derecho a la exención tributaria correspondiente a lo recibido como pacto

único de pensión futura de jubilación, se requiere acreditar el pacto único de pensión futura de jubilación y el cálculo actuarial correspondiente, requisito sin los cuales no es procedente reconocer la exención del impuesto de renta sobre lo recibido por tal concepto, pues aquí es válida la regla general que consagra el artículo 788 del Estatuto Tributario, según el cual los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria, cuando para gozar de esta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo, en este caso no se acreditó ninguno de los requisitos establecidos en la norma para tener derecho a la exención puesto que del acta de conciliación no surge la existencia del pacto único de pensión futura de jubilación, por el contrario, de ella se evidencia con absoluta claridad que la empresa I.B.M. de Colombia incluyó dentro del acuerdo de terminación del contrato de trabajo por la vía de la concertación, ... "una partida que no corresponde a ningún derecho cierto e indiscutible del actor, sino que es imputable a cualquier posible acreencia que pudiera resultar a favor del actor y a cargo de la empresa, en razón de la relación laboral que tuvo vinculados a los comparecientes".

PAGO LABORAL POR CONCILIACIÓN/INDEMNIZACIÓN LABORAL POR DESPIDO-Inexistencia **/INGRESO NO CONSTITUTIVO DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL**

En relación con los pagos realizados por la compañia I.B.M. a algunos de sus trabajadores por la terminación del contato de trabajo por el sistema de conciliación, el pago especial (bonificación ocasional) efectuado por virtud del correspondiente acuerdo, de conformidad con el atículo 61 del C.S.T., no tiene el carácter de remuneratorio, como tampoco el de indemnizatorio que se le atribuye, por no corresponder a ninguna obligación laboral prexistente al tiempo de la conciliación. El acto de conciliación laboral, en el *sub-exámine* también corrobora tal situación, pues dice claramente que la partida ofrecida al actor y que éste aceptó espontáneamente "... no corresponde a ningún derecho cierto e indiscutible..." del mismo, y también que se trata de una cantidad dineraria que la empresa "voluntariamente" ha convenido en pagar al actor. Así las cosas, se concluye que el tratamiento dado por el actor a la partida en discusión, no fue correcto, puesto que la suma discutida no corresponde a una indemnización por terminación del contrato de trabajo sin justa causa, por lo que no podía tratarse como "ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional" a términos del artículo 19 de la Ley 54 de 1977, disposición que por lo demás tampoco regía para el año gravable de 1988.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiuno (21) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 5674. Actor: JORGE ORLANDO GÓMEZ CAICEDO. IMPUESTOS-RENTA. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte actora, el contribuyente JORGE ORLANDO GÓMEZ CAICEDO, identificado con la cédula de ciudadanía No. 17.068.590, contra la sentencia de mayo 13 de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado para impugnar la operación administrativa a través de la cual la Administración de Impuestos Nacionales –Personas Naturales– de Bogotá, le determinó el impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1986.

ANTECEDENTES:

El contribuyente actor presentó declaración tributaria del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1986, el día 13 de abril de 1987, radicada en el No. 2946 DIN-BOGOTÁ, en cuya liquidación privada determinó el impuesto a su cargo en la suma de $203.363, como quiera que declaró rentas exentas por valor de $11.607.641. Esta declaración fue objeto de corrección mediante la presentación de declaración, el día 27 de abril de 1987, con radicación No. 464-DIN-BOGOTÁ, en la cual disminuyó la renta exenta inicialmente declarada a la suma de $9.764.322, y por ende el impuesto a cargo, que se determinó esta vez en la suma de $504.150.

Previo requerimiento especial No. 00052 de mayo 24 de 1989, la Administración de Impuestos Nacionales - Personas Naturales de Bogotá, practicó sobre la anterior declaración tributaria, la liquidación oficial de revisión No. 0600003 del 17 de enero de 1990, mediante la cual modificó la liquidación privada, al desconocer parcialmente ($8.245.538.oo) las rentas exentas solicitadas por concepto de pensión futura de jubilación. Así mismo el valor de $1.355.761, correspondiente ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional (30% de la indemnización, pago especial recibo de la sociedad IBM). En consecuencia le determinó el impuesto a cargo en la suma de $3.392.186.-

La actuación anterior fue confirmada en la resolución No. 05-090 del 22 de octubre de 1990, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, y agotó la vía gubernativa.

La actuación anterior fue confirmada en la resolución No. 05-090 del 22 de octubre de 1990, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, y agotó la vía gubernativa.

LA DEMANDA:

En la demanda ante la jurisdicción contenciosa el apoderado judicial del demandante consideró violados por la actuación administrativa anteriormente descrita, los

artículos: 26, 208 de la Constitución Nacional, 52 del Código de Régimen Político y Municipal, 17 y 1.618 del Código Civil, 745 del Estatuto Tributario y 25 del Decreto 2503 de 1987.

En el concepto de violación el demandante observó que se violó el artículo 26 de la Constitución Nacional por cuanto al contribuyente JORGE ORLANDO GÓMEZ CAICEDO se le notificó una resolución No. 05-090 de diciembre 22 de 1990 que no existe, por cuanto la resolución que ha debido notificarse era la No. 05-090 de octubre 22 de 1990, por lo tanto, en su concepto ésta resolución es nula "por falta de notificación del acto administrativo" al no observarse las formas propias del proceso.

Por otra parte, acusó violación del artículo 206 *ibídem,* por cuanto se aplicó irretroactivamente la ley 75 de 1986 (artículo 35) ya que el hecho gravado se causó en la fecha en que se recibió, (enero de 1986) y si la precitada ley empezó a regir en diciembre de 1986, se incurrió en violación de los artículos 11 y 12 del Código Civil y 5 del Código de Régimen Político y Municipal, según los cuales, las leyes no obligan sino después de su promulgación.

Señaló que la Administración de Impuestos Nacionales al desconocer las rentas exentas originadas en la conciliación laboral con la Empresa I.B.M. desconoció lo preceptuado en los artículos 1618 y 1624 del C.C. y 745 del Estatuto Tributario, puesto que en el acta de conciliación se plasma un despido sin justa causa que da lugar a la indemnización y a la pensión de jubilación conforme al derecho laboral vigente, lo que conduciría a que las sumas por éstos conceptos son exentas en parte y no constitutivas de renta ni ganancia ocasional en otra parte.

Aclaró que las actas de conciliación en materia laboral tienen fuerza de cosa juzgada según los artículos 78 del C.P.L. y 332 del C.P.C.y que es prohibido a los jueces o funcionarios administrativos darle una interpretación diferente a la que las partes le han dado. Así precisó que "si el contribuyente JORGE ORLANDO GÓMEZ CAICEDO afirma, que la intención de I.B.M. DE COLOMBIA S.A., fue la de pactar con la suma conciliada ($14.250.304.75) M/l. una futura pensión de jubilación y lo correspondiente a la indemnización laboral por terminación del contrato de trabajo sin justa causa comprobada por parte del patrono, (...) la Administración de Impuestos ha debido declarar exenta la renta de trabajo correspondiente a lo pactado como pago anticipado de una futura pensión de jubilación y como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional el 30% de lo convenido como indemnización laboral ..." conforme a lo dispuesto en el artículo 206 del Estatuto Tributario y 19 de la Ley 54 de 1977.

LA PARTE OPOSITORA:

En la contestación a la demanda solicitó negar las pretensiones formuladas en aquella, y se confirme la actuación administrativa acusada.

Con relación a la inconformidad del libelista sobre que la suma de $9.764.322 corresponde a la cantidad conciliada como "pensión futura de jubilación" que la sociedad I.B.M. prometió entregar al contribuyente según la respectiva acta de conciliación, reafirmó lo dicho por el Subdirector Jurídico de la Dirección de Impuestos Nacionales al resolver la consulta hecha por el actor en diciembre 27 de 1985, en el sentido de que para tener derecho a la renta exenta por tal concepto debía acompañarse el documento que contenga el pacto único de pensión de jubilación y el cálculo actuarial correspondiente, conforme al artículo 78 del Decreto Reglamentario 2247 de 1974, requisito que el contribuyente no cumplió. Así mismo, que del acta de conciliación no se deduce que se halla pactado suma alguna por concepto de pensión futura de jubilación.

Que tampoco puede aceptarse que se halla recibido suma alguna por concepto de indemnización por terminación del contrato que pueda tenerse como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, puesto que en ninguna parte del acta de conciliación se evidencia tal situación y, por el contrario, es claro que la suma recibida constituye una bonificación por cuanto el contrato de trabajo se terminó por mutuo acuerdo.

LA SENTENCIA APELADA:

En cuanto al error alegado en la fecha de expedición que se insertó en el sello de notificación de la resolución que agotó la vía gubernativa, el Tribunal precisó que tal error formal no implica violación al debido proceso que establece el artículo 26 de la Constitución Nacional, por cuanto en el cuerpo de tal acto administrativo aparece correctamente la fecha de su expedición, y que además el contribuyente se había notificado personalmente de la misma, conociendo así su contenido, lo que se corroboraría con el hecho de que en tiempo interpuso la acción contenciosa.

Respecto al asunto de fondo el Tribunal consideró que el contribuyente no acreditó las circunstancias que lo harían acreedor a la exención por "futura pensión de jubilación" e "indemnización por despido injustificado" por cuanto respecto del primer concepto el acta de conciliación por terminación del contrato de trabajo con la sociedad I.B.M., no hace referencia a que la suma discutida corresponda a tal concepto, y no se demostró el cálculo actuarial que exige el inciso 5o. del artículo 206 del Estatuto Tributario para considerarla exenta. En cuanto al segundo concepto, observó que si bien de conformidad con el artículo 19 de la Ley 54 de 1977 el 30% de lo pagado por indemnización por despido injustificado constituida "indemnización por daño emergente no constitutivo de renta", según el acta de conciliación y comunicación de la empresa I.B.M., enviada a la Administración de Impuestos, la terminación del contrato de trabajo se dio por mutuo acuerdo entre las partes, es decir, que la suma discutida no correspondía a una indemnización por despido injustificado.

En consecuencia el *a-quo* negó las súplicas de la demanda.

LA APELACIÓN:

El apoderado judicial del contribuyente al apelar la sentencia anterior, manifestó que el Tribunal erró al considerar que la resolución que agotó la vía gubernativa fue notificada válidamente, por cuanto si en el texto del acto notificatorio aparece que "se notificó la resolución No. 0090 de diciembre 22 de 1990", que no existe, puesto que la fecha de expedición de tal resolución fue la del 22 de octubre de 1990, ello significa que no hubo notificación en debida forma del acto administrativo y por ende debe declararse la nulidad por falta de notificación. Así mismo, indicó que no hubo tampoco notificación por conducta concluyente, porque la notificación se había surtido con relación a una resolución que no existe.

Respecto al punto relacionado con la futura pensión de jubilación, observó que conforme al artículo 271 del Código Laboral, el trabajador tiene derecho a la pensión de jubilación después de los quince años de servicio, previo el cumplimiento de los requisitos de ley, como el despido indirecto o terminación del contrato de trabajo por inducción del patrono mediante el ofrecimiento de dinero u otro elemento que lo motive y se obtenga la terminación del contrato por una de las justas causas para darlo por terminado por parte del trabajador o sin justa causa comprobada por parte del patrono, de donde colige que de acuerdo con el acta de conciliación fue intención de las partes que la suma adicional recibida, cubriera la pensión de jubilación a que tenía derecho su representado y la indemnización por terminación del contrato de trabajo sin justa causa comprobada por parte del patrono.

Agregó, que es exacto que para obtener la exención tributaria respecto de lo recibido como pacto único de pensión futura de jubilación se requiere acompañar el cálculo actuarial correspondiente y que también lo es que no se acompañó en la vía gubernativa y que tampoco le fue posible obtenerlo al Tribunal, razón por la cual solicita a la Corporación con fundamento en los numerales 1 y 3 del artículo 214 del C.C.A., solicitarlo nuevamente de la referida empresa.

En cuanto al valor solicitado como "indemnización por despido injustificado" que el Tribunal tampoco aceptó, reiteró que no es aplicable la Ley 75 de 1996 (sic) y que el Tribunal igualmente erró al dar por establecido que el despido no fue injusto, cuando del acta de conciliación se desprende que hubo despido indirecto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:

El apoderado judicial del contribuyente en esta oportunidad procesal solicitó a la Corporación revocar la sentencia de primera instancia y en su lugar acceder a las súplicas de la demanda. Reiteró que la partida recibida por su representado de la Empresa I.B.M conciliaba las prestaciones pendientes, indemnización y pensión futura de jubilación (pensión sanción) como consecuencia del despido indirecto, las cuales en su concepto están exentas del impuesto de renta. Resaltó que el cálculo actuarial es entonces con relación a la pensión sanción y no con relación a la pensión

de jubilación por edad que correspondería pagar al seguro social. Así mismo, reafirmó la violación de la Ley 153 de 1887, al aplicar retroactivamente la Ley 75 de 1986, a un hecho causado en diciembre de 1985 y concluido mediante el pago final en enero de 1986.

De igual modo reiteró la violación al debido proceso consagrado en el artículo 26 de la Constitución Nacional por cuanto no existió notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

La representante judicial de la Nación al alegar de conclusión solicitó a la Corporación confirmar la sentencia apelada. Respecto a la cuestionada notificación de la resolución que agotó la vía gubernativa manifestó que si ésta se realizó el día 1o. de noviembre de 1990, era imposible que se tratara de la notificación de una resolución que se expidió con fecha posterior (diciembre 20 de 1990), máxime cuando el notificado firmó la notificación y conoció su contenido en cuyo cuerpo aparece correctamente la fecha de expedición de la misma. Por tanto, concluyó que el fin de la notificación se cumplió, por lo que no se violó el derecho de defensa.

En cuanto a la inconformidad del apelante concerniente al desconocimiento como ingreso no constitutivo de renta del valor correspondiente al 30% del pago recibido por la empresa I.B.M., considerado como "indemnización por despido injustificado", señaló que el contribuyente no tiene derecho a tal tratamiento, por cuanto según el acta de conciliación el contrato de trabajo se terminó por "mutuo acuerdo", es decir, que no fue un despido injustificado. Además el tratamiento que al respecto establecía el artículo 19 de la Ley 54 de 1977, fue derogado por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986.

Finalmente sobre la partida rechazada como renta exenta por concepto de pago anticipado de futura pensión de jubilación (pensión sanción), se remitió al inciso 2o. del artículo 206 del Estatuto Tributario, y señaló que para obtener tal exención el contribuyente debe conservar copia del "pacto único y del cálculo actuarial" requisitos que no cumplió el contribuyente. Además puso de manifiesto que el acta de conciliación laboral tampoco demuestra que se hubiese pagado suma alguna por tal concepto.

El Procurador Octavo Delegado a quien le correspondió el proceso no presentó alegato de conclusión.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

1o. Nulidad de la Resolución No. 05-090 de octubre 22 de 1990.

El apoderado judicial del contribuyente acusa de nulidad la resolución en referencia por cuanto en el sello mediante el cual se efectuó la notificación personal de la misma, al andividualizar la resolución, se escribió como fecha de expedición "DICIEMBRE 22 DE 1990" en lugar de "OCTUBRE 22 DE 1990", fecha real de su

expedición, error que a su juicio invalida la notificación, y en consecuencia el acto administrativo así notificado es nulo.

Para la Sala, como lo decidió el Tribunal, tal error no invalida la notificación de la providencia que agotó la vía gubernativa. Si como es sabido a través del acto procesal de la notificación se pone en conociminto del interesado la voluntad de la Administración plasmada en un acto administrativo, ésta en el *sub-lite* se cumplió, sin que el error alegado hubiese interferido en la misma, pues aquella se surtió en "forma personal" y mediante el procedimiento establecido en el artículo 569 del Estatuto Tributario, por el cual "El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia, se hará constar la fecha de la respectiva entrega."

De esta manera el contribuyente recibió copia de la correspondiente resolución el día 1o. de noviembre de 1990, fecha en la cual se surtió tal notificación, en cuyo cuerpo aparece como fecha de expedición el día 22 de octubre de 1990, de donde surge claramente que fue un error de transcripción o mecanográfico, de la fecha en la cual se expidió y se colocó en el sello de la notificación, el cual como se anotó, no afectó su validez, pues todo indica que el contribuyente conoció el acto administrativo a través del cual la Administración resolvió el recurso de reconsideración, por lo que las pretensiones del apelante al respecto no tienen vocación de prosperidad, pues no se vulneró el derecho de defensa.

2o. Rechazo como renta exenta de lo solicitado como pensión futura de jubilación.

De conformidad con el numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario, norma en la cual se apoya el actor para sustentar el derecho a la exención sobre lo solicitado en su declaración por concepto de "futura pensión de jubilación" respecto de parte del pago especial recibido de la Empresa I.B.M., por la terminación del contrato de trabajo por la vía de la concertación.

> "Cuando los ingresos correspondan a pactos únicos por concepto de pensiones futuras de jubilación, estarán exentos en valor presente de los pagos mensuales hasta ciento setenta mil pesos ($170.000.) (valor año base 1986). Para tal efecto, los contribuyentes obligados a declarar deberán conservar copia del pacto y del cálculo actuarial correspondiente, éste último aprobado por el Instituto de Seguros Sociales (ISS) o por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social".

Se colige de tal disposición que para obtener el derecho a la exención tributaria correspondiente a lo recibido como pacto único de pensión futura de jubilación, se requiere acreditar el pacto único de pensión futura de jubilación y el cálculo actuarial correspondiente, requisito sin los cuales no es procedente reconocer la exención del impuesto de renta sobre lo recibido por tal concepto, pues aquí es válida la regla general que consagra el artículo 788 del Estatuto Tributario, según la cual, los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención

tributaria, cuando para gozar de ésta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo.

Pues bién, a juicio de la Sala la decisión del Tribunal al respecto es acertada, pues es evidente que el contribuyente no acreditó ninguno de los requisitos establecidos en la precitada norma, para tener derecho a tal exención. De una parte, del acta de conciliación (fl. 00067 y siguientes c.a.). no surge la existencia del pacto único de pensión futura de jubilación, por el contrario, de ella se evidencia con absoluta claridad que la Empresa I.B.M.de Colombia S.A., incluyó dentro del acuerdo de terminación del contrato de trabajo por la vía de la concertación, "...una partida que no corresponde a ningún derecho cierto e indiscutible del señor JORGE ORLANDO GÓMEZ CAICEDO, sino que es imputable a cualquier posible acreencia que pudiera resultar a favor del señor JORGE ORLANDO GÓMEZ CAICEDO y a cargo de la EMPRESA, en razón de la relación laboral que tuvo vinculados a los comparecientes, o en razón de la terminación de dicha relación laboral.".

Por otra parte, y como es palmario que no existió ningún pacto único de pensión futura de jubilación entre el contribuyente actor y la Empresa I.B.M. DE COLOMBIA S.A., como lo pretende hacer ver su apoderado judicial, aquel tampoco pudo demostrar el segundo requisito, esto es, el cálculo actuarial, al que se está obligado a constituír en tales eventos, pues la Empresa citada en la respuesta enviada al oficio del Tribunal a solicitud del contribuyente, como en la respuesta enviada al oficio de la Corporación, reafirmó lo dicho ante la Administración de Impuestos, en el sentido de que la pensión del citado contribuyente correspondía al seguro social y que no existía cálculo actuarial a su nombre, información que confirma la inexistencia de pacto único de pensión futura de jubilación a favor del contribuyente actor. (fls. 99 y 156 c.p.).

En consecuencia, no es procedente aceptar la exención solicitada por el contribuyente-actor, pues como ha quedado establecido, no demostró las circunstancias que lo hacen acreedor a tal exención.

3o. Rechazo de lo solicitado como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional (indemnización por despido injustificado):

El contribuyente-actor solicitó en su declaración tributaria del año gravable en discusión, como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, conforme al artículo 19 de la Ley 54 de 1977, el 30% de la suma por él considerada como indemnización del pago especial recibido de la Empresa I.B.M. por terminación del contrato de trabajo por vía de la conciliación entre trabajador y patrono, tratamiento que no fue aceptado por la Administración de impuestos y que el Tribunal corroboró al considerar que la suma discutida no podía considerarse como una indemnización por terminación injustificada del contrato de trabajo.

Al respecto, la Sala nuevamente está de acuerdo con la argumentación del Tribunal *a-quo,* como ya lo ha precisado la Sección en otras oportunidades en las que se han discutido pagos realizados por la Compañía I.B.M. a algunos de sus trabajadores por la terminación del contrato de trabajo por el sistema de "conciliación", el pago especial (bonificación ocasional) efectuado por virtud del correspondiente acuerdo, de conformidad con el artículo 61 del C.S.T., no tiene el carácter de remuneratorio, como tampoco el de indemnizatorio que se le atribuye, por no corresponder a ninguna obligación laboral preexistente al tiempo de la conciliación. (Sentencia de febrero 17 de 1995, Expediente 5911, Actor: Dimas Leonel Puerto Franco, Consejera Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos, reiterada en sentencia de mayo 3 de 1995, expediente 6048, actor: Ricardo Dueñas Ruiz, Consejero Ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano).

El acta de conciliación laboral en el *sub-exámine* también corrobora tal situación, pues como se resaltó en el punto anterior, dice claramente que la partida ofrecida al actor y que éste aceptó espontáneamente "... no corresponde a ningún derecho cierto e indiscutible ..." del mismo, y también que se trata de una cantidad dineraria que la empresa "voluntariamente" ha convenido en pagar al señor Jorge Orlando Gómez Caicedo en virtud de la terminación del contrato de trabajo "por mutuo consentimiento de las partes", lo que significa claramente, que la partida discutida no puede considerarse como una indemnización por terminación del contrato de trabajo por despido injustificado.

Así las cosas, se concluye que el tratamiento dado por el actor a la partida en discusión, no fue correcto, puesto que la suma discutida no corresponde a una indemnización por terminación del contrato de trabajo sin justa causa, por lo que no podía tratarse como "ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional" a términos del artículo 19 de la Ley 54 de 1977, disposición que por lo demás, tampoco regía para el año gravable de 1986, por haber sido derogada expresamente por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986 . Tampoco es de recibo el argumento del actor sobre la aplicación retroactiva de ésta ley, pues a 31 de diciembre del año gravable en cita, la norma preexistente era la contenida en esta ley, que derogó el tratamiento que aplicó el contribuyente a la partida discutida.

Advierte la Sala, por último, que la prosperidad de las pretensiones en otros negocios en los cuales el punto central ha sido igual al de el presente, ha tenido como base el desconocer validez a la suspensión de términos por inspección tributaria decretada y no practicada, pronunciamiento sobre este punto formulado de manera expresa en las demandas.

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

FALLA:

1o. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez - Ausente

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS-Naturaleza/**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO/ESPACIO PÚBLICO/HECHO GENERADOR/SUJETO PASIVO**

Si bien el impuesto de Avisos y Tableros, es complementario del impuesto de industria y comercio, esta circunstancia no implica de suyo, que al generarse el impuesto de industria y comercio, también se genera el de Avisos y Tableros. El hecho de otorgarle la ley 14 de 1983, el carácter complementario del impuesto de industria y comercio para efectos de su liquidación y cobro, ello no le resta su calidad de impuesto autónomo y diferenciado de aquel. De esta manera, si quien realiza la actividad industrial, comercial, y de servicios, no utiliza el espacio público, para colocar avisos, vallas y tableros, no es sujeto pasivo del impuesto de Avisos y tableros, *contrario sensu,* sino quien realiza la actividad industrial, comercial y de servicios, además coloca vallas, avisos o tableros, para anunciar y difundir su actividad industrial, comercial o de servicios, es sujeto pasivo del impuesto de Avisos y Tableros. Lo anterior resulta lógico, puesto que la colocación de vallas, avisos o tableros en el espacio público, permiten a quien utiliza este medio publicitario, el despliegue tanto de la entidad que se anuncia, como de los productos que ésta produce, comercializa, o de los servicios que presta, factor que, unido a la utilización del espacio público, determina la procedencia del impuesto de avisos y tableros.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiuno (21) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7098. Actor: FRUTERA COLOMBIANA S.A. "FRUCO". IMPUESTOS INDUSTRIA Y COMERCIO. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandada contra la sentencia del 9 de diciembre de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, accedió a las súplicas de la demanda, en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad FRUTERA COLOMBIANA S.A. "FRUCO", contra los actos administrativos que determinaron el impuesto de Industria, Comercio y Avisos por el año gravable de 1991.

ANTECEDENTES

La sociedad Frutera Colombiana S.A. "FRUCO", presentó la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio para la vigencia fiscal de 1991, el 12 de marzo de 1992, en una suma mensual de $ 4.554.080, no liquidó suma alguna por avisos y tableros.

La sociedad recibió la factura de cobro No. 1297475 correspondiente al mes de junio en la que se le incluyó la suma de $5.943.567, por concepto de avisos y tableros.

El día 30 de junio de 1992 la sociedad elevó ante la Secretaría de Hacienda una petición, en relación con la factura de cobro No. 1297475 correspondiente al mes de junio, en la que se expresó estar en desacuerdo con el monto cobrado, como quiera que la compañía no es responsable por el impuesto de Avisos y Tableros.

Mediante la Resolución No. 1130 del 30 de septiembre de 1992, el jefe de la División de Rentas de la Secretaría de Hacienda resolvió negativamente la solicitud.

La actora interpuso recurso de reposición y en subsidio el de apelación contra la Resolución No. 1130 de 1992; por medio de la resolución No. 1402 del 2 de diciembre de 1992, el jefe de la División de Rentas de la Secretaría de Hacienda Municipal negó la solicitud de revocar la citada Resolución.

En virtud de la Resolución A-123 del 5 de mayo de 1993, proferida por el señor Alcalde Municipal de Cali, se confirmó la Resolución No. 1130 de septiembre de 1992, quedando de esta manera agotada la vía gubernativa.

LA DEMANDA

Pretende la nulidad de las Resoluciones Nos. 1130 del 30 de septiembre de 1992 proferida por el jefe de la División de Rentas de la Secretaría de Hacienda Municipal de Cali; 1402 del 2 de diciembre de 1992, proferida por la misma dependencia, y la Resolución No. A-123 de 5 de mayo de 1993 expedida por el señor Alcalde Municipal de Cali.

La actora cita como violados los artículos 1 literal K de la ley 97 de 1913; 37 de la ley 14 de 1993 y el Acuerdo 35 de septiembre 16 de 1985 del Concejo Municipal de Cali y demás normas concordantes; con base en los siguientes argumentos:

Señaló, que como lo ha reiterado el Consejo de Estado, el impuesto de Avisos y Tableros no se causa simplemente por ser sujeto pasivo del de industria y comercio, sino que es necesario que se dé su elemento generador, valga decir, la colocación de avisos o tableros en los lugares previstos por el legislador en el literal k del artículo 1 de la ley 97 de 1913. Es decir, que no todo contribuyente del gravamen de industria y comercio lo es del de avisos y tableros.

En apoyo de sus tesis cita la sentencia del Consejo de Estado del 8 de noviembre de 1991, Consejero Ponente: Doctor Guillermo Chahín Lizcano.

De otra parte, expresa que de conformidad con el texto de las leyes 97 de 1913 y 14 de 1983, resulta que la obligación tributaria surge para quien utiliza la vía pública o los establecimientos públicos, colocando avisos que se vinculan a su actividad, lo que le sirve de medio para promocionar sus negocios.

Al efecto cita la sentencia de esta Corporación del 5 de octubre de 1990, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate, Exp. 2583.

Adicionalmente, manifiesta que el aviso que dice "Frutera Colombiana S.A." se encuentra dentro de la fábrica y no en la vía pública, y que no corresponde a aquellos a los que se refiere el legislador y por cuya colocación se genera la obligación fiscal del impuesto complementario, por cuanto el aviso simplemente indica el lugar de ubicación de las instalaciones de la compañía, sin vincularse a la promoción de la actividad que se lleva a cabo.

PARTE OPOSITORA

La apoderada judicial del municipio de Cali al contestar la demanda, expresó que el Municipio de Cali-División de Rentas, no ha violado las normas que considera el actor se quebrantaron.

Adujo, que las normas vigentes sobre el impuesto de avisos son las establecidas en las leyes 97 de 1913 que señaló el hecho generador y la materia imponible, y 14 de 1983 relativa a los sujetos pasivos, base gravable y tarifa, sin ampliar los hechos gravados.

Además, dijo que de conformidad con estas normas y los artículos 112 y 115 de la Ordenanza 001 de 1990, el impuesto de avisos y tableros se causa por el uso del espacio público en orden a promocionar una industria, empresa o comercio a través de tableros, avisos o vallas, uso que se presume de quienes desarrollan una actividad comercial, industrial o de servicios.

En consecuencia, afirmó que la Sociedad Frutera Colombiana al adherir sus avisos a la fachada del edificio está cumpliendo con el ordenamiento jurídico, pero no niega el impacto visual que sobre el espacio público genera el aviso y por ende tampoco se exonera de la sujeción al impuesto de avisos y tableros, así sea como dice el recurrente, que "su visualización no contribuye a una mayor demanda de los productos de la compañía", porque una vez establecida la condición de sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio y probada la colocación de avisos visibles desde la vía pública, se configuraron los supuestos necesarios para la imposición del Impuesto de Avisos y Tableros, ya que la norma no condiciona la imposición del gravamen al interés subjetivo que el contribuyente tenga en el aviso.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 9 de diciembre de 1994, acogió las súplicas de la demanda, al considerar que la jurisprudencia del Consejo de Estado en forma reiterada ha sostenido que el sujeto pasivo del Impuesto de Avisos y Tableros es la persona natural o sociedad que desarrollando una actividad comercial, industrial o de servicios, usa el espacio público para difundir la buena forma (sic) o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos, a través de tableros, avisos o vallas.

Sostuvo, igualmente, que los actos demandados citan en apoyo de las decisiones adoptadas, el artículo 5 de la ley 9 de 1989 y los artículos 112 y 115 de la Ordenanza número 001 de 1990, que definen el concepto de "espacio público" y "aviso", respectivamente, pero que cada una de estas prescripciones tienen sus objetivos y cobertura correspondientes, y aplicación sólo respecto de la materia de que trata la norma general que las contiene. Por ende, no pueden relacionarse entre sí, ni mezclarse con otros aspectos que poca o ninguna relación tienen con los objetivos generales perseguidos por las reglamentaciones de que hacen parte.

Consideró que los actos demandados no solo contienen una interpretación de lo que debe entenderse por avisos y por espacio público sino que modifica irregularmente la original creación del impuesto consagrado en la ley 97 de 1913, así como lo previsto en las reglamentaciones posteriores y, por tanto, riñen ostensiblemente con el mentado ordenamiento jurídico.

Finalmente, dijo que teniendo en cuenta los parámetros legales y lo establecido en la diligencia de Inspección Judicial, es claro que la demandante no es sujeto pasivo del impuesto de Avisos y Tableros, porque los avisos que se encontraron están ubicados dentro de las instalaciones de la fábrica, no utilizan la vía pública y no tienen otra finalidad distinta a la de identificar y ubicar la empresa y no la de promocionarla.

LA APELACIÓN

La apoderada judicial del Municipio de Cali interpuso recurso de apelación, solicitó se revoque la sentencia, fundamentó su inconformidad con el hecho de que el

Municipio de Cali, al acudir a las disposiciones contenidas en la ley 9 de 1989, y en la Ordenanza 001 de 1990, en ningún momento ha pretendido, como lo afirma el Tribunal, arogarse atribuciones que bien sabe no le corresponden ni constitucional ni legalmente, porque con los actos expedidos en ningún momento se ha pretendido expedir reglamentaciones, invadiendo el ámbito del legislador.

Reitera, que el reconocido aviso, está ubicado en la fachada del inmueble, es decir, que se está haciendo uso de un elemento arquitectónico, para difundir el nombre de la empresa, haciéndose acreedora al impuesto de avisos y tableros determinando en las disposiciones legales.

De otra parte, manifestó que de conformidad con los artículos 30 y 32 del Código Civil Colombiano, las leyes deben ser interpretadas de manera sistemática, y que por esta razón no entiende porqué el Tribunal considera que al utilizar los conceptos contenidos en los artículos 112 y 115 de la Ordenanza 001 de 1990, disposiciones departamentales, vigentes y obligatorias sobre avisos, se estén invadiendo las esferas del Legislador, y dictando normas reglamentarias en aspectos tributarios.

Así mismo, sostiene que ninguna de las normas reglamentarias del Impuesto de Avisos y Tableros, define lo que se entiende por éstos, y para llenar dicho vacío, se tiene que acudir a lo dispuesto por la ordenanza 001 de 1990, en sus artículos 112 y 115, que en ninguna forma chocan o contrarían las disposiciones tributarias, por el contrario, permiten la aplicación más acorde.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado judicial de la actora al alegar de conclusión dijo que no parece haber divergencia en torno a la realidad jurídica de la autonomía del impuesto de avisos y tableros del impuesto de industria y comercio en cuanto hace al hecho que lo genera, esto es la colocación de avisos o tableros en la vía pública o en sitios públicos, de manera tal que aún cuando la persona sea sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, no necesariamente lo será del de avisos y tableros.

Igualmente reitera los argumentos planteados en la demanda en relación con que la sociedad no tiene la calidad de sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros en el Municipio de Cali por cuanto no realiza el hecho generador.

En esta instancia procesal el representante del Ministerio Público no intervino. Tampoco lo hizo la apoderada judicial de la parte demandada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

El recurso de apelación se halla referido a la inconformidad del apoderado del Municipio de Cali, con la sentencia del Tribunal, toda vez que para él, la sociedad Frutera Colombiana S.A. "FRUCO" está obligada a liquidar y pagar el impuesto de avisos y tableros, como quiera que ésta coloca avisos en el espacio público.

Al respecto observa la Sala lo siguiente:

El impuesto de Avisos y Tableros complementario del Impuesto de Industria y Comercio, tienen como hecho generador, la colocación de vallas, avisos y tableros, en el "espacio público", entendiendo por éste, "el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por lo tanto, los límites individuales de los habitantes". Y es sujeto pasivo del mismo, quien realiza cualquiera de las actividades industriales, comerciales y de servicios, y "utiliza" el "espacio público", para anunciar y difundir la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos, a través de la colocación de avisos, vallas o tableros (artículo 1o. de la Ley 97 de 1913, 37 de la Ley 14 de 1983 y 5 de la Ley 9 de 1989).

Si bien este impuesto de Avisos y Tableros, es complementario del impuesto de industria y comercio, ésta circunstancia no implica de suyo, que al generarse el impuesto de industria y comercio, también se genera el de Avisos y Tableros. Como lo ha dicho la Sala en otras oportunidades, el hecho de otorgale la Ley 14 de 1983, el carácter complementario del impuesto de industria y comercio para efectos de su liquidación y cobro, ello no le resta su calidad de impuesto autónomo y diferenciado de aquél.

De esta manera, si quien realiza la actividad industrial, comercial y de servicios, no utiliza el espacio público, para colocar avisos, vallas y tableros, no es sujeto pasivo del impuesto de Avisos y Tableros, *contrario sensu,* sino quien realiza la actividad industrial, comercial y de servicios, además, coloca vallas, avisos o tableros, para anunciar y difundir su actividad industrial, comercial o de servicios, es sujeto pasivo del Impuesto de Avisos y Tableros.

Lo anterior resulta lógico, puesto que la colocación de vallas, avisos o tableros en el espacio público, permiten a quien utiliza este medio publicitario, el despliegue tanto de la entidad que se anuncia, como de los productos que ésta produce, comercializa, o de los servicios que presta, factor que, unido a la utilización del espacio público, determina la procedencia del impuesto de Avisos y Tableros.

En este sentido la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades, especialmente en recientes sentencias del 31 de marzo de 1995, Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva, Exp. 5746; y del 14 de julio de 1995, Exp. 7092 y 7093, Consejeros Ponentes: Dr. Guillermo Chahín Lizcano y Dra. Consuelo Sarria Olcos, respectivamente.

En el *sub-exámine,* a juicio de la Sala, contrario a lo que consideró el Tribunal, la sociedad actora es sujeto pasivo del impuesto de Avisos y Tableros, como lo advirtió el Municipio de Cali, toda vez que, conforme a la inspección solicitada por las partes y decretada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, aquella realiza el hecho generador, al colocar "avisos" en el espacio público.

En efecto, la diligencia de inspección judicial practicada por el Tribunal a la sociedad actora, expresa:

> "... Se hace el recorrido por la parte exterior de las instalaciones cubriendo el espacio de que dan cuenta las nomenclaturas siguientes: carrera 1a. número 48-61 corrrespondiente a la entrada principal, en ella se advierte inicialmente la portería y en el exterior de ella concretamente encima de la oficina instalada para el efecto se observa un letrero que se lee de la siguiente manera: FRUTERA COLOMBIANA S.A. Dicho letrero se encuentra confeccionado en aluminio y es de color gris plomo. Según informa el abogado de la empresa que se visita el mencionado letrero tiene las siguientes dimensiones 3 metros de largo por 0.45 metros de ancho. Observa el Despacho que el mencionado letrero se encuentra pegado a la misma edificación específicamente, se repite, inmediatamente encima de la portería que funciona en la dirección arriba anotada..."

La demostración anterior, contrario a lo que advirtió el Tribunal, permite a la Sala concluir que la sociedad FRUTERA COLOMBIANA S.A. "FRUCO" utiliza el espacio público para colocar "avisos" a través de los cuales indudablemente despliega su nombre comercial y, por ende, su actividad industrial y comercial, circunstancia por la cual, es sujeto pasivo del impuesto complementario de Avisos y Tableros.

En consideración a lo anterior, la sentencia del Tribunal habrá de revocarse conforme a lo solicitado por el apelante apoderado del Municipio de Cali.

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

FALLA:

1o. REVÓCASE la sentencia apelada.

2o. NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFIQUESE y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO ENRIQUE CORREA R.

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS.

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

FACULTAD SANCIONATORIA-Caducidad/**NORMA PENAL**-Inaplicabilidad/ **SUPERINTENDENCIA BANCARIA/PRESCRIPCIÓN DE FACULTAD SANCIONATORIA**

En materias administrativas no son aplicables las normas y principios propios del Derecho Penal, como lo es la ley 2a. de 1984 invocada en la demanda, en razón de que se trata de una normativa que tiene no solo un contenido, sino finalidades, causa y objeto diferentes de las materias administrativas disciplinarias. Por ello no puede afirmarse que la acción sancionatoria que ejerció la Superintendencia Bancaria prescribió en el término de un (1) año previsto en la citada ley. Se considera que no existiendo norma especial que prescriba un término dentro del cual deben imponerse las sanciones, que como la aquí discutida impone la Superintendencia Bancaria en ejercicio de su función de inspección y vigilancia, resulta aplicable al tema objeto de controversia el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo. De conformidad con lo anterior, y teniendo en cuenta que el término de los tres (3) años establecidos en el artículo 38 del C.C.A. venció el 1o. de marzo de 1987, porque tal código entró a regir el 1o. de marzo de 1984, luego se considera que las conductas en que incurrió el actor al retirarse de la empresa y por las cuales la Superintendencia lo sancionó ocurrieron durante el ejercicio de su cargo como Presidente encargado de la mencionada entidad y como el acto administrativo fue expedido el 27 de junio de 1986 y notificado el 9 de julio del mismo año, esto es, dentro del término de los tres (3) años que se refiere el artículo 38 del C.C.A. la Administración actuó conforme a derecho al expedir las resoluciones acusadas.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ventiuno (21) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 7071. Apelación sentencia de 26 de enero de 1995 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos expedidos por la Superintendencia Bancaria. Actor: Enrique Pérez Vélez. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto, mediante apoderada, por la Superintendencia Bancaria, la demandada, contra la sentencia de 26 de enero de 1995, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho contra las resoluciones números 3643 de 27 de junio de 1986 y 0834 de 16 de marzo de 1988, expedidas por la Superintendencia Bancaria.

ANTECEDENTES.

El señor Enrique Pérez Vélez, el actor, se desempeñó en el cargo de Presidente encargado de las Compañías Seguros Tequendama S.A. y Capitalización y Ahorros Tequendama S.A. desde el 1o. de junio de 1982 hasta el 26 de abril de 1983.

La Superintendencia Bancaria, previa visita y solicitud de explicaciones, mediante la resolución No. 3643 de 27 de junio de 1986 sancionó al actor con una multa de $ 1.000.000, por las irregularidades en que incurrió en el ejercicio de dichos cargos.

El actor interpuso recurso de reposición contra la anterior resolución y la Superintendencia Bancaria, mediante la resolución No. 0834 de 16 de marzo de 1988 confirmó la resolución No. 3643 de 1986, quedando así agotada la vía gubernativa.

LA DEMANDA

La apoderada del actor consideró vulnerados los artículos 16 y 26 de la Constitución de 1886; 80 inc. 2o. del Código Penal; 9o. inc. 2o. de la Ley 2a. de 1984; 40 y 41 de la Ley 153 de 1887; 92 de la Ley 45 de 1923; 207 del Código de Comercio; 3o. y 38 del Decreto Ley 01 de 1984; 23 del Decreto 2920 de 1982; y las leyes 105 de 1927 y 66 de 1947.

Al precisar el concepto de la violación afirma que la facultad que tiene la Superintendencia Bancaria para imponer sanciones debe ser ejercida dentro de los términos que la ley prevé, en orden al cumplimiento del mandato contenido en el artículo 16 de la Constitución de 1886, y por lo tanto, si la ley 45 de 1923 establece en su artículo 92 como obligación del director o representante legal de una entidad financiera, la administración diligente de los negocios del establecimiento y la no vulneración "a sabiendas" de las disposiciones legales aplicables, resulta claro que la Superintendencia Bancaria está en la obligación de comprobar el elemento "a

sabiendas", no bastando, como se hizo en los actos acusados, el señalamiento de la transgresión de los artículos 48, 50 y 53 del Código de Comercio, ya que tales normas se refieren a una función propia y exclusiva del revisor fiscal (artículo 207 ib.), ajena al representante legal.

Alega la violación del artículo 23 del Decreto 2920 de 1982, porque la Superintendencia Bancaria, a través de la resolución sancionatoria 3643 de 1986, interpretó y aplicó erróneamente el mencionado decreto que es una norma especial, y de aplicación restrictiva en los casos de nacionalización y democratización accionaria de las instituciones financieras.

Señala que con la expedición de los actos acusados la entidad de vigilancia transgredió los artículos, 26 de la Constitución de 1886, 9 inc. 2o. de la Ley 2a. de 1984, y 40 y 41 de la Ley 153 de 1887, porque en el momento de imponerse la sanción la Superintendencia Bancaria carecía de competencia por haber prescrito su facultad sancionatoria. En este sentido afirmó que como para la fecha en que se presentaron los hechos que originaron la sanción no existía la norma contenida en el artículo 38 del Decreto 01 de 1984, para tal efecto, así como lo aceptaron la Superintendencia Bancaria y la jurisprudencia del Consejo de Estado, la norma aplicable era el artículo 9o. inc. 2o. de la Ley 2a. de 1984, que prevé un término de dos (2) años para la prescripción de la sanción, y en consecuencia, la facultad sancionatoria que la Superintendencia había prescrito, porque los hechos sancionables ocurrieron entre 1980 y 1983, con anterioridad a la vinculación del actor como Presidente encargado de las Compañías de Seguros Tequendama y Capitalización y Ahorros Tequendama, y sólo fueron sancionados en 1986.

Concluyó que si se llegara a considerar aplicable el artículo 38 del Decreto 01 de 1984, resultaría vulnerado porque la Superintendencia Bancaria se extralimitó al imponer la sanción fuera del término que la ley le concedía para hacerlo.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la Superintendencia Bancaria se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, señalando que su representada obró conforme a derecho al dar aplicación al artículo 23 del Decreto 2920 de 1982 y sancionar al actor por haber autorizado y ejecutado actos violatorios de leyes y reglamentos a los cuales Seguros Tequendama y Capitalización y Ahorros Tequendama debían sujetarse.

Afirmó que sí resulta imputable al representante legal, que en este caso es el actor, la infracción a los artículos 48, 50 y 53 del Código de Comercio, ya que el manejo de la contabilidad de las sociedades a su cargo era responsabilidad suya.

En lo referente a la alegada prescripción de la facultad sancionatoria de la Superintendencia, expresó que la misma no se configuró, toda vez que las conductas sancionadas ocurrieron por acción u omisión durante el tiempo en que el actor actuó

como representante legal encargado, entre el 1o. de junio de 1982 y el 30 de noviembre de 1983, y la sanción fue aplicada a través de la resolución 3643 de junio 27 de 1986.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante la sentencia apelada accedió a las súplicas de la demanda.

En primer término advirtió que los hechos por los cuales fue sancionado el actor ocurrieron entre el 1o. de junio de 1982 y el 26 de abril de 1983, de conformidad con las constancias expedidas por el representante legal de Seguros Tequendama y el Secretario General de la Superintendencia Bancaria, que obran a folios 318 y 347.

Apoyándose en jurisprudencia del Consejo de Estado, el *a-quo* manifestó que el término de prescripción de un (1) año previsto en la ley 2a. de 1984, relativo a las contravenciones penales, no es aplicable a las actuaciones administrativas.

Con fundamento en la regla contenida en el artículo 41 de la ley 153 de 1887, referente a que la prescripción iniciada bajo el imperio de una ley, que no se hubiera completado aún en el tiempo de promulgarse otra que la modifique, como ocurrió en el *sub-lite*, podrá regirse por la primera o la segunda a voluntad del prescribiente, pero eligiéndose la última, la prescripción empezará a contarse desde la fecha en que la ley nueva haya empezado a regir, concluyó que como los tres (3) años previstos en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo vencieron el 1o. de marzo de 1987, porque el citado Código entró a regir el 1o. de marzo de 1984, y por lo tanto, el 28 de marzo de 1988, día en que fue notificada la resolución que resolvió el recurso de reposición, la facultad sancionatoria de la Superintendencia Bancaria había prescrito. En este sentido afirmó que acogía la posición adoptada por el Consejo de Estado en la sentencia de agosto 6 de 1992, expediente 4040, Consejero Ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano, y que en consecuencia, el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo determina que la Administración tiene tres (3) años a partir del último acto constitutivo de falta para evitar que opere el fenómeno de la caducidad, período dentro del cual debe quedar en firme la providencia sancionatoria, sin que resulte suficiente la expedición del acto y su notificación, porque en tales oportunidades no existe seguridad respecto de la firmeza de la sanción.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la Superintendencia Bancaria interpuso oportunamente recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, argumentando que el acto administrativo entra en vigencia desde el momento en que la Administración expresa válidamente su voluntad y produce sus efectos en cuanto sea oponible, y que en este caso, aparece probado que la conducta infractora se extendió hasta el 26 de abril de 1983 y la resolución sancionatoria fue expedida el 27 de junio de 1986, sin que para esta última fecha hubiera expirado el término de caducidad establecido en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo.

Luego de transcribir el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo, afirmó que no existiendo norma especial que regule el tema de la facultad sancionatoria, la Administración está obligada a expedir el acto administrativo sancionatorio y notificarlo dentro del término de los tres (3) años a que se refiere la norma mencionada, sin que ocurra lo mismo respecto del acto a través del cual se resuelven los recursos interpuestos, porque el acto sancionador por sí mismo es perfecto, y los recursos que contra él se interpongan no afectan su validez.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de la Superintendencia Bancaria dentro de esta oportunidad procesal reiteró los planteamientos expuestos en la sustentación del recurso de apelación, y agregó que para las sanciones impuestas por la Superintendencia Bancaria no resulta aplicable la sentencia del Consejo de Estado citada por el Tribunal *a-quo,* referente a las investigaciones adelantadas por la Superintendencia Bancaria de Control de Cambios.

Alegó que por favorabilidad, el término de los tres (3) años previsto en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo se comenzó a contar desde el 1o. de marzo de 1984, y que por lo tanto, la Superintendencia Bancaria ejercitó su facultad sancionatoria el 26 de junio de 1987 (fecha de expedición de la resolución 3643), esto es, dentro del término previsto en la ley, y no en la fecha en que se resolvió el recurso de reposición a través de la resolución 0834 de marzo 16 de 1988. En este sentido citó la sentencia del Consejo de Estado de noviembre 18 de 1994, expediente 5460, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez Leyva.

No hubo pronunciamiento de la parte actora ni del Ministerio Público.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con los planteamientos hechos en la demanda, en la sentencia de primera instancia y en el recurso de apelación, la Sala debe determinar, si el acto administrativo demandado, mediante el cual la Superintendencia Bancaria impuso una multa al actor, fue oportuno o no.

Al respecto, a juicio de la Sala no son válidos los argumentos del actor, ni los de el Tribunal *a-quo* que dio prosperidad a sus pretensiones.

En efecto, es reiterado criterio de la Corporación que en materias administrativas no son aplicables las normas y principios propios del Derecho Penal, como lo es la ley 2a. de 1984 invocada en la demanda, en razón de que se trata de una normatividad que tiene no solo un contenido, sino finalidades, causa y objeto diferentes de las materias administrativas disciplinarias. Por ello no puede afirmarse que la acción sancionatoria que ejerció la Superintendencia Bancaria prescribió en el término de un (1) año previsto en la citada ley.

La Sala considera que no existiendo norma especial que prescriba un término dentro del cual deben imponerse las sanciones, que como la aquí discutida impone la Superintendencia Bancaria en ejercicio de su función de inspección y vigilancia, resulta aplicable al tema objeto de controversia el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo, el cual dispone textualmente:

> "Art. 38 Caducidad respecto de las sanciones.- Salvo disposición especial en contrario, la facultad que tienen las autoridades administrativas para imponer sanciones caduca a los tres (3) años de producido el acto que pueda ocasionarlas."

En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia de abril 29 de 1994, expediente 5158, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos y de abril 29 del mismo año, expediente 5225, Consejero Ponente Dr. Jaime Abella Zárate.

De conformidad con lo anterior, y teniendo en cuenta que el término de los tres (3) años establecidos en el artículo 38 del Código Contencioso administrativo venció el 1o. de marzo de 1987, porque tal código entró a regir el 1o. de marzo de 1984, la Sala considera que, como en el *sub-lite* el actor se retiró de la Compañía Seguros Tequendama S.A. el 26 de abril de 1983 (fl. 318) y las conductas en que incurrió y por las cuales la Superintendencia lo sancionó ocurrieron durante el ejercicio de su cargo como Presidente encargado de la mencionada entidad y de la Compañía Capitalización y Ahorros Tequendama S.A.; en donde ejerció tal cargo hasta el 19 de enero de 1983 (fl. 347) y, el acto administrativo sancionatorio (la resolución No. 3643) fue expedido el 27 de junio de 1986 y notificado el 9 de julio del mismo año (fls. 18 y sig.), ésto es, dentro del término de los tres (3) años a que se refiere el artículo 38 del C.C.A., la Administración actuó conforme a derecho al expedir las resoluciones acusadas.

Lo anterior independientemente de las fechas en que se interpuso y se resolvió el recurso de reposición interpuesto por el interesado.

Habiéndose expedido los actos demandados oportunamente, debe la Sala analizar los otros cargos propuestos en la demanda, como son los relativos al incumplimiento de sus obligaciones de administrar diligentemente los negocios del establecimiento y haber permitido la violación de las normas a él aplicables y la aplicabilidad del Decreto 2920 de 1982.

En relación con el primer cargo la Sala observa que tal como lo acepta la misma parte actora, la contabilidad de las entidades representadas por el Dr. Pérez Vélez presentaban registros según los cuales se desconocían las normas superiores aplicables a las mismas y enfrente a dicha situación no resulta válido el argumento del actor en el sentido de que la Superintendencia no probó que dicha situación era "a sabiendas" del sancionado, toda vez que de conformidad con la ley 45 de 1923, la responsabilidad de los directores de las entidades financieras no solo implica el no violar "a sabiendas" las normas que las rigen sino también el "no permitir" que se desconozcan y por lo tanto

el Presidente de la entidad sí es responsable de las irregularidades que presenta la entidad a su cargo.

Y en relación con la aplicación del Decreto 2920 de 1982, la Sala comparte lo alegado por la parte actora en el sentido de que algunos artículos del citado Decreto son aplicables a las instituciones financieras, en cuanto no se hace distinción alguna sino que por el contrario se establece la imposición de sanciones a los directivos o gerentes que autoricen o ejecuten operaciones que desconozcan las normas superiores que los rigen, sin referirse exclusivamente a las entidades nacionalizadas, tema que se regula en su capítulo II. Así el Decreto 2920 de 1982 tiene un primer capítulo de normas generales, aplicables a todas las instituciones financieras.

Las anteriores consideraciones son suficientes para que se revoque en todas sus partes la sentencia apelada y, se denieguen las súplicas de la demanda, prosperando así el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada.

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

FALLA:

Revócase la sentencia apelada.

Niéganse las súplicas de la demanda.

Se reconoce a la Dra. CECILIA DEL PILAR CABRERA PORTILLA como apoderada de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del memorial anexo.

CÓPIESE, PUBLÍQUESE, NOTIFÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección - Salvó Voto

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SALVAMENTO DE VOTO DEL DOCTOR GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO

Referencia: Expediente No. 7071. Actor: Enrique Pérez Vélez. Consejera Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos.

Como quiera que la sentencia del Tribunal que se revoca por la de la Sección, de lo cual me aparto, se fundó, para darle prosperidad a las súplicas de la demanda, en la tesis que he venido sosteniendo en el sentido de que la prescripción de la capacidad sancionatoria de las entidades administrativas implica que dentro del término señalado por la ley para que ella ocurra se cause la ejecutoria de los actos que imponen la sanción, me ratifico en tal apreciación y fundado en ella motivo el presente salvamento de voto.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO

Fecha: ut supra.

TELECOM-Exención Tributaria/**TELECOM**-Naturaleza/**ACTIVIDAD DE SERVICIOS/RADIO/ ACTIVIDAD DE TELECOMUNICACIÓN**

Respecto del planteamiento de si la Empresa Nacional de Telecomunicaciones "TELECOM", hasta la vigencia del Decreto 2123 de 1992, no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, y que los servicios por ella prestados, no encuadran en lo dispuesto en el art. 36 de la Ley 14 de 1983, se tiene: el art. 36 de la Ley 14 de 1983, así como el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986, definió como actividad de servicios, sujetas al gravamen de industria y comercio "las destinadas a satisfacer necesidades de la colectividad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: ... servicio de Radio y Televisión ...". El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define la palabra Radio como "término general que se aplica al uso de las ondas radioeléctricas" Televisión como "transmisión de la imagen a distancia, valiéndose de las ondas hertzianas" y Telecomunicación "(De tele - y comunicación)", como "sistema de comunicación telegráfica, telefónica o radiotelegráfica y demás análogos" y a su vez, en el término Tele que "significa (a distancia); TELÉFONO-TELEVISIÓN". De tal suerte que, teniendo en cuenta que el art. 36 de la Ley 14 de 1983 es clara en expresar que la enumeración que efectúa no es taxativa, sino enunciativa toda vez que ordena encuadrar también a actividades análogas a las en él señaladas y que la "telecomunicación" es un término que abarca entre otras la telegrafía, telefonía, radiotelegrafía, televisión, luego es claro que jurídicamente es correcto considerarlas como actividades análogas, cuyo ejercicio causa el impuesto de industria y comercio.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., julio ventiocho (28) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: EXPEDIENTE No. 7148. Actor: EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES "TELECOM" INDUSTRIA Y COMERCIO. FALLO.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado del municipio de Ibagué demandado en este juicio, contra el fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Tolima el 22 de marzo de 1995, que declaró la nulidad de las Resoluciones 2176 y 3022 de 1993 y 042 de 1994, a través de las cuales se liquidó el impuesto de industria y comercio y sanción por aforo, a la Empresa Nacional de Telecomunicaciones "TELECOM", correspondiente al segundo semestre de 1991 y año fiscal de 1992, en cuantía de $162.888.243.

ANTECEDENTES

El Director de Rentas Municipales de Ibagué, a través de la Resolución 2176 expedida el 23 de septiembre de 1993, liquidó el impuesto de industria y comercio a cargo de la actora, correspondiente al segundo semestre de 1991 y al año 1992 y sancionó por aforo.

Interpuestos los recursos de reposición y en subsidio apelación, la actuación administrativa fue confirmada a través de las Resoluciones 3022 del 17 de diciembre de 1993 y 042 de 1994.

DEMANDA

La demandante arguyó que la actuación administrativa resultó violatoria de la Ley 14 de 1983 artículo 36 y capítulo 2o., como quiera que se extralimitó al extender el gravamen de industria y comercio al establecimiento público "TELECOM", olvidando que la facultad impositiva municipal se halla sujeta a la Constitución y a la ley.

Hizo énfasis en que el impuesto de industria y comercio está dirigido a gravar actividades lucrativas, las cuales no son ejercidas por la actora.

Apoyada en el artículo 43 del Decreto 3130 de 1968, concluyó que "TELECOM" para 1991 y 1992, por ser un establecimiento público de carácter nacional, que prestaba un servicio sin comercializarlo, estaba exenta del impuesto.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada no registró actuación en la oportunidad legal.

FALLO DE PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal accedió a decretar la nulidad solicitada por cuanto a su juicio, "TELECOM" no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio para la época aforada, por ser para entonces, un establecimiento público de carácter nacional que no comercializaba los servicios públicos de comunicaciones.

Estimó que los servicios públicos que prestaba la actora, no podían considerarse como actividades de servicios, por no ser análogos a la radio y televisión, por ser teleservicios que se suministran con monopolio del Estado.

Indicó que a partir de la promulgación del Decreto 2123 de 1992, el legislador permitió la comercialización de los servicios que presta la actora, pero que tal permisión no cubrió el periodo aforado, por lo que anuló la actuación acusada.

APELACIÓN

La apoderada especial de la Nación solicitó que el fallo del *a-quo* sea revocado, toda vez que olvidó que la regulación del tributo en la Ley 14 de 1983, es objetiva, pues no atiende a la calidad de la persona que realiza las actividades, máxime cuando la Carta ha sido clara en establecer que la ley no podrá conceder exenciones o tratamientos preferenciales, en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.

De otra parte insistió en que la calidad jurídica de la entidad, no incide en el servicio que presta, pues siempre lo ha ejercido con criterio comercial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En esta oportunidad, las partes reiteraron su posición.

MINISTERIO PÚBLICO

A juicio del Procurador Octavo Delegado, la sentencia debe ser revocada, según él, "TELECOM" es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por estar dedicada a satisfacer necesidades de la comunidad, ésto es, por ejercer actividades de servicios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La parte demandada discrepa de la decisión adoptada por el fallador de primera instancia, quien accedió a decretar la nulidad solicitada al considerar que por su naturaleza jurídica, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones "TELECOM", hasta la vigencia del Decreto 2123 de 1992, no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, y que los servicios por ella prestados, no encuadran en lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 14 de 1983.

Como lo ha precisado la Sala en otras oportunidades, la Ley 14 de 1983 reguló íntegramente, en relación con el gravamen de industria y comercio, lo atinante al hecho generador, los sujetos pasivos, las exenciones y las prohibiciones a los municipio de gravar determinadas actividades, de tal manera que, si el impuesto recae sobre las actividades industriales, comerciales o de servicios y si la ley señala como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho, que realicen las citadas actividades, sin distinciones en razón a su naturaleza jurídica, no es dable al

intérprete entrar a hacer la diferenciación, con el objeto de concluír que la Empresa Nacional de Telecomunicaciones "TELECOM", no se halla sujeta al gravamen en cuestión.

De otra parte, se reitera que la Ley 14 de 1983 al sentar las bases generales del impuesto, descartó el ánimo de lucro como factor determinante de la actividad ejercida o característica del sujeto pasivo.

El artículo 36 de la referida Ley, así como el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986, definió como actividad de servicios, sujetas al gravamen de industria y comercio "las destinadas a satisfacer necesidades de la colectividad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: ...servicio de Radio y Televisión...".

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define la palabra Radio, como "término general que se aplica al uso de las ondas radioeléctricas", Televisión, como "transmisión de la imagen a distancia, valiéndose de las ondas hertzianas" y Telecomunicación, "(De tele - y comunicación)", como "sistema de comunicación telegráfica, telefónica o radiotelegráfica y demás análogos" y a su vez, al término Tele que "significa (a distancia): TELÉFONO, TELEVISIÓN".

De tal suerte que, teniendo en cuenta que el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 es clara en expresar que la enumeración que efectúa no es taxativa, sino enunciativa toda vez que ordena encuadrar también a actividades análogas a las en él señaladas y que la "telecomunicación" es un término que abarca entre otras la telegrafía, telefonía, radiotelegrafía, televisión, para la Sala es claro que jurídicamente es correcto considerarlas como actividades análogas, cuyo ejercicio causa el impuesto de industria y comercio.

Como quiera que esta Sala ya se pronunció en un proceso en el cual se presentaron alegaciones muy similares a las aquí debatidas, cuya parte actora era también la Empresa Nacional de Telecomunicaciones "TELECOM" y la Sala no ha variado su posición, se considera pertinente reiterar lo allí decidido, así:

> "Pues bien, como quiera que el impuesto de industria y comercio que se discute se causó bajo la vigencia de la Ley 14 de 1983 y del Decreto 1333 de 1986 (artículo 195 a 213), la Sala considera irrelevante la afirmación de la actora en el sentido de que en un determinado tiempo funcionó como establecimiento público y luego como empresa industrial y comercial del Estado, porque el impuesto de industria y comercio según el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en cuanto a materia imponible dispuso que recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales.

De acuerdo con lo anterior, para determinar que TELECOM es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio no es necesario dilucidar la naturaleza jurídica de

esta persona de derecho público; y tampoco si persigue o no ánimo de lucro en la prestación del servicio de telecomunicaciones en el municipio de Valledupar, debido a que el hecho gravado por mandato del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 lo constituye la actividad industrial o comercial o de servicios.

En relación con los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio la Sala en sentencia de julio 28 de 1988 ha expresado el siguiente criterio:

> Dos son los argumentos fundamentales del recurrente en este aspecto: El primero relativo a la ausencia del ánimo e lucro en las cooperativas y el segundo referido a las prohibición expresa consagrada por la Ley 128 de 1936.
>
> Comparte la Sala lo dicho por el *a-quo* cuando afirma que no es necesario dilucidar si las cooperativas son o no establecimientos de comercio y si tienen, en razón de su misma naturaleza ánimo de lucro o no, para efectos de establecer si son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.
>
> Lo anterior fue objeto de controversia antes de la expedición de la Ley 14 de 1983.
>
> Con la expedición de dicha Ley 14 de 1983, se definió que lo gravado era la actividad industrial o comercial o de servicios, independientemente del sujeto que la realiza, de cuál es su finalidad y si tiene o no ánimo de lucro.
>
> Dentro de este marco legal, bien podía el Consejo Municipal reglamentar lo relacionado con el impuesto de industria y comercio para las cooperativas por cuanto son sujetos pasivos de dicho tributo, en cuanto realicen actividades industriales, comerciales o de servicios". (Expediente No. 1503, Ponente: Dra, Consuelo Sarria O.).

Asimismo, con motivo de la anulación del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983 se precisó lo siguiente:

> "La Sala destaca además de lo anterior, los siguientes elementos de la Ley 14 de 1983 que intervienen en la interpretación de la norma acusada.
>
> Según el artículo 32 la materia imponible en este gravamen está constituida por el ejercicio, en una jurisdicción municipal de una actividad mercantil en cualquiera de sus manifestaciones industrial, comercial o de servicios por parte de personas (naturales o jurídicas) y sociedades de hecho, en forma permanente y ocasional, con o sin establecimientos e independientemente del factor de "ánimo de lucro" que conscientemente fue suprimido". (Sentencia de septiembre 25 de 1989, expediente No. 082, Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate).

.....

(Proceso número 5839, C.P. Dr Guillermo Chahín Lizcano, actor: Empresa Nacional de Telecomunicaciones "TELECOM") .

En consecuencia, por haberse determinado que la Empresa Nacional de Telecomunicaciones "TELECOM", es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la Sala procederá a revocar el fallo apelado y en su lugar, a denegar las súplicas de la demanda.

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

FALLA:

1o. REVÓCASE el fallo apelado.

2o. DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

COMISIÓN POR MANEJO DE APORTES PENSIONALES/CUENTA INDIVIDUAL DE AHORRO PENSIONAL

Las contradicciones expuestas por el actor no surgen fácilmente de una confrontación directa entre los artículos citados de la Ley 100 de 1993 y la norma reglamentaria. Para establecerlas será necesario, al igual que lo hizo el accionante, analizar el sentido de cada una de las normas invocadas frente a las consecuencias de las normas acusadas. En tales condiciones, se considera que no se dan los supuestos que regulan la figura de la suspensión provisional en cuanto que existe una manifiesta infracción, sino que ésta en caso de existir, solo podrá establecerse mediante los análisis a que se hizo referencia anteriormente, como quiera que el determinar si la norma acusada en efecto extralimitó la norma reglamentada, por incluír dentro del concepto de aportes lo correspondiente a comisiones de administración y pago de seguros, no surge de manera clara y nítida de la simple confrontación entre ellas, como lo exige el artículo 152 del C.C.A.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., julio veintiocho (28) de mil novecientos noventa y cino (1995) .

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7225. Actor: LUIS FERNANDO LÓPEZ ROCA - RESOLUCIÓN SUPERBANCARIA. AUTO.

El ciudadano LUIS FERNANDO LÓPEZ ROCA, en ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 84 del C.C.A. demanda la nulidad de los artículos 5o.

numeral 3, 6o. numerales 2 y 3, 7o. salvo el parágrafo 8o. y 9o. de la Resolución 2549 expedida el 22 de noviembre de 1994.

Como quiera que la demanda presentada, reúne los requisitos establecidos en la Ley, se procederá a su admisión.

Las normas acusadas hacen parte de la Resolución 2549 de 1994, dictada por la Superintendencia Bancaria en virtud de las facultades a ella concedidas por la Ley 100 de 1993, en su artículo 104 y por el Decreto 633 de 1993 en sus artículos 326 numeral 3o. literales a) y c) y 97 numeral 1o.

Por la mencionada resolución la Superintendencia Bancaria señaló los montos y las condiciones para la determinación de la comisión por el manejo de aportes obligatorios, que las entidades que administren fondos de pensiones, pueden cobrar a sus afiliados.

El actor solicitó la suspensión provisional del artículo 6o. numerales 2 y 3 de la Resolución 2549 de 1993, con el argumento de que la norma acusada desconoce los artículos 20, 60 literales b) y d) y 97 de la Ley 100 de 1993 como quiera que el porcentaje del 3.5% que pagó el afiliado tiene como destino el pago de los seguros y la gestión financiera.

Igualmente indicó que los fondos están conformados por las cuentas individuales de ahorro pensional y no por otros conceptos como lo son los aportes destinados a los pagos de seguros o comisiones de administración.

Por último arguyó que en el artículo acusado se amplió el concepto de "aporte" al incluir los dineros destinados al pago de seguros y las comisiones de administración.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Las contradicciones expuestas por el actor no surgen fácilmente de una confrontación directa entre los artículos citados dela Ley 100 de 1993 y la norma reglamentaria, para establecerlas será necesario, al igual que lo hizo el accionante, analizar el sentido de cada una de las normas invocadas frente a las consecuencias de las normas acusadas.

En tales condiciones, la Sala considera que no se dan los supuestos que regulan la figura de la suspensión provisional en cuanto que exista una manifiesta infracción, sino que ésta en caso de existir, solo podrá establecerse mediante los análisis a que se hizo referencia anteriormente, como quiera que el determinar si la norma acusada en efecto extralimitó la norma reglamentada, por incluír dentro del concepto de aportes lo correspondiente a comisiones de administración y pago de seguro, no surge de manera clara y nítida de la simple confrontación entre ellas, como lo exige el artículo 152 del C.C.A., para que prospere la medida cautelar.

Por las anteriores razones, la Sala procederá a admitir la demanda impetrada y a negar la solicitud de suspensión provisional.

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

RESUELVE:

1o. ADMÍTESE la demanda de nulidad de los artículos 5o. numeral 3, 6o. numerales 2 y 3, 7o. salvo el parágrafos 8o. y 9o. de la Resolución 2549 expedida el 22 de noviembre de 1994, entablada con base en el artículo 84 del C.C.A., por el señor LUIS LÓPEZ ROCA, a quien se le tendrá como parte demandante. En consecuencia se dispone:

a) NOTIFÍQUESE personalmente al Procurador Delegado ante esta Corporación.

b) NOTIFÍQUESE personalmente al señor Superintendente Bancario o a su delegado para recibir notificaciones.

c) FÍJESE en lista por el término de cinco (5) días para que la entidad demandada y los intervinientes puedan contestar la demanda, proponer excepciones y solicitar la práctica de pruebas.

d) SOLICÍTESE al Superintendente Bancario los antecedentes administrativos que hubiere sobre la Resolución 2549 de noviembre 22 de 1994, en especial los artículos 5o. numeral 3, 6o. numerales 2 y 3, 7o., 8o. y 9o. Término cinco (5) días.

2o. NO SE ACCEDE a decretar la suspensión provisional de las normas acusadas.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

IMPUESTO DE REMESAS/BASE GRAVABLE EN REMESAS/SUCURSAL DE SOCIEDAD EXTRANJERA

Determinó la Ley 9a. de 1983 en sus artículos 45 y 46, que el impuesto de remesas, como complementario que es del de renta, grava de manera general la transferencia al exterior de las rentas y ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, tal como lo dispone el artículo 45 de dicha ley. A renglón seguido, en el art. 46 ib. se consagraron hechos generadores y bases gravables muy distintos a los establecidos para el impuesto de renta. En efecto, mientras éste castiga la renta gravable (ingresos, menos costos menos deducciones y menos rentas exentas) y las ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, el de remesas no tiene en cuenta estos conceptos para efectos del gravamen complementario, puesto que, dependiendo del concepto del pago susceptible de transferencia al exterior, establece de manera específica criterios diferentes para su determinación. Es así, como en el caso de las sucursales de sociedades extranjeras, no toma como base gravable a la renta fiscal, sino las utilidades comerciales del ejercicio, independientemente del hecho de que puedan ser mayores o menores que aquella, y a pesar de que la sociedad haya generado una pérdida fiscal, o que no se transfiera físicamente la renta al exterior. El impuesto se causa por la simple obtención de utilidades, al no ser que éstas se capitalizaran en el país.

RETENCIÓN POR REMESAS/PAGOS AL EXTERIOR/UTILIDAD COMERCIAL/SUCURSAL DE SOCIEDAD EXTRANJERA

El hecho de que el impuesto de remesas, en el caso de pagos o abonos en cuentas susceptibles de transferirse al exterior, deba retenerse en la fuente

a la misma tarifa del impuesto, indica que en tales casos impuesto y retención se identifican. Sólo en el caso de empresas extranjeras que ejercen actividades en virtud de sucursales constituidas en el país, el impuesto por este concepto, retenido en la fuente, constituye un pago anticipado del gravamen de remesas que por las utilidades comerciales deba liquidarse la sociedad al final del ejercicio, como claramente lo dispone el artículo 3o. inciso 2o. del Decreto 2579 de 1983. Que el concepto de "renta" utilizado en el artículo 45 de la Ley 9a. de 1983, para efectos de la determinación del impuesto de remesas, es diferente del de "renta" que se utiliza para la determinación del gravamen sobre la renta, y que los diversos literales del artículo 46 ibídem, establecen bases gravables diferentes de la renta fiscal, según tipos de conceptos de pagos, es cosa que resulta clara cuando se acude, para la interpretación de las referidas normas, tanto a la expedición de motivos como a las ponencias del proyecto de ley que se convirtió en la Ley 9a. de 1983.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiocho (28) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7051. Actor: THOS Y JAS HARRISON LINE LIMITED NIT 860.002.991-3. Apelación de la sentencia del 19 de enero de 1995 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Juicio de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter fiscal. Renta 1988. FALLO.

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por el apoderado judicial de la actora y el apoderado de la demanda contra la sentencia del 19 de enero de 1995, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó parcialmente las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho intentado por la sociedad THOS Y JAS HARRISON LINE LIMITED NIT 860.002.991-3, contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de Personas Jurídicas de Bogotá le determinó los impuestos de renta y complementario de remesas y le impuso sanción por inexactitud por el año gravable de 1988.

ANTECEDENTES

La sociedad extranjera THOS Y JAS HARRISON LINE LIMITED, presentó a través de su agente en Colombia la declaración de renta y patrimonio por el año gravable de 1988, el 4 de julio de 1989, en la cual denunció ingresos por servicios, honorarios y comisiones en cuantía de cero (0), costos y deducciones cero (0), y una renta líquida de cero (0). Por esta razón determinó la renta líquida gravable por el

sistema de renta presuntiva, calculándola en $11.019.000, cifra sobre la cual determinó impuesto de renta por $3.306.000, y aplicó retenciones en la fuente por valor de $5.509.000 y el saldo a favor del año anterior de $2.511.000, y consecuencialmente liquidó saldo a favor por $4.714.000.

El 4 de julio de 1991 la sociedad extranjera solicitó la devolución del saldo mencionado, solicitud que fue inadmitida, por la Administración de Impuestos ante la ausencia del diligenciamiento de los renglones correspondientes a ingresos totales (dentro y fuera del país), ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional y el correspondiente a la renta líquida o pérdida fiscal, hecho que de acuerdo con la ley permitía tomar tal declaración como no presentada.

El 6 se septiembre de 1991 (Fl. 00030 antecedentes administrativos) la sociedad corrigió la declaración tributaria, para diligenciar los renglones anteriormente mencionados, oportunidad en la cual denunció ingresos por $550.927.000 y detrajo a título de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, igual cantidad para una renta líquida ordinaria de cero (0), y renta presuntiva de $11.019.000. Determinó impuesto por $3.416.000, sanción por corrección de $21.000, imputó tanto las retenciones en la fuente del ejercicio fiscal por $5.509.000 como el saldo del ejercicio anterior por $2.511.000 y determinó un saldo a favor de $4.583.000.

El 18 de febrero de 1992, la Administración de Impuestos solicitó a la sociedad procediera a la corrección de la declaración últimamente presentada, para incluir en ella la sanción por extemporaneidad y el impuesto de remesas.

Solicitud que fue respondida por la sociedad alegando que la declaración inicialmente era válida y que no debía liquidar impuesto de remesas en razón de estar sujeta a la determinación de la renta líquida por el sistema mixto, según lo establecía el artículo 203 del Estatuto Tributario, cuya aplicación originaba para la contribuyente una pérdida fiscal y en consecuencia no le era aplicable el impuesto de remesas, porque al liquidarlo sobre los ingresos brutos como pretendía la Administración se estaba gravando la renta de fuente extranjera.

Mediante requerimiento especial 00020 de febrero 27 de 1992 la Administración, propuso a la sociedad la modificación de su liquidación privada para determinarle el impuesto de remesas a la tarifa del 1% sobre el valor de $550.927.000, declarado como ingreso bruto, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 321 literal f) del Estatuto Tributario (Ley 9a. de 1983 artículo 45), 1o. y 2o. del Decreto 2579 de 1983 y la imposición de la sanción por inexactitud.

Proposición que concretó, oída la respuesta al requerimiento, en la liquidación de revisión 000088 del 27 de noviembre de 1992.

Contra dicho acto administrativo la sociedad recurrió en reconsideración, alegando la ilegalidad de la determinación del impuesto de remesas sobre rentas mixtas,

porque el Estatuto Tributario artículo 319 sólo impone el gravamen a las rentas y ganancias ocasionales obtenidas en Colombia y no sobre los ingresos brutos.

El recurso fue fallado mediante la Resolución 0010244 del 25 de noviembre de 1993, que modificó la liquidación recurrida en el sentido de reducir el impuesto de remesas, fijándolo en $2.591.000 y la sanción por inexactitud en $8.129.600.

LA DEMANDA

En demanda de nulidad y restablecimiento del derecho acudió la sociedad ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, al estimar que al expedir el acto administrativo de determinación del impuesto acusado, la Administración violó los artículos 10 del Decreto 2348 de 1974, 45 de la Ley 9a. de 1983 (hoy artículos 203 y 319 del Estatuto Tributario); 1o. del Decreto Reglamentario 2579 de 1983; 321 literal f) del Estatuto Tributario y 2o. literal f) del Decreto 2579 de 1983; 647 inciso 6o. del Estatuto Tributario y 472 y concordantes del mismo ordenamiento legal, en cuanto desconocieron la aplicación del cálculo de la renta mixta y esencialmente el artículo 45 de la Ley 9a. de 1983, reglamentado por el artículo 1o. del Decreto 2579 de 1983) que establece de manera general que el impuesto de remesas solamente se causa sobre la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, contrario sensu, la transferencia de rentas y ganancias ocasionales no obtenidas en Colombia no causan el gravamen.

Infringió el literal f) del artículo 321 del Estatuto Tributario y 2o. del Decreto Reglamentario 2579 de 1983, porque tales normas lógicamente se refieren, también, a rentas o ganancias ocasionales obtenidas en Colombia que no tengan gravamen específico de ahí que el artículo 2o. del Decreto Reglamentario delimite la regulación tarifaria allí contenida, remitiéndose al artículo anterior, es decir el artículo 1o., que repite el principio expuesto en el artículo 319 del Estatuto Tributario.

Además, de la interpretación de la norma no puede configurarse inexactitud y al así hacerlo, la Administración, violó el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Tampoco podía la Administración con base en una supuesta demostración del valor de los giros efectuados liquidar el gravamen, y al no haber allegado prueba al expediente violó el artículo 472 y concordantes del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, solo accedió a las súplicas de la demanda en cuanto impetraba la improcedencia de la sanción por inexactitud, al estimar que desde un principio había surgido entre la contribuyente y la Administración diferencia de criterio acerca de la sujeción de la actora al impuesto de remesas.

No dio prosperidad a los cargos de violación sobre las normas que regulan este gravamen, invocadas en la demanda, al considerar que aún cuando no se discutía en

el sub-lite la naturaleza de renta mixta de la sociedad actora, con base en lo dispuesto en el artículo 10 del Decreto 2340 de 1974, la entidad demandante para acogerse a este procedimiento legal, estaba en la obligación de demostrar no solo el total de la ganancia neta comercial tanto dentro como fuera del país en el negocio de transporte sino las entradas brutas totales a nivel mundial del mismo a efectos de establecer la proporción.

La sola manifestación de haber sufrido una pérdida en el ejercicio, por razón de la actividad transportadora no era suficiente para considerar que la renta mixta originada por tal concepto fuera la declarada, es decir, cero (0), y en tal sentido a las rentas provenientes del transporte y transferidas al exterior les era aplicable la tarifa prevista en el artículo 2o. literal "f" del Decreto 2579 de 1983 sobre impuesto de remesas sobre su valor total.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

El apoderado de la actora al interponer el recurso de apelación, alega que la sentencia acusada incurrió en violación del artículo 203 del Estatuto Tributario, cuando al decidir sobre la transgresión de esta disposición legal afirma que no discute la naturaleza de la renta mixta, cuando realmente la actora ha impugnado el hecho de que la Administración gravó todos sus ingresos con el impuesto de remesas, sometiendo a imposición los de fuente extranjera resultantes de la aplicación del artículo 203 del Estatuto Tributario.

Afirma que a folios 31 a 37 del expediente obran los documentos demostrativos de que la empresa THOS Y JAS HARRISON LINE LIMITED obtuvo, en su operación de transporte, cumplida tanto dentro como fuera de Colombia, una enorme pérdida operacional, hecho que está probado con los estados financieros, debidamente certificados y autenticados, que la misma Administración de Impuestos recogió dentro de la etapa investigativa previa a la práctica de la liquidación de revisión, los cuales obran dentro de los antecedentes administrativos allegados por las oficinas de impuestos a instancias del Tribunal y que en la demanda se invocaron como pruebas. Por lo tanto, carece de asidero la afirmación contenida en la sentencia para justificar el fallo negativo sobre este punto, de que "...la entidad demandante para acogerse a este procedimiento legal, estaba en la obligación de demostrar fehacientemente el total de la ganancia neta comercial tanto dentro como fuera del país en el negocio de transporte y las entradas brutas totales a nivel mundial del mismo orden..." (sic) y que "...la sola manifestación de haber sufrido una pérdida en el ejercicio, por razón de la actividad transportadora no basta para considerar que la renta mixta originada en tal concepto sea la declarada, es decir, cero (0), ..." (sic), pues, contrariamente a lo expresado, no solamente la misma Administración aceptó que la renta líquida fiscal es de cero (0), tal y como anotó en el formulario de la liquidación oficial (renglón 26), sino que tal demostración sí obra en el expediente, incomprensiblemente no fue apreciada en su análisis por el Tribunal.

Estima que la providencia apelada debe revocarse, por no consultar la evidencia acreditada dentro del proceso y, en su lugar, deben anularse íntegramente los actos administrativos acusados, confirmando el impuesto declarado por la sociedad en su denuncio tributario, pues de lo contrario se estaría violando, como en efecto acontece, el artículo 203 y las demás normas concordantes relacionadas, el someter al impuesto de remesas la totalidad de los fletes remesados al exterior, pues ni un solo peso o dólar de los mismos constituye, a la luz de las disposiciones invocadas, "renta líquida gravable en Colombia" y, por ende, no puede ser objeto de dicho impuesto en el país, así, se envíen fuera de su territorio.

Afirma que también se violaron los artículos 319, 203 inciso 2o, 321 literal f) del Estatuto Tributario, y los artículos 1o. y 2o., literal f) del Decreto 2579 de 1983. Normas que sólo someten al impuesto complementario de remesas las rentas de origen nacional y que la Administración gravó, por inaplicación del artículo 203 del Estatuto Tributario y en contra de las pruebas acopiadas dentro del expediente investigativo, rentas consideradas legalmente de origen extranjero por no caber dentro de la proporción que, según dicha norma, debe calificarse como "renta líquida gravable en Colombia".

Al acoger dicha decisión la sentencia impugnada, violó igualmente la norma invocada, toda vez que el Tribunal incurrió en el mismo vicio de ilegalidad denunciado en la demanda, lo cual amerita la revocación de la providencia apelada.

Agrega que la validez de la prueba contable aportada por la sociedad no fue objetada en momento alguno dentro del proceso administrativo de determinación y discusión del impuesto, pues a su mérito en momento alguno se refirió expresamente la oficina de impuestos, ni sobre ella ha versado la sentencia apelada (que ignoró su existencia), de suerte que sobre tal aspecto del proceso no puede derivarse el análisis de este recurso. Prueba que por formar parte de los documentos aportados con ocasión de la respuesta a un requerimiento, goza de la presunción de veracidad que le otorga el artículo 22 del Decreto 825 de 1978.

La apoderada de la demandada por su parte, cuestiona la sentencia en cuanto considera, en contravía de lo dispuesto por los artículos 2o. del Decreto 2579 de 1983 y 647 del Estatuto Tributario, que no se configuró la inexactitud sancionable.

Solicita se revoque la sentencia apelada y se denieguen las súplicas de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de la demanda.

Al formular los alegatos de conclusión, reitera los argumentos expuestos para disentir de la decisión del *a-quo,* en cuanto a la improcedencia de la sanción por inexactitud se refiere.

Ni el actor, ni el Ministerio Público, representado en esta ocasión por la Procuradora Séptima Delegada ante la Corporación, alegaron de conclusión.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Impuesto de Remesas.

Para el período gravable de 1988 el impuesto de remesas, complementario del de renta, estaba regulado básicamente por los artículos 45 y 46 de la Ley 9a. de 1983, que para mayor ilustración se transcriben:

"Artículo 45. El artículo 1o. del Decreto 231 de 1983 quedará así:

"La transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, causa un impuesto complementario de remesas, cualquiera que sea el beneficiario de la renta o ganancia ocasional o el destinatario de la transferencia. El recaudo y control de este impuesto está a cargo de la Dirección General de Impuestos Nacionales.

"No están gravados con impuesto complementario de remesas, los dividendos, ni los intereses sobre los créditos señalados en el artículo 7 del Decreto 231 de 1983 y en el artículo 49 de la presente ley".

"Artículo 46. El impuesto de remesas se determina así:

"a) Cuando se trate de utilidades obtenidas en Colombia por sociedades u otras entidades extranjeras, mediante sucursales, el impuesto se aplicará a las utilidades comerciales del respectivo período gravable, a la tarifa del veinte por ciento (20%).

"b) Cuando se trate de participaciones en sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas, obtenidas por socios que tengan el carácter de inversionistas extranjeros, el impuesto se causa en el momento de pago o abono en cuenta, a la tarifa del doce por ciento (12%) y deberá ser retenido por la respectiva sociedad en el momento del pago o abono en cuenta de la participación.

"c) En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "know-how", prestación de servicios de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, científica y artística, el impuesto será del doce por ciento (12%), el cual deberá ser retenido en el momento del respectivo pago o abono en cuenta.

"d) En el caso de explotación de películas cinematográficas o cualquier título, la retención en la fuente se determina sobre el sesenta por ciento (60%) del correspondiente pago o abono en cuenta, a la tarifa del doce por ciento (12%).

"e) En el caso de pagos o abonos en cuenta relacionados con la explotación de programas para computador a cualquier título, la retención se hará sobre el ochenta por ciento (80%) del respectivo pago o abono en cuenta, a la tarifa del doce por ciento (12%).

"f) En los demás casos, el impuesto será del uno por ciento (1%) del valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta, que deberá ser retenido al momento del pago o abono en cuenta.

"PARÁGRAFO 1. La retención en la fuente prevista en el artículo 5o. del Decreto 231 de 1983, se efectuará sobre las bases y tarifas de que trata el presente artículo.

"PARÁGRAFO 2. En los casos previstos en los literales b), c), d) y e) del presente artículo, para determinar la base del impuesto de remesas se descontará previamente el correspondiente impuesto de renta.

"PARÁGRAFO 3. Los contribuyentes que se encuentran sometidos al régimen cambiario establecido en el capítulo IX del Decreto 444 de 1967, no serán sujetos del impuesto complementario de remesas."

Determinó así la ley, que el impuesto de remesas, como complementario que es del de renta, grava de manera general la transferencia al exterior de las rentas y ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, tal como lo dispone el artículo 45 transcrito.

A renglón seguido, en el artículo 46, se consagraron hechos generadores y bases gravables muy distintos a los establecidos para el impuesto de renta.

En efecto, mientras éste castiga la renta gravable (ingresos, menos costos, menos deducciones y menos rentas exentas) y las ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, el de remesas no tiene en cuenta estos conceptos para efectos del gravamen complementario, puesto que, dependiendo del concepto del pago susceptible de transferencia al exterior, establece de manera específica criterios diferentes para su determinación. Es así, como en el caso de las sucursales de sociedades extranjeras, no toma como base gravable la renta fiscal, sino las utilidades comerciales del ejercicio, independientemente del hecho de que puedan ser mayores o menores que aquella, y a pesar de que la sociedad haya generado una pérdida fiscal, o que no se transfiera físicamente la renta al exterior. El impuesto se causa por la simple obtención de utilidades, al no ser que éstas se capitalizaran en el país.

Así mismo de previó en el parágrafo 2 del artículo 46 de la Ley 9a. de 1983, para los pagos allí señalados, salvo los correspondientes a películas y programas para computador, que la base de imposición era el valor del pago (bruto) descontando en los casos señalados en los literales b), c), d) y e), el respectivo impuesto de renta. Es decir, sin importar que el concepto que da origen al pago se asimile al de renta fiscal utilizado como base para la determinación del impuesto de renta.

Previó, así mismo, el artículo 46 en su literal f) que para los demás pagos, es decir aquellos que no corresponden a los conceptos que en forma precisa contempla la norma en los literales a), b), c), d) y e), el impuesto se liquidaría a la tarifa del uno por ciento (1%) sobre "el valor bruto" (no sobre el valor líquido, ni líquido gravable) del respectivo pago o abono en cuenta, sin hacer distinción de si éste se imputa o no, a una renta mixta para efectos del impuesto de renta.

El hecho de que el impuesto de remesas, en el caso de pagos o abonos en cuenta susceptibles de transferirse al exterior, deba retenerse en la fuente a la misma tarifa del impuesto, indica que en tales casos impuesto y retención se identifican. Sólo en el caso de empresas extranjeras que ejercen actividades en virtud de sucursales constituidas en el país, el impuesto por este concepto, retenido en la fuente, constituye un pago anticipado del gravamen de remesas que por las utilidades comerciales deba liquidarse la sociedad al final del ejercicio, como claramente lo dispone el artículo 3o. inciso 2o. del Decreto 2579 de 1983 así:

> "En el caso de pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior, realizados sin intervención de la oficina de cambios, tales como los efectuados a través de cuentas bancarias en el exterior o mediante compensaciones, o en general a través de entidades financieras u otros intermediarios. El impuesto se liquidará y retendrá sobre el respectivo pago o abono en cuenta a la tarifa que corresponda, según el concepto de la transacción, de acuerdo con lo establecido en el artículo anterior.
>
> "Cuando se trate de pagos o abonos en cuenta, que impliquen situación de recursos en el exterior, realizados con o sin intervención de la oficina de cambios, a favor de sucursales en Colombia de sociedades u otras entidades extranjeras, por los conceptos enumerados en los literales b) a f) del artículo anterior, deberá efectuarse la retención en la fuente a título del impuesto de remesas a la tarifa que corresponda según tales literales. Dichas retenciones se deducirán del impuesto de remesas correspondiente a las utilidades comerciales obtenidas por la sucursal, determinado de conformidad con el literal a) del artículo anterior." (Subraya la Sala)

Que el concepto de "renta" utilizado en el artículo 45 de la Ley 9a. de 1983, para efectos de la determinación del impuesto de remesas, es diferente del de "renta" que se utiliza para la determinación del gravamen sobre la renta, y que los diversos literales del artículo 46 *ibídem,* establecen bases gravables diferentes de la renta fiscal, según tipos de conceptos de pagos, es cosa que resulta clara cuando se acude, para la interpretación de las referidas normas, tanto a la exposición de motivos como a las ponencias del proyecto de ley que se convirtió en la Ley 9a. de 1983. Es así como en la exposición de motivos se precisó lo siguiente respecto de las modificaciones legislativas que sobre la materia se proponía que introdujera el legislador:

> "En la aplicación del Decreto 231 de 1983 en lo referente al impuesto a las remesas se encontraron algunas dificultades relacionadas especialmente con la

ausencia de un sistema para determinar la base del impuesto en aquellos casos en los cuales los pagos o abonos en cuenta involucran costos.

"En consecuencia, se proponen una serie de definiciones concretas de las bases sobre las cuales se debe calcular el impuesto a las remesas, teniendo en cuenta los diversos conceptos de rentas que dan origen al impuesto."[1]

En el mismo sentido, la ponencia para segundo debate en la Cámara de Representantes da cuenta de que las dificultades para determinar la base del impuesto de remesas, en los casos de pagos que involucran costos, hacía necesario establecer de manera concreta bases diferenciales según los diversos conceptos de renta que originan este impuesto.[2]

También la ponencia para segundo debate en el Senado deja en claro el propósito del legislador de establecer para el impuesto de remesas, bases y tasa diversas, particularmente distintas de la base para liquidar el impuesto de renta, al decir que:

"El proyecto presentado por el Gobierno contiene aquellas disposiciones del Decreto 231 de 1983 declaradas inexequibles por la Corte Suprema de Justicia. El Congreso ha considerado conveniente proponer algunas modificaciones al articulado, que se resumen a continuación.

"El nuevo artículo señala bases y tasas concretas para la determinación del impuesto a las remesas, con la intención de eliminar de una vez por todas la vaguedad que existe en este campo, buscando la certeza del impuesto."[3]

Entonces, si la renta mixta, como lo admite el apoderado de la sociedad actora, se obtuvo en Colombia, y establecido que la base del impuesto de remesas no es la renta gravable imputable a la actividad desarrollada en el país, sino, en este caso, la transferencia de los pagos brutos que a la sociedad extranjera se efectúen en Colombia, éstos están gravados con el impuesto de remesas.

Tan evidente es que los pagos efectuados y declarados a la contribuyente ($550.927.000) estaban sujetos al pago del impuesto de remesas, que el propio agente de la sociedad extranjera en Colombia, que en su representación judicial otorgó poder para el ejercicio de la acción contenciosa (Compañía Aduanas –Transportes– Vapores Eduardo Gerlein S.A.), le liquidó el impuesto según lo ordenado en la ley y le practicó la correspondiente retención en la fuente, como consta en las respectivas relaciones anuales de retención en la fuente de 1988. (Folio 000581 numeración mecánica tinta negra, antecedentes administrativos No. 2).

En tal sentido la sentencia del Tribunal, en cuanto aprueba la decisión de la Administración de Impuestos, merece confirmarse, sin que sea necesario entrar en el análisis probatorio a que alude el apoderado de la actora, por cuanto las pruebas

1 Historia de las Leyes. 2a. Época, T. 1 1983, pág. 406.

2 Historia de las Leyes, 2a. Época, T. 1 1983, pág. 460.

3 Historia de las Leyes, 2a. Época, T. 1, 1983, pág. 467

aducidas conducen a la determinación de la renta mixta con fines específicos de la liquidación del impuesto de renta, procedimiento no aplicable, como ya se advirtió, al impuesto de remesas.

La providencia del *a-quo* también habrá de confirmarse, en cuanto determina que no es procedente la imposición de sanción por inexactitud, porque realmente, como allí se expresa, la sociedad actora estimó desde un primer momento que no estaba sujeta al pago del impuesto de remesas en razón de que los impuestos obtenidos en el país, para efectos del impuesto de renta, se consideraban renta mixta, esto es renta de fuente nacional y renta de fuente extranjera.

Interpretación que si bien es errónea, como antes se vio, permite inferir que existió diferencia de criterio entre contribuyente y administración, circunstancia que contempla el Decreto 2503 de 1987 artículo 44, (hoy artículo 647 inciso 6o. del Estatuto Tributario) como no configurativa de inexactitud.

Por lo demás, advierte la Sala que el hecho de haberse practicado la retención por el Agente, en la forma descrita anteriormente, no niega la discrepancia jurídica anotada, pues ella surge posteriormente, en el momento en que debe presentarse la declaración tributaria.

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

FALLA:

1) CONFÍRMARSE la sentencia proferida el diecinueve (19) de enero de mil novecientos noventa y cinco (1995) por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el juicio 10276.

2) RECONÓCESE personería a la Dra. Myrian Herlinda Roncancio Téllez a términos del poder que obra a folio 127 del cuaderno principal.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO

Presidente de la Sala

RAFAEL ARENAS ANGEL

Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS

Secretario

CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN DEPARTAMENTAL-Requisitos/ **CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN POR BENEFICIO GENERAL**

El requisito previsto en el art. 30 del Decreto Extraordinario 291 de 1987, se observó a cabalidad, hecho que se evidencia tanto del estudio socio económico que obra en el expediente, como de los actos acusados en donde se establece la zona de influencia, calificándola de mayor, media, menor y mínima, las cuales se señalan sobre los planos que se anexan a las mismas, atendiendo lo dispuesto en el acuerdo 22 de 1991 que señalan tanto las obras de pavimentación a ejecutar por el sistema de contribución en vías y arterias de Cartagena, como sus zonas de influencia. El detalle de las mismas, indica que se tuvo en cuenta las zonas de influencia dependiendo del beneficio mayor, medio, menor y mínimo a recibir, según el plano anexo a la misma y señala las zonas de influencia por sectores. Si tales estudios no fueron reales o estuvieron equivocados, no es cuestión que aparezca probada en el proceso.

CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN POR BENEFICIO GENERAL-Marco Legal

A raíz de la expedición del Decreto 1604 de 1966, en el cual la contribución de valorización que en virtud del artículo 3o. de la Ley 25 de 1921, fue establecida como una contribución sobre las propiedades raíces beneficiadas con la ejecución de obras de interés público local, se hizo extensivo a todas las obras de interés público, en general, es decir, a aquellas que interesan a toda la comunidad y la benefician en mayor o menor grado, como sucede en las obras públicas de amplia cobertura. El nuevo criterio

señalado en el Decreto 1604 de 1966, modificó el criterio tradicional de medir el beneficio por la plusvalía o mayor valor que adquiera el inmueble por la obra pública ejecutada (beneficio particular), para cambiarlo por el concepto de beneficio general previsto con anterioridad en el Decreto 868 de 1956, para la financiación de ciertos planes de obras, atendiendo para establecer su monto, las diferentes categorías económicas, el uso de la tierra y la capacidad de pago. El Decreto 1604 de 1966, fue adoptado como legislación permanente por la Ley 48 de 1968 y posteriormente por el Decreto 1333 de 1986, que en su artículo 244, reiteró la previsión contenida en el artículo 18 del citado decreto. Entonces cuando las resoluciones 15 y 28 de 1991, de la Junta de Valorización Municipal de Cartagena, invocando sus facultades legales, prevén en consecuencia, no incurren en violación de las normas invocadas en la demanda.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiocho (28) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7111. Actor: IGNACIO AMADOR DE LA PEÑA, CARLOS BAENA ROJAS, IGNACIO PEÑA Y RIGOBERTO LÓPEZ DURÁN. Apelación de la sentencia del 14 de diciembre de 1994. Tribunal Administrativo de Bolívar. AUTORIDADES MUNICIPALES. VALORIZACIÓN. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de los actores contra la sentencia del 14 de diciembre de 1994, mediante la cual el tribunal administrativo de Bolívar denegó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad intentado por IGNACIO AMADOR DE LA PEÑA, CARLOS BAENA ROJAS, IGNACIO PEÑA Y RIGOBERTO LÓPEZ DURÁN, contra las resoluciones 015 del 31 de julio y 028 de abril 29 de 1991, mediante las cuales la Junta de Valorización Municipal de Cartagena determinó y fijó las obras a ejecutarse por contribución de valorización y aprobó la distribución de valorización de la obra "Plan Vial 1991" con un costo de $4.879.629.000, determinó la zona de influencia y aprobó anexar las memorias explicativas de la División Técnica de Valorización Distrital.

ANTECEDENTES

Mediante la Resolución 006 del 29 de abril de 1991 (Fls. 14 a 16 cdno. ppal.) la Junta de Valorozación Municipal de Cartagena fijó y determinó las obras a ejecutarse por la contribución de valorización y la zona de influencia de las mismas.

El 31 de julio de 1991, mediante la Resolución 015, la misma Junta aprobó el derrame de la contribución de la obra denominada "Plan Vial 1991", de acuerdo con la memoria de la División Técnica del Departamento de Valorización Distrital, cuyo costo se calculó en $4.879.629.000.

Mediante la Resolución 028 del 20 de agosto de 1991, se reformó y aclaró la Resolución 006 de 1991, se aprobó la zona de influencia de las obras: "Plan Vial" y se anexaron las memorias de la División Técnica de la Valorización Distrital, conforme con los cuales: para efectos del riegue, se tuvo en cuenta varias zonas de influencia dependiendo del beneficio que estas reciban y que clasificó en:

Zona de influencia de beneficio mayor, Zona de Influencia de beneficio medio, Zona de influencia de beneficio menor y Zona de influencia mínima, señaladas sobre el plano que se adjuntó a dicha memoria.

LA DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Bolívar, en ejercicio de la acción pública de nulidad, acudieron los actores para acusar las Resoluciones 015 y 028 de 1991 de violar los artículos 233, 235, 236 y 237 del Decreto 1333 de 1986, 1o. de la Ley 1a. de 1943; 9o. del Decreto 1604 (sin fecha); 3o. y 4o. del Acuerdo 22 de marzo 22 de 1991; 21, 22, 30, numeral 7o., 33, 34, 36, 37, y de manera flagrante el artículo 31, del Decreto Extraordinario 291 de julio 31 de 1987, o Estatuto de Valorización de Cartagena, que define qué se entiende por zona de influencia.

Afirma la actora, que sin realizar los estudios de los beneficios que la obra u obras produjeran en los distintos sectores de la zona de influencia, y sin análisis de la incidencia de estos beneficios en los predios allí localizados, como lo ordena el artículo 29 numeral 7o. del Decreto 291 de 1987, las mal llamadas memorias explicativas, señalaron como zona de influencia mayor la correspondiente a los inmuebles situados en los barrios de Bocagrande, Castillogrande, El Laguito, Manga y la Matuna, los cuales deben pagar el 50.08% del total del valor de las 26 obras a ejecutar en la ciudad de Cartagena.

Explica que de las 26 obras, sólo se pavimentaran en el Barrio de Bocagrande las siguientes: Ampliación de la Avenida 3a., reparación de la carrera 1a. y la continuación de la Avenida el Retorno. En Manga: La carrera 24 en la primera Colonia y a todo el barrio de Manga le corresponde pagar la suma de $487.962.900, por esta sola obra que entre otras razones es eminentemente local y solo beneficia a los propietarios situados en la carrera 24. En la Matuna no hay obra alguna a realizar; sin embargo deberá cancelar el 10% de la totalidad de las obras a realizar.

En la zona llamada de influencia de beneficio medio, se encuentran los predios situados en los barrios de Crespo, Cabrero, Marcella, Centro, Pie de la Popa, Los Ejecutivos y la Urbanización Alcalis y deben pagar el 16.69% del total de las obras a construir, cuando los cuatro primeros barrios citados no tienen obra a construir en el denominado "Plan Vial".

A su juicio estas memorias explicativas violan en forma flagrante el artículo 31 de 1987 que define como zona de influencia la extensión superficiaria hasta cuyos límites lleguen los efectos de contribuciones de Valorización. Así tales zonas sean de

beneficio directo, o zonas de influencias reflejas, se toma en cuenta la localización de los inmuebles respecto a la obra y a la incidencia del beneficio.

Y es el mismo artículo el que exige "...De la zona de influencia se levantará un plano general, complementado con una memoria explicativa sobre estudios, análisis y fundamentos mediante los cuales se llegó a la determinación de la zona correspondiente."

Estudio, análisis y fundamentos, mediante los cuales debía determinarse la zona de influencia, que brillan por su ausencia en las memorias explicativas del Departamento Técnico de Valorización Municipal.

Como concepto de la violación expresan que, según el artículo 236 del Decreto 1333 de 1986, la contribución de valorización sólo se genera para los propietarios de predios que resulten beneficiados con la realización de las obras públicas, y que los municipios, teniendo en cuenta el costo total de la obra, el beneficio que ella produzca y la capacidad de pago de los propietarios que han de ser gravados con las contribuciones podrá disponer, en determinados casos y por razones de equidad, que sólo se distribuyan contribuciones para una parte o porcentaje del costo de la obra.

Concluye que los criterios para fijar la distribución de valorización deben ser los de equidad y justicia. De equidad sentado el principio de que la distribución no puede ser superior a la plusvalía que recibe el inmueble gravado.

Agrega que el Estatuto de Valorización Municipal para el Distrito Turístico de Cartagena recoge las normas superiores citadas del Decreto 291 de 1987 y del Acuerdo No. 22 de marzo 22 de 1991, que lo adiciona.

Si bien es cierto que introduce un nuevo concepto en relación con las zonas de beneficio ya que deja de llamarlas de influencia directa o refleja, y pasa a llamarlas de beneficio mayor, medio y mínimo, aún cuando no define qué se entiende por cada una de ellas, mantiene el criterio de que para la distribución de Valorización se deberá tener en cuenta el grado de beneficio que el conjunto de obras genere en la propiedad inmueble.

Afirma que la Resolución 015 del 31 de julio de 1991, que aprobó la distribución de la contribución de valorización o riegue de la obra denominada "Plan Vial 1991", lo hizo con base en las llamadas memorias explicativas de la División Técnica del Departamento Administrativo de Valorización Distrital y que son parte integrante de dicha Resolución. Memorias que permiten observar, prima facie, que la entidad no hizo estudio alguno de los beneficios que las obras correspondientes produjeran en los distintos sectores de la zona de influencia y mucho menos, el análisis de la incidencia de estos beneficios en los predios allí localizados, como se lo ordena el artículo 29 del Decreto 291 de 1987, ni atendió lo dispuesto en el artículo 31 del mismo estatuto.

Acusa a la Junta de Valorización Distrital de incurrir en abierta contradicción con las normas invocadas, al derramar la contribución de acuerdo con las memorias técnicas, porque en dichas memorias sin análisis y sin criterio alguno sobre el beneficio real que producirán las obras, se agruparon los barrios que estimaron podrían contar con la capacidad de pago del impuesto que estaban creando bajo el nombre de contribución por valorización.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar, previamente al análisis de fondo de la cuestión debatida, rechazó las excepciones de indebido agotamiento de la vía gubernativa e inepta demanda, propuestas por la demandada, porque era evidente que la acción impetrada por el actor no era la de nulidad con restablecimiento del derecho, sino la acción pública de nulidad, para la cual no se exigía como requisito previo el agotamiento de la vía gubernativa. Además, los actos acusados no disponían su notificación a una persona en particular, ni señalaban los recursos procedentes contra ellos.

Tampoco era inepta la demanda, por el hecho de no haber acompañado a la misma, según lo exigía el artículo 140 del Código Contencioso Administrativo, los comprobantes de consignación, en calidad de depósito, de la suma correspondiente a las contribuciones de los demandantes, porque, por una parte, la Corte Suprema de Justicia en sentencia de julio 25 de 1991, declaró la inexequibilidad parcial del artículo, quedando comprendido en esa decisión lo referente a la exigencia de acompañar a la demanda el respectivo comprobante de haber consignado, en calidad de depósito, la suma correspondiente, y tratándose de contribuciones definitivamente liquidadas a favor del Tesoro Público, basta que se otorgue caución a satisfacción del ponente para garantizar el pago con los recargos a que haya lugar en cuanto fuere desfavorable lo resuelto.

De otra parte, en este caso, no se trataba de una demanda mediante la cual los actores controvirtieron una suma determinada que se les hubiera fijado por concepto de contribución de valorización, y que en virtud de ello impugnaran el acto correspondiente, con el fin de que se les modifique la obligación o no se les aplique.

Además, si bien era cierto que el artículo 171 del Decreto Extraordinario 291 de julio 31 de 1987, expedido por el Alcalde de Cartagena, establecía el recurso de reposición ante la Junta de Valorización Municipal, lo era, respecto a las Resoluciones que asignaran contribución o contribuciones de valorización, recurso establecido en favor de la persona gravada en cuanto a la contribución o contribuciones que se le hayan asignado, pero no aparecía que a estas personas se les hubiera notificado la liquidación respectiva mediante los actos acusados.

Con relación al aspecto de fondo, estimó que estaba demostrado que mediante la Resolución 006 de 1991 la Junta de Valorización Municipal, se fijó la zona de

influencia para las obras en ella enumeradas, y se ordenó que por parte del Departamento Administrativo de Valorización Distrital, se diera cumplimiento a los demás requisitos establecidos en el Decreto 291 de 1987 para lograr el cobro de tales obras por el sistema de valorización, y se elaborará el proyecto respectivo de la distribución de los gravámenes, los que debían ser sometidos a la aprobación de la Junta. Resolución que fue notificada por edicto.

Así mismo por medio de la Resolución 015 de 1991, demandada, fue aprobada la distribución de la contribución de valorización de la obra "Plan Vial 1991", de acuerdo, según se expresa en la misma, con las memorias de la División Técnica del Departamento Administrativo de Valorización.

La misma Junta por medio de la Resolución 022 de 1991, notificada por edicto, también acusada, aprobó la ampliación de la zona de influencia del "Plan Vial 1991" para los sectores allí mencionados. Y finalmente, por Resolución 028 de 1991, se reformó y aclaró la Resolución 006 del mismo año, sobre la fijación de la zona de influencia para dichas obras de pavimentación.

Según la sentencia, con dicho proceder se dio observancia a los artículos 21, 31 y 34 del Decreto 291 de 1987, 3o. y 4o. del Acuerdo 22 de 1991, 234 del Decreto 1333 de 1986. Además la jurisprudencia del Consejo de Estado había aceptado la legalidad del sistema fiscal de valorización por beneficio general, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 1o. y 6o. del Decreto 868 de 1956 y 1604 de 1966.

LA APELACIÓN

El apoderado judicial de los actores al apelar, precisa que la nulidad pedida en la demanda obedece básicamente al hecho de haberse expedido los actos demandados sin el previo estudio de los beneficios que las obras producirían en los distintos sectores de la ciudad, violando así el artículo 81 del Decreto 291 de 1987.

Adicionalmente las áreas de la ciudad gravadas mayormente no están servidas directa o indirectamente, ni por reflejo mínimo, de las 26 obras proyectadas. Distribución incorrecta que se hizo sin la observancia de los artículos 30 y 31 del Decreto 291 de 1987, pues no existió un estudio serio y completo que tuviera en cuenta el beneficio real que las obras producirían en los inmuebles para fijar la zona de influencia.

EL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Séptima Delegada en lo Contencioso ante la Corporación, solicita la confirmación de la sentencia porque a partir del Decreto Ley 868 de 1956, se introdujo el concepto de "obras de interés público", ampliando el inicialmente contemplado en el artículo 1o. de la Ley 25 de 1921 de "interés público local", el cual permite que se cobre contribución de valorización ya no por las obras circunscritas a una pequeña porción del territorio y únicamente a aquellos inmuebles más cercanos

a la obra construida, sino que tal contribución también deberá ser pagada por aquellos dueños de inmuebles que por una u otra razón se beneficien de la construcción de determinadas obras.

Afirma que el Decreto 868 abrió paso a la aplicación de un criterio social, en el que los sectores pudientes deban subsidiar las obras de desarrollo urbano en los sectores pobres de mínima capacidad contributiva, y que, con la noción de plan, como ordenamiento, disciplina y eficiencia de la acción administrativa, no cabe duda que en las grandes ciudades la construcción de obras de infraestructura como avenidas, puentes, etc., necesariamente produce un beneficio a la comunidad, además de la valorización de los predios así ellos estén aparentemente lejos de la órbita de influencia de dichas obras.

Obviamente con la planeación e implementación de los diferentes planes viales, las personas que habitan la ciudad, podrán desplazarse con mayor facilidad, lo que a su vez permite una mayor utilización del tiempo, una mayor productividad y una mayor calidad de vida.

A su juicio, los actos administrativos demandados no hacen cosa distinta que poner en ejecución el plan ya previsto, que necesariamente beneficia a toda la comunidad por tratarse de obras de mejoramiento de las vías arterias y secundarias con miras a facilitar el transporte de los ciudadanos a los distintos lugares de la ciudad, produciendo como es natural, bienestar general.

Afirma que contrariamente a lo afirmado por el apelante, si aparece cumplido el requisito del estudio sobre beneficios de la zona de influencia, si bien no en forma ordenada, si en forma clara cuando dentro del estudio socio-económico obrante en el expediente se hace énfasis en que la ciudad de Cartagena (y por consiguiente sus habitantes) se beneficiará con las obras a construir pues con ellas se pretende modernizarla, darle agilidad, mayor funcionamiento y más equidad a la vida urbana.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Precisa la Sala que el motivo aducido por el actor para reclamar la nulidad de las Resoluciones 015 del 31 de julio de 1991 y 028 del 29 de abril del mismo año, expedidas por la Junta de Valorización Distrital de Cartagena, fue el hecho, según concreta en el memorial de apelación, de haberse proferido los actos demandados sin el cumplimiento del estudio de los beneficios que las obras producían en los distintos sectores de la ciudad, ni la observancia del beneficio real que las obras producirían en los respectivos inmuebles para fijar la zona de influencia, con lo cual se violaron los artículos 30, 31 y 81 (sic) del Decreto 291 de 1987.

El artículo 30 del Decreto Extraordinario 291 de julio 31 de 1987, expedido por el Alcalde mayor de Cartagena, señaló el procedimiento y requisitos a seguir para la distribución de la contribución de valorización por una obra o conjunto de obras de interés público, entre ellos los contenidos en el numeral 7o. que exige:

> **"Artículo 30.** El procedimiento para la distribución de las contribuciones de Valorización por una obra o conjunto de obras de interés público, comprenderá las siguientes etapas:...
>
> "...7) Estudios de los beneficios que la obra u obras correspondientes producirán a los distintos sectores de la zona de influencia; análisis de la incidencia de estos beneficios en los predios allí localizados; determinación del método y factores que deben aplicarse para la distribución de las contribuciones de Valorización; elaboración del proyecto de distribución y aprobación de la distribución por resolución de la Junta de Valorización."

Requisito que, como acertadamente expresa la colaboración del Ministerio Público, se observó a cabalidad, hecho que se evidencia tanto del estudio socio económico que obra en el expediente, como de los actos acusados en donde se establece la zona de influencia, calificándola de mayor, media, menor y mínima, las cuales se señalan sobre los planos que se anexan a las mismas, atendiendo lo dispuesto en el Acuerdo 22 de 1991 (Fl. 49), y las memorias (Fls. 27 y 28), que señalan tanto las obras de pavimentación a ejecutar por el sistema de contribución en vías y arterias de Cartagena, como sus zonas de influencia.

El detalle de las mismas, indica que se tuvo en cuenta las zonas de influencia dependiendo del beneficio mayor, medio, menor y mínimo a recibir, según el plano anexo a la misma y señala las zonas de influencia por sectores. Si tales estudios no fueron reales o estuvieron equivocados, no es cuestión que aparezca probada en el proceso.

Observa la Sala que la delimitación de la zona de influencia por las obras que menciona la Resolución 15 de 1991, fue ordenada por la Resolución 06 del mismo año y que con anterioridad a ellas el estudio socio-económico, expresó que al cumplir con la ejecución del plan vial, se lograría beneficio para todos los habitantes de Cartagena, esto es un beneficio general relacionado con un mayor desplazamiento, conexión de vías, acercamiento entre los diferentes sitios de la ciudad, acceso a centros educativos y hospitalarios, en fin, una mayor comunicación para todos los habitantes de la ciudad.

Beneficio que quedó consagrado en la liquidación tal como lo ha precisado esta Corporación, en las sentencias del 27 de agosto de 1993, procesos 4510 y 4511, Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, que invoca el *a-quo,* a raíz de la expedición del Decreto 1604 de 1966, en el cual la contribución de valorización que en virtud del artículo 3o. de la Ley 25 de 1921, fue establecida como una contribución sobre las propiedades raíces beneficiadas con la ejecución de obras de interés público local, se hizo extensiva a todas las obras de interés público, en general, es decir, a aquellas que interesan a toda la comunidad y la benefician en mayor o menor grado, como sucede con las obras públicas de amplia cobertura.

El nuevo criterio señalado en el Decreto 1604 de 1966, modificó el criterio tradicional de medir el beneficio por la plusvalía o mayor valor que adquiera el

inmueble por la obra pública ejecutada, (beneficio particular), para cambiarlo por el concepto de beneficio general previsto con anterioridad en el Decreto 868 de 1956, para la financiación de ciertos planes de obras, atendiendo para establecer su monto, las diferentes categorías económicas, el uso de la tierra y la capacidad de pago.

El Decreto 1604 de 1966, fue adoptado como legislación permanente por la Ley 48 de 1968 y posteriormente por el Decreto 1333 de 1986, que en su artículo 244, reitero la previsión contenida en el artículo 18 del citado Decreto.

Entonces, cuando las Resoluciones 15 y 28 de 1991, de la Junta de Valorización Municipal de Cartagena, invocando sus facultades legales, prevén en consecuencia, no incurren en violación de las normas invocadas en la demanda. Pues es indudable que frente a la disposición del artículo 244 del Código de Régimen Municipal tenía competencia el Municipio de Cartagena para decretar la contribución por valorización atendiendo al beneficio general, y que la pavimentación de vías, para integrarlas a un sistema de conexión vial, beneficia a toda la ciudadanía y que el mejor y mayor sistema de comunicación terrestre, valoriza los predios del Distrito Turístico de Cartagena, aunque ellos no estén ubicados sobre la vía cuya pavimentación se ejecuta.

No encuentra así la Sala fundamento jurídico para revocar la sentencia apelada y por lo tanto ésta merece confirmación.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia proferida el catorce (14) de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro (1994) por el Tribunal Administrativo de Bolívar en el juicio 8069.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE ENTIDADES FINANCIERAS/INFORMACIÓN SOBRE CONSIGNACIONES/ENTIDAD FINANCIERA-Obligaciones/**REAJUSTE DE VALORES ABSOLUTOS**-Procedimiento/**I.P.C.**-Variación

Con la tesis de que la variación porcentual del I.P.C. se aplica a las cifras no aproximadas del resultado de cada multiplicación, la demandada no solamente desconoce el procedimiento previsto por los artículos 548, 549, 868 y 869 del Estatuto Tributario, que ordenan las "aproximaciones" al "valor absoluto superior más cercano" y "cada vez que se determinen las cifras básicas anuales", sino que desestima, injustificadamente, la eficacia jurídica de las disposiciones de los artículos 11 del Decreto 0180 de 1993 y 2o. del Decreto 2594 de 1993, relativos a los impuestos de renta y ventas, según los cuales, el valor absoluto que debía regir, por el período impositivo de 1993, en lo tocante a la información tributaria a cargo de las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, señalada por el artículo 623, letra a) del Estatuto Tributario, era de $255.600.000 así que al haberse fijado dicho valor absoluto, por el art. 31 letra a) del decreto 2798 de 1994, para el ejercicio gravable de 1994, en cuantía de $240.000.000, necesariamente debe tenerse por demostrado el cargo de que, el valor absoluto vigente por 1993 ($255.600.000), no solamente no fue reajustado para 1994 en la variación porcentual del I.P.C. aplicable para 1994, sino que se disminuyó (a $240.000.000) con violación del art. 868 del E.T.

CAUSACIÓN DEL IMPUESTO DE TIMBRE-Cuantía/**REAJUSTE DE VALOR ABSOLUTO/I.P.C.**-Variación/**IMPUESTO DE TIMBRE**

Cabe puntualizar que si para 1993 y 1994 los decretos 2065 de 1992 y 2495 de 1993 habían fijado, respectivamente, el valor absoluto en controversia,

en las cantidades de $15.000.000 y $20.000.000, resulta evidente que habiéndose señalado, por la norma acusada, el mismo valor que había regido por el período impositivo de 1994 ($20.000.000) se violó el artículo 548 del Estatuto Tributario indicado en la demanda, referente al "reajuste anual de los valores absolutos en el impuesto de timbre", toda vez que el anotado valor absoluto preexistente, no se reajustó en la variación porcentual del I.P.C. registradas entre el 1o. de junio de 1993 y el 1o. de junio de 1994.

REAJUSTE DE VALORES ABSOLUTOS-Determinación/**INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE ENTIDAD VIGILADA/CAUSACIÓN DE IMPUESTO DE TIMBRE/IMPUESTO SOBRE LA RENTA/IMPUESTO DE TIMBRE**

Dada la prosperidad de los cargos y como las variaciones de los índices de precios al consumidor certificados por el DANE, entre el 1o. de octubre de 1992 y el 1o. de octubre de 1993 y entre las mismas fechas de 1993 y 1994, fueron el 22.10% y 22.31%, respectivamente, respecto del impuesto de renta por 1994 y 1995, y entre el 1o. de junio de 1993 y el 1o. de junio de 1994, del 23.08% en lo concerniente al impuesto de timbre por 1995, se concluye que los valores correctos serían los siguientes: VALORES ABSOLUTOS x I.P.C. IMPUESTO RENTA $255.600.000 (93) x 22.10 (94) = $312.100.000 (94) RENTA $312.100.000 (94) x 22.31 (95) = $381.800.000 (95) TIMBRE $20.000.000 (94) x 23.08 = $24.700.000 (95).

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiocho (28) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 6087. Acción de nulidad. Actor: Fabio Londoño Gutiérrez. FALLO.

FABIO LONDOÑO GUTIÉRREZ, en acción pública, fundado en el artículo 84 del decreto 01 de 1984, demanda la nulidad de los siguientes actos:

"PRIMERO: LITERAL A) NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 31 DEL DECRETO 2798 DEL 22 DE DICIEMBRE DE 1994, el cual dice:

"Artículo 31.- Valores absolutos a tener en cuenta para suministrar la información tributaria por el año gravable de 1994.

"Para suministrar la información a que se refieren los artículos 623, literales a), b) y c), 628, 629 y parágrafo 2 del artículo 631 del Estatuto Tributario, por el año gravable de 1994, se tendrán en cuenta los siguientes valores absolutos:

"1. Artículo 623 del Estatuto Tributario:

"Literal a): $240.000.000

"..."

"SEGUNDO: EL LITERAL A) DEL ARTÍCULO 623 TRANSCRITO EN EL ARTÍCULO 3o. DEL DECRETO 2806 DEL 22 DE DICIEMBRE DE 1994, ASÍ:

"Literal a) ... doscientos noventa y tres millones quinientos mil pesos ($293.500.000)...".

"TERCERO: LA EXPRESIÓN 'CUYA CUANTÍA SEA SUPERIOR A VEINTE MILLONES DE PESOS ($20.000.000)' DEL ARTÍCULO 519 TRANSCRITO EN EL ARTÍCULO 2 DEL DECRETO 2806 DEL 22 DE DICIEMBRE DE 1994, que dice:

"Artículo 2. A partir del 1o. de enero de 1995, los valores absolutos aplicables en el impuesto de timbre nacional contenidos en el Estatuto Tributario, serán los siguientes:

"Artículo 519. Regla general de causación del impuesto y tarifa: El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del medio por ciento (0.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados (...) cuya cuantía sea superior a veinte millones de pesos ($20.000.000),..." (fls. 1 y 2).

LA DEMANDA

En relación con los valores absolutos fijados para 1994 y 1995, por los artículos 31, numeral 1o., letra a), del decreto 2798 de 1994, y 3o. del decreto 2806 de 1994 ($240.000.000 y $293.500.000, respectivamente), para el literal a) del artículo 623 del Estatuto Tributario, dice violado el artículo 868 ib. ("ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional, en normas de renta y ventas"), primero, porque estando referidas las cuantías del artículo 31 del primero de los citados decretos, a la información que debían suministrar, por 1994, las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, tal reglamentación se tendría que haber expedido antes del 1o. de enero de 1994 y no al final de éste; segundo, porque el valor fijado por el mismo artículo 31, en su numeral 1o., letra a) ($240.000.000), no se aumentó en el 100% de incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, registrando entre el 1o. de octubre de 1992 y el 1o. de octubre de 1993, en relación con la cuantía que había regido por 1993, conforme a los artículos 11 del decreto 0180 de 1993 y 2o. del decreto 2594 del 22 de diciembre del mismo año ($255.600.000), sino que se disminuyó; en tanto que los demás valores señalados por dicho artículo 31, sí se ajustaron al 22.10% (que era el IPC entre el 1o. de octubre de 1992 y el 1o. de octubre de 1993); y, tercero, porque, si bien el artículo 3o. del decreto 2806 de 1994 (segundo de los acusados), tomó el 22.30%, como porcentaje de incremento del índice de precios al consumidor entre el 1o. de octubre de 1994, que era el correcto para todos los valores fijados en el citado artículo, el hecho de que el artículo anteriormente mencionado

hubiera señalado una base errada ($240.000.000), haría que los valores indicados por el artículo 3o. del decreto 2806 de 1994 en mención, fueran también errados.

Respecto del valor fijado por el artículo 2o. del mismo decreto 2806 ($20.000.000), para el artículo 519 del Estatuto Tributario ("sobre causación del impuesto de timbre y tarifa para 1995"), afirma que se violó el artículo 548 ib. ("reajuste anual de los valores absolutos en el impuesto del timbre"), porque el mencionado valor no se aumentó, para 1995 en relación con 1994, en el incremento del índice de precios al consumidor entre el 1o. de junio de 1993 y el 1o. de junio de 1994, teniendo en cuenta que, para 1993 y 1994, los decretos 2065 de 1992 y 2495 de 1993, habían fijado los valores en cuestión, respectivamente, en $15.000.000 y $20.000.000, de modo que al haberse mantenido esta última cifra para 1995, se habría dejado de aplicar el invocado art. 548 del Estatuto Tributario; en cambio, otros valores fijados por el cuestionado artículo 2o. del decreto 2806 de 1994, sí habrían sido objeto del incremento porcentual.

PARTE OPOSITORA

La demandada, por conducto de su apoderada, doctora Elizabeth Whittingham García, sostiene que los valores en cuestión, provienen de reajustes realizados por el Gobierno Nacional, en desarrollo de facultades constitucionales y legales y por aplicación de normas tributarias expresas, en particular, las de los artículos 12 de la ley 84 de 1988 (que modificó el artículo 17 del decreto 2503 de 1987) y 548, 868 y 869 del Estatuto Tributario.

Explica, referente al reajuste a $240.000.000, hecho por el artículo 31, numeral 1o., letra a), del decreto 2798 de 1994, que, originalmente, por 1988, en el literal a) del artículo 623 del Estatuto Tributario, dicho valor era de $120.000.000, y que el mismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 12 de la ley 84 de 1988, se mantuvo por tres años (1989, 1990 y 1991) y empezó a ajustarse a partir de 1992 ("por el I.P.C. de octubre a octubre del año anterior al gravable, 1991"), con arreglo a los previsto por el artículo 868 del Estatuto Tributario y efectuando el ajuste de cifras, contemplado por el artículo 869 ib., para obtener "cifras enteras y de fácil operación", según este mismo artículo, determinándose un "valor ajustado en forma acumulada y no el valor aproximado", pues éste se utilizaría "solamente para trabajar 'cifras enteras de fácil operación'..."

En cuanto al valor señalado por el artículo 2o. del decreto 2806 de 1994 ($20.000.000), para el artículo 519 del Estatuto Tributario ("causación del impuesto de timbre y tarifa para 1995"), dice que, para fijar la cantidad cuestionada, se aplicaron, por un lado, el artículo 548 ib. ("reajuste anual de los valores absolutos en el impuesto de timbre"), que disponía el ajuste anual y acumulativo de las correspondientes cifras, en el 100% del incremento porcentual del índice de precios al consumidor, "en el período comprendido entre el 1o. de julio del año anterior y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste", debiendo aproximarse las cifras obtenidas, "al valor absoluto superior más cercano"; y, por otra parte, el artículo 549 ib., que dice "qué son valores absolutos".

Concluye, que mientras el artículo 868 ib., ajusta las cifras al múltiplo más cercano, conforme al artículo 869 ib. ("bien sea 100, 1.000, 10.000, y 100.000"), el artículo 548 ib., en consonancia con el artículo 549 ib., lo hace, "al valor absoluto superior más cercano ("100, 150, 200, 250, 300, 400, 500, 600, 800 y también los que se obtengan de ellos, multiplicados o divididos por 10, 100, 1.000 o, en general, cualquier potencia de 10").

Igualmente, que el reajuste por índice de precios al consumidor, "es siempre el acumulativo (por tener incluidos los IPC anteriores)", y no el aproximado al valor absoluto superior más cercano; en el caso en consideración, "el valor acumulativo es el ajuste con el IPC, realizado con referencia al año base, el cual se encuentra expresamente definido en la ley ("$10.000.000, valor año base 1992, art. 36, ley 6a./ 92, para el art. 519 del E.T. y de $120.000.000, valor año base 1988, para el art. 623 del E.T.); es decir, que el reajuste se haría, por "el valor ajustado en forma acumulada del año anterior, con la finalidad de no alterar los acumulados, porque de realizar el ajuste sobre el valor aproximado (a su valor absoluto superior más cercano, o al múltiplo (sic) más próximo) desconocería el valor acumulado exacto variando consecuencialmente las cantidades sometidas a ajuste y contraviniendo la exigencia legal y clara de que las cifras se reajustaron anual y acumulativamente en el 100% del IPC y no en la cifra aproximada al valor absoluto superior más cercano o al múltiplo más cercano..."; en el artículo 519 citado, el valor absoluto $20.000.000 se habría mantenido por dos años consecutivos, "porque se ha aproximado el valor anual acumulativo al valor absoluto más cercano...".

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada, manifiesta ratificarse en los planteamientos de su escrito de oposición, enfatizando en que, "una cosa es el valor acumulativo como cifra básica anual, que contiene los I.P.C. acumulados, y otra muy diferente el valor aproximado, cuya finalidad es la de ser una cifra entera de fácil operación matemática..."

A su vez, el Ministerio Público, por intermedio del señor Procurador Octavo Delegado en lo Contencioso, sostiene que los preceptos acusados, son contrarios a los artículo 548 y 868 del Estatuto Tributario y deben ser anulados.

Lo anterior, porque, en lo concerniente al artículo 31 del decreto 2798 de 1994, la representante de la demandada habría determinado, "un valor absoluto que no fija la ley, sino que surge de los cálculos matemáticos que hace la misma representante, y a ese valor ($196.548.264), le aplica el 22.08% y de esta manera obtiene un resultado, para 1994, de $239.990.069, que aproxima a $240.000.000", cantidad igual a la fijada por el artículo 31 del decreto 2798 citado; y que ha esta cantidad, la misma apoderada le habría aplicado el 22.31% "y así obtiene un valor absoluto, para 1995, de $293.500.000, igual al que contempla el artículo 3o. del decreto 2806 de 1994, que igualmente cuestiona la demanda ...", no obstante que, por 1993, el artículo 2o. del

decreto 2594 del mismo año, había señalado, "para los efectos del artículo 623, literal a), del E.T., un valor absoluto de $255.600.000, que es el que, obviamente, debe tomarse para calcular el correspondiente a 1994, el que, a su vez, debe tenerse en cuenta para establecer el de 1995..."

Añade, que aplicando a dicho valor absoluto ($255.600.000) el 22.08% se obtendría, para 1994, "un valor distinto al que fija el artículo 31 del decreto 2798 de 1994; (y) si a la cantidad correcta se le aplica el 23.31% (sic), se obtiene, para 1995, un valor distinto al que indica el artículo 3o. del decreto 2806 de 1994..."

Por lo que hace al artículo 2o. del decreto 2806 de 1994 (transcrito en el artículo 519, inciso 1o., del Estatuto Tributario), observa que el artículo 2o. del decreto 2594 de 1993, "dispuso que, para los efectos de aquella norma (el artículo 519 del E.T.), a partir del 1o. de enero de 1994, el valor absoluto es de $20.000.000; si a esta cantidad se le aplica el porcentaje pertinente, se obtiene, para 1995, un valor absoluto distinto al que establece el artículo 2o. del decreto 2806 de 1994..."; así que las objeciones de la representante judicial de la Nación, en el punto, no serían admisibles, "porque aquel porcentaje no lo aplica al valor absoluto que indicó el artículo 2o. del decreto 2495 de 1993 ($20.000.000), sino a la cantidad de $15.510.013..."

El demandante, se abstuvo de otras alegaciones.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Los planteamientos de las partes y del Ministerio Público, hacen relación, en síntesis, al procedimiento del ajuste acumulativo anual de los valores absolutos expresados en moneda nacional, con base en la variación porcentual del índice de los precios al consumidor (I.P.C.), registrada, "entre el 1o. de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste", según la letra del artículo 868 del Estatuto Tributario, en cuanto a los impuestos de renta y ventas, y "entre el 1o. de julio del año anterior y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste" en el impuesto de timbre, conforme al artículo 548 ib.

El actor y el Ministerio Público coinciden en que el reajuste de los valores en cuestión, debió hacerse teniendo como base los respectivos valores absolutos fijados en el año inmediatamente anterior, esto es, los ajustados por la variación porcentual del I.P.C. y "aproximados" a sus correspondientes múltiplos, en tanto que la parte demandada distingue entre "valor ajustado en forma acumulada" y "valor aproximado", para significar, según sus planteamientos matemáticos, que la aplicación del porcentaje del I.P.C. se hace, en cada año, sobre el valor aún no "aproximado"; sin embargo, en la formulación de sus hipótesis, parte invariablemente de "cifras enteras y de fácil operación", es decir de valores reajustados acumulativamente y ya "aproximados", lo que no deja de ser contradictorio; es manifiesto, asimismo, que algunas de sus operaciones y "aproximaciones" no son correctas, ni se ciñen a las reglas de los artículos 549 y 689 del Estatuto Tributario ("procedimiento para ajuste de cifras"),

como cuando a fl. 100 del expediente, multiplica $120.000.000 por 28.81%, con resultado ajustado de 155.772.000 y aproximado de 155.800.000, cuando dichos valores debieron ser, respectivamente, según estos guarismos, de 154.572.000 y 154.600.000; dado que el resto de la secuencia de cálculo se basa en los mismos aducidos elementos, el resultado final no demuestra lo que se pretende; la operación final de esta secuencia.

Según la parte demandada "239.990.069 x 22.31% = 293.531.854", debió aproximarse, según el literal e) del artículo 869 citado, "al múltiplo de cien mil más cercano", debiendo dar, 293.600.000; no obstante, se escribió, 293.500.000, que "cuadraba" perfectamente con el valor fijado por el artículo 3o. del decreto 2806 de 1994, acusado. En el caso del ajuste del impuesto de timbre (fl. 102 ib.), los productos de las operaciones "100.000.000 x 27.01%", "12.710.000 x 22.03%" y "15.510.013 x 23.08%", son, según la demandada, 12.710.000, 15.510.013 y 19.089.729, con aproximaciones, en el mismo orden, a 15.000.000, 20.000.000 y 20.000.000, lo que también coincide con el valor fijado por el artículo 2o. del decreto 2806, demandado; pero si se hicieran correctamente los ajustes y aproximaciones, se tendrían estos guarismos: 12.701.000, aproximado a 12.800.000; 15.499.030, aproximado a 15.500.000; y 19.076.206, aproximado a 19.100.000, con lo que tampoco se demuestra la corrección de la partida impugnada.

Con la tesis de que la variación porcentual del I.P.C. se aplica a las cifras no aproximadas del resultado de cada multiplicación, la demandada no solamente desconoce el procedimiento previsto por los artículos 548, 549, 868 y 869 del Estatuto Tributario, que ordenan las "aproximaciones" al "valor absoluto superior más cercano" y "cada vez que se determinen las cifras básicas anuales", sino que desestima, injustificadamente, la eficacia jurídica de las disposiciones de los artículos 11 del Decreto 0180 de 1993 y 2o. del Decreto 2594 de 1993, relativos a los impuestos de renta y ventas, invocados por el actor y citado, el segundo, por el señor Procurador Delegado, en su alegato de conclusión, según los cuales, el valor absoluto que debía regir, por el período impositivo de 1993, en lo tocante a la información tributaria a cargo de las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, señalada por el artículo 623, letra a) del Estatuto Tributario, era de $255.600.000 así que al haberse fijado dicho valor absoluto, por el art. 31 letra a) del decreto 2798 de 1994, acusado, para el ejercicio gravable de 1994, en cuantía de $240.000.000, necesariamente debe tenerse por demostrado el primer cargo de la demanda, de que el valor absoluto vigente por 1993 ($255.600.000), no solamente no fue reajustado (para 1994) en la variación porcentual del I.P.C. aplicable para 1994, sino que se disminuyó (a $240.000.000) con violación del art. 868 del Estatuto Tributario.

Consiguientemente, también debe considerarse probado el segundo cargo, el formulado contra el artículo 3o. del decreto reglamentario 2806 de 1994, que fijó, para el año gravable de 1995, como valor absoluto de la misma información tributaria prevista por el artículo 623, letra a), del Estatuto Tributario, la cantidad de $293.500.000.

toda vez que ésta se obtuvo como resultado de aplicar la variación porcentual del I.P.C. vigente, a un guarismo erróneamente determinado por 1994, esto es, la cantidad de $240.000.000.

Por lo que respecta al último cargo, el promovido en relación con el artículo 2o. del antes citado decreto 2806 de 1994, que, en materia del impuesto de timbre, señaló, para 1995, el valor absoluto contemplado por el artículo 519, inciso 1o., del Estatuto Tributario, en $20.000.000, resaltadas las impropiedades e inconsistencias de los planteamientos matemáticos presentados por la parte demandada, cabe, asimismo, puntualizar que si, como lo advierten el actor y la Procuraduría, para 1993 y 1994, los decretos 2065 de 1992 y 2495 de 1993 habían fijado, respectivamente, el valor absoluto en controversia, en las cantidades de $15.000.000 y $20.000.000, resulta evidente que habiéndose señalado, por la norma acusada, el mismo valor que había regido por el período impositivo de 1994 ($20.000.000) se violó el artículo 548 del Estatuto Tributario indicado en la demanda, referente al "reajuste anual de los valores absolutos en el impuesto de timbre", toda vez que el anotado valor absoluto preexistente, no se reajustó en la variación porcentual del I.P.C. registradas entre el 1o. de junio de 1993 y el 1o. de junio de 1994, debiendo prosperar, igualmente, el cargo.

Ahora bien, dada la prosperidad de los cargos y como las variaciones de los índices de precios al consumidor certificados por el DANE, entre el 1o. de octubre de 1992 y el 1o. de octubre de 1993 y entre las mismas fechas de 1993 y 1994, fueron el 22.10% y 22.31%, respectivamente, respecto del impuesto de renta por 1994 y 1995, y entre el 1o. de junio de 1993 y el 1o. de junio de 1994, del 23.08% en lo concerniente al impuesto de timbre por 1995, la Sala concluye que los valores correctos serían los siguientes:

VALORES ABSOLUTOS x I.P.C.

IMPUESTO	V/R BASE (1993/4)	IPC (1994/5)	V/R BASE (1994/5)
Renta	$ 255.600.000 (93) (D. 2594/93)	22.10% (94)	$ 312.100.000 (94)
Renta	$ 312.100.000 (94) (D. 2806/94 - corregido)	22.31 (95)	$ 381.800.000 (95)
Timbre	$ 20.000.000 (94) (D. 2495/93)	23.08 (95)	$ 24.700.000 (95)

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

FALLA:

Anúlanse, el literal a) del numeral 1o. del artículo 31 del decreto reglamentario 2798 de 1994, transcrito por el artículo 623, letra a), del Estatuto Tributario, en cuanto a la expresión, "$240.000.000"; asimismo, el artículo 3o. del decreto reglamentario 2806 de 1994, transcrito por el artículo 623, letra a), del Estatuto Tributario, en cuanto a la expresión, "$293.500.000"; asimismo, el artículo 2o. del decreto 2806 de 1994, transcrito por el artículo 519, inciso 1o., del Estatuto Tributario, en cuanto a la expresión, $20.000.000".

CÓPIESE, PUBLÍQUESE, NOTIFÍQUESE, ARCHÍVESE. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

DEMANDA-Requisitos/**DEMANDA**-Interpretación/**CONCEPTO DE VIOLACIÓN**-Inexistencia

El artículo 137 del C.C.A. en su numeral 4o. exige para hacer viable la acción, el que se indiquen las normas presuntamente vulneradas y que se explique el concepto de su violación, por cuanto no es suficiente que se enumeren disposiciones, si sobre ellas no se efectúa un análisis jurídico, frente a los supuestos fácticos del proceso, vale decir, que no basta para dar cumplida la exigencia, con que el demandante enuncie las normas que a su juicio fueron quebrantadas, sino que además debe manifestar respecto de cada una de ellas, las razones por las que considera fueron infringidas. De tal suerte que, ni los poderes de interpretación de la demanda, pueden subsanar este defecto, toda vez que la jurisdicción contencioso administrativa es de naturaleza rogada y por ello al juzgador no le está permitido adicionar o corregir el libelo con conceptos no expresados por el actor, máxime cuando se pretende la nulidad de actos administrativos amparados en la presunción de legalidad, la que corresponde desvirtuar al actor.

PRESUNCIÓN DE VERACIDAD/FACULTAD FISCALIZADORA/ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-Facultades

Si bien la presunción de veracidad se predica de las declaraciones tributarias, de sus correcciones y respuestas a requerimientos, ello no implica que la Administración Tributaria se vea limitada en sus facultades investigativas y fiscalizadoras, como quiera que tal presunción es susceptible de desvirtuarse a través de la investigación adelantada por los funcionarios de

impuestos, en la que se concluyó que las compras fueron efectuadas a un proveedor ficticio, de donde podría derivarse el rechazo de los impuestos descontables solicitados por ese concepto.

PROVEEDOR FICTICIO/REGISTRO MERCANTIL-Alcance/**COMPRAS-**Inexistencia/**IMPUESTO DESCONTABLE**

Respecto del certificado de existencia y representación y de la copia de inscripción del proveedor como responsable del IVA, se observa que no obstante haberse aportado los referidos documentos, la investigación adelantada por la Administración demostró que la sociedad inscrita no había funcionado ni existía físicamente en el domicilio registrado. De manera que si bien, formalmente un comerciante puede figurar como tal en la Cámara de Comercio, aspecto diferente es que efectivamente ejerza su actividad, pues este solo hecho no implica per se su existencia real y objetiva, ni le imprime credibilidad a las operaciones. Entonces se repite, no se trataba de probar la existencia nominal del proveedor, ni su inscripción como responsable del impuesto a las ventas, sino la realidad de las operaciones que generaron los impuestos descontables.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7171. Actor: EGARCO LTDA. (HOY EGARCO S.A.). Impuesto Ventas 1984. FALLO.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad actora, contra el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Caldas el 14 de marzo de 1994, desestimatorio de las súplicas de la demanda que pretendían la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 011 de 1987 y de la Resolución 135 de 1988, a través de las cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Manizales, modificó el denuncio presentado por la sociedad EGARCO LTDA., por el año de 1984.

ANTECEDENTES

En relación con la declaración de ventas correspondiente al período gravable de 1984 presentada por la sociedad en abril de 1985, la Administración de Impuestos Nacionales de Manizales previa investigación en materia de renta y ventas, expidió el 27 de enero de 1987, el Requerimiento Especial 004 con el propósito de que se corrigiera la liquidación privada, como quiera que a través de inspección contable concluyó que las compras que dieron lugar a los impuestos descontables solicitados, eran ficticias.

Por no ser de recibo los argumentos expuestos por la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, la Administración expidió la Liquidación Oficial de

Revisión 011 fechada el 22 de mayo de 1987 en la cual rechazó impuestos descontables en cuantía de $7.312.686 e impuso sanción por inexactitud.

La anterior liquidación, fue confirmada a través de la Resolución 135 de octubre de 1988.

DEMANDA

Citó como infringidas las siguientes disposiciones:

1) Artículo 82 de la Ley 9a. de 1983 y artículos 47 y 48 del Decreto Ley 01 de 1984.

2) Artículo 33 de la Ley 52 de 1977.

3) Artículo 177 del Código de Comercio, artículos 13, 14, 15 y 16 del Decreto 3541 de 1983, artículo 3o. del Decreto 570 de 1984 y artículo 24 del Decreto 1813 de 1984.

4) Artículos 13, 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 23 y 24 del Decreto 3541 de 1983, artículo 3o. del Decreto 570 de 1984, artículos 31, 32 y 42 de la Ley 52 de 1977, artículo 8o. de la Ley 145 de 1960.

5) Artículos 8o. y 9o. de la Ley 145 de 1960, artículo 12 del Decreto 1988 de 1974, artículos 5 y 46 del Decreto 3541 de 1983 y artículo 2o. del Decreto 424 de 1984.

6) Artículos 49 y 50 del Decreto 3803 de 1982 y artículo 34 de la Constitución Nacional.

En primer término alegó que la Administración, al efectuar la notificación personal de la Resolución 135 de 1988, "omitió colocar sobre el sello de notificación puesto en la copia que entregó al Representante Legal de la sociedad notificada..., las constancias de notificación y los recursos que cabrían contra dicha providencia".

En segundo lugar adujo que la Administración no podía iniciar el trámite de modificación de la liquidación privada, sin desvirtuar previamente su presunción de veracidad.

De otra parte indicó que la Administración ignoró el certificado de la Cámara de Comercio, prueba idónea, de la existencia de la sociedad Inversiones, Comercio y Asesorías Ltda.

Igualmente estimó que la Administración desconoció las demás pruebas aportadas por la actora, pues sin darle el curso legal, declaró que la sociedad Inversiones, Comercio y Asesorías Ltda. INCAS LTDA., era proveedor ficticio, lo que no es cierto, toda vez que la sociedad citada, además de tener existencia legal, se encuentra inscrita en el Registro Nacional de Vendedores, presenta sus declaraciones tributarias y paga sus impuestos.

A su juicio, la Administración para desconocer los impuestos descontables, se apoyó en "métodos indirectos", descalificados como medios idóneos para determinar impuestos y sanciones. Agregó que la Administración tomó como base para rechazar los impuestos descontables la afirmación de que la sociedad proveedora dejó de cumplir una serie de obligaciones tributarias, o las cumplió extemporáneamente, o rebaso su objeto social, o endosó a favor de terceros los cheques recibidos de la demandante como pago de sus facturas, sin tomar en consideración la contabilidad de la actora, que se halla debidamente registrada y soportada, lo que resulta improcedente, por cuanto los funcionarios que efectuaron la inspección, no estaban facultados para calificar su contenido (el de la contabilidad) por carecer de idoneidad profesional.

De otra parte subrayó que el hecho de un tercero no puede perjudicar a la actora y por ello, si la sociedad Inversiones, Comercio y Asesorías Ltda. imperfectamente sus obligaciones fiscales, no pueden ser fundamento para que se le desconozcan a la actora sus derechos y se le impongan sanciones.

Adujo, que la Administración desconoció, contra toda evidencia el valor legal que como prueba tiene los libros de contabilidad llevados en debida forma y presentados oportunamente a los visitadores, lo mismo que el de los comprobantes y certificados de la Junta Central de Contadores.

Finalmente, impugnó la sanción por inexactitud, por cuanto fue impuesta en suma elevadísima y basada en hechos supuestos y sin que se configuraran los presupuestos que establece la ley.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada de la Nación explicó que el rechazo de los impuestos descontables obedeció a que la sociedad "Inversiones, Comercio y Asesorías INCAS LTDA." no fue localizada en el domicilio en que supuestamente opera; a que su NIT no corresponde a esa sociedad; a que su objeto social no hace mención a la comercialización de productos, sino a la prestación de servicios profesionales; a que las facturas que soportan las compras tienen numeración consecutiva, como si EGARCO fuera su único comprador; a que no aparece renovada la matricula mercantil lo que supone su inoperancia, hechos éstos que acompañados de otras irregularidades, obligó a los funcionarios de impuestos a concluir que los pagos de los discutidos impuestos descontables, no se efectuaron.

FALLO DE PRIMERA INSTANCIA

Como quiera que la actora no explicó el concepto de la violación de todas las normas que adujo violadas, sino que lo hizo de manera genérica, el Tribunal, reiterando un fallo del Consejo del Estado, no tuvo en cuenta aquéllas sobre las que no hubo confrontación específica de las normas de la presunta violación.

En relación con el primer cargo anotó que en la Resolución 135 de 1988, que fue notificada personalmente, se advierte que contra la misma no procede ningún recurso, tal como correspondía.

En relación con la violación del artículo 33 de la Ley 52 de 1977, estimó que el precepto se infringiría de haberse desvirtuado la presunción de veracidad sin haberse solicitado determinada comprobación especial, y como el fondo de la controversia gira alrededor de la discusión de unas compras hechas al parecer, a un proveedor ficticio, de no resultar comprobadas las aseveraciones de la Administración, podría tenerse como violado el artículo; explicó que la Administración se ciñó al procedimiento establecido para casos como el del *sub-júdice.*

Frente al cargo relativo al desconocimiento de los artículos 177 del Código de Comercio, 13 a 16 del Decreto 3541 de 1983, 3 del Decreto 570 de 1984 y 24 del Decreto 1813 de 1984, aclaró que el concepto de violación, sólo hizo referencia al artículo 177 del Código de Comercio; tras analizar las pruebas aportadas al juicio, en particular el certificado de existencia y representación de la sociedad proveedora, los números de identificación tributaria, que no obstante diferir, parece que se refieren a la misma persona jurídica, y a presentación extemporánea (en 1986) de las declaraciones tributarias de 1984, y el hecho de no haberse esclarecido si la sociedad "Inversiones, Comercio y Asesorías INCAS LTDA." se hallaba inscrita en el Registro Nacional de Vendedores por el año discutido de 1984 y teniendo en cuenta el fallo de esta Corporación en relación con la misma sociedad actora, pero en materia de rentas, desestimó las pretensiones de la demanda.

APELACIÓN

El apoderado de la actora solicitó revocar el fallo del Tribunal, así:

En primer lugar opinó que el hecho de que el *a-quo* no se halla referido a todas las normas por él citadas, constituyó "una de las formas de denegación de justicia", como quiera que en la demanda agrupó el conjunto de normas para facilitar la tarea del juzgador, "siguiendo un poco la técnica de casación que exige la mención de las disposiciones cuya violación se alega formando una proposición jurídica completa".

En segundo lugar manifestó que el *a-quo* confundió el acto de notificación, en el que deben constar expresamente los recursos que proceden, so pena de que sea ineficaz y nulo, con el acto mismo a notificar.

En tercer lugar indicó que el Tribunal no hizo ningún análisis en relación con el artículo 33 de la Ley 52 de 1977, referente a la presunción de veracidad que ampara los documentos y pruebas allegados al proceso.

Como cuarto cargo criticó que el Tribunal después de mencionar sólo algunas de las pruebas probatorias allegadas al proceso, en el cual se debaten actos relacionados

con el impuesto sobre las ventas, halla decidido fallarlo en forma idéntica a como esta Corporación desató un proceso relacionado con renta. A juicio de la parte, ha debido fallarse en primer término el presente proceso relativo a los impuestos descontables, pues de su procedencia o no, podía derivarse la justicia del rechazo de los costos de las ventas del mismo período gravable. Asimismo, que hubiere citado una sentencia del Consejo de Estado "que se refería a normas y conceptos de violación relacionados con un impuesto diferente", la que consideró como casi el único sustento del fallo.

A su juicio, el fallador omitió analizar in extenso, las siguientes pruebas: prueba del error cometido por la Administración al anotar en la tarjeta del NIT de Inversiones, Comercio y Asesorías Ltda. INCAS LTDA. un número equivocado; el certificado de existencia y representación de INCAS LTDA; copia del volante de su inscripción como responsable del impuesto sobre las ventas; certificado del Revisor Fiscal sobre las cifras contables de la contribuyente; dictamen pericial practicado dentro del juicio y copias auténticas de las facturas y documentos tomados de la contabilidad, que según la actora, eran suficientes para llegar a una decisión diferente, a la adoptada por el *a-quo*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Parte actora.

Insistió en que las pruebas aportadas en el juicio, así como las normas citadas como violadas en la demanda, no fueron estudiadas por el Tribunal.

Parte demandada.

Solicitó que se confirme el fallo apelado.

MINISTERIO PÚBLICO

Representado por el Procurador Octavo Delegado, no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En relación con el primer cargo del recurso, aclara la Sala que el artículo 137 del C.C.A. en su numeral 4o. exige para hacer viable la acción, el que se indiquen las normas presuntamente vulneradas y que se explique el concepto de su violación, por cuanto no es suficiente que se enumeren disposiciones, si sobre ellas no se efectúa un análisis jurídico, frente a los supuestos fácticos del proceso, vale decir, que no basta para dar cumplida la exigencia, con que el demandante enuncie las normas que a su juicio fueron quebrantadas, sino que además debe manifestar respecto de cada una de ellas, las razones por las que considera fueron infringidas.

De tal suerte que, ni los poderes de interpretación de la demanda, pueden subsanar este defecto, toda vez que la jurisdicción contencioso administrativa es de naturaleza rogada y por ello al juzgador no le está permitido adicionar o corregir el libelo con

conceptos no expresados por el actor, máxime cuando se pretende la nulidad de actos administrativos amparados en la presunción de legalidad, la que corresponde desvirtuar al actor.

Por lo tanto, la Sala comparte la decisión adoptada por el Tribunal, al referirse de fondo únicamente sobre las normas que se explicó el concepto de violación, pues solo frente a ellas se cumplió la exigencia de que trata el artículo 137 en su numeral 4o. Lo anterior porque al fallador no le estaba permitido, en aras de interpretar la demanda, manifestarse sobre inferencias hechas por él, referentes a las normas citada como violadas sobre las cuales el accionante omitió expresar el concepto de la violación, sin que por ello sea dable afirmar que incurrió en "denegación de justicia", pues el Tribunal no pretexto silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley, en los términos del artículo 48 de la Ley 153 de 1887.

En relación con el segundo cargo, observa la Sala que no le asiste la razón al apelante, toda vez que a folio 68 vuelto se halla la constancia de la notificación personal efectuada de la Resolución 135 de 1988, el 11 de noviembre de 1988, en cuyo texto se advierte que el acto a notificar no tiene recursos, lo que resulta ajustado a derecho, pues la referida Resolución 135 de 1988 desató el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 011 de 1987 y agotó la vía gubernativa.

Asimismo anota la Sala, que de ninguna manera se violó el derecho de defensa y contradicción de la sociedad, como quiera que al tenor de lo indicado en el acto notificado en debida forma, con el mismo se agotó la vía gubernativa y la sociedad concurrió oportunamente ante la jurisdicción en demanda radicada el 17 de febrero de 1989, como da cuenta el folio 86 vuelto del expediente.

Frente al tercer cargo según el cual el Tribunal no habría apreciado los documentos y pruebas amparadas por la presunción de veracidad, advierte la Sala que el *a-quo* sí se pronunció en relación con este punto en el fallo apelado, tal como obra en primer término a folios 23 y 24 de la sentencia y posteriormente a folio 29 de la misma.

No obstante lo anterior, se le aclara al recurrente que si bien la presunción de veracidad se predica de las declaraciones tributarias, de sus correcciones y respuestas a requerimientos, ello no implica que la Administración Tributaria se vea limitada en sus facultades investigativas y fiscalizadoras, como quiera que tal presunción es susceptible de desvirtuarse a través de los diversos medios probatorios, tal como ocurrió en el sub lite a través de la investigación adelantada por los funcionarios de impuestos, en la que se concluyó que las compras fueron efectuadas a un proveedor ficticio, tal como lo confirmó esta Corporación en el juicio 5237, de donde podría derivarse el rechazo de los impuestos descontables solicitados por ese concepto.

De otra parte para la Sala no son de recibo las objeciones de la apelación, al censurar que el Tribunal se haya apoyado también en la sentencia 5237 de esta

Corporación, proferida el 3 de marzo de 1994, C.P. Dr. CHAHÍN LIZCANO mediante la cual se desató la controversia entre las mismas partes, pero en relación con el impuesto sobre la renta, como quiera que de la sentencia apelada se desprende claramente que el fallador de instancia, si tuvo en cuenta las pruebas aportadas al presente juicio, pues a folios 24 y siguientes de la sentencia, efectuó un análisis crítico y valoración, de donde concluyó que la actuación administrativa estaba ajustada a la legalidad.

El hecho de que el Tribunal hubiese advertido que los actos administrativos que aquí se cuestionan, son el resultado de una misma investigación tributaria en materia de renta y ventas, referida al mismo año gravable (1984) apoyados en el mismo requerimiento especial, cuya respuesta fue similar; que tanto la Administración, como la sociedad se valieron de idéntico acervo probatorio y que en general, las alegaciones giraron alrededor de los mismos argumentos y pruebas y por ello en forma adicional, haya citado fallo recaído en el juicio 5237, actor: EGARCO LTDA., ésto es, analizado el caso mediante sentencia de cosa juzgada, la actuación del tribunal al tomar en cuenta tal decisión para proferir el fallo al mismo demandante, pero en materia de ventas, no merece censura, pues se repite, la controversia giró sobre puntos fundamentalmente ligados, como son compras e impuestos descontables en relación con el mismo proveedor.

Frente al cargo quinto de la apelación, la Sala observa:

En relación con el presunto error cometido por la Administración por otorgar el NIT de la contribuyente, para la Sala, además de no estar demostrada tal aseveración, resulta importante subrayar, que tal hecho así estuviese probado, no tiene la relevancia que cree la actora, puesto que de él no se desprende la veracidad de las operaciones cuestionadas, máxime cuando lo que se pretendía con el NIT de la sociedad INVERSIONES, COMERCIO Y ASESORÍA "INCAS LTDA", era en el año de 1995, establecer su cuenta ventas para 1984, aspecto sobre el cual la Administración determinó que la declaración de ventas de la citada sociedad, por el año de 1984, fue presentada hasta el 17 de enero de 1986 cuando la investigación tributaria se encontraba bastante adelantada, al punto tal que se había elaborado el acta de inspección contable a la actora, en octubre de 1985.

Respecto del certificado de existencia y representación y de la copia de inscripción del proveedor como responsable del IVA, observa la Sala que no obstante haberse aportado los referidos documentos, la investigación adelantada por la Administración demostró que la sociedad inscrita no había funcionado ni existía físicamente en el domicilio registrado. De manera que si bien, formalmente un comerciante puede figurar como tal en la Cámara de Comercio, aspecto diferente es que efectivamente ejerza su actividad, pues este solo hecho no implica per se su existencia real y objetiva, ni le imprime credibilidad a las operaciones.

Entonces se repite, no se trataba de probar la existencia nominal del proveedor, ni su inscripción como responsable del impuesto a las ventas, sino la realidad de las operaciones que generaron los impuestos descontables.

Ahora bien, sobre el certificado contable y las copias de las facturas obrantes en el juicio, observa la sala que la administración, en ejercicio de sus amplias facultades de verificación, intentó comprobar la realidad de las compras que otorgaban derecho a los impuestos descontables, a través del cruce realizado con su proveedora, diligencia que resultó infructuosa, habida cuenta que en la dirección señalada como domicilio de la sociedad INVERSIONES, COMERCIO Y ASESORÍAS LTDA., se informó que esta nunca funcionó allí; asimismo, para la época en que la Administración llevó a cabo la investigación, tal sociedad no había presentado denuncia de rentas o ventas por los años gravables de 1981, 1982, 1983 y 1984, toda vez que hasta el 16 de enero de 1986 se cumplió con el deber formal de presentar la declaración de renta y ventas por el año gravable de 1984.

Igualmente, la Administración cuestionó el hecho de que los cheques girados por EGARCO LTDA. a su proveedora INVERSIONES, COMERCIO Y ASESORÍAS LTDA. domiciliada en Bogotá, unos, hubiesen sido consignados en una cuenta bancaria en el Banco de Caldas de Manizales, que correspondía a personas diferentes de la beneficiaria de los pagos y otros hubiesen sido cobrados por el representante legal de la giradora, sobre lo que la actora se limitó a aportar un documento emanado por el Banco Sudameris Colombia, según el cual doce cheques en él relacionados, que fueron girados a nombre de la compañía INVERSIONES, COMERCIO Y ASESORÍAS LTDA., por EGARCO S.A., fueron "debidamente endosados por el beneficiario", prueba esta que en nada desvirtúa la investigación de los funcionarios de impuestos, ya que no menciona quién cobró los mencionados cheques, sino simplemente que fueron endosados por los beneficiarios, de tal suerte que no se demostró en el juicio que la proveedora hubiese recibido los pagos.

De esta forma, los resultados de la investigación anotada, no desvirtuados por la sociedad actora en la vía gubernativa, ni ante la jurisdicción, le restaron valor probatorio a su contabilidad y por ende al certificado contable, por lo que era de su cargo entonces probar a través de los diferentes medios probatorios, la realidad de las compras efectuadas y cuyo impuesto descontable solicitó, de manera que llevaran al convencimiento inequívoco de su existencia.

De otra parte, en relación con el dictamen pericial que según la actora corroboraría la prueba contable en su favor y que no fue tenido en cuenta por el *a-quo,* se advierte que si bien los peritos dan cuenta de que la sociedad actora lleva los libros requeridos, al dar respuesta a los puntos b) y d) del cuestionario relativos a: "...si los registros se encuentran debidamente soportados por los comprobantes internos y externos" y al registro del IVA, concluyeron que:

"b) Los registros analizados y especialmente los que tienen relación con el impuesto a las ventas, aparecen con soportes internos y externos. Naturalmente llama la atención las facturas correspondientes a compras hechas a la sociedad Inversiones, Comercio y Asesorías Ltda. "Incas Ltda." de Bogotá y de la sociedad Comercio, Servicios y Asesorías Ltda. de Cartagena, en el sentido de que tales facturas carecen de la Orden de Compras y de la respectiva Remisión, como sí llenan estos requisitos otras facturas de compras, además la secuencia ininterrumpida del número de la factura dando así la impresión de que tales firmas abastecen única y exclusivamente a Egarco Ltda.

.....

d) En cuanto al registro adecuado del impuesto a las ventas, nos permitimos manifestar que contablemente está debidamente soportado el movimiento con la salvedad de lo anotado en el numeral b) de la Descripción del Trabajo con respecto a las facturas de Incas Ltda. y Comercio y Servicios y Asesorías Ltda.

Estamos acompañando como comprobación, algunas fotocopias de Incas Ltda., donde no aparece ninguna señal de haber recibido dicha mercancía, como sí parece en otras facturas por compras.

.....

(fls. 119 y 120 Cdno. Ppal.).

El citado dictamen, no fue materia de objeción o aclaración alguna, en conclusión, estima la Sala que ante la ausencia de pruebas eficaces y convincentes para demostrar ante la jurisdicción el derecho a los impuestos descontables originados en compras cuya desestimación administrativa fue confirmada por la jurisdicción, y no desvirtuada la presunción de legalidad de los actos aquí acusados, se deberá confirmar la sentencia apelada.

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

FALLA:

1o. CONFÍRMASE LA SENTENCIA APELADA.

2o. RECONÓCESE personería a la abogada MYRIAM HERLINDA RONCANCIO TÉLLEZ para representar a la Nación.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

PREDIO NO INCORPORADO/SANCIÓN MORATORIA EN PREDIAL/ DESENGLOBE DEL INMUEBLE/IMPUESTO PREDIAL DISTRITAL

Al tenor del artículo 19 de la Ley 14 de 1983, únicamente los propietarios o poseedores de predios o mejoras no incorporadas al Catrasto tienen la obligación de informar a las oficinas de Catastro, Instituto Agustín Codazzi o tesorerías Municipales el valor y fecha de adquisición o posesión de los predios, así como el valor y fecha de terminación de las mejoras, desde antes de la fecha en que llegó a ser de propiedad del Banco de Bogotá, y por lo tanto, a la sociedad actora propietaria de tal inmueble no le es aplicable el artículo 19 de la ley 14 de 1983, que se refiere a los propietarios o poseedores de predios o mejoras no incorporados al catastro. Respecto a la sanción moratoria se observa que, con fundamento en lo antes expuesto, dicha sanción, establecida por los artículos 16 y 88 de la Ley 14 de 1983, se refiere a los impuestos dejados de pagar de acuerdo con la liquidación que prevé el artículo 19 *ibídem,* no es procedente en el subexámine por cuanto el Banco canceló las sumas correspondientes al impuesto predial y sus complementarios por las vigencias 1966 a 1988 en relación con el Edificio Nariño, tal como consta en los recibos de pago expedidos por la tesorería Distrital. Y en tanto a la solicitud de "desenglobe" del inmueble para determinar la propiedad horizontal que corresponde a cada unidad privada, a diferencia de lo planteado por la demandada, se precisa que no genera ninguna sanción moratoria toda vez que se trata de una cuestión diferente de las reguladas en el artículo 19 de la ley 14 de 1983, las cuales sí generan la obligación para el propietario de informar a la Adminis-

tración, pues se refieren al valor del inmueble sobre el cual se va a liquidar el impuesto predial.

INMUEBLE-Desenglobe/**PROPIEDAD HORIZONTAL**

En cuanto a la solicitud de "desenglobe" del inmueble para determinar la propiedad horizontal que corresponde a cada unidad privada, a diferencia de lo planteado por la demandada, se precisa que no genera ninguna sanción moratoria toda vez que se trata de una cuestión diferente de las reguladas en el artículo 19 de la ley 14 de 1983, las cuales sí generan la obligación para el propietario de informar a la Administración, pues se refieren al valor del inmueble sobre el cual se va a liquidar el impuesto predial; y menos habría lugar a sanción si como en el caso de autos, se canceló el impuesto predial correspondiente a los años 1986 a 1989, oportunamente.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7005. Actor: Banco de Bogotá S.A. Apelación sentencia 15 de diciembre de 1994. Proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca (Sanción moratoria, impuesto predial y complementarios años gravables 1966 a 1989). FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el representante judicial de Santa Fe de Bogotá D.C., contra la sentencia de diciembre 15 de 1994 mediante el cual el tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda formulada por el Banco de Bogotá S.A. Nit. 8-60.002.964 en relación con la liquidación de sanción moratoria e impuesto predial y complementarios (sobretasa y CAR) de los años gravables 1966 a 1989, inclusive.

ANTECEDENTES

El extinto Banco de los Andes adquirió por medio de la escritura pública No. 2036 de junio de 1994 de la Notaría 3a. de Bogotá, una casa junto con el lote de terreno en el cual estaba levantada, ubicada en la calle 13 y distinguida con los números 11-28/34/36/40, sobre este globo de terreno se construyó un edificio de ocho pisos, sujeto al régimen de propiedad horizontal, denominado "Edificio Nariño", al que se le determinaron 92 unidades privadas.

El Banco de los Andes se fusionó con el Banco de Bogotá, quedando el primero disuelto desde la fecha en que se perfeccionó la fusión. El Banco de Bogotá se constituyó como único propietario del Edificio Nariño.

Inicialmente el Banco de los Andes, y luego el Banco de Bogotá, efectuaron los pagos del impuesto predial y sus complementarios referentes al Edificio Nariño, de conformidad con las liquidaciones practicadas por las autoridades distritales y correspondientes a las vigencias 1966 a 1989. Las liquidaciones y pagos se realizaron sobre la cédula catastral No. A-15-10-15 que fue la asignada a todo el edificio, de acuerdo con la escritura pública No. 6623 de noviembre 5 de 1965 de la Notaría 5a. de Bogotá.

El 26 de agosto de 1988 el Banco de Bogotá solicitó al Catastro de Bogotá que le asignarán a cada unidad privada del Edificio Nariño su correspondiente cédula catastral.

El 2 de febrero de 1989 el banco de Bogotá solicitó a la Dirección Distrital de Impuestos la aclaración del estado de cuenta recibido a comienzos del año 1989 en relación con el impuesto predial sobre el Edificio Nariño, por las vigencias 1966 a 1989.

La Administración Distrital resolvió la anterior solicitud a través de la resolución No. 843 de diciembre 6 de 1898, modificada por la Resolución No. 862 de diciembre 14 de 1989, liquidando a 14 unidades privadas (un local comercial y 13 oficinas) una sanción moratoria y el impuesto predial y sus complementarios por las vigencias 1966 a 1988 y el impuesto predial correspondiente a 1989.

Los inmuebles a que se refiere la resolución No. 843 de 1989 son el local 1 de la calle 13 No. 11-40 y las oficinas de la calle 13 No. 11-28 distinguidas con los números 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212 y 213 con cédulas catastrales Nos. A15-10-15-92/1/2/3/4/5/6/7/8/9/10/11/12 y 13 respectivamente.

El total liquidado ascendió a la suma de $11.183.335.74, de la cual de dedujo la partida de $1.971.820.94 por concepto de impuesto predial y complementarios pagados por el Banco de Bogotá en las mencionadas vigencias, quedando como saldo a pagar por el contribuyente la suma de $9.211.514.80, pero este valor fue modificado por la Resolución No. 862 de diciembre 14 de 1989 al establecerlo en forma definitiva en la cantidad de $9.239.840.80. Contra estas resoluciones no procedía ningún recurso en la vía gubernativa, de conformidad con los artículos 49 del Decreto 01 de 1984 y 13 del Acuerdo 15 de 187 del Consejo de Bogotá.

En la demanda ante el Tribunal el actor invocó como normas transgredidas los artículos 26 y 30 de la Constitución Nacional, los artículos 19, 26 y 88 de la Ley 14 de 1983, artículos 20 y 21 del Decreto Reglamentario 3496 de 1983, artículo 8o. de la Ley 57 de 1985.

Señala que el artículo 19 de la ley 14 de 1983 se refiere a bienes y mejoras que no figuran incorporados en el catastro respecto de los cuales las autoridades respectivas no tienen información sobre su existencia material con la precisión de los actos

jurídicos por medio de los cuales se adquirieron. El Edificio Nariño no se encontraba en la situación anterior porque en el catastro figuraba incorporada la construcción, y la misma Administración había tomado ese dato del reglamento de propiedad horizontal que reposaba en sus archivos.

El hecho de que el actor hubiera solicitado el desenglobe del inmueble (reconocimiento de la independencia jurídica para cada una de las unidades privadas que conformaban el Edificio Nariño), no constituye reconocimiento de ninguna infracción, porque el artículo 19 *ibídem* tiene en cuenta en aspecto material, y la totalidad de la construcción si aparecía incorporada en el catastro.

Se sostiene en la demanda que la Administración aplicó por lo tanto, indebidamente los artículos 19, 26 y 88 de la Ley 14 de 1983, 20 y 21 del Decreto Reglamentario 3496 de 1983.

De otra parte, precisa que las resoluciones demandadas vulneraron los artículos 26 y 30 de la Constitución Nacional y 8o. de la Ley 57 de 1985, al establecer una sanción con retroactividad al año de 1966, porque las normas que consagran la sanción entraron a regir el 6 de julio de 1983.

También se infringieron los artículos 26 de la Constitución Nacional y 84 del decreto 01 de 1985 porque la Administración impuso una sanción con desconocimiento del derecho de defensa, pues la sociedad actora no tuvo oportunidad de ser oída previamente a la imposición de la referida sanción.

Relieva que la obligación de suministrar la información consagrada en el artículo 19 de la Ley 14 de 1983 debía cumplirse dentro del año siguiente a la vigencia de la Ley (6 de julio de 1983), o sea que a partir del 7 de julio de 1984, los propietarios que no hubieran cumplido con tal obligación se harían acreedores a la sanción prevista en los artículos 26 y 88 *ibídem.* Pero como la facultad sancionatoria sólo podía utilizarse dentro de los cinco años siguientes, de conformidad con los artículos 80 y 375 del Código Penal, y la Resolución acusada tiene fecha de 6 de diciembre de 1989, ya había vencido la facultad sancionatoria (el 7 de julio de 1989).

Además, que la determinación y liquidación del impuesto predial y sus complementarios por el año gravable de 1989 con base en avalúos catastrales que tuvieron en cuenta ajustes incorporados desde 1966, conllevó la violación de los artículos 19 de la Ley 14 de 1983, 20 y 21 del Decreto Reglamentario 3496 de 1983.

Finalmente, el avaluó catastral que se tuvo en cuenta incorporó ajustes retroactivos que de conformidad con el artículo 20 del Decreto 3496 de 1983 sólo eran procedentes en el evento de que el propietario o poseedor tuviera la obligación de informar prevista en el artículo 19 de la Ley 14 de 1983, situación que no se presenta en este caso como ya se indicó anteriormente.

Surtido el trámite de rigor el Tribunal accedió a las súplicas de la demanda puntualizando que del análisis del artículo 19 de la ley 14 de 1983 surge que sólo los propietarios o poseedores de predios o mejoras no incorporados al catastro están obligados a suministrar la información a la Oficina de Catastro, y que, por el contrario, los propietarios de predios o mejoras ya incluidos en el Catastro no tienen tal obligación. Además, dentro de la misma resolución demandada, "se dice que: 'los predios figuran inscritos a nombre del Banco de Los Andes...y posteriormente por fusión pasaron a propiedad del BANCO DE BOGOTÁ'".(fl. 205).

La sanción moratoria que prevee el artículo 26 de la Ley 14 de 1983 se aplica a los impuestos dejados de pagar, pero en el presente caso tal evento no ocurrió ya que los impuestos se habían cancelado. La presente sanción fue el resultado de la equivocada interpretación que le dio la Administración al artículo 19 ibídem por no haberse informado a la Oficina de Catastro el cambio del propietario.

De otra parte, la solicitud de desenglobe de las 13 oficinas y el local para determinar la propiedad horizontal no ocasionó ningún interés moratorio, pues ya se habían cancelado previamente los impuestos.

RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado judicial de la entidad demandada considera ajustados a derecho los actos administrativos acusados, toda vez que el propietario de los predios en estudio no cumplió con la obligación tributaria de comunicar al Catastro, tanto la fecha de adquisición del inmueble, como su valor, con el fin de que fueran incorporados estos valores junto con los ajustes correspondientes como avalúos del inmueble, siendo entonces procedente la aplicación de la sanción del artículo 26 de la Ley 14 de 1983.

Respecto de la sanción el apelante relieva:

> "En efecto, la norma faculta a la administración para cobrar al propietario del predio los impuestos dejados de pagar, aclarando que en este caso lo que se liquidó no fue el impuesto predial, sino una sanción moratoria por lo dejado de cancelar, y que en dicha liquidación se le tendrá en cuenta al propietario los pagos realizados por impuesto predial y sus complementarios que pudo haber efectuado.
>
> "La obligación al propietario y poseedor a informar a la Oficina de Catastro o quienes hagan sus veces contemplada en el artículo 19 de la ley 14 de 1983, deja ver claro que el actor en su calidad de propietario del Edificio Antonio (sic) Nariño, tenía la obligación de comunicar a las dependencias del catastro de Bogotá, como lo expuso el Procurador Delegado en su alegato de conclusión, lo relacionado con el desenglobe de su propiedad, para que la Administración le determinara el avalúo que le correspondía y en caso de no realizarlo como efectivamente ocurrió, lógico era que la Administración determinara en forma

oficiosa dicho avaluó, mediante la decisión motivada que se discute, pues el artículo 13 del Acuerdo 15 de 1987, así lo permitía.

"Es pues, entonces claro que no podemos compartir la posición del fallador de instancia en cuanto declaró la nulidad de los actos administrativos acusados en su integridad, ya que del plenario en las pruebas que obran en él se desprende que la decisión referida desconoce en su contenido las normas que soportan esta materia.". (fl. 413).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado del Banco descorre el traslado puntualizando que en el expediente existe plena evidencia sobre que en el Catastro figuraba inscrito el Edificio Nariño, como un todo, desde 1966.

Señala que esta evidencia fue la que llevó al Tribunal a decidir favorablemente las pretensiones incoadas.

Además, precisa que la sanción moratoria que establece el artículo 26 de la Ley 14 de 1983 se aplica a los impuestos dejados de pagar y en el caso en estudio, esta situación no se presentó por cuanto los impuestos ya estaban cancelados y el motivo para liquidar la sanción moratoria se derivó de la equivocada interpretación que dio la Administración al artículo 19 de la Ley 14 de 1983, por no haber informado a la Oficina de Catastro sobre el cambio de propietario. Lo que hubo en este caso fue una solicitud de desenglobe de los apartamentos, debido a la necesidad de determinar la propiedad horizontal que le corresponde a cada uno de ellos, situación que no acarrea ningún interés moratorio, si ya se han cancelado previamente los impuestos.

De otra parte observa que el Distrito en la apelación no incorpora argumento que en últimas contradiga la evidencia tomada por el Tribunal para acceder a las súplicas de la demanda, limitándose a expresar e insistir que el Banco no había informado la fecha de adquisición y el valor de la misma.

En resumen, señala que según lo expuesto en el expediente se aprecia que los informes existían en el catastro desde 1966 cuando el Banco adquirió el edificio. Luego a él no le era aplicable el artículo 19 de la Ley 14 de 1983, predicable tan sólo respecto de construcciones o mejoras no incorporadas al Catastro. En efecto, la construcción, el edificio, estaba incorporado al Catastro desde 1966. Luego el Banco no tenía porqué informar algo que ya estaba incorporado y sobre lo cual venía pagando cumplidamente sus impuestos.

Por lo tanto, la parte opositora solicita se confirme la sentencia proferida por el *a-quo*. (fls. 427/429).

Así mismo, la Procuraduría General de la Nación por intermedio de su Delegada Séptima ante la Corporación, descorre el traslado puntualizando que según el artículo

19 de la ley 14 de 1983 el actor tenía la obligación de comunicar al Catastro porque, "si bien el edificio se tenía como un todo incorporado en el Catastro, no ocurría lo mismo con sus oficinas de las cuales precisamente tenía obligación de comunicar su adquisición el Banco demandante, pues son bienes que por corresponder a propiedad horizontal no quedaron incorporadas individualmente como era lo correcto. Tan es así que cada una de las catorce unidades objeto de la sanción moratoria posee matrícula inmobiliaria independiente...hecho que no da lugar a interpretaciones acomodadas en relación con las diferencias sobre efectos materiales o calificaciones jurídicas no contenidas en el artículo 19 de la Ley 14 en comento." (fls. 433/434).

Respecto a la sanción moratoria consagrada en el artículo 26 de la Ley 14 de 1983 el Ministerio Público observa que no obstante considerarla procedente el apelante porque el actor no informó los datos sobre la adquisición del edificio en cuestión, no es aplicable por este hecho sino por uno distinto como es "a los impuestos dejados de pagar" como lo expresa en forma clara el respectivo texto.

Por lo tanto, la Procuraduría estima que la sentencia impugnada merece ser revocada para modificar parcialmente los actos demandados según lo expuesto. (fls. 430/436).

CONSIDERACIONES

La Administración Distrital mediante Resolución No. 69 de enero 30 de 1990 liquidó sanción moratoria por las vigencias 1966 a 1988, y el impuesto predial y sus complementarios por 1989 sobre 78 unidades privadas de las 92 que formaban parte del predio ubicado en la calle 13 Nos. 11-28/40 distinguido con la cédula catastral No. A15-10-15, que fue la asignada a todo el Edificio Nariño, de acuerdo con la escritura pública No. 6623 de noviembre 5 de 1965 de la Notaría 5a. de Bogotá.

Como quiera que la mencionada resolución fue impugnada ante esta jurisdicción con resultados favorables a las pretensiones del actor (sentencia de febrero 12 de 1993, expediente 4405, Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos), y teniendo en cuenta que la demanda que ahora se resuelve se refiere al resto de las unidades privadas (14) que conforman el total de 92 en que se encontraba dividido el predio en cuestión, y siendo los hechos aducidos, las normas invocadas y las pruebas allegadas, los mismos que se debatieron en el proceso 4405, la Sala decide la apelación de acuerdo con lo expuesto en dicha providencia cuyos fundamentos son los siguientes:

1o.- Que al tenor del artículo 19 de la Ley 14 de 1983, únicamente los propietarios o poseedores de predios o mejoras no incorporadas al Catastro tienen la obligación de informar a las Oficinas de Catastro, Instituto Agustín Codazzi o Tesorerías Municipales el valor y fecha de adquisición o posesión de los predios, así como el valor y fecha de la terminación de las mejoras.

2o.- Que obra en el expediente (fl. 323) certificación de Luis Fernando García Vargas, Secretario General del Departamento Administrativo de Catastro Distrital en la cual se indica:

> "Que el predio ubicado en la calle 13 No.11-28, con cédula catastral No. A15-10-15, fue inscrito inicialmente en el archivo físico catastral a nombre de ESTHER DE BODMER, el 26 de noviembre de 1931.
>
> "Que en dicho predio figuró como último propietario el BANCO DE BOGOTÁ, según escritura pública No. 1614 del 30 de abril de 1968 otorgada por la Notaría 9a. de Bogotá...
>
> "Que el predio con cédula catastral No. A15-10-15-1 al A15-10-15-92, por medio de la escritura pública No. 6623 del 5 de noviembre de 1965, otorgada por la Notaría 5a. de Bogotá...".

3o.- De acuerdo con lo anterior, es claro que el Edificio Nariño ubicado en predio identificado con la cédula catastral No. A15-10-15 estaba inscrito debidamente en el catastro, desde antes de la fecha en que llegó a ser propiedad del Banco de Bogotá, y por lo tanto a la sociedad actora propietaria de tal inmueble no le es aplicable el artículo 19 de la Ley 14 de 1983, que se refiere a los propietarios o poseedores de predios o mejoras no incorporados al catastro.

4o.- Respecto a la sanción moratoria se observa que, con fundamento en lo antes expuesto, dicha sanción establecida por los artículos 26 y 88 de la Ley 14 de 1983, se refiere a los impuestos dejados de pagar de acuerdo con la liquidación que prevé el artículo 19 *ibídem,* y así como lo indicó el Tribunal, no es procedente en el subexámine por cuanto el Banco canceló las sumas correspondientes al impuesto predial y sus complementarios por las vigencias 1966 a 1988 en relación con el Edificio Nariño, tal como consta en los recibos de pago expedidos por la Tesorería Distrital (fls. 16/36 y 39/52).

5o. Y en cuanto a la solicitud de "desenglobe" del inmueble para determinar la propiedad horizontal que corresponde a cada unidad privada, a diferencia de lo planteado por la demandada, se precisa que no genera ninguna sanción moratoria toda vez que se trata de una cuestión diferente de las reguladas en el artículo 19 de la ley 14 de 1983, las cuales sí generan la obligación para el propietario de informar a la Administración, pues se refieren al valor del inmueble sobre el cual se va a liquidar el impuesto predial; y menos habría lugar a sanción si como en el caso de autos, se canceló el impuesto predial correspondiente a los años 1986 a 1989, oportunamente.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia de diciembre quince (15) de mil novecientos noventa y cuatro (1994) proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el juicio 7637 mediante la cual accedió a las súplicas de la demanda formulada por el BANCO DE BOGOTÁ S.A. Nit. 8-60.002.964 en relación con la sanción moratoria e impuesto predial y complementarios de los años gravables 1966 a 1989, inclusive.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN Y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA DE OLCOS

BERNARDO ORTIZ AMAYA
Conjuez - Ausente

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

INVENTARIO FINAL DE MERCANCIA-Conformación/**MERCANCÍAS EN CONSIGNACIÓN/COSTO DE MERCANCÍA VENDIDA/INVENTARIO INICIAL DE MERCANCÍA**

Como el Decreto 2053 de 1974, enseña en su artículo 21 que el inventario final del año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente. Entonces si en el año de 1983, la sociedad, registró un mayor inventario final como consecuencia de haber incluido el valor de compras de mercancías efectuadas en el ejercicio, pero que aún no había ingresado al inventario, y este inventario final, no fue desconocido por la Administración, siendo reales las compras, como su existencia, indudablemente, constituía el inventario inicial de 1984. Más aún, si como lo admite la Administración, el inventario final de 1983 era inferior al declarado, es indudable que el costo de la mercancía vendida en 1983 fue superior y por ende la pérdida declarada por dicha vigencia era mayor. Si bien podía ser cierto que la mercancía adquirida en 1983 no podía incluirse como costo en dicha vigencia por ser mercancía en tránsito, no lo es menos, que la misma, considerada como de inventario se utilizó en el año de 1984 dentro de la actividad productora de renta, esto es que hizo parte de las mercancías disponibles. Adicionalmente si se analiza el valor rechazado como inventario inicial, tampoco podía considerarse como compras de 1984, porque se realizaron en 1983, su importe debió descontarse tanto del inventario inicial como del inventario final del mismo período fiscal. Porque realmente lo que no entró no podía existir al final del ejercicio, y entonces, hechas las operaciones pertinentes dentro del juego de inventarios, no se modifica la ecuación.

PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS/COSTO DE MERCANCÍA VENDIDA-Disminución/**INVENTARIO DE MERCANCÍAS**-Bajas/ **COSTOS**-Aceptación

Ni en el requerimiento ni en el acta de visita se propone expresamente el rechazo de la provisión de inventarios, ella quedó comprendida en la determinación del costo por juego de inventarios que hizo la Administración. No obstante se observa que en el denuncio tributario para cuantificar el costo de ventas en 1984, la sociedad incluyó el concepto de provisión para la protección de inventarios, disminuyendo así el costo de la mercancía vendida, cantidad que no guarda relación con la cifra que resulta de la diferencia entre el valor total del rechazo de costos menos el valor de mercancías en tránsito que fue rechazado del inventario inicial y del inventario final, en consecuencia no podía reclamar la sociedad una cifra que no se le rechazó. Durante el proceso de fiscalización la sociedad alegó que el valor correspondía a bajas de inventario de materiales obsoletos, inútiles e inservibles, señala la entidad administrativa el precio de cada uno de los artículos declarados como inservibles, porque las razones para llegar a este precio fue el hecho de que el valor asignado por la actora no correspondía a la realidad, ya que en la mayoría de los casos estaba sobrevalorado en relación al precio comercial, informa igualmente el acto administrativo el procedimiento que debió utilizar para llegar a la cifra cuestionada. Es indudable entonces que el valor solicitado por la sociedad, realmente no está rechazado por la Administración y que por el contrario la suma solicitada fue aceptada parcialmente.

DEDUCCIÓN POR DEUDAS INCOBRABLES-Procedencia/**DACIÓN EN PAGO**

El concepto de la deducción por pérdida obedecía realmente a parte de una pérdida con otra sociedad, de quién recibió, entre otros bienes, en dación en pago de una deuda, un inventario de repuestos Renault por $25.000.000.00 los que sólo valían $4.556.348, por lo cual el monto impagado de $20.443.651 constituía una deuda incobrable debido a la situación financiera de la empresa que se liquidó; respecto a esa deuda se encontró que estaba contabilizada, que fue contraída con justa causa y que tenía carácter de incobrable. Que fue contraída en desarrollo de su actividad productora de renta es cuestión que fácilmente se deduce de parte de los elementos recibidos como dación en pago, esto es de los repuestos para Renault 21.

DEDUCCIÓN POR APORTES PARAFISCALES/GASTO CAUSADO/GASTOS DIFERIDOS/CONTABILIDAD DE CAUSACIÓN

No distingue el artículo 55 del Decreto 2053 de 1974 entre salarios efectivamente pagados y salarios causados para efectos de la deducción por aportes parafiscales. Se estima que si bien la Ley 21 de 1982, se refiere al

concepto de pago, éste lejos de reñir con el concepto de realización del gasto previsto en el artículo 16 del Decreto 2053 de 1974 armoniza perfectamente, esto es, que tratándose de personas que llevan su contabilidad por causación se entiende realizado el gasto que se cause y deducible así no se haya pagado. Consecuentemente, el aporte parafiscal, para efecto de la viabilidad de la deducción debe hacerse sobre el valor mensual de los salarios (nómina) causados como gasto de la empresa, que para efectos fiscales constituye verdadero pago. Si una persona capitaliza o difiere gastos para que su amortización se efectúe en períodos fiscales siguientes, se requiere que haya cumplido todos los requisitos exigidos por la ley para el efecto, pero no puede mediante el sistema de diferidos, efectuar los aportes parafiscales de manera extemporánea en vigencias posteriores y reclamar el reconocimiento de la deducción, puesto que este proceder no sólo riñe con lo exigido en el parágrafo del artículo 55, en concordancia con el artículo 16 de l Decreto Ley 2053 de 1974, sino que contradice los objetivos de los mismos impidiendo así el cumplimiento de los objetivos sociales que quiso el legislador ya que, inclusive se impide al trabajador de recibir en forma oportuna el subsidio familiar a que tiene derecho.

DESCUENTO TRIBUTARIO/LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN ARITMÉTICA/LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN/REQUERIMIENTO ESPECIAL

Si bien es cierto que en el requerimiento especial nada se dice sobre el reconocimiento de descuentos tributarios, no obstante que el valor de los mismos fue objeto de modificación previa, por parte de la Administración, al practicar a la sociedad, por la vigencia fiscal de 1985 liquidación de corrección, entonces si el menor valor de los descuentos fue determinado por liquidación de corrección aritmética en un acto administrativo independiente, en virtud de un procesamiento diferente, la inconformidad por este hecho y la sanción correspondiente debía ventilarse en el recurso específicamente otorgado contra dicho acto, sobre cuya interposición nada dice ni prueba la actora. Se precisa entonces que cuando ciertas cifras consignadas en la liquidación de revisión provienen de una liquidación de corrección aritmética, no hacen parte del procedimiento de liquidación de revisión y por lo tanto no ameritan requerimiento. Más aún, si como antes de anotó, fueron objeto de un procedimiento previo conocido por la demandante, que tuvo oportunidad de controvertir.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7007. Actor: SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. "SOFASA". Apelación de la Sentencia del 15 de septiem-

bre de 1994. Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Impuesto Renta. Años 1984 y 1985. FALLO.

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por los apoderados de la parte actora y la demandada, contra la Sentencia del 15 de Septiembre de 1994, parcialmente estimatoria de las súplicas de las demandas de nulidad con restablecimiento del derecho, instauradas por la sociedad FÁBRICA DE AUTOMOTORES S.A. "SOFASA" NIT. 60.025.792, contra los actos administrativos en virtud de los cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá le determinó el impuesto de renta y complementarios por los períodos gravables de 1984 y 1985, procesos acumulados por el Tribunal.

ANTECEDENTES

1) Año de 1984 (Expediente 6597)

La contribuyente presentó el día 13 de mayo de 1985 la declaración de renta correspondiente al año gravable de 1984, denuncio que fue adicionado el 27 de junio del mismo año, en el cual consignó ingresos ordinarios por $16.905.044.079, solicitó costos por juegos de inventarios por un valor fiscal de $13.309.198.217 y deducciones por $2.738.917.412, conceptos cuyo valor en libros aparecía registrado por $13.394.382.753 y $3.361.839.647, respectivamente.

Aunque denunció una utilidad contable de $148.821.679 su renta líquida fiscal fue declarada en ceros, al igual que su renta gravable. Solicitó descuentos tributarios de $20.271.935 y retenciones en la fuente por $11.326.218, con saldo a favor por igual cantidad.

Mediante auto comisorio 000021 del 4 de febrero de 1986, la Sección de Auditoría Externa de la Administración, ordenó la práctica de una inspección general a los libros de contabilidad de la contribuyente, la que se extendió a los registros contables llevados en las plantas de Medellín y Sogamoso.

Con fundamento en las conclusiones del acta de visita, la Administración, mediante requerimiento especial propuso a la sociedad la modificación de su liquidación privada como consecuencia del rechazo de costos por $ 729.297.964, referidos al desconocimiento del inventario inicial denunciado por la sociedad para efectos de la determinación del costo por el sistema de juego de inventarios, por haber incluido mercancías en tránsito, el rechazo de deudas incobrables, (pérdidas sobre piezas de recambio), los salarios diferidos, por no haber efectuado las contribuciones parafiscales, y la imposición de la sanción por no identificar a los beneficiarios de los pagos, solicitados como deducción.

Proposición que concretó en la liquidación oficial de revisión No. 000456 de Junio 26 de 1987, en la cual determinó mayor impuesto por $271.447.251 y sanción por $2.888.122.

Contra dicho acto administrativo la sociedad recurrió en reconsideración, Recurso que fue fallado en virtud de la Resolución No. 0000209 de 1988, en la cual la Administración aceptó como deducible la suma de $3.688.350, adicional a la suma de $3.490.013.622, reconocida en la liquidación oficial y levantó la sanción impuesta.

2) Año de 1985 (proceso 7558)

La actora presentó la declaración de renta del año gravable de 1985 el 5 de Mayo de 1986, la que adicionó el 7 de Julio del mismo año mediante formulario radicado con el No. 0001008 DIN 581, en el cual denunció ingresos ordinarios del orden de $24.715.784.556.oo, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por $636.917.630, costos por el sistema de juego de inventarios por $19.314.053.641, valor en libros, $19.253.428.371, valor fiscal, deducciones en libros por $5.572.903.568 de los cuales solicitó $4.664.886.516.oo, determinó utilidad contable de $377.336.256 y fiscal de $279.461.987.

Mediante auto comisorio 0002 de enero 5 de 1987, la División de Auditoría de la Administración de Impuestos, ordenó la práctica de una inspección contable y con fundamento en las conclusiones consignadas en el acta respectiva, propuso a la sociedad la modificación de su liquidación privada como consecuencia del rechazo de la suma de $555.559.570 valor de las mercancías en tránsito, que la sociedad incluyó como compras del ejercicio, la exclusión del inventario inicial de la suma de $166.347.987 y el rechazo de la misma cantidad de $555.559.570 como parte del inventario final del ejercicio.

Proposición que concretó en la liquidación oficial No. 00023 del 5 de septiembre de 1988 (Fl. 96 Expediente 7558) en la cual determinó un impuesto de $145.621.790 e impuso sanción por $58.820 por la corrección de error aritmético, efectuada mediante la liquidación de corrección 075083 Septiembre 18 de 1986 (Fl. 00037 numeración mecánica documentación cuaderno de antecedentes).

Contra dicho acto administrativo la sociedad recurrió en reconsideración, recurso que fue resuelto mediante la Resolución 000094 P de 1989, en la cual la Administración no aceptó los argumentos del contribuyente relacionados con la mercancía en tránsito como parte del inventario final, ni las mercancías en tránsito del año anterior, como parte del inventario inicial, pues el inventario consignado en la declaración de renta de 1984 había sido objeto de determinación distinta mediante liquidación de revisión.

Adicionalmente expresa que en la visita y en la liquidación se tomaron los inventarios físicos de los libros de contabilidad, según se hacía constar en el acta de visita, aclarándose que los inventarios finales se tomaron de dichos documentos, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 78 del Decreto 1651 de 1961 y teniendo en

cuenta los valores de inventarios establecidos en la liquidación de revisión del año anterior No. 000456 del 26 de junio de 1987.

Era necesario aplicar entonces, lo preceptuado en el artículo 92 del Decreto 1651 de 1961, reproducido en el Estatuto Tributario, artículo 702, cuando dice que se consideran fielmente tomados los datos consignados en el Acta de Inspección Contable, salvo que el contribuyente demuestre su inconformidad.

No era válida la explicación del libelista, cuando para justificar la diferencia con el inventario final, afirma que pudo ocurrir por el rechazo de las bajas del inventario por obsolecencias, y que tampoco era necesario tener en cuenta las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial, porque si ya se habían efectuado las bajas aludidas, se reflejarían automáticamente en el inventario final.

Tampoco aceptó el cargo relacionado con la modificación del descuento tributario sin previo requerimiento, en razón de que dicha modificación había sido objeto de liquidación de corrección.

LAS DEMANDAS

Ante El Tribunal Administrativo De Cundinamarca acudió la SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. "SOFASA", para demandar separadamente los actos administrativos que le liquidaron el impuesto de renta por los años gravables de 1984 y 1985, al considerar que al expedirlos, para desconocer costos y deducciones similares, en ambos períodos, la Administración violó los artículos 1o., 32, 37,42, 46 y 57 de la Ley 52 de 1977; 1o. y 24 del Decreto Reglamentario 825 de 1978; 1o. del Decreto 1495 de 1978; 89 y 92 del Decreto 1651 de 1961; 50, 51, 52, 53, 59, 1694, 1695 y 1696 del Código de Comercio; 7o., 9o. y 17 de la Ley 21 de 1982; 15, 16, 17, 18, 21, 55, 61 y 110 del Decreto 2053 de 1974; 128 del Código Sustantivo del Trabajo; 25,27,28, 79 y 80 del Decreto 187 de 1975; 2o. del Decreto 2348 de 1974; 37, 38, 268, 271, 277, 289 y 290 del código de procedimiento Civil; 2o., 9o., 11, 37 y 38 del Decreto 2160 de 1986; 38 y 75 de la Ley 9a. de 1983; 15 y 17 del Decreto 3803 de 1982. Normas que establecen el reconocimiento de costos y deducciones para obtener la base gravable, que entienden realizados los costos a términos del artículo 16 de Decreto 2053 de 1974 cuando se causan, y por cuyo precio, conforme con lo dispuesto tanto por la Resolución No. 066 de 1980 del INCOMEX y los artículos 1694, 1695 y 1696 del Código de Comercio, es el valor Fob, con las erogaciones a cargo del comprador allí descritas; no obstante el imperativo legal, la Administración dio aplicación preferente al artículo 27 del Decreto 187 de 1975, norma de inferior categoría, sobre la cual propuso la sociedad, en la vía gubernativa, excepción de inconstitucionalidad.

Así mismo violó los artículos 79 y 87 de este decreto al no reconocer la deuda perdida o sin valor.

Adicionalmente no fueron practicadas las pruebas pedidas ni atendidas las presentadas, desconociendo no sólo las normas tributarias que las regulan sino los artículos 37, 38, 40, 175, 252 y 293 del Código de Procedimiento Civil, con lo cual se violó el debido proceso.

Por último, estima que se violaron los artículos 7o., 8o. y 17 del Código Sustantivo del Trabajo en cuanto define los salarios objeto de aporte.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal, previa acumulación de los expedientes 7558 y 6597 a solicitud de la actora, en el fallo del 15 de Diciembre de 1994 accedió parcialmente a las súplicas de las demandas al considerar:

1) Año de 1984 (Expediente 6597)

Que, aunque era claro que las mercancías en tránsito no debían incluirse como costo de ventas, del dictamen pericial rendido ante el Tribunal, como de la propia acta de inspección administrativa era evidente que las mercancías en tránsito discutidas, no eran propiamente tales sino que se trataba de mercancías en bodega, que hicieron parte de las operaciones mercantiles de la sociedad por la diferencia de inventarios, puestos en juego en el año gravable.

Destaca la prueba pericial en cuanto señala que al inventario inicial de mercancías en tránsito de $578.184.928 se le incorporaron compras del mismo tenor por $4.627.368.277 y que ingresaron a la bodega de la empresa $5.039.05.218 todo lo cual dio como resultado un inventario final de $166.347.987 y que la diferencia de los inventarios inicial y final de tales mercancías arrojó un costo por valor de $411.836.941.

Aprecia que al incorporar las compras en dicho juego por el valor mencionado de $4.627.368.277 y de otra parte dar como ingreso a bodega, mercancías por $5.039.205.218 que constituyó costo del año, era natural concluir que la diferencia de esos dos valores necesariamente está representada en la parte del inventario existente, esto es del inicial de mercancía en tránsito, que necesariamente fue llevado al costo de ventas y no precisamente como compras del año de 1984, sino como un valor que venía del año de 1983 por haber hecho parte del patrimonio del mismo, a 31 de diciembre, fecha de cierre de la vigencia fiscal.

Aceptó la baja de inventarios por valor acumulado de $442.374.225 y cuyo rechazo se hizo para el ejercicio por $284.997.288, por encontrarla probada en el proceso.

Reconoció la pérdida en piezas de recambio por $20.443.651, porque estaba probada con la nota de contabilidad No. 171 del 31 de Diciembre de 1984 y con el dictamen pericial (página 25 y anexo 12); que la inclusión a compras de la partida de dación en pago fue reversada en contrapartida a la cuenta de pérdidas y ganancias en

el año gravable, por valor de $20.443.251.31, y que en el inventario de accesorios y piezas por $4.556.348.68, se excluye del juego de inventarios la pérdida reseñada.

No dio prosperidad al cargo de violación de los artículos 7o., 9o. y 17 de la Ley 21 de 1982, al estimar que no estaba demostrado el pago de las contribuciones parafiscales.

2) Año de 1985 (Proceso 7558)

Dio prosperidad a las súplicas de la demanda al considerar que era improcedente el rechazo de los costos por $103.901.835, relacionados con mercancía en tránsito desconocida por la Administración desde el año de 1984, por los mismos motivos expuestos en el proceso 6597.

Anuló parcialmente el acto administrativo en cuanto modificaba los descuentos tributarios e imponía sanción por no haber sido objeto de requerimiento.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

1.- La sociedad actora apela la sentencia de primera instancia en cuanto:

a) En el Expediente 6597.

No aceptó los salarios pagados, desconociendo que estaba, la actora, obligada a probar el pago de los aportes a las entidades parafiscales conforme a los artículos 7o., 9o. y 11 de la Ley 21 de 1982, porque ellos señalan que tales aportes deben hacerse sobre salarios realmente pagados y no sobre los causados.

b) En el expediente 7558.

No se reconoció la suma de $71.202.372 correspondiente al remanente del inventario inicial de mercancías por $62.446.152 y obsolencia por $8.756.372.

2.- La demandada apela la sentencia en cuanto:

a) En el proceso 6597.

En cuanto admite como costo el valor de la mercancía en tránsito, pues desconoció el Tribunal el artículo 27 del Decreto 187 de 1975, el dictamen pericial y las normas que rigen la determinación de costos, porque era claro en el informativo que la sociedad, para los años gravables 1984 y 1985, determinó sus costos de ventas por el sistema de juegos de inventarios, así lo acepta la sociedad y lo ratifican los dictámenes que obran en el expediente, por lo tanto, en aplicación de tal sistema ha debido cumplir lo señalado en el artículo 27 del Decreto 187 de 1975, norma que para efectos fiscales exige en forma expresa y clara que las sociedades que utilicen el sistema de juego de inventarios deben excluir los valores correspondientes a la mercancía en tránsito, bajo la consideración de que tales mercancías no pertenecen a la sociedad y en consecuencia no deben aceptarse tales costos.

A su juicio la sentencia incurre en contradicciones, al pretender cambiar la naturaleza que se le debe dar a la partida mercancías en tránsito, cuando afirma en uno de sus apartes, que las denominadas mercancías en tránsito no se deben tomar como tales, sino que las considera mercancías en bodega que hicieron parte de las operaciones mercantiles y en otro, considera que tal valor hizo parte del año gravable 1983.

Apreciaciones que no guardan correspondencia con las pruebas técnicas que obran en el informativo, ya que el dictamen pericial y el acta de inspección tributaria concluyeron que la firma llevaba en forma equivocada, dentro de la partida compras la subcuenta mercancías en tránsito, considerando por ende dentro de sus inventarios mercancías que se encontraban en trámite por legalizar, que no debían ingresar a bodegas de SOFASA y por lo tanto, tampoco tenían relación de casualidad con el período cuestionado.

Considera errada en este punto la conclusión del Tribunal, cuando aceptando un anexo de la demanda, admite que comparando los movimientos contables, incluyendo y sin excluir la partida mercancías en tránsito la utilidad resultante sería la misma.

Dice que se equivocó el *a-quo* al aseverar que se trataba de un simple error formal en la presentación de los datos, porque era claro, en primer lugar, que la sociedad incluyó en la cuenta compras, mercancías que no se tenían disponibles para la venta, por lo que fiscalmente no podían jugar para la determinación del costo de ventas y en segundo lugar, porque en la liquidación que se hace en la demanda y en la que se fundamenta el Tribunal, si bien excluye la partida de los inventarios iniciales y finales la excluye nuevamente dentro del rubro compras para lograr presentar un efecto cero(0), operación que no es procedente, porque las compras del ejercicio sólo podían ser efectuadas por las adquisiciones en que realmente se incurrió en el período fiscal.

Considera improcedente el reconocimiento de la baja de inventarios o provisión para la protección de inventarios valor acumulado $442.374.225, valor rechazado $284.997.228, porque, como se ha venido afirmando desde la vía gubernativa, y en la primera instancia tal tema no se ha debido tener en cuenta, porque la actuación oficial sólo objetó la partida para hacerle algunas observaciones de carácter formal, pero la glosa no incidió para nada en el desconocimiento de los costos que hizo la Administración en razón a que las mercancías que se encontraban en tránsito fueron de $696.834.228, para lo cual reitera, no jugó la suma de $442.374.225.

Tampoco era procedente la aceptación de pérdidas por piezas de recambio $20.443.651, porque de acuerdo con lo expresado por la sociedad demandante, la partida obedece a una pérdida de piezas por las operaciones comerciales realizadas con la sociedad Autotropical Ltda, partida que para que proceda fiscalmente no sólo debe estar demostrada con los registros contables, sino que exige para su deducibilidad que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se originó en operaciones productoras de renta, presupuestos que no fueron proba-

dos ni en la vía gubernativa ni en la vía contenciosa, por lo que debe confirmarse su rechazo.

b) En el proceso 7558.

Fue indebido el reconocimiento de costos por valor de $103.901.835, conforme a los argumentos expuestos en el proceso 6597, que reitera.

No era procedente la nulidad parcial de la liquidación de revisión, invocada por el demandante, porque como puede observarse en los documentos que reposan en el expediente, la Administración no incluyó, la partida equivocadamente denominada descuentos en el requerimiento especial, porque la misma proviene de la liquidación oficial de corrección que se había proferido al detectarse un error de transcripción en la liquidación privada del impuesto, liquidación de corrección que se tomó en cuenta al proferirse la liquidación oficial de revisión, con el fin de expedir un solo acto administrativo. Por estas razones es claro que no se presentó la causal de nulidad invocada.

Con fundamento en lo expuesto solicita sea revocada la sentencia objeto de impugnación en los puntos señalados y se confirmen las actuaciones administrativas demandadas, denegando en consecuencia las súplicas de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de la demandada al alegar de conclusión expone:

Para el año de 1984.

1) Que existe contradicción en la sentencia, porque por una parte el *a-quo* acepta que las mercancías en tránsito no deben incluirse en la determinación del costo de ventas cuando se lleva la contabilidad por el sistema de juego de inventarios, (sic) pero por otro acepta, que para el caso *sub-júdice* no se trata de mercancías en tránsito, sino de mercancías en bodega que hicieron parte de las operaciones mercantiles, lo cual es inexacto, ya que dichas mercancías no podían entrar a bodegas hasta que se nacionalizaran, u operara el levante de las mismas.

Reitera que el Tribunal desconoció el artículo 27 del Decreto 187 de 1975, al igual que las pruebas practicadas, ni se tiene en cuenta que la sociedad para los años gravables 1984 y 1985 determinó sus costos de ventas por el sistema de juegos de inventarios, situación que aparece demostrada en los dictámenes, en la inspección tributaria y aceptada por la demandante. En aplicación a tal sistema la sociedad ha debido cumplir lo señalado en el Decreto 187 de 1975 excluyendo los valores correspondientes a las mercancías en tránsito, bajo las consideraciones de que tales mercancías no pertenecen a la sociedad y en consecuencia no deben aceptarse los costos.

Observa que también se incurrió en contradicción, en el tratamiento que da a las mercancías en tránsito, sin guardar relación con las pruebas técnicas que obran en el expediente ya que el dictamen pericial y el acta de inspección tributaria indican que la sociedad llevaba en forma equivocada dentro de la partida compras, la subcuenta mercancías en tránsito, incluyendo por ende, dentro se sus inventarios mercancías que se encontraban en trámite por legalizar, que no debían ingresar a bodegas de SOFASA y por tanto no tenían relación de causalidad con el período cuestionado.

Reitera los argumentos sobre la aceptación de bajas de inventarios o provisión para protección de inventarios, valor acumulado $442.374.225, valor rechazado $ 284.997.288, y por pérdida por piezas de recambio por $20.443.651.

Comparte la decisión del *a-quo* en materia del rechazo de salarios diferidos ya que no aparece la demostración de los aportes pertinentes.

En el proceso No. 7558.

Afirma que como dicho desconocimiento guarda similitud con lo expuesto en el proceso 6597, reitera los argumentos allí expresados. Solicita mantener el rechazo para el año gravable de 1985 de la partida de mercancías en tránsito toda vez que se viola el artículo 27 del Decreto 127 de 1975, porque la sociedad ajustó sus costos de ventas, con mercancías que no habían sido nacionalizadas.

Con relación a la nulidad parcial de la liquidación de revisión, observa que los documentos que aparecen en el expediente, demuestran que la Administración no incluyó la partida, equivocadamente denominada descuentos, porque la misma se cuantificó en la liquidación oficial de corrección que se había proferido por haberse detectado un error de transcripción en la liquidación privada del impuesto. Hecho que no necesita controvertirse, ya que el error es aritmético, por eso dicha liquidación oficial de corrección se tuvo en cuenta al proferirse la liquidación de revisión con el fin de expedir un solo acto administrativo. Además la facultad de corrección no excluye la facultad de revisar.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por el Procurador Octavo Delegado ante la Corporación estima que la Sentencia del Tribunal:

I) Año de 1984.

1.- Debe revocarse en cuanto acepta el costo del valor de las mercancías en tránsito para el año de 1984, porque, tal y como lo señala el representante judicial de la Nación, el Tribunal, para justificar su decisión de admitir los costos de las mercancías en tránsito, consideró que ésta denominación era equivocada y que realmente se estaba en presencia de "mercancías en bodega y que hicieron parte de las operaciones mercantiles de la sociedad en la diferencia de inventarios puestos en juego en el año

gravable" y luego, incurriendo en contradicción, anotó que el valor que se discute, hizo parte del año gravable 1983.

El Tribunal además de que no se fundamenta en ninguna prueba, no tuvo en cuenta que la sociedad fue la que, dentro de su contabilidad, le ha dado a esas mercancías el tratamiento de mercancías en tránsito" y que por otra parte, nunca ha alegado que aquéllas realmente corresponden a "mercancías en bodega".

Al tratarse de "mercancías en tránsito", la sociedad ha debido cumplir las disposiciones del artículo 27, literal a), del Decreto 187 de 1975.

Además, como también lo indica el representante judicial de la Nación, las apreciaciones del Tribunal no guardan relación "con las pruebas técnicas que obran en el informativo, ya que el dictamen pericial y el acta de inspección tributaria concluyeron que la firma llevaba en forma equivocada, dentro de la partida compras la subcuenta mercancías en tránsito, considerando por ende dentro de sus inventarios mercancías en trámite para legalizar, que no debían ingresar a bodegas de SOFASA y por lo tanto, tampoco tenían relación de causalidad con el período cuestionado".

Como claramente se deduce, a su juicio, del análisis efectuado por los peritos al saldo de la cuenta "mercancías en tránsito" para determinar si correspondía a compras de los años gravables 1983 y anteriores.

2.- Con relación a las bajas de inventarios o provisión para la protección de inventarios (valor rechazado $284.997.228), observa básicamente, que esta partida fue rechazada por falta de contabilización y que la decisión del *a-quo* debe confirmarse porque aunque en el recurso de apelación, el representante judicial de la Nación se opone a la decisión del Tribunal, en cuanto admite la cantidad que habían rechazado los actos acusados, la situación que se examina no ha debido ser considerada, que tales actos sólo objetaron esta partida para hacerle algunas observaciones de carácter formal y "la glosa no incidió para nada en el desconocimiento de costos que hizo la Administración, en razón a que las mercancías que estaban en tránsito fueron de $696.834.228 para lo cual reitera no jugó la suma de $442.374.225.".

No comparte dichas apelaciones porque del "memorando explicativo" de la liquidación de revisión, se desprende que la Administración no se limitó a hacer observaciones acerca de situaciones meramente formales y que realmente, tomó una decisión de fondo en cuanto a la discutida partida cuando dice expresamente que: no se aceptan para la determinación del inventario final de las mercancías y productos terminados, entre otros conceptos: "la provisión para protección de inventarios $442.374.225..." denominada: Bajas por obsolencia, ya que examinados los renglones 12, 13 y 14 del denuncio rentístico, la requerida baja de protección no aparece contabilizada.

3.- Debe confirmarse en cuanto al desconocimiento de salarios, vacaciones y prima de vacaciones causados y no pagados, y prima de antigüedad, por la no prueba de aportes parafiscales, porque de acuerdo con el dictamen pericial se encontró que el aporte correspondiente a los salarios diferidos, no estaba debidamente demostrado dentro de la base de aporte de este año, razón por la cual esta partida no puede aceptarse.

En cuanto a las vacaciones y primas de vacaciones causadas y no pagadas, afirma que conforme a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 55 del Decreto 2053 de 1974, para su inclusión dentro del valor deducible, se requiere demostrar el correspondiente aporte al Sena y demás instituciones parafiscales.

Y que en relación con la prima de antigüedad, "a términos del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo", ella constituye salario por ser un pago secuencial y definido en el tiempo, lo que da lugar a tenerlo por habitual y por tanto hace parte de la base del aporte parafiscal.

II) Año gravable 1985.

a) Debe revocarse la sentencia para mantener el desconocimiento de costos por valor de $103.901.835, para lo cual remite a los planteamientos expuestos para el año de 1984.

b) Comparte la decisión del tribunal en cuanto a la nulidad parcial de la liquidación de revisión, por no haberse previsto en el requerimiento especial lo correspondiente a la deducción de los descuentos, especialmente: "cuando afirma que la Administración no le formuló en el requerimiento especial la modificación respecto de los descuentos tributarios por valor de $58.820 y la respectiva sanción en este sentido" y a su juicio, "no basta que la modificación haya sido plasmada en una liquidación de corrección aritmética pues ésta al no agotar la facultad de revisión no influye como soporte explicativo de lo que se propone modificar a través del requerimiento especial".

CONSIDERACIONES DE LA SALA

I.- Año de 1984

a) Reconocimiento como costo de la suma de $411.836.941.

El rechazo de esta partida por parte de la Administración resultó del cuestionamiento realizado, al encontrarse que la sociedad contribuyente había incluido dentro de la suma correspondiente al inventario inicial de 1984 (esto fue en el inventario final de 1983), el valor de $578.184.928, menos el valor de mercancías en tránsito por $166.347.987, que también indebidamente llevó al inventario final de existencias de 1984, sumas que de conformidad con el Decreto 187 de 1985 artículo 27, no podían computarse dentro de dichos inventarios.

A juicio de la Sala la decisión del *a-quo* en cuanto acepta dichos valores para determinar el costo por el sistema de juego de inventarios debe confirmarse por las siguientes razones:

1) Porque el Decreto 2053 de 1974, enseña en su artículo 21 que el inventario final del año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.

Entonces si en el año de 1983, la sociedad, registró un mayor inventario final como consecuencia de haber incluido el valor de compras de mercancías efectuadas en el ejercicio, pero que aún no había ingresado al inventario, y este inventario final, no fue desconocido por la Administración, siendo reales las compras, como su existencia, indudablemente, constituía el inventario inicial de 1984.

Más aún, si como lo admite la Administración, el inventario final de 1983 era inferior al declarado, es indudable que el costo de la mercancía vendida en 1983 fue superior y por ende la pérdida declarada por dicha vigencia era mayor.

Si bien podía ser cierto que la mercancía adquirida en 1983 no podía incluirse como costo en dicha vigencia por ser mercancía en tránsito, no lo es menos, que la misma, considerada como de inventario se utilizó en el año de 1984 dentro de la actividad productora de renta, esto es que hizo parte de las mercancías disponibles.

Adicionalmente si se analiza el valor rechazado como inventario inicial, tampoco podía considerarse como compras de 1984, porque se realizaron en 1983, su importe debió descontarse tanto del inventario inicial como del inventario final del mismo período fiscal. Porque realmente lo que no entró no podía existir al final del ejercicio, y entonces, hechas las operaciones pertinentes dentro del juego de inventarios, no se modifica la ecuación.

Si no existían porque se vendieron, ello indica que efectivamente, lo que fue mercancía en tránsito a finales de 1983, entró al inventario de 1984 y que como existencia, se enajenó en el giro ordinario del negocio, y en consecuencia, no podía la Administración desconocer el costo para efectos de determinar la base gravable.

Si se analiza el dictamen pericial, en la parte relativa a este punto, sobre el que acuciosamente recalca la apoderada de la Nación a página 2a. de su alegato de conclusión que existían mercancías en tránsito por $578.184.928, que esta es una cuenta de control a importaciones y que sus cargos correspondían a mercancías del exterior, se observa que los peritos, si bien señalan que el manejo de la cuenta inventarios para determinar el costo del ejercicio no fue correcta, pues erróneamente se incluyeron dentro de los inventarios tanto inicial, como final, mercancías en tránsito, con inobservancia de la técnica contable, el valor de la mercancía en tránsito

ingresó a bodegas en el año de 1984, hizo parte del stock de mercancías y debía corresponder al concepto "de compras" de haberse llevado la cuenta correctamente.

En efecto afirman los peritos al dar respuesta a las preguntas 3, 6, 9, 10, 22, 23, y 24, que tal suma hizo parte del inventario inicial del año de 1984, y que de conformidad con el manejo contable de la cuenta mercancías en tránsito se concluye que en 1984 se legalizó o ingresó mercancías a la bodega por $5.039.205.218 y que el valor de $411.836.941 corresponde al resultado neto de las compras legalizadas con ingreso al almacén los cargos por pagos que se realizaron por el trámite de mercancías durante 1984.

También señalan los peritos (página 11 del dictamen), que: "...este valor de $411.836.941, es un resultado diferencial, producto del giro contable de las operaciones, y no se puede afirmar que este valor corresponda a un exceso de valor de compras, puesto que ya se establecieron unas compras de $5.039.205.218, que se debieron contabilizar en el año gravable de 1984, si la empresa hubiera cumplido con la técnica contable del manejo de esta cuenta".

Luego aclaran, que "el valor de $5.039.205.218 deberían, hacer parte de los $9.096.164.689, los cuales se están mostrando como compras realizadas en el año gravable de 1984, pero en realidad por la inclusión de los inventarios de mercancías en tránsito en la determinación del costo el valor de las compras sería de $4.627.368.277.

Así mismo señalan, (Fl. 16) que efectivamente el valor de $411.836.941 resulta del siguiente movimiento:

Monto de las mercancías ingresadas a las bodegas de SOFASA	$ 5.039.205.218.oo
Menos:	
Nuevas compras o adquisiciones de mercancías susceptibles de estar en tránsito, realizadas durante el año gravable de 1984.	$ 4.627.368.277.oo
Valor total de las mercancías que intervienen en la determinación del costo de producción y ventas del año gravable de 1984 en exceso de lo comprado durante este ejercicio	$ 411.836.941.oo

Acerca de las preguntas, de si "es correcta la diferencia establecida entre la suma de $5.039.205.218.oo y $4.627.368.277 (anexamos certificación del revisor fiscal.

Anexo No. 9)" y "que en consecuencia, se diga es cierto que la suma de $411.836.941 es el total de las mercancías que intervienen en la determinación del costo de producción y ventas del año gravable de 1984 en exceso de lo comprado durante este ejercicio y susceptibles de estar en tránsito", responden: "nuevamente y bajo los mismos principios enunciados anteriormente los $411.836.941 están incluidos dentro de las compras por mercancías ingresadas a la bodega de SOFASA de $5.039.205.218, al ser esta cifra mayor a la de las erogaciones por importaciones de mercancías en el año de 1984, cuyo monto ascendió a $4.627.368.277. Por tanto, al estar incluido, entra a formar parte del costo determinado en el juego de inventarios.".

Por último concluyen, con base en los ejemplos propuestos que el resultado, o efecto fiscal de su inclusión no afectó la base gravable, esto es que su efecto es cero.

2.- Bajas de inventarios o provisión para protección de inventarios por $284.997.288.

Dice la apoderada de la demandada que el Tribunal se equivocó al conceder el gasto, porque tal valor, si bien se analizó por la División de Recursos de la Administración para la determinación del costo, realmente no se glosó.

Observa la Sala que aunque ni en el requerimiento 00025 del 25 de septiembre de 1986, ni en el acta de visita del 11 de diciembre de 1985 (Fl. 545 a 572 cuaderno de antecedentes, proceso No. 6597) se propone expresamente el rechazo de la provisión de inventarios, tal como lo afirma la sociedad actora, ella quedó comprendida en la determinación del costo por juego de inventarios que hizo la Administración.

En efecto del total de costos solicitados por la sociedad

por 13.385.224.349 la Administración sólo

aceptó 12.688.390.121 para una diferencia de

696.834.228, que rechaza.

Este valor corresponde a ajuste por mercancías en tránsito así:

Inventario inicial 578.184.928 - Inventario final 166.347.987 = 411.836.941, que aceptó el Tribunal y en la diferencia lógicamente se encuentran otros conceptos utilizados por la sociedad, para cuantificar el costo de $13.385.224.349, cifra que no tomó en cuenta la Administración a su vez.

No obstante se observa la Sala que:

1.- En el denuncio tributario para cuantificar el costo de ventas en 1984 (fl. 65 antecedentes 1, expediente 6597), la sociedad incluyó el valor de $442.374.225 bajo el concepto de provisión para la protección de inventarios, disminuyendo así el costo de la mercancía vendida, cantidad que no guarda relación con la cifra de $284.997.408

que resulta de la diferencia entre el valor total del rechazo de costos ($696.834.228 menos el valor de mercancías en tránsito que fue rechazado del inventario inicial y del inventario final) =, $411.836.941 en consecuencia no podía reclamar la sociedad una cifra que no se le rechazó.

Durante el proceso de fiscalización la sociedad alegó que el valor correspondía a bajas de inventario de materiales obsoletos, inútiles e inservibles, según actas de 23, 24 y 25 de enero de 1985, que hacen parte de la contabilidad, las que en cuantía de $224.295.600 le fue rechazada por la Administración según Resolución 1575 del 23 de diciembre de 1986. (Fls. 000502 y 000589 numeración superior mecánica, División de Documentación, antecedentes No. 1).

Observa la Sala que la Resolución invocada como prueba (Resolución No. 001575 de 1986) se refiere a mercancías depositadas en zona aduanera en el año de 1983, y que en su contenido expresa, que el valor de la mercancía declarada como chatarra por obsolencia fue de $224.295.600 y no el solicitado por la actora.

Señala la entidad administrativa el precio de cada uno de los artículos declarados como inservibles, porque las razones para llega a este precio fue el hecho de que el valor asignado por la actora no correspondía a la realidad, ya que en la mayoría de los casos estaba sobrevalorado en relación al precio comercial, informa igualmente el acto administrativo el procedimiento que debió utilizar para llegar a la cifra indicada de $224.295.600 (Fl. 00586 y 00587 del mismo cuaderno de antecedentes). Es indudable entonces que el valor solicitado por la sociedad, realmente no está rechazado por la Administración y que por el contrario la suma solicitada fue aceptada parcialmente.

De otra parte no existe certeza de que esta mercancía haya sido incluida en el valor de los inventarios declarados en el año de 1984, pues como claramente señala la Resolución invocada por el actor, estos bienes se encontraban en zona aduanera, sin nacionalizar, y de ahí la declaración de abandono.

Tampoco explica la sociedad cómo y en qué forma ubicó tal mercancía en sus inventarios, ni cómo imputó el descargo de los inventarios en el ejercicio.

Como consecuencia la sentencia del Tribunal en cuanto reconoce bajas de inventario por $284.997.288 debe ser revocada para negar en este aspecto las súplicas de la demanda.

3.- Deducción por pérdidas en piezas de recambio. Pérdida por $20.443.651.

De las diferentes actuaciones administrativas, así como de los documentos que obran en el proceso, observa la Sala, que propuesto el rechazo de "pérdidas en piezas de recambio" solicitada por la sociedad por $20.443.651, en razón de estar reflejadas en el juego de inventarios la contribuyente, argumentó que el concepto obedecía realmente a parte de una pérdida con la sociedad Autotropical Ltda., de quién recibió, entre otros bienes, en dación en pago de una deuda por valor de $175.500.710, un

inventario de repuestos Renault por $25.000.000.00 los que sólo valían $4.556.348, por lo cual el monto impagado de $20.443.651 constituía una deuda incobrable debido a la situación financiera de la empresa que se liquidó.

Esta deducción fue aceptada por el *a-quo* con base en la nota de contabilidad No. 171 del 30 de Diciembre de 1984 y con el dictamen pericial (página 25 anexo 2).

La apoderada de la demandada se opone a tal reconocimiento, pues en su sentir, para que proceda su reconocimiento no sólo debe estar demostrada con los registros contables, sino que debe demostrarse su realidad, la justificación de su descargo y, que fue originada en operaciones productoras de renta, presupuestos que no fueron probados.

No asiste razón a la señora apoderada, pues es evidente, según lo señalan los peritos, que la deuda estaba contabilizada, que fue contraída con justa causa y que tenía carácter de incobrable.

Que fue contraída en desarrollo de su actividad productora de renta es cuestión que fácilmente se deduce de parte de los elementos recibidos como dación en pago, esto es de los repuestos para Renault 21. Hecho que también se demuestra con el anexo del dictamen pericial, distinguido con el No. 12 A, contentivo de la copia de la Escritura Pública No. 2059 del 29 de Diciembre de 1993, relativa al contrato de dación en pago entre la actora y Autotropical Ltda., en donde consta que el valor de la deuda por $175.536.710, responde a préstamos en dinero y a saldos de obligaciones por compra de mercancías y repuestos Renault que Autotropical Ltda. hizo a SOFASA en su condición de concesionario Renault.

4.- Desconocimiento de salarios por falta de aportes parafiscales.

El artículo 55 del Decreto 2053 de 1974 prevé que:

> "Parágrafo. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar Subsidio Familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y al Instituto Colombiano de Seguros Sociales (ISS), deben 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.".

No distingue así la ley entre salarios efectivamente pagados y salarios causados para efectos de la deducción. Estima la Sala que si bien la Ley 21 de 1982, se refiere al concepto de pago, éste lejos de reñir con el concepto de realización del gasto previsto en el artículo 16 del Decreto 2053 de 1974 armoniza perfectamente, esto es, que tratándose de personas que llevan su contabilidad por causación se entiende realizado el gasto que se cause y deducible así no se haya pagado.

Consecuentemente, el aporte parafiscal, para efecto de la viabilidad de la deducción debe hacerse sobre el valor mensual de los salarios (nómina) causados como gasto de la empresa, que para efectos fiscales constituye verdadero pago.

Si una persona capitaliza o difiere gastos para que su amortización se efectúe en períodos fiscales siguientes, se requiere que haya cumplido todos los requisitos exigidos por la ley para el efecto, pero no puede mediante el sistema de diferidos, efectuar los aportes parafiscales de manera extemporánea en vigencias posteriores y reclamar el reconocimiento de la deducción, puesto que este proceder no sólo riñe con lo exigido en el parágrafo del artículo 55, en concordancia con el artículo 16 del Decreto Ley 2053 de 1974, sino que contradice los objetivos de los mismos impidiendo así el cumplimiento de los objetivos sociales que quiso el legislador ya que, inclusive se impide al trabajador de recibir en forma oportuna el subsidio familiar a que tiene derecho.

Además, con este expediente de pagar aportes en forma diferida se disminuye el valor de los mismos, toda vez que pagando la suma correspondiente a aportes sobre salarios, en un año posterior, el dinero pagado por efectos de inflación es menor que el que se ha debido pagar.

Entonces no acreditado el pago de salarios, el rechazo que de la partida correspondiente confirmó el Tribunal debe aprobarse.

En consecuencia debe practicarse una nueva liquidación así:

AÑO DE 1984

CONCEPTO		**BASE**	**IMPUESTO**
Renta líquida			
La determinada mediante la Resolución 0000209 P 1988		725.609.614	
Menos			
Costos de producción que se aceptan	$ 411.836.941		
Menos deducción por pérdidas	20.443.651	432.280.592	
Renta líquida gravable		293.329.022	117.331.608
Menos descuentos tributarios			20.271.935
Impuesto neto renta			97.059.673

CONCEPTO	BASE	IMPUESTO
Menos retenciones reconocidas liquidación oficial		11.326.218
TOTAL A CARGO		**87.733.445.**

Expediente 7558 año 1985.

1) Desconocimiento de costos por $103.901.835.

Según indica el acto administrativo de liquidación, el costo denunciado por el contribuyente por juego de inventarios se excluyó el valor de $166.347.987, correspondiente al inventario final de mercancías en tránsito y $555.579.570 correspondiente a compras, también a mercancías en tránsito que se incluyeron dentro del inventario final. Al descontar un mismo valor de las compras del ejercicio y del inventario final neutralizó la Administración los efectos del cargo último con relación al rechazo como costo de la parte del inventario inicial.

Observa la Sala que si bien es cierta la afirmación de la Administración de que la suma de $166.347.987 por ser mercancía en tránsito en 1984, no debía incluirse, como costo del inventario inicial, también lo es, que su valor jugó dentro del proceso de producción en el año de 1985 y que ingresó en este período a las bodegas de SOFASA (dictamen pericial, páginas 6 y 7, Fls. 263 a 264, expediente 7558 según relación No. 3).

Son válidas entonces las consideraciones expuestas sobre el mismo tema para el año de 1984 (expediente 6597), razón por la cual la decisión del Tribunal debe confirmarse en este punto.

2) Desconocimiento de descuentos tributarios.

La sociedad en su declaración de renta de 1986 solicitó como descuento tributario la suma de $ 36.322.327, de los cuales la Administración sin haber expresado su propósito al respecto en el requerimiento especial, sólo reconoció $3.0263.507, es decir, no admitió $58.820. Rechazo sobre el cual el Tribunal estimó, que por no haberse requerido no procedía la modificación del descuento tributario en la liquidación de revisión ni la sanción por corrección.

Si bien es cierto que en el requerimiento especial nada se dice al respecto, observa la Sala, no obstante que el valor de los mismos fue objeto de modificación previa, por parte de la Administración, al practicar a la sociedad, por la vigencia fiscal de 1985 liquidación de corrección (Fl. 000338 numeración mecánica tinta negra, División de Documentación antecedentes No. 2 proceso 7558) en el cual la Administración explica:

"Se corrigieron: El descuento por particiones de acuerdo con los artículos 23 Decreto 2348 de 1974 y 32 Ley 9a. de 1983, parágrafo 2o. y el descuento por consignar oportunamente la totalidad de la retención en la fuente artículo 67 Decreto 3803 de 1982 y artículo 46 Decreto 3803 de 1982" y advierte: "el recurso de reconsideración contra la presente liquidación de corrección aritmética debe presentarse en ..."

Entonces, si el menor valor de los descuentos fue determinado por liquidación de corrección aritmética en un acto administrativo independiente, en virtud de un procesamiento diferente, la inconformidad por este hecho y la sanción correspondiente debía ventilarse en el recurso específicamente otorgado contra dicho acto, sobre cuya interposición nada dice ni prueba la actora.

Precisa la Sala que cuando ciertas cifras consignadas en la liquidación de revisión provienen de una liquidación de corrección aritmética, no hacen parte del procedimiento de liquidación de revisión y por lo tanto no ameritan requerimiento. Más aún, si como antes se anotó, fueron objeto de un procedimiento previo conocido por la demandante, que tuvo oportunidad de controvertir.

Por esta razón la sentencia del Tribunal debe revocarse para denegar en este aspecto las súplicas de la demanda.

Procede en consecuencia una nueva liquidación así :

AÑO DE 1985.

CONCEPTO	**BASE**	**IMPUESTO**
Renta Líquida gravable		
La determinada por el Tribunal no varía	$ 350.664.359	140.265.747
Menos descuentos tributarios según liquidación de corrección aritmética		36.263.507
Subtotal		140.000.237
Más sanción por corrección		58.820
Total Impuesto y Sanción		104.059.057
Menos retención en la fuente reconocidas en la liquidación oficial		174.023.811
SALDO A FAVOR		**69.962.745**

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

FALLA:

1) PROCESO 6597 - Año 1984

REVÓCASE el numeral 2o. de la sentencia apelada, en su lugar **FÍJASE** en la suma de NOVENTA Y SIETE MILLONES CINCUENTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS SETENTA Y TRES PESOS M/CTE. ($97.059.673) el valor de impuesto de renta y complementarios que por el año gravable de 1984 debe pagar la SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. "SOFASA", valor al cual la Administración de Impuestos Nacionales imputará las retenciones en la fuente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2) PROCESO 7558 - Año 1985

REVÓCASE el numeral 2o. de la sentencia apelada, en su lugar FIJASE en la suma de CIENTO CUATRO MILLONES CINCUENTA Y NUEVE MIL CINCUENTA Y SIETE PESOS ($104.059.057) el valor total del impuesto de renta, complementarios y sanciones que por el año gravable de 1985, corresponde pagar a la SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. "SOFASA", valor al cual la Administración de Impuesto Nacionales imputará las retenciones en la fuente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

3) RECONÓCESE personería jurídica a la Dra. Amparo Merizalde de Martínez conforme al poder que obra a folio 417 del cuaderno principal.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, PUBLÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

FUERZA MAYOR-Imprevisibilidad/**FUERZA MAYOR**-Irresistibilidad/**CASO FORTUITO/INFORME SOBRE ENDEUDAMIENTO/SANCIÓN POR INFORMACIÓN SOBRE ENDEUDAMIENTO**

Para que sea admisible la fuerza mayor como causal exonerativa de responsabilidad, es necesario que se demuestre la imprevisibilidad o irresistibilidad y además, que no exista participación o culpa en la ocurrencia de los hechos de fuerza mayor, por parte de quien los alega. Respecto del elemento "imprevisibilidad" es preciso relievar que el Banco como entidad crediticia dedicada profesionalmente a la intermediación financiera, estaba obligado a mantener un adecuado sistema computarizado para registrar su contabilidad y procesar la información requerida. De ahí que no se pueda aceptar la afirmación del actor que el retraso en el envío de la información a la Superintendencia Bancaria obedeció a las dificultades prácticas para la implantación repentina en los sistemas que exigió la Circular 002 de 1990. Lo anterior lleva a concluir que en el *sub-exámine* no se configura el elemento de la Imprevisibilidad exigido en el Artículo 1o. de la Ley 95 de 1890. En cuanto al elemento "irresistibilidad", el Banco Mercantil si pudo oponerse a que sucedieran los hechos infractores que originaron la sanción y, ello lo prueba el hecho de haber tenido a su alcance las medidas suficientes para superar las presuntas dificultades en la implantación del proceso de sistematización de su contabilidad, que le hubiese permitido cumplir normalmente con el envío de la información exigida en la Circular Externa 002 de 1990.

FACULTAD SANCIONATORIA/SUPERINTENDENCIA BANCARIA-Facultades

La facultad de la Superintendencia Bancaria no es discrecional, sino que es absolutamente reglada. En efecto, cuando quiera que el Superintendente bancario estime que se ha infringido una norma a la que deben estar sujetas las entidades financieras debe agotar un procedimiento que pueda concluir como en el *sub-exámine,* en la imposición de una sanción pero que debe agotar pasos como la solicitud de los descargos y el análisis de los mismos y posteriormente examinar con detenimiento la procedencia y dosificación de la sanción pecuniaria, cosa que ocurrió en el caso que se discute. De manera pues, que si la conducta ha sido tipificada por el legislador como infractora, se encuentra probado que el Banco cometió la falta, entonces la sanción impuesta es procedente porque con ella se preserva el orden público económico.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7113. Actor: BANCO MERCANTIL DE COLOMBIA S.A. Apelación sentencia del 17 de febrero de 1995. Proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Juicio de nulidad y Restablecimiento del Derecho contra las Resoluciones Nos. 3467 de 1992 y 1659 de 1993 expedidas por la Superintendencia Bancaria. FALLO.

Decide la Sala el Recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del BANCO MERCANTIL DE COLOMBIA S.A. contra las resoluciones 3467 de septiembre 2 de 1992 y 1659 de mayo 21 de 1993, mediante las cuales la Superintendencia Bancaria multó con la suma de $2.700.000.00 a la mencionada entidad bancaria por no remitir las certificaciones firmadas por el representante legal y el revisor fiscal, y también por no enviar oportunamente los reportes de endeudamiento de clientes en las fechas señaladas en la Circula Externa No. 02 del 17 de enero de 1990, correspondientes a las fechas de corte de 30 de junio, 30 de septiembre, 31 de diciembre de 1990, 30 de marzo y 30 de junio de 1991, respectivamente,

ANTECEDENTES

La Superintendencia Bancaria mediante Circular Externa No. 02 de 1990 para efectos de evaluación de Cartera solicitó el envío de información de endeudamiento de clientes fijando como fechas de CORTE el 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre y como fecha de REPORTE abril 30, julio 31 y enero 31 respectivamente.

Asimismo, la Circular dispuso la remisión de una certificación firmada por el representante legal y el revisor fiscal, donde se acoge como cierta la información grabada en diskette o cinta y la contenida en los formatos resumen.

En el expediente obra certificación expedida en marzo de 1994 en la cual el Secretario General de la Superintendencia Bancaria informa que los reportes de endeudamiento de clientes del Banco Mercantil de Colombia, antes Banco de los Trabajadores, correspondientes a los cortes 309 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de 1990, nunca se recibieron por parte de la Superintendencia Bancaria a satisfacción. Dichos reportes se grabaron con errores el 3 de octubre de 1990, 3 de junio y 1o. de abril de 1991, respectivamente.

También se informa que el reporte de endeudamiento de clientes al corte de junio 30 de 1991, fue recibido a satisfacción el 13 de septiembre de 1991.

Dado el incumplimiento de la Circular No. 02 de 1990 en lo relativo a la certificación firmada por el representante legal y el revisor fiscal, que nunca fue remitida por el Banco, el Jefe de la División de Bancos de la Superintendencia Bancaria el 31 de enero de 1992 libró la comunicación No. 92000565-2 en la cual solicitó al Presidente del Banco de los Trabajadores rendir las explicaciones pertinentes a efectos de evaluar lo procedencia de las sanciones previstas en el artículo 1.7.2.1 del Decreto Ley 1730 de 1991, substitutivo del artículo 22 del Decreto 2920 de 1982 (folios 74 al 77).

En la contestación respectiva el Banco señala que es consciente de los diferentes retrasos presentados en el envío de los documentos relacionados con el proceso de calificación de Cartera, lo cual obedece a que en el año de 1991 iniciaron un proceso de sistematización de la contabilidad e implementación del mismo en sus sucursales, lo cual generó innumerables desajustes operacionales, retrasos e inconsistencias en la producción de información, dificultando así el cuadre y entrega de la misma (fls. 78 a 79).

Analizadas las explicaciones la Superintendencia Bancaria no las considero de recibo, al precisar que todo el esquema operacional para cumplir los instructivos de la entidad de vigilancia son de responsabilidad del Banco por lo cual las dificultades administrativas para su implantación no justifican el incumplimiento de los instructivos. En consecuencia, por resolución 3467 de septiembre 2 de 1992 multó al Banco Mercantil de Colombia S.A. (antes de los Trabajadores) con la suma de $2.700.000.00 por no enviar las certificaciones firmadas por el representante legal y el revisor fiscal, ni remitir oportunamente los reportes de endeudamiento de clientes correspondientes a las fechas de corte 30 de junio, 30 de septiembre, 31 de diciembre de 1990, 30 de marzo y 30 de junio de 1991 (fls. 16 al 21).

Interpuesto recurso de reposición contra la resolución que impuso la sanción, la Superintendencia Bancaria la confirmó en todas sus partes por medio de la Resolución No. 1659 de mayo 21 de 1993 con la cual quedó agotada la vía gubernativa (fls. 22 al 29).

En la demanda ante el Tribunal el Banco básicamente expresa que la entidad demandada al imponer la sanción infringe el artículo 1o. de la ley 95 de 1890 al sostener

que cuando una entidad financiera viola una norma de orden público no hay nada que discutir, pues en tal caso los correctivos sancionatorios deben ser impuestos, sin que para nada importe si la infracción ocurrió por fuerza mayor o por caso fortuito.

Señala como motivo de fuerza mayor la demora en el reporte de endeudamiento de clientes, lo cual obedeció a las dificultades en la implantación del proceso de sistematización de la contabilidad, hecho que siempre fue conocido por la Superintendencia Bancaria.

En resumen, que debido a las dificultades prácticas que tuvo el Banco para implantar oportuna y adecuadamente el proceso de sistematización de la contabilidad no pudo remitir en las fechas establecidas por la Circular 02 de 1990 el reporte de endeudamiento de clientes con cortes de 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de 1990 y 30 de marzo y 30 de junio de 1991.

LA SENTENCIA APELADA

Surtido el trámite de rigor, el *a-quo* profirió sentencia de mérito negando las peticiones de la demanda luego de examinar los hechos y las normas invocadas en la demanda como presuntamente violadas.

Respecto a la fuerza mayor alegada por el Banco, consistente en que el proceso de sistematización de la contabilidad fue la causa que llevó al Banco Mercantil de Colombia S.A. a justificar la demora en el reporte de endeudamiento de los clientes del 2o., 3o. y 4o. trimestre de 1990 y 1o. y 2o. trimestre de 1991, el fallo del Tribunal sostiene que la fuerza mayor no se probó, a más de que no puede tenerse como causal eximente de responsabilidad la generada por culpa de la misma parte actora.

En cuanto al cargo de que el poder coactivo de la Superintendencia Bancaria no tiene carácter represivo y que no debe sancionar cuando sea el medio más idóneo, la sentencia precisa que la actuación de la entidad de vigilancia responde a una competencia de tipo reglado, toda vez que existen normas que señalan las obligaciones de los entedes vigilados y otras que fijan la sanción por incumplimiento de tales obligaciones.

Señala que los procedimientos, métodos, programas y en general todo el esquema operacional para cumplir los instructivos de la Superintendencia Bancaria, debieron ser de responsabilidad y cumplimiento del Banco, por lo que las dificultades administrativas que se hubieren presentado para su implantación no justifican que la demanda admitiera el retraso de las fechas fijadas en la Circular ni el de las prórrogas otorgadas.

Y en relación con la glosa formulada en el sentido de que la demandada no tuvo en cuenta para graduar la sanción la gravedad de los hechos y el beneficio pecuniario obtenido, el *a-quo* luego de transcribir el artículo 1.7.2.1.1 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (Decreto 1730 de 1991) precisa que no se accede a esta petición porque el juzgador con su modificación estaría invadiendo la órbita de la actividad

administrativa, quebrantando así el principio de la separación de los poderes públicos (fls. 175 a 195).

RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado del Banco en la sustentación del recurso básicamente argumenta que pese a que la sentencia considera que no encuentra aprobada la causal de fuerza mayor alegada, referente a las dificultades financieras y prácticas que tuvo para implantar oportuna y adecuadamente el proceso de sistematización de la contabilidad para garantizar la calidad de la información, esa causal la demostró el Banco Mercantil de Colombia S.A. de dos maneras: primera, al expedir la Superintendencia Bancaria la Circular Externa No. 02 del 17 de enero de 1990 puso a las entidades financieras en la necesidad de implementar mecanismos automatizados para dar cumplimiento a la información requerida sin darle el tiempo suficiente; y segunda, la causal de fuerza mayor aparece demostrada con la comunicación SB-015-92 del 10 de julio de 1992, que le remitió el Banco a la Superintendencia Bancaria, en la cual explica y pone de presente esas dificultades practicas para implantación repentina en los sistemas que exigió la Circular 02 de 1990.

Además, precisa que el Banco justificó la causal de fuerza mayor al explicar con los estados financieros la difícil situación económica de la época que reflejó pérdidas de final de ejercicio siendo de los pocos establecimientos bancarios que las generó, lo que le dificultaba el ajuste a la nueva circular.

De otra parte, el apelante expresa que no está de acuerdo, como lo da a entender la sentencia apelada, que la no remisión oportuna de la información haya puesto en peligro los intereses de los particulares para que se justifique la medida sancionatoria por encima de otras (fls. 197 a 198).

Por último, aduce falta de valoración de la sanción y de la gravedad de la infracción por parte de la Superintendencia Bancaria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado de la parte demandada descorre el traslado para referirse a la configuración de la causal de fuerza mayor como exonerante de responsabilidad, puntualizando que da acuerdo con el artículo 1o. de la Ley 95 de 1890 es necesario se demuestre la existencia de los elementos de la imprevisibilidad e irresistibilidad y además, que no exista la participación o culpa en la ocurrencia de los hechos constitutivos de fuerza mayor, por quien los alega.

Señala que en el *sub-exámine* dos hechos originaron la imposición de la sanción consistente en la no remisión de las certificaciones firmadas por el representante legal y el revisor fiscal y el envío extemporáneo de los reportes de endeudamiento de clientes, frente a los cuales el apelante aduce como causal exculpativa las dificultades prácticas que implicaría la implementación de mecanismos tendientes a que el Banco

sistematizara su contabilidad, lo cual pone en evidencia que el actor pretende esgrimir como causal eximente de responsabilidad un hecho generado por el mismo.

De lo anterior colige que la causa exculpativa alegada la constituye una circunstancia generada por el mismo Banco, con lo cual se desvirtúa la ocurrencia de la fuerza mayor al tenor del artículo 1o. de la ley 95 de 1890.

Relieva que si el Banco hubiese actuado diligente y oportunamente como era su obligación no hubieran existido las demoras e inconsistencias en el cumplimiento de la Circular No. 002 de 1990.

Respecto al elemento de la imprevisibilidad precisa que tampoco se configura esta causal ya que el Banco sí pudo prever la ocurrencia de los hechos que motivaron la sanción. Prueba de ello es que desde el año de 1990 venía produciéndose retrasos en el envío de tal tipo de Información a la Superintendencia, lo cual indica que los hechos no ocurrieron de una manera súbita o repentina, a más de que el Banco como profesional en la intermediación financiera estaba obligado como tal a prever la necesidad de efectuar ajustes periódicos en los procesamientos de su contabilidad.

En torno al elemento de la irresistibilidad observa que para que se configure es necesario que le sea imposible al agente oponerse al acaecimiento de los hechos generadores de fuerza mayor. En el caso en estudio resulta claro que el Banco Mercantil de Colombia sí pudo oponerse a que sucedieran los hechos infractores que originaron la sanción, pues tuvo a su alcance las medidas para superar las presuntas dificultades en la implantación del proceso de sistematización de su contabilidad.

Respecto al argumento del apelante, según el cual la fuerza mayor se demuestra con las explicaciones escritas rendidas por el Banco Mercantil de Colombia a la Superintendencia Bancaria, la parte opositora expresa que "es una afirmación que no tiene ninguna solidez jurídica capaz de probar tal causal de exoneración de responsabilidad. Ello resulta evidente si se tiene en cuenta que no basta dar las explicaciones frente a unos hechos para que se estructure la fuerza mayor, sino que es indispensable que se presente tanto la imprevisibilidad y la irresistibilidad." (fl. 213).

Asimismo, observa que tampoco es de recibo el argumento según el cual, la precaria situación económica que para la época de los hechos atravesaba el Banco, es suficiente para demostrar la fuerza mayor en cuanto al cumplimiento de la Circular No. 002 de 1990, pues tal situación de crisis financiera no se generó repentinamente sino que venía de tiempo atrás, a lo que hay que agregar, que de haberse tomado las medidas oportunas, dicha entidad crediticia no hubiese llegado a ese estado. De otra parte relieva que tal afirmación por sí sola no implica la prueba de los elementos de imprevisibilidad o irresistibilidad.

Concluye entonces que habiendo existido negligencia del Banco Mercantil por el no envío de los documentos exigidos en la Circular Externa No. 002 de 1990 y que

además los hechos presuntamente constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito no fueron imprevisibles o irresistibles, considera que el cargo formulado a la sentencia no está llamado a prosperar.

En cuanto a la falta de valoración por parte de la Superintendencia Bancaria el representante judicial de ésta precisa al contrario de lo afirmado por el apelante, la entidad antes de proceder a sancionar al mencionado establecimiento bancario, analizó rigurosamente los hechos, las circunstancias en que se produjeron y las explicaciones dadas frente a los mismos para llegar a la imposición de la multa.

Respecto al monto de la sanción observa que se aplicó una multa que correspondía a la mínima legal para la época de los hechos, pues cuando se cometieron tales irregularidades, el límite mínimo de la sanción era de $2.741.617.62 y el máximo de $10.556.470.50 (reajuste anual de la cuantía según el índice de precios del DANE - Decreto 2920 de 1982). Señala que se impuso una sanción de $2.700.000 que corresponde a una pena mínima teniendo en cuenta las circunstancias del caso (fls. 207 a 217).

En este proceso no descorrió el traslado la Delegada Séptima de la Procuraduría General de la Nación ante la Corporación (fls. 204).

CONSIDERACIONES

La Superintendencia Bancaria mediante resolución Externa No. 02 de enero 17 de 1990 solicitó al sector financiero sometido a su inspección y vigilancia el envío de información referente a "endeudamiento de clientes" fijando como fechas de corte de tal información marzo 31, junio 30, septiembre 30, diciembre 31 y como fechas de reporte abril 30, julio 30, octubre 31 y enero 31 en su orden.

Asimismo, la Circular dispuso la remisión de una certificación firmada por el Representante Legal y el Revisor Fiscal acerca de que es cierta la información grabada en diskette o cinta y la que contiene los formatos resumen.

Aparece establecido en el expediente que el Banco Mercantil de Colombia S.A. infringió la mencionada Circular, porque a pesar de las prórrogas concedidas por la Superintendencia para entregar los respectivos informes de endeudamiento de clientes entregó los reportes en forma deficiente y extemporánea, a más de que las certificaciones del Representante Legal y del Revisor Fiscal nunca fueron remitidas.

El actor a través de toda la actuación ha sostenido que el incumplimiento de la orden impartida en la Circular Externa No. 002 de 1990 obedeció a las dificultades financieras y prácticas que tuvo el Banco Mercantil de Colombia para implantar oportuna y adecuadamente el proceso de sistematización de su contabilidad, hecho que considera constitutivo de fuerza mayor y aparece probado en el proceso.

Pues bien, en relación con el fenómeno jurídico denominado por el artículo 1o. de la ley 95 de 1890 como fuerza mayor o caso fortuito, la Sala estima, como lo ha expresado en otros fallos, que para que sea admisible la fuerza mayor como causal exonerativa de responsabilidad, es necesario que se demuestre la imprevisibilidad o irresistibilidad y además, que no exista participación o culpa en la ocurrencia de los hechos de fuerza mayor, por parte de quien los alega.

Respecto del elemento "imprevisibilidad" es preciso relievar que el Banco como entidad crediticia dedicada profesionalmente a la intermediación financiera, estaba obligado a mantener un adecuado sistema computarizado para registrar su contabilidad y procesar la información requerida. De ahí que no se pueda aceptar la afirmación del actor que el retraso en el envío de la información a la Superintendencia Bancaria obedeció a las dificultades prácticas para la implantación repentina en los sistemas que exigió la Circular 002 de 1990. Lo anterior lleva a concluir que en el *sub-exámine* no se configura el elemento de la imprevisibilidad exigido en el artículo 1o. de la ley 95 de 1890.

En cuanto al elemento "irresistibilidad", como bien lo anota la parte demandada, el Banco Mercantil sí pudo oponerse a que sucedieran los hechos infractores que originaron la sanción y, ello lo prueba el hecho de haber tenido a su alcance las medidas suficientes para superar las presuntas dificultades en la implantación del proceso de sistematización de su contabilidad, que le hubiese permitido cumplir normalmente con el envío de la información exigida en la Circular Externa 02 de 1990.

De otro lado, se observa que el actor pretende esgrimir como causal eximente de responsabilidad un hecho generado por él mismo, pues si hubiere actuado diligente y oportunamente como era su obligación, no hubieran existido las demoras e inconsistencias en el cumplimiento de la mencionada Circular. Por lo tanto, no prospera el cargo.

También el apelante relieva que de las normas mencionadas en el literal b) del capítulo de conceptos de violación de la demanda se deduce que, por reglada que sea la actuación de la Superintendencia Bancaria, no necesariamente debe ser represiva, pues el empleo de este poder represivo o punitivo no es fatal, ya que las normas invocadas le permiten actuar en forma diferente.

Sobre este punto la Sala considera que el Tribunal en la sentencia se refirió en forma clara a este aspecto haciendo las precisiones pertinentes y destacando que la facultad de la Superintendencia Bancaria no es discrecional, sino que es absolutamente reglada.

En efecto, cuando quiera que el Superintendente Bancario estime que se ha infringido una norma a la que deben estar sujetas las entidades financieras debe agotar un procedimiento que pueda concluir como en el *sub-exámine,* en la imposición de una sanción pero que debe agotar pasos como la solicitud de los descargos y el análisis de

los mismos y posteriormente examinar con detenimiento la procedencia y dosificación de la sanción pecuniaria, cosa que ocurrió en el caso que se discute.

De manera pues, que si la conducta ha sido tipificada por el legislador como infractora, se encuentra probado que el Banco cometió la falta, entonces la sanción impuesta es procedente porque con ella se preserva el orden público económico. No prospera el cargo.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia de 17 de febrero de 1995 proferida en el juicio No. 3747 mediante la cual el tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las peticiones de la demanda formulada por el BANCO MERCANTIL DE COLOMBIA S.A. contra los actos administrativos expedidos por la Superintendencia Bancaria que le impuso una sanción pecuniaria.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN Y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

DELIO GÓMEZ LEYVA

JULIO CORREA RESTREPO

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

PASIVOS-Demostración/**LIBROS DE CONTABILIDAD/FUERZA MAYOR/ CASO FORTUITO**

Es evidente que el contribuyente infractor de la obligación de presentar los libros de contabilidad, comprobantes y demás documentos, cuando la administración de impuestos los exige, soporta la carga de la prueba, de una parte, del indicio en contra que pesa sobre él, y de otra, de los costos, deducciones, pasivos, etc. desestimados como consecuencia de la investigación tributaria, estos pueden demostrarse a través de elementos probatorios diferentes a la contabilidad, o mediante esta, solo en el evento de justificarse la no presentación, con la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito. En este caso la sociedad contribuyente no ha invocado ni aportado prueba diferente a su contabilidad, de ahí, que atendiendo a lo dispuesto en el artículo 15 del Decreto 3803 de 1982, para que tal prueba pueda ser tenida en cuenta, está obligado a justificar la no presentación de los comprobantes de contabilidad y demás soportes relacionados con los pasivos, en la forma exigida, o sea, previa comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

LIBROS DE CONTABILIDAD-No presentación/**SUPERSOCIEDADES**-Intervención/**INDICIO EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE/INSPECCIÓN CONTABLE**-Improcedencia/**FUERZA MAYOR**-Inexistencia

La actora no ha justificado la no presentación de los documentos contables requeridos en su oportunidad por las Oficinas de Impuestos, puesto que la alegada intervención de la Superintendencia de Sociedades originada en el

hecho de "que la compañía adolecía de irregularidades graves en su funcionamiento, razón por la cual y con fundamento en lo dispuesto por el ordinal 6o. literal a) del artículo 267 del Código de Comercio, se le suspendió el permiso de funcionamiento..." no constituye un acto de autoridad con características de imprevisibilidad e irresistibilidad que contempla el artículo 1o. de la Ley 95 de 1890, al definir la fuerza mayor y el caso fortuito. En estas condiciones, resulta claro, que la sociedad demandante, con posterioridad a la visita oficial, no podía invocar a su favor la contabilidad para demostrar los pasivos rechazados, sino que debió acudir a otros medios probatorios para demostrarlos, como quiera que la mencionada prueba contable se encontraba proscrita para los efectos pretendidos. Por ello fue correcto el proceder de la Administración de Impuestos, al desestimar la petición formulada por la actora para que se aplicara una segunda visita contable.

DICTAMEN PERICIAL-Ineficacia/**PASIVOS**-Demostración

Si se aceptara la conducencia del dictamen pericial habría que concluir que el mismo carece de toda eficacia probatoria. En efecto no puede considerarse plenamente probada la existencia y vigencia de los pasivos cuestionados a 31 de diciembre del año gravable en discusión, con la simple afirmación hecha por los peritos en el sentido de que "El pasivo cuentas por pagar, por valor de $40.324.914, figura soportado y justificado debidamente" como se observa, no se dice nada sobre su vigencia y existencia a 31 de diciembre del año gravable de 1987, aspectos fundamentales para el reconocimiento fiscal de las deudas. Tampoco se detallan los comprobantes de contabilidad, los beneficiarios de los créditos, cuantías, etc. y como si fuera poco, estas deficiencias, en las conclusiones de los peritos se afirma que: "...certificamos que existen diferencias de acuerdo a pruebas selectivas de auditoría, por lo anterior la contabilidad no está en todo ajustada a los principios de contabilidad generalmente aceptados".

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 5282. Actor: FACTORES S.A. IMPUESTOS-RENTA. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la sociedad FACTORES S.A. NIT 860.402.406-2 contra la sentencia del 14 de octubre de 1993, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho incoado

por la mencionada sociedad para impugnar la operación administrativa a través de la cual la Administración de Impuestos Nacionales –Personas Jurídicas– de Bogotá, le determinó el impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable de 1987.

ANTECEDENTES:

Con base en visita de inspección contable, requerimiento especial y respuesta, la Administración de Impuestos Nacionales –Personas Jurídicas– de Bogotá modificó la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable de 1987, mediante la Liquidación de Revisión No. 000126 del 14 de noviembre de 1990. Dicha modificación se concretó en el hecho de haberle determinado la renta por el sistema especial de comparación de patrimonios, establecida ésta como consecuencia de la desestimación de pasivos en cuantía de $78.166.035, en razón a que la sociedad no los demostró durante la visita contable.

Contra dicha liquidación de impuestos la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración alegando para justificar la no presentación de los documentos fuente de los pasivos, fuerza mayor originada en la intervención de la Superintendencia de Sociedades según Resolución No. D-09347 del 2 de agosto de 1988, por lo que solicitó nueva inspección contable.

Mediante la Resolución No. 000195 del 13 de junio de 1991, la División Jurídica, resolvió el recurso incoado confirmando en todas sus partes la liquidación de revisión recurrida, por cuanto el hecho aducido no era constitutivo de fuerza mayor, por lo que consideró que no era procedente la ampliación de la visita solicitada.

LA DEMANDA:

Acusa las siguientes violaciones legales y constitucionales: artículo 64 del Código Civil Colombiano; inciso 1o. y 5o. del artículo 29 de la nueva Constitución Nacional; artículo 683, literal f) 684, 707, 742, 743, numerales 3 y 4 del artículo 744, 746 y el inciso 2o. del artículo 781 del Estatuto Tributario; y el inciso 1o. del artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

En el acápite denominado "concepto de la violación" argumentó que si bien en la etapa de discusión "el recurrente no podrá objetar los hechos aceptados por él expresamente en la respuesta al requerimiento especial o su ampliación (...) también lo es que el funcionario del conocimiento comisionado para el efecto podrá estimar nuevas pruebas a solicitud del contribuyente..." situación que no se dio sin que se mediara razón valedera para no decretar la nueva inspección contable solicitada.

Consideró que la Administración de Impuestos en la Resolución que decidió el recurso gubernativo erró al aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia

del 5 de julio de 1935 sobre fuerza mayor o caso fortuito porque "a lo sumo sería aplicable a relaciones contractuales no a actuaciones administrativas". Por ello, no puede servir de fundamento para descalificar la intervención de la Superintendencia de Sociedades como un hecho constitutivo de fuerza mayor a la luz del artículo 1o. de la Ley 95 de 1890 por provenir de un acto de autoridad.

Prosigue, que la solicitud de diligencia demandada al liquidador y la existencia de graves irregularidades confirmada por la Superintendencia de Sociedades, permiten concluir que existían causas constitutivas de fuerza mayor para no atender adecuadamente la visita que exoneran de responsabilidad al administrador, razón por la cual la Administración Tributaria debió decretar la nueva inspección solicitada para llegar a una correcta determinación de tributo.

Agrega, que este proceder injusto e inequitativo de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá es contrario y violatorio del artículo 30 de la Ley 52 de 1977, recogido por el artículo 684 del Estatuto tributario, que ordena a la Administración Tributaria que debe "facilitar al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación del tributo".

De igual modo dijo que la actuación administrativa es violatoria del principio constitucional del debido proceso y del derecho de defensa del contribuyente al impedir probar con una prueba de igual jerarquía, violando de esta manera el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

Resumiendo, afirma, que la Administración de Impuestos violó todas las disposiciones reseñadas al no permitirle a la sociedad la posibilidad de demostrar la existencia de los documentos que al momento de la inspección contable no fue posible presentar debido a las circunstancias de fuerza mayor en que se encontraba la sociedad, por lo cual, no se dio una aplicación recta de la ley y que el fallo que decidió el recurso no estuvo revestido por el espíritu de justicia y equidad de que trata el artículo 683 del Estatuto Tributario.

LA PARTE OPOSITORA

La Entidad demandada se hizo parte y contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones del demandante. Luego de reseñar cada una de las actuaciones administrativas, precisó que su representada dio aplicación al artículo 781 del Estatuto Tributario; respecto a la no presentación de los documentos contables soporte de los pasivos solicitados a la actora en el año investigado, los cuales debían presentarse en la empresa; agrega, que el hecho de haber sido intervenida por la Superintendencia de Sociedades el día 2 de agosto de 1988, no constituye fuerza mayor, máxime cuando obedeció a que la compañía adolecía de irregularidades graves en su funcionamiento (desorden, desgreño y abandono en el manejo contable) hechos que dieron lugar a suspenderle el permiso de funcionamiento, por tanto, se estima que el acto de autoridad

no puede considerarse como fuerza mayor que libere a la sociedad en la no presentación de los documentos exigidos por la Administración de Impuestos.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia de mérito del 14 de octubre de 1993, desestimó las súplicas de la demanda, considerando que la intervención hecha por la Superintendencia de Sociedades no constituye acto de autoridad que le hubiera impedido tener en su poder los comprobantes contables que le fueron exigidos, siendo inadmisible que quiera prevalerse de su propia culpa, para derivar de ella circunstancias de fuerza mayor.

Para el Tribunal, la Administración de Impuestos se ciñó en su actuación al artículo 781 del Estatuto Tributario al desestimar la petición formulada para que se practicara una segunda visita contable, al no darse la fuerza mayor alegada como justificación de la no presentación de los comprobantes y demás documentos que soportan el pasivo solicitado.

Con base en algunos apartes del dictamen pericial rendido por los peritos designados para la inspección contable solicitada por el demandante, concluyó que: "Una contabilidad tan poco confiable, como la que examinaron los peritos, llena de anomalías y deficiencias y no ajustada a los principios de contabilidad, ciertamente no permite arrojar conclusiones valederas en torno a la real existencia de los pasivos, así sea en la forma parcial pretendida en el alegato del bien probado."

La Dra. María Inés Ortiz Barbosa, salvó su voto, por cuanto en su concepto, así el dictamen indique que la información es incompleta y poco confiable, el mismo también señala que "el valor de $40.324.914 figura soportado y justificado debidamente".

LA APELACIÓN

Concreta su inconformidad en dos motivos a saber: 1o.) Valoración probatoria del dictamen pericial, 2o.) Liquidación del anticipo.

Manifiesta el recurrente que discrepa de la sentencia del Tribunal, por cuanto no apreció y valoró la prueba pericial mediante la cual se demostró contablemente la existencia del pasivo de la sociedad intervenida por la Superintendencia de Sociedades. Pone de manifiesto que en el dictamen pericial en su "numeral IV-conclusiones" el pasivo correspondiente a cuentas por pagar por $40.324.914 figura soportado y justificado debidamente, y que, los demás pasivos detallados en el cuadro número uno del mismo, también aparecen demostrados,(cuenta de accionistas, retención en la fuente por pagar e IVA por pagar) por un valor total de $30.018.891.oo.

Reitera que la intervención de la Superintendencia de Sociedades impidió a la sociedad actora demostrar a las autoridades de impuestos los pasivos solicitados, por

encontrarse en proceso de organización, hecho que al no ser apreciado en su conjunto, sobre lo cual se contó con un testimonio no desvirtuado, no puede llevar a que terceros de buena fe, ajenos por completo al proceso contable resulten afectados con el desconocimiento de pasivos que en caso de mantenerse los dineros que se recauden entrarían a las arcas oficiales y no al resarcimiento de los múltiples perjuicios recibidos por aquellos.

Agrega, que desconocer el hecho demostrado mediante una prueba válidamente aportada al proceso "no desvirtuada por la contraparte, indica violación de los artículos 742 y 745 del Estatuto Tributario y a las reglas generales de estimación de las pruebas que consagran los artículos 187 y 241 del Código de Procedimiento Civil. De igual modo considera que si se viola el artículo 781 del Estatuto Tributario, que autoriza al contribuyente a probar por cualquier medio probatorio los pasivos "incluso para las hipótesis de no presentación de libros de contabilidad...".

Con relación al segundo punto observa que la demostración plena de los pasivos conlleva a que la nueva liquidación de impuestos que se practique reduzca el anticipo que contiene la liquidación de impuestos recurrida.

Por último solicita a la Corporación se oficie a la Administración de Impuestos para que se alleguen las declaraciones de renta y patrimonio de los contribuyentes personas naturales Juan Ricardo Escobar Bonito, Guillermo Uribe Holguín Piedrahita y Julio Acosta Bonilla, en cuyas declaraciones figuran algunas de las contrapartidas a cargo de la sociedad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El representante judicial de la Entidad demandada al alegar de conclusión se opone a las pretensiones del apelante, para lo cual reproduce las conclusiones contenidas en el dictamen pericial, para resaltar el hecho de que como lo indicó el Tribunal, la contabilidad de la sociedad actora no presta mérito probatorio alguno porque el dictamen pericial es contradictorio, y se remite a lo expresado con ocasión del traslado de la prueba en la primera instancia en donde su homólogo de la Administración señaló: "En sus conclusiones son manifiestamente contradictorios los peritos, puesto que certifican que no existen diferencias de acuerdo a pruebas selectivas de auditoría, por lo anterior la contabilidad no está en todo ajustada a los principios generalmente aceptados y posteriormente afirma que existe el pasivo por valor de $40.324.914 que figura soportado y justificado debidamente, pero no dice, cómo, cuándo, en qué se basa para hacer tal afirmación."

Tales contradicciones y el manejo caótico de la contabilidad que el mismo apelante reconoce, en concepto del representante de la Nación, no puede conducir a la favorabilidad de las pretensiones del apelante.

El apoderado judicial de la sociedad actora en su alegato de conclusión repite los argumentos expuestos en el memorial del recurso de apelación e invoca sentencia de

la Corporación del 3 de julio de 1992, en la cual, con ponencia del Dr. Jaime Abella Zárate, se refiere al valor probatorio de la prueba pericial.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta instancia por la Procuradora Séptima Delegada en lo Contencioso ante el Consejo de Estado, opina que la sentencia del Tribunal merece confirmarse, por cuanto la sociedad actora de conformidad con el artículo 781 del Estatuto Tributario estaba obligada a presentar los comprobantes requeridos para demostrar los pasivos solicitados, so pena de tolerar que la no presentación se le tuviera como indicio en contra, y , en consecuencia, tuviera que probar los pasivos mediante otros medios probatorios diferentes a la contabilidad.

Señala, que el dictamen pericial rendido por los peritos que practicaron la inspección para verificar la existencia de los documentos soportes de los pasivos desestimados, no aclara nada en forma concreta, y que la sola afirmación de los mismos en el sentido de que la partida correspondiente a $40.324.914 se encuentra soportada , no puede aceptarse, por cuanto no se aportó prueba alguna que permitiera demostrarlos, máxime cuando los peritos han entrado en contradicción.

Por otra parte, advierte la Procuradora Delegada, que la fuerza mayor alegada con ocasión de la intervención de la Superintendencia de Sociedades, "no existe" porque tal hecho no le impedía a la actora llevar su contabilidad de acuerdo a la ley.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De los antecedentes administrativos existentes en el expediente, observa la Sala, que la sociedad actora en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable de 1987, se le desestimaron pasivos por valor de $78.166.035, por cuanto no presentó a los funcionarios que le practicaron inspección contable, los documentos correspondientes que los acreditaran, incumpliendo con el ordenamiento legal previsto en el artículo 15 del Decreto 3803 de 1982; como consecuencia, se le determinó la renta gravable por el sistema especial de comparación de patrimonios. Proceder que la sociedad ha impugnado, argumentando fuerza mayor debido a la intervención de la Superintendencia de Sociedades ordenada mediante Resolución No. D-09347 del 2 de agosto de 1988, hecho que le impidió presentar la documentación exigida, por lo que solicitó a la Administración nueva inspección contable, petición que fue desestimada.

Para resolver la controversia planteada es pertinente remitirse al artículo 781 del estatuto Tributario, disposición que codificó el artículo 15 del Decreto 3803 de 1982, fundamento de la actuación administrativa acusada. Dice así el artículo en cita:

> "La no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente. El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y

demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla".

Es evidente entonces, que el contribuyente infractor de la obligación de presentar los libros de contabilidad, comprobantes y demás documentos, cuando la administración de impuestos los exige, soporta la carga de la prueba, de una parte, del indicio en contra que pesa sobre él, y de otra, de los costos, deducciones, pasivos, etc. desestimados como consecuencia de la investigación tributaria, estos pueden demostrarse a través de elementos probatorios diferentes a la contabilidad, o mediante esta, solo en el evento de justificarse la no presentación, con la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

En el caso que atiende la Sala , la sociedad contribuyente no ha invocado ni aportado prueba diferente a su contabilidad, de ahí, que atendiendo a lo dispuesto en la disposición arriba transcrita, para que tal prueba pueda ser tenida en cuenta, está obligado a justificar la no presentación de los comprobantes de contabilidad y demás soportes relacionados con los pasivos, en la forma exigida, o sea, previa comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

Como lo advirtió el Tribunal, y en el mismo sentido la Procuraduría Séptima Delegada en lo Contencioso ante esta Corporación, la actora no ha justificado la no presentación de los documentos contables requeridos en su oportunidad por las Oficinas de Impuestos, puesto que la alegada intervención de la Superintendencia de Sociedades originada en el hecho de "que la compañía adolecía de irregularidades graves en su funcionamiento, razón por la cual y con fundamento en lo dispuesto por el ordinal 6o. literal a) del artículo 267 del Código de Comercio, se le suspendió el permiso de funcionamiento..." (Resolución No. D-09347 DEL 2 DE AGOSTO DE 1988, por la cual la Superintendencia de Sociedades decreta la disolución y ordena la liquidación...) no constituye un acto de autoridad con características de imprevisibilidad e irresistibilidad que contempla el artículo 1o. de la Ley 95 de 1890, al definir la fuerza mayor y el caso fortuito.

En estas condiciones, resulta claro, que la sociedad demandante, con posterioridad a la visita oficial, no podía invocar a su favor la contabilidad para demostrar los pasivos rechazados, sino que debió acudir a otros medios probatorios para demostrarlos, como quiera que la mencionada prueba contable se encontraba proscrita para los efectos pretendidos. Por ello fue correcto el proceder de la Administración de

Impuestos, al desestimar la petición formulada por la actora para que se aplicara una segunda visita contable.

En la jurisdicción, si bien el Magistrado Sustanciador del Tribunal *a-quo,* a solicitud del demandante, practicó un peritazgo sobre los libros de contabilidad, con el objeto de demostrar los pasivos discutidos, la Sala considera, que como la situación de la actora frente al hecho alegado para justificar la no presentación de los libros de contabilidad, es la misma, dicha prueba contable es inconducente para los fines pretendidos, por cuanto, como ha quedado establecido, la sociedad no ha desvirtuado el indicio en su contra originado en el incumplimiento de la obligación legal de presentar los libros de contabilidad, comprobantes y demás documentos que la integran en el momento que la Administración Tributaria los exigió.

De todas maneras, si se aceptara la conducencia de dicho medio probatorio habría que concluir que el mismo carece de toda eficacia probatoria. En efecto no puede considerarse plenamente probada la existencia y vigencia de los pasivos cuestionados a 31 de diciembre del año gravable en discusión, con la simple afirmación hecha por los peritos en el sentido de que "El pasivo cuentas por pagar, por valor de $40.324.914, figura soportado y justificado debidamente" como se observa, no se dice nada sobre su vigencia y existencia a 31 de diciembre del año gravable de 1987, aspectos fundamentales para el reconocimiento fiscal de las deudas. Tampoco se detallan los comprobantes de contabilidad, los beneficiarios de los créditos, cuantías, etc. y como si fuera poco, estas deficiencias, en las conclusiones de los peritos, se confirman: "Examinados los libros oficiales, listados auxiliares, comprobantes de ingreso y egreso y demás soportes contables de la Compañía FACTORES S.A. EN LIQUIDACIÓN, en lo relacionado con los rubros del pasivo, certificamos que existen diferencias de acuerdo a pruebas selectivas de auditoría, por lo anterior la contabilidad no está en todo ajustada a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

"No existen Libros Auxiliares, ni Anexos al Balance, ni Anexos a la Declaración de Renta por el año de 1987".

"El Balance aprobado en Asamblea Ordinaria de Accionistas, celebrada el 4 de abril de 1988 (Acta No. 7 Libro de Actas. Fls. No. 37 al 45) es inconsistente con respecto al Libro Mayor y Balances ya que dicho balance fue extractado del Libro de Inventarios y Balance."

"El pasivo CUENTAS POR PAGAR, valor de $40.324.914 figura soportado y justificado debidamente."

Por consiguiente, el dictamen pericial dada su precariedad, contradicciones y deficiencias señaladas, carece de toda eficacia probatoria para la demostración de los pasivos desestimados, cuyo reconocimiento fiscal implica la demostración plena de su

existencia y vigencia a 31 de diciembre del año gravable correspondiente, aspectos que como se anotó, no menciona el dictamen.

Ahora bien, en cuanto a la solicitud que formula el apelante, para que la Corporación oficiara a la Administración de impuestos, a fin de que esta enviara las declaraciones de renta de algunos beneficiarios de los créditos desestimados, la Sala reitera lo expresado en el auto de Sala Unitaria del 4 de marzo de 1994, en el sentido de que tal solicitud es improcedente, por cuanto las pruebas en segunda instancia están restringidas a los eventos taxativamente enumerados en el artículo 214 del Código Contenciosos Administrativo, por tanto, no configurándose ninguno de ellos, la petición formulada debe desestimarse, conforme se decidió en el auto en cita.

En consecuencia, la Sala concluye, que contrario a lo que pretende hacer ver el apoderado de la actora, la Administración de Impuestos de Bogotá –Personas Jurídicas– se ajustó a las normas que aquel invoca como violadas, especialmente en lo ordenado en los artículos 781 y 683 del Estatuto Tributario, sin que resulte válido aducir violación del derecho de defensa y del principio de equidad y de justicia, por cuanto fue la sociedad actora, quien pasó por alto, las normas que obligan a presentar la documentación contable en el momento requerido por la Administración Tributaria, conducta que la obliga a demostrar con otros medios probatorios, la realidad de los hechos objeto de la investigación.

Si bien es cierto que el artículo 683 del Estatuto Tributario, enseña que los funcionarios públicos encargados de la liquidación y determinación de los impuestos nacionales deben actuar con relevante espíritu de justicia, con fundamento en la premisa de que "...el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación", este principio orientador de la actuación tributaria, como ya lo ha dicho la sala en otras oportunidades, implica en forma correlativa la obligación del contribuyente de contribuir con lo que ordena la Ley, sin que puedan resultar válidos los hechos que éste permite, no para cumplirla, sino para desacatarla.

Por consiguiente, las pretensiones del apelante no están llamadas a prosperar, razón por la cual la sentencia del Tribunal como lo solicita la Procuradora Delegada merece confirmarse.

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

FALLA:

Confírmase la sentencia apelada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

ACUMULACIÓN DE PRETENSIONES/DECRETO REGLAMENTARIO/DECRETO-LEY/SENTENCIA INHIBITORIA

En el artículo 82 del C. de P. C. se señalan los requisitos para que exista una debida acumulación de pretensiones, requisitos que a pesar de no encontrarse debidamente satisfechos no conducen a la conclusión de que existe una indebida acumulación de pretensiones, pues si bien es cierto se demanda simultáneamente ante esta jurisdicción un acto administrativo (Decreto 224/88) y un decreto-ley (Decreto 1900/90), y respecto de este último la jurisdicción de lo contencioso administrativo carece de competencia para su conocimiento, debe la Corporación pronunciarse en relación con la legalidad del primero de los actos denunciados y proferir fallo inhibitorio respecto del segundo decreto aludido.

SUSTRACCIÓN DE MATERIA/SENTENCIA ESTIMATORIA/VIGENCIA DE NORMA/DEROGATORIA DE NORMA

Ante la evidencia de que el acto infractor ha desaparecido de la normatividad jurídica antes de la decisión jurisdiccional sobre su legalidad, nos encontramos en el campo de la sustracción de materia, campo en el cual la jurisprudencia de la Corporación ha variado, unas veces sosteniéndose que en tratándose de acciones de nulidad es inocuo un pronunciamiento judicial respecto de un acto que ya no existe, y otras, que son las más, afirmando que dado el acto administrativo pudo haber producido efectos jurídicos durante su vigencia, es menester un pronunciamiento de fondo sobre su legalidad. Es de anotar que el último criterio expuesto ha sido el mayoritario, tanto en la Corporación en pleno como en esta Sala en

particular. Se ha dicho: "...ante la confusión generada por las dos tesis expuestas, lo procedente será inclinarse por la segunda de ellas, pues no es posible confundir la vigencia de una disposición con la legalidad de la misma, como ocurriría si se mantiene la posición que sostiene que sería inoperante y superfluo pronunciarse en los eventos en que la misma Administración ha revocado su acto, así éste sea de carácter general e impersonal. Pues contrario a lo que se había afirmado, opina la Sala que 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.

DERECHOS DE CONCESIONARIOS DE FRECUENCIAS ELECTROMAGNÉTICAS/SERVICIO DE TELECOMUNICACIÓN/SERVICIO DE CORRESPONDENCIA PÚBLICA

El decreto en mención no precisa cuáles son los conceptos que ameritan el cobro de los derechos a los concesionarios del uso de las frecuencias electromagnéticas y a los titulares de licencias para la prestación de servicios de telecomunicaciones o para la utilización de dichos servicios. A su vez, el artículo 184 del Decreto 222/83, señaló que mediante el contrato de concesión para la prestación de servicios de correspondencia pública, a través de estaciones fijas o móviles, que pueden ser por línea física o por radio, el Estado permite a los concesionarios establecer conexión con las redes nacionales e internacionales con el objeto de recibir del público mensajes telegráficos, telefónicos, de facsímil, de télex y de transmisión de datos, mediante el pago de los derechos que determinen los reglamentos del Gobierno. Es evidente que el pago de los derechos a que hace referencia la norma demandada, en relación con los concesionarios del servicio de correspondencia pública por vía radio, es adicional a los derechos previstos en el artículo 11 del Decreto 224/88, para ese mismo tipo de servicios, no obstante lo cual, no puede considerarse ilegal su cobro por cuanto el Decreto 129 de 1976, en parte alguna restringió los conceptos que daban lugar a los derechos que deben pagar los concesionarios, motivo éste que lleva a la conclusión de que el Gobierno estaba facultado para prever dentro de los derechos ese "cobro adicional". Ahora, respecto del argumento de que el Presidente de la República no tenía facultad para expedir el acto acusado, pues la facultad impositiva recae específicamente en el Congreso, se precisa que los derechos previstos en el acto acusado no son

impuestos, tasas, ni contribuciones especiales, tal como los califica el actor, ya que no reúnen los requisitos de ninguno de los gravámenes en mención.

IMPUESTOS-Naturaleza/**TASA**-Naturaleza/**CONTRIBUCIÓN FISCAL/CANALES ELECTROMAGNÉTICOS/INGRESO DE DESTINACIÓN ESPECÍFICA**

Los derechos previstos en el acto demandado, no son impuestos, por cuanto de conformidad con la doctrina y la jurisprudencia de la Corporación, dicho gravamen tiene como característica primordial el que su pago, de carácter obligatorio, no tiene una destinación específica sino que corresponde a la "restribución genérica por la prestación en abstracto de servicios estatales" y los derechos que se cuestionan no se asemejan siquiera a la noción en mención, máxime si se tiene en cuenta que sólo deben pagarlos quienes deseen utilizar los canales radioeléctricos de propiedad exclusiva del Estado. Tampoco nos encontramos en presencia de una tasa, pues la misma según la jurisprudencia obedece a una relación económica expresada en el pago del costo que hace el usuario de un servicio público prestado, caracterizado por existir una contraprestación y el factor de voluntariedad, ni se trata de una contribución especial, es decir del ingreso con destinación específica y retribución percibible, pues los derechos que se causan a favor del Ministerio de Comunicaciones, se cancelan como contraprestación por el uso o la explotación de un bien de propiedad exclusiva del Estado (los canales radioeléctricos para telecomunicaciones según lo prevé el decreto 3418 de 1954), con características de inenajenable e imprescriptible, y no a título de costo, sino como remuneración obvia por la utilización de un bien público.

CONTRIBUCIÓN FISCAL/FACULTAD IMPOSITIVA DEL GOBIERNO/SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES/PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA-Facultades

Al no corresponder los derechos que se pagan a favor del Ministerio de Comunicaciones a la noción de contribución fiscal en sentido general, si podía el Gobierno, previa y debidamente autorizado por el legislador (extraordinario, en el presente caso), fijar los derechos correspondientes a los servicios de radiocomunicaciones. En consecuencia, y dado que el cobro previsto en el artículo 14 obedece a una facultad del Ministerio de Comunicaciones otorgada por una ley (en sentido material) y que el acto acusado se ajusta plenamente a la norma que reglamenta, se observa que no procede declarar su nulidad, respecto del Decreto 1900 de 1990, se debe inhibir la Sala de conocer de su constitucionalidad, pues de conformidad con el texto mismo de la norma en mención, se trata de un decreto ley, expedido en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas al Presidente de la República en virtud del artículo

14 de la Ley 79 de 1989, o sea de un decreto con fuerza de ley, o una ley en sentido material.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 5681. Actor: LUIS FERNANDO VILLEGAS GUTIÉRREZ. AUTORIDADES NACIONALES. FALLO.

El ciudadano LUIS FERNANDO VILLEGAS GUTIÉRREZ, obrando en su propio nombre y en ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demanda la declaratoria de nulidad del artículo 14 del Decreto 224 del 3 de febrero de 1988, y 59 del Decreto 1900 del 19 de agosto de 1990, expedidos por el Gobierno Nacional – Ministerio de Comunicaciones.

LOS ACTOS ACUSADOS

Las disposiciones acusadas son del siguiente tenor:

DECRETO No. 224 DE 1988

(FEBRERO 3)

Por el cual se fijan los derechos que se deben pagar por la concesión de los diferentes servicios de radiocomunicaciones.

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de sus facultades legales, y

CONSIDERANDO:

.....

DECRETA:

"ARTÍCULO 14. Los concesionarios del servicio de correspondencia pública vía radio, pagarán al Ministerio de Comunicaciones, como compensación por la utilización y explotación de los canales radioelectrónicos del Estado, el cinco por ciento (5%) de los ingresos provenientes, exclusivamente de la operación y prestación del servicio, en la forma que resulte de multiplicar el número de abonados durante el período de causación por la tarifa total cobrada al abonado en el mismo período, la cual no podrá desagregarse para ningún efecto.

Cada seis (6) meses el concesionario enviará al Ministerio de Comunicaciones una relación detallada de los ingresos percibidos en el período correspondiente, certificada por Contador Público y pagará la suma a que se refiere el presente artículo de los quince (15) días siguientes al semestre de su causación.

Parágrafo. Se exceptúan de este cobro las empresas telefónicas de orden nacional, departamental, distrital y municipal.".

DECRETO 1900 DE 1990

(AGOSTO 19)

Por el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines.

El Presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades extraordinarias que le confiere el artículo 14 de la Ley 72 de 1989, y oído el concepto de la comisión asesora creada por el artículo 16 de dicha ley,

DECRETA

"ARTÍCULO 59. Todas las concesiones, autorizaciones, permisos y registros de que trata el presente Decreto darán lugar, sin excepción alguna, al pago de derechos, tasas o tarifas a la entidad otorgante. Su fijación la hará el Ministerio de Comunicaciones, en los términos señalados en la Ley 72 de 1989.

Estos cobros podrán ser fijos o tomar la forma de participaciones porcentuales, o establecerse según el número de usuarios o por unidad de volumen de tráfico u otra medida técnica que se considere apropiada, o una combinación de las anteriores.".

LA DEMANDA:

El actor solicita la nulidad de las disposiciones transcritas, y en relación con el Decreto 224 de 1988 artículo 14, considera que es del caso analizar si el Presidente de la República tenía facultad legal para fijar los derechos que se contienen en el decreto impugnado, y afirma que visto el artículo 189 de la Constitución Nacional actual, no existe facultad expresa para dicha función, pues la facultad impositiva recae específicamente con el Congreso de la República, por mandato expreso del artículo 150 de dicho ordenamiento.

Agrega, que según se desprende del mismo Decreto 224 de 1988, la autorización al ejecutivo para fijar las cargas que deberán pagar los concesionarios de los servicios de telecomunicaciones se contiene en el Decreto-Ley 129 de 1976, artículo 2 literal p); sin embargo, el Decreto 1901 de 1990, derogó en su artículo 46, en forma expresa el Decreto-Ley 129 de 1976, salvo algunos artículos en los que no se incluye el citado en el decreto 224 de 1988. El Decreto 1901 de 1990 se expidió con base en las facultades contenidas en la ley 72 de 1989, ley que constituye el marco de prácticamente toda la legislación vigente en materia de telecomunicaciones.

A juicio del actor, el Decreto 224 de 1988, que es anterior a la ley 72 de 1989, no riñe con ésta y, por ende, continúa vigente. Igualmente, sostiene que el Decreto 224

de 1988, introdujo en el artículo 14 un impuesto, tasa o contribución nuevo que desborda las tarifas establecidas en los artículos 3 al 13 *ibídem* y va más allá de lo previsto por el legislativo en su ley marco.

Es evidente en su concepto, que los concesionarios están pagando doblemente su tributo, pues de una parte cancelan el valor de las tarifas, y de otra, deben reportar un 5% de sus ingresos a título de compensación, lo que constituye un segundo pago por el mismo concepto.

En opinión del actor, las empresas concesionarias de telecomunicaciones, al pagar las tarifas establecidas cumplen con su obligación legal, y no existe razón para que se vean gravadas en tan alto porcentaje de sus ingresos, pues éste gravamen no tiene ni justificación económica, ni soporte legal proveniente del Congreso de la República, única autoridad competente para fijar cargas tributarias de esa naturaleza.

De otra parte, respecto al artículo 59 del Decreto 1900 de 1990, sostuvo, además de los argumentos expuestos en el cargo anterior, que el Ejecutivo entró a regular situaciones diferentes a aquellas para las cuales había recibido facultades del Congreso Nacional, toda vez que buscando establecer un piso legal para el Decreto 224 de 1988, abrió el camino para un cobro doble a los concesionarios de telecomunicaciones, por un mismo concepto.

Manifestó, que el artículo acusado va más allá de establecer una tarifa para ser cobrada a los concesionarios de telecomunicaciones, facultad que le fue asignada al Ministerio de Telecomunicaciones, pues establece la posibilidad de fijar un tributo extra, como en efecto se hizo, representado en el porcentaje de la facturación que deben enviar las empresas al Ministerio de Comunicaciones; por ello el artículo 59 del Decreto 1900 de 1990, desbordó las facultades consagradas en la Ley 72 de 1989, y por lo mismo habrá de declararse su nulidad.

OPOSICIÓN

El apoderado judicial de la Nación - Ministerio de Comunicaciones, al contestar la demanda, se opuso a todas y cada una de las pretensiones, y consideró que el Decreto 1900 de 1990, expedido por el Gobierno Nacional el 19 de agosto de 1990, es un Decreto-Ley , pues su expedición se hizo en uso de facultades otorgadas al Ejecutivo de conformidad con lo dispuesto en el numeral 12 del artículo 76 de la Constitución de 1886. Es así como de conformidad con lo establecido en el numeral 5 del artículo 241 de la Constitución Política de 1991, y en concordancia con el numeral 10 del artículo 150 *ibídem* que recogió el mandato contenido en el numeral 12 del artículo 76 de la anterior Constitución, se concluye que es la Corte Constitucional a quien le corresponde decidir sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del Decreto-Ley 1900 de 1990.

Así mismo, el Decreto 224 de 1988, es reglamentario del Decreto 129 de 1976, y por disposición expresa contenida en el artículo 46 del Decreto 1901 de 1990, fue

derogado tal Decreto-Ley. En consecuencia, la norma demandada no existe jurídicamente y por ello es inocua la acción que pretende el actor.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado judicial de la demandada reitera los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda. Por su parte, el actor no se pronunció en esta instancia procesal.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por el Procurador Séptimo Delegado en lo Contencioso ante el Consejo de Estado, solicita dictar sentencia inhibitoria en el presente caso, por cuanto observa, en primer lugar, que la demanda contiene una indebida acumulación de acciones porque se atacan dos actos administrativos diferentes, y dictados en fechas distintas, y que aún cuando se hallan relacionados con el pago de derechos de funcionamiento por la utilización de los servicios de radiocomunicaciones, existe autonomía entre uno y otro, de suerte que debieron ser materia de demanda en acciones separadas.

En segundo lugar, observa que el Decreto 224 de 1988 cuyo artículo 14 es materia de ataque, tiene jerarquía reglamentaria y por lo tanto es un acto administrativo sujeto al control del Consejo de Estado; pero en cambio el decreto 1900 de 1990 cuyo artículo 59 es acusado, tiene jerarquía legal, por cuanto que fue expedido por el Presidente de la República y su Ministerio de Comunicaciones, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por artículo 14 de la ley 72 de 6989, y por lo tanto, su control jurisdiccional corresponde, por exclusión, a la Corte Constitucional de acuerdo por lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 241 de la actual Constitución. En consecuencia, el Consejo de Estado no es competente para conocer y decidir sobre la nulidad del artículo 59 del Decreto citado.

Finalmente, encuentra que el Decreto 224 de 1988 reglamentario del literal p) del artículo 2 del Decreto-Ley 129 de 1976, estaba derogado para la fecha de presentación de la demanda, en virtud de lo dispuesto por el artículo 46 del Decreto-Ley 1909 de 1990 que a su vez derogó en este punto y en otros la ley reglamentada, o sea, el Decreto-Ley 129 de 1976.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previamente el estudio de las peticiones de fondo formuladas por el actor procede la Sala a determinar si tal como lo sostiene el Ministerio Público en su alegato de conclusión, existe una indebida acumulación de pretensiones, al haberse demandado simultáneamente dos actos administrativos autónomos.

Es así como en el artículo 82 del C. de P.C. se señalan los requisitos para que exista una debida acumulación de pretensiones, requisitos que a pesar de no encontrarse

debidamente satisfechos no conducen a la conclusión de que existe una indebida acumulación de pretensiones, pues si bien es cierto se demanda simultáneamente ante esta jurisdicción un acto administrativo (Decreto 224/88) y un decreto-ley (Decreto 1900/90), y respecto de este último la jurisdicción de lo contencioso administrativo carece de competencia para su conocimiento, debe la Corporación pronunciarse en relación con la legalidad del primero de los actos denunciados y proferir fallo inhibitorio respecto del segundo decreto aludido.

Así las cosas, procede la Sala a estudiar la legalidad del Decreto 224 de 1988.

El Decreto 224 de 1988, por el cual se fijan los derechos que se deben pagar por los servicios de radiocomunicaciones, reglamentó el decreto-ley No. 129/76, que en su artículo 2 literal p) autorizó al Ministerio de Comunicaciones para la fijación de los derechos en mención. Dicho decreto-ley, salvo algunos artículos expresamente mencionados, dentro de los cuales no figura el artículo 2, fue derogado en forma expresa por el decreto-ley No. 1901/90, artículo 46, lo cual significa que el decreto reglamentario acusado también desapareció del ordenamiento jurídico, pues no puede existir una reglamentación autónoma e independiente de la materia reglamentada, y menos aún con vida jurídica propia a pesar de haberse derogado el decreto al que debe su existencia.

Ante la evidencia de que acto infractor ha desaparecido de la normatividad jurídica antes de la decisión jurisdiccional sobre su legalidad, nos encontramos en el campo de la sustracción de materia, campo en el cual la jurisprudencia de la Corporación ha variado, unas veces sosteniéndose que en tratándose de acciones de nulidad es inocuo un pronunciamiento judicial respecto de un acto que ya no existe, y otras, que son las más, afirmando que dado el acto administrativo pudo haber producido efectos jurídicos durante su vigencia, es menester un pronunciamiento de fondo sobre su legalidad. Es de anotar que el último criterio expuesto ha sido el mayoritario, tanto en la Corporación en pleno como en esta Sala en particular.

En efecto, en providencia de Sala Plena del 14 de enero de 1991, expediente S-157, con ponencia del Dr. Carlos Gustavo Arrieta Padilla, reiterada en la sentencia de Sala Plena del 6 de marzo de 1991, expediente No. S-148, ponente Dr. Jaime Abella Zárate, aplicable también en este caso, expresó la Corporación:

> "Estima la Sala que, ante la confusión generada por las dos tesis expuestas, lo procedente será inclinarse por la segunda de ellas, pues no es posible confundir la vigencia de una disposición con la legalidad de la misma, como ocurriría si se mantiene la posición que sostiene que sería inoperante y superfluo pronunciarse en los eventos en que la misma Administración ha revocado su acto, así éste sea de carácter general e impersonal. Pues contrario a lo que se había afirmado, opina la Sala que 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".

"Y por ello mismo es necesario el pronunciamiento sobre actos administrativos de carácter general, impugnados en el ejercicio de la acción pública de nulidad, pues su derogatoria expresa o tácita no impide la proyección en el tiempo y el espacio de los efectos que haya generado, ni de la presunción de legalidad que los cubre, la cual se extiende también a los actos de contenido particular que hayan sido expedidos en desarrollo de ella y durante su vigencia. De lo contrario, el juzgamiento de tales actos particulares, por la jurisdicción contenciosa resultaría imposible, pues tendría que hacerse, entre otros, a la luz de una norma, la disposición derogada, cuya legalidad no podría controvertirse por el hecho de no tener vigencia en el tiempo".

Los anteriores criterios son válidos en la presente oportunidad porque a pesar de que la norma acusada perdió su vigencia, ha sido cuestionada su legalidad, y es posible que existan situaciones *sub-judice* que resulten afectadas con la decisión que aquí se profiera. Así las cosas, considera la sala que el artículo 14 de Decreto 224/88, que como ya se dijo fue reglamentario del decreto-ley 129/76, se ajusta a la ley, es decir, al decreto que reglamenta, que es ley en sentido material.

Efectivamente, el decreto 129/76, "por el cual se reorganiza el Ministerio de Comunicaciones", fue expedido por el Presidente de la República en uso de las facultades extraordinarias conferidas por la ley 28 de 1974, y, por ende, es un decreto con fuerza de ley.

Prescribía dicho decreto-ley en su artículo 2 literal p) lo siguiente:

"Artículo 2o.: Además de las que en forma general señala a los Ministerios el Decreto 1050 de 1968 en su artículo 3o. el Ministerio de Comunicaciones tendrá las siguientes funciones especiales...

p) fijar los derechos que deben pagar los concesionarios por el uso de las frecuencias electromagnéticas y los titulares de licencias para le prestación de los servicios de telecomunicaciones o la utilización de los mismos".

Como se puede observar, el decreto en mención no precisa cuáles son los conceptos que ameritan el cobro de los derechos a los concesionarios del uso de las

frecuencias electromagnéticas y a los titulares de licencias para la prestación de servicios de telecomunicaciones o para la utilización de dichos servicios. Es así como deja en manos del Gobierno tal facultad.

En ejercicio de dicha facultad, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 224/88, que para efectos de la liquidación de los derechos autorizados por la ley, clasifica los servicios de radiocomunicaciones en ocho categorías, una de las cuales es el servicio de correspondencia pública vía radio.

A su vez, el artículo 184 del Decreto 222/83, señaló que mediante el contrato de concesión para la prestación de servicios de correspondencia pública, a través de estaciones fijas o móviles, que pueden ser por línea física o por radio, el Estado permite a los concesionarios establecer conexión con las redes nacionales e internacionales con el objeto de recibir del público mensajes telegráficos, telefónicos, de facsímil, de telex y de transmisión de datos, mediante el pago de los derechos que determinen los reglamentos del Gobierno.

El Decreto 224/88, prevé en su artículo 2o. que los servicios de correspondencia pública o privada vía radio, pagarán por los siguientes conceptos: frecuencia reservada, potencia máxima de operación autorizada, número de canales o ancho de banda equivalente, horario reservado, número de receptores, transmisores y trasreceptores. A su vez en el artículo 11 *ibídem,* se prevé la forma de liquidación de los derechos de funcionamiento que deberán pagar las estaciones para el servicio de correspondencia pública o privada vía radio por los conceptos ya enunciados.

Por su parte, el artículo 14 del decreto 224/88, que es la norma acusada por el actor, prevé lo siguiente:

> "Los concesionarios del servicio de correspondencia pública vía radio, pagarán al Ministerio de Comunicaciones, como compensación por la utilización y explotación de los canales radioeléctronicos del Estado, el cinco por ciento (5%) de los ingresos provenientes, exclusivamente de la operación y prestación del servicio, en la forma que resulte de multiplicar el número de abonados durante el período de causación por la tarifa total cobrada al abonado en el mismo período, la cual no podrá desagregarse por ningún efecto.
>
> Cada seis (6) meses el concesionario enviará al Ministerio de Comunicaciones una relación detallada de los ingresos percibidos en el período correspondiente, certificada por Contador Público y pagará la suma a que se refiere el presente artículo de los quince (15) días siguientes al semestre de su causación.
>
> Parágrafo. Se exceptúan de este cobro las empresas telefónicas de orden nacional, departamental, distrital y municipal.".

Es evidente que el pago de los derechos a que hace referencia la norma demandada, en relación con los concesionarios del servicio de correspondencia pública por vía radio, es adicional a los derechos previstos en el artículo 11 del Decreto 224/88, para ese mismo

tipo de servicios, no obstante lo cual, no puede considerarse ilegal su cobro por cuanto el Decreto 129 de 1976, en parte alguna restringió los conceptos que daban lugar a los derechos que deben pagar los concesionarios, motivo éste que lleva a la conclusión de que el Gobierno estaba facultado para prever dentro de los derechos ese "cobro adicional".

Ahora bien, respecto del argumento de que el Presidente de la República no tenía facultad para expedir el acto acusado, pues la facultad impositiva recae específicamente en el Congreso, se precisa que los derechos previstos en el acto acusado no son impuestos, tasas, ni contribuciones especiales, tal como los califica el actor, ya que no reúnen los requisitos de ninguno de los gravámenes en mención.

En efecto, no son impuestos, por cuanto de conformidad con la doctrina y la jurisprudencia de la Corporación, dicho gravamen tiene como característica primordial el que su pago, de carácter obligatorio, no tiene una destinación específica sino que corresponde a la "restribución genérica por la prestación en abstracto de servicios estatales"(Expediente 3827, Consejero Ponente: Dr. Guillermo Chahín Lizcano), y los derechos que se cuestionan no se asemejan siquiera a la noción en mención, máxime si se tiene en cuenta que sólo deben pagarlos quienes deseen utilizar los canales radioeléctricos de propiedad exclusiva del Estado.

Tampoco nos encontramos en presencia de una tasa, pues la misma según la jurisprudencia obedece a una relación económica expresada en el pago del costo que hace el usuario de un servicio público prestado, caracterizado por existir una contraprestación y el factor de voluntariedad (Expediente No. 2864, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate), ni se trata de una contribución especial, es decir del ingreso con destinación específica y retribución percibible (Expediente 3817, Consejero Ponente: Dr. Chahín Lizcano), pues los derechos que se causan a favor del Ministerio de Comunicaciones, se cancelan como contraprestación por el uso o la explotación de un bien de propiedad exclusiva del Estado (los canales radioeléctricos para telecomunicaciones según lo prevé el decreto 3418 de 1954), con características de inenajenable e imprescriptible, y no a título de costo, sino como remuneración obvia por la utilización de un bien público.

Así la cosas, y al no corresponder los derechos que se pagan a favor del Ministerio de Comunicaciones a la noción de contribución fiscal en sentido general, si podía el Gobierno, previa y debidamente autorizado por el legislador (extraordinario, en el presente caso), fijar los derechos correspondientes a los servicios de radiocomunicaciones.

En consecuencia, y dado que el cobro previsto en el artículo 14 obedece a una facultad del Ministerio de Comunicaciones otorgada por una ley (en sentido material) y que el acto acusado se ajusta plenamente a la norma que reglamenta, observa la Sala que no procede declarar su nulidad.

Debe precisarse que el hecho de que se considere que el cobro previsto en el artículo 14 es excesivo, no altera en nada la legalidad del acto demandado, pues una cosa es que el cobro sea considerado como exagerado, y otra muy distinta, que tal cobro aún siendo ínfimo, viole la ley.

Ahora bien, respecto del segundo de los actos acusados, es decir el Decreto 1900 de 1990 (artículo 59), la Sala debe inhibirse de conocer de su constitucionalidad, pues de conformidad con el texto mismo de la norma en mención, se trata de un decreto ley, expedido en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas al Presidente de la República en virtud del artículo 14 de la Ley 79 de 1989, o sea de un decreto con fuerza de ley, o una ley en sentido material, motivo por el cual de acuerdo con lo previsto en el artículo 214 No. 2 de la anterior Carta Política, su constitucionalidad debía ser definida por la Corte Suprema de Justicia.

Igualmente, a la luz de la Nueva Constitución Política, (artículo 241 No. 5), corresponde a la Corte Constitucional, decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que se presenten contra los decretos con fuerza de ley dictados por el Gobierno con fundamento en los artículos 150 No. 10 y 341 de la Constitución de 1886, la función del Congreso de revestir al Presidente de facultades extraordinarias.

Así las cosas, respecto del decreto 1900/90, procede la Sala a proferir fallo inhibitorio al no tener la jurisdicción de lo contencioso administrativo competencia para conocer de su constitucionalidad.

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

FALLA:

1o. Por falta de competencia inhíbise de proferir decisión de mérito en relación con el Decreto 1900 de 1990.

2o. Deniéganse las demás súplicas de la demanda.

3o. Reconócese personería jurídica a la Dra. Rosa Irene Peña García, identificada con la cédula de ciudadanía No. 20.522.430 de Facatativá, y portadora de la Tarjeta Profesional de Abogada No. 58.691 del Ministerio de Justicia, como apoderada de la parte demandada, según sustitución de poder que obra a folio 71 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala - Salvó voto parcial

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

SENTENCIA INHIBITORIA/DECRETO LEY/SUSTRACCIÓN DE MATERIA (Salvamento de Voto)

Estimo que la sentencia ha debido ser inhibitoria con respecto a los dos decretos demandados: Con relación al Decreto 1900 de 1990 por cuanto como se dice en su parte resolutiva su conocimiento no es de competencia del Consejo de Estado por tratarse de un Decreto Ley y en cuanto al Decreto 224 de 1988 porque al momento de presentarse la demanda no se encontraba vigente y por tanto no existía como acto administrativo, generándose entonces, el fenómeno jurídico de la sustracción de materia.

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DEL DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO

Referencia: Expediente No. 5681. Actor: Luis Fernando Villegas Gutiérrez. Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva.

Estimo que la sentencia ha debido ser inhibitoria con respecto a los dos decretos demandados:

Con relación al Decreto 1900 de 1990 por cuanto como se dice en su parte resolutiva su conocimiento no es de competencia del Consejo de Estado por tratarse de un Decreto Ley y en cuanto al Decreto 224 de 1988 porque al momento de presentarse la demanda no se encontraba vigente y por tanto no existía como acto administrativo, generándose entonces, el fenómeno jurídico de la sustracción de materia.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO

Fecha: ut supra.

IMPORTACIÓN EXCLUIDA/IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA PESADA/REPUESTOS PARA MAQUINARIA PESADA/EXENCIÓN DEL IVA/ IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

Enseña el artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario y sin hacer distinción alguna, que la importación de maquinaria pesada para industrias básicas no causa impuesto sobre las ventas. Es decir, que toda importación de maquinaria para industrias básicas sea total o por partes no causa el impuesto sobre las ventas. Si se analiza el hecho de que las exclusiones y exoneraciones impositivas, como la del caso, tienen como objeto dentro del campo de la política fiscal, incentivar el desarrollo del país propendiendo por el auge de aquellas industrias que son básicas para el cumplimiento de tal fin, y que para la consecución de tal objetivo era necesaria la exclusión del IVA a la maquinaria pesada en razón de no producirse en el país, es innegable que las partes y repuestos necesarios para su funcionamiento deben gozar del mismo beneficio fiscal, establecido para el todo, en razón de la finalidad perseguida. No tiene sentido permitir el ingreso al país de maquinaria pesada y negar el beneficio a cualquiera de sus componentes, partes y repuestos, que permitan su utilización optima en el desarrollo del país.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 5975. Actor: MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA.

Nulidad del artículo 4o. del Decreto Reglamentario No. 1803 de 1994, expedido por el Gobierno Nacional. FALLO.

El ciudadano MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA, en su propio nombre y en ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demanda la declaratoria de nulidad del artículo 4o. del Decreto Reglamentario 1803 del 3 de agosto de 1994, expedido por el Presidente de la República, con invocación de las atribuciones consagradas en el artículo 189 de la Constitución Política numerales 11 y 25, para reglamentar el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario.

EL ACTO ACUSADO

La disposición acusada del Decreto 1803 del 3 de agosto de 1994, es del siguiente tenor:

DECRETO No. 1803 DE 1994

(Agosto 3)

Por el cual se reglamenta el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones.

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades constitucionales y legales en especial las potestades consagradas en los numerales 11 y 25 del artículo 189 de la Constitución Política y con sujeción a la Ley 6 de 1971,

DECRETA

.....

"Artículo 4o. La importación de los elementos que excedan el número de los requeridos para constituir una máquina completa o incompleta con las características de la máquina completa, deberá efectuarse por el régimen general que regula las importaciones y no se considerarán como componentes de la máquina pesada. Por lo tanto su importación causará el impuesto sobre las ventas vigente en la fecha de la presentación de la declaración de importación".

LA DEMANDA

El actor solicita la nulidad de la disposición transcrita por incurrir en violación de los artículos 428 literal e) y 684 del Estatuto Tributario, 83, 338, 113 y 189 numeral 11 de la Constitución Política.

Señala que el artículo 4o. del Decreto 1803 de 1994 viola directamente lo dispuesto por el artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario, en primer lugar, porque

de acuerdo con la norma del Estatuto, no está gravada con el impuesto sobre las ventas la importación de las partes y piezas destinadas, en el momento de su nacionalización, a constituir una maquinaria determinada, siempre que correspondan a maquinarias pesadas para industrias básicas y que no se produzcan en el país; en cambio, la aplicación de la disposición reglamentaria se grava con el IVA la importación de tales partes y piezas.

Que tales importaciones de partes y piezas para maquinaria pesada para industrias básicas no están gravadas con el IVA es conclusión que a su juicio deriva del artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario, en armonía con la noción de maquinaria que trae el Diccionario de la Lengua Española, la que transcribe fielmente.

Agrega, que la disposición acusada es inaplicable en algunos casos como sucede al disponer que "la importación de los elementos que excedan el número de los requeridos para constituir una máquina...no se considerarán como componentes de la maquinaria pesada" y que "su importación causará el impuesto sobre las ventas vigente en la fecha de la presentación de la declaración de importación", porque respecto de ellas es imposible saber con exactitud, en el momento de su nacionalización, la cantidad de partes o piezas necesarias para constituirlas, de donde se sigue que si el artículo 4o. del Decreto Reglamentario 1803 de 1994 se aplicara en este caso, no se gravaría con el IVA la importación de partes y piezas sobrantes, pues en el momento de la nacionalización de tales bienes, estos no pueden calificarse de excedentes, sino que constituyen piezas, aparatos o máquinas destinadas a la constitución de maquinarias pesadas, cuya importación no está gravada con el IVA, según el artículo 428, literal e) del Estatuto Tributario.

En segundo lugar, porque de acuerdo con el artículo 428, literal e) del Estatuto Tributario, no está gravada con el IVA la importación de los repuestos destinados exclusivamente a substituir las partes y piezas de una maquinaria determinada, cuando corresponden a maquinarias pesadas para industrias básicas y no se producen en el país; beneficio fiscal del cual queda excluida la importación de tales bienes, de conformidad con la disposición reglamentaria demandada.

Afirma, igualmente que el artículo 4o. del Decreto 1803 de 1994 viola lo dispuesto por los artículos 83, 338, 113 y 189 numeral 11 de la Constitución Nacional, y 684 del Estatuto Tributario, porque para la aplicación del artículo acusado se parte del principio de la mala fe del importador a efecto de gravar con el IVA la importación de ciertos bienes, a pesar de que, en el momento de la nacionalización de éstos, no es posible saber si tales importaciones están o no gravadas con el IVA, puesto que, en ese instante, no puede saberse si tales bienes son o no sobrantes. Necesariamente parte la norma del supuesto de que los elementos y piezas mencionadas son sobrantes, y, que no tienen por destino la constitución de maquinaria pesada. Además al gravarse con el IVA un hecho, del que todavía no se sabe si es o no generador del impuesto, la Administración Tributaria no se vería en la necesidad de adelantar investigación

posterior alguna, eludiendo su deber de fiscalización señalado en el artículo 684 del Estatuto Tributario.

De otra parte, si de acuerdo con la ley, la importación de bienes corporales muebles está gravada con el impuesto sobre las ventas; pero, excepcionalmente, no está gravada la importación de las partes y piezas destinadas, en el momento de su nacionalización, a constituir una maquinaria determinada, y la importación de los repuestos destinados exclusivamente a substituir partes y piezas de la misma, siempre que, correspondan a maquinarias pesadas para industrias básicas y que no se produzcan en el país, no podía con el artículo 4o. del Decreto 1803 de 1994, prever que tales importaciones puedan gravarse o que están gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Adicionalmente, adujo que según el artículo 113 de la Constitución Nacional, los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas, y no es función del Gobierno Nacional fijar mediante decretos reglamentarios, los hechos generadores de los impuestos ni sus excepciones, y que tampoco es función suya establecer restricciones a los beneficios tributarios fijados por el legislador.

Por último, afirmó que de acuerdo con el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Nacional, la potestad reglamentaria tiene por objeto hacer eficaces, activas y plenamente operantes las leyes y decretos con fuerza de ley, pero si mediante la expedición de decretos reglamentarios, el Gobierno Nacional dicta disposiciones inaplicables o que restringen el alcance de las disposiciones legales por ello reglamentadas, se excede en el ejercicio de dicha potestad.

Cita en apoyo de sus argumentos la sentencia del 19 de agosto de 1994 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, expediente 4568, actor Mike Baracaldo Ramírez.

OPOSICIÓN

La apoderada judicial de la demandada al contestar el libelo demandatorio, solicita se reconozca la legalidad del Decreto 1803 de 1994, al considerar que de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Nacional, se ha otorgado al Presidente de la República, la facultad de ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes.

Agrega, que el Decreto 1803 de 1994, tuvo por objeto reglamentar el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, cuyo contenido desarrolla la norma acusada cuando indica que cualquier bien que no haga parte de la maquinaria pesada destinada a industria básica, no puede gozar de la exclusión del pago de IVA y que por lo tanto, dichos elementos deben pagar el gravamen, o realizarse sobre ellos el hecho generador del mismo, y en ningún momento estar regulando lo relativo a importación de partes destinadas a ser introducidas en la maquinaria pesada, para efectos de su reparación,

como tampoco varió el contenido de la norma objeto de excedentes que se importen junto con la maquinaria pesada destinada a industrias básicas, al reiterar que sí están gravados.

Por su parte, el actor, reitera los argumentos expuestos en el escrito inicial.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por el señor Procurador Octavo Delegado ante el Consejo de Estado, considera que las súplicas de la demanda no pueden prosperar, toda vez que el artículo 4o. del Decreto 1803 de 1994, prevee la posibilidad de que se importen más componentes o elementos de los que se requieren para armar, montar y poner en funcionamiento una maquinaria pesada para industrias básicas y advierte que en ese caso la importación causará el impuesto a las ventas.

Agrega que este precepto armoniza perfectamente con el claro sentido y espíritu del artículo 428, literal e) del Estatuto Tributario, y que a las disposiciones que consagra están implícitas en el mandato que pretende reglamentar.

Adicionalmente, afirma que el beneficio que consagra el artículo 428, literal e) del Estatuto Tributario está dirigido no a las importaciones de elementos aislados, componentes o reglamentación, ni fue más allá de lo que la ley quiso decir, porque tampoco resulta procedente admitir que la actuación del Presidente, excedió la potestad reglamentaria, o que haya asumido funciones propias del poder legislativo.

Adujo con relación a la presunta violación del artículo 83 de la Constitución Política, que dispone que las actuaciones de los particulares y de las autoridades deben ceñirse a los postulados de la buena fe, que el decreto reglamentario antes que presumir la mala fe de los importadores, les está aclarando la forma en que su derecho va a ser reconocido, teniendo en cuenta que la ley exige para ello la observancia de unos requisitos específicos a los cuales no se le puede dar el carácter pretendido.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La representante judicial de la Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, reitera los argumentos planteados en la contestación de la demanda, y agrega en relación con el cargo de que el artículo 4o. del Decreto 1803, impuso nuevos tributos e invadió competencias atribuidas al Congreso, que no es cierto, porque el Estatuto Tributario es el que determina que todos los bienes y servicios están gravados, siempre que los mismos no estén excluidos y lo que hace la disposición no es otra cosa que reafirmar la situación tributaria de los repuestos de maquinaria pesada sino la importación de maquinarias completas, bien sea que esa operación se realice en un solo embarque o que, en caso de que las características de volumen, peso y diseño de aquella impiden introducirla al país como una unidad completa o acabada, haya necesidad de efectuar varios embarques para traerla por partes, y en este sentido el precepto aclara que cuando se importan más piezas o componentes de los que se requieren para armar

una maquinaria, ese exceso causa el mencionado gravamen, lo que se ajusta plenamente al contenido y finalidad de la norma superior.

Concluye que el Presidente de la República, al expedir la disposición acusada, no incurrió en exceso de la potestad reglamentaria y por lo mismo no violó el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Nacional, como tampoco el artículo 338 *ibídem,* porque no estableció ningún impuesto, simplemente reglamentó sin exceder los límites de la ley, la norma legal que consagra ese gravamen.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

El cargo principal de la demanda consiste en la violación del artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario por parte de la norma acusada, esto es el artículo 4o. del Decreto Reglamentario 1803 del 3 de agosto de 1994, expedido por el Presidente de la República.

Dispone el artículo 428 del Estatuto Tributario en su literal e):

> "Importaciones que no causan impuesto. Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:
>
> "...e) La importación de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia y conducción de óxido de hidrógeno.
>
> "Parágrafo: En los casos previstos en los literales a) y b), el impuesto se causará si eventualmente hay lugar al pago de derechos arancelarios."

Enseña claramente la norma transcrita y sin hacer distinción alguna, que la importación de maquinaria pesada para industrias básicas no causa impuesto sobre las ventas.

Es decir, que toda importación de maquinaria para industrias básicas sea total o por partes no causa el impuesto sobre las ventas.

Si se analiza el hecho de que las exclusiones y exoneraciones impositivas, como la del caso, tienen como objeto dentro del campo de la política fiscal, incentivar el desarrollo del país propendiendo por el auge de aquellas industrias que son básicas para el cumplimiento de tal fin, y que para la consecución de tal objetivo era necesaria la exclusión del IVA a la maquinaria pesada en razón de no producirse en el país, es innegable que las partes y repuestos necesarios para su funcionamiento deben gozar del mismo beneficio fiscal, establecido para el todo, en razón de la finalidad perseguida.

No tiene sentido permitir el ingreso al país de maquinaria pesada y negar el beneficio a cualquiera de sus componentes, partes y repuestos, que permitan su utilización óptima en el desarrollo del país.

Entonces, cuando el Gobierno al reglamentar en el año de 1994 una norma existente desde el año de 1974 (Decreto Legislativo 2368 de 1974 artículo 17 posteriormente reproducido en el artículo 61 del Decreto 3541 de 1983; hoy artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario), para introducir restricciones no previstas en la norma superior, con el fin de gravar con el impuesto los componentes o partes que excedan al numero de las requeridas para constituir una máquina completa o incompleta, contraria la norma superior reglamentada.

Adicionalmente, cuando el artículo acusado introduce elementos equívocos, que dejan a discrecionalidad de la Administración, señalar qué se entiende por máquina completa, qué por maquinaria incompleta, y qué número de elementos la configuran en cada caso, restando precisión a la ley, no solo contraría la norma que pretende reglamentar, sino que contradice el artículo 338 de la Constitución Política que ordena que los elementos de la obligación tributaria, entre ellos, las causales de exclusión o exoneración, sean hechas por la ley, no por el Presidente de la República y menos por los funcionarios de la Administración.

De otra parte, si para efectos de la clasificación de los bienes sujetos al IVA en excluidos, gravados y exentos, la ley tributaria utiliza la nomenclatura arancelaria (Artículos 424, 424-2 y 424-3 del E.T.) y si mediante el Decreto 3104 de 1990, se adoptó el arancel de aduanas, no puede el Gobierno desconocer, para variar la ley, las mismas reglas, conceptos y definiciones (partes de máquinas) dados en el Arancel, que se adoptó de manera general.

En conclusión, cuando el Presidente de la República en el artículo acusado, introduce distinciones y elementos ajenos a la norma superior, para restringir el beneficio tributario de exclusión del IVA para los bienes allí señalados, no solo la transgrede, sino que se arroga, so pretexto de reglamentar, una función legislativa que no le pertenece, incurriendo así en violación de las normas constitucionales que radican la competencia de la función legislativa, en materia de tributos, en forma exclusiva en el Congreso de la República en tiempos de paz (artículos 150 y 338 de la Constitución Política).

Asimismo excede la potestad reglamentaria prevista en el artículo 11, la que solo debe ejercerse en la medida que sea necesaria para la cumplida ejecución de la ley observando una fidelidad completa con el espíritu de las normas superiores objeto de reglamentación.

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

FALLA:

ANÚLASE el artículo 4o. del Decreto Reglamentario 1803, expedido por el Presidente de la República, el 3 de agosto de 1994, que dice:

"Artículo 4o. La importación de los elementos que excedan el número de los requeridos para constituir una máquina completa o incompleta con las características de la máquina completa, deberá efectuarse por el régimen general que regula las importaciones y no se considerarán como componentes de la máquina pesada. Por lo tanto su importación causará el impuesto sobre las ventas vigente en la fecha de la presentación de la declaración de importación".

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS
Salvó el Voto

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

MAQUINARIA PESADA COMPLETA/POTESTAD REGLAMENTARIA- Objeto/**PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

Cuando se hace la precisión de qué debe entenderse por maquinaria completa para efectos de la exclusión del impuesto sobre las ventas, que es una norma de excepción, el artículo demandado está precisando los términos generales de la Ley, lo cual es función propia del ejecutivo dentro del ejercicio de su potestad reglamentaria y al regular lo relativo a la maquinaria completa de acuerdo con las diferentes posibilidades, que los artículos inmediatamente anteriores del mismo decreto han precisado, no va más allá de la ley reglamentada, ni está modificando el régimen del impuesto sobre las ventas gravando bienes excluidos. Por todo lo anterior, la norma demandada simplemente constituye el ejercicio de la potestad reglamentaria que le corresponde al Presidente de la República quien tiene la obligación de ejecutar las leyes, complementando las disposiciones legislativas para hacer posible su aplicación, tal como lo dijo la Corte Constitucional en sentencia No. 228 del 17 de junio de 1993, en los siguientes términos: "...La potestad reglamentaria en materia tributaria, al ser una potencialidad no contradice la naturaleza de la rama ejecutiva del poder público, porque la función es la de reglamentar, como acto administrativo que hace real el enunciado abstracto de la ley. Si el legislador hace la ley, el ejecutivo tiene el derecho-deber de encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real. Ejercer esa potestad no implica que el gobierno esté legislando, pues el hecho de reglamentar una ley no equivale a legislar. Otra cosa es que el acto

reglamentario produzca, como debe ser, efectos jurídicos, lo cual es apenas connatural a un Estado de Derecho, donde toda significación jurídica (sic).

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta.

SALVAMENTO DE VOTO DE LA DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación No. 5975. Actor: Mauricio Alfredo Plazas Vega. Providencia aprobada en la sesión del 4 de agosto de 1995. Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva.

Con el debido respeto presento las razones de mi discrepancia con la tesis mayoritaria.

El impuesto a las ventas en Colombia se aplica a todos los bienes y servicios y solamente aquellos expresamente excluidos por la ley, no están sometidos al mismo.

Así, lo dispone el artículo 420 del Estatuto Tributario, según el cual:

"El impuesto sobre las ventas se aplicará sobre:

"...

"c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

"...".

De acuerdo con lo anterior, con el fin de establecer excepciones a la norma general, el artículo 428 del Estatuto Tributario consagró algunos bienes como excluidos del citado impuesto y en su literal e) dispone:

"ARTÍCULO 428: **Importaciones que no causan impuesto.** Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:

"...

"e) La importación de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno.

"...".

El Decreto Reglamentario 1803 de 1994 reglamenta específicamente dicho literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario y hace referencia a la certificación que sobre

la mercancía excluida debe dar el Incomex, precisando los aspectos que esta debe contener, a través de los cuales se establece que efectivamente se trata de un bien excluido del impuesto sobre las ventas, ya se trate de mercancía que llega en un solo embarque o en varios, por razones de volumen, peso y diseño, o de licencias globales o fraccionadas, y en el artículo 4o., que es la norma demandada, precisa que los elementos que excedan a la maquinaria como tal se rigen por el régimen general del impuesto sobre las ventas, al dispones textualmente que:

> "ARTÍCULO 4o. La importación de los elementos que excedan el número de los requeridos para constituir una máquina completa o incompleta con las características de la máquina completa, deberá efectuarse por el régimen general que regula las importaciones y no se considerarán como componentes de la maquinaria pesada. Por lo tanto su importación causará el impuesto sobre las ventas vigente en la fecha de la presentación de la declaración de importación".

De conformidad con las normas transcritas, se trata de una excepción al régimen general de impuesto sobre las ventas, expresamente consagrada para la maquinaria pesada destinada a las industrias básicas, que allí se mencionan, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en Colombia, y el Decreto 1803 de 1994 concreta el concepto, reiterando que los elementos no requeridos para constituir la máquina se rigen por las normas generales, ya que la excepción debe entenderse referida a la maquinaria completa, toda vez que la ley que consagra la excepción no menciona sus partes, piezas o componentes.

Tratándose de una norma de excepción no puede, a mi juicio, afirmarse que por razón de la finalidad, la importación de las partes o repuestos de dicha maquinaria, también está excluida del impuesto sobre las ventas, como lo afirma la sentencia de la cual me aparto. Las excepciones al régimen general del impuesto a las ventas DEBEN SER EXPRESAS, y son de interpretación restrictiva.

De acuerdo con lo anterior, no es posible entender el artículo demandado, como lo hace la demanda y lo acepta la sentencia, en el sentido en que está gravando los repuestos de la maquinaria pesada, los cuales estarían excluidos por razón de su finalidad, toda vez que la importación de repuestos para maquinaria pesada está incluida dentro del régimen general del impuesto sobre las ventas y no fue excluida por la ley.

Por otra parte, en el Arancel de Aduanas cuya nomenclatura arancelaria se utiliza, en la clasificación de bienes sujetos al impuesto sobre las ventas en gravados, excluidos y exentos, al regular lo relativo a las partes de las máquinas, se les asigna una posición arancelaria propia y diferente a la de la máquina misma. Igualmente se regulan de manera desigual las tarifas del impuesto de aduanas, con lo cual se desvirtúa

el planteamiento fundamental del fallo, de que las partes de una máquina, por razón de su finalidad, deben correr la misma suerte de la máquina completa.

Cuando se hace la precisión de qué debe entenderse por maquinaria completa para efectos de la exclusión del impuesto sobre las ventas, que es norma de excepción, el artículo demandado está precisando los términos generales de la Ley, lo cual es función propia del ejecutivo dentro del ejercicio de su potestad reglamentaria y al regular lo relativo a la maquinaria completa de acuerdo con las diferentes posibilidades, que los artículos inmediatamente anteriores del mismo decreto han precisado, no va más allá de la ley reglamentada, ni está modificando el régimen del impuesto sobre las ventas gravando bienes excluidos.

Por todo lo anterior, la norma demandada simplemente constituye el ejercicio de la potestad reglamentaria que le corresponde al Presidente de la República quien tiene la obligación de ejecutar las leyes, complementando las disposiciones legislativas para hacer posible su aplicación, tal como lo dijo la Corte Constitucional en sentencia No. 228 del 17, de junio de 1993, con ponencia del Dr. Vladimiro Naranjo Mesa en los siguientes términos:

"...

"e) La potestad reglamentaria.

"El hecho de que sea una restrictiva del Congreso lo referente a la obligación tributaria, no implica que el Presidente de la República no pueda ejercer su potestad reglamentaria, la cual no sólo es legítima, sino necesaria para ajustar a las circunstancias reales de la Nación, las disposiciones generales impuestas por el Legislador.

"...La potestad reglamentaria en materia tributaria, al ser una potencialidad no contradice la naturaleza de la rama ejecutiva del poder público, porque la función es la de reglamentar, como acto administrativo que hace real el enunciado abstracto de la ley. Si el legislador hace la ley, el ejecutivo tiene el derecho-deber de encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real. Ejercer esa potestad no implica que le gobierno este legislando, pues el hecho de reglamentar una ley no equivale a legislar. Otra cosa es que el acto reglamentario produzca, como debe ser, efectos jurídicos, lo cual es apenas connatural a un Estado de Derecho, donde toda significación jurídica (sic). Y es que no están frente a frente la Ley y la consecuencia de la potestad reglamentaria, porque ambas integran el concepto de norma con la diferencia cualitativa de ser norma general la ley y norma particular el efecto de la reglamentación. El ejecutivo no puede legislar –salvo que se trate de facultades extraordinarias o de los estados de excepción de acuerdo con los términos de la

Constitución– pero sí puede regular, porque toda legislación es normativa, pero no toda normatividad es legislativa, pues la norma es género y la ley es especie.

"...".

Por todo lo anterior las peticiones de la demanda no han debido prosperar, tal como lo solicitó el agente del Ministerio Público.

CONSUELO SARRIA OLCOS

Fecha ut supra.

VALOR COMERCIAL/INFORMACIÓN TRIBUTARIA/VALOR CORRIENTE EN PLAZA/ IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

> **No es cierto, por tanto, que la única prueba oficial admisible la constituyeran las "certificaciones" que, supuestamente, debían expedir los entes que se relacionan en el inciso 5o. del artículo 90 ib. pues aún en el hipotético caso de que la norma pudiera tener alguna aplicación en el punto de que se habla, en parte alguna dispone la misma que el funcionario deba obtener determinadas "certificaciones" previas; lo que dispone dicha norma es que este puede fijar un precio de enajenación acorde con la índole, caracteres y estado de los activos, "atendiendo" a la información estadística producida por las entidades de que el inciso hace mención, que es disposición distinta de la de exigir, imperativamente, las "certificaciones" de tales entidades, haciéndole decir a la norma lo que, evidentemente, no dice... Habiendo establecido la Administración que las facturas o documentos equivalentes exhibidos en el curso de la inspección tributaria, mostraban, "como monto de la operación, valores inferiores al corriente en plaza" se hallaba plenamente autorizada por el artículo 453 antes citado, para "considerar" como importe de la operación "el corriente en plaza" sin ninguna clase de "certificaciones" o de investigaciones especiales de mercado, no previstas por tal norma.**

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 5991. Apelación sentencia de 9 de septiembre de 1994 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Impuestos sobre las ventas del 5o. bimestre período impositivo de 1989. Actor: ASHE Y CÍA. S.A. FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, en representación de la parte demandada, mediante apoderada, contra la sentencia de primer grado, de 9 de septiembre de 1994, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en el contencioso de restablecimiento fiscal referente al impuesto sobre las ventas de 5o. bimestre de 1989, promovido por ASHE Y CÍA. S.A, contra la liquidación de revisión No. 053 de 10 de junio de1992 y la resolución No. 10013 de 6 de julio de 1993, expedidas por la Unidad de Liquidación y la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali.

Sobre el recurso, cumplido el trámite propio de la instancia, procede a resolver la Sala.

ANTECEDENTES

Previos inspección tributaria y requerimiento especial, el acto liquidatorio impugnado adicionó, en suma de $32.031.447, los ingresos brutos declarados en el período; rechazó impuestos descontables por $54.443; y aplicó sanción por inexactitud en cuantía de $5.088.941, pues, según la facturación exhibida, se habrían efectuado "ventas de sus productos a un valor inferior al corriente en plaza". La actuación se mantuvo al resolver el recurso gubernativo.

LA DEMANDA

El apoderado de la actora consideró vulnerados los artículos 6o., 29 y 228 de la Constitución Política; 170 del Código Contencioso Administrativo y, 90, 453 y 683 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La actuación acusada, no estuvo presidida por el espíritu de justicia que disponía la ley tributaria, porque un grupo de funcionarios de la Administración pretendió forzar la corrección de la declaración del período, para "incrementar unos ingresos", sin documento alguno que desvirtuare la contabilidad de la contribuyente, derivándose en la improcedencia de la liquidación oficial.

La Administración denegó la práctica de inspección con intervención de peritos contadores, solicitada con la contestación del requerimiento especial y la interposición del recurso gubernativo, argumentándose la inconducencia de la misma, por obrar ya verificación directa de los funcionarios impositivos, pero sin advertir que la constatación documentaria era de cargo de los peritos y la elección del derecho aplicable, de cuenta del juez; sobre el valor probatorio de la inspección tributaria y la "omisión del

cuestionamiento de la prueba pericial", se reproducen apartes de la sentencia de esta Corporación, de 4 de junio de 1993, dictada en el proceso No. 4467, con ponencia del Consejero Dr. Jaime Abella Zárate.

Se desestimó la certificación del revisor fiscal, "sobre la conformación de la contabilidad de la compañía por el período en cuestión, aportada con ocasión de la respuesta al requerimiento", que comprobaría, "que no se habían dado ni una razón ni un hecho que permitiera modificar la liquidación privada y adicionar ingresos", obrándose negligentemente y con grave desmedro del principio de economía.

La adición de ingresos en cuestión, se habría basado, no en certificación oficial, que la Administración dijo que no existía ni era necesaria al efecto, sino en cotizaciones del mercado local de otras compañías que desplegaban actividad similar en el período, como si el mismo estuviera constituido solo por éstas, infringiéndose los artículos 90 y 453 del Estatuto Tributario (sobre "determinación de la renta bruta en la enajenación de activos" y "valor de las operaciones subfacturadas o no facturadas") y 6o. y 29 de la Constitución, pues los "cruces" con terceros solo servirían para cotejar información, no para "derivar precisiones".

Finalmente, niega que existiera igualdad de las actividades de la sociedad con las de las compañías", Distribuidora de Papeles S.A. y Suministradora de Papel, Ltda., según se desprendería de los respectivos certificados de existencia y representación legal.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, argumentando que la Administración en los actos impugnados confirmó lo establecido a través de la visita de sus funcionarios, referente a la venta de los productos de la actora a un valor inferior al corriente en plaza, determinándose tales valores por el sistema de cruce de información, la que originó una adición de ingresos, de conformidad con lo establecido en los artículos 453 y 463 del Estatuto Tributario.

Finalmente afirmó que las glosas planteadas por los funcionarios de la Administración no podrán ser desvirtuadas por la actora, toda vez que por medio de las mismas no fueron desconocidas la oferta y demanda existente en materia comercial, ni la costumbre mercantil, que tiene fuerza de ley siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente.

LA SENTENCIA

El Tribunal Administrativo del Valle mediante la sentencia apelada accedió a las súplicas de la demanda.

Con fundamento en los artículos 463 y 90 incisos 4o., 5o. y 6o. del Estatuto Tributario, concedió razón a la accionante, en cuanto a que la Administración obró sin

fundamento legal, pues "no aplicó la normatividad que regula la facultad para presumir ingresos y más concretamente, no determinó el valor comercial de los bienes, sino que por medio de cruces de información presumió los ingresos por el período mencionado sin consultar las entidades competentes señaladas en el artículo 90 *ibídem,* a fin de establecer el precio de enajenación de los bienes que son materia de controversia en este proceso".

En relación con la materia referente al cruce de información citó y transcribió apartes de la sentencia de esta Corporación de junio 13 de 1986.

De acuerdo con lo anterior, el *a-quo* encontró desvirtuada la adición a los ingresos y en consecuencia, levantó la sanción por inexactitud.

EL RECURSO

La apoderada de la Administración interpuso oportunamente recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, y lo sustentó señalando que el "cruce de información"en materia tributaria ha evolucionado, y ya no se refiere a un simple cruce o confrontación de valores entre lo declarado por el contribuyente y la información de un tercero, y que con las amplias facultades establecidas a través de los decretos 2503 de 1987 y 624 de 1989, y de la ley 49 de 1990, se realiza una investigación de fondo por parte de funcionarios idóneos, teniendo en cuenta no sólo el precio de venta, sino otros factores, como el hecho consistente en que las ventas se realicen a sociedades que están conformadas por los mismos socios y familiares entre sí.

Finalmente manifestó su desacuerdo con el Tribunal, al respecto cita una jurisprudencia del Consejo de Estado proferida en 1986, indicando que el Consejo de Estado ha variado tal jurisprudencia y que la Constitución de 1991 creó un sistema que atiende al debido proceso y al espíritu de justicia, pero protegiendo los intereses del fisco.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado de la sociedad actora solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia, alegando en síntesis, que los datos estadísticos pueden producirse por la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pero el carácter de "estadísticos" requiere un proceso más complejo que el simple "cruce de información" de conformidad con lo establecido en el artículo 90 del Estatuto Tributario, que constituye norma aplicable, ya que en los impuestos de renta y ventas la fijación administrativa de precios está regulada por el sistema previsto en el citado artículo 90 del Estatuto Tributario.

La apoderada de la Administración, dentro de esta oportunidad procesal, solicitó la revocatoria de la sentencia de primera instancia y alegó, con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado de marzo 10 de 1995, expediente 5927, que en este

caso, tratándose del impuesto a las ventas, no era aplicable el artículo 90 del Estatuto Tributario, que constituye norma especial del impuesto sobre la renta, sino los artículos 453, 463, 756 y 762 del Estatuto Tributario, referentes a la determinación de las operaciones subfacturadas o no facturadas, tomando como base el "corriente de la plaza".

La señora Procuradora Séptima Delegada ante esta Corporación solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia, manifestando que como no existe en materia del impuesto a las ventas normas específica que prevea el procedimiento para determinar el valor corriente en plaza de los bienes enajenados, es necesario acudir a la analogía para aplicar una norma que regula situaciones similares en otro tipo de impuesto administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Concluyó alegando que para el Ministerio Público no es suficiente prueba la información sobre precios de productos similares obtenida de otras empresas comercializadoras, porque no tiene la fuerza necesaria para desvirtuar los registros contables de la sociedad, ni la presunción de veracidad, y que, el cruce de información es un medio para obtener pruebas con suficiente fuerza de convicción, dirigidas a buscar la verdad real y desvirtuar la presunción de veracidad y por lo tanto, la jurisprudencia citada por el Tribunal, así hayan transcurrido varios años desde su expedición y los mecanismos de información estén perfeccionados, continúa vigente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación que le concede la ley, la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, estableció que la actora, por el período discutido (5o. bimestre de 1989), efectuó ventas por valores inferiores al "corriente en plaza" a las sociedades Distribuidora de Papeles y Tintas Ltda., Papeles Ltda., Vapa Ltda. y Criva Industrial Ltda., encontrando una diferencia entre el precio de venta y el precio corriente en plaza del orden de $32.031.447.

La Administración, con fundamento en lo establecido en los artículos 756 del Estatuto Tributario, referente a la autorización otorgada a los funcionarios competentes para adicionar los ingresos, y 453 en concordancia con el 463 ib., aplicó la presunción consagrada en esta norma, tomando como valor de las operaciones por ventas, el "corriente en plaza".

La sociedad actora, en la vía gubernativa y en la jurisdiccional, insistió en que para la procedencia de la adición de ingresos eran necesarios los datos estadísticos oficiales, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 5o. del artículo 90 del Estatuto Tributario, y no el simple cruce de información realizada por la Administración.

Como los aspectos planteados en la apelación y en lo alegatos de conclusión, sobre los cuales debe decidir la Sala, fueron materia de análisis en el proceso 5927, entre las

mismas partes y por idénticos motivos, pero por un bimestre diferente al discutido en esta oportunidad, la Sala reitera las consideraciones expuestas en el fallo de marzo 10 de 1995, en el cual se precisó:

> "Como lo advierte la apelante, en el curso de la actuación la Administración realizó cruces de información y produjo pruebas referentes a. la disparidad de precios de mercado para productos de la misma especie, necesariamente tales pruebas debían tenerse por 'oficiales', además, enteramente ajustadas a las autorizaciones de los artículos 684, 688 y 779 del Estatuto Tributario, entre otras normas, y cuya desvirtuación solo era previsible mediante plena prueba contraria. No es cierto, por tanto, que la única prueba 'oficial' admisible la constituyeran las 'certificaciones' que, supuestamente, debían expedir los entes que se relacionan en el inciso 5o. del artículo 90 ib., pues aún en el hipotético caso de que la norma pudiera tener alguna aplicación en el punto de que se habla, en parte alguna dispone la misma que el funcionario deba obtener determinadas 'certificaciones' previas; lo que dispone dicha norma es que este puede fijar un precio de enajenación acorde con la índole, caracteres y estado de los activos, 'atendiendo' a la información estadística producida por las entidades de que el inciso hace mención, que es disposición distinta de la de exigir, imperativamente, las 'certificaciones' de tales entidades, haciéndole decir a la norma lo que, evidentemente, no dice; si el funcionario, al señalar el precio de enajenación, no 'atendió' a los aludidos datos estadísticos, es asunto que, en todo caso, no aparece probado en el proceso ni, por ende, puede ser objeto de controversia.
>
> "Tampoco es cierto que la norma en cuestión, según se pretende en la demanda y la sentencia, fuera aplicable al caso, pues se oponía a ello el principio de especificidad, del articulo 5o. de la Ley 57 de 1887.
>
> "El artículo 90 del Estatuto Tributario que reprodujo los artículos 18 y 19 del decreto 2053 de 1974 y 76 del Decreto 2247 de 1974, entre otros, era, claramente, una norma de carácter general en materia del impuesto sobre la renta que, por ningún motivo, podía preferir a las normas especiales del impuesto sobre las ventas o "impuesto al (sic) valor agregado", que dice la demandante, contenidas en los artículos 453 y 463 del mismo Estatuto Tributario, las cuales reprodujeron, respectivamente, los artículos 47 y 11 del decreto 3541 de 1983, Estatuto específico del impuesto sobre las ventas.
>
> "Así las cosas, habiendo establecido la Administración que las facturas o documentos equivalentes exhibidos en el curso de la inspección tributaria, mostraban, "como monto de la operación, valores inferiores al corriente en plaza", se hallaba plenamente autorizada por el artículo 453 antes citado, para "considerar", como importe de dicha operación, "el corriente en plaza", sin ninguna clase de "certificaciones" o de investigaciones especiales de mercado, no previstas por tal norma, precisamente, por preverse en ésta el medio de defensa de la "prueba en contrario", que jamás utilizó la demandante en debida

forma. El experticio contable practicado en la instancia, no permitía "abundar" en el campo de la prueba, sencillamente por no ser conducente en lo que tocaba al valor "real" de mercado de los productos materia de las ventas glosadas, toda vez que, como acertadamente lo anota la parte demandada, se limitaba a testimoniar sobre la corrección de los valores contabilizados, que eran los mismos declarados, pero sin que se desvirtuara el valor de mercado establecido por la Adminisitración, que demostraba, objetivamente, que los valores facturados, contabilizados y declarados, se hallaban por debajo de los reales".

De conformidad con las anteriores consideraciones, la Sala le dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la Administración y procederá a revocar la sentencia apelada.

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

FALLA:

Revócase la sentencia 9 de septiembre de 1994, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en el contencioso de restablecimiento fiscal promovido por ASHE Y CÍA. S.A, en relación con los actos de liquidación y resolución del recurso existente, referentes al impuesto sobre las ventas del 5o. bimestre de 1989.

En su lugar, deniéganse las súplicas de la demanda.

La doctora MYRIAM HERLINDA RONCANCIO TÉLLEZ tiene personería para obrar por la parte demandada.

COPÍESE, PUBLÍQUESE, NOTIFÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

NOTA DE RELATORÍA: Reiteración Jurisprudencial de la sentencia de marzo 10 de 1995 expediente 5927.

COSTOS EN SERVICIOS-Determinación/**INGRESO FISCAL**-Depuración

En términos económicos e impositivos, particularmente tratándose del impuesto sobre la renta, las ventas de servicios no difieren, sustancialmente, de las de productos o manufacturas, pues, en cualquier caso, el ingreso se sujeta al procedimiento de reducción o depuración, previsto por el artículo 26 del Estatuto Tributario, para obtener la renta líquida o base imponible. A su vez, el proceso de fijación del costo del servicio,o del producto o la manufactura, que hace parte de dicha síntesis de la renta líquida, si bien, contablemente, puede ofrecer diferencias significativas según el origen o procedencia del ingreso, son éstas exclusivamente del método, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con el que se persigue que el respectivo reporte financiero presente la mayor exactitud posible, pero que no necesariamente condiciona la admisibilidad fiscal del costo como lo pretende la Administración.

CONTABILIDAD-Valor Probatorio/**COSTOS**-Rechazo/**PRINCIPIO DE CONTABILIDAD/SANCIÓN POR INEXACTITUD**-Improcedencia

La contabilidad es solo un medio de prueba de las transacciones y operaciones de quienes la lleven y tengan registrada, sean, o no obligados a ello, de suerte que si la misma no se tiene, o no se exhibe, o muestra determinadas irregularidades, pero el interesado dispone de otros elementos probatorios a los que la ley atribuye mérito, a lo sumo cabría una sanción pecuniaria de orden contable contra el obligado. Por eso dice el artículo 655 ib., que el adicional rechazo de "costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos",

únicamente procede, cuando éstos "carezcan de soporte en la contabilidad, o no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes..."; si la ausencia de contabilidad no puede, por sí sola, entenderse como causa determinante del rechazo de ciertos *ítems* de las declaraciones tributarias, menos puede serlo la aplicación de principios o métodos contables que no son de común aceptación, excepto que se probara que de la utilización de los mismos surja, inequívocamente, el fraude al fisco.

SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS/COSTOS EN HONORARIOS/ SANCIÓN CONTABLE/ SANCIÓN POR INEXACTITUD

De hecho, el sistema de juego de inventarios, que se dice empleado por la contribuyente, es compatible con actividades manufactureras o comerciales, que suponen existencias de materias primas, productos en proceso y artículos terminados o mercancías, al principio y al fin de cada año, y un renglón específico de "compras" del período, pero no en relación con la prestación de servicios, cuyo producto tiene más de "honorarios" que de "ventas" y cuyos costos difícilmente se pueden atribuir "directamente" a los ingresos, debiendo imputarse los mismos a cuentas de gastos operacionales, o gastos generalesy de administración. Sin embargo, independientemente de que el procedimiento de determinación de los costos en cuestión fuera, o no, el indicado, lo cierto es que, no discutida ni desvirtuada la existencia de los mismos, no es viable que, por un tecnisismo contable que, cuando más, daría lugar a una multa, de la misma naturaleza, se deniegue su reconocimiento.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 7131, Apelación sentencia de 28 de febrero de 1995 del Tribunal Administrativo de Santander. Impuesto sobre la renta del período impositivo de 1989. Actor: Clínica La Merced S.A. FALLO.

El Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, en representación de la parte demandada, mediante apoderada, apela de la sentencia de primer grado, de 28 de febrero de 1995, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, en el contencioso de restablecimiento fiscal referente al impuesto sobre la renta del período impositivo de 1989, promovido por CLÍNICA LA MERCED, S.A., contra la liquidación de revisión No. 091 de 30 de julio de 1992 y la resolución No. 50002 de 9 de junio de 1993, expedidas por la Unidad de Liquidación y la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas de Santander.

Sobre el recurso, cumplido el trámite propio de la instancia, procede a resolver la Sala.

ANTECEDENTES

Previo requerimiento especial, basado en inspección tributaria, la liquidación impugnada rechazó "compras" ($29.770.000), por contabilización, incorrecta, y "deducciones" no comprobadas ($528.564 y $132.710, estas últimas, no discutidas por la accionante), habiéndose aplicado sanciones por inexactitud ($5.880.000) y libros de contabilidad ($2.304.000). El acto liquidatorio fue parcialmente reformado por la resolución que decidió el recurso gubernatívo, en el sentido de reconocer la partida discutida de deducciones ($528.564) y reliquidar la sanción por inexactitud, únicamente sobre el valor de las deducciones no discutidas ($132.710), considerando que, respecto de la partida de "compras", que originalmente fue parte de la base de liquidación de la sanción, se había dado solo una disparidad de criterios sobre el sistema contable aplicable, no "inexistencia o inexactitud".

LA DEMANDA

Indica violados los artículos 363 de la Constitución Nacional, sobre el principio de equidad, 62, 104, 107, 654, literal e), 742, 744, 745 y 683 del Estatuto Tributario, 98 de la ley 9a. de 1983 y 31 del decreto 187 de 1975.

Explica, en relación con las "compras" ($29.770.000), haberse realizado las mismas por concepto de material quirúrgico, necesario para la producción de la renta del período, y cuya contabilización se habría hecho, no según se dijo en la resolución del recurso, "como ingresos, servicios cirugía", sino por el aludido concepto "compras" y restándose de la renta bruta como costo; y que si bien la sociedad estableció el costo de los activos movibles por juego de inventarios, esto no habría incidido en el costo de ventas, "pues está afectado únicamente el costo de los ingresos por concepto de servicios hospitalarios y de cirugía, vale decir, no se están (sic) imputando doblemente, como costo y como gasto (art. 62, E. T.)"; añade, que la circunstancia de que las compras en cuestión se hubieran tratado como deducciones, "hasta el 15 de julio de 1989", y luego, según "comprobante de contabilidad No. 8762", se trasladaran de la cuenta "gastos generales" a la cuenta "compras", no se quitaría deducibilidad a dichas erogaciones, sino que se estaría demostrando, que la contribuyente cambió el sistema contable de aquéllas, por razones de reestructuración y sistematización contable, "sin incurrir en doble sistematización y mucho menos en fraude contable"; de otro lado, el manejo contable de costos y gastos no exigiría presupuestos especiales, pudiéndose trasladar las compras, de gastos generales a costos por compras, como se hizo..

Prosigue, que tan no habría incurrido la sociedad en omisión o inclusión de costos y gastos inexistentes, que se le exoneró de sanción por inexactitud.

Asimismo, que el registro de inventarios se habría realizado en medios magnéticos, con fundamento en el artículo 31, letra b), del decreto 187 de 1975, mostrándose detalladamente las existencias y cuyo listado se habría exhibido a la comisión visitadora, de modo que no se habría incurrido en irregularidad contable alguna, de las contempladas por el artículo 654, letra e), del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA

Dice que, ateniéndose más a lo sustantivo que a lo procedimental, conforme al artículo 228 de la Carta, se entiende promovida la demanda, apropiadamente, "contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, persona jurídica de derecho público, según lo dispuesto por la ley 49 de 1990 en su artículo 35, ya que dicho ente compareció al proceso y tuvo, por ende, oportunidad de ejercer sus derechos ..."

Advierte que la demandante es una empresa de servicios, para satisfacer necesidades de salud de la comunidad, cuya contabilidad no podría evaluarse con criterio meramente mercantil, pues estaría encaminada, "a medir lo que cuesta, en términos económicos, curar a un paciente que demanda los servicios médicos asistenciales"; es decir que, conceptualmente, se trataría de una "contabilidad de costos", mediante la cual, entidades de servicios como bancos, colegios y hospitales, harían su medición contable. Así, mientras en la actividad comercial el costo de las mercancías vendidas estaría formado por el precio de compra, en la actividad manufacturera o de servicios el costo de venta se integraría, por los "costos directos" o materiales (en el caso, "vendas, suturas, prótesis metálicas, sustancias desinfectantes, medicamentos, etc."), "mano de obra directa" (pago del personal médico y paramédico) y "costos indirectos, mano de obra indirecta y otros, como son el pago de servicios públicos"); en el costo de venta, iría incluido el precio de las compras, "y por ello, no se puede pretender que de los ingresos recibidos, se deduzca el costo de tales adquisiciones, sino que debe restarse la totalidad del costo de venta"; del mismo modo, la prestación del servicio generaría "ingresos por servicios" o "por la prestación de servicios" o, simplemente, "servicios".

Así las cosas, la contabilidad de la demandante se ajustaría a las normas legales y contables, no siendo razonable que, por no haberse llamado "ventas" a los ingresos declarados, sino "ingresos por prestación de servicios", se desconociera el costo en compras y se dijera infringido "el proceso depurativo de la renta, contemplado por el artículo 26 del E. T.", cuando, "la única razón de la inconsistencia de los actos acusados es la falta de conocimiento y manejo de la contabilidad de costos de los funcionarios que intervinieron en su expedición ..."

Por otro aspecto, sostiene que la aceptación de costos y gastos no depende del manejo contable de éstos, pues los efectos de una norma no dependerían de "las aparentes, pero inocuas, impropiedades en que pueden incurrir sus destinatarios (...).

Para el caso de la aceptación de costos, lo importante es que guarden relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos, tal como lo dispone el artículo 107 del E. T.", en consonancia con el 228 de la Carta, sobre prevalencia del derecho sustancial en relación con cuestiones meramente formales o accidentales, requisitos que sería fácil establecer, en el caso, ya que el costo del material quirúrgico, como de los demás elementos mencionados antes, "guardan relación de causalidad y necesidad con los ingresos recibidos. Carecerían, pues, de fundamento, las afirmaciones de la parte demandada, en el sentido de que las compras de materiales quirúrgicos no constituyeran costo, por ser contrarias a la realidad y resultar, el rechazo de dichas compras, violatorio de los artículos 62, 107 y 742 del Estatuto Tributario, por lo que, igualmente, quedarían sin fundamento las sanciones aplicadas.

EL RECURSO

Niega que la Administración desconociera la existencia de los costos en controversia, siendo que lo que se había argumentado, era que las erogaciones por material quirúrgico, no podían afectar el costo de las ventas, "cuando de acuerdo a su misma contabilidad, los ingresos no son tratados como enajenación de activos movibles, sino como ingresos por servicios. Además, la determinación del costo lo efectuó la empresa por el método de juego de inventarios ..."

Al respecto, el Tribunal habría olvidado que la Administración debía aplicar, estrictamente, las normas y procedimientos existentes, los que impedirían que, obteniéndose un ingreso por prestación de servicios y manejándose una cuenta de ingresos por prestación de servicios, se afectara un costo de ventas y, menos, por juego de inventarios, que el artículo 62 del Estatuto Tributario reservaría a la determinación del costo de los activos movibles enajenados.

En lo atinente a la sanción por libros, sostiene que, según lo expuesto en la resolución del recurso gubernativo, la misma procedía por incumplimiento del artículo 31 del decreto 187 de 1975, pues la contribuyente había omitido "discriminar los inventarios en el libro oficial de inventarios y balances, según se pudo establecer en la inspección contable", omisión que constituiría irregularidad sancionable, a términos del artículo 654, literal e), del Estatuto Tributario, y que no cabía suprimir, como lo hizo la sentencia apelada, pues no era consecuencia de los rechazos impugnados, solicitándose mantenerla, "de conformidad con el literal c) (sic) del artículo 654 del Estatuto Tributario ..."

ALEGATO DE LA PARTE DEMANDADA

Se reafirma en los argumentos fundamentales de su recurso, en particular, en lo tocante a la determinación de costos y a la procedencia de la sanción por libros de contabilidad.

Ni la demandante, ni el Ministerio Público, presentaron alegatos de conclusión en este proceso.

LA SALA CONSIDERA

En términos económicos e impositivos, particularmente tratándose del impuesto sobre la renta, las ventas de servicios no difieren, sustancialmente, de las de productos o manufacturas, pues, en cualquier caso, el ingreso se sujeta al procedimiento de reducción o depuración, previsto por el artículo 26 del Estatuto Tributario, para obtener la renta líquida o base imponible.

A su vez, el proceso de fijación del costo del servicio, o del producto o la manufactura, que hace parte de dicha síntesis de la renta liquida, si bien, contablemente, como bien lo advierten la sentencia y la parte demandada, puede ofrecer diferencias significativas según el origen o procedencia del ingreso, son éstas exclusivamente del método, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, con el que se persigue que el respectivo reporte financiero presente la mayor exactitud posible, pero que no necesariamente condiciona la admisibilidad fiscal del costo como lo pretende la Administración.

La Sala tiene establecido, que la contabilidad es solo un medio de prueba de las transacciones y operaciones de quienes la lleven y tengan registrada, sean, o no, obligados a ello, de suerte que si la misma no se tiene, o no se exhibe, o muestra determinadas irregularidades, pero el interesado dispone de otros elementos probatorios a los que la ley atribuye mérito, a lo sumo cabría una sanción pecuniaria de orden contable contra el obligado. Por eso dice el artículo 655 ib., que el adicional rechazo de "costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos", únicamente procede, cuando éstos "carezcan de soporte en la contabilidad, o no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes ..."; si la ausencia de contabilidad no puede, por sí sola, entenderse como causa determinante del rechazo de ciertos ítems de las declaraciones tributarias, menos puede serlo la aplicación de principios o métodos contables que no son de común aceptación, excepto que se probara que de la utilización de los mismos surja, inequívocamente, el fraude al fisco.

Ahora bien, no se considera que, en el caso, la demandante debiera probar la existencia material de los costos glosados, pues la Administración no la discute, tratándose, como también lo reconoce ésta, de simple disparidad de criterios, en cuanto al sistema de determinación de dichos costos, pero sin que se demuestre que el sistema aplicado por la contribuyente, en su contabilidad y declaración, aparte de no ser el contablemente idóneo, implicara disminución indebida de la base imponible y del impuesto, o cualquier otro beneficio, al margen de las normas tributarias.

De hecho, el sistema de juego de inventarios, que se dice empleado por la contribuyente, es compatible con actividades manufactureras o comerciales, que suponen existencias de materias primas, productos en proceso y artículos terminados o mercancías, al principio y al fin de cada año, y un renglón específico de "compras" del período, pero no en relación con la prestación de servicios, cuyo producto tiene más de "honorarios" que de "ventas" y cuyos costos difícilmente se pueden atribuir

"directamente" a los ingresos, debiendo imputarse los mismos a cuentas de gastos operacionales, o gastos generales y de administración.

Sin embargo, independientemente de que el procedimiento de determinación de los costos en cuestión fuera, o no, el indicado, lo cierto es que, no discutida ni desvirtuada la existencia de los mismos, no es viable que, por un tecnicismo contable que, cuando más, daría lugar a una multa, de la misma naturaleza, se deniegue su reconocimiento.

Por lo que hace a la sanción por libros de contabilidad, en la sentencia recurrida no se da otra razón, para su levantamiento, que la de que no exista motivo legal para mantener el rechazo de las compras; pero como, según acertadamente lo advierte la apelante, la aplicación de dicha sanción se basó en causas distintas de las que motivaron el rechazo de las compras, y que, adicionalmente, no fueron desvirtuadas por la demandante, pues se limitó a meras afirmaciones sobre la presunta corrección del "registro de inventarios", el fallo debe ser revocado en este aspecto, procediendo, por tanto, la siguiente nueva liquidación:

CLÍNICA LA MERCED, S. A.

NIT: 890.200.141-8

AÑO GRAVABLE: 1989

	CONCEPTO	**BASE IMPON**	**IMPUESTO**
	RENTA		
	Total impuesto a cargo, según liquidación privado, cuya firmeza declaró la sentencia recurrida ...		$ 2.404.000
(–)	RETENCIONES		
	Determinadas por la misma liquidación privada:	$.9.412.000	
(–)	SALDO A FAVOR EN 1988		
	Determinado por la misma liquidación	917.000	10.329.000
			($ 7.925.000)
(+)	SANCIÓN		
	Por libros de contabilidad, según la liquidación oficial impugnada:		2.304.000
TOTAL SALDO A FAVOR			**$ 5.621.000**

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

FALLA:

Revócase parcialmente la sentencia apelada.

En su lugar, modifícase la liquidación privada de la sociedad CLÍNICA LA MERCED, S. A., NIT: 890.200.141-8, por el ejercicio gravable de1989, que dicha sentencia declaró en firme, con saldo a favor de $7.925.000.

Como consecuencia, fíjase en la suma de CINCO MILLONES SEISCIENTOS VEINTIÚN MIL PESOS ($5.621.000), el valor del saldo a favor de la citada sociedad, por el mencionado período, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva del presente fallo.

La Dra. LUCETTE GUARÍN PULECIO tiene personería para obrar en nombre de la parte demandada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

CORRECIÓN DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA/LIQUIDACIÓN DE CORRECIÓN ARITMÉTICA/LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN/REQUERIMIENTO ESPECIAL

La facultad conferida a la Administración, por el artículo 589 del Estatuto Tributario, para practicar la liquidación oficial de corrección dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud, no la autoriza para cuestionar aspectos de fondo, como sucedió en el caso de autos cuando a través del cuestionamiento de la actividad económica de la contribuyente, rechazó la corrección de la liquidación privada inicial por ella presentada, sin tener en cuenta que tales aspectos deben discutirse mediante el procedimiento de determinación oficial del gravamen. La actuación de la Administración, consistente en negar la solicitud de corrección de la declaración de renta de la actora correspondiente al año gravable de 1990, con el argumento de que "la contribuyente informa una actividad económica que no corresponde a las señaladas por la Dirección de Impuestos Nacionales", no se ajustó a derecho, toda vez que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, si la Administración pretendía desconocer la modificación propuesta de la liquidación privada, en cuanto a la determinación de las bases gravables y el tributo de la contribuyente, debió acudir al procedimiento de la liquidación oficial de revisión, previo requerimiento especial, para garantizar el derecho de defensa del administrado, mediante el cual la Administración está facultada para revisar el fondo de la declaración tributaria, con el fin de obtener la correcta determinación del gravamen.

ACTIVIDAD ECONÓMICA/CORRECCIÓN DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA

La actividad económica es aquella ejercida habitualmente y que constituye el giro ordinario del negocio o profesión del contribuyente, sin que el hecho de haber obtenido la actora mayores ingresos en el año de 1990 por otros conceptos esporádicos u ocasionales, como la liquidación de la sociedad conyugal de la cual era parte, determinara la modificación de la base gravable y del impuesto de la actora a través del procedimiento de corrección previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, máxime cuando para le época en que fueron presentadas la declaración privada y el proyecto de corrrección, no había sido expedida la ley 6a. de 1992, que estableció en su artículo 76 una sanción por informar una actividad económica diferente a la que correspondía o a la que le hubiera señalado la Administración, lo que tampoco se demostró en el proceso.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D. C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 7134. Apelación sentencia de febrero 16 de 1995 del Tribunal Administrativo de Antioquia. Impuesto Renta 1990. Actor: Sonia Ortega Saldarriaga. FALLO.

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la entidad demandada, contra la sentencia de febrero 16 de 1995, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho contra las resoluciones números 0977 de septiembre 4 de 1992 y 0058 de abril 30 de 1993, expedidas por las Divisiones de Liquidación y Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Antioquia, respectivamente.

ANTECEDENTES

La actora, señora SONIA ORTEGA SALDARRIAGA, presentó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable de 1990, el 20 de junio de 1991.

El. 23 de abril de 1992, la actora presentó ante la Administración proyecto de corrección de su declaración privada, con el fin de "modificar los renglones 23 (GB) y 24 (GC), y declarar en cero (0) el renglón 31 (LD), ya que los valores allí consignados corresponden a ganancia ocasional e impuesto por liquidación de sociedad conyugal, acto éste que según los artículos 47, 277 y 398 del Estatuto Tributario y concepto 019544 de agosto 19 de 1989, no causa ganancia ocasional ni impuesto, pues se trata de ingresos provenientes de gananciales" (fl. 58).

El 4 de septiembre de 1992 la Administración expidió la resolución número 0977, mediante la cual negó la petición formulada por la actora, respecto de la solicitud de corrección de la declaración de renta por el año gravable de 1990, argumentando que en el proyecto de corrección la contribuyente informó una actividad económica que no correspondía a las señaladas por la Dirección de Impuestos Nacionales.

Contra la anterior resolución la actora interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue decidido por la Administración a través de la resolución número 0058 de abril 30 de 1993 confirmando la resolución 0977 de 1992, quedando así agotada la vía gubernativa.

LA DEMANDA

El apoderado de la actora consideró vulnerados los artículos, 29, 121 y 122 de la Constitución Política; 84 del Decreto 01 de 1984, 580, 589 y 746 del Estatuto Tributario; 76 de la ley 6a. de 1992; y las resoluciones 356 y 2266 de marzo 12 y noviembre 3 de 1992, respectivamente.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación de la ley por indebida interpretación de la misma.

Cuando la contribuyente presentó la declaración de renta por el año gravable de 1990, de acuerdo con lo establecido en el artículo 50 de la ley 49 de 1990, sólo existía la obligación de declarar la actividad, sin que norma alguna previera las consecuencias de no declarar la actividad de conformidad con las instrucciones de la Administración.

2. Violación de la ley por indebida interpretación de la misma en lo que hace a los motivos o antecedentes de hecho y en lo referente a la resolución 00977 de 4 de septiembre de 1992.

La Administración incurrió en error de hecho al afirmar que la contribuyente había informado una actividad económica que no correspondía a las señaladas por la Administración puesto que la contribuyente, en su proyecto de corrección, señaló el código 909, que de acuerdo con las instrucciones vigentes en el momento de presentar la declaración de renta por el año gravable de 1990 correspondía a servicios profesionales y asesoría, y por lo tanto, constituía el código más compatible con la actividad de decoradora desarrollada por la actora, de acuerdo con lo establecido en las resoluciones números 356 y 2266 de 1992.

Con fundamento en el artículo 121 de la Constitución Política, afirmó que las competencias son legales y por ello la Administración carece de competencia para "encajonar" las actividades o su denominación, a tal punto que sólo se considera violatoria la conducta consistente en no declarar la actividad o en declarar una diferente a la real, siendo este último comportamiento sancionable a partir de la ley 6a. de 1992.

3. Violación de la ley por indebida interpretación de la misma en lo que hace al. rechazo de la solicitud de corrección por motivos que no vician dicha solicitud

Explicó que ni siquiera entendiéndose que la contribuyente incurrió en un error al emplear el término "decoradora" en lugar de "asesorías profesionales" esa pretendida irregularidad constituye una razón para que la Administración se hubiera negado válidamente a la solicitud de corrección.

Indicó que 1o anterior resulta confirmado por el hecho consistente en que la no información de la actividad económica no se consideraba como causal de rechazo del denuncio rentístico, sino que en los términos del artículo 650-2 del. Estatuto Tributario (adicionado por el artículo 51 de la ley 49 de1990), lo que se sancionaba con multa era la no información de la actividad económica y no, el señalamiento de una actividad diferente, que solo vino a sancionarse a partir de la ley 6 de 1992, artículo 76.

4. Violación de la ley por indebida interpretación de la misma al negarle a la administrada el ejercicio de un derecho por la falta de un requisito que la ley ha dejado de exigir, con posterioridad al momento en que ésta ha debido cumplirlo. Abuso del derecho

Manifestó que resultaba absurdo que el 4 de septiembre de 1992, cuando la posibilidad legal de corrección no era posible, la Administración se hubiera negado a recibir un proyecto de corrección, argumentando que la actividad económica señalada en éste e idéntica a la que aparece en el denuncio rentístico, no correspondía a las señaladas por la Administración.

5. Violación de la ley por indebida interpretación de la misma, referente a ambas resoluciones

La contribuyente no incurrió en error alguno al referirse a su actividad económica, y aunque ello hubiera sucedido, la única razón por la que la Administración hubiera podido negarse a recibir el proyecto de corrección, se concretaba en que la referencia de la actividad económica constituyera un elemento esencial del denuncio rentístico y por ende del proyecto de corrección, lo que requiere estipulación legal expresa.

6. Violación de la ley por indebida interpretación de la misma, basado en una indebida interpretación de los motivos de hecho

En la resolución número 0058 de1993, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, la Administración afirmó algo diferente a lo señalado en la primera resolución, puesto que ya no se dice que la actividad económica no corresponde a las señaladas por la Administración, sino que esa no es la actividad económica de la contribuyente porque se observó que tenía ingresos más importantes por otros conceptos.

Al respecto indicó que el hecho de que aparezcan otros ingresos no puede vincularse a una actividad económica del contribuyente, porque tales ingresos pueden causarse con fundamento en hechos ajenos a su actividad económica, concretamente en este caso, por la venta de activos fijos en el año de 1990 por la suma de $117.639.000, y que, de conformidad con lo establecido en el artículo 76 de la ley 6a. de 1992, las sanciones por haber declarado una actividad económica diferente a la que corresponde, sólo proceden cuando se haya probado tal hecho, lo que no sucedió en este evento.

LA OPOSICIÓN

El apoderado de la Administración se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda argumentando, con fundamento en lo establecido en los artículo 50 de la ley 49 de1990 y 76 de la ley 6a. de 1992 y en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que la actuación de la Administración se ajustó a derecho, porque, como el legislador, respecto a la información de la actividad económica en las declaraciones tributarias quiso que ésta se informara correctamente teniendo en cuenta aquella que correspondiera con la mayor fuente de ingresos del declarante, y la contribuyente no informó la actividad económica correcta, ésta debió corregir la declaración de acuerdo con lo previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia mediante la sentencia apelada accedió a las súplicas de la demanda.

En primer término precisó, que la ley 6a. de 1992 no puede entenderse como una ley de carácter interpretativo, y menos, predicar tal calidad del artículo 76 ib. que adicionó el artículo 650-2 del Estatuto Tributario, y que la mencionada ley 6a. de 1992 adicionó la normatividad existente, agregando una nueva causal de sanción por la información de una actividad económica diferente de la que corresponde o de la que hubiera señalado la Administración.

El *a-quo* no encontró error en la información suministrada por la contribuyente en la liquidación privada ni en el proyecto de corrección, ya que, de acuerdo con el acervo probatorio, la presunción de veracidad de las liquidaciones y el hecho de que la Administración no puso en duda el origen de los ingresos que se corrigen en el proyecto rechazado, se pudo concluir que la actividad principal de la actora es la de "decoradora".

Afirmó que la venta o enajenación de activos fijos o bienes de su propiedad, no constituye la ocupación habitual permanente o principal de la actora, y con mayor razón si se tiene en cuenta que durante la vigencia gravable discutida se disolvió y liquidó la sociedad conyugal de la cual era parte, y que, el volumen de ingresos determina la actividad principal del contribuyente cuando ésta de manera permanen-

te y regular adelante varias de ellas, pero cuando se trata del ejercicio esporádico de ciertas actividades, como sucedió en el sub-lite, por razones de hermenéutica y certeza no puede aplicarse el referido criterio.

Manifestó que sólo a partir de la ley 6a. de 1992 puede considerarse el error en la información de la actividad económica con carácter de esencial o sustancial, y por lo tanto, como la liquidación privada fue presentada antes de la expedición de la mencionada ley, la errónea información del código o de la actividad del contribuyente, por no constituir un dato básico, no podía dar lugar a la aplicación de sanción y menos al rechazo del proyecto de corrección de la liquidación privada, y lo indicado era corregir aún de oficio el error si éste se configuraba, en desarrollo de los principios de economía, celeridad y eficacia de la actividad administrativa.

Concluyó afirmando que la Administración incurrió en interpretación indebida de la ley, al no corresponder el supuesto de hecho aducido en los actos acusados con la realidad, toda vez que la actividad principal de la actora es la de decoradora (y en el supuesto de no corresponder su actividad a la denunciada, no era posible asignar a tal irregularidad la consecuencia jurídica atribuida por la Administración), y por lo tanto, de conformidad con lo establecido en los artículo 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo, ordenó la devolución a la actora de la suma de $10.086.000, con los intereses causados a partir de la ejecutoria de la sentencia, y ajustada tomando como base el índice de precios al consumidor.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la Administración interpuso oportunamente recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, y lo sustentó argumentando que la actividad informada en el renglón 6, de la declaración de renta por el año de 1990, y en el proyecto de corrección, esto es, "decoradora" código 909, no era la correcta, toda vez que la actividad económica del contribuyente es aquella que representa el monto más significativo de los ingresos percibidos, que en éste caso totalizaron la suma de $121.989.000, y como los ingresos declarados por la actora por concepto de honorarios ascendieron a la suma de $4.350.000, resulta claro que fiscalmente las asesorías no constituyeron la actividad económica más representativa o principal, para la actora en el año de 1990, porque sólo representaron un 3.57% del total de los ingresos.

Señaló que la Administración no podía aceptar un proyecto de corrección que consideraba presentaba un error en uno de los datos del formulario, y que tal consecuencia lógica no necesita estar contemplada expresamente en una norma, sin que al efecto se pueda sostener que por haber sido establecida la sanción por el artículo 76 de la ley 6a. de 1992, no había lugar al rechazo del proyecto, porque una cosa es la sanción por informar una actividad diferente, y otra, el rechazo de un proyecto de declaración por error en la actividad económica informada.

Con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado, indicó que consideraba improcedente la devolución de la suma de $10.086.000 ordenada por el Tribunal, porque los actos acusados no se relacionan con devolución de impuestos, sino con la obligación tributaria, y para cada evento la ley prevé procedimientos diferentes.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de la Administración reiteró los planteamientos expuestos en la sustentación del recurso de apelación, en relación con la improcedencia de la devolución ordenada por el Tribunal Administrativo de Antioquia.

La señora Procuradora Séptima Delegada ante esta Corporación solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia, manifestando que dentro del procedimiento previsto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, no se encuentra incluido dentro de su finalidad efectuar correcciones relacionadas con la información sobre la actividad económica de la contribuyente, como aspecto sustancial similar al impuesto a pagar o el saldo a favor.

La actividad económica es la ejercida habitualmente y que constituye el giro ordinario del negocio o profesión, y por lo tanto, la Administración no puede pretender que por el solo hecho de haber obtenido la actora, mayores ingresos para el año de 1990 por otros conceptos, deba variarla y acomodar su renta a ellos, sin que ello implique la calificación unilateral de la actividad de los contribuyentes, que desconoce los principios de contradicción y seguridad de las actuaciones administrativas.

Señaló que la obligación impuesta al contribuyente por el artículo 50 de la ley 49 de 1990, aplicable para la época del hecho en litigio es la de informar su actividad económica, sin que en el evento de que tal información fuera equivocada la Administración pudiera proceder como lo hizo en el sub-lite, ni darle la consecuencia que le atribuyó o presumir otra por el hecho del volumen de ingresos no provenientes de ella. Al respecto indicó que resulta extraño que la declaración de corrección no hubiese sido examinada y verificada en sus aspectos de fondo.

Finalmente alegó que la devolución de la suma pagada de más por la actora, no correspondía a la reclamación de un mayor saldo a su favor, por lo que debe serle devuelta tal suma en las condiciones señaladas por el a quo, toda vez que la corrección planteada por la actora no fue objeto de controversia y su firmeza implica dicha restitución.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Dentro del *sub-lite,* la actora presentó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable de 1990, el día 20 de junio de 1991.

El 23 de abril de 1992, la actora, de conformidad con lo establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, presentó ante la Administración proyecto de corrección

de su declaración privada, con el fin de modificar los renglones 23 y 24, y declarar en cero (0) el renglón 31, correspondientes a ganancias ocasionales e impuesto por tal concepto, respectivamente, argumentando que los ingresos provenientes de "gananciales" no constituyen ganancia ocasional.

La Administración, mediante los actos administrativos acusados negó la petición formulada por la actora, respecto de la solicitud de corrección de la declaración de renta por el año gravable de 1990, señalando que en el proyecto de corrección la contribuyente informó una actividad económica que no correspondía a las señaladas por la Dirección de Impuestos Nacionales.

La facultad conferida a la Administración, por el artículo 589 del Estatuto Tributario, para practicar la liquidación oficial de corrección dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud, no la autoriza para cuestionar aspectos de fondo, como sucedió en el caso de autos cuando a través del cuestionamiento de la actividad económica de la contribuyente, rechazó la corrección de la liquidación privada inicial por ella presentada, sin tener en cuenta que tales aspectos deben discutirse mediante el procedimiento de determinación oficial del gravamen.

Lo anterior surge del texto del artículo 589 del Estatuto Tributario (vigente para la época de presentación de la declaración privada y del proyecto de corrección), antes de ser modificado por la ley 6a. de junio 30 de 1992, que establecía:

> "Artículo 589. Correcciones que no varíen el valor a pagar, o que lo disminuyan, o aumenten el saldo a favor. Para corregir las declaraciones tributarias que no varien el valor por pagar, o que lo disminuyan, o aumenten el saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha del término para presentar la declaración, anexando un proyecto de la corrección. La Administración debe practicar la Liquidación de Corrección, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la solicitud; si no se pronuncia dentro de este término el proyecto de corrección sustituirá la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no causará sanción de corrección, y no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección."

La actuación de la Administración, consistente en negar la solicitud de corrección de la declaración de renta de la actora correspondiente al año gravable de 1990, con el argumento de que "la contribuyente informa una actividad económica que no corresponde a las señaladas por la Dirección de Impuestos Nacionales" (fl. 61), no se ajustó a derecho, toda vez que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, antes transcrito, si la Administración pretendía desconocer la modificación propuesta de la liquidación privada, en cuanto a la determinación de las bases gravables y el tributo de la contribuyente, debió acudir al procedimiento de la

liquidación oficial de revisión, previo requerimiento especial, para garantizar el derecho de defensa del administrado, mediante el cual la Administración está facultada para revisar el fondo de la declaración tributaria, con el fin de obtener la correcta determinación del gravamen.

En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia de julio 1o. de 1994, expediente 5412, Consejero Ponente Dr. Jaime Abella Zárate.

Así las cosas, no son de recibo los planteamientos expuestos por la entidad demandada con ocasión de la sustentación del recurso de apelación, en el sentido de que la actividad económica informada por la actora no era la correcta porque "la actividad económica del contribuyente es aquella que representa el monto más significativo de los ingresos percibidos, los cuales totalizaron la suma de $121.989.000 y dado que los ingresos declarados por concepto de honorarios asciende a la suma de $4.350.000, salta a la vista que fiscalmente las asesorías no fueron la actividad económica más representativa o principal en el año 1990 ..." (fls. 181 y 182), ya que, por una parte, la discusión sobre la actividad económica de la contribuyente constituye, como ya se dijo, un aspecto de fondo que la Administración debió debatir mediante el procedimiento de la liquidación oficial de revisión, previo requerimiento especial, y por otra, así como lo señalaron el Tribunal y la Procuradora Delegada, la actividad económica es aquella ejercida habitualmente y que constituye el giro ordinario del negocio o profesión del contribuyente, sin que el hecho de haber obtenido la actora mayores ingresos en el año de 1990 por otros conceptos esporádicos u ocasionales, como la liquidación de la sociedad conyugal de la cual era parte, determinara la modificación de la base gravable y del impuesto de la actora a través del procedimiento de corrección previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, máxime cuando para la época en que fueron presentadas la declaración privada y el proyecto de corrección, no había sido expedida la ley 6a. de 1992, que estableció en su artículo 76 una sanción por informar una actividad económica diferente a la que correspondía o a la que le hubiera señalado la Administración, lo que tampoco se demostró en el proceso.

Finalmente y en cuanto a la devolución ordenada por el Tribunal, la Sala mantendrá tal decisión, por no haber encontrado aceptables las argumentaciones expuestas por la Administración en el recurso de apelación y en los alegatos de conclusión, referentes a la improcedencia de la citada devolución porque "los actos administrativos que han sido demandados, no se relacionan con devolución de impuestos, sino que son actos administrativos relacionados con la obligación tributaria y en uno y otro caso la ley contempla procedimientos diferentes" (fl. 182), toda vez que la corrección planteada por la actora no fue objeto de controversia y la equivocada actuación de la Administración determinó la declaratoria de nulidad de los actos acusados, mediante los cuales, como se dijo anteriormente, la Administración rechazó aspectos de fondo sin acudir al procedimiento legal adecuado, esto es, la liquidación oficial de revisión, previo requerimiento especial, y por lo tanto, dicha declaratoria de nulidad implica, a título de restablecimiento del derecho, la devolución de las sumas

pagadas demás por la contribuyente, con los correspondientes intereses y el ajuste de valor tomando como base el índice de precios al consumidor, de conformidad con lo dispuesto en los artículo 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia de primera instancia, no estando llamado a prosperar el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada.

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

FALLA:

Confírmase la sentencia apelada.

Se reconoce a la doctora CATALINA FERGUSSON JARAMILLO como apoderada de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del memorial anexo.

CÓPIESE, PUBLÍQUESE, NOTIFÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SENTENCIA DE NULIDAD-Efectos/**COSA JUZGADA/ACTIVIDAD INDUSTRIAL**

Las sentencias de nulidad proferidas por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en ejercicio de la acción de nulidad de actos administrativos de carácter general que contempla el art. 84 del Código Contencioso Administrativo, tiene efectos de cosa juzgada *"erga omnes"* según lo consagra expresamente el art. 175 *ibídem* al señalar "la sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada erga omnes" es decir, el acto desaparece del ordenamiento jurídico frente a todo el mundo, sin limitación alguna, por lo que es obligatorio tanto para los particulares como para los funcionarios, razón por la cual, no podía el Municipio de Sibaté y tampoco el juez de primera instancia desconocer tales efectos, so pretexto de encontrar una base gravable diferente para la actividad industrial a términos de la Ley 14 de 1983

BASE GRAVABLE EN ACTIVIDAD INDUSTRIAL/ACTIVIDAD INDUSTRIAL/SUCURSAL/AGENCIA/TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO/IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Sibaté

No solo en la sentencia del 25 de septiembre de 1989, mediante la cual la Corporación declaró la nulidad del inciso 2o. del art. 1o. del Decreto 3070 de 1983, sino en reiterada jurisprudencia posterior a tal sentencia, la Sección ha sido categórica y uniforme en señalar que bajo los lineamientos de la Ley 14 de 1983 en tratándose de la actividad industrial, la base gravable sobre la cual se debía calcular el impuesto en el municipio donde se encontraba la sede fabril, estaba conformada por la totalidad de los

ingresos provenientes de la comercialización de la producción, pero excluídos los obtenidos en otros municipios, siempre y cuando la venta de la producción se realizara a través de establecimientos comerciales propios, sucursales o agencias, debidamente inscritas en el registro mercantil de cada localidad y en la Secretaría de Hacienda y Tesorería Municipal, según el caso. Así mismo, debía llevarse la contabilidad adecuada en tal forma que permitiera determinar los respectivos ingresos en cada uno de los municipios. En esta forma quedó definido bajo el imperio de la Ley 14 de 1983, el tema de la base gravable para el sector industrial al declararse tanto la nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, como el parágrafo del artículo 20 del Acuerdo 001 de 1984 del Concejo del Municipio de Sibaté, que prohibía descontar de la base gravable de los ingresos brutos obtenidos en la actividad industrial, los ingresos obtenidos en la misma provenientes de otros municipios.

BASE GRAVABLE EN ACTIVIDAD INDUSTRIAL/COMERCIALIZACIÓN DE LA PRODUCCIÓN/IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA

El artículo 77 de la Ley 49 de 1990 que estableció el principio de la sede fabril para el industrial, no constituye una interpretación con autoridad, de que trata el artículo 25 de Código Civil "para fijar el sentido de una ley oscura de una manera general", por cuanto la precitada disposición normativamente no establece lo mismo que la Ley 14 de 1983, pues como ya tuvo oportunidad de precisarlo la Sala en la sentencia que declaró la nulidad del art. 20 parágrafo del Acuerdo 001 de 1984 del Concejo de Sibaté, es diferente la regulación que sobre la base gravable para la actividad industrial establece la nueva ley con respecto a lo que había previsto la Ley 14 de 1983, en forma general para todas las actividades "industrial, comercial y de servicios" sometidas al impuesto de industria y comercio, "tan diferente que obligó precisamente a expedir una nueva ley para cambiar o modificar un elemento de la obligación tributaria como lo es la base gravable en el impuesto de industria y comercio para el sector industrial" (Sentencia del 24 de febrero de 1994, Expediente No.4638 Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva). Adicionalmente el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 no es aplicable al *sub-lite* pues el año gravable en discusión es el de 1989, y como es sabido las leyes solo rigen hacia el futuro y mal podría tener la norma citada un efecto retroactivo (...) porque ésta norma tiene un contenido nuevo que se propone determinar el lugar donde se debe pagar el impuesto de industria y comercio cuando se trate de la actividad industrial, sin que esté definiendo el hecho gravado.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., once (11) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 6062. Actor: Industria Colombiana de Llantas "ICOLLANTAS S.A". Impuestos Industria y Comercio. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por los apoderados judiciales de las partes, actora: INDUSTRIA COLOMBIANA DE LLANTAS "ICOLLANTAS S.A." y demandada: MUNICIPIO DE SIBATÉ, contra la sentencia del 14 de septiembre de 1994, por el cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca acogió parcialmente las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y del restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad en referencia contra la operación administrativa que le determinó el impuesto de industria y comercio por el año gravable de 1989, vigencia de 1990.

ANTECEDENTES

La sociedad ICOLLANTAS S.A., con domicilio en la ciudad de Sibaté-Cundinamarca, presentó declaración del impuesto de industria y comercio ante el Departamento de Impuestos Municipales de este Municipio, el día 15 de marzo de 1990, en cuya liquidación privada determinó el impuesto a su cargo en la suma de $162.104.156, correspondiente a unos ingresos brutos provenientes de su actividad industrial en la suma de $24.014.139.388. Esta declaración fue objeto de adición o corrección mediante la declaración No. 0177 del 15 de mayo de 1990, en la cual disminuyó el impuesto a cargo a la suma de $127.966.268, sobre una base gravable de $20.225.347.603, al excluir los ingresos obtenidos en otros municipios por la actividad comercial, teniendo en cuenta fallo del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 1989 que declaró la nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983.

El Departamento de Impuestos del Municipio de Sibaté a través del requerimiento especial No. 001 del 12 de octubre de 1990, requirió a la sociedad para que corrigiera la declaración tributaria anterior, ya que "el inciso 2o. del artículo 1o. del decreto reglamentario 3070 de 1983, se encontraba vigente, pues la sentencia del Honorable Consejo de Estado de fecha 25 de septiembre de 1989, mediante la cual se declaró su nulidad se encuentra suspendida, mientras se resuelve el recurso extraordinario de súplica..." razón por la cual debía liquidar los impuestos teniendo como base los ingresos brutos provenientes de la comercialización.

De acuerdo con lo anterior y como quiera que la respuesta a tal requerimiento fue extemporánea, el antecitado Departamento de Impuestos, mediante oficio del 15 de noviembre de 1990, envió a la sociedad actora la liquidación oficial correspondiente de acuerdo con las bases gravables anunciadas que adicionaron los valores excluidos por la sociedad al efectuar la adición-corrección.

Contra la liquidación oficial la sociedad actora interpuso los recursos de reposición y en subsidio el de apelación, manifestando que la suspensión provisional del

parágrafo 1o. del artículo 20 del Acuerdo 01 impedía descontar los ingresos recibidos en otros municipios y que la sentencia del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 1989, tenía plena vigencia.

El recurso de reposición fue resuelto en sentido adverso a lo pretendido por el recurrente según oficio de fecha 8 de junio de 1991, que negó reponer la liquidación oficial recurrida, en consideración a que el legislador de la ley 14 de 1983, acogió como fundamento del impuesto de industria y comercio, la infraestructura de servicios del respectivo municipio según la respectiva exposición de motivos, ya que el objeto que se grava es la "ACTIVIDAD" que desarrolle el sujeto del impuesto, consideraciones que habían sido ratificadas con la expedición de la ley 49 de 1990, artículo 77.

La anterior decisión fue confirmada en oficio (resolución) de fecha 18 de julio de 1991, que resolvió el recurso de apelación subsidiariamente interpuesto, reiterando el argumento sobre la vigencia del parágrafo del artículo 20 del Acuerdo 01 de 1984 a 31 de diciembre de 1989.

LA DEMANDA

La apoderada judicial de la actora señaló como disposiciones violadas, los artículos 1o. 15 y 20 inciso 1o. del Acuerdo 001 del 11 de septiembre de 1984, expedido por el Concejo Municipal de Sibaté y los artículos 195 y 196 del Decreto 1333 de 1986, artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el artículo 1o. del Decreto Reglamentario 3070 de 1983 (parte vigente) y el artículo 50 inciso 1o. del Acuerdo 01 de 1984 del Municipio de Sibaté.

En su concepto de violación con apoyo en la jurisprudencia del Consejo de Estado, expuesta en la sentencia del 19 de abril de 1994, Expediente No. 3151, Actor: Cicolac, explicó los efectos de la declaratoria de nulidad del inciso 2o. del Artículo 1o. del Decreto Reglamentario 3070 de 1983, manifestando que las situaciones no consolidadas entre el momento de expedición del acto y la sentencia anulatoria son afectadas por la decisión tomada en esta última, lo que significa que el aludido inciso que impuso la múltiple tributación para los industriales nunca existió por la declaratoria de nulidad y que en consecuencia quedó vigente únicamente el inciso 1o. al cual se acogió la sociedad al declarar por el año gravable de 1989, que concuerda con la norma reglamentada de la ley 14 de 1983, según la cual, la base gravable es el 100% de sus ingresos brutos totales.

De igual modo advirtió con fundamento en los artículos 32 y 33 de la ley 14 de 1983, que el principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio implica que la potestad tributaria de los municipios va hasta gravar las actividades adelantadas en su jurisdicción territorial y que por ello no puede un municipio gravar las actividades ejercidas fuera de sus fronteras y menos cobrar los impuestos que le corresponden a otros municipios, puesto que se incurriría en múltiple tributación figura expresamente anulada por sentencia del Consejo de Estado al declarar la

nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del decreto 3070 de 1983, jurisprudencia que observó, ha sido reiterada por tal Corporación. Entre otras sentencias citó, de junio 5 de 1987, Consejero Ponente: Dr. Hernán Guillermo Aldana Duque, del 11 de mayo de 1988, Consejera Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos.

A manera de conclusión señaló que hasta el día 31 de diciembre de 1990, fecha en que concluyó el período gravable discutido, se venía entendiendo que la base gravable del industrial se discriminaba cuando tenía agencias y sucursales, no solo por actividades en cada jurisdicción sino en función de los ingresos provenientes de cada una de ellas sin exceder el 100% de los ingresos verdaderamente obtenidos, y que las condiciones para que tal exclusión fuera procedente las establece la sentencia aludida. Por ello reafirmó que el Municipio de Sibaté no podía tomar como base gravable para el año de 1989, los ingresos por la comercialización de la producción de ICOLLANTAS S.A., ejercida en Municipios diferentes porque se demostró la existencia de las sucursales y agencias según los correspondientes formularios de renovación de matrícula mercantil debidamente autenticadas.

Expresó, por último, con apoyo en el artículo 50 del Acuerdo 01 de 1984, que la declaración de la sociedad actora no contiene datos incorrectos, incompletos o inexistentes que puedan generar un menor gravamen, y advirtió que la jurisprudencia del Consejo de Estado tiene establecido que las diferencias de criterio sobre el derecho aplicable constituyen "causal de exculpación".

PARTE OPOSITORA

El apoderado judicial del Municipio de Sibaté con oportunidad de la contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones impetradas por la sociedad demandante, manifestando que si bien podría entrar a controvertir los efectos de la declaratoria de nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983 expuestos en la sentencia del 19 de abril de 1991, del Consejo de Estado en la cual se apoya, no lo consideraba necesario en razón a que la actuación del Municipio de Sibaté se encuentra ajustada a las normas que consagran el marco general y territorialidad del impuesto de industria y comercio.

En efecto, señaló que según los artículos 32 y 33 de la ley 14 de 1983, y 1o. y 15 del Acuerdo 001 de 1984, el hecho o materia imponible lo constituye "el ejercicio de una actividad industrial, comercio o de servicios" y que si bien la actividad de "vender" constituye una actividad comercial no podía olvidarse que la actividad industrial también constituye hecho gravable y que en esta forma, la venta de la producción es parte integrante de esa actividad puesto que es la culminación del proceso de producción, y en tal evento se excluye el gravamen de la actividad comercial conforme a lo indicado en el artículo 35 de la ley 14 de 1983.

Sobre la apreciación de la demandante en el sentido de que la actividad industrial debe tributar en el municipio de la sede fabril, pero sobre la base de los ingresos

obtenidos en dicho municipio por la comercialización de los productos, afirmó que tal interpretación no surge del artículo 32 *ibídem,* puesto que jurídicamente la territorialidad del mismo la determina la "ubicación de la sede fabril independientemente del lugar en donde se comercialice la producción", pues si lo gravado es la actividad, el ámbito territorial del tributo debe corresponder al lugar de su ejercicio y no al sitio donde se conforme la base gravable, la cual no puede confundirse con el desarrollo de la actividad, criterio expuesto de manera definitiva en el artículo 77 de la ley 49 de 1990.

Manifestó que discrepa de la afirmación expuesta en la sentencia del 25 de septiembre de 1989, que anuló el inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, en el sentido de que "...si la venta del producto se efectúa a través de sucursales o agencias en otras ciudades, distintas del lugar en donde se encuentra ubicada la fábrica, el sujeto pasa a ejercer la actividad comercial ", porque si la materia imponible es la actividad industrial, para efectos de establecer la territorialidad del tributo debe concretarse al sitio en donde se realiza esa actividad, independientemente del lugar en donde se realice la venta de la producción. Por lo que concluyó, al respecto, que el contribuyente industrial, con o sin el inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, debe tributar sobre la totalidad de la producción vendida sin importar el lugar en donde se lleve a cabo la venta en virtud de que para ese sujeto pasivo el hecho generador del tributo lo constituye el ejercicio de la actividad industrial y no el comercio o la venta. Sobre la territorialidad del impuesto invocó sentencias del Consejo de Estado del 28 de febrero y del 4 de octubre de 1992.

Sobre la sanción por inexactitud indicó que esta debía mantenerse por cuanto la base gravable declarada contiene datos incompletos que originaron un menor impuesto al que legalmente estaba obligada a pagar la sociedad actora y que en la legislación del impuesto de industria y comercio no existía ninguna disposición que exonerara de la sanción frente a los errores o diferencias de apreciación o de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca acogió parcialmente las súplicas de la demanda, toda vez que aceptó la inconformidad de la actora concerniente a la sanción por inexactitud.

Respecto al argumento de la actora en el sentido de que se aplicaron normas que habían sido anuladas y suspendidas provisionalmente, el Tribunal observó que evidentemente la Administración no podía, como lo hizo, definir la situación de la actora con base en el inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983 y el artículo 2o. del Acuerdo Municipal 001 de 1984, sin desconocer con ello en forma ostensible los respectivos fallos del Consejo de Estado y del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, respectivamente. Sin embargo, señaló que este solo hecho no era

suficiente para declarar la nulidad de la operación administrativa impugnada porque la misma también se fundamenta en la ley 14 de 1983, que fija la estructura general del impuesto de industria y comercio, a la que debía ceñirse no solo el Decreto 3070 de 1983, que lo reglamentó, sino las normas locales, esto es, el Acuerdo 001 de 1984.

En lo referente al cargo de violación de los artículos 1o. 15 y 20 inciso 1o. del Acuerdo 01 de 1984 del Concejo de Sibaté, y los artículos 195 y 196 del Decreto 1333 de 1986 (artículos 33 y 32 de la ley 14 de 1983) normas que apuntan al principio de la territorialidad del impuesto de industria y comercio, estimó conveniente reproducir el artículo 32 de la precitada ley, de la cual determinó los elementos esenciales del tributo, esto es: el sujeto activo, el sujeto pasivo, actividades gravables y territorialidad del impuesto, y con base en el análisis de éstos elementos concluyó que el Municipio de Sibaté al no aceptar la disminución de la base gravable del impuesto de industria y comercio en las ventas de su producción en otras jurisdicciones se ajustó a derecho.

Agregó que los elementos de la territorialidad del impuesto y base gravable que son objeto de controversia fueron "interpretados con autoridad" como lo prevé el artículo 25 del Código Civil por el legislador a través del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que radicó la territorialidad en el lugar de la sede fabril y la base gravable sobre los ingresos provenientes de la comercialización de la producción.

Respecto a la sanción por inexactitud, aceptó la tesis expresada por la demandante, en el sentido de que no se tipificó ninguna de las conductas previstas en el artículo 50 del Acuerdo 001 de 1984, razón por la cual exoneró a la actora de tal sanción.

Los Magistrados Alvaro Vera Jaimes y Nelson Zuluaga Ramírez, salvaron voto, con relación al punto de la territorialidad del impuesto y la base gravable, por considerar que el inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, al ser anulado por el Consejo de Estado, no podía aplicarse al año gravable de 1989, pues los efectos de la sentencia de nulidad de los actos administrativos son ex-tunc, es decir, desde la fecha en que fueron expedidos y que el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, nó podía aplicarse retroactivamente.

LA APELACION

Inconforme con la decisión anterior, los apoderados judiciales de las partes interpusieron recurso de apelación.

El apoderado judicial de la entidad demandada fundamentó su inconformidad con la sentencia del Tribunal en cuanto a que éste exoneró a la sociedad actora de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 50 del Acuerdo 001 de 1984, ya que en su concepto el procedimiento utilizado al disminuir con ocasión de la adición a la declaración las bases gravables denunciadas inicialmente en un valor equivalente al monto de los ingresos realizados en otros minicipios con la consecuente reducción del crédito fiscal, implica el suministro en la última declaración de datos incorrectos,

puesto que el monto de los ingresos fue ilegal y deliberadamente reducido con el propósito de mermar la cuantía de los tributos que en derecho le correspondía pagar a la sociedad. En su concepto en éste evento no sería posible plantear diferencia de criterio como excluyente de la sanción, máxime cuando tal figura no existe en el ordenamiento impositivo del Municipio de Sibaté.

La apoderada judicial de la sociedad actora, por su parte, motiva su inconformidad con la sentencia del Tribunal, por cuanto mantuvo las diferencias entre la liquidación oficial y la privada con la tesis de que el industrial que a la vez comercializa a través de su propia red de establecimientos mercantiles ubicados en otros municipios debe tributar íntegramente en la sede fabril "aún bajo la vigencia de la ley 14 de 1983" y especialmente con la fundamentación que contradice la abundante y reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado sobre los efectos de las sentencia de nulidad proferidas por la jurisdicción contenciosa administrativa.

Aclaró en primer lugar, que los actos administrativos acusados (liquidación oficial, como las resoluciones que la confimaron) se motivaron en el artículo 1o. inciso 2o. del decreto 3070 de 1983, y en el artículo 20 del Acuerdo 001 de 1984, del Concejo de Sibaté, y que como consecuencia de la nulidad de la primera norma, la controversia se centró sobre los efectos de la nulidad de la norma que obliga a pagar en la sede fabril (art. 1o. inciso 2o. del Decreto 3070 de 1983) y a no realizar los descuentos de los ingresos de fuente extraterritorial (art. 20 Acuerdo 001 de 1984), es decir, que no se debatió sobre la recta interpretación de la ley 14 de 1983 y tampoco el valor de cada uno de los ingresos extraterritoriales.

Expresó que según el artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, "la sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada *"erga omnes"*""por lo que no sería pertinente como lo hizo el Tribunal apartarse de las sentencias de nulidad de las normas que fundamentaron los actos liquidatorios, por cuanto las sentencias del máximo órgano también obligan al Tribunal .La sentencia que anula una disposición de carácter general tiene el alcance de eliminarla del mundo jurídico y tiene el mismo efecto erga omnes que tienen las normas.

Adicionalmente, señaló que como lo ha dicho el Consejo de Estado en abundante jurisprudencia "las sentencias de nulidad tienen efectos *"ex-tunc"* (desde entonces), es decir, desde el momento en que se expidió el acto anulado, precisamente porque la declaratoria de nulidad reconoce que el acto estaba viciado de invalidez desde su expedición y que las cosas vuelven al estado en que se encontraban cuando se profirió el acto inválido".

En esta forma, concluyó que como el inciso 2o. del artículo 1o.del decreto 3070 de 1983, que consagraba la doble tributación para los industriales, fue anulado por el Consejo de Estado, e igualmente la norma local del Municipio de Sibaté que

consagraba la doble tributación, la base gravable para los industriales en la sede fabril bajo el imperio de la ley 14 de 1983 estaba referida a la comercialización de la producción en la sede fabril (en o desde Sibaté en este caso) es decir, las ventas de fábrica y las que se hacían desde ese lugar para atender pedidos directos. En su apoyo citó sentencia de la Corporación del 16 de Abril de 1993, Actor: Phillips Electrodomésticos S.A., Consejero Ponente: Dr. Guillermo Chahín Lizcano.

Por otra parte, advirtió que la ley 49 de 1990, vigente a partir del 1o. de enero de 1991 no constituyó una "interpretación" de la ley anterior, por cuanto independientemente de la interpretación que se le dé al artículo 77 (si se aplica para el industrial puro o para el industrial que en otros municipios se convierta en comerciante) la regla expresa que adopta el principio de la "radicación de la sede fabril" para el industrial debe aplicarse hacia el futuro unicamente y no en forma retroactiva a la situación de los industriales de años anteriores, definida por la jurisdicción contenciosa con autoridad de cosa juzgada. La interpretación "con autoridad"en la que se basó el Tribunal, indicó que en el presente caso no existe porque para ello conforme al artículo 25 del C.C. debe ser expresa y darse a través de una ley que señale claramente que está precisando el alcance de una disposición que se presta a dudas, evento en el cual forma un solo cuerpo con la ley que interptreta, lo que no podría predicarse de cualquier ley que por regla general modifica, deroga o adiciona, como es el caso de la precitada ley, que modifica la base gravable para el sector industrial, tal como lo ha reconocido el Consejo de Estado en la sentencia que declaró la nulidad del Acuerdo 01 de 1984, es decir es una ley autónoma con contenido propio, no interpretativa como lo consideró el Tribunal.

Por último señaló sobre el ámbito espacial del impuesto de industria y comercio, que si bien la actividad industrial constituye hecho generador, su realización no está ligada a la ubicación física o convencional del establecimiento mercantil, al punto que el artículo 32 de la ley 14 de 1983, grava las actividades realizadas con o sin establecimiento, en local determinado o sin él, e incluso de manera ambulante.

En cuanto a la sanción por inexactitud, reiteró que ésta como lo señala el Tribunal, es improcedente, por cuanto la discusión se centra en una diferencia de criterio en cuanto a la interpretación de las normas aplicables.

De acuerdo con lo anterior solicitó a la Corporación revocar la sentencia del Tribunal en cuanto a la territorialidad del impuesto de industria y comercio, y dejar en firme la liquidación privada de 1989, tal como fue adicionada oportunamente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado del Municipio de Sibaté en su alegato de conclusión señaló que tanto la jurisprudencia como la doctrina han aceptado que en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho procede en la jurisdicción en lo contencioso administrativo, proponer nuevos argumentos frente al hecho debatido en la vía gubernativa, que

lo constituye la deteminación de la base gravable en el impuesto de industria y comercio en la actividad industrial, por el año gravable de 1989.

Por tanto, reiteró con fundamento en los artículos 32 y 33 de la ley 14 de 1983 y artículo 15 del Acuerdo 001 de 1984 del Concejo de Sibaté, que si lo gravado es el ejercicio de la actividad industrial y la base gravable el ingreso obtenido en esa actividad, la base cuantitativa del gravamen necesariamente es "el ingreso obtenido en la comercialización de la producción" y la territorialidad el sitio donde se desarrrolla la actividad, vale decir, donde se encuentra ubicada la fábrica, sin importar el lugar de venta de los productos.

La apoderada judicial de la sociedad actora en esta oportunidad procesal repitió los argumentos expuestos en su memorial de sustentación al recurso de apelación.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en el presente proceso por la Procuradora Séptima Delegada en lo Contencioso, solicitó a la Corporación la confirmación del fallo apelado, ya que como lo ha sostenido en diversas oportunidades el impuesto de la actividad industrial a la luz de la ley 14 de 1983, debe beneficiar al municipio en donde se encuentre ubicada la fábrica, y la base para su liquidación es el total de los ingresos provenientes de la colocación de sus productos en cualquier forma y lugar que se realice, interpretación que, a su juicio, se ajusta al espíritu de la ley que estableció una diferencia entre la actividad industrial y la comercial: de no ser así "bastaría que la comercialización del producto de determinada industria se hiciera por fuera del municipio donde se ubica la sede fabril, para que éste no recibiera tributo de ninguna clase por este concepto.

Observó que si bien el Consejo de Estado en sentencia del 25 de septiembre de 1989, declaró la nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, la norma legal quedó vigente y sus alcances quedaron puntualizados en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, razón por la cual estimó que las nulidades decretadas no cambian el ámbito dentro del cual debía aplicarse la ley, puesto que así no se hubiera expedido el respectivo decreto reglamentario, la ley daba las pautas para la determinación de la base gravable del impuesto.

Respecto al argumento de la apoderada de la actora en el sentido de que "la interpretación con autoridad que consagra el artículo 25 del Código Civil, es decir, la efectuada por el mismo legislador "para fijar el sentido de una ley oscura de una manera general" debe ser expresa y darse a través de una ley que señale claramente que está precisando el sentido de una disposición que se presta a dudas y es por ello que forma un solo cuerpo con la ley que interpreta ...", consideró el Procurador que no era válido, puesto que de acuerdo con la misma cita que trata la apelante del procesalista Eduardo Couture debe entenderse como interpretación auténtica si "la nueva ley se limita a establecer normativamente lo mismo que la anterior"que es lo que ocurre con el mencionado artículo 77 de la ley 49 de 1990, al disponer que el impuesto por la

actividad industrial se pagará en el municipio en donde se encuentra ubicada la fábrica y la base gravable la constituyen los ingresos brutos provenientes de la producción. Nada nuevo dice con relación a lo establecido en la Ley 14 de 1983, sino que, simplemente, puntualiza los alcances de ésta dentro del mismo espíritu que la gobierna.

Con relación a la inconformidad del apoderado del Municipio de Sibaté concerniente a la sanción por inexactitud, señaló que todo lo expuesto en la vía gubernativa y en el proceso contencioso pone de manifiesto que ha habido una clara diferencia de criterio sobre la interpretación del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, con el agravante de haber sido anulada una norma reglamentaria relacionada con el punto, razón por la cual estimó que no era justo aplicar sanción por inexactitud cuanto realmente la diferencia de criterio con la autoridad fiscal había sido lo que llevó a la sociedad actora a disminuír la base grabable inicialmente liquidada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La controversia entre el Municipio de Sibaté y la sociedad actora se generó por el hecho de que ésta adicionó su declaración tributaria del impuesto de industria y comercio por el año gravable de 1989, vigencia 1990, para excluír los ingresos obtenidos en otros municipios provenientes de la venta de su producción a través de su red de establecimientos de comercio (sucursales y agencias), en aplicación de la sentencia de la Corporación del 25 de septiembre de 1989, que declaró la nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, proceder con el cual no estuvo de acuerdo el citado municipio, por cuanto de una parte, tal norma se encontraba vigente a 31 de diciembre de 1989, y de otra, que la Ley 14 de 1983, acogió como fundamento del impuesto de industria y comercio "la infraestructura de servicios del respectivo municipio que brinda al industrial" por lo que no había razón legal para que se desconociera en el Municipio de Sibaté lo pagado en otros municipios por una actividad distinta que es la comercial.

En la demanda ante la jurisdicción la apoderada de la actora, de una parte, argumentó los efectos de la declaratoria de nulidad del precitado inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, señalados en abundante jurisprudencia de la Corporación, según los cuales "las situaciones no consolidadas entre el momento de expedición del acto y la sentencia anulatoria quedaban afectadas por la decisión tomada en ésta última..."lo que implicaba que el inciso anulado nunca existió, y, en consecuencia, la sociedad se había acogido a la parte vigente del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, que concordaba con la norma reglamentada, según la cual, la base gravable era el 100% de sus ingresos brutos totales. De otra parte, invocó el principio de la territorialidad del impuesto de industria y comercio que consagraba la ley 14 de 1983, (artículos 32 y 33) que impide que un municipio pueda gravar las actividades ejercidas fuera de sus fronteras y por ende cobrar los impuestos que le correspondían a otros municipios, puesto que se configuraría la "múltiple tributación".

Frente a tales planteamientos, el Tribunal estimó que si bien el Municipio de Sibaté no podía definir la situación de la actora con base en el inciso anulado por el Consejo de Estado (inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983), sin desconocer la sentencia respectiva, ello no era suficiente para declarar la nulidad de la operación administrativa acusada, por cuanto ésta también se había fundamentado en la Ley 14 de 1983, que estableció la estructura general del impuesto de industria y comercio, según la cual la base gravable en la actividad industrial estaba conformada por el monto total de los ingresos provenientes de la venta de la producción tal como lo había puntualizado con autoridad posteriormente el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

No comparte la Sala la anterior argumentación y tampoco el concepto emitido al respecto por la Procuradora Séptima ante la Corporación, por las siguientes razones:

En primer lugar, las sentencias de nulidad proferidas por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en ejercicio de la acción de nulidad de los actos administrativos de carácter general que contempla el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, tiene efectos de cosa juzgada *"erga omnes"* según lo consagra expresamente el artículo 175 *ibídem* al señalar "la sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada erga omnes" es decir, el acto desaparece del ordenamiento jurídico frente a todo el mundo, sin limitación alguna, por lo que es obligatorio tanto para los particulares como para los funcionarios, razón por la cual, a juicio de la Sala, no podía el Municipio de Sibaté y tampoco el juez de primera instancia desconocer tales efectos, so pretexto de encontrar una base gravable diferente para la actividad industrial a términos de la Ley 14 de 1983.

En efecto, no solo en la sentencia del 25 de septiembre de 1989, mediante la cual la Corporación declaró la nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, sino en reiterada jurisprudencia posterior a tal sentencia, la Sección ha sido categórica y uniforme en señalar que bajo los lineamientos de la Ley 14 de 1983, en tratándose de la actividad industrial, la base gravable sobre la cual se debía calcular el impuesto en el municipio donde se encontraba la sede fabril, estaba conformada por la totalidad de los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, pero excluídos los obtenidos en otros municipios, siempre y cuando la venta de la producción se realizara a través de establecimientos comerciales propios, sucursales o agencias, debidamente inscritas en el registro mercantil de cada localidad y en la Secretaría de Hacienda y Tesorería Municipal, según el caso. Así mismo, debía llevarse la contabilidad adecuada en tal forma que permitiera determinar los respectivos ingresos en cada uno de los municipios.

Esta posición resulta acorde con el análisis efectuado al artículo 1o. del Decreto 3070/83, en la precitada sentencia, en la cual, en uno de sus apartes, se expresó:

> "Según éste primer inciso del artículo primero, el contribuyente que realice actividad industrial (entendida como tal la venta de su producción) en más de un municipio, debe pagar el gravamen en aquél 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..."

"En cuanto el 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 art. 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 o 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, aun 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."

En esta forma quedó definido bajo el imperio de la Ley 14 de 1983, el tema de la base gravable para el sector industrial al declararse tanto la nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, como del parágrafo del artículo 20 del Acuerdo 001 de 1984 del Concejo del Municipio de Sibaté, que prohibía descontar de la base gravable de los ingresos brutos obtenidos en la actividad industrial, los ingresos obtenidos en la misma provenientes de otros municipios.

Por tanto, el proceder del municipio de Sibaté al desestimar la adición efectuada por la actora y del Tribunal al respaldar tal actuación, constituye un evidente desacato de los efectos de las sentencias que declararon la nulidad de tales normas, puesto que, precisamente, con base en la interpretación de las normas de la Ley 14 de 1983, se determinó la improcedencia del sistema previsto en el inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983, al concluirse que el mismo constituía "...un quebranto de los fundamentos consagrados en los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 y consecuencialmente un desbordamiento en el ejercicio de la potestad reglamentaria consagrada en el ordinal 3o. del artículo 120 de la Constitución Política...".

En segundo término, el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que estableció el principio de la sede fabril para el industrial, no constituye una interpretación con autoridad, de que trata el artículo 25 del Código Civil "para fijar el sentido de una ley oscura de una manera general" como incorrectamente lo estimó el Tribunal y en el mismo sentido la señora Procuradora Delegada, por cuanto la precitada disposición normativamente no establece lo mismo que la ley 14 de 1983, pues como ya tuvo oportunidad de precisarlo la Sala en la sentencia que declaró la nulidad del artículo 20 parágrafo del Acuerdo 001 de 1984, del Concejo de Sibaté, es diferente la regulación que sobre la base gravable para la actividad industrial establece la nueva ley con respecto a lo que había previsto la Ley 14 de 1983, en forma general para todas las actividades "industrial, comercial y de servicios" sometidas al impuesto de industria y comercio, "tan diferente que obligó precisamente a expedir una nueva ley para cambiar o modificar un elemento de la obligación tributaria como lo es la base gravable en el impuesto de industria y comercio para el sector industrial" (sentencia del 24 de febrero de 1994, expediente No. 4638, Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva).

Adicionalmente, y como con buen juicio lo observan los salvamentos de voto de los Magistrados Alvaro Vera Jaimes y Nelson Zuluaga Ramírez, "...el artículo 77 de la ley 49 de 1990 no es aplicable al *sub-lite,* pues el año gravable en discusión es el de 1989, y como es sabido las leyes sólo rigen hacia el futuro y mal podría tener la norma citada un efecto retroactivo, (...) porque ésta norma tiene un contenido nuevo que se propone determinar el lugar donde se debe pagar el impuesto de industria y comercio cuando se trate de la actividad industrial, sin que esté definiendo el hecho gravado."

En consecuencia, la sentencia del Tribunal habrá de ser revocada en su integridad, y en su lugar acoger las súplicas de la demanda, ya que como ha quedado establecido, el proceder administrativo demandado riñe con la regulación del impuesto de industria y comercio para el sector industrial vigente para la época de los hechos, previstos en la Ley 14 de 1983, y la sentencia del 25 de septiembre de 1989 de la Corporación, que declaró la nulidad del inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983.

Por sustracción de materia, la inconformidad del apelante apoderado judicial del Municipio de Sibaté concerniente a la sanción por inexactitud, no será objeto de examen, pues el reconocimiento anterior consecuencialmente desvirtúa la sanción por inexactitud impuesta por dicha entidad a la sociedad actora.

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

FALLA:

1o. REVÓCASE la sentencia apelada.

2o. ANÚLASE la operación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos: la liquidación oficial de fecha 15 de noviembre de 1990, y las Resoluciones de junio 8 y julio 18 de 1991 emanadas del Municipio de Sibaté, por los cuales le determinó el impuesto de industria y comercio a la sociedad INDUSTRIA COLOMBIANA DE LLANTAS "ICOLLANTAS S.A." por el año gravable de 1989, vigencia 1990.

3o. CONFIRMAR la liquidación privada que por el año gravable de 1989, presentó la sociedad actora el 15 de marzo de 1990, con su adición de mayo 15 de 1990.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

ALBERTO MÚNERA CABAS
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

FUSIÓN DE ESTABLECIMIENTO DE CRÉDITO/ACCIONES EN CIRCULACIÓN -Adquisición/**ABSORCIÓN DE ENTIDAD CREDITICIA**

Según el artículo 1.6.0.0.2 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero es posible que los establecimientos de crédito y las entidades aseguradoras se fusionen dando aplicación a la figura prevista en el artículo 172 del Código de Comercio, con el cumplimiento de los requisitos allí previstos y del procedimiento establecido para el efecto. Por su parte, el artículo 1.6.0.0.4 se refiere a una situación diferente a la fusión tal como está regulada por el Código de Comercio, como es la relativa a la adquisición por parte de una entidad vigilada por la Superintendencia Bancaria, de la totalidad de las acciones en circulación, de una sociedad también sometida a su vigilancia. La absorción de sociedades puede darse a través de la fusión en los términos previstos por el Código del Comercio, o de la adquisición de la totalidad de las acciones y si se opta por este último mecanismo, el de la adquisición de acciones, la norma reglamentaria prevé un límite en el tiempo, que si no se cumple implica que la sociedad absorbente tiene o que, fusionarse, en los términos previstos por el Código de Comercio o enajenar las acciones ya adquiridas.

FUSIÓN DE ESTABLECIMIENTO DE CRÉDITO-Requisitos/**FUSIÓN BANBOGOTÁ-BANCOMERCIO/ABSORCIÓN DE ENTIDAD CREDITICIA**

La Superintendencia Bancaria al expedir la resolución cuestionada aprobando la fusión entre el Banco de Comercio y el Banco de Bogotá que era la entidad absorbente no había adquirido la totalidad de las acciones del Banco del Comercio, sino solamente el 76 en dichas sociedades se dio

aplicación a la figura de la fusión, prevista tanto en el artículo 1.6.0.0.2 del Estatuto Financiero, como en el Código del Comercio y en el Decreto 2773 de 1991, art. 1o. habiéndose cumplido los requisitos previstos para tal efecto en dicho Código, en cuanto la fusión fue aprobada por las respectivas Asambleas de Accionistas, con el *quorum* previsto en sus estatutos y otorgaron a sus representantes legales autorizaciones para suscribir el compromiso respectivo. Además de que dichos representantes también cumplieron el trámite pertinente ante la Superintendencia Bancaria y ésta comprobó que la sociedad absorbente cumplía con las normas de solvencia exigidas para la fusión y por lo tanto habiéndose llenado los requisitos previstos en la ley, la aprobó. El argumento de que por no haberse adquirido la totalidad de las acciones de la sociedad absorbida, la fusión no se ha debido aprobar y el acto que así lo hizo es ilegal, no es válido, toda vez que de acuerdo con las normas anteriores la fusión hecha entre el Banco de Bogotá y el Banco de Comercio se ajustaba a la legalidad en cuanto se habían cumplido las normas del C. de Cio.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fé de Bogotá, D.C., Agosto once (11) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 7135. Apelación sentencia de febrero 23 de 1995 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos expedidos por la Superintendencia Bancaria. Actor: Jorge Alirio Puerto Ramírez. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto mediante apoderado por el actor, contra la sentencia de febrero 23 de 1995, desestimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administraivo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho contra las resoluciones números 4949 y 5399 de diciembre 2 y 29 de 1992, proferidas por el Superintendente Bancario.

ANTECEDENTES:

El Banco de Bogotá, adquirió del Fondo de Garantías de Institutciones Financieras el 76% de las acciones en circulación del Banco del Comercio, y al no haberse constituído el primero de tales bancos como propietario de la totalidad de las acciones dentro de los tres meses a partir de la primera operación, las Asambleas Generales de cada uno de los mencionados bancos aprobaron el compromiso de fusión, respecto del cual solicitaron la aprobación de la Superintendencia Bancaria mediante la comunicación de noviembre 13 de 1992.

Mediante la resolución No. 4949 de diciembre 2 de 1992, el Superintendente Bancario aprobó la fusión por absorción del Banco de Bogotá y autorizó la formalización

del correspondiente acuerdo de fusión, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.6.0.0.2. del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

Contra la anterior resolución, el actor interpuso el recurso de reposición, y el Superintendente Bancario lo rechazó mediante la resolución No. 5399 de diciembre 29 de 1992, argumentando que el interés sustancial subjetivo y concreto respecto de la resolución recurrida radica en los Bancos de Bogotá y del Comercio, y que la ley no exige, como presupuesto para efectuar la fusión, la adquisición de la totalidad de las acciones de la entidad receptora, y por el contrario, expresamente señala que de no adquirirse la mencionada totalidad en un plazo de tres meses, contados desde la primera operación, tiene como opciones fusionarse o enajenar las acciones adquiridas.

LA DEMANDA

El apoderado del actor consideró vulnerados los artículos 84 del Código Contencioso Administrativo; 1.6.0.0.4. del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero; 1o. del Decreto 2773 de 1991; 379 numeral 3o. del Código de Comercio; y 1o. de la ley 155 de 1959 modificado por el artículo 1o. del Decreto 3307 de 1963.

1o. Falsa Motivación

La Superintendencia Bancaria, mediante la expedición de la resolución Nro. 5339 de 1992, incurrió en falsa motivación al afirmar que no existía interés por parte del recurrente, toda vez que éste se vió afectado en su derecho patrimonial al privársele de la libre negociabilidad de sus acciones y ocasionarle disminución en su valor, al no ser adquiridas por la entidad absorbente.

2o. No adquisición de la totalidad de las acciones de la entidad absorbida.

La entidad de vigilancia vulneró el artículo 1.6.0.0.4. del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, al aprobar mediante la resolución Nro. 4949 de 1992 la fusión por absorción de los Bancos del Comercio y de Bogotá, sin que este último hubiera adquirido la totalidad de las acciones en circulación del primero.

3. Errónea interpretación

Concretó la vulneración del artículo 1o. del Decreto 2773 de 1991 por la errónea interpretación que le dió la Superintendencia, porque la fusión implica, de acuerdo con tal norma,. la adquisición total de las acciones de la entidad absorbida por parte de la absorbente. En este punto citó la providencia del Consejo de Estado de noviembre 19 de 1992.

4. Negociación libre de las acciones

Fue desconocido el artículo 379-3 del Código de Comercio, porque con ocasión de la fusión aprobada mediante los actos demandados, al actor sólo le quedó la opción de enajenar sus acciones canjeándolas por acciones del Banco de Bogotá a razón de

84.062 de las suyas por cada acción del Banco de Bogotá, limitándose la libre negociación y desconociéndose el principio de la libre competencia contenida en el artículo 1o. del Decreto 3307 de 1963.

LA OPOSICIÓN

El apoderado de la Superintendencia Bancaria se opuso a la prosperidad de las pretensiones, de la demanda, expresando fundamentalmente que los cargos planteados por el actor en el libelo "constituyen un intento vano del demandante para propiciar una nueva oportunidad de debatir el derecho patrimonial que como accionista posee, lo cual debió haberse realizado en el seno de la Asamblea General de Accionistas del Banco del Comercio..." (fl.134).

Indicó, que una vez aprobado el acuerdo de fusión por la Superintendencia Bancaria, en consideración a las decisiones adoptadas en forma legal por cada una de las sociedades, los efectos de tal acto administrativo particular y concreto, sólo se predican de las personas jurídicas comprometidas en el proceso de fusión, esto es, los Bancos de Bogotá y del Comercio, que son totalmente diferentes e independientes de los socios individualmente considerados, razón que permitió el rechazo del recurso de reposición interpuesto contra la resolución No. 4949 de 1992, en atención a que el recurrente no le asistía ningún interés sustancial subjetivo, concreto, serio y actual respecto de la citada resolución.

Manifestó que con fundamento en lo establecido en el artículo 1o. del Decreto 2773 de 1991, que adicionó el artículo 1.6.0.0.4. del Decreto 1730 de 1991, si la entidad absorbente no puede adquirir el 100% de las acciones en circulación de la entidad adquirida, la ley posibilita a la adquirente para enajenar las acciones adquiridas o fusionarse con la sociedad cuyas acciones han sido enajenadas, y aquellos accionistas que no hallan podido ubicar o no estén de acuerdo con la enajenación del curso, podrán hacer valer su derecho con voz y voto en la Asamblea General de Accionistas.

LA SENTENCIA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante la sentencia apelada denegó las súplicas de la demanda.

En primer lugar precisó el *a-quo,* que en la formalización del acuerdo de fusión se conjuga, la actividad de las sociedades vigiladas que deben observar el trámite previsto en el Código de Comercio, respecto del cual los accionistas minoritarios pueden ejercitar las acciones consagradas en el Código de Procedimiento Civil, con la actividad de la Superintendencia Bancaria al impartir el acto administrativo aprobatorio, en relación con el cual se puede ejercer la acción contencioso administrativa.

En cuanto a la alegada falta de personería para impugnar en vía gubernativa el acto de aprobación del acuerdo de fusión, señaló que no era de recibo tal afirmación porque

implicaría negarle legitimación para impugnar por la vía jurisdiccional bajo el argumento de que sólo las personas jurídicas tendrían personería, y observó que el demandante alegó un perjuicio que no se hubiera presentado si la Superintendencia Bancaria no hubiera expedido el acto acusado, y por tal razón, su intervención en el proceso reúne el requisito previsto en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo.

El Tribunal encontró ajustada a derecho la actuación de la Superintendenci Bancaria mediante la cual aprobó el acuerdo de fusión, toda vez que de conformidad con lo establecido en el inciso 2o. del artículo 1o. del Decreto 2773 de 1991, cuando la adquisición de la totalidad de las acciones no es posible dentro de una sola operación o dentro de los tres (3) meses siguientes a la primera operación, la entidad adquirente puede optar por fusionarse con la entidad receptora o enajenar definitivamente las acciones adquiridas dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del plazo de los tres (3) meses. En apoyo de lo anterior citó la sentencia del Consejo de Estado de agosto 13 de 1993, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, que declaró ajustado a la legalidad la norma contenida en el artículo 1o. del Decreto 2773 de 1991, y doctrina.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado del actor interpuso oportunamente recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, y lo sustentó señalando, con fundamento en el auto del Consejo de Estado de noviembre 19 de 1992, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, la aclaración de voto a la sentencia y remitiéndose a las razones expuestas en el cargo tercero de la demanda, que la fusión implica necesariamente que la entidad absorbente sea la propietaria de la totalidad de las acciones de la entidad absorbida, y por tal razón deben prosperar las pretensiones de la demanda, debido a que el Banco de Bogotá solamente adquirió el 76% de las acciones del Banco del Comercio y no el 100% como estaba obligado, resultando irregular la aprobación impartida por la Superintendencia Bancaria a través de las resoluciones acusadas.

Concluyó afirmando que el Decreto 2773 de 1991 fue expedido por el Gobierno Nacional invocando su facultad reglamentaria y el artículo 50 transitorio de la Constitución, integrando así una mixtura antitécnica al no saberse exactamente en qué puntos se ejerció la potestad reglamentaria y en cuáles la facultad constitucional transitoria, lo que no constituye razón para interpretar el artículo 1o. del Decreto 2773 de 1991 como lo hizo la Superintendencia, ya que la sentencia del Consejo de Estado de agosto 13 de 1993 interpretó debidamente dicho Decreto reglamentario, en el sentido de la obligatoriedad para la sociedad absorbente de adquirir el 100% de las acciones de la sociedad absorbida para fusionarse válidamente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado del actor reiteró los planteamientos expuestos en la sustentación del recurso de apelación, haciendo énfasis en la función de vigilancia y control de los

bancos que debe ejercer la Superintendencia Bancaria. Al respecto, trancribió apartes de la aclaración de voto a la sentencia de primera instancia.

El apoderado de la Superintendencia Bancaria dentro de esta oportunidad procesal solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia, y luego de distinguir con fundamento en la doctrina, entre los procesos de adquisición y fusión, señaló que el artículo 1.6.0.0.4. del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero se refiere únicamente a la eventualidad consistente en que una entidad financiera adquiera la totalidad de las acciones en circulación de otra sociedad financiera con la opción de absorber la empresa y el patrimonio de la entidad receptora de la emisión, lo que no se contradice con lo establecido en el Decreto 2773 de 1991, en el sentido de establecer un término a la operación de adquisición, de tal manera que en el caso de que la entidad no se hiciere propietaria de la totalidad de las acciones en el término de los tres meses previstos para tales efectos, la entidad inversionista tiene la opción de fusionarse o vender las acciones adquiridas en un porcentaje inferior al 100%.

Alegó que el fin perseguido por el mencionado Decreto, al prever las alternativas planteadas, se concretó en amparar el derecho de los accionistas renuentes a la adquisición de sus acciones por parte de otra entidad financiera, ya que en virtud de tal procedimiento, los accionistas inconformes pueden hacer valer su derecho con voz y voto en la Asamblea General de Accionistas.

Concluyó afirmando que la fusión en cuestión se efectuó por la no adquisición total de las acciones en circulación del Banco del Comercio, sin que pueda sostenerse que se presentó alguna irregularidad en la aprobación impartida por la Superintendencia, que se limitó a verificar el cumplimiento de lo establecido en los artículos 1.6.0.0.2. y 1.6.0.0.9. del anterior Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, esto es, la legalidad de la decisión adoptada por cada una de las entidades y el bienestar público, teniendo en cuenta que la aprobación u objeción de la entidad de vigilancia afecta única y exclusivamente a las personas jurídicas intervinientes y no a las personas naturales accionistas

El señor Procurador Octavo Delegado ante esta Corporación solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia, manifestando que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1o. del Decreto 2773 de 1991, el Banco de Bogotá, al no haber podido adquirir la totalidad de las acciones del Banco del Comercio optó por la fusión como se lo permitía la citada norma.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar si la actuación de la Superintendencia Bancaria, al aprobar la Fusión entre los Bancos de Bogotá y del Comercio, se ajustó o no a las normas que regulan la materia.

Los artículos 1.6.0.0.2. y 1.6.0.0.4. del anterior Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (Decreto 1730 de 1991), decían textualmente:

> "DECRETO NÚMERO 1730 DE 1991
>
> "...
>
> "Artículo 1.6.0.0.2.- FUSIÓN. Sin perjuicio de lo previsto en normas especiales, la fusión de establecimientos de crédito y la de entidades aseguradoras se sujetará a las reglas consagradas en el Código de Comercio. No obstante, cuando de los balances aprobados en los compromisos de fusión se establezca que la sociedad absorbente o la nueva sociedad cumplirá las normas de solvencia vigentes, no procederá lo dispuesto en el artículo 175 del Código de Comercio. Al comprobarse tal circunstancia ante la Superintendencia Bancaria, esta podrá autorizar la formalización del acuerdo de fusión.
>
> "...
>
> "Artículo 1.6.0.0.4.- ADQUISICIÓN. En el evento en que una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, con excepción de los intermediarios de seguros, llegare a adquirir la totalidad de las acciones en circulación de otra entidad vigilada, la asamblea general de accionistas o el órgano que haga sus veces podrá optar por absorber la empresa y el patrimonio de la sociedad receptora de la inversión, con el quórum requerido para aprobar la fusión. La sociedad adquirida se disolverá sin liquidarse y sus derechos y obligaciones se integrarán al patrimonio de la adquirente, a partir de la inscripción del acuerdo en el registro mercantil.
>
> "La adquisición sólo será procedente cuando se establezca que la sociedad cumplirá las normas de solvencia vigentes, una vez se produzca la absorción."

Cada una de las normas transcritas regula una forma diferente a través de la cual una sociedad absorbe a otra. En efecto, según el artículo 1.6.0.0.2. es posible que los establecimientos de crédito y las entidades aseguradoras se fusionen dando aplicación a la figura prevista en el artículo 172 del Código de Comercio, con el cumplimiento de los requisitos allí previstos y del procedimiento establecido para el efecto.

Por su parte, el artículo 1.6.0.0.4. se refiere a una situación diferente a la fusión tal como está regulada por el Código de Comercio, como es la relativa a la adquisición, por parte de una entidad vigilada por la Superintendencia Bancaria, de la totalidad de las acciones en circulación, de una sociedad también sometida a su vigilancia.

Y el artículo 1o. del Decreto 2773 de 1991 dispuso:

"DECRETO NÚMERO 2773 DE 1991

"Artículo 1o. Adquisición de instituciones financieras. Cuando una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria pretenda efectuar la adquisición a que se refiere el artículo 1.6.0.0.4. del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, podrá efectuar adquisiciones parciales, siempre y cuando, en un plazo no mayor de tres (3) meses contados a partir de la primera operación, adquiera la totalidad de dichas acciones.

"En caso de que en el término anteriormente señalado la entidad adquirente no se hiciere propietaria de la totalidad de las acciones, deberá fusionarse con la entidad receptora de la inversión o enajenar definitivamente las acciones adquiridas, a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del plazo de que trata el inciso anterior.

"El incumplimiento de lo dispuesto en el inciso precedente dará lugar a la imposición de las sanciones pertinentes.

"..."

Dicha norma, fue declarada ajustada a la ley, mediante sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 13 de agosto de 1993, Expediente 4516, y según sus propios términos es claro, que está regulando la figura de la adquisición de acciones ya que se refiere expresamente al artículo 1.6.0.0.4. para autorizar su realización parcial y establecer un término de tres meses para completar la adquisición de la totalidad de las acciones y en el inciso 2o. prevé la posibilidad de que si la negociación total, no se realiza en dicho término, las sociedades podrán optar por la fusión en los términos previstos en el Código de Comercio y el Estatuto Financiero o que la sociedad absorvente enajene las acciones adquiridas dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del término previsto para la adquisición total.

Así que de acuerdo con dichas normas, la absorción de sociedades puede darse a través de la fusión en los términos previstos por el Código de Comercio, o de la adquisición de la totalidad de las acciones y si se opta por este último mecanismo, el de la adquisición de acciones, la norma reglamentaria prevé un límite en el tiempo, que si no se cumple implica que la sociedad absorbente tiene o que, fusionarse, en los términos previstos por el Código de Comercio o enajenar las acciones ya adquiridas.

En relación con el acto demandado, la Superintendencia Bancaria expidió la resolución cuestionada aprobando la fusión entre el Banco del Comercio y el Banco de Bogotá en cuanto, aunque el Banco de Bogotá que era la entidad absorbente no había adquirido la totalidad de las acciones del Banco del Comercio, sino solamente el 76%, en dichas sociedades se dio aplicación a la figura de la fusión, prevista tanto en el artículo 1.6.0.0.2. del Estatuto Financiero, como en el Código de Comercio y en el Decreto 2773 de 1991, artículo 1o., habiéndose cumplido los requisitos previstos para

tal efecto en dicho Código, en cuanto la fusión fue aprobada por las respectivas Asambleas de Accionistas, con el quórum previsto en sus estatutos y otorgaron a sus represententes legales autorizaciones para suscribir el compromiso respectivo. Además de que dichos representantes también cumplieron el trámite pertinente ante la Superintendencia Bancaria y esta comprobó que la sociedad absorbente cumplía con las normas de solvencia exigidas para la fusión y por lo tanto habiéndose llenado los requisitos previstos en la ley, la aprobó.

El argumento del actor y recurrente en el sentido de que por no haberse adquirido la totalidad de las acciones de la sociedad absorbida, la fusión no se ha debido aprobar y el acto que así lo hizo es ilegal, no es válido, toda vez que de acuerdo con las normas anteriores la fusión que se hacía entre el Banco de Bogotá y el Banco del Comercio se ajustaba a la legalidad en cuanto se habían cumplido las normas del Código de Comercio y también el Decreto Reglamentario 2773 de 1991 que expresamente la autorizaba, sin la exigencia referida en la demanda.

La Sala comparte lo dicho por la entidad demandada en el sentido de que los demás accionistas tuvieron como instancia propia para plantear su inconformidad, las respectivas Asambleas de Accionistas, debiendo desde luego someterse a las decisiones, que éstas, de conformidad con sus estatutos tomaran, como lo hicieron con la fusión.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia apelada, no estando llamado a prosperar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora.

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

FALLA:

Confírmase la sentencia apelada.

CÓPIESE, PUBLÍQUESE, NOTIFÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de Origen. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS.

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD-Improcedencia/**LIBROS DE CONTABILIDAD**-Exhibición

La Administración Tributaria tuvo conocimiento de que los libros y comprobantes se encontraban en Barranquilla debido a que la actora tenía hasta el año anterior su domicilio social en dicha ciudad, pero que se pondrían tales documentos a disposición a partir del 21 de julio de 1992. De otro lado en la contestación del pliego de cargos el representante de la actora expresa que a pesar de que los libros estaban el 21 de julio de 1992 en la mencionada dirección a disposición de los funcionarios visitadores estos apenas llegaron el día 24 del mismo mes y tuvieron oportunidad de constatar que los libros estaban allí conforme a la firma del visitador, lo cual fue corroborado con certificación del Revisor Fiscal de la Sociedad que no fue desvirtuada por la Administración, de acuerdo con las circunstancias anotadas, se estima que en el *sub-exámine* no se evidencia el hecho irregular de no exhibición de los libros de contabilidad previsto en el literal c) del art. 654 del Estatuto Tributario, motivo por el cual se habrá de confirmar la decisión del tribunal de levantar la sanción impuesta, toda vez que si bien es cierto que la empresa el 14 de julio de 1992 no pudo exhibirlos, posteriormente, el día 24 de los mismos mes y año, la contribuyente atendiendo las exigencias del funcionario visitador, procedió a presentarlos.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fé de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Ref. Expediente: No. 6093. Actor: PETROQUÍMICA DEL ATLÁNTICO S.A. Apelación sentencia de 1o. de diciembre de 1994. Proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (Sanción por no exhibir libros de Contabilidad). FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia de 1o. de diciembre de 1994 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda formulada por la sociedad PETROQUÍMICA DEL ATLÁNTICO S.A. Nit. 8-90.101.521-9 en relación con la exhibición de los libros de contabilidad, cuya diligencia fue ordenada con motivo del proceso de determinación del impuesto de renta del año gravable 1989 a cargo de la mencionada contribuyente.

El 14 de julio de 1992 el señor Eduardo Correa Cabrera, uno de los funcionarios comisionados por la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá, para efectuar la inspección tributaria decretada, se hizo presente en las oficinas de la sociedad contribuyente con el fin de solicitar los libros de contabilidad en cuya acta quedó consignado que por haber cambiado la empresa de sede social, los libros se encontraban aún en la ciudad de Barranquilla; por lo tanto, era necesario hacer su traslado a Bogotá, para poder ser examinados por el funcionario tributario o en caso contrario se necesitaba el desplazamiento de éste a la ciudad de Barranquilla para cumplir la comisión; se anota que de ser en Bogotá, se pondrán a disposición a partir del martes 21 de julio de 1992 en la calle 94 No. 7A-47 de Santa Fe de Bogotá D.C.

Según lo registra la Resolución 0202 de noviembre 30 de 1992 por medio de la cual se impuso la sanción pecuniaria ($67.700.000), los funcionarios de la visita se presentaron nuevamente en las oficinas de la sociedad el día 24 de julio de 1992 aclarando que la presencia de tales funcionarios en esta fecha solo tenía por objeto continuar la investigación que se había ordenado en el respectivo auto comisorio, independiente del no cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El 12 de agosto de 1992 la División de Fiscalización libró a Petroquímica del Atlántico S.A. el pliego de cargos No. 033 el cual fue respondido por la sociedad.

Interpuesto recurso de reconsideración contra la Resolución 0202 de 1992 la División Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la confirmó en todas sus partes por medio de la Resolución U.A.E.10315 de noviembre 22 de 1993, al considerar que al tenor del artículo 780 del Estatuto Tributario existe la obligación legal de presentar los libros de contabilidad en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos, norma que por su especial naturaleza es de imperativo cumplimiento.

Precisa que al establecerse la conducta omisiva del contribuyente de no presentar los libros de contabilidad, este comportamiento se enmarca en la irregularidad prevista

en el literal c) del artículo 654 del Estatuto Tributario y por ello es procedente la imposición de la sanción en los términos señalados en el artículo 655 del mismo Estatuto.

Agotada la vía gubernativa la sociedad ocurrió en demanda ante el Tribunal observando que la Administración violó los artículos 654, 655, 683, 684 y 780 del Estatuto Tributario, pues relieva que en ningún momento se negó a presentar los libros, sino que el representante legal informó que se encontraban en Barranquilla y que la diligencia podía adelantarse en esta ciudad, o que si se decidía hacerla en Bogotá los libros estarían disponibles desde el día 21, es decir, en el término de la distancia, porque el día 18 era sábado y lunes 20 festivo. Cosa que efectivamente ocurrió el día 21 de julio de 1992 porque el contador viajó a Bogotá con los libros y comprobantes.

Surtido el trámite de rigor el Tribunal profirió sentencia de mérito anulando los actos acusados, después de referirse al contenido del acta de julio 14 de 1992 y a lo expresado en la resolución sancionatoria en el sentido de que los funcionarios comisionados regresaron a la empresa el 24 de julio de 1992 con el fin de continuar la investigación ordenada, de lo cual no se deduce que hubiera negativa de la empresa de exhibir la contabilidad, sino que los libros fueron presentados el 24 de julio de 1992 y estuvieron a disposición de la Administración el 21 de julio anterior.

En efecto, la sentencia precisa que "no puede entenderse que la empresa incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 654 (literal c) del Estatuto Tributario ya que "No exhibir los libros de contabilidad" como lo predica la norma, implica un sentido de oposición a hacerlo o de negativa injustificada, máxime cuando la inspección tributaria ordenada continuó su curso a partir del 24 de julio de 1992 tal como lo admite la administración en el acto sancionatorio." (fl.99).

Señala que la exhibición de los libros de contabilidad no era el principal y único fin de la inspección ordenada sino la determinación del tributo para el año gravable de 1989, diligencia que bien pudo hacerse en el trascurso de la visita como en efecto ocurrió en la segunda oportunidad cuando se presentaron los visitadores autorizados para realizarla.

Para ilustrar el asunto que se debate transcribe aparte de la sentencia de octubre 16 de 1992, expediente 4147, Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos el cual es del siguiente tenor:

> "Esto es así, adicionalmente, porque si el ordenamiento jurídico tributario no fija un término preclusivo de duración de la inspección, ni señala el momento específico de la exhibición, se colige necesariamente que ésta se puede iniciar desde la entrega del auto comisorio o escrito que la exija, o simplemente en el curso de la visita, mientras la comisión visitadora permanezca en el domicilio del inspeccionado, en ejercicio de las funciones que le son propias, o no, caso en el que es obvio inferir el otorgamiento implícito de un plazo para la

exhibición o la justificación de la no exhibición, pues, de otro modo, evidentemente carecería de causa lícita, o siquiera de explicación razonable, dicha permanencia e insistencia de los comisionados, no obstante la renuencia del visitado.". (fl. 100).

RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales fundamenta su impugnación en el sentido de que en el *sub-exámine* se da el supuesto establecido en el literal c) del artículo 654 del Estatuto Tributario, toda vez que la Administración impuso la sanción porque la actora no exhibió los libros de contabilidad cuando fueron solicitados por los funcionarios debidamente comisionados, hecho que se encuentra probado en el expediente.

Señala que el Tribunal al proferir el fallo recurrido le asignó un carácter subjetivo a la norma de su interpretación, pues el artículo 654 del Estatuto Tributario no contempla el aspecto intencional del contribuyente para determinar si incurrió o no en la conducta sancionable.

Observa que de la norma en cita no se desprende que la aplicación de la sanción dependa de la intención del contribuyente de exhibir o no los libros de contabilidad, pues la NO exhibición le acarrea la sanción. Y aunque esta disposición no contiene la expresión "inmediata"o el "plazo" de presentación, sí indica que se deben exhibir "cuando las autoridades tributarias lo exigieren".

Por lo tanto, estima que salta a la vista de que Petroquímica del Atlántico S.A. sí incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 654 del Estatuto Tributario por lo cual es acreedora a la sanción establecida en el artículo 655 ibídem impuesta por los actos administrativos anulados por el Tribunal.

En consecuencia, solicita la revocación de la sentencia recurrida para que de esta manera se mantenga la legalidad de los actos acusados que impusieron la sanción. (fls. 103/108).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El señor Delegado Octavo de la Procuraduría General de la Nación ante la corporación descorre el traslado para alegar de conclusión refiriéndose a los principales aspectos que tuvo en cuenta el Tribunal para acceder a las súplicas de la demanda.

Muestra su desacuerdo con lo sostenido en la sentencia cuando dice que la ley sanciona la negativa del contribuyente a exhibir los libros y que en este caso la sociedad no se negó a cumplir el requerimiento del funcionario sino que simplemente no pudo presentar los libros, puesto que en ese momento aquéllos no se encontraban en la sede del domicilio de la empresa.

Relieva que el mencionado precepto establece que habrá lugar a aplicar la sanción por libros por el hecho de "No exhibir los libros de contabilidad cuando las autoridades tributarias los exigieren".(artículo 654 del Estatuto Tributario).

Observa que en realidad la ley sanciona el simple hecho de no presentar los libros, sin que importe la causa de esa omisión, salvo la existencia de circunstancias constitutivas de fuerza mayor o caso fortuito. (artículo 781 *ibídem*).

Sin embargo, el Agente del Ministerio Público precisa que se debe declarar la nulidad de los actos acusados, pero por una razón diferente a la que expuso el Tribunal la cual consiste en que la sociedad sí presentó los libros de contabilidad. Es cierto que el 14 de julio de 1992, la empresa no pudo exhibir los libros, pero, posteriormente, el día 24 de julio de 1992, y dentro de la misma diligencia, la contribuyente, atendiendo las exigencias del funcionario visitador, procedió a presentarlos.

Observa que así lo admite la Resolución No. 0202 cuando dice que "en relación con la visita de los funcionarios el día 24 de julio de 1992 es importante aclarar que la presencia de los mismos en esa fecha era continuar la investigación que se había ordenado en el Auto Comisorio No. 005-038 de abril 7 de 1992".

De acuerdo con lo anterior, la Procuraduría concluye que la sentencia apelada debe ser confirmada, aunque por razones diferentes a las que expuso el *a-quo*. (fls. 116/122).

A su turno, el apoderado de la actora descorre el traslado para relievar que como bien lo expresa la sentencia del Tribunal la demandante no se negó a exhibir los libros en la mencionada fecha del 14 de julio, sino que, por el contrario, el representante legal de la sociedad informó que los libros solicitados estaban siendo asentados por el contador en la ciudad de Barranquilla; por ello era necesario hacer su traslado a esta ciudad para poder ser inspeccionados por el funcionario de la Administración, observando que se pondrían a disposición a partir del martes 21 de julio de 1992 en la calle 94 No. 7A-47 de Santa Fe de Bogotá, D.C. Y que como efectivamente los trajeron a las oficinas de Bogotá en la fecha ofrecida los pudo inspeccionar el visitador el 24 de julio de 1992, fecha en que regresó a continuar la inspección tributaria decretada.

Luego de hacer otras consideraciones la parte opositora se remite a lo que dijo el Consejo de Estado en sentencia del 16 de octubre de 1992 (expediente 4147) en el sentido de que los libros de contabilidad pueden presentarse para su examen en el transcurso de las inspecciones tributarias, como ocurrió en el caso controvertido.

Con base en lo expuesto, solicita se confirme la sentencia del Tribunal, objeto de la apelación en trámite. (fls. 123/126).

También descorre el traslado para alegar de conclusión la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sosteniendo que es inaceptable la tesis expuesta por el Tribunal cuando expresa que por el hecho de continuar la inspección tributaria, se pueden presentar los libros posteriormente a la solicitud inicial, quedando

así saneada la omisión presentada con anterioridad; pues es evidente que el hecho sancionable o irregular ya ocurrió. Por lo tanto, se deben aplicar los artículos 654 y 655 del Estatuto Tributario, como efectivamente se hizo a través de los actos administrativos acusados, motivo por el cual se debe declarar su legalidad. (fls. 127/129).

CONSIDERACIONES

Se discute en este proceso si la sociedad actora incurrió o no en el hecho irregular de no presentar sus libros de contabilidad a los funcionarios de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá quienes los solicitaron para practicar inspección tributaria ordenada por auto No. 005-038 de abril 7 de 1992.

Pues bien, según lo registra el acta de visita de julio 14 de 1992 la Administración Tributaria tuvo conocimiento de que los libros y comprobantes se encontraban en Barranquilla debido a que Petroquímica del Atlántico S.A. tenía hasta el año anterior su domicilio social en dicha ciudad, pero que se pondrían tales documentos a disposición a parti del 21 de julio de 1992 en la calle 94 Nro. 7A-47 de Bogotá, D.C., como efectivamente sucedió.

De otro lado, en la contestación del pliego de cargos Nro. 033 de agosto 12 de 1992 el representante legal de la actora expresa que a pesar de que los libros estaban el 21 de julio de 1992 en la mencionada dirección a disposición de los funcionarios visitadores, estos "apenas llegaron el día 24 del mismo mes y tuvieron oportunidad de constatar que los libros estaban allí conforme a la firma del visitador Eduardo Correa Cabrera con anotación de la fecha julio 24 de 1992 en cada uno de sus folios". (marcador negro 0039 antecedentes administrativos).

Corrobora lo anterior la certificación del Revisor Fiscal de la sociedad, Egon Adolfo Santiago Durán C.P.T. matrícula 533-T, no desvirtuada por la Administración, según la cual los libros fueron puestos a disposición del visitador Eduardo Correa Cabrera el 24 de julio de 1992 cuya firma y fecha del 24 de julio de 1992 aparece a folio 99 del Libro Diario, folio 3 del Libro Diario de Cuenta y Razón, folio 51 (respaldo) del Libro Mayor y Balances y folio del Libro Mayor.

Además, se precisa que la misma Administración en la Resolución 0202 de noviembre 30 de 1992 mediante la cual impuso la sanción, confirma el hecho de que los funcionarios comisionados para practicar la inspección tributaria se hicieron presentes en la empresa el día 24 de julio de 1992 para continuar la investigación que se había ordenado en el auto comisorio de abril 7 de 1992. (fl. 17).

De acuerdo con las circunstancias anotadas, la Sala estima que en el *sub-exámine* no se evidencia el hecho irregular de no exhibición de los libros de contabilidad previsto en el literal c) del artículo 654 del Estatuto Tributario, motivo por el cual habrá de confirmar la decisión del Tribunal de levantar la sanción impuesta, toda vez que comparte lo expuesto por el señor Delegado Séptimo de la Procuraduría General de la

Nación ante la Corporación, al señalar que, si bien es cierto que la empresa el 14 de julio de 1992 no pudo exhibirlos, posteriormente, el día 24 de los mismos mes y año, la contribuyente atendiendo las exigencias del funcionario visitador, procedió a presentarlos.

De manera pues, que habiéndose demostrado que Petroquímica del Atlántico S.A. sí presentó los libros de contabilidad resultaría ilegal mantener la sanción impuesta.

Por lo demás, se reitera en esta providencia el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 16 de octubre de 1992 consistente en que la exhibición de los libros de contabilidad "...se puede iniciar desde la entrega del auto comisorio o escrito que lo exija, o simplemente en el curso de la visita, mientras la comisión visitadora permanezca en el domicilio del inspeccionado, en ejercicio de las funciones que le son propias...".

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

FALLA:

1o. CONFÍRMASE la sentencia del 1o. de diciembre de 1994 proferida en el juicio 10.274 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda formulada por PETROQUÍMICA DEL ATLÁNTICO S.A. Nit. 8-90.101.521-9 en relación con la exoneración de la sanción impuesta por no exhibir los libros de contabilidad.

2o. RECONÓCESE PERSONERÍA a la abogada Myriam Herlinda Roncancio Téllez de acuerdo con poder visible a folio 130 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez

CONSUELO SARRIA OLCOS

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

CORRECCIÓN DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA/PAGO EN EXCESO/ IMPUESTO DE TIMBRE/DECLARACIÓN DE IMPUESTO DE TIMBRE

En relación con las dos declaraciones tributarias a que se ha hecho referencia (contrato y prórroga) se considera que al tenor del artículo 589 del Estatuto Tributario en que se fundamenta la solicitud de corrección, la sociedad actora ha debido presentar por separado dos solicitudes de corrección dentro de los dos años siguientes de haber sido presentadas las mencionadas declaraciones tributarias, es decir a más tardar el 16 de junio de 1991 la primera y el 6 de julio de 1992 la segunda. Como la primera declaración tributaria fue presentada el 16 de junio de 1989 y la solicitud de corrección aparece formulada el 29 de noviembre de 1991, es claro que esta declaración de timbre nacional no es susceptible de corrección, porque se hizo en forma extemporánea, es decir por fuera de los dos años de que disponía la Administración para hacer uso de la facultad de revisión. En cambio no sucede lo mismo con la segunda declaración tributaria calendada el 6 de julio de 1990 puesto que a la fecha de elevarse la petición de corrección (noviembre 29 de 1991) no habían transcurrido aún los dos años previstos en la ley, lo cual indica que sí era susceptible de corrección la declaración de timbre nacional.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7085. Actor: Ingeniería, Servicios y Representaciones de Colombia S.A. "Ingeser de Colombia S.A.". Apelación sentencia de 30 de enero de

1995. Proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (Solicitud de corrección declaraciones de impuesto de timbre nacional presentadas el 16 de junio de 1989 y 6 de julio de 1990). FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia de enero 30 de 1995 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda formulada por INGENIERÍA, SERVICIOS Y REPRESENTACIONES DE COLOMBIA S.A. "Ingeser de Colombia S.A." Nit. 890.203.478-8, en relación con la negativa de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá de corregir las declaraciones de timbre nacional presentadas en junio 16 de 1989 y julio 6 de 1990.

ANTECEDENTES

Ingeser de Colombia S.A. mediante escrito radicado el 29 de noviembre de 1991 solicitó a la Administración de Impuestos la corrección de la Declaración de Timbre correspondiente al contrato DIJ-(P)-169-AD-90 que es adicional al contrato DIJ-(P)-180-89, celebrado con la Empresa Colombiana de Petróleos "ECOPETROL".

En dicha petición se precisa que la solicitud de corrección se fundamenta en el artículo 589 del Estatuto Tributario, pues el total de los ingresos generados por el contrato, según certificación adjunta de Ecopetrol, fue inferior a la base gravable tomada para liquidar el impuesto de timbre, según las declaraciones Nos. 17209-01004824-2 del 6 de julio de 1990 y No. 17209-01002927-3 del 16 de junio de 1989 respectivamente.

Para este efecto acompañó certificación suscrita por el Jefe de Contabilidad del Distrito de Producción de Ecopetrol en la cual se expresa que al 31 de agosto de 1991 se habían efectuado pagos a la firma Ingeser de Colombia S.A. por un valor total de $4.078.717.321 discriminando los pagos efectuados en 1989 y 1990 correspondientes a los contratos DIJ-(P)-180-89 y DIJ-(P)-169-AD-90 (prórroga).

Así mismo, allegó el respectivo proyecto de corrección de la declaración del impuesto de timbre nacional, el cual fue radicado por la Administración el 29 de noviembre de 1991 bajo el No. 0823 y en donde aparece como base gravable la suma de $4.078.717.321 correspondiente al valor final de los contratos antes mencionados.

Por su parte, la Administración mediante auto de mayo 15 de 1992 se abstuvo de practicar la liquidación de corrección solicitada aduciendo deficiencia de la certificación expedida por Ecopetrol al considerar que la expresión "se han efectuado pagos" en ningún momento indica, que los mismos correspondan exactamente al gran total de los contratos suscritos y, que con el recibo de esos dineros se hayan dado por concluidas las obligaciones por parte de Ingeser de Colombia S.A., y que Ecopetrol haya recibido a satisfacción lo contratado.

Precisa dicho proveído que para la viabilidad de la corrección por oficio del 20 de abril de 1992 la Administración pidió se aportara la certificación expedida por el representante legal de Ecopetrol y firmada por el Revisor Fiscal, quienes finalmente son las personas que deben dar constancia sobre el monto total de los contratos e indicar la fecha de terminación de los mismos. Agrega que de tal solicitud no se obtuvo respuesta.

En la reposición (Resolución 48-034 de junio 25 de 1992) la División Jurídica de la Administración de Impuestos reitera lo dicho en el auto inadmisorio, es decir que el certificado inicialmente aportado, a más de no expresar si la suma anotada corresponde o no, al total del contrato, tampoco se encuentra rubricado por quien debía expedirlo.

Además, observa que es irregular el procedimiento de pretender modificar las declaraciones reseñadas, reduciéndola en su valor y los totales consolidarlos en una sola declaración, porque cada vez que se realiza un acto jurídico es pertinente presentar una declaración; así mismo, que cada una de ellas debe ser corregida en forma independiente y no consolidada, obviamente, dentro de los dos años previstos en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo anterior observa que, si el primer contrato fue suscrito el 9 de junio de 1989, el término para declarar precluía el 9 de julio del mismo año; de donde su corrección podía ser solicitada hasta el 9 de julio de 1991, o sea que para la fecha de la solicitud de corrección (noviembre 29 de 1991) dicha declaración no era susceptible de corrección.

Confirmado el auto inadmisorio de la corrección impetrada (032 de mayo 15 de 1992), la Administración de Impuestos resolvió el recurso de apelación por medio de la Resolución U.A.E. 46-019 de agosto 11 de 1992, la cual confirmó también la negativa de corrección, porque el fax aportado carece de la firma de quien lo suscribe y del Revisor Fiscal, pues, en estas condiciones consideró que no era prueba idónea. Además, precisó que el hecho de pretender la modificación de las declaraciones de timbre presentadas en 1989 y 1990 mediante una sola declaración de corrección es un procedimiento irregular a la luz del artículo 589 del Estatuto Tributario, debido a que la solicitud de corrección de fecha noviembre 29 de 1991, en relación con la declaración de timbre presentada en julio 16 de 1989, es extemporánea puesto que se habían vencido los dos (2) años previstos en esta norma.

Agotada la vía gubernativa la sociedad ocurrió en demanda ante el Tribunal invocando como violadas, entre otras disposiciones el artículo 29 de la Constitución Nacional, el artículo 56 del Código Contencioso Administrativo y los artículos 742, 743, 744, 745, 746, 777 del Estatuto Tributario referentes al debido proceso, la no práctica de las pruebas solicitadas y la desestimación de la certificación expedida por el Jefe de Contabilidad de Ecopetrol.

Surtido el trámite de rigor el Tribunal accedió a las súplicas de la demanda sin tener en cuenta la observación del Ministerio Público en el sentido que frente a la constitución del contrato y su posterior modificación, procede su corrección dentro de los dos años siguientes contados a partir del vencimiento para presentar la declaración, computado dicho plazo en forma independiente para cada evento.

A este respecto puntualizó lo siguiente:

> "... la parte actora tiene derecho a la corrección de la declaración presentada el 16 de julio de 1990 atinente al impuesto de timbre cancelado en dicha oportunidad y donde figura la modificación del contrato original y no a este, ya que los dos años para su corrección vencían el 9 de julio de 1991 y el contribuyente no hizo uso de ese derecho en el citado plazo, a más que según el proceso, existen dos declaraciones sobre pago del impuesto, las cuales tenían una forma de corrección independiente." (fl. 157).

El *a-quo* al examinar este aspecto consideró que la declaración y pago del impuesto de timbre del 6 de julio de 1990, cuyo impuesto cancelado fue de $11.607.000, tuvo su origen en el contrato DIJ-(P)-169-AD-90 que constituye una prórroga del contrato DIJ-(P)-180-89, que a su vez había dado lugar a la anterior declaración y pago del impuesto de timbre nacional de junio 16 de 1989 por valor de $11.705.724. Hecho que a su juicio significa que el proceso de pago del impuesto de timbre se originó en los contratos inicial y complementario, que en conjunto constituyen una sola unidad jurídica que culminó con la presentación de la declaración del impuesto de timbre nacional el día 6 de julio de 1990.

RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales impugna la sentencia del Tribunal argumentando, entre otras razones, que si se tiene en cuenta que la causación del impuesto de timbre se verifica a la luz del artículo 519 del Estatuto Tributario, sobre actos o documentos otorgados en el país en los cuales se hace constar la existencia, constitución, modificación o extinción de las obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, ello significa en este caso concreto, que el impuesto se causó en dos momentos distintos, no obstante, tratarse de un mismo contrato: la primera vez al suscribirse el contrato y posteriormente al prorrogarse este.

Señala que en tales circunstancias es apenas lógico que el término de firmeza de cada una de las declaraciones presentadas para el pago del timbre de dichos actos, transcurra de manera independiente y en consecuencia se tiene que la primera declaración presentada (17209-011002927-3 del 16 de junio de 1989 contrato DIC-(P)-180-89) ya se encontraba en firme al momento en que la actora solicitó la corrección, es decir el 29 de noviembre de 1991.

Al respecto observa que tal declaración de junio 16 de 1989 no sería objeto de modificación, porque de acuerdo con la certificación que sirvió de fundamento a la sentencia por concepto del contrato DIJ-180-89 se canceló la suma de $2.225.070.381 y entonces el impuesto sería de $11.125.351; pero como lo pagado en la respectiva declaración fue de $11.705.724 resulta una diferencia de $580.373 que no se puede modificar bajo ninguna circunstancia por encontrarse en firme la declaración que contiene dicho valor.

En consecuencia, solicita sea revocada la sentencia objeto de impugnación confirmando en esta forma la actuación administrativa. (fls. 180/183).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de la Administración Tributaria descorre el traslado para alegar de conclusión refiriéndose, en primer término, a las deficiencias probatorias que a su juicio contiene el certificado expedido por Ecopetrol; y luego a rebatir lo expuesto por el Tribunal de que el contrato de 1989 y su prórroga en 1990 constituyen una sola unidad jurídica.

Precisa que de acuerdo con el artículo 609 del Estatuto Tributario la declaración de timbre debe hacerse por cada documento o acto y solo por excepción por varios documentos, pues operándose la causación del impuesto de timbre en forma instantánea, este se genera individualmente en cada uno de los hechos gravados que prevé la ley, y entonces no se puede considerar que los dos contratos suscritos por Ingeser de Colombia S.A. constituyan una unidad jurídica para efectos tributarios, toda vez que cada contrato obedece a situaciones jurídicas específicas e independientes entre sí, cada cual tiene su propia individualidad, por cuanto en todos los casos en que se deba demostrar la individualidad del impuesto debe hacerse frente a cada documento; en este caso el demandante presentó dos declaraciones, en tales circunstancias los efectos y términos de las declaraciones son diferentes, así se tiene que la declaración el 16 de junio de 1989 quedó en firme el 16 de junio de 1991, y al solicitar la corrección de las declaraciones de timbre, esta estaría en firme, y los valores allí registrados no pueden tenerse en cuenta, ni menos devolverse en la cuantía que establece el Tribunal.

De otra parte, relieva que no está de acuerdo con la afirmación de la actora de que la elaboración del proyecto de corrección constituía el único mecanismo para reflejar la realidad, habida cuenta de la cuantía indeterminada del contrato, porque ello riñe con las normas existentes en materia de timbre, pues existe un procedimiento definido cuando se está frente a contratos de cuantía indeterminada, cuya tarifa del impuesto es una suma fija predeterminada, concluyendo que en este caso se trata de un documento de cuantía determinada. (fls. 210/215).

En esta instancia la Delegada Séptima de la Procuraduría General de la Nación ante la Corporación, no hizo pronunciamiento alguno con motivo del traslado para alegar (fl. 198 vuelto).

CONSIDERACIONES

El día 9 de junio de 1989 la actora suscribió el contrato DIJ-(P)-180-89 cuyo objeto era suministrar a Ecopetrol en calidad de alquiler cuatro (4) equipos para el reacondicionamiento de pozos petrolíferos, localizados en el Campo Casabe, municipio de Yondó - Departamento de Antioquia.

El valor estimado del contrato de arrendamiento para realizar las actividades mencionadas fue de US.$6.194.816.oo, el plazo estipulado un (1) año contado a partir del Acta de Iniciación de Operaciones y susceptible de prórroga por acuerdo mutuo entre las partes expresado con 30 días de anticipación a la fecha de terminación del contrato.

El 16 de junio de 1989 Ingeser de Colombia S.A. presentó en el Banco Santander Sucursal Quinta Camacho la respectiva declaración y pago del impuesto de timbre nacional (forma MH-1690/91) liquidando los US$6.194.816. a la tasa de cambio de $377.92, es decir, tomó como base gravable la suma de $2.341.144.863 que multiplicada por la tarifa del $0.5 por mil arrojó un impuesto de timbre por valor de $11.705.724.

En virtud de la prórroga prevista se suscribió por un año más el respectivo contrato No. DIJ-(P)-169-AD-90, cuyo impuesto de timbre por valor de $11.607.000 fue cancelado el 6 de julio de 1990 sobre una base gravable de $2.321.482.000 (US$4.600.000 a $504.67) presentando la actora en el mismo Banco la correspondiente declaración de timbre nacional.

Como se puede observar se trata de dos actos (contrato y prórroga) de cuantía determinada gravados por la ley con el impuesto de timbre nacional, cuyos hechos implicaron la presentación de las respectivas declaraciones tributarias y el pago del correspondiente impuesto de timbre nacional como quedó reseñado.

Pues bien, siendo ésta la situación fáctica que precedió a la solicitud de corrección de fecha 29 de noviembre de 1991 formulada por Ingeser de Colombia S.A. en relación con las dos declaraciones tributarias a que se ha hecho referencia, la Sala considera que al tenor del artículo 589 del Estatuto Tributario en que se fundamenta la solicitud de corrección, la sociedad actora ha debido presentar por separado dos solicitudes de corrección dentro de los dos años siguientes de haber sido presentadas las mencionadas declaraciones tributarias, es decir a más tardar el 16 de junio de 1991 la primera, y el 6 de julio de 1992 la segunda.

Como la primera declaración tributaria (No. 17209-01002927-3) fue presentada el 16 de junio de 1989 y la solicitud de corrección aparece formulada el 29 de noviembre de 1991, para la Sala es claro que esta declaración de timbre nacional no es susceptible de corrección, porque se hizo en forma extemporánea, es decir por fuera de los dos años de que disponía la Administración para hacer uso de la facultad de revisión.

En cambio, no sucede lo mismo con la segunda declaración tributaria (No.17209-01004824-2) calendada el 6 de julio de 1990, puesto que a la fecha de elevarse la petición de corrección (noviembre 29 de 1991), no habían transcurrido aún los dos años previstos en la ley, lo cual indica que sí era susceptible de corrección la declaración de timbre nacional cuyo pago del respectivo impuesto se efectuó el 6 de julio de 1990 por valor de $11.607.000 sobre una base gravable de $2.321.482.000.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala habrá de modificar parcialmente la sentencia apelada debido a que el Tribunal al ordenar la devolución de lo pagado en exceso por concepto del impuesto de timbre nacional, tuvo en cuenta la declaración y pago de la declaración presentada el 16 de junio de 1989, no obstante haber transcurrido a la fecha de la solicitud de corrección (noviembre 29 de 1991) más de los dos (2) años previstos en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, si la actora el 6 de julio de 1990 sobre una base gravable declarada de $2.321.482.000 pagó por el contrato DIJ-(P)-169-AD-90 la suma de $11.607.000 y las certificaciones de Ecopetrol de octubre 2 de 1991 y mayo 22 de 1992 indican que lo cancelado por dicho contrato fue del orden de $1.853.646.910, ello significa que el impuesto de timbre causado fue de $9.268.234, resultando entonces una diferencia a favor de Ingeser de Colombia S.A. de $2.338.766 ($11.607.000 menos $9.268.234) que es la suma que en definitiva habrá de devolverse. Por lo tanto prospera parcialmente el cargo.

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

FALLA:

1o. MODIFÍCASE el ordinal 3o. de la parte decisoria de la sentencia de enero 30 de 1995 proferida en el juicio 9280, mediante la cual el Tribunal accedió a las súplicas de la demanda formulada por INGENIERÍA, SERVICIOS Y REPRESENTACIONES DE COLOMBIA S.A. Nit. 890.203.478.-8, el cual quedará así:

Ordénase a la Administración de Impuestos Nacionales devolver a la sociedad INGENIERÍA, SERVICIOS Y REPRESENTACIONES DE COLOMBIA S.A. la suma de DOS MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SETECIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS ($2.338.766.oo M/cte.) más los intereses a que haya lugar, pagada en exceso por concepto del impuesto de timbre nacional causado en el contrato DIJ-169-AD90 de julio 6 de 1990.

2o. RECONÓCESE PERSONERÍA a la abogada Amparo Merizalde de Martínez de acuerdo con poder visible a folio 216 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

ACTIVIDAD DE SERVICIOS/BASE GRAVABLE/INGRESOS DEDUCIBLES/ IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Puerto Boyacá

Conforme al artículo 36 de la Ley 14 de 1983, la actividad realizada por la sociedad actora en la construcción de la estación de bombeo "Vasconia-Coveñas", es una actividad de servicios y como tal debe de ser gravada. Las atribuciones de la Administración Municipal, Concejos Municipales en materia impositiva están limitadas por la ley y las ordenanzas. Este impuesto se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año anterior menos las devoluciones, ingresos por enajenación de activos fijos y de exportación, impuestos recaudados por los municipios. Se tiene que la parte actora en este proceso, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, pues desarrolla una actividad de servicios "Construcción de Estación de Bombeo" estando obligada a cancelar la tarifa vigente para el año de 1990 la cual corresponde a la determinada por el Acuerdo 001 de 1987 que es la disposición que regula tal impuesto, pues, el Acuerdo 034 de 1989 mencionado por la entidad demandada regula otras materias; por lo tanto, no pudo derogar expresa ni tácitamente el Acuerdo anterior.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7091. Actor: CONSORCIO DE OBRAS DE INGENIERÍA C.O.I. C/Municipio de Puerto Boyacá. Apelación sentencia de 1o. de febrero de 1995. Proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá. FALLO.

Conoce la Corporación del recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad actora contra la sentencia del 1o. de febrero de 1995 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Boyacá declaró parcialmente nulos los actos acusados en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho intentado por la apoderada de la sociedad Consorcio de Obras de Ingeniería contra los actos administrativos que le determinaron el impuesto de industria, comercio, y avisos por el año gravable de 1990.

Entre el Consorcio de Obras de Ingeniería y la Sociedad anónima de Economía Mixta OLEODUCTO COLOMBIA S.A., se celebró un contrato de prestación de servicios por el cual el Consorcio de Obras de Ingeniería se comprometió a construír el oleoducto denominado "VASCONIA-COVEÑAS", en el término de cuatrocientos (400) días contados a partir de la suscripción del acta de iniciación de obra que ocurrió el día 11 de mayo de 1990.

La obra inició labores en el Municipio de Puerto Boyacá, recibiendo anticipos que se invertirían en el transcurso de la obra en varios municipios.

La sociedad Consorcio de Obras de Ingeniería, presentó sus declaraciones privadas el día 18 de agosto de 1992, dentro del plazo de diez (10) días concedido por la Administración, habiendo solicitado el 28 de mayo del mismo año, las normas vigentes a partir del año 1989, en el citado Municipio sobre la materia impositiva de que se trataba.

La petición fue resuelta el día 10 de junio de 1992, enviando el municipio el acuerdo No. 001 de febrero 25 de 1987 que reglamenta las tarifas de industria y comercio.

Posteriormente con oficio 674 de julio 19 de 1992, la Secretaría de Hacienda Tesorería de Puerto Boyacá envía nuevos acuerdos el 034 de 1989 y el Decreto 098 de junio 17 de 1992, que reglamenta el cobro de impuestos de industria y comercio a las compañías contratistas.

En la declaración presentada por el Consorcio de Obras de ingeniería adujo ingresos brutos totales percibidos durante el año de 1990, separándose la misma en dos anexos que relacionan los ingresos gravables obtenidos y la procedencia y aplicación de la tarifa de $4.000.oo

Agrega la demanda que en requerimiento fiscal por el año gravable de 1990 contenido en oficio 098 de agosto 31 de 1992, se solicita prueba sobre el monto de los ingresos brutos recibidos por concepto de la Estación de Bombeo "Vasconia", el valor del tramo del oleoducto construido en jurisdicción del Municipio de Puerto Boyacá, se aclare el artículo aplicado del Acuerdo No. 01 de 1987 y se demuestre la procedencia de la aplicación de este Acuerdo; requerimiento éste que fue contestado oportuna y legalmente, al decir de la demanda.

Por requerimientos Nos. 100, 101 y 102 dirigidos por la Tesorería a las sociedades TECHINT INTERNATIONAL CONSTRUCTION CORPORATION TENCO, TECHINT COMPAÑÍA TÉCNICA INTERNACIONAL Y SPIE CAPG. para que cancelaran los impuestos que adeudan al Municipio de Puerto Boyacá por los años de 1990 y 1991 por razón de la construcción en su jurisdicción de la Estación de Bombeo "Vasconia-Coveñas" construída por la sociedad de hecho Consorcio de Obras de la cual son socias.

Dichos requerimientos, al decir de la demanda, fueron contestados oportunamente el 18 de septiembre demostrándose que dichas sociedades no podían ser requeridas por el impuesto a cargo del Consorcio de Obras de Ingeniería probando que no existía deuda exigible.

Por Resolución No. 001 de octubre 1o. de 1992 la Secretaría de Hacienda - Tesorería - de Puerto Boyacá, liquida oficialmente el impuesto de industria y comercio por el año gravable de 1990, por la actividad de la construcción de la Estación de Bombeo Vasconia en su jurisdicción, a cargo del OLEODUCTO COLOMBIA S.A, CONSORCIO DE OBRAS DE INGENIERÍA, TECHINT INTERNATIONAL CONSTRUCTION CORPORATION TENCO, TECHINT COMPAÑÍA TÉCNICA INTERNACIONAL S.A y SPIE CAPAG, en su calidad de sujetos pasivos solidariamente obligados en un gran total de $120.224.009.

Contra esta Resolución el CONSORCIO DE OBRAS DE INGENIERÍA mediante apoderado presentó recurso de reposición y en subsidio de apelación, siendo resuelto el primero por Resolución No. 004 de diciembre 9 de 1992 por parte de la Secretaría de Hacienda - Tesorería Minicipal-, confirmando la resolución impugnada; y el segundo fue resuelto por Resolución No. 00185 de febrero 16 de 1993, modificando únicamente lo concerniente a los sujetos pasivos del impuesto excluyendo como sujeto pasivo obligado solidariamente al pago del impuesto a la sociedad de economía mixta de orden nacional OLEODUCTO DE COLOMBIA, y confirmando las resoluciones anteriores, quedando agotada la vía gubernativa.

DEMANDA

La sociedad CONSORCIO DE OBRAS DE INGENIERÍA Y OTROS, por intermedio de apoderada debidamente constituida acudió ante el Tribunal Administrativo de Boyacá en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, a fín de que previos los trámites de rigor se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1o.- Que es nula la resolución No. 001 de octubre 1o. de 1992, emanada de la Secretaría de Hacienda Tesorería Municipal de Puerto Boyacá, por haber sido expedida con violación de las normas constitucionales y locales a las que hubiera tenido que sujetarse.

2o.- Por la misma razón que es igualmente nula la Resolución No. 004 de diciembre 9 de 1992, de la Secretaría de Hacienda - Tesorería Municipal así como la Resolución No. 0185 de febrero 16 de 1993 de la Alcaldía Municipal de Puerto Boyacá que confirma las anteriores.

3o.- Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se restablezca en su derecho a la sociedad CONSORCIO DE OBRAS DE INGENIERÍA C.P.O. declarando en firme la declaración privada de industria y comercio y avisos presentada en el municipio de Puerto Boyacá, por el año gravable de 1990, el día 18 de agosto de 1992.

Se citaron como normas violadas los artículos 6o. de la Constitución Nacional, artículo 32 de la Ley 14 de 1983, artículo 1o. y 35 del Acuerdo 01 de 1987 expedido por el Concejo Municipal de Puerto Boyacá y artículo 29 del Decreto 098 de 1992 expedido por la Alcaldía de esa localidad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá accedió parcialmente a las súplicas de la demanda, por las siguientes consideraciones:

Aclara en primer lugar que la sociedad demandante es una sociedad de hecho razón por la cual, todos sus socios deben responder solidaria e ilimitadamente del pago del impuesto de industria y comercio a la luz del artículo 498 y 499 del Código del Comercio.

Precisa, que la norma aplicable en materia del impuesto de industria y comercio es el artículo 7o. del Acuerdo 034 de 1989, y no el citado por la parte actora, Acuerdo 001 de 1987.

Afirma que el Acuerdo 034, norma que aplicó la Administración Municipal derogó las normas que le eran contrarias y estableció una norma que estipula una tarifa para el caso específico de las oficinas contratistas diferenciándolas de las oficinas de construcción e interventoría.

En relación a las sanciones, aduce que la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración privada de industria y comercio, no le es aplicable por cuanto el Decreto 098 en su artículo 14 establece un plazo perentorio para presentar la declaración hasta el último día del mes de marzo de cada año, plazo que vencía meses después de presentada la liquidación privada.

Mantiene la sanción por inexactitud porque la sociedad demandante estaba obligada a cumplir los acuerdos que fijan las tarifas correspondientes aplicables en la Declaración de Industria y Comercio por el año de 1990.

RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada judicial de la sociedad contribuyente inconforme con la decisión del Tribunal, impetró recurso de apelación, exponiendo los siguientes motivos:

Afirma que el Tribunal en la sentencia apelada se considera y como normatividad aplicable para este caso el Acuerdo 034 de 1989, "Partiendo del absoluto desconocimiento de los elementos del impuesto de industria y comercio y del tipo de actividad realizada por mi poderante." (fl. 239).

Afirma que la providencia apelada es contradictoria por cuanto establece que en el impuesto de industria y comercio la base gravable está conformada por los ingresos brutos o renta bruta la cual esta constituída por los ingresos netos del año anterior, menos los costos imputables a los mismos, es decir, que confunde los términos de ingresos brutos, los cuales están constituidos por todos los ingresos, susceptibles de incrementar o no el patrimonio, mientras que los ingresos netos corresponden a los ingresos brutos menos los descuentos, las devoluciones y además que si como dice el Tribunal el gravamen se impone a la renta o ingresos brutos ha debido declarar la nulidad de los actos acusados porque así no lo determinó la Administración Municipal.

Manifiesta que para el Tribunal la actividad desarrollada por el consorcio es la industrial, aunque posteriormente señala que tiene el carácter de contratista para la ejecución de trabajos de ingeniería, etc. actividad que encuadra dentro de la definición legal de actividad de servicios, pero que si en realidad ésta fuera industrial, debería ser gravada de acuerdo con la normatividad anterior pues el acuerdo 034 no la contempla.

Propone la excepción de insconstitucionalidad del Acuerdo 034 de 1989, solicitando en consecuencia su inaplicación.

Precisa la sociedad actora que no era procedente aplicarle ninguna sanción, por cuanto no se configuran los presupuestos teóricos para imponer las sanciones, pues, no hubo datos incompletos, incorrectos e inexistentes en la declaración privada, y las diferencias existentes obedecen a diferentes interpretaciones de las normas aplicables.

Solicita finalmente que se revoque la sentencia en los puntos anteriormente expuestos y se mantenga la revocatoria de la sanción de extemporaneidad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Demandado:

El apoderado sustituto del Municipio de Puerto Boyacá, reitera los argumentos esgrimidos en primera instancia, especialmente en cuanto la norma aplicable es el Acuerdo 034 de 1989.

Actora:

Reitera en su escrito de alegatos de conclusión los argumentos esgrimidos en el memorial de interposición del recurso de apelación.

CONCEPTO FISCAL

Representado en esta oportunidad por la Dra. Ana Margarita Olaya de Obando, Procuradora Séptima Delegada en lo Contencioso ante la Corporación, quien despúes

de realizar un análisis de las normas en discusión, y su relación con la ley 14 de 1983, artículo 33, llega a la conclusión de que la norma aplicable, es el Acuerdo 01 de 1987 como lo afirma la parte actora, en consecuencia solicita sea revocada la providencia apelada y se mantenga en firme la declaración privada.

CONSIDERACIONES

La controversia central planteada a la Corporación consistente en determinar si la norma aplicable para el pago del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Puerto Boyacá, es como lo afirma la Administración Municipal el Acuerdo 034 de 1989 o si por el contrario como lo afirma la sociedad actora la norma aplicable es el Acuerdo 001 de 1987.

Para resolver se considera:

La Sala comparte los argumentos de la sociedad contribuyente y el concepto del Ministerio Público en consecuencia declarará la revocación de la sentencia apelada por las siguientes consideraciones:

Para una mayor comprensión del problema planteado a la Corporación se remitirá a las normas materia de discusión en este proceso,concretamente la Ley 14 de 1983, el Acuerdo 001 de 1987, el Acuerdo 034 de 1989 y el Decreto 098 de 1992 de la Alcaldía de Puerto Boyacá.

La Ley 14 de 1983 "Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones" en su CAPÍTULO II referidos al impuesto de Industria y Comercio, establece:

> "ART. 33. El impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hechos indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones –ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones–, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.
>
> "Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:
>
> "1.- Del 2 al 7 x 1.000 mensual para actividades industriales y
>
> " 2.- Del 2 al 10 x 1.000 mensual para actividades comerciales y de servicios.
>
> "Los municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos brutos o ventas brutas podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo.

"Parágrafo 1o.- Para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo los Consejos Municipales expedirán los acuerdos respectivos antes del 30 de septiembre de 1984.

"ART. 36.- Son actividades de servicio las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; sevicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra-venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arriendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho."

De la Administración Municipal, el Acuerdo 001 de febrero 25 de 1987, "por medio del cual se fijan las tarifas del impuesto de industria y comercio, y complementarios establece en el CAPÍTULO III, actividades de servicios: en su artículo 35 reza:

Oficinas de Construcción e Interventoría $4.000.oo mensuales.

El Acuerdo 034 de diciembre 22 de 1989. Por medio del cual se sectoriza y reglamenta el cobro de servicios de aseo y se dictan otras disposiciones establece:

"Art. 6o. Las oficinas de construcción o interventoría pagarán $6.000 pesos mensuales.

"Art. 7o. Las oficinas de contratistas pagaran un 5 por 1.000 sobre el valor del contrato a realizar.

El Decreto No. 098 de junio 17 de 1992 de la Alcaldía de Puerto Boyacá "por el cual se reglamenta el Acuerdo N. 034 de 1989, emanado del Honorable Concejo Municipal de Puerto Boyacá (Boyacá) y se determina el procedimiento para hacer efectivo el pago de los impuestos"

"Artículo 13. Están obligados a presentar la Declaración de Industria y Comercio todas las personas naturales o jurídicas, o sociedades de hecho que desarrollen o ejecuten contratos o actividades industriales, comerciales o de servicios, dentro de la jurisdicción del Municipio de Puerto Boyacá, Boyacá.

"Artículo 14. Los contribuyentes sujetos al impuesto de Industria y Comercio, Avisos y tableros, deberán presentar la Declaración de Industria y

Comercio ante la Tesorería Municipal hasta el último día del mes de marzo de cada año."

".....

"Artículo 29. Constituye inexactitud la omisión de ingresos susceptibles de gravamen, la inclusión de descuentos, exenciones o deducciones inexistentes y la aplicación de tasas inferiores a las vigentes para la liquidación del impuesto a cargo.

"Artículo 30. Los contribuyentes que no presenten declaración dentro de los términos o plazos fijados en este Decreto incurrirán en una sanción por Extemporaneidad equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto, por mes o fracción de mes de retardo, sin que dicha sanción pueda exceder el ciento por ciento (100%) del total del impuesto liquidado." (fls. 106/109).

Del análisis de las normas transcritas y materia de discusión en esta litis, se llega a las siguientes conclusiones:

Las copias de los Acuerdos Municipales 001 de 1987 y 34 de 1989 expedidos por el Concejo Municipal de Puerto Boyacá y del Decreto 098 de 1992 de la Alcaldía de Puerto Boyacá, allegados al expediente se encuentran debidamente certificados sobre su autenticidad, por la Secretaría General del Concejo Municipal y por la Alcaldesa del Circuito. (fls. 99. 102, 110 envés).

Conforme al artículo 36 de la Ley 14 de 1983, la actividad realizada por el Consorcio de Obras de Ingeniería en la construcción de la Estación de Bombeo "Vasconia-Coveñas", es una actividad de servicios y como tal debe ser gravada.

Las atribuciones de la Administración Municipal, Concejos Municipales en materia impositiva están limitadas por la ley y las ordenanzas.

Este impuesto se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año anterior menos las devoluciones, ingresos por enajenación de activos fijos y de exportación, impuestos recaudados por los municipios.

En la Administración Municipal de Puerto Boyacá, el Acuerdo 001 de 1987, fija las tarifas del impuesto de industria y comercio, y complementarios, estableciendo para las oficinas de construcción una tarifa de $4.000 pesos mensuales.

El Acuerdo 034 de 1989, establece una tarifa para el servicio de aseo y otras disposiciones pero en ninguna parte dice reglamenta el impuesto de industria y comercio.

El Decreto 098 de 1992 pretende reglamentar el Acuerdo No. 034 de 1989 que como ya se dijo no se refiere al impuesto de industria y comercio y complementarios.

Por lo tanto, ninguna de estas dos disposiciones se tendrá en cuenta para la decisión del presente juicio.

Tenemos entonces que la sociedad CONSORCIO DE OBRAS DE INGENIERÍA parte actora en este proceso, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, pues desarrolla una actividad de servicios "Construcción de Estación de Bombeo" estando obligada a cancelar la tarifa vigente para el año de 1990 la cual corresponde a la determinada por el Acuerdo 001 de 1987, que es la disposición que regula tal impuesto, pues, el Acuerdo 034 de 1989 mencionado por la entidad demandada regula otras materias; por lo tanto, no pudo derogar expresa ni tácitamente el Acuerdo anterior.

En consecuencia, la sociedad contribuyente, en su declaración privada liquidó correctamente su impuesto de industria y comercio, razón por la cual se aceptarán las súplicas de su demanda.

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

FALLA:

REVÓCASE la providencia recurrida y en su lugar **DECLÁRASE EN FIRME** la liquidación privada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO E. CORREA RESTREPO

CONSUELO SARRIA OLCOS

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

CUOTA DE MANEJO EN CUENTA INACTIVA/CUENTA DE AHORROS- Reglamento

La orden de suspender una práctica que de conformidad con las nuevas dispositivas normativas deviene en ilegal (el cobro de una cuota de manejo, en cuentas inactivas), al igual que la orden de modificar en lo pertinente el reglamento de ahorro, corresponde al ejercicio de la facultad prevista en el artículo 326 No. 5 literal a) del Decreto 663/93, actual Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (artículo 4.1.1.0.3.3. No. 19 del Decreto 1730/91). Es así como la Superintendencia Bancaria ordena a una institución vigilada suspender una práctica considerada ahora como violatoria de una disposición de obligatoria observancia, y señala la medida correctiva que debe adoptar la institución, y que en este caso es la modificación de lo pertinente y hacia el futuro obviamente del reglamento de ahorros. Que las órdenes impartidas por la Superintendencia Bancaria tienen el carácter de preventivas y no de sancionatorias lo confirma no sólo el texto mismo de la decisión administrativa en comento y su confrontación con el texto legal arriba citado, sino la circunstancia de que el legislador previó si la posibilidad de imponer una sanción a la institución financiera vigilada, "previas explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable" por la "inobservancia de las órdenes e instrucciones impartidas por la Superintendencia Bancaria", tal como se concluye del texto del art. 326 No. 5 literal i) del Decreto 663/93.

CONTRATO DE CUENTA DE AHORROS/ACTIVIDAD FINANCIERA/ESTABLECIMIENTO DE CRÉDITO/SUPERINTENDENCIA BANCARIA-Facultades/**CUOTA DE MANEJO-**Cobro

Sin recurrir a ningún esfuerzo mental, es sencillo observar que un reglamento de ahorro, al igual que los contratos que en cumplimiento del mismo celebran los establecimientos de crédito con sus clientes, son susceptibles de modificaciones, motivadas éstas, a su vez, en las modificaciones de las disposiciones legales vigentes al momento de su suscripción. Así mismo debe tenerse presente que la actividad financiera es de interés público, tal y como lo califica la Constitución Nacional, lo cual permite entender que prevalezca el interés general de la comunidad sobre el particular del establecimiento de crédito, y que con base en dicha prelación, la Superintendencia Bancaria, desarrolla sus facultades de inspección, vigilancia y control. A su vez, la orden impartida por la Superintendencia Bancaria, corresponde a la necesidad de adecuar el reglamento a las nuevas disposiciones legales, las cuales tienen que cumplirse desde el momento en que obligan a sus destinatarios. Es así como al introducirse por una norma una limitante en el desarrollo de la actividad financiera, la Superintendencia Bancaria se halla expresamente facultada para ordenar que cualquier institución financiera se abstenga de efectuar operaciones en contravención a dicha norma. Así las cosas, la orden de suspensión del cobro de las cuotas de manejo, no se profirió por parte de la demandada en ejercicio de la facultad de revocatoria directa de sus actos administrativos, sino con base en sus funciones preventivas expresamente asignada por el legislador.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7057. Actor: CAJA SOCIAL. Superintendencia Bancaria. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la Caja Social contra la sentencia del 14 de diciembre de 1994, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y por la cual se negaron las súplicas de la demanda dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la CAJA SOCIAL, para inpugnar el Oficio Nro. 91060110-2 del 21 de mayo de 1993, y la Resolución No. 3107 del 21 de septiembre de 1993, a través de las cuales la Superintendencia Bancaria ordenó a la actora suspender el cobro de cuotas de manejo en cuentas de ahorro inactivas y modificar en lo pertinente el reglamento de ahorros.

ANTECEDENTES:

A través del Oficio Nro. 91060110-1 del 3 de abril de 1992, la Superintendencia Bancaria autorizó la modificación de los artículos 2, 3 y 4 del reglamento de ahorros

de la Caja Social, y permitió de conformidad con el parágrafo del artículo 3, el cobro de una cuota semestral de manejo en cuentas de ahorro inactivas.

La misma entidad por intermedio del Superintendente Delegado para Establecimientos de Crédito, mediante Oficio No. 91060110-2 del 21 de mayo de 1993, ordenó a la Caja Social suspender la práctica de cobrar cuotas de manejo en cuentas de ahorro inactivas y modificar en lo pertinente el reglamento de cuentas de ahorro, con base en el artículo 4 del Decreto 2179 de 1992, (artículo 98 numeral 4 del Decreto 663 de 1993, o Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.)

Contra el oficio anterior la sociedad interpuso recurso de reposición, el cual fue resuelto por la Superintendencia Bancaria a través de la Resolución No. 3107 del 21 de septiembre de 1993, que confirma en todas sus partes el acto recurrido.

LA DEMANDA:

El apoderado judicial de la actora fundamentó la demanda en los siguientes argumentos:

1o. Violación del artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, en concordancia con los artículos 28 y 74 del mismo:

Por cuanto la citada comunicación No. 91060110-2del 21 de mayo de 1993, y la Resolución No. 3107 del 21 de septiembre de 1993, al no permitir el cobro de la cuota de manejo que antes había sido autorizada por la misma entidad, revocando el acto administrativo contenido en el Oficio No. 91060110-1 del 3 de abril de 1992, el cual por ser un acto Administrativo de carácter particular requería para su revocatoria contar con el consentimiento expreso y escrito de la Caja Social.

En consecuencia, de considerar la Administración necesaria la revocatoria del citado acto administrativo, ha debido agotar el trámite consagrado en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, en consonancia con el artículo 74 ibídem, a fin de obtener el consentimiento expreso y escrito de la Caja Social, y en caso de resultar nugatorio tal trámite, estaba obligada a demandar su propio acto ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

2o. Violación del artículo 8o. de la ley 153 de 1887:

Toda vez que en los actos administrativos acusados la Superintendencia Bancaria por vía de analogía concluye que el cobro de una cuota de manejo en cuentas de ahorro inactivas, constituye una cláusula exorbitante, lo cual, además de no ser cierto, implica que la Superintendencia ha asumido a priori y sin escuchar a la Caja, que en sus relaciones contractuales asume una posición dominante.

Como la implantación de la cuota de manejo no puede ser calificada como una cláusula exorbitante y respecto de las cuentas de ahorro no existe prohibición en el

Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, ni en ninguna otra disposición legal que regule la materia para establecer dicho cobro, la decisión de la Superintendencia Bancaria conlleva la creación de una prohibición por vía de analogía, lo cual no es legalmente procedente.

3o. Violación del artículo 29 de la Constitución Nacional:

Se vulneró el aludido artículo, pues nuestro ordenamiento jurídico ha establecido como regla general el principio según el cual sin texto legal y preciso no puede existir sanción, la comunicación No. 91060110-2, mediante la cual se ordenó suspender el cobro de la cuota de manejo en las cuentas de ahorro inactivas, implica un perjuicio para la Caja Social, pues conlleva la revocatoria del acto administrativo contenido en el Oficio No. 91060110-1 del 3 de abril de 1992, que aprobó la modificación al reglamento de depósitos de ahorro a la vista.

4o. Violación del artículo 58 de la Constitución Nacional:

El artículo 98 numeral 4 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero tuvo su origen en la ley 35 de 1993, lo cual implica que sólamente puede ser aplicado hacia el futuro, sin que pueda efectuar situaciones consolidadas con anterioridad a su entrada en vigor, como lo es la autorización concedida por la Superintendencia Bancaria para el cobro de la cuota de manejo.

Aplicar la nueva ley a hechos que ocurrieron con anterioridad a la iniciación de su vigencia, cuyos efectos quedaron consolidados, implicaría una aplicación retroactiva de la ley, lo cual contraría nuestro ordenamiento.

5o. Violación del artículo 189 numeral 24 de la Constitución Nacional:

Pues la Superintendencia Bancaria al establecer la prohibición para cobrar las cuotas de manejo en las cuentas de ahorro inactivas, ejerció una función que no le corresponde y que sólo podría ejercer el Congreso o el Presidente de la República, ya que dicha prohibición no tiene sustento legal, excediendo así las capacidades, autorizaciones y fines de vigilancia que la ley le ha otorgado.

6o. Violación del artículo 325 numeral 3 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero:

Tanto con el oficio No. 91060110-2 del 21 de mayo de 1993, como con la Resolución No. 3107 del 21 de septiembre de 1993, la Superintendencia Bancaria extralimitó las funciones que le concede el artículo 325 numeral 4 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, ya que estableció con los mismos la prohibición de cobrar cuotas de manejo en cuentas de ahorro, cuando las normas legales nada indican al respecto.

La facultad de la Superintendencia Bancaria consiste en hacer cumplir las disposiciones legales, e instruir a las entidades financieras cuando desconocen normas

de obligatorio cumplimiento. La prerrogativa de instruir no faculta al Superintendente Bancario para ir más allá del sentido de la ley que pretende reglar.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

La apoderada de la parte demandada se opone a las pretensiones de la parte actora en los siguientes términos:

Acerca de la violación del artículo 73 del Código Contencioso Administrativo en concordancia con el 28 y 74 *ibídem,* y el 189 numeral 24 de la Constitución Nacional, dijo que de la simple lectura de los actos administrativos cuya nulidad se solicita, se deduce que la Superintendencia Bancaria ordenó la suspensión del cobro de cuotas de manejo en cuentas de ahorro inactivas con fundamento no en la facultad de revocatoria directa, sino con base en los artículos 98 numeral 4 y 325 numeral 3, ordinal 19, del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, en los cuales se sustenta su función básica de amparar a los particulares que participan en el mercado.

Adicionalmente, expresó, que el contenido del artículo 98, numeral 4 del Estatuto Financiero se encontraba vigente desde la promulgación del artículo 7 del Decreto 2179 del 30 de diciembre de 1992, y que la autorización para el cobro de las cuotas de manejo otorgada a la actora fue expedida en abril de 1992, por lo tanto cuando la Superintendencia vuelve sobre los artículos del reglamento, en uso de su deber de control y vigilancia, debe hacerlo a la luz de las nuevas disposiciones vigentes.

Concluyó que la Superintendencia Bancaria no necesitaba solicitar autorización de la Caja Social para suspender la práctica del referido cobro, ni mucho menos acudir a la vía jurisdiccional en busca de una declaración en tal sentido, toda vez que es la misma ley la que le ordena velar por el cumplimiento de las normas que inspiran y rigen el ejercicio de la actividad financiera y le otorga los instrumentos necesarios para cumplir con este propósito.

De otra parte, en relación con los demás cargos, señaló que los supuestos altos costos operativos que representan para los establecimientos bancarios las cuentas de ahorro inactivas no son razón suficiente para justificar el cobro de cuotas de manejo, precisamente porque son esos costos operativos los que explican las bajas tasas de interés en dichos depósitos respecto de otras operaciones bancarias. Sostiene igualmente, que el manejo de una cuenta de ahorros puede ser solucionada por el establecimiento de crédito, mediante el uso de mecanismos tales como la terminación unilateral del contrato, lo que no atenta ni contra la filosofía de la cuenta de ahorros, ni contra la sana competencia, ni contra los intereses de los usuarios.

LA SENTENCIA APELADA:

El Tribunal no accedió a las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

1o. Violación del articulo 29 de la Constitución Nacional y del artículo 8 de la ley 153 de 1887:

Observa el *a-quo* que tanto en el oficio como en la resolución confirmatoria expedidas por la Superintendencia Bancaria, dicha entidad invoca los artículos 98 numeral 4, 325 numerales 1 y 3 ordinal 14 y 329 del Nuevo Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, normas todas relacionadas con funciones que desarrolla la Superintendencia Bancaria en ejercicio de su atribución de alta policía económica, pero en ningún momento ni el oficio ni la resolución confirmatoria plantean el ejercicio de la facultad sancionatoria del ente controlador.

Agregó, que en el trámite anterior a la vía gubernativa dado a los actos administrativos, en ningún momento a la entidad como tal o alguno de sus funcionarios se les pidieron explicaciones al respecto ya que éstas no se ameritaban al no tratarse de una transgresión a ordenamiento alguno. Pero es indudable que la actora no cometió infracción o irregularidad que ameritara sanción, menos cuando la entidad controladora anteriormente y bajo las normas vigentes para ese entonces, encontró el reglamento acorde con el Decreto 1730 de 1991 y le impartió la autorización respectiva.

Así mismo sostuvo que el acto administrativo primario fue desarrollado no con base en la facultad sancionatoria de la Superintendencia Bancaria sino en ejercicio de su función de máxima autoridad de policía administrativa, pero más concretamente ejerció una función de adecuación del reglamento a las nuevas disposiciones legales.

De otra parte, afirmó que la cuenta inactiva no perjudica a la actora si se tiene en cuenta que la obligación de la entidad es reconocer al cuenta-ahorrista su rendimiento y en caso de una cuenta inactiva éste no se presenta; o quien realmente sufriría un perjuicio sería el cuenta-ahorrista cuando al cobrársele una cuota de manejo por su cuenta inactiva casi que se obliga a que deposite dinero, cuando en realidad la institución financiera posee otros mecanismos para manejar este tipo de situaciones.

Concluyó que no se puede hablar de transgresión del artículo 8o. de la ley 153 de 1887, pues ya que habiéndose establecido que lo actuado mediante los actos administrativos impugnados no puede entenderse como una sanción, mal podría afirmarse que se hizo aplicación analógica de la misma cuando en realidad no existió sanción y menos aún que se haya transgredido el artículo 29 de la Carta Política, pues la existencia de la norma contentiva de la conducta y de la sanción no era necesaria, por no ser la conducta transgresora del ordenamiento legal o estatutario, ni ameritarse sanción por lo que estaba en su tiempo ajustado al ordenamiento vigente.

2o-. Violación del artículo 189 numeral 24 de la Constitución Nacional y 325 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero:

Expresó que no se configura la violación al artículo 189 numeral 24 de la Constitución Nacional, por cuanto la actividad desplegada por la entidad controladora tiene sustento en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, no sólo porque existe

la prohibición para las entidades financieras según el artículo 98 numeral 4, sino porque los artículos 325 y 329 *ibídem,* le permiten ejercer sus atribuciones de alta policía económica, por lo que no se puede aceptar que los actos demandados hayan modificado el ordenamiento superior.

Tampoco se deja entrever la violación del artículo 325 numerales 3 y 14 del Decreto 663 de 1993, pues la actividad financiera al ser de interés público es reglada sin que pueda esperarse que las conductas estén todas prohibídas de manera expresa ya que por el contrario, el sistema financiero se desarrolla más con base en autorizaciones y permisibilidades de las que, no goza la cuota de manejo sobre cuenta inactivas, toda vez que por el contrario, existe la prohibición a la estipulación de cláusulas con carácter exorbitante, como al efecto lo es el cobro de una cuota como la mencionada.

3o. Violación del artículo 58 de la Constitución Nacional y del artículo 73 del Código Contencioso Administrativo en concordancia con los artículos 28 y 74 *ibídem:*

Señaló que los derechos adquiridos consagrados constitucionalmente, por el artículo 58, están excluídos del campo puramente administrativo toda vez que la legislación o mejor el derecho público y la doctrina creada a su alrededor, niegan la existencia de los derechos adquiridos y como parte del mismo, el derecho financiero, máxime cuando este último es un derecho cuyas normas están en continuo cambio por tener que ir paralelo a la evolución del mundo económico. Lo contrario haría inaplicables las nuevas normas para las entidades que de tiempo atrás venían ejerciendo actividad financiera, pues podrían ampararse en aquella noción para alegar que un determinado estado de cosas constituye para ellas derecho adquirido, lo que además conduciría a que el sistema financiero se anquilosara en determinados aspectos que incluso harían imposible la función de inspección, control y vigilancia, que ejerce la Superintendencia Bancaria, función que se va renovando de acuerdo con la evolución y necesidades del sistema financiero.

Frente a la situación jurídica concreta, adujo que los actos acusados en ningún momento contradicen o ponen en entredicho la autorización que ya le había sido otorgada a la actora para establecer su sección de ahorros, y que la mencionada autorización no impedía en ningún momento a la Superintendencia ejercer su función de prevención que la faculta para alertar las situaciones que afectan el sistema, tomando para tal efecto las medidas necesarias, sin esperar a que realmente el daño se produzca.

EL RECURSO DE APELACIÓN:

El apoderado de la parte demandante inconforme con la decisión, interpone recurso de apelación con base en los siguientes argumentos:

Insiste en que a la actora sí se le aplicó una sanción en forma indebida, por cuanto la Caja Social sufrió un mal o perjuicio debido a que no pudo seguir cobrando la cuota

de manejo por cuentas de ahorro inactivas, además de que la ley no es la que califica como indebido el cobro de cuotas de manejo a cuentas de ahorro inactivas, sino que fue la Superintendencia la que así procedió en sus actos administrativos; adicionalmente, sin el consentimiento de la institución financiera procedió a revocar la autorización que había impartido.

Igualmente señaló que la Superintendencia Bancaria en los actos objeto de la demanda sí se extralimitó en el ejercicio de sus facultades legales, ya que consideró como ilegal una conducta no contemplada en la ley como prohibida, que no podía modificar por medio de actos administrativos de inferior categoría en la jerarquía normativa. Así las cosas, y por las razones expresadas, considera la actora que hubo violación del debido proceso.

Por último, expresó que el Tribunal desconoce la situación jurídica concreta ante la cual se encuentra, porque confunde como una sola la facultad que en general tiene la Superintendencia Bancaria de autorizar la apertura de secciones de ahorro, con la aprobación de la modificación al reglamento de ahorros, lo que es bien distinto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado de la parte actora reitera todos y cada uno de los argumentos expresados en el recurso, relativos a la imposición indebida de una sanción por una conducta que antes que estar prohibida se encontraba debidamente autorizada por la Superintendencia Bancaria; la modificación de disposiciones legales por vía de actos administrativos para lo cual no estaba facultada, y la inexistencia de los derechos adquiridos dentro del derecho administrativo, pero el reconocimiento de situaciones consolidadas y del principio de irretroactividad de la ley.

El apoderado de la parte demandada, solicita se confirme la sentencia, y reitera sus argumentos expuestos con ocasión de la contestación de la demanda, respecto de las situaciones consolidadas e inamovibles y los derechos adquiridos, y manifiesta que por ello la tesis de la revocatoria del acto administrativo sostenida por el actor, no es de recibo porque el acto lo que hace es servir de instructivo a una institución financiera para que ella actúe dentro de un contexto normativo que garantice a los usuarios del sistema la seguridad, protección y transparencia que merecen.

Así mismo, reitera que no legisló sobre el tema de las prácticas de los establecimientos de crédito y que no se extralimitó en el ejercicio de sus funciones.

MINISTERIO PÚBLICO:

Representado en esta oportunidad por la Procuradora Séptima Delegada ante el Consejo de Estado, solicitó confirmar la sentencia por cuanto consideró que la prohibición establecida en el artículo 98 numeral 4 del Estatuto Financiero, bajo el cual está amparada la actuación de la Superintendencia Bancaria, no corresponde a una

sanción por el hecho de no permitirle a la actora y a expensas del ahorrador mantener su particular interés de cobrar cuotas de manejo por cuentas de ahorro inactivas, pues el sentido de toda sanción es sucedáneo de una infracción, la cual en éste caso no ocurrió.

Además, consideró, que si bien el cobro por "cuotas de manejo" no está prohibido por la ley, no por ello puede la entidad demandante ponerse al margen del control de la Superintendencia en busca de sus propios y lucrativos beneficios, con desconocimientos del perjuicio que causa al público en general y tampoco puede aquélla desconocer por ende el campo de control que le da el artículo 98 numeral 4 del Estatuto Tributario a la Superintendencia, control este que no podría limitarse a casos concretos no sólo por la amplia gama en el comportamiento financiero de las entidades intermediarias sino porque nuestra legislación no es casuística.

De otra parte, dijo que no es posible que las autorizaciones al reglamento de ahorros que otrora le otorgara la Superintendencia sobre el manejo de cuentas de ahorro que incluía el cobro en discusión, no puede convertirse en una camisa de fuerza a costa del particular y en detrimento de su patrimonio, y que la institución financiera debe acudir a otros mecanismos administrativos y eficaces para buscar una solución a los costos que le acarrean el manejo de las cuentas de ahorro inactivas, mas no puede justificar el cobro de una cuota de manejo a las cuentas de ahorro inactivas como una aparente solución.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

El acto administrativo que obra a folios 19 y 20 del expediente (Oficio No. 91060110-2), es el resultado de la facultad preventiva asignada a la Superintendencia Bancaria como autoridad de policía administrativa, encargada de la inspección, vigilancia y control de las personas que realicen actividades financieras, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo y aprovechamiento de recursos captados del público.

En efecto, la orden de suspender una práctica que de conformidad con las nuevas disposiciones normativas deviene en ilegal (el cobro de una cuota de manejo, en cuentas inactivas), al igual que la orden de modificar en lo pertinente el reglamento de ahorro, corresponde al ejercicio de la facultad prevista en el artículo 326 No. 5, literal a) del Decreto 663/93, actual Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (artículo 4.1.1.0.3.3. No. 19 del Decreto 1730/91), que a la letra prevé:

> "Artículo 326. Sustituido D. 2359/93, Art. 2o.. Funciones y facultades de la Superintendencia Bancaria:
>
> .....
>
> 5. Facultades de Prevención y Sanción. La Superintendencia Bancaria tendrá las siguientes facultades de prevención y sanción:

a) Emitir las órdenes necesarias para que se suspendan de inmediato las prácticas ilegales, no autorizadas e inseguras y se adopten las correspondientes medidas correctivas y de saneamiento, cuando la Superintendencia considere que alguna institución sometida a una vigilancia ha violado sus estatutos o alguna disposición de obligatoria observancia, o esté manejando sus negocios en forma no autorizada o insegura". (Subraya la Sala).

Es así como la Superintendencia Bancaria ordena a una institución vigilada suspender a una práctica considerada ahora como violatoria de una disposición de obligatoria observancia, y señala la medida correctiva que debe adoptar la institución, y que en este caso es la modificación de lo pertinente y hacia el futuro obviamente, del reglamento de ahorros.

Que las órdenes impartidas por la Superintendencia Bancaria tienen el carácter de preventivas y no de sancionatorias lo confirma no sólo el texto mismo de la decisión administrativa en comento y su confrontación con el texto legal arriba citado, sino la circunstancia de que el legislador previó si la posibilidad de imponer una sanción a la institución financiera vigilada, "previas explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable", por la "inobservancia de las órdenes e instrucciones impartidas por la Superintendencia Bancaria", tal como se concluye del texto del artículo 326 No. 5 literal i) del Decreto 663/93, (artículo 4.1.1.03 No. 22 del Decreto 1730/91).

A juicio de la Sala, queda entonces claro que los actos administrativos acusados no tienen el carácter de sanción.

Ahora bien, la Superintendencia Bancaria, mediante oficio No. 91060110-1, del 3 de abril de 1992, y a la luz del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero de ese entonces (Decreto 1730/91), aprobó a la actora varias modificaciones al reglamento de depósito de ahorro a la vista, una de las cuales fue la inclusión del cobro de una cuota de manejo en cuentas inactivas, cuyo valor puede ser debitado de la respectiva cuenta de ahorros, previsión ésta que se encontró ajustada a la ley.

El 30 de diciembre de 1992, fue expedido el Decreto 2179 (modificatorio del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero), que en su artículo 4 adicionó el Estatuto Orgánico con la norma denominada "Debida prestación del servicio y protección al consumidor", en virtud de la cual, las instituciones vigiladas por la Superintendencia Bancaria en la celebración de las operaciones propias de su objeto social, "deberán abstenerse de convenir cláusulas que por su carácter exorbitante puedan afectar el equilibrio del contrato o dar lugar a un abuso de posición dominante". La norma en referencia fue incorporada en el Decreto 663/93, nueva recopilación o Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

Es decir, que a partir de la entrada en vigencia del decreto en mención, o sea del 31 de diciembre de 1992, fecha de su publicación en el Diario Oficial, debían las instituciones financieras abstenerse de pactar cláusulas exorbitantes.

La Superintendencia Bancaria, con fecha 21 de mayo de 1993, y obviamente sin darle efecto retroactivo al artículo 4 del Decreto en mención, solicitó "suspender la práctica de cobrar cuotas de manejo en cuentas inactivas" y "modificar en lo pertinente, el reglamento de cuenta de ahorros".

La solicitud de suspender la práctica de cobrar cuotas de manejo por cuentas inactivas, obviamente debe entenderse en el sentido de que las cuotas de manejo en cuentas de ahorros que a diciembre 31 de 1992, eran consideradas inactivas de conformidad con el reglamento de ahorros, pueden ser legítimamente cobradas por la actora, por estar ya causadas, y que si ya fueron canceladas, dicho pago debe ser respetado, pues es legítimo, razón ésta que permite entender que en relación con tales pagos hubo para la actora una situación jurídica consolidada que no podía ser vulnerada. Fue precisamente por este motivo, que la Superintendencia Bancaria no podía ordenar el reembolso de las cuotas efectivamente causadas y canceladas o el no pago de las efectivas y legítimamente causadas, es decir consolidadas hasta el 31 de diciembre de 1992.

Situación diferente se predica respecto de las cuotas de manejo no causadas a 31 de diciembre de 1992, es decir respecto de las cuentas de depósitos de ahorro que a esa fecha no tuvieran el término de inactividad previsto en el reglamento de ahorros de la actora, o que completaron dicho término con posterioridad al mencionado día, al igual que respecto de los contratos aún no celebrados, pues respecto de aquéllas y de éstos no puede la actora alegar la existencia de una situación jurídica concreta.

Así las cosas, y tal como lo prevé el artículo 73 del C.C.A., si la Superintendencia Bancaria hubiera ordenado la eliminación de la cláusula relacionada con el cobro de las cuotas de manejo por cuentas inactivas, a partir del día 3 de abril de 1992, fecha de autorización del reglamento de ahorro por parte de ese organismo, orden a todas luces absurda, pues el contrato de depósito de ahorros es de tracto sucesivo, además de ser de imposible cumplimiento, e ilegal, pues se estaría dando efecto retroactivo al decreto 2179/92, hipotéticamente habría necesitado el consentimiento expreso y escrito de la parte actora ya que había sido creada a su favor una situación jurídica de carácter particular y concreto.

Igual autorización hubiera necesitado la Superintendencia Bancaria, si hubiera ordenado el reembolso de las cuotas de manejo legítimamente causadas, orden ésta que también significaba el desconocimiento de la irretroactividad de la ley, y adicionalmente el desconocimiento de un derecho legítimamente reconocido a la actora.

Sin embargo, como la orden de suspensión no afectó situación consolidada particular alguna, no estaba la demanda obligada a solicitar el consentimiento expreso y escrito de la actora, como claramente se deduce del texto del artículo 73 del C.C.A.

De otra parte, y sin recurrir a ningún esfuerzo mental, es sencillo observar que un reglamento de ahorro, al igual que los contratos que en cumplimiento del mismo

celebran los establecimientos de crédito con sus clientes, son susceptibles de modificaciones, motivadas éstas, a su vez, en las modificaciones de las disposiciones legales vigentes al momento de su suscripción.

Así mismo, debe tenerse presente que la actividad financiera es de interés público, tal como la califica la Constitución Nacional, lo cual permite entender que prevalezca el interés general de la comunidad sobre el particular del establecimiento de crédito, y que con base en dicha prelación, la Superintendencia Bancaria, desarrolle sus facultades de inspección, vigilancia y control.

A su vez la orden impartida por la Superintendencia Bancaria, como acertadamente lo afirma el a-quo, corresponde a la necesidad de adecuar el reglamento a las nuevas disposiciones legales, las cuales tienen que cumplirse desde el momento en que obligan a sus destinatarios. Es así como al introducirse por una norma una limitante en el desarrollo de la actividad financiera, la Superintendencia Bancaria se halla expresamente facultada para ordenar que cualquier institución financiera se abstenga de efectuar operaciones en contravención a dicha norma.

Así las cosas, la orden de suspensión del cobro de las cuotas de manejo, no se profirió por parte de la demandada en ejercicio de la facultad de revocatoria directa de sus actos administrativos, sino con base en sus funciones preventivas expresamente asignadas por el legislador, (artículo 326 del Estatuto Orgánico) por haber encontrado que una institución sometida a su inspección y vigilancia estaba desarrollando una práctica otrora permitida, pero posteriormente considerada como ilegal.

En efecto, aún cuando expresamente el legislador no prohibió a los establecimientos de crédito cobrar cuotas de manejo por cuentas inactivas, sí prohibió a las instituciones vigiladas por la Superintendencia Bancaria el pacto de cláusulas exorbitantes, como lo son a juicio de la Sala cláusulas en virtud de las cuales se cobra al depositante una cuota "de manejo" en cuentas inactivas, ya que resulta evidente que el establecimiento de crédito está aprovechando su posición contractual "dominante" para implícitamente obligar al cliente a "mover" su cuenta de ahorros, ya consignando ya retirando, siendo que dichas actividades son facultativas de su parte y no obligatorias. Lo exorbitante de una cláusula como la que prevé una cuota de manejo en cuentas inactivas, no radica entonces en el monto de dicha cuota, el cual a pesar de lo irrisorio que resulta en este caso, no deja de ser abusivo.

Adicionalmente, el costo operativo que conlleva el "manejo" si así se puede decir, de cuentas inactivas, independientemente de su cuantificación en dinero, es el riesgo que asume la institución financiera depositaria al celebrar contratos de depósitos a la vista, por el ejercicico de la "facultad" de consignar y/o retirar dinero, radicada en cabeza del depositante. Así mismo, ese costo corresponde también a la carga que debe asumir el establecimiento de crédito ante el beneficio que puede obtener en sus actividades de intermediación financiera con los recursos depositados, pues como bien

lo resaltó la parte actora, una cuenta puede estar inactiva no sólo por no efectuarse ninguna consignación, sino por no hacerse tampoco ningún retiro.

De otra parte, y como bien lo sostiene la parte demandada, respecto del costo que pudieran ocasionar las cuentas inactivas frente a las demás cuentas de ahorro, la única solución posible no es ni mucho menos la de cobrar una cuota de manejo, pues las propias disposiciones legales han previsto mecanismos tales como la terminación unilateral de los contratos, que permitiría a la institución depositaria evitar el costo operativo en mención.

Ahora bien, precisado como está que los actos demandados no tienen carácter sancionatorio, reitera la Sala que la orden impartida por la Superintendencia Bancaria se fundamentó en una disposición de carácter financiero, y por tanto, no sólo de obligatorio e imperativo cumplimiento sino de interés general, relacionada con la protección del cliente como parte "débil" de la relación contractual con una institución financiera, motivo por el cual no hubo aplicación analógica de ninguna norma, sino la orden de adecuación a una nueva disposición que se aplica al caso concreto por corresponder perfectamente con los hechos planteados, es decir, por ser la cuota de manejo sobre cuentas inactivas, una cláusula exorbitante.

Por último, el hecho de que el cobro de la cuota de manejo en las cuentas de ahorro inactivas estuviera inicialmente permitido, según consta en el oficio No. 91060110-1 de abril 3 de 1992, no significa que la institución financiera quedara eternamente facultada para efectuar dicho cobro, pues si de una parte, una nueva ley en aras de proteger al consumidor, dado el interés público que va envuelto en el desarollo de la actividad financiera, prohíbe el pacto de cláusulas exorbitantes, y de otra, la Superintendencia Bancaria debe velar por el cumplimiento de la ley por parte de sus vigiladas, necesariamente correspondía a dicho organisno en ejercicio de sus facultades de policía administrativa, ordenar que se cumpla la ley, y así mismo, corresponde a la institución financiera vigilada, acatar esa misma ley y adaptarse a sus previsiones.

De consiguiente, y con las precisiones efectuadas, la providencia recurrida habrá de ser confirmada.

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

FALLA:

Confírmase la providencia apelada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, y devuélvase al tribunal de origen. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA R.

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

REQUERIMIENTO ESPECIAL-Notificación/**SALDO A FAVOR EN DECLARACIÓN TRIBUTARIA/PLAZO EN AÑOS**-Cómputo

Del contexto del artículo 53 del decreto 2501 de 1987 se deduce que el término de los dos años para notificar el requerimiento especial, se inicia no desde el mismo día de la presentación de la solicitud del saldo a favor, sino a partir del día siguiente de la presentación de la solicitud del saldo a favor, tal y como se infiere de la expresión "... dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución"... dos años, debiendo tener el primero y el último día de plazo el mismo número según la regla de interpretación prevista en el artículo 67 del Código Civil modificatorio del inciso 1o. del artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal regla aplicable según lo dispone la misma norma "...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". Como la legislación tributaria no contiene definiciones sobre el particular, es procedente aplicar las reglas establecidas en el precitado código. Si como se encuentra probado en el proceso, el contribuyente actor presentó la solicitud de devolución del saldo a favor determinado en su declaración de renta del año gravable de 1987, el día 20 de septiembre de 1988 y terminó el día 21 de septiembre de 1990, de donde se deduce que el requerimiento especial, notificado el día 20 de septiembre de 1990, lo fue dentro del término legal, sin que se hubiera dado firmeza de la liquidación privada.

FRAUDE PROCESAL-Efectos/**CÉDULA INEXISTENTE**-Efectos/**COSTOS**-Rechazo/**INFORMACIÓN TRIBUTARIA**-Conservación/**CONTRIBUYENTE**-Obligaciones

La utilización fraudulenta de cédulas en las informaciones tributarias no es intrascendente, pues tal conducta se encuentra tipificada en la legislación tributaria como "fraude procesal" en el artículo 5º del Decreto 398 de 1983 (codificado en el artículo 650 del Estatuto Tributario). Por tanto, el contribuyente que incurra en tal conducta no solo deberá ser denunciado "como autor de fraude procesal", sino además, será sancionado con el desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos, etc., tal como lo ordena la precitada disposición. En esta situación se encontraron no unos pocos como lo manifiesta el accionante, sino 26 casos que totalizaron un valor de $ 19.162.820 según el informe que obra en los antecedentes administrativos. Por otra parte, es obligación del contribuyente conservar por un término mínimo de cinco años los documentos, informaciones y pruebas que dan derecho o permiten acreditar los costos, deducciones, descuentos, etc., para efectos de control efectuado por la Administración Tributaria, de tal suerte que si el contribuyente no los acredita cuando la Administración lo requiera, tal conducta también se encuentra sancionada con el desconocimiento de los correspondientes costos, deducciones, descuentos, según lo enseñan los artículos 22 y 61 del Decreto 2503 de 1987.

COSTO PRESUNTIVO-Procedencia

El costo presuntivo constituye un mecanismo de justicia y equidad que busca suplir la falta de información contable o de prueba directa (declaración del contribuyente, contabilidad o los comprobantes internos y externos) mediante una presunción que tiene aplicación, precisamente, cuando no es posible acreditar el valor de los costos reales o cuando existan indicios que el costo informado por el contribuyente no es real, evento que se dio en el presente caso, tanto por la indebida identificación de los beneficiarios de los pagos, como por la falta de comprobación de los costos. No sobra anotar que si se aceptara la tesis de que no procedía dar aplicación al costo presuntivo, la situación fiscal de su representado sería más gravosa, puesto que la falta de comprobación de los costos informados en la declaración y las inconsistencias establecidas en las cédulas de ciudadanía de los beneficiarios de los pagos, en ambos casos, hay lugar al desconocimiento de los costos declarados.

PRESUNCIÓN DE VERACIDAD/DECLARACIÓN TRIBUTARIA

La presunción de veracidad que ampara las declaraciones tributarias no es óbice para que la Administración con base en las amplias facultades de

investigación solicite al contribuyente la comprobación de los datos declarados para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales. Con mayor razón no lo es, a partir de la vigencia del Decreto 2503 de 1987 (aplicable a la declaración discutida), que eliminó la obligación de presentar anexos y pruebas con la declaración por la obligación de conservarlos por un término mínimo de cinco años para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales y la consecuente sanción por incumplimiento, lo que significa que el contribuyente no puede escudarse en tal presunción para rehuir la presentación de los documentos y pruebas que acrediten lo solicitado en la declaración, puesto que tiene el deber legal de acreditar lo solicitado cuando la Administración así lo exija, so pena de hacerse acreedor a las sanciones establecidas en el mismo ordenamiento legal.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7064. Actor: LEONIDAS SERNA GIRALDO. IMPUESTOS - RENTA. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del contribuyente LEONIDAS SERNA GIRALDO, identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.235.436, contra la sentencia del 7 de octubre de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Caldas desestimó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por el contribuyente en mención contra la operación administrativa a través de la cual la Administración de Impuestos Nacionales de Manizales le determinó el impuesto de renta y complementarios correspondientes al año gravable de 1987.

ANTECEDENTES:

El contribuyente Leonidas Serna Giraldo presentó declaración tributaria del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1987, el día 29 de julio de 1988, en al Banco Cafetero - Sucursal Aranzazu - Caldas, en cuya liquidación privada determinó el impuesto a su cargo en la suma de $ 352.054.

Previo requerimiento ordinario No. 00046 del 2 de agosto de 1990 y requerimiento especial No. 00061 del 20 de septiembre de 1990, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Manizales modificó la anterior declaración a través de la liquidación de revisión No. 00027 del 20 de junio de 1991, en la cual determinó un mayor valor a cargo en la suma de $ 8.661.811, al cuestionar los costos denunciados según cruce con la Registraduría Nacional del Estado Civil, los números de las cédulas informadas de los beneficiarios de los pagos correspondían a otras personas, razón por

la cual desestimó el costo informado y aplicó el costo presunto contemplado en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Contra la anterior liquidación oficial el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración oportunidad en la cual argumentó: nulidad del requerimiento especial por haberse practicado fuera del término legal y por ende nulidad de la liquidación de revisión; violación del procedimiento establecido para la aplicación del costo presunto; e inadecuada valoración de las pruebas aportadas para demostrar los costos informados.

A través de la resolución No. 015 del 2 de abril de 1992, la Administración de Impuestos Nacionales de Manizales, resolvió el recurso incoado en sentido adverso a lo pretendido por el recurrente.

LA DEMANDA:

En la demanda ante la jurisdicción el apoderado del contribuyente acusó la operación administrativa anteriormente descrita, de violar las siguientes normas:

El artículo 40 de la ley 153 de 1887, en concordancia con los artículos 45 y 53 del Decreto 2503 de 1987, en lo que se refiere a los términos prescriptivos que hubieren empezado a correr al invocar "normas no pertinentes o no vigentes" lo que habría generado nulidad según el artículo 57, numeral 4 de la Ley 52 de 1977; pues el requerimiento especial No. 000061 de septiembre 20 de 1990, se fundamentó en el Estatuto Tributario cuando ha debido proferirse bajo la normatividad del decreto 2503 de 1987 (artículos 45 y 53) que consagran lo relativo al término de dos años que tenía la Administración para proferir los actos acusados, ya que para el 20 de septiembre de 1988, cuando solicitó devolución de sobrantes de retención en la fuente, aún no había entrado a regir el Estatuto Tributario, que lo fue solo desde el 31 de mayo de 1989.

En segundo lugar, indicó que se violaron ostensiblemente los artículos 705, 710 y 714 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) por cuanto el requerimiento especial y la liquidación de revisión se practicaron y notificaron fuera del término legal, al evidenciarse un error en el cómputo de los términos que podrían pecar por un día de más porque los seis meses para practicar la liquidación de revisión, vencía el 19 de junio de 1991 y no el 20 del mismo mes y año. Por consiguiente existe la causal de nulidad prevista en el numeral 3o. del artículo 57 de la Ley 52 de 1977.

Así mismo, acusó de inadecuada la interpretación del artículo 82 del Estatuto Tributario, al aplicar el sistema de costos presuntos sobre las compras de café, cuando no existen indicios que los costos informados sean irreales. El funcionario omitió todos los pasos ordenados por ésta norma y desconoció la realidad contable del contribuyente certificada por contador público. Unas pocas cédulas mal transcritas en la relación de compras son "una equivocación mínima intrascendente y parcial" ya que

"fueron contabilizadas correctamente" y porque no existe una sanción consagrada en las normas que permita el desconocimiento total de los costos por tal circunstancia. Además para la aplicación de tal sistema debió existir una delegación del Director de Impuestos en los Administradores mediante resolución, la cual no se conoce.

Además la Administración se limitó a emitir juicios de valor sobre su contabilidad, cuando los únicos que pueden emitir éstos juicios con valor probatorio son los contadores públicos conforme a la Ley 145 de 1960, razón por la cual se anexó al recurso de reconsideración al certificado de contador público, que es plena prueba según el artículo 98 de la Ley 9a. de 1983, por lo que también se dio una inadecuada valoración de ésta prueba conforme al artículo 252 del Código de Procedimiento Civil y de los artículos 777 y 775 del Estatuto Tributario.

Por último, observó que también se violaron los artículos 711, 746 y 850 del Estatuto Tributario, por cuanto la intención de la Administración es la de que los contribuyentes no soliciten los saldos a favor, ya que por el hecho de haber solicitado el saldo a favor determinado en la declaración de renta, se originó el desconocimiento de los costos.

LA PARTE OPOSITORA:

La Administración de Impuestos Nacionales de Manizales (Administración Local de Impuestos de Caldas) al contestar la demanda a través de apoderada judicial, solicitó no acceder a las pretensiones del demandante y confirmar la actuación administrativa acusada, para lo cual aclaró, en primer término, que el Estatuto Tributario no creó norma diferente a las existentes sino que tuvo por finalidad clasificar y codificar en forma de numeración continua las diferentes normas reguladoras de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Nacionales, con el único fin de obtener un texto de ágil consulta y aplicación, sin alterar en ningún caso su contenido. De esta manera precisó que el artículo 45 del Decreto 2503 de 1987, equivale a los artículos 703, 704 y 705 del Estatuto Tributario y el artículo 53 del mismo decreto al artículo 714 del Estatuto Tributario, razón por la cual indicó, que no se violó el artículo 40 de la ley 153 de 1887.

En cuanto al cómputo de los términos para la notificación del requerimiento especial y de la liquidación de revisión se remitió a lo expresado por su representada en la resolución que decidió el recurso gubernativo y a las sentencias de la Corporación citadas en esa oportunidad como fundamento del mismo, que demuestran que los actos administrativos acusados se ajustaron a las normas legales pertinentes en cuanto a términos y firmeza de la liquidación privada.

Respecto a la aplicación del costo presunto igualmente se remitió a lo expresado en la resolución que decidió el recurso en donde se habían invocado sentencias de la Corporación sobre la aplicación del costo presunto, por lo que observó que el proceder administrativo al respecto fue correcto. Además observó que el certificado de contador

público carecía de validez por cuanto lo comprobantes de diario a los que hace referencia "no contienen la razón de los asientos respectivos" y las inconsistencias en la identificación de los beneficiarios de los pagos (canceladas por muerte, sin censar, falta de correspondencia, etc.) originaron la imposibilidad de determinar exactamente los costos.

Sobre los restantes cargos de violación manifestó la apoderada de la Nación que tampoco pueden ser aceptados, y para refutar lo expuesto por el demandante reprodujo sentencia de la Corporación del 28 de junio de 1985, sobre la presunción de veracidad de la declaración tributaria, según la cual tal presunción no limita la facultad que tiene la Administración de hacer las averiguaciones que estime pertinentes según el artículo 30 de la Ley 52 de 1977.

LA SENTENCIA APELADA:

El Tribunal Administrativo de Caldas desestimó las súplicas de la demanda encaminadas a obtener la nulidad de la operación administrativa acusada y la confirmación de la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable de 1987.

En cuanto al cargo de violación concerniente a la extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial, juzgó el Tribunal que la actuación administrativa no transgredió las normas invocadas por el demandante en éste punto y por ende no se dio la nulidad prevista en el numeral 3o. del artículo 57 de la Ley 52 de 1977, por cuanto el retardo de un día en la notificación del requerimiento especial alegado por el demandante no existe conforme a la regla establecida en el artículo 67 del Código Civil, con la modificación del Código de Régimen Político y Municipal, según el cual "el primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses", por lo que si el contribuyente había presentado la solicitud de devolución el día 20 de septiembre de 1988, el término partía el día 21 de septiembre de 1988, concluyendo que el requerimiento especial notificado el día 20 de septiembre de 1990, lo fue dentro del término legal. De ahí en adelante, indicó, los términos se cuentan también de fecha a fecha por estar establecidos en meses, para colegir que la liquidación de revisión también se había producido dentro del respectivo término legal.

Con relación al cargo de violación del artículo 40 de la Ley 153 de 1887, resaltó la falta de seguridad del demandante en la exposición del cargo, y al ser analizado encontró que no conducía a la nulidad pedida porque los fundamentos de la actuación se dieron en forma que, a juicio del Tribunal, fue suficiente, y además porque los actos administrativos fueron expedidos dentro del término establecido por las normas vigentes cuando fueron expedidos.

En lo que concierne al cargo de violación del artículo 82 del Estatuto Tributario sobre la "determinación de costos estimados y presuntos" estimó el *a-quo,* que la investigación adelantada por la Administración evidencia la aplicación correcta de tal

disposición al encontrar los indicios sobre la inexistencia de los costos, como que muchos de los nombres y cédulas anotadas por el contribuyente no coincidían con lo que al respecto había certificado la Registraduría Nacional del Estado Civil, y el hecho de que el certificado de contador público no era completo a la luz del artículo 777 del Estatuto Tributario, el cual no otorga valor probatorio a cualquier certificado de contador. Por lo demás, señaló que los contribuyentes estaban obligados a conservar hasta por cinco años los documentos que acrediten los costos y gatos solicitados, los cuales no habían sido presentados por el contribuyente, y que la demostración del precio del café en el año gravable era irrelevante en la demostración de los costos reales.

Prosiguió que tampoco se desconoció la presunción de veracidad de la declaración contenida en el artículo 746 del Estatuto Tributario, porque la Administración encontró diferentes razones y pruebas que le sirvieron de fundamento para actuar en la forma como lo hizo, amparada en las amplias facultades de investigación y fiscalización que la Ley le otorga, no siendo óbice ni en la presunción de veracidad de la declaración, ni la circunstancia de haber devuelto el valor correspondiente al saldo a favor.

Expresó finalmente, que tampoco se violó el artículo 711 *ibídem* que determina la correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, por cuanto el hecho de que se hubiese anunciado una sanción en el requerimiento especial, que posteriormente en la liquidación no se aplicó, no vulnera la norma ni lesiona interés legítimo alguno del demandante.

LA APELACIÓN:

Al apelar el apoderado judicial del contribuyente manifestó su inconformidad con la sentencia del Tribunal en los siguientes aspectos:

El acto administrativo es nulo de conformidad con el numeral 3o. de la Ley 52 de 1977, por cuanto fue notificado fuera del término de los dos años. En su concepto el fallador citó normas no aplicables al derecho tributario, pues éste es especial y señala la forma de contabilizar los términos.

La violación del artículo 40 de la Ley 153 de 1887, fue claramente expuesta en la demanda y de ella surge la violación alegada.

En cuanto a la determinación del costo presunto se ha demostrado con pruebas y argumentaciones de violación del artículo 82 del Estatuto Tributario, y el Tribunal no tuvo en cuenta las pruebas que demuestran los costos. No obstante, según la norma, la carga de la prueba en caso de indicios corresponde a la DIAN y no al contribuyente.

La contabilidad es plena prueba a favor del contribuyente por lo que los comprobantes de contabilidad y la certificación contable aportada son válidas para el efecto, por ello, se violaron los artículos 772 y 777 del Estatuto Tributario y 252 del C.P.C.

Dada la presunción de veracidad de la declaración tributaria y las pruebas aportadas, se demuestra que se violó el artículo 746 del Estatuto Tributario.

Del artículo 711 del Estatuto Tributario por cuanto la correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, tiene como objetivo no sorprender al contribuyente con hechos nuevos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:

La apoderada judicial de la Nación solicitó a la Corporación pronunciarse en el sentido de confirmar la sentencia apelada y la legalidad de la actuación administrativa demandada.

Para refutar los puntos de inconformidad expresados por el apelante manifestó que no existe extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial por cuanto de conformidad con el artículo 53 del Decreto 2503 de 1987, norma vigente al momento de presentar el contribuyente la solicitud de devolución, el término empieza a contarse a partir del día siguiente a la presentación de la solicitud del saldo a favor y termina al vencimiento de los dos años señalados en la misma norma, debiendo tener el primero y último día del plazo, el mismo número como lo dispone el Régimen Político y Municipal. En respaldo de sus afirmaciones transcribió apartes de la jurisprudencia expuestos en la sentencia del 18 de octubre de 1991, expediente 2814, Actor: Suramericana de Construcciones S.A.

En cuanto a la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario concerniente al "costo presunto", reprodujo los apartes de la sentencia del Tribunal en donde se analizó el certificado de contador público allegado por el demandante para demostrar la veracidad de los costos informados en la declaración, el que por ser incompleto, no fue calificado como plena prueba al no contener la discriminación de las cuentas que se afectan, los soportes de orden interno y externo y la discriminación de los correspondientes conceptos solicitados como costos. Sobre los requisitos de la certificación contable, también reprodujo apartes jurisprudenciales expuestos en la sentencia del 13 de marzo de 1992, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate, Actor: Procesadora de Leche S.A.

Además y con apoyo en jurisprudencia de la Corporación, afirmó que no puede aceptarse que los costos presuntos constituyan un permiso para que el contribuyente incumpla las exigencias mínimas establecidas en la ley para el reconocimiento fiscal de los costos y deducciones, o que por tal sistema se obtenga el reconocimiento de costos no reales o prohibidos por las normas tributarias. Por tal razón consideró acertado lo afirmado por el Tribunal en el sentido de que al existir indicios en cuanto a la realidad de los costos, puesto que muchas de las cédulas de los supuestos beneficiarios no correspondían con las informadas por la Registraduría Nacional del Estado Civil, era pertinente la aplicación del costo presunto.

De igual forma estimó inaceptables los cargos de violación contra los artículos 772 y 777 del Estatuto Tributario, por cuanto se encuentra demostrado que la contabilidad del contribuyente no presenta la claridad e idoneidad necesaria para aceptar los costos y deducciones solicitados en la declaración tributaria.

Por último, puso de manifiesto que la presunción de veracidad de la declaración tributaria quedó desvirtuada con la investigación y pruebas practicadas por la Administración, por lo que le correspondía al contribuyente demostrar plenamente la realidad de los costos.

El representante del Ministerio Público, Procurador Octavo Delegado, no presentó alegato de conclusión en esta oportunidad procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

La inconformidad del apelante-apoderado judicial del contribuyente actor, se concreta fundamentalmente a los siguientes aspectos: 1) extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial, 2) indebida aplicación de los costos presuntos y 3) presunción de veracidad de la declaración tributaria.

1o. EXTEMPORANEIDAD EN LA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL:

Alega el accionante que el requerimiento especial No. 00061 del 20 de septiembre de 1990, se notificó fuera del término legal, un día después del vencimiento del respectivo término previsto en el artículo 53 del Decreto 2503 de 1987, circunstancia de la cual deriva la causal de nulidad impetrada, con fundamento en el numeral 3o. de la Ley 52 de 1977 (Numeral 3o. del artículo 730 del Estatuto Tributario).

El artículo 53 del decreto 2503 de 1987, vigente en la fecha en la cual el contribuyente solicitó la devolución del saldo a favor (hoy codificado en el artículo 714 del Estatuto Tributario) consagra el término que tenía la Administración para practicar y notificar el requerimiento especial, así como la liquidación de revisión, y la firmeza de la liquidación privada como sanción para la Administración en el caso de vencerse los términos sin notificarse tales actos administrativos. Tratándose de las declaraciones tributarias que registraran saldo a favor, estableció la siguiente regla:

> "La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial" (Subraya la Sala).

Del contexto de la norma anterior, se deduce que el término de los dos años para notificar el requerimiento especial, se inicia no desde el mismo día de la presentación de la solicitud del saldo a favor, como lo entiende el apoderado de la contribuyente,

sino a partir del día siguiente de la presentación de la solicitud del saldo a favor, tal y como se infiere de la expresión "... dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución"... y termina al vencimiento de los dos años, debiendo tener el primero y el último día del plazo el mismo número, según la regla de interpretación prevista en el artículo 67 del Código Civil modificatorio del inciso 1o. del artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal, regla aplicable según lo dispone la misma norma "...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". Como la legislación tributaria no contiene definiciones sobre el particular, es procedente aplicar las reglas establecidas en el precitado código, como ya lo ha hecho la Sección en otras oportunidades, como en la sentencia que invoca la apoderada de la Nación.

Si como se encuentra probado en el proceso, el contribuyente actor presentó la solicitud de devolución del saldo a favor determinado en su declaración de renta del año gravable de 1987, el día 20 de septiembre de 1988, el término para la notificación del requerimiento especial se inició el día 21 de septiembre de 1988 y terminó el día 21 de septiembre de 1990, de donde se deduce que el requerimiento especial, notificado el día 20 de septiembre de 1990, lo fue dentro del término legal, sin que se hubiera dado firmeza de la liquidación privada, y tampoco la nulidad de la liquidación de revisión que impetra el actor por la causal del numeral 3o. del artículo 57 de la Ley 52 de 1977, toda vez que como se observa, el requerimiento especial se notificó dentro del término legal.

Por consiguiente, y aunque es cierto que el Tribunal no tuvo en cuenta lo prescrito en el artículo 53 del Decreto 2503 de 1987, al computar el término en cuestión, tal situación no cambia lo decidido al respecto, puesto que, por el contrario, ello demuestra que el acto administrativo en cuestión se notificó anticipadamente al día en que venció el término establecido en el antecitado artículo 53, razón por la cual, lo decidido al respecto es correcto.

2o. INDEBIDA APLICACIÓN DE LOS COSTOS PRESUNTOS:

El Contribuyente ha acusado de ilegal la aplicación que del "costo presunto" previsto en el artículo 82 del Estatuto Tributario, efectuó la Administración de Impuestos, respecto a las ventas de café, pues en su concepto, por una parte demostró con la certificación contable allegada al proceso gubernativo los costos por concepto de compras denunciadas ($103.015.732.), y por otra, la Administración pasó por alto el procedimiento establecido en la norma citada para aplicar el costo presunto.

De los antecedentes administrativos se establece que la Administración de Impuestos Nacionales de Manizales, aplicó el costo presuntivo de que trata el artículo 82 del Estatuto Tributario (artículo 31 del Decreto 2053 de 1974), rechazando el costo por concepto de "compras" solicitado en la declaración, como quiera que en la relación de compras enviadas con ocasión de la respuesta al requerimiento ordinario, se

encontraron cédulas (26) que no coincidían con los verdaderos titulares de las mismas, de acuerdo con información obtenida de la Registraduría Nacional del Estado Civil, y la certificación de contador público acompañada no era lo suficientemente clara puesto que "...se debe indicar el número y fecha de los comprobantes de diario, las cuentas que se afectan y el valor de las transacciones las cuales deben estar debidamente respaldadas por comprobantes internos y externos". Y la acompañada con oportunidad del recurso igualmente adolecía de los requisitos legales, ya que se estableció que los comprobantes de diario que sirvieron de base a la misma, no hacen referencia alguna a los comprobantes de orden interno y externo.

Observa la Sala, que la utilización fraudulenta de cédulas en las informaciones tributarias no es intrascendente como lo pretende el apoderado del contribuyente, pues tal conducta se encuentra tipificada en la legislación tributaria como "fraude procesal" en el artículo 5o. del Decreto 398 de 1983 (codificado en el artículo 650 del Estatuto Tributario). Por tanto, el contribuyente que incurra en tal conducta no solo deberá ser denunciado "como autor de fraude procesal", sino además, será sancionado con el desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos, etc. tal como lo ordena la precitada disposición. En esta situación se encontraron, no unos pocos como lo manifiesta el accionante, sino 26 casos que totalizaron un valor de $19.162.820, según el informe que obra en los antecedentes administrativos (fls. 202 y 203).

Por otra parte, es obligación del contribuyente conservar por un término mínimo de cinco años los documentos, informaciones y pruebas que dan derecho o permiten acreditar los costos, deducciones, descuentos, etc., para efectos de control efectuado por la Administración Tributaria, de tal suerte que si el contribuyente no los acredita cuando la Administración lo requiera, tal conducta también se encuentra sancionada con el desconocimiento de los correspondientes costos, deducciones, descuentos, según lo enseñan los artículos 22 y 61 del Decreto 2503 de 1987 (codificados en los artículos 632 y 651 del Estatuto Tributario).

En el *sub-lite* si bien el contribuyente aportó certificación contable, tanto con oportunidad del requerimiento ordinario como con ocasión del recurso de reconsideración, para demostrar la realidad de los costos solicitados en su declaración, prueba que según el artículo 777 del Estatuto Tributario, es "prueba suficiente", tales certificaciones, en el presente caso, no tienen el carácter que la norma les otorga, pues es lógico y así lo ha manifestado la Sala en abundante jurisprudencia, que para considerarse como "plena prueba" deben reunir los requisitos mínimos legales, entre los que se encuentra el respaldo de comprobantes internos y externos, de los cuales adolece la prueba aportada, tal como lo advirtió la Administración de Impuestos y lo reiteró el Tribunal.

En estas condiciones para la Sala, como también lo fue para el Tribunal, fue acertado el proceder de la Administración al rechazar el costo informado por el contribuyente en su declaración tributaria.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del costo presuntivo de que trata el artículo 31 del Decreto 2053 de 1974 (codificado en el artículo 82 del Estatuto Tributario) por parte de la Administración de Impuestos, para la Sala éste proceder se ajusta a derecho, puesto que el costo presuntivo, constituye un mecanismo de justicia y equidad que busca suplir la falta de información contable o de prueba directa (declaración del contribuyente, contabilidad o los comprobantes internos y externos) mediante una presunción que tiene aplicación, precisamente, cuando no es posible acreditar el valor de los costos reales o cuando existan indicios que el costo informado por el contribuyente no es real, evento que a juicio de la Sala, se dio en el presente caso, teniendo en cuenta lo analizado en acápites anteriores, tanto por la indebida identificación de beneficiarios de los pagos, como por la falta de comprobación de los costos.

No sobra anotar que si se aceptara la tesis del apoderado de la actora según la cual no procedía dar aplicación al costo presuntivo, la situación fiscal de su representado sería más gravosa, puesto que la falta de comprobación de los costos informados en la declaración y las inconsistencias establecidas en las cédulas de ciudadanía de los beneficiarios de los pagos, en ambos casos, hay lugar al desconocimiento de los costos declarados.

En consecuencia el cargo no está llamado a prosperar.

3o. PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA:

Según el apelante apoderado del contribuyente la Administración de Impuestos violó el artículo 746 del Estatuto Tributario que consagra la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al investigar la declaración tributaria de su representado.

Como lo tiene dicho la Corporación, la presunción de veracidad que ampara las declaraciones tributarias no es óbice para que la Administración con base en las amplias facultades de investigación solicite al contribuyente la comprobación de los datos declarados para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales. Con mayor razón no lo es, a partir de la vigencia del Decreto 2503 de 1987 (aplicable a la declaración discutida), que eliminó a obligación de presentar anexos y pruebas con la declaración por la obligación de conservarlos por un término mínimo de cinco años para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales y la consecuente sanción por incumplimiento, lo que significa que el contribuyente no puede escudarse en tal presunción para rehuir la presentación de los documentos y pruebas que acrediten lo solicitado en la declaración, puesto que tiene el deber legal de acreditar lo solicitado cuando la Administración así lo exija, so pena de hacerse acreedor a las sanciones establecidas en el mismo ordenamiento legal. Por tal razón, no se violó el precitado artículo.746 del Estatuto Tributario.

En cuanto al cargo de violación del artículo 850 del Estatuto Tributario, norma que consagra "la devolución de saldos a favor" la Sala observa que no se expuso concepto

de violación; no obstante, cabe anotar que la circunstancia de haberse ordenado la devolución del saldo a favor tampoco impedía que la Administración iniciara la investigación respectiva, por el contrario, era su deber legal hacerlo, como quiera que las devoluciones efectuadas con base en los saldos a favor registrados en las declaraciones tributarias no constituyen un reconocimiento definitivo, sino provisional, conforme lo establece el artículo 670 *ibídem.*

En consideración a lo anteriormente expuesto se impone confirmar la sentencia apelada, toda vez que conforme a lo verificado en el proceso, la actuación administrativa acusada se ciñó a las normas tributarias que le sirvieron de fundamento, razón por la cual las precarias objeciones formuladas por el apelante a la sentencia del Tribunal no tienen vocación de prosperidad.

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

FALLA:

CONFÍRMASE LA SENTENCIA APELADA.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

BASE GRAVABLE EN INDUSTRIA Y COMERCIO/INGRESO NETO MÍNIMO/COMPETENCIA FUNCIONAL/IMPUESTO A MOTELES/IMPUESTO A JUEGOS ELECTRÓNICOS/ALCALDE-Facultades

Entre los fragmentos acusados del art. 5o. del Decreto 867 de 1993 y los artículos 313, numeral 4o. de la Carta Política y 12 numeral 3o. del Decreto 1421 de 1993, evidentemente no existe mayor relación en lo concerniente a la materia específica discutida, ni menos la "manifiesta infracción" requerida por el numeral 2o. del art. 152 del C.C.A., sencillamente porque los dos indicados preceptos consagran, respectivamente facultades de los Concejos Municipales para "votar de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y los gastos locales" y "establecer reformas o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas, ordenar exenciones tributarias y establecer sistemas de retención y anticipos, con el fin de agilizar el efectivo recaudo de aquellos" en tanto que el artículo demandado se contrae exclusivamente a fijar el órgano competente y el medio idóneo para el señalamiento de "ingresos netos mínimos a declarar en el impuesto", disposición que, por supuesto, nada tiene que ver con la creación, reforma o extinción de tributos, exenciones, retenciones o anticipos. No ocurre lo mismo frente a la tercera norma indicada como violada, esto es, el artículo 8º inciso 1o. del Acuerdo 39 de 1993, en la que se dice claramente que el competente para señalar los "ingresos netos mínimos a declarar" en cuestión es el alcalde Mayor y el medio para dicho señalamiento un "decreto que expedirá (...) dentro de los siguientes treinta (30) días a la expedición del presente Acuerdo...". Dado que la norma acusada dice, también claramente, que la competencia para el aludido señalamiento es

de "la Dirección Distrital de Impuestos" y el medio una simple "resolución" la "manifiesta infracción" resulta incontrovertible y como según el art. 152 del Decreto 01 de 1984, basta que tal infracción se dé respecto de "una de las disposiciones invocadas con fundamento", el recurso de que se conoce no puede prosperar.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: Dra. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación 7206. Actor: Hernando Pinzón Ávila.

El Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá, en representación de la parte demandada, por intermedio de apoderado, apela el auto de 25 de noviembre de 1994, admisorio de la demanda que, además, dispuso la suspensión provisional del acto acusado, que lo es el artículo 5o. del Decreto 867 del 30 de diciembre de 1993, del Alcalde Mayor, pero solo en relación con las expresiones subrayadas de la transcripción que hace la demanda:

> "ARTÍCULO QUINTO.- Para efectos de lo estipulado en el artículo 8 del Acuerdo 039 de 1993, los ingresos netos mínimos a declarar en el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, en el caso de las actividades desarrolladas por los moteles, residencia, hoteles y similares, parqueaderos y establecimientos que se dediquen a la explotación juegos de máquinas electrónicas y demás actividades similares, serán los que señale la Dirección Distrital de Impuestos de conformidad con el procedimiento indicado a continuación:
>
> "1. ...
>
> "2. El promedio así establecido se adoptará mediante resolución por parte del Director Distrital de Impuestos para la respectiva vigencia fiscal y deberá ser aplicado por el contribuyente para el cálculo de la base gravable mínima durante la misma.
>
> "..."

Al sustentar su decisión, el Tribual advierte violados, ostensiblemente, por los indicados fragmentos del acto demandado, los artículos 313 de la Constitución Nacional, 8, inciso 1o., del Acuerdo 039 de 1993 y 12, numeral 3o. del Decreto Ley 1421 de 1993, "ya que según el Acuerdo, es el Alcalde Mayor quien determinará, mediante decreto, los impuestos en forma concreta, pero con el decreto demandado se varió ese procedimiento por cuanto el Alcalde en lugar de determinar el valor de los impuestos mediante decreto suyo, como lo había aprobado el Concejo Distrital, decidió que la determinación del mismo se hiciera por la Dirección Distrital de Impuestos, quien se pronuncia a través de resolución (...) Además, el Alcalde no está

facultado ni constitucional ni legalmente para delegar la determinación del impuesto (...), de conformidad con el artículo 313 de la Constitución Nacional y menos aún para que se hiciera (ello) por medio de resolución expedida por la Dirección Distrital de Impuestos ..." Del auto, salvan los votos los señores Magistrados Manuel Bernal Arévalo y Julio E. Correa R.

Como razones para recurrir, el apelante, luego de transcribir lo pertinente de los preceptos que el a-quo encontró violados, niega la "violación manifiesta" de éstos, prevista por el numeral 2o. del artículo 152 del Código Contencioso Administrativo, como presupuesto de la suspensión decretada, pues, por una parte, dicha infracción tendría que ser perceptible, "sin sujeción a cuestiones de nudo hecho, susceptibles de prueba y contraprueba, ni análisis jurídicos de fondo propios de la sentencia definitiva (...) (por) una sencilla comparación del acto con la norma...", según se habría dicho en providencia (no identificadas) del Consejo de Estado; y, por otra, la norma acusada no habría creado ningún impuesto, limitándose a "dotar de herramientas a la Administración tributaria para ejercer una facultad de revisión y determinación en relación con el impuesto"; ni habría "reformado o eliminado tributos, contribuciones, impuestos ni sobretasas; tampoco está ordenando exenciones tributarias, ni estableciendo sistemas de retenciones ni anticipos", que serían los aspectos específicos a que se contraerían los supuestamente violados artículos 313-4 de la Constitución y 12-3 del Decreto 1421 de 1993; en tanto que, en cuanto al artículo 8 del Acuerdo 039 de 1993, no sería exacto que el mismo hubiera ordenado al Alcalde Mayor, "determinar los impuestos en forma concreta (...) (sino que) determinara, por medio de decreto, una presunción de ingresos mínimos que configuraran la base gravable del impuesto", para el caso de las actividades ahí relacionadas, a lo cual habría dado cumplimiento aquel, "precisamente en el artículo 5o. del Decreto 867, al determinar la presunción de ingresos netos mínimos, estableciendo el procedimiento técnico del mismo...".

Añade, que otra cosa sería la cuantificación de tales ingresos mínimos, que sí correspondería a la Secretaría de Hacienda Distrital, "concretamente a través de la Dirección Distrital de Impuestos, (facultad) otorgada por el Decreto 1421 de 1993, el Decreto 807 del mismo año y por el Estatuto Tributario Nacional..."; se remite al escrito de salvedad de los Magistrados disidentes, según el cual, no se habría dado, en el caso, la violación manifiesta en cuestión, pues, el examen sobre la legalidad del acto impugnado, "debe hacerse con fundamento también en la generalidad del articulado, tanto del Acuerdo 039, como del Decreto ley No. 1421 y, en tal virtud, no puede surgir, como se pretende, la existencia de una manifiesta violación de las disposiciones en cita, máxime si se tiene en cuenta que el auto (...) hace extensivo su razonamiento (...) a la figura jurídica de la delegación, caso en el cual el debate jurídico se vuelve más complejo, agregando que, en tal virtud, resulta igualmente válido, como argumento para negar la medida preventiva, aceptar que a primera (sic) facie no surge la violación manifiesta de los preceptos legales aludidos, precisamente por estar involucrada la modalidad jurídica de la delegación administrativa que realiza el Alcalde, la cual, en principio, se advierte jurídicamente viable..."

En memorial posterior, presentado por fuera del plazo legal para apelar, la parte demandada, mediante apoderado sustituto, dice "coadyuvar" el recurso (?), según términos que obran de fls. 97 a 113 del expediente.

SE CONSIDERA

La Sala comparte las apreciaciones del apelante, en cuanto a que, entre los fragmentos acusados del artículo 5o. del decreto 867 de 1993 y los artículos 313, numeral 4o. de la Carta Política, y 12, numeral 3o. del decreto 1421 de 1993, evidentemente no existe mayor relación en lo concerniente ala materia específica discutida, ni menos la "manifiesta infracción" requerida por el numeral 2o. del artículo 152 del Código Contencioso Administrativo, sencillamente porque los dos indicados conceptos consagran, respectivamente, facultades de los Concejos Municipales para "votar, de conformidad con la Constitución y la Ley, los tributos y los gastos locales" y "establecer reformas o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas; ordenar exenciones tributarias y establecer sistemas de retención y anticipos, con el fin de garantizar el efectivo recaudo de aquellos", en tanto que el artículo demandado se contrae exclusivamente a fijar el órgano competente y el medio idóneo para el señalamiento de " los ingresos netos mínimos a declarar en el impuesto", disposición que, por supuesto, nada tiene que ver con la creación, reforma o extinción de tributos, exenciones, retenciones o anticipos.

No ocurre lo mismo frente a la tercera norma indicada como violada, esto es, el artículo 8o. inciso 1o. del Acuerdo 39 de 1993, en la que se dice, claramente, que el competente para señalar los "ingresos netos mínimos a declarar" en cuestión, es el Alcalde Mayor y el medio para dicho señalamiento un "decreto que expedirá (...) dentro de los siguientes treinta (30) días a la expedición del presente Acuerdo...".

Dado que la norma acusada dice, también claramente, que la competencia para el aludido señalamiento, es de "la Dirección Distrital de Impuestos" y el medio una simple "resolución" la "manifiesta infracción" resulta incontrovertible y como, según el artículo 152 del Decreto 901 de 1984, basta que tal infracción se de respecto de "una de las disposiciones invocadas como fundamento" (de la suspensión), el recurso de que se conoce no puede prosperar.

Cabe anotar, sí, que la pretensión del apelante para que se examinen el contexto y los antecedentes de la norma jurídica suspendida, excede las previsiones de un simple auto de suspensión provisional y contradice sus propios planteamientos, ya que invoca en su favor la jurisprudencia de ésta corporación, según la cual, lo que procede es la "sencilla comparación del acto con la norma", no las cuestiones susceptibles de prueba y contraprueba, o los análisis jurídicos propios de la sentencia.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, por medio de la Sección Cuarta de su Sala de lo Contencioso,

RESUELVE:

Confírmase el auto de 25 de noviembre de 1994, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, objeto de la apelación.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

HÉCTOR JULIO BECERRA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

APORTE A FONDO DE PENSIONES/CUENTA INDIVIDUAL DE AHORRO PENSIONAL-Conformación/**PENSIÓN DE INVALIDEZ/PENSIÓN DE SOBREVIVIENTES/SUSPENSIÓN PROVISIONAL**-Improcedencia/**RECURSO DE REPOSICIÓN**-Improcedencia

En el escrito del recurso el actor insiste en los mismos argumentos expuestos en la demanda, para concluir que existe una violación ostensible entre las normas acusadas y la Ley 100 de 1993. El auto recurrido habrá de confirmarse, ya que para poder establecer las diferencias o contradicciones expuestas por el actor, se requiere analizar el sentido de cada una de las normas invocadas frente a las consecuencias de las normas acusadas. Se hace necesario elaborar un estudio cuidadoso del alcance de los términos, capitalizar y administrar, para concluir si las normas acusadas exceden las normas de la Ley 100. En conclusión, las contradicciones alegadas por el actor no se desprenden de una simple confrontación de las normas. El hecho que se señalen transgredidas varias normas de la ley 100 de 1993, no sería motivo para negar la prosperidad de la medida cautelar. La razón cardinal para negar la suspensión provisional como lo establece el artículo 152 del C.C.A., es que la transgresión de las normas de superior jerarquía, se manifiesta, sin que se requiera estudio o análisis, situación que no se da en el *sub-júdice.*

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veinticinco (25) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7225. Actor: LUIS FERNANDO LÓPEZ ROCA. SUPERBANCARIA - RESOLUCIÓN - AUTO.

Se decide el recurso de reposición interpuesto por el ciudadano LUIS FERNANDO LÓPEZ ROCA, obrando en su propio nombre, en su calidad de demandante, contra el auto del 28 de julio de 1995, mediante el cual se admitió la demanda, y se negó la suspensión provisional de los numerales 2 y 3 del artículo 6o. de la Resolución 2549 de 1993, expedida por la Superintendencia Bancaria.

EL RECURSO INTERPUESTO

El actor interpone el recurso de reposición contra el auto admisorio de la demanda, en cuanto negó la suspensión provisional. Considera que los numerales 2 y 3 del artículo 6o. de la Resolución 2549 de 1993 de la Superintendencia Bancaria, violan en forma manifiesta los artículos 97 y el literal b) del artículo 60 de la Ley 100 de 1993. Según el actor las normas acusadas incluyen como recursos administrados por el fondo, el monto de los aportes y rendimientos de éstos, sin excluir aquéllos destinados al pago de primas de seguros para atender las pensiones de invalidez y de sobrevivientes y la asesoría para la contratación de la renta vitalicia; para financiar el fondo de solidaridad pensional; para cubrir el costo de la Administración del Régimen; los cuales, no forman parte de las cuentas individuales de ahorro pensional por mandato expreso de la Ley 100, resultando por tanto una violación manifiesta de la misma.

Arguye, también que por el hecho de implicar varias normas, para que la proposición jurídica sea completa, no puede llevar a la conclusión de que la multiplicidad de normas implique que se tenga que avanzar en la profundización, pues, considera el actor que de la mera lectura fluye la violación manifiesta de la Ley.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala mediante providencia del 28 de julio pasado, admitió la demanda y negó la suspensión provisional.

Se consideró que de los argumentos expresados, y de la confrontación directa entre las normas acusadas y las de mayor jerarquía, no surgían fácilmente las contradicciones argumentadas por el accionante. En el escrito del recurso el actor insiste en los mismos argumentos expuestos en la demanda, para concluir que existe una violación ostensible entre las normas acusadas y la Ley 100 de 1993.

El ciudadano Ángel Castañeda Manrique, intervino en el proceso como impugnante de la demanda, mediante memorial presentado el 16 de agosto pasado, por consiguiente habrá de reconocérsele la personería para actuar. En cuanto a la solicitud de suspensión provisional, estima que debe confirmarse el auto admisorio, por cuanto considera que las conclusiones del actor no se desprenden de la ley.

Para la Sala el auto recurrido habrá de confirmarse, ya que para poder establecer las diferencias o contradicciones expuestas por el actor, se requiere analizar el sentido

de cada una de las normas invocadas frente a las consecuencias de las normas acusadas. Se hace necesario elaborar un estudio cuidadoso del alcance de los términos, capitalizar y administrar, para concluir si las normas acusadas exceden las normas de la Ley 100.

En conclusión, para la Sala, las contradicciones alegadas por el actor no se desprenden de una simple confrontación de las normas.

El hecho que se señalen transgredidas varias normas de la Ley 100 de 1993, no sería motivo para negar la prosperidad de la medida cautelar. Para la Sala la razón cardinal para negar la suspensión provisional, como lo establece el artículo 152 del C.C.A., es que la transgresión de las normas de superior jerarquía, sea manifiesta, sin que se requiera estudio o análisis, situación que no se da en el *sub-júdice,* por ello para la Sala no es posible acceder a reponer el auto del 28 de julio de 1995.

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

RESUELVE:

No se accede a reponer el auto del 28 de julio de 1995.

Téngase al señor ÁNGEL CASTAÑEDA MANRIQUE como impugnante de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SUPERINTENDENCIA GENERAL DE PUERTOS-Funciones/**PUERTOS DE COLOMBIA**-Facultades/**TARIFA PORTUARIA/SERVICIO PORTUARIO/ACTIVIDAD PORTUARIA**

La Superintendencia General de Puertos sí tenía facultad para ejercer las funciones y derechos que corresponden a Puertos de Colombia en materia de tasas, tarifas y contribuciones respecto de aquellas personas que habían recibido antes de la publicación de la ley cualquier clase de autorización; además, estatuye que para que estas personas puedan seguir ejerciendo los derechos que posean deben cumplirlas de acuerdo con los sistemas que determine la Superintendencia General de Puertos, acogiéndose al régimen tarifario previsto en la ley. De las normas legales respectivas se infiere que la Superintendencia General de Puertos quedó facultada para regular los pagos a que estaban obligadas que habían recibido cualquier autorización con anterioridad a la Ley 1a. de 1991. Además la Superintendencia General de Puertos ejerce funciones de regulación e inspección y de prestación de servicios portuarios, por virtud de la ley, así la última de las actividades no corresponda estrictamente a la concepción administrativa de las Superintendencias. En efecto, desde la creación de Colpuertos la actividad de la empresa además de ente vigilante y regulador de la actividad portuaria, fue y ha sido la de prestar servicios de atraque en los muelles, cargue y descargue de mercancías, almacenamiento, etc., funciones a cuya regulación no es ajena a la Ley 1a. de 1991.

ACTIVIDAD PORTUARIA-Regulación/**CONCESIÓN DE BIEN DE USO PÚBLICO/TRIBUTOS PARA ACTIVIDAD PORTUARIA/TARIFA PORTUARIA**-Procedencia

La intervención de la Superintendencia en relación a la exigencia de autorizaciones o permisos, con el fin de supervisar y controlar la operación técnica y eficiente de las actividades a ella confiadas por la ley, es legítima puesto que se enmarca dentro del ámbito meramente técnico. En cuanto al cargo formulado por el actor de que las Resoluciones censuradas tienen el alcance de una reforma administrativa y tributaria de la actividad portuaria, pues crea impuestos diferentes para el uso de las instalaciones y del fondeadero, cargue y descargue de mercancías, movilización de mercancías en operaciones de cabotaje y fluviales, se comparte las apreciaciones del Ministerio Público en cuanto que la concesión a los particulares de bienes de uso público, por parte de la Nación comporta necesariamente el pago de una contraprestación o el pago por el uso del bien de la Nación, que de ninguna manera puede considerarse como de naturaleza tributaria, tal como quedó definido en la exposición de motivos de la ley 1a. de 1991. El hecho de la utilización de las instalaciones de la infraestructura portuaria o de la administrada por la Superintendencia justifica por si misma, la fijación de las tarifas correspondientes, facultad que se encuentra determinada en el art. 27 de la Ley 1a. de 1991.

TARIFA POR USO DE FONDEADERO/OPERACIÓN PORTUARIA/ACTIVIDAD PORTUARIA/FONDEO

Respecto a la tarifa por el uso del fondeadero y por el cargue y descargue de las mercancías en fondeo, también censurados por el actor, la Corporación en la sentencia del 4 de marzo de 994, Magistrado Ponente: Dr. Yesid Rojas Serrano, Actor: Hugo Palacios Mejía, dijo: ".. El art. 5o. numeral 5.1 de la Ley 01 de 1991, define que es una "Actividad Portuaria" y entre ellas expresamente relaciona lo referente la "Operación". En este sentido la labor de fondeo es una de las modalidades de operación en los puertos y terminales portuarios, específicamente relacionados en dicha norma. A su vez, cuando el artículo 26 *ibídem* puntualiza la competencia que le asiste a esta Superintendencia alude a que "Ejercerán sus facultades respecto de las actividades portuarias relacionadas con los puertos". Esto quiere decir que por no haber entrado a distinguir o discriminar el legislador modalidades específicas de actividades portuarias, en las normas citadas se entienden incluidas todas las que puedan existir y la operación en fondeo es una de ellas... De otra parte entre los servicios en puerto que prestaba COLPUERTOS a las embarcaciones en puerto se encuentra el fondeo, según lo prescribe el art. 2o. del decreto 550 de 1980: "Los servicios a las embarcaciones en puerto para efecto de este estatuto, son las operaciones, servicios y actividades que se prestan a una embarcación en fondeo o en muelle que permitan el cargue y/o descargue de las mismas..".

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veinticinco (25) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia : Expediente No. 7112. Actor: HUGO PALACIOS MEJÍA. C/La Nación. Superintendencia de Puertos. FALLO.

Decide la Sala sobre la demanda que en acción de nulidad presentó en su propio nombre el ciudadano Dr. Hugo Palacios Mejía contra los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Resolución No 27 y artículos 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, y 12 de la Resolución 632 de 1994, expedidas ambas por el Superintendente General de Puertos.

ACTOS ACUSADOS

Se trata de las Resoluciones Nos. 27 de enero 21 de 1994 y 632 de 21 de junio de 1994, expedidas por el Superintendente de Puertos de Colombia de los cuales se demandan respectivamente, los artículos 4, 6, 7 y 8; y los artículos 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11y 12 publicadas en Boletines Nos. 287 de enero 27 de 1994 y 305 del 24 de junio de 1994, cuyo tenor es el siguiente:

RESOLUCIÓN 027 DE ENERO 21 DE 1994

"……

"ARTÍCULO CUARTO.- Cuando por los muelles privados, previa solicitud por escrito para movilizar cargamentos de importación y exportación, que no sean del giro ordinario de su actividad o de terceros, previa demostración de que técnicamente no pueden operarse estos cargamentos por los muelles de las Sociedades Portuarias de servicio público, para lo cual se liquidará y cobrará al concesionario del muelle una tarifa así:

"Por derecho de Uso de Instalaciones:

"Carga General	US$ 5.00 por tonelada
"Graneles líquidos	US$ 4.50 por tonelada
"Graneles sólidos	US$ 4.50 por tonelada
"Contenedores llenos de 20'	US$ 80.00 por unidad
"Contenedores llenos de 40'	US$ 105.00 por unidad
"Contenedores vacíos de 20'	US$ 20.00 por unidad
"Contenedores vacíos de 40'	US$ 25.00 por unidad

"PARÁGRAFO 1. Cuando los muelles privados, previa solicitud escrita ante Superintendencia General de Puertos, para movilizar cargamentos de importación y exportación que no sean del giro ordinario de su actividad en fondeo, se

les cobrará las tarifas establecidas en el artículo 5o. de la Resolución 022 de 1993, más las tarifas estipuladas en el presente artículo.

"PARÁGRAFO 2. La Superintendencia General de Puertos podrá establecer descuentos especiales por carga movilizada en fondeo, así:

"Toneladas movilizadas	Descuentos
"Más de 100 mil toneladas anuales	50%
"Más de 50 mil toneladas anuales	25%
"Más de 25 mil toneladas anuales	15%
"Más de 15 mil toneladas anuales	10%
"Más de 7 mil toneladas anuales	5%

"CAPÍTULO III - MUELLES PRIVADOS NO HOMOLOGADOS

"ARTÍCULO SEXTO.- Una vez cumplido el plazo de 90 días establecido en el artículo Anterior, a los muelles privados que no hayan sido acogidos a la Resolución No. 022 de 1993 y demás normas que se expidan sobre la materia, se les cobrarán por derecho al uso de las instalaciones, las siguientes tarifas:

"Carga General	US$ 10.00 por tonelada
"Graneles líquidos	US$ 9.00 por tonelada
"Graneles sólidos	US$ 9.00 por tonelada
"Contenedores llenos de 20'	US$ 100.00 por unidad
"Contenedores llenos de 40'	US$ 140.00 por unidad
"Contenedores vacíos de 20'	US$ 30.00 por unidad
"Contenedores vacíos de 40'	US$ 50.00 por unidad

"ARTÍCULO SÉPTIMO.- Cuando el muelle privado realice una operación en fondeo, previa autorización de la Superintendencia General de Puertos, pagará las tarifas de fondeo establecidas en el artículo 5o. de la Resolución No. 022 de 1993 y las de los derechos por operar en fondeo, señaladas en el artículo 2o. de la presente resolución.

"CAPÍTULO IV - OPERACIONES DE CABOTAJE Y FLUVIALES

"ARTÍCULO OCTAVO.- fijar las siguientes tarifas, para mercancías de cabotaje y fluvial que sean movilizadas por los muelles privados y que no sean del giro ordinario de su actividad, así:

"Cargamentos fluviales, entrados o salidos, por tonelada de peso US$ 2.75.

"Cargamentos de cabotaje, entrados o salidos, por tonelada de peso US$ 2.75." (fls. 56/58).

RESOLUCIÓN 0632 DE JUNIO 21 DE 1994

"ARTÍCULO PRIMERO: Para el uso de las zonas de fondeo se requiere que previamente con 24 horas de anticipación como mínimo, el agente naviero o el representante de la nave obtenga autorización expresa y escrita de la Superintendencia General de Puertos y una vez efectuada la operación remitiera a la entidad la documentación pertinente, para efectos de la facturación.

".....

"ARTÍCULO TERCERO: Cuando en las autorizaciones otorgadas con anterioridad a la Ley 1a. de 1991, para un muelle privado que se halla acogido al régimen de pagos de la citada Ley, se hubiere contemplado el uso permanente del fondeadero por las condiciones técnicas o el giro ordinario de la operación, el agente naviero o el representante de la nave pagará a la Nación por el uso del fondeadero las siguientes tarifas:

"US$ 1.25 x metro eslora por día y proporcional a la fracción de día en zona de fondeo sin trabajar, por espera.

"US$ 2.0 x metro, eslora por día y proporcional a la fracción de día en zona de fondeo trabajando.

"Para las operaciones del giro ordinario no se cobrará el cargue y descargue de las mercancías en fondeo.

"PARÁGRAFO: Esta misma tarifa se aplicará a los titulares de autorizaciones expedidas por una autoridad competente cuando exista un muelle construido en los ríos o canales que acceden al puerto y que utilizan la zona de fondeo en forma permanente por exigirlo la modalidad de operación.

"ARTÍCULO CUARTO: Si en el contrato de concesión de una Sociedad Portuaria, por las condiciones técnicas o por el giro ordinario de la operación quedo (sic) expresamente estipulado el requerimiento del uso del fondeadero de manera permanente, al naviero o representante de la nave pagará por el uso del fondeadero las tarifas establecidas en el artículo tercero de la presente Resolución.

"ARTÍCULO QUINTO: En aquellos casos en los que previo al análisis de la operación la Superintendencia determine el requerimiento del uso del fondeadero de manera permanente para el cargue o descargue de mercancías provenientes o destinadas a una Sociedad Portuaria, el naviero o representante de la

nave pagarán (sic) a la Nación por el uso del fondeadero las siguientes tarifas:

"US$ 2.50 x metro eslora por día y proporcional a la fracción de día en zona de fondeo sin trabajar, por espera.

"US$ 4.0 x metro eslora por día y proporcional a la fracción de día en zona de fondeo trabajando.

"PARÁGRAFO: El dueño de la carga no pagará a la Nación por el cargue y descargue en fondeo de mercancías provenientes o destinadas a una Sociedad Portuaria, cuya operación permanente en fondeo, tenga la autorización de la Superintendencia General de Puertos.

"B) USO EXCEPCIONAL DEL FONDEO

"ARTÍCULO SEXTO: Cuando excepcionalmente para una operación de cargue y descargue de mercancías del giro ordinario de un muelle privado o una sociedad portuaria, la Superintendencia General de Puertos, autorice el uso del fondeadero fuera del área expresamente entregada en concesión, el naviero o su representante pagarán (sic) a la Nación las siguientes tarifas por uso de fondeadero.

"TRÁFICO INTERNACIONAL

"US$ 5.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo sin trabajar por espera.

"US$ 8.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo trabajando.

"Para naves de cabotaje

"US$ 1.5 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo sin trabajar por espera.

"US$ 2.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo trabajando.

"PARÁGRAFO: Los muelles privados homologados o las sociedades portuarias que movilicen cargamento de su giro ordinario en la zona de fondeo, no pagarán por el cargue y descargue de las mercancías en fondeo.

"ARTÍCULO SÉPTIMO: Cuando los muelles privados homologados o por las sociedades portuarias, se movilicen cargamentos que no sean el giro ordinario de su actividad o de terceros, previa solicitud por escrito y demostración de que técnicamente o por conveniencia, no pueden operarse estos cargamentos por los

muelles de las sociedades portuarias de servicio público, pagará a la Nación, el naviero o el representante de la nave el uso del fondeadero y el concesionario del muelle el descargue en fondeo así:

"1. USO DEL FONDEADERO

"US$ 5.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo sin trabajar por espera.

"US$ 8.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día en zona de fondeo trabajando.

"Para naves de Cabotaje

"US$ 1.5 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo sin trabajar por espera.

"US$ 2.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo trabajando.

"2. CARGUE Y DESCARGUE EN FONDEO DE MERCANCÍAS QUE NO SEAN DEL GIRO ORDINARIO O DE TERCEROS

"Concepto	Tarifa
"Carga general	US$ 7.25 por tonelada
"Graneles líquidos	US$ 6.25 por tonelada
"Contenedores llenos de 20'	US$ 90.0 por unidad
"Contenedores llenos de 40'	US$ 115.0 por unidad
"Contenedores vacíos de 20'	US$ 23.0 por unidad
"Contenedores vacíos de 40'	US$ 30.0 por unidad
"Cargamentos fluviales	US$ 2.75 por tonelada
"Cargamentos de cabotaje	US$ 2.75 por tonelada

"PARÁGRAFO PRIMERO: La Superintendencia General de Puertos podrá establecer descuentos especiales por carga movilizada en fondeo que no sean (sic) de giro ordinario o de terceros, así:

"TONELADAS MOVILIZADAS EN FONDEO	DESCUENTOS
"Más de 100.000 toneladas anuales	50%
"Más de 50.000 toneladas anuales	25%

"Más de 25.000 toneladas anuales 15%

"Más de 15.000 toneladas anuales 10%

"Más de 7.000 toneladas anuales 5%

"PARÁGRAFO SEGUNDO: La carga peligrosa tendrá un recargo del 25% de la tarifa establecida y la carga explosiva un 40% de recargo. Las tarifas se cobrarán por tonelada peso y no por volumen.

"ARTÍCULO OCTAVO: Cuando por una sociedad portuaria de uso público se movilicen cargamentos cuya operación previa y excepcionalmente autorice la Superintendencia General de Puertos en fondeo, fuera del área expresamente entregada en concesión, el naviero o el representante de la nave pagarán (sic) a la Nación por el uso del fondeadero las siguientes tarifas.

"US$ 5.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo sin trabajar, por espera.

"US$ 8.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día en zona de fondeo trabajando.

"Para naves de cabotaje

"US$ 1.5 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo sin trabajar por espera.

"US$ 2.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo trabajando.

"PARÁGRAFO: El dueño de la carga no pagará a la Nación por el cargue o descargue en fondeo de mercancías que provengan o estén destinadas a una sociedad portuaria de uso público, cuya operación haya sido autorizada previamente por la Superintendencia General de Puertos.

"CAPÍTULO II - USUARIOS ZONAS DE FONDEO EXCEPCIONALMENTE PARA CARGUE Y DESCARGUE

"ARTÍCULO NOVENO: Todos los usuarios de la zona de fondeo previa la autorización de la Superintendencia General de Puertos pagarán a la Nación, por el uso del fondeadero el naviero o su representante, y por el cargue o descargue en fondeo, el dueño de la carga las siguientes tarifas:

"1. USO DEL FONDEADERO

"US$ 5.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo sin trabajar por espera.

"US$ 8.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo trabajando.

"Para naves de Cabotaje

"US$ 1.5 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo sin trabajar por espera.

"US$ 2.0 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día, en zona de fondeo trabajando.

"2. CARGUE Y DESCARGUE DE MERCANCÍAS EN FONDEO

"Carga general	US$	7.25	por tonelada
"Graneles líquidos	US$	6.25	por tonelada
"Contenedores llenos de 20'	US$	90.0	por unidad
"Contenedores llenos de 40'	US$	115.0	por unidad
"Contenedores vacíos de 20'	US$	23.0	por unidad
"Contenedores vacíos de 40'	US$	30.0	por unidad
"Cargamentos fluviales	US$	2.75	por tonelada
"Cargamentos de cabotaje	US$	2.75	por tonelada

"PARÁGRAFO PRIMERO: La Superintendencia General de Puertos podrá establecer descuentos especiales por carga movilizada en fondeo, así:

"TONELADAS MOVILIZADAS EN FONDEO	DESCUENTO
"Más de 100.000 toneladas anuales	50%
"Más de 50.000 toneladas anuales	25%
"Más de 25.000 toneladas anuales	15%
"Más de 15.000 toneladas anuales	10%
"Más de 7.000 toneladas anuales	5%

"PARÁGRAFO SEGUNDO: La carga peligrosa tendrá un recargo del 25% de la tarifa establecida y la carga explosiva un 40% de recargo. Las tarifas se cobrarán por tonelada peso y no por volumen

"CAPÍTULO III - USO DEL FONDEADERO PARA REPARACIONES

"ARTÍCULO DÉCIMO: Para utilizar el fondeadero para reparaciones se requiere que previamente se obtenga autorización de la Dirección Regional de la Superintendencia General de Puertos correspondiente, quien dejará expresa-

mente estipulado que se trata de reparaciones en fondeo. En todos los casos se empezará a cobrar las tarifas establecidas a partir del día veinticinco (25) de (sic) obtenida la autorización.

"ARTÍCULO DÉCIMO PRIMERO: Cuando una embarcación de comercio internacional que estando atracada en un muelle de servicio público o privado sea retirada a fondeo para ser reparada o que estando fondeada necesite ser reparada, previa autorización de la Superintendencia General de Puertos, el naviero o el representante de la nave pagará a la Nación por el uso del fondeadero para reparaciones, las siguientes tarifas:

"1. Hasta 120 metros de eslora, US$ 2.0 (sic) metros de eslora por día o proporcional a la fracción de día.

"De 120.1 metros de eslora en adelante, US$4.0 (sic) metros de eslora por día o proporcional a la fracción de día.

"2. Embarcaciones de pasajeros dedicadas al turismo US$ 4.50 por metro de eslora por día, o proporcional a la fracción de día.

"3. Embarcaciones en misiones científicas US$ 1 por metro de eslora por día y proporcional a la fracción de día.

"PARÁGRAFO: Cuando una embarcación de tráfico internacional arribe a un puerto colombiano con el único fin de ser eparada (sic) en la zona de fondeo, previa la autorización de la Dirección Regional de la Superintendencia General de Puertos, pagará las tarifas del artículo Décimo Primero de la presente resolución.

"ARTÍCULO DÉCIMO SEGUNDO: Cuando una embarcación de cabotaje estando atracada en un muelle de servicio público o privado sea retirada a fondeo para ser reparada, o estando fondeada necesite ser reparada, previa autorización de la Dirección Regional de la Superintendencia General de Puertos correspondiente, pagará el 50% de las tarifas de fondeo establecidas en el artículo Décimo Primero de la presente Resolución." (fls. 60/66).

LA DEMANDA

El ciudadano HUGO PALACIOS MEJÍA en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicita a la Corporación que decrete la nulidad, previa suspensión provisional, de los artículos 4, 6, 7, y 8 de la Resolución 27 del 21 de enero de 1994 expedida por el señor Superintendente General de Puertos, mediante la cual "se deja sin efecto la Resolución No. 1389 del 27 de diciembre de 1993 y se reglamenta el uso de fondeadero y cobro de las obligaciones que establece el artículo 39 a la Ley 1o. de 1991", y de los artículos 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12 de la resolución 632 del 21 de junio de 1994 del Superintendente General de Puertos "por medio de la cual se reglamenta el cobro del uso del fondeadero, el cargue y descargue de mercancías de fondeo, y se dejan sin efecto el artículo 5 de la Resolución 022 de enero 14 de 1993 y los artículos 1, 2, 3, parágrafo primero y segundo

el artículo 4 de la Resolución 027 del 21 de enero de 1994, los artículos 1 parcialmente y segundo de la Resolución No. 250 del 5 de abril de 1994, y las Resoluciones Nos. 265 del 6 de abril de 1994 y 422 del 29 de abril de 1994".

Fundamenta el demandante la precedente petición en los hechos que a continuación se resumen.

En primer lugar el demandante hace un resumen de la evolución de las normas que otorgaban facultades a Puertos de Colombia, a fin de mostrar que dicha entidad no tiene facultad para exigir las autorizaciones previas y cargas pecuniarias que crean los actos acusados que estaba autorizada para cobrar el servicio de fondeo dentro de la zona portuaria según tarifas establecidas por el Gobierno, pero no para crear un impuesto por un servicio no prestado, el fondeo, ni cuando se preste fuera de las zonas que administraba Puertos de Colombia.

Al referirse a la Ley 1a. de 1991, que ordenó la liquidación de Puertos de Colombia, reitera que esta norma no autorizó al Superintendente para crear impuestos, tasas, tarifas y contribuciones.

Analiza especialmente los artículos 27 numeral 13, 39 y 35 de la mencionada Ley afirmando que el artículo 27 numeral 13, podía eventualmente establecer al Superintendente el derecho de recaudar ciertas tasas, tarifas o contribuciones fijadas por el Gobierno, a personas que habían recibido con anterioridad autorizaciones portuarias y que operaban dentro de sus zonas portuarias a fin de proteger los saldos de créditos activos que correspondían a la entidad administrativa derivados de cualquier relación de derecho público, existente antes de la Ley 1o. de 1991. Pero que en manera alguna esa facultad podía entenderse como autorización para cobrar tasas, tarifas y contribuciones (fl. 7).

Aduce que los artículos 35 y 39 regulan la transición entre le régimen existente con anterioridad a la Ley 1a. de 1991. El primero traspasa los bienes y derechos que Puertos de Colombia poseía, a la Nación y el artículo 39 establece que las personas públicas y privadas seguirán ejerciendo los derechos adquiridos con anterioridad a la Ley acogiéndose al régimen y mecanismo tarifario previstos.

El Presidente de la República en uso de las facultades conferidas por la Ley 1a. de 1991, expidió el Decreto 2681 de 1991 por el cual se establece la estructura y se determinan las funciones de las dependencias internas de la Superintendencia General de Puertos, en su articulado se transcriben las que la Ley 1a- le otorgó al Superintendente General de Puertos.

Afirma el actor que en menos de dos (2) años la Superintendencia, mediante Resoluciones, ha cambiado las reglas con el uso de fondeo, los cobros por este concepto y por operaciones de cargue y descargue.

Las Resoluciones acusadas 27 y 632 de 1994 tienen el alcance de una reforma administrativa y tributaria de la actividad portuaria, crea requisitos previos para

algunas actividades, y cuatro impuestos para el uso de instalaciones, uso de fondeadero, cargue y descargue de mercancías y movilización de mercancías en operaciones de cabotaje y fluviales, con su propio régimen de descuentos.

CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

Solicita el actor la nulidad de los preceptos citados por violación de los artículos 4, 121 y 338 de la Constitución Política; artículos 1, 3, 5, 26, 27 numeral 27, 13, y 39 de la Ley 1a. de 1991; artículos 4 numerales 20, 21, 26, 27, 29; 6 numeral 5 del Decreto 2681 de 1991 y artículo 1430 del Código de Comercio; por aplicación indebida de las normas que se citaron como fuente de atribuciones e incompetencia al expedir los actos; infracción directa de las demás normas y aplicación indebida del artículo 26 de la Ley 1a. de 1991, para expedir los artículos 6 y 8 de la Resolución 632 de 1994.

En relación con cada una de las normas que se predican como violadas se expone en el memorial de la demanda el concepto de la violación.

Concretamente como fundamentos de derecho de la solicitud de anulación el actor formula en tres extensos capítulos los siguientes cargos, según la síntesis que contiene la demanda:

"**CAPÍTULO PRIMERO**

"**Normas cuya anulación pido**: Artículos cuarto, sexto, séptimo y octavo de la Resolución **27 del 21 de enero de 1994**, y primero, tercero, cuarto, quinto, sexto, séptimo, octavo, noveno, décimo, décimo primero y décimo segundo de la resolución **632 del 21 de junio de 1994**, ambas de la Superintendencia de Puertos.

"**Normas violadas:** Artículos 4, 121 y 338 de la Constitución; Artículos 1, 3, 5, 26, 27, numeral 27, 13 y 39, de la ley 1 de 1991; y artículos 4, numerales 20, 21, 26, 27, 29, y 6 numeral 5, del decreto 2681 de 1991, Artículo 1430 del código de comercio.

"**Concepto de la violación:** Aplicación indebida de las normas que se citaron como fuente de atribuciones; incompetencia para expedir el acto; infracción directa de las demás normas; aplicación indebida del artículo 26 de la ley 1 de 1991 para expedir los artículos sexto y octavo de la resolución 632 de 1994.".

"....."

"**CAPÍTULO SEGUNDO**

"**Normas cuya anulación pido**: Artículos cuarto y séptimo de la resolución **27 del 21 de enero de 1994**, y primero, quinto, sexto, séptimo, octavo, noveno, décimo, décimo primero, y décimo segundo de la resolución **632 del 21 de junio de 1994**, proferidas por la Superintendencia de Puertos.

"Normas violadas: Artículo 150, numeral 21, y 333, inciso primero, de la Constitución Política; artículos 1, 3, 5, 26, 27, y 39 de la ley 1 de 1991; y artículos 4 (numerales 20, 21, 26, 27 y 29), y 6 (numeral 5) del decreto 2681 de 1991.

"Concepto de la violación: Infracción directa de los artículos 150, numeral 21 y 333 inciso primero, de la Constitución Política; infracción directa del artículo 121 de la Constitución (incompetencia); y aplicación indebida de los demás. Indebida aplicación del artículo 26 de la ley 1 de 1991 para regular actividades marítimas, e infracción directa del artículo 1430 del código de comercio, en los artículos sexto y octavo de la resolución 632 de 1994.".

".....,....."

"CAPÍTULO TERCERO

"**Normas cuya anulación pido**: Artículos cuatro, sexto, y octavo de la resolución 27 del 21 de enero de 1994; y artículos séptimo, octavo, noveno (parágrafo primero), décimo primero y décimo segundo de la resolución **632 del 21 de junio de 1994**, de la Superintendencia General de Puertos.

"Normas violadas: Artículos 333, inciso segundo; 334, inciso tercero; 209 de la Constitución Política, en concordancia con el inciso tercero del artículo 1 con los numerales 2.1 y 3.3., y con el inciso tercero del artículo 19 de la ley 1 de 1991.

"Artículo 121 de la Constitución.

"Concepto de la violación: Infracción directa; falta de competencia de quien expidió la norma."... (fls. 26/43).

TRÁMITE PROCESAL

El actor solicitó de modo expreso en la demanda la suspensión provisional de los actos acusados, la cual fue resuelta por auto del 19 de mayo de 1995, denegándose, la suspensión provisional de los artículos acusados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Superintendencia General de Puertos concurrió al proceso mediante apoderada para oponerse a la demanda.

Afirma la apoderada de la demandada que ésta, al proferir las Resoluciones acusadas ejerció las facultades que por ley le corresponden.

Aclara que la Ley 1a. de 1991, reitera la función que le corresponde a la Superintendencia General de Puertos de "reglamentar la operación de los Puertos, coordinar y proponer la dirección general de la actividad portuaria en pro de

planificarla y racionalizarla como actividad de "interés público", que le reconoce la ley, vigilando además que se cumplan los mandatos legales en la materia por parte de las sociedades portuarias titulares de concesiones, y los usuarios del puerto".

Conforme al Decreto 550 de 1984, artículos 26 y 30 la entidad demandada cobraba una tarifa por fondeo para las embarcaciones de cabotaje que recalen en el puerto y por las operaciones de fondeo, facultad que en virtud del numeral 27.16 del artículo 27 de la Ley 1a. de 1991 se transfiere a la Superintendencia General de Puertos.

Concluye que las tarifas que cobra por fondeo, establecidas en las Resoluciones acusadas, no tienen connotaciones tributarias, no son un impuesto ni una contribución, son simplemente el valor a reconocer por el uso de un bien de la Nación, dentro de la finalidad última de racionalizar la actividad portuaria; transcribe apartes de la sentencia del Consejo de Estado, Sección Primera, marzo 4 de 1994 como soporte de sus argumentos.

Manifiesta, además, que no es cierto que las autorizaciones obtenidas antes de 1991, y que tenían obligación con Puertos de Colombia podían ser gravadas por operaciones de fondeo realizadas fuera del área en concesión, pues la reglamentación que le corresponde expedir versa sobre todas las autorizaciones portuarias obtenidas con anterioridad a la vigencia de la Ley 01 de 1991, que realicen actividad portuaria; en consecuencia no se violó el artículo 39 de la Ley 01 de 1991.

En relación a la Resolución 632 de 1994, afirma que fue expedida en plena concordancia con lo ordenado en los artículos 1, 3, 5, 26, 27 y 39 de la Ley 1a. de 1991 y numerales 20, 21, 26, 27 y 29 del artículo 4 del Decreto 2681 de 1991.

Precisa que la Superintendencia no ha "improvisado" como lo afirma el actor, sino que dentro del proceso de implementación frente a la aplicación de la ley 1a. de 1991, que conlleva su reglamentación mediante nueva Resoluciones que ajusten y modifiquen las necesidades surgidas aplicando las facultades otorgadas por la ley, como consecuencia se ha ido perfeccionando el contenido de las Resoluciones citadas que a su vez fueron compiladas en la Resolución No. 122 de marzo de 1995 y que no sufrieron modificaciones de fondo, sino que se adicionan en algunos artículos, ejemplo el 6o. y 7o. de la Resolución 632 que recoge lo establecido en el artículo 5 de la Resolución 022 de 1993 pero establece una tarifa diferencial para el tráfico internacional de naves y el tráfico de cabotaje.

Finaliza con la conclusión de que los actos acusados no violaron los artículos 4, 121 y 338 de la Constitución Política por cuanto las funciones ejercidas por la Superintendencia General de Puertos para la expedición de las Resoluciones acusadas están debidamente fundamentadas en las atribuciones a ella concedidas por la Constitución Política y la Ley 01 de 1991 y el Decreto 2681 de 1991, además, porque no se trata de una contribución fiscal o parafiscal o de un impuesto, y además, como

la operación de fondeo constituye una actividad portuaria y no marítima, no vulnera tampoco el artículo 1430 del Código de Comercio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

A.- Del actor.-

El actor centra su memorial de conclusión en la Resolución No. 122 de 1995, mencionada por la entidad administrativa de la cual dijo que recogía la Resolución 632 de 1994 manifestando que dicha Resolución no puede ser tenida en cuenta para decisión sobre la legalidad o ilegalidad de los actos demandados pues, hasta la fecha no se ha cumplido con el requisito de su publicación.

Allega la solicitud de publicación del 12 de julio de la Secretaría General de la Superintendencia General de Puertos dirigida al Secretario General del Ministerio de Transporte. (fl. 199).

B.- De la demandada.-

La apoderada judicial de la demandada propone en primer lugar la excepción de cosa juzgada en razón a que los argumentos aducidos por el actor en su demanda de nulidad contra los actos acusados fueron propuestos en idéntica forma en la demanda de nulidad contra la Resolución 022 de 1993 dentro del expediente No. 2554 el cual fue fallado mediante sentencia del 4 de marzo de 1994 por la Sección Primera del Consejo de Estado, negando la nulidad solicitada.

Aduce que las Resoluciones atacadas son "hijas de la Resolución 022 de 1993", solo que se les hizo unas aclaraciones y modificaciones acordes con las necesidades que se van presentando dentro de la actividad portuaria, pero que conservan el fundamento que es la operación de fondeo, parte integrante de la actividad establecida en el artículo 5 numeral 5.1 de la Ley 01 de 1991 y de la Resolución No. 022.

En segundo lugar, analiza los antecedentes administrativos de las Resoluciones atacadas remitiéndose a la Ley 01 de 1991 para concluir que los criterios para el cobro de las tarifas por los servicios que prestaba la empresa de Puertos de Colombia, a partir de su desmonte por las políticas de apertura e internacionalización de la economía del país han cambiado por una noción más clara al establecer que el que usa un bien ya sea por contrato de concesión portuario, o por una licencia de embarque o por autorización expedida con anterioridad a la Ley 01 de 1991, debe pagar sin excepción una contraprestación.

Finalmente hace un análisis del Estatuto Tarifario de Colpuertos, precisando que está constituido por el Decreto Ley No. 1174 de 1980, y Decreto 550 de 1981.

Concluye que la Superintendencia General de Puertos acató no solo la Ley 01 de 1991 sino que se ciñó a lo regulado por el Decreto 550 de 1981 en cuanto al criterio

de lo que es fondeo, a los criterios para liquidar la tarifa, y a los sujetos que deben cancelarla.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Representando en esta oportunidad por el Dr. Jaime Ossa Arbeláez, Procurador Octavo ante la Corporación, solicita se denieguen las pretensiones anulatorias del libelo de la demanda por las siguientes consideraciones:

Después de analizar la Ley 1a. de 1991 llega a las siguientes conclusiones:

La Superintendencia General de Puertos ejerce funciones de regulación e inspección y funciones de prestación de servicios portuarios.

La ocupación de las playas por los muelles, embarcaderos y puertos implica la utilización de un bien de uso público de propiedad de la Nación.

Las autorizaciones que expiden las autoridades portuarias para el uso de las playas y para otras actividades son obvias consecuencias de su poder de inspección y vigilancia.

La utilización de esos bienes de uso público, habilitan al Gobierno, entendido dentro de su acepción técnico-jurídica, para el cobro de una contraprestación o tasa, que se diferencia del concepto tributo o impuesto.

En relación a las tarifas estima que los actos acusados, prevén tarifas para las siguientes actividades: uso de instalaciones; uso del fondeadero; cargue y descargue de mercancías; y movilización de mercancías de cabotaje y fluviales, las cuales no son, a su juicio, un impuesto ni una tasa sino una "contribución atípica de carácter particular en donde el obligado al pago percibe un beneficio plenamente identificable, pero donde la Nación recibe un pago sin que sea identificable el costo en que incurre", menciona el Decreto 3137 de 1980, el Decreto 2811 de 1974, y el Decreto 2655 de 1984, a manera de ejemplo de norma jurídicas que ya han establecido obligaciones similares.

En cuanto a la incompetencia de la Superintendencia General de Puertos para determinar las tarifas, considera que el actor incurre en error en su apreciación porque la entidad administrativa tenía facultades expresas para expedirlas; sin embargo precisa que es indispensable la aprobación del Gobierno para su eficacia.

Para el Ministerio Público, la Superintendencia sí puede exigir permiso y autorizaciones para que los particulares ejerzan determinadas actividades, constituyen un desarrollo de su labor policivo-administrativa que es propia de la actividad de vigilancia y control que le corresponde como entidad encargada de administrar los puertos y terminales.

CONSIDERACIONES

Se discute en este proceso la legalidad de las Resoluciones Nos. 027 y 632 de 1994 expedidas por el Superintendente General de Puertos de Colombia.

En primer término se analizará la excepción de fondo, de cosa juzgada propuesta por la parte demandada.

Plantea la demandada que "los argumentos esgrimidos por el actor en la que fundamenta su demanda de nulidad contra las Resoluciones citadas, son idénticos a los que adujo en la demanda de nulidad impetrada contra la Resolución No. 022 de enero 14 de 1993 dentro del expediente No. 2554, la que fue fallada por la Sección Primera de la Corporación" mediante sentencia desestimatoria de las súplicas de la demanda el día 4 de marzo de 1994.

Para la Sala, la excepción propuesta no prospera, pues, analizando el proceso referido por la demandada y el presente juicio se encuentra que no existe identidad en el objeto ni en la causa, pues, si bien las Resoluciones atacadas Resolución 22 de enero de 1993 y Resoluciones Nos. 27 y 632 de 1994, tratan puntos en común, no existe identidad entre ellas, pues se trata de actos administrativos diferentes.

Procede entonces la Sala al examen de los cargos formulados por el actor que para mejor entendimiento se reseñan a continuación:

1.- La Superintendencia de Puertos no tiene facultades legales para prestar servicios industriales o comerciales o de operación portuaria. La única competencia de la Superintendencia es la que se le traslada de Puertos de Colombia.

2.- Las Resoluciones acusadas exigen autorizaciones previas para usar y ocupar las playas y zonas de baja mar con construcciones para el cargue y descargue de naves, que no se requerían en la Ley 1a. de 1991 ni en las normas anteriores.

3.- Las Resoluciones referidas tienen el alcance de una reforma tributaria y administrativa de la actividad portuaria, pues, crean requisitos previos y cuatro impuestos: para el uso de instalaciones, el uso de fondeadero, el cargue y descargue de mercancías, y la movilización de la mercancía en operaciones de cabotaje y fluviales.

Para resolver se considera:

Las Resoluciones cuya nulidad se solicita fueron proferidas por el Superintendente General de Puertos con base en las facultades a él concedidas por la Ley 1a. de 1991 y por el Decreto 2681 de 1991. Concretamente la Resolución 27 de 1994, de la cual se demandan los artículos Nos. 4, 6, 7 y 8 se expidió con base en las facultades otorgadas por el artículo 27 numerales 27 y 13 y artículo 39 de la Ley 1a. de 1991 y por los artículos 4, numerales 26, 27, 29; y 6 numeral 5 del Decreto 2681 de 1991; la

Resolución 632 de 1994, por los artículos 1, 3, 5, 26, 27 y 39 de la Ley 1a. de 1991; 4 numerales 20, 21, 26, 27, 29 y 6 del Decreto 2681 de 1991.

Analizando las normas referidas encuentra la Sala que la Superintendencia General de Puertos sí tenía facultad para ejercer las funciones y derechos que corresponden a Puertos de Colombia en materia de tasas, tarifas y contribuciones respecto de aquellas personas que habían recibido antes de la publicación de la Ley cualquier clase de autorización; además, estatuye que para que estas personas puedan seguir ejerciendo los derechos que posean deben cumplirlas de acuerdo con los sistemas que determine la Superintendencia General de Puertos, acogiéndose al régimen tarifario previsto en la ley.

De las normas citadas se infiere que la Superintendencia General de Puertos quedó facultada para regular los pagos a que estaban obligadas las personas que habían recibido cualquier autorización con anterioridad a la Ley 1a. de 1991.

Además la Superintendencia General de Puertos ejerce funciones de regulación e inspección y de prestación de servicios portuarios, por virtud de la ley, así la última de las actividades no corresponda estrictamente a la concepción administrativa de las Superintendencias. En efecto, desde la creación de Colpuertos la actividad de la empresa además de ente vigilante y regulador de la actividad portuaria, fue y ha sido la de prestar servicios de atraque en los muelles, cargue y descargue de mercancías, almacenamiento, etc., funciones a cuya regulación no es ajena a la ley 1a. de 1991.

En relación con el requisito impuesto por las Resoluciones atacadas de las autorizaciones previas para que los particulares ejerzan determinadas actividades, y acogiendo lo dicho por la Procuraduría Delegada de la Corporación, "bien pueden considerarse como desarrollo de la labor policivo-administrativa de la Superintendencia que es propia de la actividad de vigilancia y control que le corresponde" como entidad administradora de los puertos terminales.

El artículo 3o. de la Ley 1a. estatuye: "Corresponde al Superintendente General de Puertos y de conformidad con esta ley, definir las condiciones técnicas de operación de los puertos, en materias tales como nomenclatura; procedimientos para la inspección de instalaciones portuarias y de naves en cuanto a bodegas, carga y estiba, manejo de carga; facturación; recibo, almacenamiento y entrega de la carga: servicios a las naves; prelaciones y reglas sobre turnos, atraque y desatraque de naves; períodos de permanencia; tiempo de uso de servicios; documentación; seguridad industrial, y las demás que han estado sujetas a la empresa Puertos de Colombia, en cuanto no se oponga a lo dispuesto en la presente ley".

En consecuencia la intervención de la Superintendencia en relación a la exigencia de autorizaciones o permisos, con el fin de supervisar y controlar la operación técnica y eficiente de las actividades a ella confiadas por la ley, es legítima puesto que se enmarca dentro del ámbito meramente técnico.

En cuanto al cargo formulado por el actor de que las Resoluciones censuradas tienen el alcance de una reforma administrativa y tributaria de la actividad portuaria, pues crea impuestos diferentes para el uso de las instalaciones y del fondeadero, cargue y descargue de mercancías, movilización de mercancías en operaciones de cabotaje y fluviales, la Corporación comparte las apreciaciones del Ministerio Público y de la defensa en cuanto a que la concesión a los particulares de bienes de uso público, por parte de la Nación comporta necesariamente el pago de una contraprestación o el pago por el uso del bien de la Nación, que de ninguna manera puede considerarse como de naturaleza tributaria, tal como quedó definido en la exposición de motivos de la ley 1a. de 1991.

Para la Sala el hecho de la utilización de las instalaciones de la infraestructura portuaria o de la administrada por la Superintendencia justifica por sí misma, la fijación de las tarifas correspondientes, facultad que se encuentra determinada en el artículo 27 de la Ley 1a. de 1991 que autoriza a la Superintendencia para "ejercer las funciones y derechos que corresponden a Puertos de Colombia en materia de tasas, tarifas y contribuciones respecto de aquellas personas que habían recibido antes de la publicación de esta ley cualquier clase de autorización para ocupar y usar las playas y zonas de baja mar con construcciones determinadas en forma mediata o inmediata al cargue o descargue de naves".

Finalmente y respecto a la tarifa por el uso del fondeadero y por el cargue y descargue de las mercancías en fondeo, también censurados por el actor, la Corporación en la sentencia del 4 de marzo de 1994, Magistrado Ponente: Dr. Yesid Rojas Serrano, Actor: Hugo Palacios Mejía, dijo:

> ".. El artículo 5o. numeral 5.1 de la Ley 01 de 1991, define que es una "Actividad Portuaria" y entre ellas expresamente relaciona lo referente a la "Operación". En este sentido la labor de fondeo es una de las modalidades de operación en los puertos y terminales portuarios, específicamente relacionados en dicha norma.
>
> "A su vez, cuando el artículo 26 ibídem puntualiza la competencia que le asiste a esta Superintendencia, alude a que "Ejercerán sus facultdes (sic) respecto de las actividades portuarias relacionadas con los puertos". Esto quiere decir, que por no haber entrado a distinguir o discriminar el legislador modalidades específicas de actividades portuarias, en las normas citadas se entienden incluidas todas las que puedan existir y la operación en fondeo es una de ellas.
>
> "Es precisamente el artículo 39 de la citada Ley 01, el que le permite a la Superintendencia establecer el pago que venían efectuando en favor de Colpuertos, ahora en beneficio de la Nación a través de la Superintendencia, por cuanto de acuerdo a su tenor literal, "Las obligaciones que tenían en favor de

la Empresa Puertos de Colombia seguirán cumpliéndose en provecho de la Nación, a través de los sitemas (sic) que determine la Superintendencia General de Puertos, acogiéndose al régimen y mecanismo tarifario previsto en la Ley, lo que concuerda con el artículo 27.16, que previene como función del Superintendente "Ejercer las demás facultades de derecho publico que posee la Empresa Puertos de Colombia, y que no hayan sido atribuidas a otras actividades ni resulten incompatibles con la ley".

"De otra parte, entre los servicios en puerto que prestaba COLPUERTOS a las embarcaciones en puerto se encuentra el fondeo, según lo que prescribe el artículo 2o. del decreto 550 de 1980: "Los servicios a las embarcaciones en puerto para efecto de este estatuto, son las operaciones, servicios y actividades que se prestan a una embarcación en fondeo o en muelle que permitan el cargue y/o descargue de las mismas..".

"Es así como el acusado artículo 5o. tiene sólido fundamento legal, y en este sentido, en consecuencia, le correspondía, a la Superintendencia, como efectivamente lo hizo, ejercer las funciones públicas que estaban a cargo de COLPUERTOS y las demás expresamente asignadas por la Ley 01 de 1991, que para los efectos especialmente examinados son los artículos 39 y 27 – numerales 27.13 y 27.16–, lo que deja igualmente sin piso la llana afirmación del actor en cuanto a que también se infringió el artículo 338 de la Constitución." (fls. 231/232).

Así las cosas la actividad de fondeo es parte de la actividad portuaria y genera en consecuencia, tarifas y autorizaciones.

En conclusión, los actos proferidos por la Superintendencia General de Puertos de Colombia y acusados en este proceso se ajustan a la Constitución y a la Ley, y fueron el desarrollo de las facultades otorgadas por la Ley 1a. de 1991 y el Decreto 2681 de 1991, entre otros.

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

FALLA:

DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, archívese el expediente Y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

DEDUCCIÓN POR SALARIOS-Procedencia/**APORTES PARAFISCALES**-Pago/**SANCIÓN POR NO ACREDITAR PAGO DE APORTES**-Improcedencia

De conformidad con el artículo 108 del Estatuto Tributario, los aportes parafiscales, son requisitos para la deducción por salarios, de suerte que los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a efectuar aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje "SENA", al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar "ICBF" y al Instituto de Seguros Sociales "ICSS" deben encontrarse a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituyen la prueba de tales aportes. Por su parte, el artículo 664 *ibídem,* consagra la sanción respectiva, esto es, el desconocimiento de la deducción por salarios "si con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, no se acredita el pago correspondiente y los intereses a que haya lugar" agregando que "El pago podrá haberse efectuado en cualquier fecha anterior a la respuesta del requerimiento. La norma anterior debe interpretarse de manera íntegra no en la forma parcial que lo hizo la Administración, porque como se observa, la sanción se configura "si no se acredita con la respuesta al requerimiento especial el pago correspondiente" de manera que si como ocurrió en el presente caso, la sociedad con la respuesta al requerimiento especial acompañó el correspondiente certificado que acredita el pago de aportes con la respectiva Caja de Compensación Familiar "ACOPI" es claro que cumplió con la obligación de acreditar el pago dentro de la oportunidad legal, ésto es, con la respuesta al requerimiento especial, razón por la cual no se da el supuesto previsto en la ley como generador de la sanción. Luego es procedente el reconocimiento de la

deducción por salarios, toda vez que como quedó establecido la actora con la respuesta al requerimiento especial acreditó el pago de los correspondientes aportes dando cabal cumplimiento a lo estatuido en el artículo 664 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veinticinco (25) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7045. Actor: LABORATORIO VLADY LTDA. IMPUESTOS - RENTA. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES, contra la sentencia del 13 de octubre de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, acogió las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad LABORATORIO VLADY LTDA. Nit: 860.040.860-9, contra la operación administrativa a través de la cual la Administración de Impuestos Nacionales –Personas Jurídicas– de Bogotá, le determinó el impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable de 1987.

ANTECEDENTES

La sociedad actora presentó declaración tributaria del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1987, el día 12 de julio de 1987, en el Banco de Colombia –Sucursal Parque Nacional– de Bogotá, en cuya liquidación privada determinó el impuesto a su cargo en la suma de $ 2.198.000. Sobre ésta declaración la sociedad solicitó corrección en la cual disminuyó el impuesto a cargo, la cual fue aceptada a través de la liquidación oficial de corrección No. 000813 del 19 de diciembre de 1990.

Posteriormente, la Administración practicó inspección contable con el propósito de determinar el impuesto de renta por el año de 1987, y con base en sus resultados libró el requerimiento especial No. 000057 del 22 de julio de 1991, mediante el cual propuso modificar la anterior liquidación de corrección al rechazar las deducciones por concepto de salarios en cuantía de $18.411.537 por no acreditar que se encontraba a paz y salvo con el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, Instituto de Seguros Sociales y Caja de Compensación Familiar. Así mismo le fue reclasificado el patrimonio líquido.

Con oportunidad de la respuesta a tal requerimiento el contribuyente presentó fotocopia sin autenticar de algunos recibos y otros extemporáneos, razón por la cual

no fueron aceptados por la Unidad de Liquidación, quien en consecuencia practicó la liquidación de revisión No. 0004 del 20 de enero de 1992, en la cual determinó un mayor valor por concepto de impuestos en la suma de $9.512.000 incluido un reajuste al anticipo del año gravable subsiguiente.

Inconforme con el proceder anterior la sociedad interpuso el recurso de reconsideración y en esta ocasión aportó fotocopias autenticadas de los recibos de pago expedidos por la Caja de Compensación Familiar "ACOPI" por valor de $985.756, y copia al carbón del certificado de paz y salvo expedido por el Instituto de Seguros Sociales. De acuerdo con estas pruebas la Administración aceptó la deducción por aportes pagados al Instituto de Seguros Sociales por valor de $1.096.585 y confirmó el desconocimiento de las restantes deducciones como quiera que los recibos de pago expedidos por "ACOPI" demostraban que el pago no se había efectuado antes de la respuesta al requerimiento especial, en atención a lo dispuesto en el artículo 664 del Estatuto Tributario. En consecuencia, practicó nueva liquidación de impuestos y modificó la liquidación de revisión recurrida en cuanto a que se aceptó la deducción por aportes efectuados al Seguro Social. Actuación plasmada en la Resolución No. 000687 del 1o. de diciembre de 1992, que agotó la vía gubernativa.

LA DEMANDA:

La demanda ante la jurisdicción invoca las siguientes normas y conceptos de violación.

Nulidad de la liquidación de revisión por cuanto se practicó sobre una liquidación de corrección que aceptó un proyecto de corrección presentado por la sociedad actora fuera del término legal, razón por la cual en concepto del demandante se violaron los artículos 589, 691 y 714 del Estatuto Tributario.

Indebida aplicación del artículo 664 del Estatuto Tributario por cuanto la sociedad acreditó en la oportunidad prevista en ésta norma el pago de los aportes efectuados a la Caja de Compensación Familiar "ACOPI", esto es, en la misma fecha en que presentó la respuesta del requerimiento especial.

Indebida determinación del anticipo para el año siguiente con lo cual se adujo violación del artículo 807 del Estatuto Tributario y del Concepto No. 009911 del 4 de mayo de 1989, emanado de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos Nacionales, ya que cuando la Administración practicó la liquidación de revisión de fecha 20 de enero de 1992, la sociedad ya había cancelado la liquidación privada del año gravable de 1988, mediante el sistema de compensación de saldos a favor.

PARTE OPOSITORA:

Respecto a los cargos de violación primero y tercero la apoderada de la entidad demandada solicitó al Tribunal proferir fallo inhibitorio por cuanto de trataba de

hechos nuevos no discutidos en sede administrativa, es decir, en su concepto la sociedad no agotó la vía gubernativa sobre tales puntos. En su apoyo invocó y reprodujo apartes jurisprudenciales expuestos en sentencia del 20 de septiembre de 1991, expediente No. 2877, Consejero Ponente: Dr. Carmelo Martínez Conn.

En lo que concierne al cargo de violación del artículo 664 del Estatuto Tributario derivado del rechazo de la deducción por salarios y aportes, se opuso a su prosperidad reafirmando lo dicho por el funcionario que resolvió el recurso de reconsideración, es decir, que los recibos de pago expedidos por "ACOPI" no habían sido expedidos en fecha anterior a la respuesta del requerimiento especial.

LA SENTENCIA APELADA:

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca acogió las súplicas de la demanda con fundamento en el cargo de violación expuesto en la demanda contra el artículo 664 del Estatuto Tributario, al considerar que la discusión se centraba en el alcance de la expresión "cualquier fecha anterior" que utiliza esta disposición, y que de acuerdo con la definición del término "fecha" del diccionario de la Real Academia Española y el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de G. Cabanellas, implica que el tiempo anterior en que se hace una cosa no necesariamente indica que sea en un día diferente y anterior como lo entendió la Administración de Impuestos sino en el tiempo anterior a la respuesta del requerimiento y con ocasión de ella, por lo que concluyó que sólo efectuado el pago con anterioridad a la presentación del memorial de respuesta al requerimiento podía acompañarse al respectivo memorial el comprobante de cancelación, razón por la cual estimó que el pago demostrado con la certificación de "Acopi" debía aceptarse y consecuencialmente la deducción por concepto de salarios. De igual modo estimó que debía confirmarse el anticipo determinado en la liquidación privada habida cuenta que la modificación de éste factor surgió como consecuencia del rechazo de salarios que originó el mayor valor por concepto de impuestos del año gravable.

Respecto a la nulidad invocada por el actor el *a-quo* se declaró inhibido para emitir pronunciamiento por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

LA APELACIÓN:

La apoderada judicial de la Nación al apelar la sentencia anterior solicitó a la Corporación revocar la sentencia apelada y en su lugar denegar las súplicas de la demanda por discrepar de la interpretación dada al artículo 664 del Estatuto Tributario por cuanto de conformidad con el artículo 27 del Código Civil, cuando el tenor literal es claro no es viable apartarse de su texto para consultar su espíritu. También se remitió al artículo 60 del Código de Régimen Político y Municipal para concluir que el plazo del pago de los aportes parafiscales venció a la media noche del día anterior de la fecha en que se da respuesta al requerimiento especial puesto que la expresión "fecha anterior" indica necesariamente que este término corresponde al día anterior al de la respuesta al requerimiento especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:

El apoderado del contribuyente en esta oportunidad procesal al refutar las pretensiones de la apelante-apoderada de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá, reprodujo apartes jurisprudenciales expuestos en sentencia proferida dentro del proceso 5829, Actor: Laboratorio Vlady Ltda. Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva, en donde se resolvió un aspecto idéntico.

La representante judicial de la entidad demandada, por su parte, reafirmó la argumentación expuesta con ocasión del recurso de apelación y en igual forma reiteró su petición de revocar la sentencia apelada y en su lugar negar las súplicas de la demanda.

EL MINISTERIO PÚBLICO:

El Procurador Octavo Delegado estimó que la decisión del Tribunal de admitir la deducción por salarios debe ser revocada y en su lugar denegar las súplicas de la demanda por cuanto de conformidad con el artículo 664 del Estatuto Tributario son válidos los pagos hechos en fecha anterior al requerimiento especial, y que como en el caso los pagos por concepto de aportes no se habían efectuado en fecha anterior a la respuesta, sino el mismo día de ésta, tales pagos eran extemporáneos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

La controversia en esta etapa del proceso se concreta a determinar la procedencia de la deducción por salarios, habida cuenta que la Administración consideró inoportunos los pagos por concepto de aportes efectuados a la Caja de Compensación Familiar "ACOPI", mientras que para el contribuyente no lo son, posición que acogió el Tribunal, originando la impugnación de la apoderada judicial de la entidad demandada.

De conformidad con el artículo 108 del Estatuto Tributario, los aportes parafiscales, son requisitos para la deducción por salarios, de suerte que los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a efectuar aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje "SENA", al Instituto Colombiano de Seguros Sociales "ICSS" y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar "ICBF" deben encontrarse a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituyen la prueba de tales aportes.

Por su parte, el artículo 664 *ibídem,* consagra la sanción respectiva, esto es, el desconocimiento de la deducción por salarios "si con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, no se acredita el pago correspondiente y los intereses a que haya lugar". Y agrega que "El pago podrá haberse efectuado en cualquier fecha anterior a la respuesta al requerimiento.

En sentir de la Sala la norma anterior debe interpretarse de manera íntegra, no en la forma parcial que lo hizo la Administración, porque como se observa, la sanción se configura "si no se acredita con la respuesta al requerimiento especial el pago correspondiente" de manera que si como ocurrió en el presente caso, la sociedad con la respuesta al requerimiento especial acompañó el correspondiente certificado que acredita el pago de aportes con la respectiva Caja de Compensación Familiar "ACOPI", es claro que cumplió con la obligación de acreditar el pago dentro de la oportunidad legal, ésto es, con la respuesta al requerimiento especial, razón por la cual no se da el supuesto fáctico previsto en la ley como generador de la sanción.

En consecuencia, las argumentaciones de la apelante-apoderada de la entidad demandada no son válidas, puesto que al igual que su representada en la vía gubernativa interpreta parcialmente la norma, pasando por alto, que el artículo 664 del Estatuto Tributario, norma que codificó el sistema establecido en el Decreto 2503 de 1987 (artículos 74 y 153), estableció la precitada sanción con un supuesto fáctico diferente del que venía rigiendo bajo las normas anteriores. (artículo 55 del Decreto 2503 de 1974, y artículo 62 del Decreto 187 de 1975)

Por consiguiente, para la Sala, como lo decidió el Tribunal, es procedente el reconocimiento de la deducción por salarios, toda vez que como quedó establecido la actora con la respuesta al requerimiento especial acreditó el pago de los correspondientes aportes dando cabal cumplimiento a lo estatuido en el artículo 664 del Estatuto Tributario, para efectos del reconocimiento de la deducción por salarios.

Como lo pone de manifiesto el apoderado judicial de la sociedad actora, la Sección en sentencia del 3 de mayo de 1995, expediente No. 5829, Actor Laboratorios Vlady Ltda., resolvió el mismo punto que es objeto de discusión en el presente proceso, aceptando en tal oportunidad el pago efectuado el mismo día en que se dio respuesta al requerimiento especial, en atención a lo dispuesto en el precitado artículo 664 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la decisión del Tribunal al respecto se encuentra ajustada a derecho, razón por la cual debe confirmarse.

Ahora bien, en cuanto al mayor valor determinado por anticipo la Sala también comparte la decisión del Tribunal, toda vez que el mismo se originó como consecuencia del mayor valor por concepto de impuestos derivado del rechazo de salarios por lo que aceptada la deducción por salarios según lo observado en el punto anterior, consecuencialmente, el mayor valor determinado por concepto de anticipo también queda desvirtuado.

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

FALLA:

CONFÍRMASE LA SENTENCIA APELADA.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

BERNARDO ORTIZ AMAYA
Conjuez - Ausente

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

RETROSPECTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Concepto/**TRÁNSITO CONSTITUCIONAL/DERECHOS ADQUIRIDOS CONSOLIDADOS**

Aún expedido el Acuerdo 041 de 1990, al final del ejercicio fiscal, este era aplicable el período impositivo de 1990. En efecto, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de la Corporación, relativa a conflictos sobre aplicación de normas expedidas antes de la vigencia de la nueva Carta, según la cual en atención al principio de la retrospectividad de la ley tributaria, era posible que disposiciones promulgadas al final del período impositivo, tuvieran aplicación y cubrieran los hechos realizados a lo largo de todo el período fiscal, criterio que en esta oportunidad debe mantenerse, toda vez que, se repite, las normas cuya aplicación se discute en el sub-júdice, fueron expedidas bajo la vigencia e imperio de la derogada Constitución de 1886. Sobre el particular se ha dicho: "... No obstante hasta antes de la vigencia de la Constitución Nacional de 1991, atendiendo precisamente a la circunstancia de que el hecho generador del tributo se configura sucesivamente a través de un período impositivo, pero que se consolida al final del cierre del ejercicio fiscal, y solo en este momento podían establecerse las obligaciones y derechos del contribuyente frente a la ley vigente, esta característica especial del hecho económico sucesivo permitió entonces aplicar algunas leyes tributarias promulgadas en el curso e incluso al final del período gravable a todo el ejercicio fiscal, admitiendo así la figura de la retrospectividad de la ley en materia tributaria. Obviamente sin desconocer el debido proceso, ni los derechos adquiridos consolidados plenamente con anterioridad a su vigencia.

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA/NORMA TRIBUTARIA-Aplicabilidad/**OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-**Causación

El Acuerdo 041 de 1990 fue expedido bajo la vigencia de la Carta de 1886; de manera que las previsiones que en materia de aplicación de las leyes tributarias, fueron introducidas al ordenamiento constitucional por el artículo 338 inciso 3o. de la Constitución Política, no son aplicables a las disposiciones que a la fecha de su promulgación –4 de julio de 1991– se encontraban vigentes y surtían la plenitud de sus efectos. Tampoco el hecho alegado por la actora sobre vigencia de los artículos 338 y 363 de la Carta de 1991, resulta relevante para la definición de la litis, como quiera que las normas que deben observarse son las vigentes en el período de causación de la obligación tributaria y no las expedidas con posterioridad así rijan para la época en que se practiquen y discutan los actos oficiales de determinación del tributo.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Naturaleza/**CAUSACIÓN SUCESIVA EN INDUSTRIA Y COMERCIO/RETROSPECTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA**

El impuesto de industria y comercio como otros de período, no es un tributo de causación instantánea, sino sucesiva, contraída a la realización de una serie de actividades industriales, comerciales o de servicios, constitutivas del hecho generador; pero que solo se consolida a la expiración del respectivo período impositivo que generalmente va del 1o. de enero al 31 de diciembre del respectivo año. Por consiguiente, a la luz del fenómeno de la retrospectividad, (inaplicable al ordenamiento expedido con posterioridad a la promulgación de la Carta de 1991, pero de observancia en el *subjúdice*), las normas sustantivas promulgadas durante el transcurso de un período fiscal, se aplican a los hechos gravables verificados durante todo el período, por lo que no es retroactiva la ley que modifica el régimen del tributo en cualquiera de sus aspectos sustanciales, en cuanto resulta aplicable a situaciones que solo se consolidan al final del período gravable.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7184. Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS "ECOPETROL" IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO 1990. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto mediante apoderado por el municipio de Barrancabermeja, la entidad demandada, contra la sentencia estimatoria

de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, el 3 de abril de 1995, mediante la cual anuló los actos administrativos que determinaron el impuesto de industria y comercio por el año gravable de 1990, a cargo de la actora.

ANTECEDENTES

El complejo industrial de Ecopetrol de Barrancabermeja, presentó el 26 de marzo de 1991 la declaración del impuesto de industria y comercio y avisos por el año gravable de 1990, denunció que fue adicionado el 27 de mayo del mismo año incrementando el monto del impuesto determinado a la suma de $2.858.423.000, por la "aplicación del artículo 77 de la Ley 49 de 1990". El 17 de marzo de 1993, la contribuyente fue requerida a fin de que explicara los ingresos por venta de productos industrializados en otros distritos y registrados como ventas en el complejo de Barrancabermeja por concepto de gasolina motor Ayacucho-Cartagena por valor de $3.102.186.600; diferencias sobre tarifa comercial que debió ser liquidada al 5 x 1000 "según el código 223 del artículo 118 del Acuerdo 41/90"; deducción por asfaltos $2.001.907.000 e ingresos por transporte por vía oleoducto, que deben ser liquidados a la tarifa industrial "artículo 120 del Acuerdo 41/90".

En su respuesta al requerimiento la contribuyente presentó pruebas sobre declaración de los ingresos por venta de productos en el municipio de La Gloria y "registrados en los libros del complejo industrial por carecer de tal infraestructura en La Gloria" y aceptó la diferencia encontrada en la tarifa comercial.

En atención a lo anterior, la Secretaría de Hacienda Municipal produjo la Liquidación Oficial 053 del 6 de mayo de 1993, mediante la cual determinó a la actora un mayor impuesto que cuantificó en $3.829.211.000, como consecuencia del rechazo de la "deducción de ingresos por concepto de asfaltos", al estimar que el artículo 5o. de la Ley 30 de 1982, fue derogado por el 90 de la Ley 14 de 1983. Reliquidó el impuesto por actividad comercial, cuya diferencia tarifaria había aceptado la contribuyente; y el impuesto por actividad de servicios de transporte por oleoductos a la tarifa industrial. Así mismo liquidó intereses moratorios y sanción por inexactitud reducida en el punto aceptado en la respuesta al requerimiento.

Contra la anterior resolución, la empresa demandante interpuso los recursos de reposición y subsidiario de apelación, en los que impugnó la liquidación oficial básicamente porque la Ley 30 de 1982 en su artículo 5o. concedió una exención general de impuestos para los asfaltos, la cual se halla vigente, por no haber sido derogada, ni ser contraria a la Ley 14 de 1983. Adujo que los ingresos por servicio de transporte por oleoductos fueron declarados a la tarifa de servicios y que la sociedad se ciñó estrictamente a lo previsto en el artículo 120 del Acuerdo 41 de 1990, relativo a la realización de actividades combinadas, así como a lo previsto en la Ley 49 de 1990, sobre base gravable industrial.

Al desatar los referidos recursos, la Administración mantuvo la liquidación oficial al considerar básicamente que la exención consagrada en el artículo 5o. de la Ley 30 de 1982, no se encuentra vigente (art. 2o. de la Ley 153 de 1887) y en atención a que los impuestos municipales gozan de protección especial desde la Ley 29 de 1963 y constitucionalmente con la expedición del Acto Legislativo 2o. de 1987. Así mismo, que el oleoducto constituye la infraestructura necesaria para que Ecopetrol pueda comercializar sus productos y que se trata de "una actividad combinada para la prestación de servicios relacionados con la actividad industrial integrados todos en una misma unidad jurídica", en la forma prevista en el parágrafo 1o. del artículo 120 del Acuerdo 041 de 1990.

DEMANDA

Ante la jurisdicción, el apoderado de la EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS "ECOPETROL", solicitó la anulación de las Resoluciones números 053 de 1993 (acto liquidatorio); 060 y 001 de 1993, que resolvieron los recursos gubernativos, así como la declaratoria de firmeza de la liquidación privada.

Citó como violados los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, como quiera que se aplicó retroactivamente el Acuerdo 041 de 1990, expedido por el Concejo Municipal de Barrancabermeja el 21 de diciembre de 1990, el que a su juicio solamente era aplicable para el período gravable de 1991, a los hechos imponibles ocurridos a partir del período que comienza después de iniciarse la vigencia del acuerdo. Afirmó que la situación tributaria de la actora estaba regida por el acuerdo anterior, esto es, el 013 de 1986.

Adujo, que la liquidación oficial violó los artículos 77 de la Ley 49 de 1990 y 36 de la Ley 14 de 1983, al pretender incluir los ingresos provenientes de la prestación del servicio de transporte dentro de la base gravable como contribuyente industrial, con el fin de gravarlos con la tarifa industrial, cuando por "comercialización de la producción", debe entenderse la venta de lo producido y no otras actividades accesorias, adicionales y diferentes a la producción.

Agregó que se vulneraron los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 104 del Acuerdo 041 de 1990, que claramente definen el transporte como un servicio, gravado en el artículo 119 del referido acuerdo a la tarifa del 4 x 1000, mientras que la actividad de refinación o transformación de crudos, a la luz de los artículos 102 y 117 ib., se les asigna una tarifa del 7 x 1000.

Sostuvo que en el evento de ser aplicable el Acuerdo 041 de 1990, la Administración infringió el artículo 120, porque con apoyo en sus parágrafos, consideró que todos los ingresos, incluidos los provenientes del servicio de transporte, deben gravarse con tarifa industrial, en contravención a los artículos 119 y 120 y que la empresa en su liquidación privada aplicó el inciso 1o. del artículo 120 que prohíbe que el impuesto se determine sobre la actividad predominante; así mismo que no

debe tenerse en cuenta el parágrafo 1o. del citado artículo, por ser éste un precepto "ambiguo y contradictorio".

De otra parte, arguyó que el artículo 5o. de la Ley 30 de 1982, estableció que "Con el fin de fomentar la pavimentación y repavimentación de carreteras y de calles, los asfaltos están exentos de todo impuesto", norma a su juicio vigente, por cuanto la derogatoria de las leyes solo puede efectuarse en forma expresa o tácita, según el artículo 71 del Código Civil y porque no obstante el artículo 90 de la Ley 14 de 1983, previó la derogatoria de todas las disposiciones contrarias, dicho evento no ocurre en el caso presente, como quiera que el artículo 5o. de la Ley 30 de 1982, no es una disposición contraria a la Ley 14; que la exención rebasa el ámbito del impuesto de industria y comercio y se predica de toda clase de gravámenes.

OPOSICIÓN

Por su parte, el apoderado del municipio argumentó, que el demandante omitió señalar que en la vía gubernativa aceptó la diferencia tarifaria en la actividad comercial y que adicionó su liquidación privada como consecuencia de la aplicación del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que ahora estima como violado. Así mismo que en la liquidación privada tuvo en cuenta las normas del Acuerdo 41 de 1990, cuya inaplicabilidad demanda ante la jurisdicción.

Argumentó, en síntesis, que el Acuerdo 41 de 1990 fue expedido el 21 de diciembre de 1990 y sancionado el mismo mes, entrando a regir "a partir de su sanción", es decir en el año de 1990. Que si bien es cierto el artículo 383 del acuerdo clarificó que las disposiciones contenidas en el Título III, Capítulos I, II, III, IV y V, solo empezarán a regir el 1o. de enero de 1991, estas normas no comprenden la parte sustancial del impuesto de industria y comercio materia de discusión, ni los artículos 104, 119 y 120, citados como violados, los que se hallan en el Capítulo VI.

Luego de un análisis gramatical de los artículos 338 y 363 de la Constitución, sostuvo que en caso de que se admitiera su aplicación para la vigencia discutida, el Acuerdo 41 de 1990 era la norma que regía la liquidación y determinación del impuesto a cargo de la actora y que no hubo aplicación retroactiva de las leyes tributarias, sino una aplicación adecuada a la operancia de la ley en el tiempo, es decir a su existencia jurídica, a fin de que produzca efectos entre las partes.

En relación con la violación del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, precisó, que el municipio en ningún momento ha pretendido incluir los ingresos provenientes de la prestación del servicio de transporte dentro de la base gravable como contribuyente industrial, sino que ha aplicado las disposiciones del Estatuto Municipal que hablan de la unidad tributaria, artículo 120, parágrafo 1o. del Acuerdo y que como la comercialización se efectúa a través de los oleoductos, es parte de la actividad industrial, porque sin este servicio la empresa no puede cumplir la comercialización de sus productos en el territorio nacional.

Respecto de los cargos de violación del artículo 120 del Acuerdo 041 de 1990, sostuvo que el parágrafo 1o., comprende los supuestos fácticos que consagra la unidad jurídica aplicable a la empresa, por cuanto el complejo industrial de Barrancabermeja desarrolla actividades industriales (transformación del crudo en gasolina y otros derivados); combina la actividad con la prestación de servicios (transporte por oleoducto) y se integran unos y otros (actividad industrial y prestación de servicios) en una sola unidad jurídica (Ecopetrol). Que por eso no rige la previsión del artículo que prohibe la aplicación de tarifas sobre las bases del sistema de la actividad predominante, referido a otros aspectos, y sin que exista "unidad jurídica".

De otra parte adujo que la Ley 30 de 1982, consagra una exención que no es de carácter general, e inaplicable en impuestos municipales, porque éstos gozan de protección legal y constitucional especial. Al efecto se apoyó en las Leyes 153 de 1887 y 14 de 1983, posterior a la 30 de 1982; precisó que lo consagrado en el Acto Legislativo 2o. de 1987, es suficiente para rebatir la posición de la demanda. Así mismo insistió en que la determinación de exenciones de carácter municipal constituye una facultad exclusiva de los municipios, según lo prevé la Ley 14 de 1983.

SENTENCIA

Dio prosperidad a las pretensiones de la demanda, como quiera que al estudiar el primer cargo, relativo a la aplicación retroactiva del Acuerdo 041 de 1990, a la luz de los artículos 338 y 363 de la C.P. de 1991, consideró que tratándose de acuerdos que señalen tributos, su aplicación es a partir del período que comienza después de iniciada su vigencia, y que aún si se admitiera que el Acuerdo 041 de 1990 fue publicado a finales de 1990, su aplicación solo es válida a partir de 1991, sin que puedan comprenderse actividades realizadas con antelación a este período gravable.

Estimó entonces el Tribunal, que las autoridades fiscales del municipio violaron los artículos 338 y 363 de la Constitución y el parágrafo del artículo 383 del mismo Acuerdo 41 de 1990. Como consecuencia de lo anterior, declaró la nulidad de los actos demandados y en firme la liquidación privada de la actora.

APELACIÓN

Contra la decisión anterior, interpuso recurso de apelación el apoderado del municipio, en el cual manifestó que hubo apreciaciones incorrectas por parte del Tribunal, porque si bien es cierto que la parte actora esgrimió en la demanda que el acuerdo aplicable era el 013 de 1986, no es cierto que lo aplicara en su liquidación privada, y que fue tan clara la situación de la empresa que en la respuesta al requerimiento aceptó la diferencia tarifaria que reclamaba el municipio y que la demandante aplicó el Acuerdo 041 de 1990; cuya observancia por parte del municipio, ahora objeta.

Arguyó, que las normas constitucionales en que se fundamentó el Tribunal no son aplicables en el *sub-júdice* porque la Constitución de 1991, promulgada el 4 de julio

de ese año, entró a regir con posterioridad a los hechos materia de imposición tributaria debatidos y que la demandante "asumió la aplicación del Acuerdo 041 de 1990 desde la presentación y el pago de la liquidación privada".

Así mismo, precisó que el Acuerdo 041 de 1990 fue expedido, sancionado y entró a regir en vigencia de la Constitución de 1886. Y que si se trata de aplicar los principios sobre irretroactividad, no podría aceptarse la aplicación de una disposición constitucional posterior a unos hechos y situaciones jurídicas anteriores, regidas por la Carta de 1886.

De otra parte sostuvo que el Tribunal erró al interpretar el parágrafo del artículo 386 del Acuerdo 041 de 1990, por cuanto el Título III contiene los capítulos I a V y el VI, no enunciado en el parágrafo, por lo que respecto de éste debe entenderse que rige desde el 26 de diciembre de 1990. Lo que a juicio de la parte, indica que los artículos contenidos en este capítulo relativos a tarifas, base gravable y contribuyentes con varias actividades, que son los temas de discusión de fondo en el *sub-lite,* no se encontraban dentro de la excepción que plantea dicho parágrafo.

De otra parte, consideró que el *a-quo* ha debido pronunciarse sobre el tema de la exención por asfaltos, "porque es un punto independiente de la nulidad de los actos referidos". Sobre el particular, reiteró lo sostenido a lo largo del debate y concluyó que si de aplicar la Constitución de 1991 se trata, el artículo 294 ib., reitera y confirma lo expuesto en el sentido de que la facultad impositiva del Congreso halla un límite en la prohibición de conceder mediante ley, exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de los entes territoriales.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado de la parte demandante, en esta oportunidad procesal, solicitó la confirmación de la sentencia apelada, como quiera que los actos acusados se fundamentaron en un acuerdo municipal no aplicable en virtud del principio de irretroactividad de la ley tributaria, como lo es el Acuerdo 041 de 1990, con base en el cual se efectuó la liquidación oficial de los impuestos de industria y comercio por el año gravable de 1990.

Controvirtió la tesis de inaplicabilidad de las disposiciones de la Carta de 1991, esgrimida por el apelante, con el argumento de que dichas normas se encontraban vigentes en el momento de expedición de los actos administrativos censurados, que lo fue en el año de 1993.

Agregó, que tampoco puede erigirse como argumento para sanear la ilegalidad de tales actos administrativos, el hecho de que el contribuyente hubiese aplicado en su liquidación privada las tarifas del nuevo acuerdo, porque lo que importa es si las autoridades al emitir las expresiones de la voluntad acataron normas superiores, o actuaron como si as reglas de derecho no existieran.

MINISTERIO PÚBLICO

Representado por el señor Procurador Octavo ante la jurisdicción, Dr. Jaime Ossa Arbeláez, conceptuó que la sentencia recurrida debe ser revocada y en su lugar deben negarse las pretensiones de la demanda, porque no todas las decisiones que contiene la liquidación oficial se fundamentaron en el Acuerdo 041 de 1990 y porque en la vía gubernativa la empresa demandante solo objetó el rechazo de la exención sobre asfaltos y la aplicación de las tarifas legales sobre la actividad predominante, mas no cuestionó la vigencia del Acuerdo 041 de 1990.

En relación con la exención, estimó que el artículo 5o. de la Ley 30 de 1982, establece una exención de carácter general, aplicable en principio, a toda clase de tributos; que los artículos 33, 39 y 90 de la Ley 14 de 1983, no se refieren a todos los gravámenes vigentes en la actualidad, sino al de industria y comercio y que dichas disposiciones no excluyen de la base gravable los ingresos provenientes de la venta de asfalto, lo que significa que la discutida exención no rige en el caso del impuesto de industria y comercio. En consecuencia los ingresos provenientes de la venta de asfalto no pueden restarse de la base gravable, como lo pretende la demanda.

Previo análisis del artículo 120 del Acuerdo 041 de 1990, estimó que el inciso 1o. y el parágrafo 1o., contemplan dos situaciones diferentes, ya que el parágrafo 1o. consagra una excepción a la prohibición de gravar por la actividad predominante, prevista en el inciso 1o. Que la situación de la actora corresponde a la descrita en el parágrafo 1o. y la determinación del impuesto debe hacerse conforme a dicho precepto, sobre el cual además, no se observa que exista vaguedad, confusión o contradicción y por el contrario, la norma es absolutamente clara y comprensible.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La controversia en esta instancia se contrae a determinar si le asiste razón al apoderado del municipio de Barrancabermeja, en su condición de apelante único, al impugnar el fallo del tribunal que le fue desfavorable en cuanto dio prosperidad al cargo de aplicación retroactiva del Acuerdo 041 de 1990, en atención a las previsiones de la Constitución de 1991 (arts. 338 y 363), no obstante ser posterior a la expedición del Acuerdo.

En consecuencia, debe determinar la Sala cuáles eran las disposiciones aplicables para la liquidación y determinación del impuesto de industria y comercio a cargo de la EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS, por el período gravable de 1990.

Consideró el Tribunal que las autoridades fiscales del municipio demandado, infringieron los artículos 338 inciso final y 363 de la Carta de 1991, al inobservar sus previsiones en materia de vigencia e irretroactividad de la ley tributaria, y que "aún si se admitiera que el Acuerdo 041 de 1990, fue publicado a finales de diciembre de ese año, su aplicación solo es válida a partir de 1991", por lo que sus disposiciones no

podían cobijar los hechos imponibles realizados por ECOPETROL en el año de 1990 y la aplicación de las tarifas no se regía por el citado Acuerdo 041 de 1990.

Por su parte, alega el apelante que la actora fundamentó su declaración privada y la adición en el Acuerdo 041 de 1990, cuerpo normativo cuya aplicación no se encontraba supeditada a las disposiciones de la Constitución de 1991, por ser posterior al Acuerdo, el que fue expedido bajo la vigencia de la Carta de 1886.

A juicio de la Sala y en lo que atañe a la observancia de la nueva Constitución, le asiste la razón al apelante, toda vez que se advierte que el Acuerdo 041 de 1990 fue expedido bajo la vigencia de la Carta de 1886; de manera que las previsiones que en materia de aplicación de las leyes tributarias, fueron introducidas al ordenamiento constitucional por el artículo 338, inciso 3o. de la Constitución Política, no son aplicables a las disposiciones que a la fecha de su promulgación –4 de julio de 1991– se encontraban vigentes y surtían la plenitud de sus efectos.

Tampoco el hecho alegado por la actora sobre vigencia de los artículos 338 y 363 de la Carta de 1991, resulta relevante para la definición de la litis, como quiera que las normas que deben observarse son las vigentes en el período de causación de la obligación tributaria y no las expedidas con posterioridad, así rijan para la época en que se practiquen y discutan los actos oficiales de determinación del tributo.

Observa la Sala que el Acuerdo 041 del 21 de diciembre de 1990, mediante el cual se expidió el "Código de Rentas para el Municipio de Barrancabermeja", previa su sanción fue promulgado el 26 de diciembre de 1990, conforme se da cuenta al folio 278 (vto.) del expediente, en consecuencia, su observancia era obligatoria en virtud de su promulgación, del modo como lo establecen los artículos 52 a 56 del Código de Régimen Político y Municipal. De manera que a partir de dicha fecha, vale decir, del 27 de diciembre de 1990, dicho cuerpo normativo entró a regir y a surtir la plenitud de sus efectos.

De suerte que aún expedido el Acuerdo 041 de 1990, al final del ejercicio fiscal, éste era aplicable al período impositivo de 1990. En efecto, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de esta Corporación, relativa a conflictos sobre aplicación de normas expedidas antes de la vigencia de la nueva Carta, según la cual en atención al principio de la retrospectividad de la ley tributaria, era posible que disposiciones promulgadas al final del período impositivo, tuvieran aplicación y cubrieran los hechos realizados a lo largo de todo el período fiscal, criterio que en esta oportunidad debe mantenerse, toda vez que, se repite, las normas cuya aplicación se discute en el sub-júdice, fueron expedidas bajo la vigencia e imperio de la derogada Constitución de 1886.

Sobre el particular, se pronunció esta Corporación, entre otros, en fallo del 11 de marzo de 1993, en el juicio No. 4136, Consejero Ponente: Dr. Carmelo Martínez Conn, en los siguientes términos:

"Puesto que por imperativo constitucional la ley rige para el futuro, por lo general no puede tener efectos retroactivos, incluso aquellas que se dictan por motivos de utilidad pública tienen efecto general inmediato pero no retroactivo. Así mismo en materia tributaria la ley solo puede regir hacia el futuro, pues la obligación de pagar el impuesto nace cuando ocurren los hechos previstos en la ley como generadores del tributo, y a él deben aplicarse los efectos económicos, base y tarifas que la misma ley establece. No obstante hasta antes de la Constitución Nacional de 1991, atendiendo precisamente a la circunstancia de que el hecho generador del tributo se configura sucesivamente a través de un período impositivo, pero que se consolida al final del cierre del ejercicio fiscal, y solo en este momento podían establecerse las obligaciones y derechos del contribuyente frente a la ley vigente. Esta característica especial del hecho económico sucesivo permitió entonces aplicar algunas leyes tributarias, promulgadas en el curso e incluso al final del período gravable a todo el ejercicio fiscal, admitiendo así la figura de la retrospectividad de la ley en materia tributaria. Obviamente sin desconocer el debido proceso, ni los derechos adquiridos consolidados plenamente con anterioridad a su vigencia".

El impuesto de industria y comercio, como otros de período, no es un tributo de causación instantánea, sino sucesiva, contraída a la realización de una serie de actividades industriales, comerciales o de servicios, constitutivas del hecho generador; pero que solo se consolida a la expiración del respectivo período impositivo que generalmente va del 1o. de enero al 31 de diciembre del respectivo año. Por consiguiente, a la luz del fenómeno de la retrospectividad, (inaplicable al ordenamiento expedido con posterioridad a la promulgación de la Carta de 1991, pero de observancia en el *sub-júdice*), las normas sustantivas promulgadas durante el transcurso de un período fiscal, se aplican a los hechos gravables verificados durante todo el período, por lo que no es retroactiva la ley que modifica el régimen del tributo en cualquiera de sus aspectos sustanciales, en cuanto resulta aplicable a situaciones que solo se consolidan al final del período gravable.

Respecto de la excepción de vigencia de las disposiciones del Acuerdo 041 de 1990, contenidas en el parágrafo del artículo 386, según el cual las normas del Título III capítulos I a V, rigen a partir del 1o. de enero de 1991, se observa que los artículos a que se refiere son los comprendidos del número 69 al 110. Mientras que las disposiciones relativas a "bases gravables, liquidación y determinación del impuesto de industria y comercio" se encuentran agrupadas a partir del artículo 111 que corresponde al capítulo VI, cuyas disposiciones empezaron a regir desde el 27 de diciembre de 1990, que como antes se precisó fue promulgado el 26 de diciembre de 1990.

De otra parte, resulta por decir lo menos, contradictoria y confusa la posición de la actora, en cuanto al presentar su declaración privada el 26 de marzo de 1991 y adicionarla el 27 de mayo del mismo año, dio aplicación a las disposiciones y tarifas contenidas en el Acuerdo 041 de 1990; aceptó el requerimiento administrativo sobre

actividad comercial y código contenidos en el mismo Acuerdo, apoyó sus impugnaciones gubernativas en el citado cuerpo normativo, con énfasis en que se ciñó estrictamente a las previsiones de los artículos 119 y 120, y no obstante lo anterior, alega ante la jurisdicción, que la norma municipal aplicable a la liquidación y determinación del tributo a cargo, era el Acuerdo 013 de 1986, que no fue citado como violado en la demanda, ni aportado como prueba.

Obsérvese también la incongruencia del Tribunal que anuló los actos administrativos de determinación, basado en la inaplicabilidad del citado Acuerdo de 1990, para dejar en firme una declaración y liquidación privada, que tuvo como fundamento precisamente el Acuerdo 041 de 1990, aspecto expresamente aceptado por la actora, máxime cuando ésta en la vía gubernativa convino expresamente en la modificación consistente en el cambio de tarifa de actividad comercial del 4 x 1.000 al 5 x 1.000, ambas del tantas veces citado Acuerdo 041, razón por la cual, en manera alguna podía declararse en firme la declaración privada.

Como quiera que el Tribunal no se pronunció sobre los demás puntos planteados en la demanda y la actora no apeló adhesivamente, la Sala no se referirá a ellos. Por las consideraciones expuestas a lo largo de esta providencia, la Sala da prosperidad al recurso interpuesto por la demandada, en consecuencia procederá a revocar la sentencia de primera instancia y en su lugar denegará las pretensiones de la demanda.

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

FALLA:

1o., REVÓCASE la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo de Santander el 3 de abril de 1995.

2o. NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR CON GARANTÍA/TÉRMINO PARA EFECTUAR DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR/SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Procedencia/**RECURSO DE REPOSICIÓN**

El auto admisorio acusado dice expresamente que en relación con el aspecto d cómo y desde cuándo se deben contar los seis meses, es claro, nítido y flagrante que el artículo 860 del E.T. exige que con la solicitud de devolución presentada en debida forma, se debe prestar garantía bancaria o de compañía de seguros, y señala un término de seis meses contados desde la presentación de la solicitud de devolución, mientras que la norma reglamentaria dispone contar el término para determinar la improcedencia desde la fecha en que sea concedida la devolución, es decir, toma como punto de partida una fecha diferente a la fijada por la norma superior, y en ese aspecto existe una transgresión flagrante de la norma superior. Igualmente en relación con el art. 16 del decreto 2314 de 1989, se tiene que la norma superior art. 860 del E.T. dispone que cuando se presente una solicitud de devolución a la cual se haya adjuntado garantía a favor de la Nación, la Administración de Impuestos, dentro de los cinco días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro. Mientras que la norma reglamentaria dispone que los cinco días de que tiene la Administración para efectuar la devolución, deben contarse desde otro momento, o sea desde la notificación de la providencia que autoriza la devolución.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1o.) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7263. Actor: Vicente Amaya Mantilla y Carlos Alfredo Ramírez Guerrero contra la Nación - Decreto Gobierno Nacional - AUTO.

Se decide el recurso de reposición interpuesto por el Dr. JUAN R. MEJÍA, en su calidad de apoderado de la Nación - Ministerio de Hacienda, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, contra el auto de fecha 28 de julio de 1995, por medio del cual se decretó la suspensión provisional de la nulidad de la expresión: "en que sea concedida la devolución al garantizado", del literal c) del artículo 6o. del Decreto Reglamentario 2314 de 1989. Y la expresión "una vez cumplidos los cinco (5) días hábiles de notificada la providencia que autoriza la devolución" del artículo 16 del Decreto 2314 de 1989.

EL RECURSO INTERPUESTO

El apoderado de la Nación en escrito visible a folio 41 del expediente interpone recurso de reposición contra el auto admisorio de la demanda, en cuanto decretó la suspensión provisional, de las expresiones antes citadas.

Considera el recurrente que la violación de la norma superior no es ostensible, que en consecuencia no se da uno de los requisitos del artículo 152 del C.C.A., y solicita se revoque el auto recurrido. Fundamenta el recurso interpuesto diciendo:

"....

En la anterior transcripción se resalta que la norma acusada frente a la norma superior presuntamente violada está tratando un aspecto totalmente diferente al tema de la devolución con garantía. Mientras que el literal c) del artículo 6o. del Decreto 2314 de 1989 consagra un término de tres (3) meses dentro del cual si la Administración **constata la improcedencia de la devolución** el **garante** deberá resarcir a la Nación, por su parte el artículo 860 del E.T. parágrafo 2o. contiene un término **para vigencia de la póliza** de seis (6) meses.

Como se observa, uno es el término de tres (3) meses para **constatar la improcedencia** en la devolución con unos efectos especiales y particulares para el **garante**, pero sin restar aplicabilidad a la sanción por improcedencia de las devoluciones prevista en el artículo 670 del E.T. y otro bien diferente es el término de la **vigencia de la garantía**, por seis (6) meses.

Por tratarse de dos (2) aspectos diferentes –**verificación por una parte y plazo por la otra**– la contradicción no es **"clara, patente, evidente" ni "salta a la vista"** entre el Decreto Reglamentario en la expresión suspendida y la norma superior, y por tanto no debe dar lugar a la suspensión provisional.

B. ARTÍCULO 16 DECRETO 2314 DE 1989.

Trámite de la devolución con títulos.

Los beneficiarios de los "TIDIS" deberán solicitarlos personalmente o por intermedio de apoderado, una vez cumplidos los cinco (5) días hábiles de notificada la providencia que autoriza la devolución, en el Banco de la República que funciona en la ciudad sede de la Administración de Impuestos Nacionales que profirió la resolución de devolución, exhibiendo copia de ésta. (Subrayo y resalto fuera del texto).

ARTÍCULO 860. Devolución con presentación de garantía.

Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por un valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración de Impuestos, dentro de los cinco (5) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro. (Subrayo fuera del texto).

Igualmente tampoco hay violación manifiesta que dé lugar a la suspensión provisional de la expresión "una vez cumplidos los cinco (5) días hábiles de notificada la providencia que autoriza la devolución", puesto que el artículo 16 del Decreto 2314 de 1989 se refiere **es al trámite que deben adelantar los beneficiarios con TIDIS,** los cuales son otorgados cuando el saldo a favor a devolver **sea superior** a $6.400.000 (art. 862 del E.T., Mecanismos para efectuar la devolución. Valor para el año 1985, Decreto 2866 de 1994), en tanto que el artículo 860 párrafo primero prevé y así lo realiza la Administración de Impuestos, es la devolución dentro del término de cinco (5) días, cuando el valor a devolver **no supere** la cifra anteriormente anotada, y presente la solicitud de devolución con garantía otorgada por entidad bancaria o de compañía de seguros.

.....".

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala mediante auto del 28 de julio pasado admitió la demanda y decretó la suspensión provisional de las expresiones antes citadas.

Los demandantes en escrito visible a folio 53 del expediente consideran que debe confirmarse la suspensión provisional decretada.

La Sala en el auto admisorio de la demanda, manifestó que en relación con aspectos tales como la ampliación del plazo de tres a seis meses, la responsabilidad solidaria del garante, así como la obligación de resarcir los intereses y la sanción de improcedencia de la devolución, son exigencias de la norma superior y en ese evento no es ostensible la transgresión de la norma violadora o de inferior jerarquía. Por ello, para la Sala el memorial del recurso está fundamentado en un aspecto que no es materia de la suspensión provisional.

El auto admisorio dice expresamente, que en relación con el aspecto de cómo y desde cuándo se deben contar los seis meses, es claro, nítido y flagrante que el artículo 860 del E.T. exige que con la solicitud de devolución presentada en debida forma, se debe prestar garantía bancaria o de compañía de seguros, y señala un término de seis meses contados desde la presentación de la solicitud de devolución, mientras que la norma reglamentaria dispone contar el término para determinar la improcedencia desde la fecha en que sea concedida la devolución, es decir, toma como punto de partida una fecha diferente a la fijada por la norma superior, y en ese aspecto para la Sala existe una transgresión flagrante de la norma superior. Por ello, habrá de mantenerse la decisión original.

Igualmente en relación con el artículo 16 del Decreto 2314 de 1989, para la Sala, la norma superior artículo 860 del E.T., dispone que cuando se presente una solicitud de devolución a la cual se haya adjuntado garantía a favor de la Nación, la Administración de Impuestos, dentro de los cinco días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro. Mientras que la norma reglamentaria dispone que los cinco días de que tiene la Administración para efectuar la devolución, deben contarse desde otro momento, o sea desde la notificación de la providencia que autoriza la devolución. En consecuencia, para la Sala sí es nítida y notoria la violación de la norma superior y por ello no puede prosperar el recurso interpuesto.

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

RESUELVE:

No acceder a reponer el auto del 28 de julio de 1995, en cuanto decretó la suspensión provisional.

Téngase al señor JUAN ROBERTO MEJÍA MANSILLA, como apoderado de la Nación.

CÓPIESE Y NOTIFÍQUESE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

PEAJES/TARIFA DIFERENCIAL DE PEAJES/MINISTERIO DE TRANSPORTE/SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Improcedencia

Los artículos 4o. y 5o. de la Resolución 002000 de 1995, fijan tarifas diferenciales, según la cobertura por caseta, variando las tarifas fijadas según la distancia en kilómetros y según el tipo de vehículo y limitándolas de acuerdo a las políticas macroeconómicas, del Gobierno Nacional y por razones de índole administrativa, financiera, económica y contable, es decir que los valores fijados por el Ministerio de Transporte en las normas acusadas, corresponden a estudios desarrollados por el Ministerio, que deberán ser en su oportunidad analizados, para determinar si se cumplió con los parámetros exigidos por la Ley 105 de 1993 para fijar las tarifas de los peajes. En tales condiciones, se considera que no existe una flagrante infracción de las normas superiores, y en consecuencia no se dan las normas superiores, y en consecuencia no se dan todos los requisitos exigidos por el C.C.A., para que prospere la medida cautelar.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7277. Actor: Hugo Sin Clavijo y Otros - MINTRANSPORTE - RESOLUCIÓN - AUTO.

En ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada por el artículo 84 del C.C.A., los ciudadanos HUGO SIN CLAVIJO, ROBERTO MUTIS PUYANA y LUIS PESANTES RICAURTE promueven acción contra la Nación representada por el

Ministerio de Transportes, para que se declare la nulidad de los artículos 4 y 5 de la Resolución 002000 del 10 de abril de 1995, expedida por el Ministerio de Transporte, mediante el cual se fijan las tarifas de peajes y se dictan otras disposiciones.

La demanda cumple los requisitos de ley y está acompañada del acto acusado, así como del oficio SG-013950, del 2 de mayo del presente año, donde se informa que la Resolución 002000 de 1995 fue publicada en el Boletín No. 345 del 10 de abril del año en curso. Por consiguiente se admitirá la demanda y se procederá a estudiar la solicitud de suspensión provisional.

Los demandantes incluyen en el escrito de demanda un capítulo que llaman "SUSPENSIÓN PROVISIONAL", en el cual solicitan se decrete la medida cautelar, por cuanto consideran que se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 152 del C.C.A.

Consideran los demandantes que los artículos 4 y 5 de la resolución 002000 de 1995 del Ministerio de Transporte violan directamente el literal d) del artículo 21 de la Ley 105 de 1993, y expresan:

> "... A través de una sencilla comparación entre los textos de aquéllas con lo que dispone el mencionado ordinal del artículo 21 de la Ley 105 de 1993, se puede advertir, en forma por demás clara y manifiesta, que la fijación de las tarifas de peaje que hizo el MINISTRO DE TRANSPORTE mediante los artículos 4o. y 5o. de la Resolución No. 002000 de 1993 (abril 10), al no haber determinado previamente los **costos de operación** de los servicios cuyo valor se trata de recuperar de los usuarios de la infraestructura de transporte a cargo de la Nación con el cobro de los peajes, viola flagrantemente, **prima facie,** el ordenamiento legal contenido en forma expresa en el ordinal **d.** referido. No se requiere, ciertamente, como lo dijera el ilustre Ex-Consejero de Estado, Dr. **Miguel Lleras Pizarro,** hacer "circunloquios ni reflexiones profundas" (auto de junio 1o. de 1977, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 4a.) de ningún género, como para poder percibir a primera vista que las disposiciones administrativas acusadas violan directamente la norma superior, la cual contiene una exigencia insoslayable en materia de fijación de tasas y tarifas, que debe ser obligatoriamente tenida en cuenta por la autoridad administrativa delegada, al decretar el monto de los peajes.
>
> ....."

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Reiteradamente la Sala ha sostenido que la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos es una medida de carácter excepcional, y como tal, para su viabilidad se requiere el cumplimiento estricto y riguroso de todos los requisitos previstos en la ley.

En el *sub-júdice* se cumplen los requisitos exigidos por el numeral 1o. del artículo 152 del C.C.A., ya que la suspensión provisional se solicitó y sustentó de modo expreso en el libelo demandatorio.

En cuanto a la manifiesta violación se observa que las normas acusadas disponen:

"ARTÍCULO CUARTO: Todos los usuarios de los sectores de carreteras nacionales en los cuales se encuentran ubicadas las estaciones mencionadas en el ARTÍCULO SEGUNDO de la presente Resolución, pagarán al Instituto Nacional de Vías en las correspondientes estaciones de peaje tarifas diferenciales según la cobertura por caseta, las cuales se identificarán con los colores verde, azul, rojo según el rango, establecida en el mismo artículo así:

VALOR DE TARIFAS DE PEAJES PARA EL AÑO DE 1995					
RANGO POR	CATEGORÍAS				
CASETA	I	II	III	IV	V
Menores de 40 Kms.					
Tipo A-Verde	1.300	1.500	4.100	5.400	6.200
ENTRE 40-80 Kms.					
Tipo B-azul	1.400	1.600	4.200	5.500	6.300
Mayores de 80 Kms.	1.425	1.650	4.250	5.650	6.400
Tipo C-Rojo	* 1.400	1.600	4.200	5.600	6.400

PARÁGRAFO PRIMERO: De acuerdo a las políticas macroeconómicas del Gobierno Nacional y por razones de índole administrativa, financiera, económica y contable, las tarifas de las estaciones peaje correspondiente al rango mayores de ochenta kilómetros se ajustarán por defecto a la centena inferior así: para la categoría I la tarifa será de $1.400, para la categoría II será de $1.600, para la categoría III será de $4.200, para la categoría IV será de $5.600 y para la categoría V será de $6.400 (valores indicados con *).

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los vehículos de más de seis (6) ejes pagarán además, dos mil cuatrocientos pesos ($2.400) sobre la tarifa de la categoría V, por cada eje adicional, según la clasificación de la caseta por rango de kilometraje.

PARÁGRAFO TERCERO: Los vehículos de carga que, además acarreen uno o varios remolques pagarán, adicionalmente la suma de cuatro mil ochocientos pesos ($4.800) sobre la tarifa de la CATEGORÍA del vehículo que realiza la

tracción del remolque, por cada eje adicional que posean dichos remolques donde se efectúe el paso por la estación respectiva.

PARÁGRAFO CUARTO: Los vehículos articulados de carga, destinados al transporte de caña de azúcar que acarreen uno o varios remolques, pagarán adicionalmente, la suma de mil doscientos pesos ($1.200), sobre la tarifa de la CATEGORÍA del vehículo que realice la tracción, por cada eje adicional que posean sus remolques, donde se efectúe el paso por la estación respectiva.

ARTÍCULO QUINTO: Para el cobro de la tarifa de los vehículos clasificados en la categoría especial I, definidas en la Resolución 00300 del 22 de enero de 1993, pagarán un setenta y cinco 75% por ciento de la tarifa establecida para el año de 1995, ajustándose a la centena por exceso o por defecto, en las siguientes estaciones: Ciat, Estambul, Los Cauchos, Los Acacios, El Picacho, San Gil.

....."

La norma transgredida es el literal d) del artículo 21 de la Ley 105 de 1993 que estipula:

"ARTÍCULO 21. Tasas, tarifas y peajes en la infraestructura de transporte a cargo de la Nación. Para la construcción y conservación de la infraestructura de transporte a cargo de la Nación, ésta contará con los recursos que se apropien en el Presupuesto Nacional y además cobrará el uso de las obras de infraestructura de transporte a los usuarios, buscando garantizar su adecuado mantenimiento, operación y desarrollo.

Para estos efectos, la Nación establecerá peajes, tarifas y tasas sobre el uso de la infraestructura nacional de transporte y los recursos provenientes de su cobro se usarán exclusivamente para ese modo de transporte.

Todos los servicios que la Nación o sus Entidades descentralizadas presten a los usuarios accesoriamente a la utilización de la infraestructura Nacional de transporte, estarán sujetos al cobro de tasas o tarifas.

Para la fijación y cobro de tasas, tarifas y peajes, se observarán los siguientes principios:

....."

d) Las tasas de peajes serán diferenciales, es decir, se fijarán en proporción a las distancias recorridas, las características vehiculares y sus respectivos costos de operación.

....."

Los demandantes consideran que el Ministerio de Transporte en los artículos acusados al fijar las tarifas de los peajes, no tuvo en cuenta los costos de operación, requisito exigido por el literal d) del artículo 21 de la Ley 105 de 1993.

Para la Sala los artículos 4o. y 5o. de la Resolución 002000 de 1995, fijan tarifas diferenciales, según la cobertura por caseta, variando las tarifas fijadas según la distancia en kilómetros y según el tipo de vehículo y limitándolas de acuerdo a las políticas macroeconómicas, del Gobierno Nacional y por razones de índole administrativa, financiera, económica y contable, es decir que los valores fijados por el Ministerio de Transporte en las normas acusadas, corresponden a estudios desarrollados por el Ministerio, que deberán ser en su oportunidad analizados, para determinar si se cumplió con los parámetros exigidos por la Ley 105 de 1993 para fijar las tarifas de los peajes. En tales condiciones, la Sala considera que no existe una flagrante infracción de las normas superiores, y en consecuencia no se dan todos los requisitos exigidos por el Código Contencioso Administrativo, para que prospere la medida cautelar.

Por las anteriores razones la Sala procederá a admitir la demanda impetrada y a negar la solicitud de suspensión provisional.

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

RESUELVE:

SE ADMITE la anterior demanda de nulidad de los artículos 4o. y 5o. de la Resolución 002000 de abril 10 de 1995 expedida por el Ministerio de Transporte, entablada con base en el artículo 84 del C.C.A. por los ciudadanos HUGO SIN CLAVIJO, ROBERTO MUTIS PUYANA Y LUIS PESANTES RICAURTE, a quienes se tendrán como parte demandante. En consecuencia se dispone:

1o. NOTIFÍQUESE personalmente al Agente del Ministerio Público.

2o. NOTIFÍQUESE personalmente al señor Ministro de Transporte, o a su delegado para recibir notificaciones.

3o. COMUNÍQUESE al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, o a su delegado para recibir notificaciones.

4o. FÍJESE en lista por el término de cinco (5) días para que la entidad demandada y los intervinientes puedan contestar la demanda, proponer excepciones y solicitar la práctica de pruebas.

5o. SOLICÍTESE al Ministerio de Transporte el envío de los antecedentes administrativos que hubiere sobre la expedición de los artículos 4o. y 5o. de la Resolución 00200 de 1995 (abril 10).

No se accede a decretar la suspensión provisional solicitada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD-Determinación/**INGRESO BRUTO/ INGRESOS POR OPERACIÓN EXCLUIDA/INGRESO POR OPERACIÓN GRAVADA**

El demandante en el recurso de reconsideración sostiene que la Administración tomó el total de los INGRESOS BRUTOS sin tener en cuenta los ingresos exentos, gravados y excluidos, cuando ha debido cuantificar la sanción sobre los "ingresos por operaciones excluidas" que registra el renglón No. 3 de la declaración, dando a entender que en su condición de distribuidora minorista de combustibles líquidos el valor que allí aparece corresponde a los ingresos brutos determinados conforme al artículo 10 de la Ley 26 de 1989, afirmación que carece de sustento probatorio, en primer término porque el actor no corrigió en tiempo su declaración tributaria; y en segundo lugar, porque en el expediente no aparece demostrado que los ingresos brutos de $ 44.302.000 declarados por el propio contribuyente como ingresos brutos percibidos durante el mencionado período no lo son en esa cuantía; y que las operaciones gravadas del renglón 3 tampoco lo son por este concepto sino que corresponden a ingresos brutos determinados conforme al artículo 10 de la Ley 26 de 1989, presuntamente violado. Se precisa que como lo expresa la sentencia del 27 de mayo de 1994 (Expediente 5307) cuando la ley dice "ingresos brutos" no puede pretenderse hacerle decir, ingresos gravados o "ingresos por operaciones gravadas" pues ello equivaldría a una interpretación acomodaticia que no se ajusta al contexto legal.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1o.) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7127. Actor: GABRIEL MEJÍA VÉLEZ. Apelación sentencia de 17 de febrero de 1995. Proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (Liquidación de corrección de sanción por extemporaneidad impuesto ventas 4o. bimestre de 1989). FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandada, contra la sentencia de 17 de febrero de 1995 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda formulada por el señor GABRIEL MEJÍA VÉLEZ con cédula de ciudadanía No. 2.878.158 de Bogotá, en relación con la sanción impuesta por la presentación extemporánea de la declaración del impuesto sobre las ventas del 4o. bimestre de 1989.

ANTECEDENTES

El contribuyente en su condición de propietario de la Estación de Servicio Texaco No. 20 situada en la carrera 27 No. 16-51 Sur de Bogotá, el día 23 de agosto de 1990 presentó la declaración del impuesto sobre las ventas -IVA- correspondientes al 4o. bimestre de 1989, declarando ingresos brutos percibidos durante dicho período de $44.302.000, ingresos por operaciones excluidas $43.903.000 y como total de ingresos por operaciones gravadas la partida de $398.990.

Sobre el total de ingresos por operaciones gravadas liquidó un impuesto de $40.000, le dedujo impuestos descontables por $87.000 lo cual significó un saldo a favor del período del orden de $47.000, según lo registra el renglón 8 de la respectiva declaración tributaria.

Como el actor no liquidó la sanción por extemporaneidad, la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá practicó la liquidación de corrección de sanción No. 01067 de junio 23 de 1992 determinándola de acuerdo con lo previsto en el inciso 3o. del artículo 641 del Estatuto Tributario, pero sin advertir que el artículo 53 de la Ley 49 de 1990 lo había sustituido, pues tomó el 0.5% de los ingresos brutos percibidos por el responsable ($44.302.000 x 0.5%) de cuya operación resultó una sanción por extemporaneidad de $2.215.000; y sobre este valor tasó además la sanción por corrección del 30% (artículo 701 *ibídem*).

Surtido el recurso de reconsideración la División Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por Resolución No. 603-50042 de junio 30 de 1993 confirmó en todas sus partes la liquidación de corrección 01067 correspondiente al 4o. bimestre de 1989, al considerar que la actuación de la Administración se ajustó a derecho, es decir a los artículos 574, 577, 641 y 748 del Estatuto Tributario. (fls. 18/22 y 30/31).

Agotada la vía gubernativa el contribuyente ocurrió en demanda ante el Tribunal citando como disposiciones violadas, entre otras normas, el artículo 10 de la Ley 26

de 1989 y los artículos 363, 439, 444 y 641 del Estatuto Tributario haciendo énfasis en cuanto a este último en el sentido de que "el liquidador se limitó a multiplicar el porcentaje establecido como sanción por extemporaneidad por lo indicado en el renglón No. 1, sin tener en cuenta que allí está ordenado declarar el total de ingreso bruto recibido, sin discriminar aquello que se encuentra exento o que se encuentra excluido".

Y agrega: "No se encuentra razón alguna para que el liquidador simplemente proceda a multiplicar el porcentaje de la sanción por lo consignado en el renglón No. 1 aduciendo, con una equivocada interpretación que el 0.5% de sanción debe aplicarse a los ingresos brutos, sin tener en cuenta que es lógico que tal concepto debe referirse única y exclusivamente a los ingresos brutos de operaciones gravables. No tendría ningún sentido que una operación que está exenta, por el hecho de declararse extemporáneamente, ahora si resulte gravada." (fls. 11/12).

Tramitado el proceso el Tribunal profirió sentencia de mérito anulando los actos acusados, pues consideró que en este caso la Administración Tributaria infringió el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, porque al imponer la sanción tomó los ingresos brutos ordinarios, no se percató que los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, al tenor de la citada norma son los que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.

En consecuencia, procedió a hacer una nueva liquidación tomando para efectos de la sanción por extemporaneidad el total de ingresos declarados como operaciones gravadas ($399.000), valor que multiplicado por el 0.5% resulta la suma de $22.000 por dicho concepto. (fls. 142/156).

RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la parte demandada impugna la sentencia del Tribunal argumentando básicamente que la sanción se determinó conforme al artículo 641 del Estatuto Tributario, sobre los ingresos brutos declarados, por no existir impuesto a cargo, empleando la vía de la corrección aritmética y con apoyo en la presunción de veracidad de los datos declarados, por lo que no era viable discutir "la realidad tributaria" del contribuyente, cuestión propia del proceso de revisión con requerimiento previo.

Respecto a la falta de aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 a que se refiere la sentencia, observa que se presentan dos cuestionamientos: el primero, si la norma habla de ingresos brutos, quien niega que sean los "ingresos brutos" señalados en el renglón primero de la declaración y en segundo lugar, si no lo son, entonces cómo pretender que la Administración conociera los presupuestos fácticos que señala la norma presuntamente violada, cuando ella lo que efectuó fue una corrección aritmética

para determinar una sanción que no incluyó el contribuyente en su declaración tributaria.

En resumen, el apelante sostiene que "no puede aceptarse la simplista posición de violación de una norma cuando la actuación cuestionada no es una liquidación de revisión sino aritmética y lo que hizo la Administración fue determinar unas sanciones de las que carece la privada, carencia ésta numérica sobre la que no se puede hacer ninguna comparación que resista la violación del pretendido artículo 26..." (fl. 162).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales descorre el traslado para alegar para puntualizar que el Estatuto Tributario autoriza a la Administración para que mediante liquidación oficial corrija las sanciones no liquidadas o incorrectamente liquidadas (artículo 701 Estatuto Tributario).

Señala que en el presente caso no existe duda acerca de que el contribuyente no determinó en su declaración tributaria la respectiva sanción por extemporaneidad en su presentación. Que al no incluirla la Administración la liquidó conforme a las previsiones del inciso 3° del artículo 641 del Estatuto Tributario relievando que "el declarante fue quien determinó en su declaración de ventas los ingresos brutos para efectos fiscales y sobre tal determinación la Administración no presentó ninguna objeción; en consecuencia partiendo de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y conforme al artículo 641 del Estatuto Tributario, es ésta la base para liquidar la sanción por extemporaneidad, por cuanto en el presente caso no existía impuesto a cargo". (fl. 184).

Por último, anota que el Consejo de Estado al decidir la demanda interpuesta por el mismo contribuyente, señor Gabriel Mejía Vélez correspondiente al impuesto sobre las ventas del 2o. bimestre de 1989 (expediente No. 5307, Ponente, Dra. Consuelo Sarria Olcos), en sentencia del 27 de mayo de 1994 confirmó la actuación de la Administración Tributaria al expresar que es evidente que ésta "obró conforme a derecho, al aplicar la tarifa al importe de lo declarado en el renglón 1 de la declaración, total de ingresos brutos percibidos durante el período, pues tal era el sentido natural y obvio del texto de la disposición en cita, no habiendo hecho el legislador extraordinario, de otro lado, distinción o excepción alguna relativa a los ingresos exentos o excluidos" (fl.185).

En consecuencia, solicita se revoque la sentencia de primera instancia y en su lugar se confirme la actuación administrativa. (fls. 183/186).

También descorre el traslado para alegar de conclusión el apoderado del actor quien afirma que ha debido liquidarse la sanción aplicando el artículo 53 de la Ley 49 de 1990, por cuanto ésta se impuso el 23 de junio de 1992, es decir con posterioridad a la vigencia de la Ley 49 que es de 1990.

Además, se refiere al principio de favorabilidad relievando que de acuerdo con reciente jurisprudencia de la Corte Constitucional (sentencia T-521 de septiembre 19 de 1992, Ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero, sentencia T-145 de abril 21 de 1993, Ponente: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz) la tesis vigente bajo la Constitución de 1886 consistía en que en asuntos sancionatorios, solamente debían tenerse en cuenta principios básicos en el procedimiento penal, más no en procedimientos administrativos, pero que este vino a modificarlo sustancialmente la Constitución de 1991, cuando expresamente establece que el principio de favorabilidad que hace parte del debido proceso cobija a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Por lo tanto, solicita se ratifique la sentencia de primera instancia en cuanto decretó la nulidad de los actos acusados.

En esta instancia el señor Delegado Octavo de la Procuraduría General de la Nación ante la Corporación no descorrió el traslado. (fl. 180).

CONSIDERACIONES

Se trata de dilucidar en este proceso, si la Administración Tributaria a través de liquidación oficial de corrección, al determinar la sanción por extemporaneidad, no liquidada por el contribuyente cuando presentó su declaración del impuesto sobre las ventas del 4o. bimestre de 1989, debió tomar o no, como ingresos brutos percibidos en el mencionado período, la suma de $44.302.000 que el mismo contribuyente registró en el renglón 1 en su declaración tributaria a título de "ingresos brutos", hecho éste que se presume cierto al tenor del artículo 746 del Estatuto Tributario (presunción de veracidad).

Pues bien, el demandante en el recurso de reconsideración sostiene que la Administración tomó el total de los INGRESOS BRUTOS ($44.302.000) sin tener en cuenta los ingresos exentos, gravados y excluidos, cuando ha debido cuantificar la sanción sobre los "ingresos por operaciones excluidas" que registra el renglón No. 3 de la declaración, dando a entender que en su condición de distribuidor minorista de combustibles líquidos el valor que allí aparece ($398.990) corresponde a los ingresos brutos determinados conforme al artículo 10 de la Ley 26 de 1989, afirmación que carece de sustento probatorio, en primer término, porque el actor no corrigió en tiempo su declaración tributaria; y en segundo lugar, porque en el expediente no aparece demostrado que los ingresos brutos de $44.302.000 declarados por el propio contribuyente como ingresos brutos percibidos durante el mencionado período no lo son en esa cuantía; y que las operaciones gravadas del renglón 3 por valor de $398.990 tampoco lo son por este concepto sino que corresponden a ingresos brutos determinados conforme al artículo 10 de la Ley 26 de 1989, presuntamente violado según la sentencia del Tribunal.

La Sala precisa que como lo expresa la sentencia de 27 de mayo de 1994 (Expediente 5307) citada por la parte impugnadora, cuando la ley dice "ingresos

brutos" no puede pretenderse hacerle decir, ingresos gravados o "ingresos por operaciones gravadas" pues ello equivaldría a una interpretación acomodaticia que no se ajusta al contexto legal.

También la certificación expedida por la contadora Martha I. Lozano R. Matrícula No. 21268-T (folio 34 del expediente) le da la razón a la Administración en cuanto expresa:

"...

"Que los ingresos correspondientes al período 1° de julio al 30 de agosto de 1989 se discriminan asi:

"- Ingresos por comercialización de combustible	$ 43.903.000
"- Ingresos por mercancía	399.000
"- TOTAL INGRESOS	$ 44.302.000

"Que el valor total de los ingresos en mención se incluyó en la declaración del I.V.A. correspondiente al período fiscal 4o. de 1989.

"Que la actividad económica principal del señor Gabriel Mejía Vélez es la comercialización al detal de combustible."

De manera que, habiéndose establecido que la Administración cuantificó la sanción por extemporaneidad sobre los "ingresos brutos" percibidos por el responsable en el cuarto bimestre de 1989 como lo preceptúa el inciso 3o. del artículo 641 del Estatuto Tributario y que en modo alguno se evidencia transgresión del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, la Sala habrá de revocar la decisión del Tribunal, denegando las súplicas de la demanda, reiterando así su posición sobre el punto jurídico ventilado en este proceso, la cual había sido expuesta en la sentencia referenciada en la cual se discutió similar cuestión entre las mismas partes, pero en relación con otro período gravable.

Observa finalmente la Sala que tampoco es admisible el planteamiento hecho por el actor con ocasión del traslado para alegar en esta segunda instancia mediante el cual solicita como a manera de pretensión subsidiaria la aplicación del principio de favorabilidad por virtud de lo dispuesto sobre cuantificación de la sanción en el artículo 53 de la Ley 49 de 1990, norma que estima, en dicho alegato se le ha debido aplicar por ser mas favorable. La Sala no se referirá al tema por la evidente inoportunidad de su formulación, pues tal pretensión no se planteó ni como principal n como subsidiaria en el memorial introductorio de la acción.

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

FALLA:

1o. REVÓCASE la sentencia de 17 de febrero de 1995 proferida en el juicio 9872 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda formulada por GABRIEL MEJÍA VÉLEZ con cédula de ciudadanía No. 2.878.158 de Bogotá en relación con la sanción de extemporaneidad (impuesto sobre las ventas 4o. bimestre de 1989).

2o. DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

3o. RECONÓCESE PERSONERÍA al abogado Alberto Camargo Aya de acuerdo con poder visible a folio 187 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

RAFAEL ARENAS ÁNGEL
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

ACTIVIDAD INDUSTRIAL/COMERCIALIZACIÓN DE LA PRODUCCIÓN/ HECHO GENERADOR-Aspecto Espacial/**CAUSACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO/IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-** Cali

El ejercicio de la actividad industrial en la ciudad de Barranquilla (casa principal) le da derecho a esta ciudad a liquidar el impuesto sobre el valor de la comercialización de la producción en ella y en su condición de industrial. Los ingresos por ventas realizadas en dicha ciudad forman parte de la base gravable, aunque su destino sean clientes de otras ciudades (como algunos de Cali), porque en Barranquilla en donde se reputa realizada la venta y el desarrollo de la actividad industrial. Esta es una conclusión que concuerda con la sentencia del 22 de junio de 1990 (Expediente 2180; citada por el apelante) en la cual se anuló el parágrafo 4o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983 de Bogotá por considerar que lo relevante en esta materia imponible y no en dónde realiza el sujeto la actividad que genera el impuesto porque ésta es una manifestación externa del hecho imponible...". En resumen en el expediente aparece demostrado que las ventas a clientes de Cali, las realizó la actora a través de la fábrica ubicada en la ciudad de Barranquilla, y no a través de la Agencia de Cali, hecho verificado en la inspección judicial con intervención de peritos contadores públicos, en cuyo dictamen dan cuenta que con base en la facturación la actividad comercial (ventas) se realizó directamente por la oficina principal de la sociedad en la ciudad de Barranquilla.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7175. Actor: ALUMINIO REYNOLDS SANTO DOMINGO S.A. Apelación sentencia de febrero 24 de 1995. Proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. (Impuesto industria y comercio y avisos vigencia fiscal 1991). FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia de febrero 24 de 1995 mediante la cual el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca accedió a las súplicas de la demanda formulada por ALUMINIO REYNOLDS SANTO DOMINGO S.A. Nit. 890.101.603-4 en relación con los actos de determinación del impuesto de industria, comercio y avisos de la vigencia fiscal de 1991.

ANTECEDENTES

La contribuyente presentó la respectiva declaración el día 8 de abril de 1991 denunciando un total de ingresos brutos percibidos en el Municipio de Cali por la suma de $276.611.105.

Por su parte, el Municipio de Cali con base en información allegada modificó la liquidación privada y liquidó los impuestos tomando como total de ingresos brutos la partida de $1.664.033.216, pues consideró que la sociedad no incluyó dentro de éstos lo correspondiente a las ventas efectuadas a Carvajal S.A. y Colgate Palmolive y Cía. (Resolución 0494 de abril 24 de 1992).

Interpuesto el recurso de reposición contra la Resolución 0494 de 1992 la División de Rentas del Municipio de Cali no la repuso concediendo la apelación para ante el Alcalde Mayor de Cali, quien mediante Resolución A-226 de julio 29 de 1993 estuvo de acuerdo con la decisión anterior porque a su juicio el acto liquidario se ajustó a los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 1o. del Decreto 3070 de 1983.

Agotada la vía gubernativa la sociedad ocurrió en demanda ante el Tribunal observando básicamente, en primer término, que las autoridades de impuestos del Municipio de Cali en modo alguno explican en los actos acusados las razones por las cuales consideran que las ventas a Carvajal S.A. y Colgate Palmolive & Cía. se efectuaron por la Agencia de Cali como actividad ejercida dentro de la jurisdicción municipal, y que por consiguiente es gravable por el Municipio de Cali.

En segundo lugar, precisa que la venta en referencia se refiere a materias primas de lámina de aluminio para la elaboración de diversos productos industriales, las cuales despachó la sociedad Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. desde su fábrica de Barranquilla, operación que tiene la naturaleza jurídica de contrato de suministros de que tratan los artículos 968 y ss. del Código de Comercio, no constituyendo una venta en mercado abierto de productos terminados.

Señala que como estos suministros se hicieron directamente desde la fábrica de Barranquilla de Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. a las mencionadas empresas industriales de Cali, no pasaron a través de la Agencia de Cali. De ahí la razón por la cual la Agencia de Cali no incluyó en su declaración privada los suministros de la fábrica de Barranquilla a las empresas Carvajal S.A. y Colgate Palmolive & Cía.

En resumen, que la inclusión de las ventas a Carvajal S.A. ($1.218.227.210) y Colgate Palmolive & Cía. ($169.194.901) en la base gravable del impuesto de industria, comercio y avisos para el año fiscal de 1991, a la Agencia de Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. en Cali, es violatoria del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 al gravar con este impuesto actividades comerciales no realizadas por la Agencia de Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A., dentro del Municipio de Cali, sino efectuadas desde la ciudad de Barranquilla a las referidas empresas comerciales de Cali, en cumplimiento a contratos de suministros de materias primas a tales empresas, producción que ya había sido gravada con impuesto de industria y comercio a la sociedad Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. por su fábrica en Barranquilla.

Surtido el trámite de rigor el Tribunal accedió a las súplicas de la demanda practicando una nueva liquidación en la cual excluye las ventas efectuadas directamente por Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. de la ciudad de Barranquilla ($1.387.422.111).

El *a-quo* fundamenta su decisión en las pruebas allegadas al proceso, entre ellas la inspección judicial practicada a los libros de contabilidad de la sociedad actora en su sede principal (Barranquilla) y los soportes, de los cuales deduce que la facturación y el despacho de mercancías a los diferentes clientes de Cali se hizo desde la ciudad de Barranquilla, concluyendo entonces que la comercialización de las mercancías a las firmas Carvajal S.A. por valor de $1.246.231.209 y a Colgate Palmolive & Cía. por $269.194.901 se llevó a efecto en esta ciudad. Igualmente precisa que se estableció, que la actividad comercial respecto de las ventas a clientes de Cali, se realizó a través de la fábrica ubicada en Barranquilla, y además que la actora incluyó las ventas controvertidas en su declaración de industria y comercio presentada en dicha ciudad.

Por último, se refiere a la sentencia de 25 de septiembre de 1989 que declaró la nulidad del segundo inciso del artículo 1o. del Decreto Reglamentario 3070 de 1983 (Expediente No. 0082, Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate), en cuanto relieva la limitación de la facultad impositiva de los Concejos Municipales de no poder gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades que se ejerzan en otras jurisdicciones.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada impugna la sentencia del Tribunal porque el Municipio de Cali solo está gravando a la sociedad con el impuesto por ejercer una actividad de comercio y en ningún momento por ejercer una actividad industrial, pues Aluminio

Reynolds Santo Domingo S.A. realiza directamente ventas en Cali como ocurre con las transacciones con Colgate Palmolive y Cía. y Carvajal S.A. en referencia.

Señala que en "el expediente no obra el certificado de existencia de la Agencia en Cali de Aluminio Reynolds, que permita demostrar tal como lo afirma el demandante, que ésta se haya establecido solo para distribuir "el resto de los artículos de su producción", que por demás tampoco se dice cuáles son y que según el certificado de la Cámara de Comercio de Barranquilla no se discriminan cuáles se venderán a través de la sede fabril y cuáles a través de sus agencias. (fl. 151).

Muestra su desacuerdo con la afirmación del a-quo en el sentido de que las ventas controvertidas se realizaron en Barranquilla porque la actora las incluyó en su declaración de industria y comercio presentada en dicha ciudad, argumentando que esta circunstancia no constituye una razón imperativa "para concluir entonces que la venta se hizo en Barranquilla, ya que el hecho que se incluyan en la contabilidad de la sede principal, no es decisivo para concluir que la venta se efectuó en esa ciudad y entonces desechar la obligación de tributar donde efectivamente se realiza la venta".

Observa igualmente que la actora sostiene que las ventas se realizaron desde Barranquilla en desarrollo de un contrato de suministro, lo cual tampoco se demostró en el proceso.

Cita además la sentencia de 10 de octubre de 1990 (Expediente No. 2564, Actor: Pfizer S.A.) en la cual se planteó el caso de apertura de sucursal o agencia en ciudad distinta a la sede de su planta, con el fin de comercializar su producción, en cuyo caso cada municipio tiene derecho a cobrar el gravamen sobre las ventas efectuadas en su jurisdicción. (fls. 150/155).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado de la actora al descorrer el traslado, en primer término precisa que sus agencias en ciudades distintas de Barranquilla, entre ellas las de Cali, atienden el mercado local de los productos o artículos elaborados por la fábrica de Barranquilla; pero los productos de dicha fábrica que constituyen únicamente insumos destinados a procesos industriales de fabricación por otras empresas del país, no se venden por medio de las Agencias, sino que los suministra directamente la fábrica de Barranquilla a tales empresas.

Tal es el caso de las ventas hechas por la sociedad Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. desde su fábrica de Barranquilla, en el curso del año 1990, a Carvajal S.A., de rollos industriales de aluminio para la fabricación de láminas flexibles para empaques y envases ($1.246.231.209); y a Colgate Palmolive & Cía., de bandas de aluminio para tapas y fondos del empaque del producto "Ajax" y pastillas para la fabricación de tubos para pasta dental ($169.194.901), sociedades compradoras que tienen sus fábricas en el Municipio de Cali.

Señala que estas ventas fueron consideradas por el Municipio de Cali como operaciones comerciales de la Agencia en Cali determinándole el impuesto de industria y comercio del año fiscal de 1991, con desconocimiento de que la venta de tales productos industriales se había efectuado a Carvajal S.A. y Colgate Palmolive & Cía., en forma directa desde Barranquilla y sin pasar tales elementos por la Agencia de Cali.

En segundo lugar relieva que para desvirtuar que estos suministros no pueden ser incluidos en el movimiento comercial de la Agencia de Cali se solicitó como prueba una inspección judicial a las oficinas de la sociedad Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. en Barranquilla, la cual según las facturas de la contabilidad confirmó la realidad de las ventas efectuadas de rollos de aluminio para la fabricación de laminados flexibles (Carvajal S.A. por $1.246.231.209) y bandas de aluminio para tapas y fondos de los empaques de sus productos Colgate Palmolive & Cía. por $169.194.901.

Así mismo, se estableció el despacho de los referidos insumos a la ciudad de Cali según las guías de envío de las empresas transportadoras de carga Comercial Moderna Ltda. y Cotrasandereanos; además, que la partida de $1.415.426.110 correspondiente a las ventas efectuadas a Carvajal S.A. y Colgate Palmolive de Cali hace parte del total de ventas brutas por $16.799.089.654 que la sociedad Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. declaró en la ciudad de Barranquilla en donde se liquidó y pagó el impuesto de industria y comercio.

Por último observa que la sentencia apelada coincide con el criterio del Consejo de Estado expresado en la sentencia del 2 de marzo de 1992 (Expediente No. 3581, Actor: Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A., Ponente: Dr. Carmelo Martínez Conn), al considerar que el ejercicio de la actividad industrial en la ciudad de Barranquilla (sede principal) le da derecho a esta ciudad a liquidar el impuesto sobre el valor de la comercialización de la producción en ella en su condición de industrial. Por lo tanto, los ingresos por ventas realizadas en dicha ciudad forman parte de la base gravable, aunque su destino sean clientes de otras ciudades (como algunas de Cali), porque es Barranquilla en donde se reputa realizada la venta en desarrollo de la actividad industrial.

Luego de hacer otras consideraciones solicita la confirmación de la sentencia en todas sus partes. (fls. 165/174).

En la oportunidad procesal la Delegada Séptima de la Procuraduría General de la Nación ante la Corporación, descorre el traslado para alegar de conclusión auspiciando la confirmación de la sentencia, porque en el expediente aparece demostrado que las ventas efectuadas a Colgate Palmolive y Carvajal S.A. fueron facturadas en Barranquilla, despachados directamente los insumos desde esta ciudad con destino a Cali según lo acreditan las respectivas guías de envío; además, se declararon en Barranquilla ventas brutas por $16.799.089.654, partida dentro de la cual se incluyen las ventas efectuadas

en el año 1990 a Carvajal S.A. y Colgate Palmolive & Cía. de la ciudad de Cali por la suma de $1.415.426.110.

En resumen, que se encuentra debidamente establecido y probado que la demandante realizó efectivamente las mencionadas ventas en Barranquilla enviando directamente y sin intermediación alguna la mercancía a las firmas compradoras de la ciudad de Cali. (fls. 175/179).

CONSIDERACIONES

El Municipio de Cali impugna la sentencia del Tribunal porque básicamente considera que en ningún momento la está gravando a la actora por ejercer una actividad industrial sino por ejercer una actividad de comercio, es decir que los ingresos que ha tomado el Municipio de Cali para liquidar el impuesto, son los impuestos por la comercialización de sus productos y materias primas.

Además, señala que la sociedad no solo realiza directamente ventas en el Municipio de Santiago de Cali, sino que también le vende directamente a las grandes empresas como son Colgate Palmolive y Carvajal S.A.

Pues bien, del acervo probatorio a que se ha hecho alusión en este proceso, se pueden dar por comprobados, entre otros, los siguientes hechos que son importantes para decidir la *litis*.

1o. Que la sociedad actora en su declaración de impuesto de industria y comercio de Barranquilla –lugar de su sede fabril– incluyó las ventas destinadas a algunos de sus clientes de Cali (Carvajal S.A. Y Colgate Palmolive & Cía.).

Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A. tributó sobre esas ventas en Barranquilla.

2o. Que la declaración de la Agencia de Cali se limitó a las ventas realizadas por su Agencia abierta en esa ciudad y

3o. Que los registros contables permitieron a los peritos verificar en forma clara y precisa estos datos con base inclusive en el examen de las correspondientes facturas y guías de envío.

Para decidir el asunto de fondo la Sala se fundamenta en el criterio expuesto en varios fallos sobre el mismo punto que se discute, inclusive en uno en que la parte actora es la misma sociedad Aluminio Reynolds Santo Domingo S.A., por lo cual se remite a lo expresado en la sentencia de 4 de octubre de 1991, Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate cuya parte pertinente se transcribe:

> "El ejercicio de la actividad industrial en la ciudad de Barranquilla (casa principal) le da derecho a esta ciudad a liquidar el impuesto sobre el valor de la comercialización de la producción en ella y en su condición de industrial. Los

ingresos por ventas realizadas en dicha ciudad forman parte de la base gravable, aunque su destino sean clientes de otras ciudades (como algunos de Cali) porque en Barranquilla en donde se reputa realizada la venta y el desarrollo de la actividad industrial. Esta es una conclusión que concuerda con la sentencia del 22 de junio de 1990 (Expediente 2180; citada por el apelante) en la cual se anuló el parágrafo 4° del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983 de Bogotá por considerar que lo relevante en esta materia es precisar en dónde realiza el sujeto la actividad que genera el impuesto porque ésta es la materia imponible y no en donde realiza la venta porque ésta es una manifestación externa del hecho imponible. En principio, el impuesto se causa en el Municipio donde se produce y vende el artículo, sin importar el destino de éste. El impuesto no se causa en el domicilio de los clientes que lo compran y en ésto radica el principal error de la defensora del Municipio de Cali.

Por otra parte, el fallo apelado también se ajusta a la jurisprudencia sentada por esta Sección cuando en sentencia de 25 de octubre de 1989 declaró nulo el segundo inciso del artículo 1° del Decreto Reglamentario 3070 de 1983 en el cual se consideró que el sistema consagrado en el primer inciso era adecuado para solucionar el tratamiento de los industriales que venden sus productos en varios municipios en los cuales abren **Agencia** (como en el caso que se analiza), sucursal o establecimiento de comercio."

En resumen, en el expediente aparece demostrado que las ventas a clientes de Cali, las realizó la actora a través de la fábrica ubicada en la ciudad de Barranquilla, y no a través de la Agencia de Cali, hecho verificado en la inspección judicial con intervención de peritos contadores públicos, en cuyo dictamen dan cuenta que con base en la facturación la actividad comercial (ventas) se realizó directamente por la oficina principal de la sociedad en la ciudad de Barranquilla.

Así mismo aparece probado en el proceso, que la actora incluyó dichas ventas en su declaración de industria y comercio presentada en la ciudad de Barranquilla, lugar donde se encuentra la fábrica, y donde tributó sobre las mismas.

Y finalmente, la Agencia de Cali, declaró según se ha dicho, sobre la actividad comercial (ventas) realizadas directamente a través de la misma agencia.

Lo anteriormente expuesto indica claramente, que la sociedad actora se ajustó en la declaración y pago de sus tributos a las prescripciones legales, motivo por el cual la Sala procede sin más consideraciones a confirmar la sentencia apelada.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia de 24 de febrero de 1995 proferida en el juicio 19373, mediante la cual el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca accedió a las peticiones de la demanda formulada por ALUMINIO REYNOLDS SANTO DOMINGO S.A. Nit. 890.101.603-4 en relación con los actos de determinación del impuesto de industria, comercio y su complementario de avisos y tableros por la vigencia fiscal de 1991.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen Y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

PROHIBICIÓN IMPOSITIVA DEPARTAMENTAL/IMPUESTO AL TRÁNSITO DE SEMOVIENTES-Improcedencia/**IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN PRIMARIA AGROPECUARIA/SUSPENSIÓN PROVISIONAL**-Procedencia

Menciona la solicitud de suspensión provisional que los actos acusados violan en forma directa las disposiciones contenidas en el artículo 1o. de la Ley 91 de 1931, del Decreto Ley 84 de 1964, del Decreto 1333 de 1986 y la Ley 14 de 1983 por cuanto violan a prohibición de gravar con impuesto alguno el simple tránsito por su territorio de los semovientes, también la prohibición a los departamentos y municipios de gravar la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola pero hecha la debida confrontación se observa que es evidente la vulneración manifiesta exigida por el artículo 152 del Código Contencioso Administrativo, por cuanto las normas mencionadas como violadas establecen claramente tal prohibición, en consecuencia los actos administrativos departamentales al imponer gravámenes al tránsito de los semovientes por el territorio del Departamento del Caquetá, están infringiendo tal prohibición, razón por la cual se justifica acceder a la medida de la suspensión provisional solicitada por el actor.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1o.) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7279. Actor: COMITÉ DE GANADEROS DEL CAQUETÁ. C/Departamento del Caquetá. Apelación auto de 5 de junio de 1995. Proferida por el Tribunal Administrativo del Caquetá. AUTO.

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación incoado por la parte demandada contra el auto que admitió la demanda y decretó la solicitud de suspensión provisional del artículo 15 del Decreto 1936-1 del 19 de diciembre de 1994 y el artículo 1o. de la Ordenanza No. 09 del 10 de marzo de 1995.

ANTECEDENTES

El Comité Departamental de Ganaderos del Caquetá, por intermedio de apoderado solicita de la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo la declaratoria de nulidad del artículo 15 del Decreto Departamental 1936-1 de diciembre 19 de1994 y la Ordenanza 09 del 10 de marzo de 1995, mediante los cuales se autoriza al Gobierno Departamental cobrar impuesto al ganado en pie que salga del departamento "y se fija el impuesto a la comercialización de ganado vacuno y porcino en pie, que se transporta fuera del Departamento" respectivamente.

En capítulo aparte de la demanda se solicita la suspensión provisional de los anteriores actos administrativos por ser manifiestamente contrarios de normas superiores citadas en el libelo inicial.

PROVIDENCIA APELADA

En auto del 5 de junio de 1995, el Tribunal Administrativo del Caquetá decidió admitir la demanda y suspender provisionalmente los actos acusados por violación flagrante del artículo 1o. de la Ley 91 de 1931; del ordinal 2o. del Decreto 84 de 1964 del ordinal 2o. del Decreto Ley 1333 de 1986, que prohiben imponer gravámenes al simple tránsito de los semovientes por su territorio y a la producción primaria, agrícola y ganadera, tanto a los municipios como a los departamentos.

RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado judicial del Departamento del Caquetá inconforme con la decisión del *a-quo* interpuso recurso de apelación por las siguientes razones:

1o. Aduce el apelante que el apoderado de la parte actora no puede representarla por cuanto posee la calidad de Ex-contralor Departamental del Caquetá, y al momento de la expedición del acto administrativo el abogado se encontraba en ejercicio de sus funciones como Contralor, razón por la cual no ha debido admitirse la demanda.

2o. Aclara que los actos administrativos no imponen un gravamen al simple tránsito de ganado por el territorio caqueteño, sino que grava es su comercialización, la compra para sacarlo de su departamento y enajenarlo en cualquier otro lugar del país.

CONSIDERACIONES

Reiteradamente ha sostenido la Corporación, que la posibilidad que tienen los particulares de obtener la suspensión provisional de los actos administrativos, constituye un hecho de excepción y como tal, para que la jurisdicción pueda tomar ésta

medida, se exige el cumplimiento riguroso de los requisitos expresamente señalados en el artículo 152 del Código Contencioso Administrativo.

En el presente caso, está perfectamente definido el cumplimiento de los requisitos relativos a la sustentación expresa que sirve de fundamento a la petición de la medida. Corresponde entonces a la Sala analizar, si se configuró la manifiesta infracción de normas superiores citadas en la demanda.

Menciona la solicitud de suspensión provisional que los actos acusados violan en forma directa las disposiciones contenidas en el artículo 1o. de la Ley 91 de 1931, del Decreto Ley 84 de 1964, del Decreto 1333 de 1986 y la Ley 14 de 1983 por cuanto violan la prohibición de gravar con impuesto alguno el simple tránsito por su territorio de los semovientes, también la prohibición a los departamentos y municipios de gravar la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola.

Para el efecto se realiza la confrontación de la norma invocada por el actor como manifiestamente violada y el Oficio 231 de 1993, tal como se hace a continuación.

LEY 91 DE 1931

"Artículo 1o.- Desde la sanción de la presente Ley, queda prohibido a los Municipios gravar con impuesto alguno el simple tránsito por su territorio de los semovientes y demás productos de industrias nacionales y establecer medidas que estorben, dificulten o embaracen el libre intercambio comercial de éstos en el territorio del país. Se exceptúa de esta prohibición el impuesto municipal de circulación de vehículos.

"...

"Parágrafo: Las prohibiciones establecidas en este artículo para los

DECRETO 1931 DE 1994

"Art. 15.- Se autoriza al Gobierno Departamental para cobrar impuesto a la madera que se exporte y al ganado en pie que salga del Departamento. Las tarifas serán reglamentadas por la Administración Departamental.

ORDENANZA 09 DE MARZO 10 DE 1995

"ARTÍCULO PRIMERO: Facúltase al señor Gobernador para recaudar mil quinientos pesos ($1.500) por cabeza de ganado vacuno en pie y trescientos pesos ($300) por cabeza de ganado porcino en pie, que se

municipios se extienden igualmente a los departamentos."

DECRETO LEY 84 DE 1964

"Art. 1o.- De conformidad por lo dispuesto por las leyes 29 de 1963, 29 de 1904 y 20 de 1946, subsiste para los Departamentos y Municipios las siguientes previsiones:

"1.- La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola o ganadera, ni a los establecimientos, actividades o elementos destinados a la misma.

DECRETO LEY 1333 DE 1986

"Art. 259.- Las prohibiciones que consagra la ley de 1904, además subsiste para los Departamentos y Municipios las siguientes previsiones:

"a) La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola sin que se incluyan en esta provisión las fábricas de productos alimenticios o toda industria transporte fuera del Departamento del Caquetá y que provenga de la jurisdicción territorial.

donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.

LEY 14 DE 1983

"ART. 39.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

".....

"2.- las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:

"a.- La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que este sea;..."

Hecha la debida confrontación, observa la Sala, que es evidente la vulneración manifiesta exigida por el artículo 152 del Código Contencioso Administrativo, por cuanto las normas mencionadas como violadas establecen claramente tal prohibición, en consecuencia los actos administrativos departamentales al imponer gravámenes al tránsito de los semovientes por el territorio del Departamento del Caquetá, están infringiendo tal prohibición, razón por la cual se justifica acceder a la medida de la suspensión provisional solicitada por el actor.

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

RESUELVE:

Confírmase la providencia apelada.

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

Se deja constancia de que este auto se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO CORREA RESTREPO

CONSUELO SARRIA OLCOS

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

ACTIVIDAD DE SERVICIOS/ACTIVIDAD ANÁLOGA DE SERVICIOS/ ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES/ARRENDAMIENTO DE MUEBLES/ IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Itagüí

Bien podía la autoridad municipal definir el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles como actividad de servicio, toda vez que, como se deduce del art. 36 de la Ley 14 de 1983, la enumeración de las actividades que se consideran servicios según el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, tiene carácter enunciativo y no taxativo, ya que expresamente hace referencia a actividades análogas como sería la del arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, toda vez que esta bien puede considerarse como análoga a las allí definidas, en cuanto, a través de ella, cuando se trata de inmuebles se facilita la vivienda, satisfaciendo así una necesidad de la comunidad que es la definición básica que de "actividad de servicios" da la Ley 14 de 1983 en el citado artículo 36. No es cierto que el carácter de análoga de la actividad de arrendamiento de bienes se da en relación con la intermediación comercial, en diferentes campos ya que la norma se refiere a dicha intermediación realizada en corretaje, comisión, compraventa de inmuebles y su administración, lo cual indica claramente que el servicio es la intermediación comercial, independientemente de la materia en la cual se realice.

ARRENDAMIENTO DE BIEN INMUEBLE/INTERMEDIACIÓN COMERCIAL/ ARRENDAMIENTO DE BIEN INMUEBLE/ACTIVIDAD DE SERVICIOS/HECHO GENERADOR/IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Itagüí

Así las cosas, el arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado bien puede considerarse como una actividad análoga a la enunciada en el art. 36

de la Ley 14 de 1983, como lo es la intermediación comercial en administración de inmuebles y como tal, gravada con el impuesto de industria y comercio. El hecho de que la ley al enumerar la actividad de intermediación comercial, como actividad de servicio, haya mencionado a título de ejemplo, la administración de inmuebles, no implica que esa sea la única posibilidad de que el arrendamiento se considere un servicio, gravado con el impuesto de industria y comercio, de acuerdo con la Ley 14 de 1983. El artículo 36 de la Ley 14 de 1983, en su enumeración enunciativa califica como actividad de servicios el arrendamiento de algunos bienes muebles, como son las películas y todo tipo de reproducción que conjuntamente contengan audio y video, lo cual permite considerar como análoga la actividad de arrendamiento de otros bienes muebles diferentes a los allí enumerados, tal como lo precisó el acuerdo demandado del Concejo Municipal de Itagüí, sin que pueda afirmarse que se desconoció el citado artículo 36 de la Ley 14 de 1983, cuando por el contrario, lo que hace es desarrollar la posibilidad que la misma norma deja, expresamente consagrada, de que otras actividades análogas a las allí enumeradas sean consideradas como de servicios, para efectos del impuesto de industria y comercio.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1o.) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Expediente No. 6026. Apelación sentencia de 15 de septiembre de 1994, Tribunal Administrativo de Antioquia. Nulidad apartes art. 41 y art. 46 Acuerdo 024 de 1991 Concejo Municipal de Itagüí. Actor: Guillermo Ballesteros R. FALLO.

Por haber sido negado por la Sala en proyecto presentado por el Dr. Delio Gómez Leyva, decide ahora la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia de 15 de septiembre de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Antioquia denegó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad, instaurado por el ciudadano GUILLERMO BALLESTEROS R., contra algunos términos del artículo 41 y el artículo 46 del Acuerdo No. 024 del 10 de marzo de 1991, expedido por el Concejo Municipal de Itagüí.

ANTECEDENTES

Invocando el ejercicio de sus facultades legales, y en especial las conferidas por el artículo 197 de la Constitución Nacional, por la Ley 14 de 1983 y por los Decretos 1333 de 1986 y 3070 de 1983, el Concejo Municipal de Itagüí, mediante el Acuerdo No. 024 de 1991, reguló el impuesto de industria y comercio en el Municipio y en los artículos 41 y 46, demandados en lo subrayado, dispuso:

"Artículo 41. SERVICIOS. Es la destinada a la satisfacción de las necesidades de la comunidad en general o de personas en particular. Se incluye dentro de esta disposición las siguientes actividades análogas: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transportes y aparcaderos; formas de intermediación comercial, tales como el corretaje y la comisión por cualquier concepto; los mandatos y la compraventa, administración de inmuebles, servicios de publicidad, interventorías, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, servicios funerarios, talleres de reparación eléctrica, mecánica, automoviliaria y afines, lavado y limpieza, teñido, salas de cine y arrendamientos de películas y todo tipo de reproducciones que contengan audio y video; servicios de consultoría profesional a través de sociedades regulares o de hecho, el arrendamiento de bienes inmuebles o muebles, el subarriendo de los mismos, la intervención (sic) de personas jurídicas como asociados en la constitución de sociedades comerciales, la administración de los mismos, las operaciones de bolsa y de martillo, siempre y cuando no se consideran (sic) por la ley o por este Acuerdo como Industriales o Comerciales.

"...

"Artículo 46: Gravar la administración de edificios propios, cuando tengan más de cinco (5) locales y/o apartamentos de alquiler con una base gravable del 7 x 1000 (siete por mil) correspondiente al código 40-01-01 y a su respectivo complemento de avisos y tableros."

LA DEMANDA

El actor solicita la nulidad del aparte subrayado del artículo 41 y de todo el artículo 46 del Acuerdo 024 de 1991, transcritos, e invoca como normas violadas el artículo 197 de la Constitución Nacional y artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

Considera que si bien, el artículo 197 de la Constitución Nacional establece las atribuciones de los Concejos, para votar de conformidad con la Constitución, la ley y las ordenanzas, las contribuciones y gastos locales, el Concejo Municipal de Itagüí al ejercer dicha atribución y dictar el acto acusado, no se ajustó a los parámetros contemplados en el artículo 36 de la ley 14 de 1983, por cuanto gravó hechos no contemplados en ella, como son los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles o muebles.

Afirma que se desconoció el artículo 36 de la ley 14 de 1983, porque el Acuerdo 024 en el aparte del artículo 41 referido al "arrendamiento de bienes inmuebles o muebles" excedió los hechos imponibles establecidos en dicho artículo, ya que de una parte, el arrendamiento de inmuebles es actividad de servicios sólo en cuanto se realiza a través de intermediarios comerciales, y de otra, el citado artículo 36 sólo prevé como

servicio el arrendamiento de películas y ciertas reproducciones y no por cualquier bien mueble.

El artículo 46 del Acuerdo 24 de 1991, también vulnera el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, por cuanto grava la administración de edificios propios, desconociendo que la mencionada ley solo consagra como actividad de servicios la administración de inmuebles a través de intermediarios comerciales, además de que el acto demandado incluye un elemento cuantitativo no previsto en la ley.

El actor solicitó la suspensión provisional de los actos demandados la cual fue denegada por el Tribunal mediante el auto admisorio de la demanda de fecha 19 de marzo de 1993.

OPOSICIÓN

El municipio de Itagüí no intervino en el proceso.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia denegó las súplicas de la demanda con fundamento en los siguientes planteamientos:

El aparte acusado del artículo 41 del Acuerdo 024 de 1991, da cabal aplicación al artículo 36 de la Ley 14 de 1983, que trae como actividad de servicios la administración de inmuebles, e incluye dicha actividad sin diferenciar si se trata de inmuebles propios o ajenos.

De otra parte, consideró el *a-quo* que el artículo 46 demandado, se limitó a hacer claridad en el sentido de extender el gravamen a la administración de edificios propios "...cuando tengan más de cinco (5) locales y/o apartamentos de alquiler...".

Así mismo, expresó, que el artículo 23 del Código de Comercio no relaciona dentro de las actividades no mercantiles a la administración de inmuebles propios y recordó que el Consejo de Estado, en sentencia del 29 de abril de 1994, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate, manifestó que el arrendamiento de los inmuebles propios no puede escapar a la normatividad que rige para los comerciantes como la que surge de los artículos 20 y 21 del Código de Comercio, ya que, por otra parte, no está comprendido dentro de las excepciones del artículo 23 *ibídem.*

LA APELACIÓN

El actor al apelar el fallo de primera instancia, reitera los argumentos de la demanda y manifiesta que debe aplicarse en toda su integridad al artículo 35 de la ley 14 de 1983, en armonía con el artículo 36 *ibídem,* cuando define lo que debe entenderse por actividades comerciales. Es así como de acuerdo con una debida interpretación de tales textos, el arrendamiento de algunos muebles y formas de intermediación comercial, tales como la compraventa y administración de inmuebles (dentro de las

cuales cabe el arrendamiento), se encuentran considerados como actividades de servicios, de manera tal, que no se puede acudir a las normas reguladoras de los actos de comercio estatuidas en el Código de Comercio, por cuanto las actividades a que hacen referencia los artículos acusados del Acuerdo 024 de 1991, del Consejo Municipal de Itagüí, se hallan enumeradas y catalogadas como actos de servicios por la ley 14 de 1983.

Así mismo, dijo que son valederos y de aceptación jurídica los fundamentos consignados en la demanda y en el alegato de conclusión –de primera instancia– en cuanto de acuerdo con el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, se tienen como actividades gravables las ejercidas a título de intermediación o administración de bienes inmuebles que corresponden a terceros, y el arrendamiento de ciertos bienes inmuebles.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora y la demandada no presentaron alegatos de conclusión.

MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por el señor Procurador Séptimo Delegado ante el Consejo de Estado, solicita se revoque la sentencia apelada, por cuanto el arrendamiento de muebles es, por definición del Código de Comercio, una actividad comercial y como ni en dicho Código, ni en la ley 14 de 1983, fue calificado como actividad de servicios, no podía el Concejo Municipal de Itagüí definirlo como tal, por no tener capacidad jurídica para hacerlo.

En relación con el arrendamiento de inmuebles, adujo que el fenómeno de ilegalidad es más evidente puesto que ese contrato tiene características meramente civiles, no está clasificado en el Código de Comercio como contrato mercantil, y no ha sido mencionado como actividad comercial o de servicios por la ley 14 de 1983.

Concluyó, que así las cosas, el Concejo Municipal de Itagüí no podía ampliar los parámetros señalados por la Ley 14 de 1983 y el Código de Régimen Municipal, incluyendo como materia impositiva una actividad no contemplada en le estatuto y trasladando una actividad comercial a la categoría de actividad de servicios, sin la necesaria autorización legal.

Agregó que el artículo 46 del mismo Acuerdo violentó el esquema que en materia de impuesto de industria y comercio ha establecido la ley 14 de 1983, al decidir gravar la administración de edificios propios, cuando se presenten las condiciones allí previstas.

Considera que la jurisprudencia del Consejo de Estado invocada por el tribunal de Antioquia, como fundamento de su decisión no es aplicable al caso, por cuanto allí se decidió una controversia referida a actividades realizadas por personas jurídicas y concretamente una sociedad comercial.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, señala como hecho gravable del impuesto de industria y comercio "todas las actividades comerciales, industriales y de servicio".

A su vez, el artículo 36 de la citada ley definió para los efectos del aludido impuesto lo que debe entenderse por actividades de servicios, en los siguientes términos:

> "Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de **las siguientes o análogas actividades:** expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducción que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho". (Se subraya)

Por su parte, el artículo 41 del Acuerdo 024 del 10 de marzo de 1991, expedido por el Consejo Municipal de Itagüí, previo que la actividad de servicios "es la destinada a la satisfacción de las necesidades de la comunidad en general o de personas en particular", e incluyó dentro de las actividades de la naturaleza en mención, las previstas en el transcrito artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

A renglón seguido, y luego de "reproducir" el listado del artículo 36 referido, señaló como actividades de servicios, "el arrendamiento de bienes inmuebles o muebles, el subarriendo de los mismos, la intervención (sic) de personas jurídicas como asociados en la constitución de sociedades comerciales, la administración de los mismos las operaciones de bolsa y de martillo, siempre y cuando no se consideran (sic) por la ley o por este Acuerdo como Industriales o Comerciales". (Se subraya)

A juicio de la Sala bien podía la autoridad municipal definir el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles como actividad de servicio, toda vez que, como se deduce del texto mismo de la norma transcrita, la enumeración de las actividades que se consideran servicios según el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, tiene carácter enunciativo y no taxativo, ya que expresamente hace referencia a actividades análogas como sería la del arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, toda vez que ésta bien puede considerarse como análoga a las allí definidas, en cuanto, a través de ella, cuando se trata de inmuebles se facilita la vivienda, satisfaciendo así una necesidad de

la comunidad que es la definición básica que de "actividad de servicios" da la ley 14 de 1983, en el citado artículo 36.

A juicio de la Sala no es cierto que el carácter de análoga de la actividad de arrendamiento de bienes se da en relación con la intermediación comercial, a través de sociedades comerciales inmobiliarias, ya que allí la actividad de servicios gravada es no propiamente el arrendamiento, sino la intermediación comercial en diferentes campos, ya que la norma se refiere a dicha intermediación realizada en corretaje, comisión, compraventa de inmuebles y su administración, lo cual indica claramente que el servicio es la intermediación comercial, independientemente de la materia específica en la cual se realice.

Así las cosas, el arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado bien puede considerarse como una actividad de servicio análoga a las enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 tal como lo es la intermediación comercial en administración de inmuebles y como tal, gravada con el impuesto de industria y comercio.

El hecho de que la ley al enumerar la actividad de intermediación comercial, como actividad de servicio, haya mencionado a título de ejemplo, la administración de inmuebles, no implica que esa sea la única posibilidad de que el arrendamiento se considere un servicio, gravado con el impuesto de industria y comercio, de acuerdo con la ley 14 de 1983.

En cuanto al arrendamiento de muebles, la Sala observa que el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, en su enumeración enunciativa califica como actividad de servicios el arrendamiento de algunos bienes muebles, como lo son las películas y todo tipo de reproducción que conjuntamente contengan audio y video, lo cual permite considerar como análoga la actividad de arrendamiento de otros bienes muebles diferentes a los allí enumerados, tal como lo precisó el acuerdo demandado del Concejo Municipal de Itagüí, sin que pueda afirmarse que se desconoció el citado artículo 36 de la Ley 14 de 1983, cuando por el contrario, lo que hace es desarrollar la posibilidad que la misma norma deja, expresamente consagrada, de que otras actividades análogas a las allí enumeradas sean consideradas como de servicios, para efectos del impuesto de industria y comercio.

De otra parte, estima el actor que el artículo 46 del Acuerdo 024 de 1991, ha infringido también el texto de la ley 14 de 1983.

Según dicho artículo, aquí demandado, la administración de edificios propios cuando tengan más de cinco locales o apartamentos de alquiler, es considerada por el Acuerdo 024 de 1991, como una actividad de servicios.

Dicha norma tampoco viola la ley 14 de 1983, toda vez que la administración de inmuebles es una actividad análoga a la de arrendamiento respecto de la cual la Sala precisó su criterio en párrafos anteriores, cuyo contenido resulta aplicable para

concluir que este artículo 46 del Acuerdo demandado, tampoco viola la ley 14 de 1983, por cuanto lo que hace es ampliar la enumeración enunciativa fijada por la norma.

Por último, debe precisarse sí, que la jurisprudencia de esta Corporación, invocada por el Tribunal para respaldar su criterio, en el sentido de que los actos acusados se ajustan a la ley, no resulta aplicable al asunto debatido, pues no se está discutiendo en la presente oportunidad si la administración de inmuebles propios por parte de un comerciante, persona jurídica, es o no un acto de comercio.

Las anteriores razones son suficientes para que la Sala confirme la providencia recurrida.

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

FALLA:

1o. CONFÍRMASE la sentencia recurrida.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO
Salvó Voto

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

ALBERTO MÚNERA CABAS
Conjuez

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

ACTIVIDAD DE SERVICIOS-Inexistencia/**ARRENDAMIENTO DE INMUEBLE/INTERMEDIACIÓN COMERCIAL/INTERMEDIARIO/ACTIVIDAD COMERCIAL**

Si bien es cierto el artículo 36 de la Ley de 1983, relaciona las actividades de servicios a título enunciativo, y por tal razón caben dentro de dicha relación, actividades análogas como bien lo prevé esa misma disposición, el arrendamiento de bienes inmuebles o muebles no es una actividad que encuadra dentro de las actividades de servicios que prevé o permite el artículo 36. En efecto en relación con el arrendamiento de inmuebles, la actividad análoga sería la administración de los mismos, sin embargo, se observa que en la Ley 14 de 1983, la administración de los inmuebles hace parte de la intermediación comercial, es decir, que dicha actividad no es considerada en sí misma como de servicios y para ser tenida como tal requiere ser ejercida a través de intermediarios profesionales, o mejor comerciales. En consecuencia si la administración de inmuebles no se opera como objeto de la intermediación comercial, v. gr. A través de sociedades inmobiliarias, sino en forma directa no hay actividad de servicio gravada, pues lo que constituye el objeto de la imposición en lo que atañe con los inmuebles es la intermediación comercial sobre los mismos. Así las cosas el arrendamiento de inmuebles en si mismo considerado y como forma de administración de tales bienes, no es una actividad de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio y por ende, no existe razón lógica ni jurídica que permita gravar con dicho impuesto los cánones que se perciban en virtud del arrendamiento de un inmueble en las condiciones que se han precisado.

ARRENDAMIENTO DE BIEN INMUEBLE/ACTO DE COMERCIO/ACTIVIDAD DE SERVICIOS-Inexistencia/**ACTIVIDAD COMERCIAL**

En lo que tiene que ver con el arrendamiento de muebles se observa que el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, solo considera como actividad de servicios el citado contrato si versa sobre ciertos bienes muebles, cuales son las películas y todo tipo de reproducción que conjuntamente contengan audio y video, lo cual significa que al incluir como actividad de servicios el arrendamiento de todo bien mueble, el Concejo Municipal de Itagüí nuevamente gravó hechos no contemplados en la mencionada ley. Adicionalmente, el artículo 35 de la ley 14 de 1983, considera como actividades comerciales además de las que allí enuncia, "la demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta ley, como industriales o de servicios". Es así como el artículo 20 No. 2 del Código de Comercio considera como acto de comercio el arrendamiento de bienes muebles, y la Ley 14 solo prevé como actividad de servicio el arrendamiento de películas y reproducciones de lo cual se colige que únicamente el arrendamiento de algunos bienes muebles constituye actividad de servicios, y el arrendamiento de bienes diferentes a aquellos constituye actividad comercial, lo que reitera que el Acuerdo demandado no podía incluir como actividad de servicios el arrendamiento de todos los bienes muebles.

SALVAMENTO DE VOTO DE LOS CONSEJEROS DELIO GÓMEZ LEYVA Y JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO.

Santa Fe de Bogotá, D.C., seis (6) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Referencia: Expediente No. 6026. Actor: Guillermo Ballesteros R.

Como salvamento de voto consignamos los razonamientos expuestos en la ponencia original presentada por el Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA, que acogía las súplicas de la demanda, la cual fue negada con la intervención de Conjuez, los cuales indicaban que:

> "El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, señala como hecho gravable del impuesto de industria y comercio "todas las actividades comerciales, industriales y de servicio".
>
> "A su vez, el artículo 36 de la citada ley definió para los efectos del aludido impuesto lo que debe entenderse como actividades de servicios, en los siguientes términos:
>
> > "Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer las necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes

> o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducción que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho".

"Por su parte, el artículo 41 de Acuerdo 024 del 10 de marzo de 1991, expedido por el Concejo Municipal de Itagüí, previó que la actividad de servicios "és la destinada a la satisfacción de las necesidades de la comunidad en general o de personas en particular", e incluyó dentro de las actividades de la naturaleza en mención, las previstas en el transcrito artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

"A renglón seguido, y luego de "reproducir" el listado del artículo 36 varias veces referido, señaló como actividades de servicios, "el arrendamiento de bienes inmuebles o muebles, el subarriendo de los mismos, la intervesión (sic) de personas jurídicas como asociados en la constitución de sociedades comerciales, la administración de los mismos, las operaciones de bolsa y de martillo, siempre y cuando no se consideran (sic) por la ley o por este Acuerdo como Industriales o Comerciales".

"El actor solicita la nulidad del aparte que se ha dejado subrayado, y la Sala considera que debe accederse a su solicitud por las siguientes razones:

"Si bien es cierto el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, relaciona las actividades de servicios a título enunciativo, y por tal razón caben dentro de dicha relación, actividades análogas como bien lo prevé esa misma disposición, a juicio de la Sala, el arrendamiento de bienes inmuebles o muebles no es una actividad que encuadre dentro de las actividades de servicios que prevé o permite el artículo 36. "En efecto, en relación con el arrendamiento de inmuebles, la actividad análoga sería la administración de los mismos, sin embargo, se observa que en la Ley 14 de 1983, la administración de los inmuebles hace parte de la intermediación comercial, es decir, que dicha actividad no es considerada en sí misma como de servicios y para ser tenida como tal requiere ser ejercida a través de intermediarios profesionales, o mejor comerciales.

"En consecuencia, si la administración de inmuebles no se opera como objeto de la intermediación comercial, v.gr. a través de sociedades inmobiliarias, sino

en forma directa, no hay actividad de servicios gravada, pues lo que constituye el objeto de la imposición en lo que atañe con los inmuebles es la intermediación comercial sobre los mismos.

"La conclusión que se ha sentado resulta del análisis del texto mismo del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, que en la parte pertinente prevé como actividad de servicios las "formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles".

"Así las cosas, el arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado y como forma de administración de tales bienes, no es una actividad de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio y, por ende, no existe razón lógica ni jurídica que permita gravar con dicho impuesto los cánones que se perciban en virtud del arrendamiento de un inmueble en las condiciones que se han precisado.

"De otra parte, la noción de "arrendamiento de inmuebles" da cabida tanto a la intermediación comercial, como a la operación o administración directa o indirecta de carácter no comercial, desbordando así el contenido del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, norma a la cual por mandato constitucional debe sujetarse en materia de industria y comercio cualquier Concejo Municipal del país.

"En lo que tiene que ver con el arrendamiento de muebles, la Sala observa que el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, solo considera como actividad de servicios el citado contrato si versa sobre ciertos bienes muebles, cuales son las películas y todo tipo de reproducción que conjuntamente contengan audio y video, lo cual significa que al incluir como actividad de servicios el arrendamiento de todo bien mueble, el Concejo Municipal de Itagüí, nuevamente gravó hechos no contemplados en la mencionada Ley.

"Adicionalmente, el artículo 35 de la ley 14 de 1983, considera como actividades comerciales además de las que allí enuncia, "la demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta ley, como industriales o de servicios".

"Es así como el artículo 20 No. 2 del Código de Comercio considera como acto de comercio el arrendamiento de bienes muebles, y la ley 14 solo prevé como actividad de servicio el arrendamiento de películas y reproducciones, de lo cual se colige que únicamente el arrendamiento de algunos bienes muebles constituye actividad de servicios, y el arrendamiento de bienes diferentes a aquellos constituye actividad comercial, lo que reitera que el Acuerdo demandado no podía incluir como actividad de servicios el arrendamiento de todos los bienes muebles.

"De otra parte, estima el actor que el artículo 46 del Acuerdo 024 de 1991, ha infringido también el texto de la ley 14 de 1983.

"La disposición acusada prescribe lo siguiente:

> "Artículo 46: Gravar la administración de edificios propios, cuando tengan más de cinco (5) locales y/o apartamentos de alquiler con una base gravable del 7 x 1000 (siete por mil) correspondiente al código 40-01-01 y a su respectivo complemento de avisos y tableros."

"La administración de edificios propios es considerada por el Acuerdo 024 de 1991, como una actividad de servicios, pues la administración de inmuebles, una de cuyas expresiones es el contrato de arrendamiento, también fue prevista como tal por dicha norma.

"Dicha disposición viola ostensiblemente la ley 14 de 1983, toda vez que la administración de inmuebles solo constituye hecho gravado cuando se ejerce como una forma de intermediación comercial, forma ésta que excluye la administración directa por parte de los propietarios.

"Debe insistirse en el hecho de que lo que pretendió la Ley 14 de 1983, fue gravar la actividad profesional de intermediación, en el presente caso, de administración de inmuebles, actividad que se ha abierto paso en el tráfico mercantil con la construcción de grandes complejos inmobiliarios que requieren la presencia de profesionales en el ramo.

"Sin embargo, el Acuerdo 024 de 1991, en su artículo 46, amplió el marco legal de actividades gravables en cuanto gravó la administración de edificios propios con más de cinco locales y/o apartamentos, además de que introdujo un elemento cuantitativo tampoco previsto en la ley.

"Ahora bien, debe precisarse que la sentencia de la Sala traída a colación por el Tribunal con el fin de reafirmar su criterio en el sentido de que los actos acusados se ajustan a la ley, no tiene nada que ver con el asunto debatido, pues no se está discutiendo en la presente oportunidad si la administración de inmuebles propios por parte de un comerciante, persona jurídica, es o no un acto de comercio, sino el hecho de que la administración de inmuebles propios o la administración en forma directa (por parte de cualquier sujeto gravable de conformidad con la ley 14/83), es una actividad de servicio prevista o permitida por la ley como tal.

"Las anteriores razones son suficientes para que la Sala proceda a revocar la providencia recurrida y en su lugar acceda a las súplicas de la demanda.

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

DECLARACIÓN BIMESTRAL DEL IVA/PRODUCTOR DE BIEN EXENTO/ DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR-Improcedencia**/IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

Como luego de hacer las respectivas verificaciones y cotejo de las copias de las declaraciones bimestrales del impuesto sobre las ventas que reposan en poder del banco y de la Administración ésta llegó a la conclusión de que tales documentos correspondían a una persona natural y que al no existir dichas declaraciones la devolución solicitada fue improcedente y además fraudulenta, se considera que en modo alguno las glosas aparecen desvirtuadas por la actora, toda vez que ésta se limita a afirmar que la sociedad no estaba legalmente obligada a presentar declaraciones bimestrales por el año gravable de 1986 y de ahí la improcedencia de la devolución porque se fundamentó en los incisos 1o. y 2o. del artículo primero del Decreto 1813 de 1984 disposición suspendida por el Consejo de Estado que pese a haber sido levantada tal suspensión (agosto 10 de 1987) no purga la ilegalidad delos actos acusados. Se estima que por el año gravable de 1986 la actora en su condición de exportadora de bienes estaba obligada a presentar declaraciones bimestrales del impuesto sobre las ventas por preceptuarlo así el artículo 1o. del Decreto Reglamentario 1813 de 1984, aclarando que no resulta cierta la afirmación de la actora de que el mencionado inciso 1o. hubiese sido suspendido por el Consejo de Estado porque lo censurado fue una expresión diferente.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7122. Actor: CUEROS COLOMBIANOS LTDA. Apelación sentencia de 3 de febrero de 1995. Proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (Improcedencia de la devolución del impuesto sobre las ventas y sanción por utilizar medios fraudulentos). FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la sociedad CUEROS COLOMBIANOS LTDA. Nit. 860.058.234, contra la sentencia de 3 de febrero de 1995 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca no accedió a las peticiones de demanda relacionadas con la improcedencia de la devolución de $36.955.617 por concepto de impuesto sobre las ventas (1o., 2o. y 3o. bimestre de 1986 y 2o., 4o., 5o. y 6o. bimestre de 1987) y la imposición de sanción del 500% por utilizar medios fraudulentos en dicha devolución.

ANTECEDENTES

La contribuyente mediante solicitud de devolución, y/o compensación radicada el 25 de agosto de 1989 bajo el No. 0567 solicitó a la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá la devolución de la suma de $36.955.617 correspondiente a saldos a favor que registraban las mencionadas declaraciones del impuesto sobre las ventas, proponiendo en la misma solicitud de compensación de la suma de $12.507.048, (impuesto de renta año gravable de 1986) a lo cual accedió ordenando el pago de la diferencia ($24.448.569) por medio de la Resolución 001613 de septiembre 1o. de 1989.

La Subdirección de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales mediante auto de inspección tributaria No. 0056 de fecha mayo 15 de 1991 dispuso la investigación del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre de 1986 y al segundo, cuarto, quinto y sexto bimestre de 1987 con el fin de verificar la procedencia de la devolución.

Por auto de inspección tributaria de junio 6 de 1991 la Subdirección de Fiscalización amplió el auto 056 antes mencionado al impuesto sobre las ventas del primero y segundo bimestre de 1986.

Según el informe de la visita la Administración estableció que Cueros Colombianos Ltda. no cumplió con el deber formal de presentar sus declaraciones bimestrales de ventas por los períodos gravables de 1986, pues lo hizo de manera irregular al presentar una declaración anual toda vez que de acuerdo con el artículo 19 del Decreto 3841 de 1983 en concordancia con el artículo 1o. del Decreto Reglamentario 1813 de 1984, los productores de bienes exentos y los exportadores estaban obligados a presentar sus declaraciones bimestrales, hecho que no hacía viable la devolución.

Así mismo, la investigación tributaria llegó a la conclusión que las declaraciones presentadas por el 2o., 4o., 5o. y 6o. bimestre de 1987 sobre cuyos valores se efectuó

devolución, tampoco se pueden tener por presentadas porque según las pruebas recaudadas y el cotejo efectuado con las copias que reposan en la Administración de Impuestos Nacionales y en la Sucursal del Banco de Colombia Sucursal Centro Internacional indican que no corresponden a Cueros Colombianos Ltda., sino a la persona natural de nombre NIÑO EDGAR ANÍBAL con cédula de ciudadanía No. 4.133.284.

Formulado el requerimiento 096 de septiembre 2 de 1991, el cual fue contestado por el contribuyente, la División de Liquidación expidió la liquidación de sanción 0364 de agosto 20 de 1992 que contiene tanto la improcedencia de la devolución ($36.955.617) como la sanción por utilizar medios fraudulentos ($184.778.085), todo por un valor total de $221.733.702. (fls. 40/47).

La División Jurídica de la Administración de Impuestos al decidir el recurso de reconsideración (Resolución 010134 de septiembre 17 de 1993) interpuesto contra la liquidación de sanción básicamente sostiene en primer término, que si bien es cierto que el artículo 1o. del Decreto Reglamentario 1813 de 1984 estuvo suspendido por el Consejo de Estado (diciembre 6 de 1984 a agosto 10 de 1987), el artículo 19 del Decreto Extraordinario 3541 de 1983 consagra el período fiscal BIMESTRAL para los productores y exportadores con derecho a devoluciones, argumentando que esta norma es aplicable a la sociedad contribuyente dada su condición de exportadora de bienes.

De lo anterior la Administración concluye que como Cueros Colombianos Ltda. presentó declaración ANUAL por concepto del impuesto sobre las ventas del año 1986 (14 de mayo de 1987 y corregida el 31 de julio de 1988), de acuerdo con las normas antes mencionadas ha debido presentar las respectivas declaraciones BIMESTRALES, es decir que al detectarse esta falla resulta improcedente la devolución.

En segundo lugar se refiere la investigación tributaria efectuada por la División de Fiscalización sobre la autenticidad de las declaraciones bimestrales del año gravable 1987 (bimestres 2o., 4o., 5o. y 6o.) cuya conclusión radica en el hecho de que las declaraciones tributarias no fueron presentadas por la sociedad Cueros Colombianos Ltda. sino una persona natural (Edgar Aníbal Niño C.C. No. 4.133.284).

A este respecto observa que la devolución efectuada quedó sin piso legal por la no presentación de las declaraciones aducidas para tal efecto, por lo que al no ser desvirtuados estos hechos por el contribuyente se mantiene la improcedencia de la devolución y la sanción impuesta por utilización de medios fraudulentos para obtenerla. (fls. 15/39).

Agotada la vía gubernativa la sociedad ocurrió en demanda ante el Tribunal atacando en primer término la liquidación de sanción por indebida aplicación de los incisos 1o. y 2o. del artículo 1o. del Decreto Reglamentario 1813 de 1984, porque pese a haber sido suspendidos por el Consejo de Estado (diciembre 6 de 1984 a agosto 10

de 1987) la Administración consideró que la actora ha debido presentar bimestralmente las declaraciones sobre las ventas del año 1986 y no anualmente como lo hizo.

Señala que aunque el proceso de nulidad de esta norma se hubiere dado por concluido por abandono y se hubiere procedido a levantar la sanción decretada, ello no desvirtúa la manifiesta ilegalidad del artículo 1° del Decreto referido, por lo cual solicitó al Tribunal la aplicación de la excepción de ilegalidad.

En segundo lugar, la demandante aduce transgresión del artículo 683 del Estatuto Tributario porque la Administración a su juicio viola uno de los pilares del Derecho Tributario como es el espíritu de justicia, pues aprovecha el presunto error cometido por la contribuyente para sancionarla con una elevada suma, hecho que vulnera todo espíritu de equidad y justicia. (fls. 2/11).

Surtido el trámite de rigor el Tribunal mediante sentencia de mérito negó las súplicas de la demanda, porque la Administración Tributaria al expedir la Resolución de Sanción 0364 de agosto 20 de 1992 no se fundamentó solo en el artículo 1o. del Decreto Reglamentario 1813 de 1984 sino que también invocó el artículo 19 del Decreto 3541 de 1983 que señala el período BIMESTRAL para los productos y exportadores con derecho a devoluciones, no siendo por lo tanto procedente acceder a la declaratoria de ilegalidad impetrada. Por lo tanto, no le dio prosperidad al cargo.

Respecto a la violación del artículo 683 del Estatuto Tributario referente al espíritu de justicia que debe preceder en la aplicación de las normas tributarias, el *a-quo* observa que las normas acusadas se ajustan en un todo a dicho normatividad, pues se estableció omisión en la presentación de la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas por los bimestres primero, segundo y tercero de 1986, estando la contribuyente obligada a hacerla y no en forma anual como lo hizo; y en cuanto a los bimestres 2o., 4o., 5o. y 6o. de 1987 se encontró que las declaraciones aducidas por la sociedad fueron presentadas por una persona natural y no por la sociedad actora.

A este respecto el Tribunal precisa que en ningún momento la contribuyente se refirió en la demanda a la no presentación de las declaraciones de los bimestres 2o., 4o., 5o. y 6o. de 1987 ni al uso de medios fraudulentos para obtener la devolución de los saldos a favor derivados de ellas, relievando además, que en este aspecto no se ha pretendido desvirtuar la presunción de legalidad que ampara a los actos acusados. (fls. 116/127).

RECURSO DE APELACIÓN

La actora impugna la sentencia porque considera que debido a una interpretación que hace la Administración, sin fundamento legal pretende una afectación patrimonial de gran importancia para la sociedad, pues con base en tal omisión de carácter procedimental que no entraña fraude al fisco, evasión tributaria o disminución en el pago de los impuestos adeudados, se procedió a multarla como aparece en la Resolución No. 0364 de agosto 20 de 1992.

Precisa que la norma en que fundamenta la sanción ha sido objeto de suspensión provisional por parte del Consejo de Estado en el pasado, en un proceso que finalmente se archivó, pero que demostró con esta actuación que los incisos citados (artículo 1o. Decreto 1813 de 1984) eran manifiestamente ilegales, por ello la actora ha solicitado la aplicación de la excepción de ilegalidad.

Respecto a la violación del artículo 1o. del Decreto Reglamentario 1813 de 1984 señala que no existe ninguna disposición del Decreto 3541 de 1983 que establezca la obligación de la prestación de la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas para los exportadores, por lo que el Consejo de estado decretó la suspensión al encontrar que, de la simple comparación del texto del artículo 1o. con el texto del Decreto Reglamentario, se violaba flagrantemente la norma superior.

Observa que la confirmación de la sanción a la sociedad se fundamentó en una disposición manifiestamente ilegal, y con base en la misma se pretende sancionar con multa de elevada cuantía por la inexistencia de la declaración bimestral del impuesto.

En consecuencia, la apelante solicita se dé aplicación a la excepción de ilegalidad prevista en la Constitución Nacional declarando la ilegalidad de las resoluciones impugnadas en este proceso, en cuanto se refiere a la improcedencia de la devolución del impuesto sobre las ventas.

Y en cuanto a la violación del artículo 683 del Estatuto Tributario reitera una vez más que no habiendo discusión respecto a la cuantía pagada por concepto de la mencionada devolución, la imposición de una sanción como la que se pretende vulnera todo espíritu de equidad y de justicia.

Por último el apelante se refiere a un aspecto no propuesto en la demanda y es el relacionado con la falta de autenticidad de las declaraciones bimestrales del año 1987 presentadas en el Banco de Colombia Sucursal Centro Internacional, acerca del cual afirma: "...el marco legal que ampara y regula la situación en comento es suficientemente claro en el sentido de entender inequívocamente que tales declaraciones y pagos una vez efectuados ante las entidades financieras se reputan perfectos y cualquier manipulación posterior efectuada por los funcionarios de los bancos será de entera responsabilidad de tales funcionarios y de los bancos a los que prestan sus servicios." (fl. 140).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al referirse al primer aspecto planteado en la apelación sostiene que no son de recibo los argumentos expuestos, porque el artículo 28 del Decreto 3541 de 1983 consagra la procedencia de las devoluciones o compensaciones para los responsables de bienes exentos o exportaciones; y el artículo 19 del mismo Decreto establece los periodos del impuesto

sobre las ventas indicando que para los productores y exportadores con derecho a devolución, el periodo fiscal es bimestral.

En resumen, que Cueros Colombianos Ltda. en su condición de sociedad exportadora presentó saldos a favor por los períodos 1o., 2o. y 3o. bimestre de 1986, cuya devolución solicitó, pero no cumplió con la obligación de declarar bimestralmente.

Por lo tanto, estima que al basarse la Administración en el Decreto 3541 de 1983 y el Decreto 1813 de 1984 vigentes en esta época (1992) lo hizo conforme a derecho, porque tanto los productores de bienes exentos como los exportadores estaban regidos por las normas citadas.

Respecto a la falta de autenticidad de las declaraciones bimestrales del año 1987, cuyo punto no fue propuesto por la actora la demanda, como lo observó el Tribunal, la parte opositora anota que de acuerdo con la investigación realizada se estableció que la actora no presentó las declaraciones tributarias por los bimestres de 1987 mencionados, pues en ellas aparecen presentadas a nombre del señor NIÑO EDGAR ANÍBAL; y estos hechos al no ser desvirtuados por la contribuyente legalmente justifican la sanción impuesta por improcedencia de la devolución y la utilización de medios fraudulentos. (fls. 158/162).

A su turno, el señor Delegado de la Procuraduría General de la Nación ante la Corporación, al descorrer el traslado precisa que la Administración al expedir los actos acusados se fundamentó en el artículo 1o. del Decreto 1813 de 1984 (y además en el artículo 19 del Decreto 3541 de 1983), que en esa época, es decir, en el momento de su aplicación, estaba vigente pues no había sido anulado por esta jurisdicción ni se encontraba suspendido (la suspensión solo operó, según la demanda, hasta el 10 de agosto de 1987 y los actos acusados fueron expedidos posteriormente) y por tal razón era de obligatorio cumplimiento (artículo 66, inciso 1o. del Código Contencioso Administrativo).

En cuanto al segundo cargo, la Procuraduría Delegada puntualiza que la sanción fue impuesta por darse las circunstancias previstas por el artículo 670 del Estatuto Tributario (Improcedencia de las devoluciones y utilización de medios fraudulentos para obtener esas mismas devoluciones).

Señala entonces, que al configurarse estas infracciones, las que la demanda realmente no discute ni aporta pruebas que desvirtúen las afirmaciones que hacen los actos acusados, le correspondía a la Administración aplicar obligatoriamente la mencionada norma.

De lo expuesto la Procuraduría Delegada concluye que la sentencia recurrida merece ser confirmada. (fls. 172/177).

CONSIDERACIONES

La Subdirección de la Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales mediante investigación estableció la improcedencia de la devolución de la

suma $36.955.617 correspondiente a saldos a favor de la sociedad actora que registraban los certificados oficiales de pago bimestral del impuesto a las ventas (1o., 2o. y 3o. bimestre de 1986) y las declaraciones bimestrales del mencionado impuesto sobre las ventas (2o., 4o., 5o. y 6o. bimestre de 1987) cuya presentación hizo en el Banco de Colombia Sucursal Centro Internacional.

En relación con los certificados oficiales de pago bimestral del año 1986 allegados, la Administración consideró que estos documentos no eran pruebas idóneas para el trámite de la devolución, como tampoco lo era la declaración anual (año gravable 1986) que Cueros Colombia acompañó para este efecto, porque tanto el Decreto 3841 de 1983 (artículo 19) como el Decreto Reglamentario 1813 de 1984 (artículo 1o.) exigen a los productores de bienes exentos y a los exportadores la presentación bimestral de sus declaraciones tributarias.

Y en cuanto a las declaraciones bimestrales del impuesto sobre las ventas del año gravable 1987 presentadas por la responsable en el Banco de Colombia, luego de hacer las respectivas verificaciones y cotejo de las copias que reposan en poder del Banco y de la Administración, ésta llegó a la conclusión de que tales documentos correspondían a una persona natural (Niño Edgar Aníbal) y que al no existir dichas declaraciones, la devolución solicitada fue improcedente y además fraudulenta.

Pues bien, como los reparos anteriores se sustentan en pruebas y en disposiciones legales invocadas por la Administración en la Resolución de sanción 0346 de agosto 20 de 1992, la Sala considera que en modo alguno tales glosas aparecen desvirtuadas por la actora, toda vez que ésta se limita a afirmar que la sociedad no estaba legalmente obligada a presentar declaraciones bimestrales por el año gravable de 1986 y de ahí la improcedencia de la devolución porque se fundamentó en los incisos 1o. y 2o. del artículo 1o. del decreto 1813 de 1984; disposición suspendida por el Consejo de Estado, que pese a haber sido levantada tal suspensión (agosto 10 de 1987) no purga la ilegalidad de los actos acusados.

En cuanto a este cargo concreto que se le formula a la sentencia, la Sala estima que por el año gravable de 1986 la firma Cueros Colombia Ltda. en su condición de exportadora de bienes estaba obligada a presentar declaraciones bimestrales del impuesto sobre las ventas por preceptuarlo así el artículo 1o. del Decreto Reglamentario 1813 de 1984, aclarando que no resulta cierta la afirmación de la actora de que el mencionado inciso 1o. hubiese sido suspendido por el Consejo de Estado, porque lo censurado fue solo la expresión "...cuando del promedio de sus declaraciones de ventas del año inmediatamente anterior resulte aún saldo a favor por concepto de impuesto de ventas.", condición ésta no prevista en el artículo 19 del Decreto 3541 de 1983 cuya extralimitación se evidencia en la norma reglamentada. (Autos de diciembre 6 de 1984, expediente 3541 de 1983 y agosto 10 de 1987, expediente 1635, Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos).

De manera pues, que no quedando duda alguna acerca de la obligación los productores y exportadores, dentro de los cuales se encontraba la actora de presentar declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, por el periodo gravable 1986, la Sala procede a afirmar la sentencia en cuanto a este punto.

Respecto a la falta de autenticidad de las declaraciones bimestrales del año 1987 presentadas en el Banco de Colombia Sucursal Centro Internacional, la Sala no hará pronunciamiento alguno porque este aspecto no fue propuesto en la demanda aunque sí tratado en otra etapa del proceso, es decir cuando la actora descorrió el traslado para alegar de conclusión.

Por lo tanto, la Sala procede a confirmar la sentencia del Tribunal por cuanto considera que fáctica y jurídicamente se ajusta a la realidad procesal.

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

FALLA:

1o. CONFÍRMASE la sentencia de 3 de febrero de 1995 proferida en el juicio No. 10.163 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las peticiones de la demanda formulada por CUEROS COLOMBIANOS LTDA. Nit. 860.058.234, referente a la improcedencia de la devolución del impuesto sobre las ventas y la imposición de sanción por utilizar medios fraudulentos para tal fin (1o., 2o. y 3o. bimestre de 1986 y 2o., 4o., 5o. y 6o. bimestre de 1987).

2o. RECONÓCESE PERSONERÍA a la abogada Amparo Merizalde de Martínez de acuerdo con poder visible a folio 163 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

BERNARDO ORTIZ AMAYA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ
Secretario

RENTA EXENTA POR EMPRÉSTITOS/RENTA EXENTA POR TÍTULOS DE DEUDA EXTERNA/RENTA EXENTA POR INTERESES SOBRE PRÉSTAMOS

El artículo 218 del Estatuto Tributario corresponde al artículo 8o. de la ley 7a. de 1986, cuya expedición tuvo por objeto autorizar unas operaciones de endeudamiento interno y externo ante la situación deficitaria del presupuesto. Al referirse al endeudamiento externo (cupo) menciona la exposición de motivos, no solo al gobierno, sino a las entidades descentralizadas del orden nacional, del orden municipal y departamental, en los diferentes sectores económicos: Energía, Industria, Minería e Hidrocarburos, refiriéndose expresamente a los endeudamientos de Ecopetrol y Carbocol. Se infiere entonces, que cuando la norma se refiere a endeudamiento de entidades públicas, corresponde las definidas en el entonces Decreto 222 de 1983 en su artículo 267 para el efecto. Fue voluntad del legislador entonces, exonerar del pago de impuesto los intereses, comisiones y demás erogaciones por empréstitos y títulos de deuda externa.

DEUDA EXTERNA-Concepto/**BALANZA DE PAGOS/OFICINA DE CAMBIO DEL BANCO DE LA REPÚBLICA/CARTA DE CRÉDITO ABIERTA/RESERVA INTERNACIONAL/CRÉDITO EN MONEDA EXTRANJERA**

Por deuda externa debe entenderse aquella financiación que se contrae en el extranjero, cuya amortización afecta la balanza de pagos, y que requiere para el efecto el cumplimiento de las exigencias establecidas en el Decreto 444 de 1967, esto es, esencialmente el registro en la Oficina de Cambios del Banco de la República, única manera en que a través de la solicitud de las

divisas (licencia de cambio) para el servicio de la deuda, puede afectarse tal balanza de pagos. De tal manera tratándose de las cartas de crédito abiertas para financiar operaciones de comercio exterior, debidamente autorizadas por la autoridad monetaria, el giro por el servicio correspondiente, previa autorización de la licencia de cambio, afecta el monto de las reservas internacionales y de esta manera queda comprendida dentro de las operaciones de crédito externo. Es innegable que cuando una sociedad Colombiana otorga a una entidad del Estado e incluso a un particular un crédito en moneda extranjera (para importación de bienes o servicios) afecta la balanza de pagos, pues la entidad que otorga el crédito con recursos de sus operaciones en el exterior (servicios, captaciones, etc. o con cargo a reservas autorizadas en divisas) debe responder en esta misma moneda, así el pago de la entidad deudora se reciba en pesos, según el cambio oficial, y no en divisas.

SUJETO PASIVO-Unidad Jurídica/**SUCURSAL EN EL EXTERIOR/LIBROS DE CONTABILIDAD**-Irregularidades/**RENTA EXENTA**-Procedencia/**CONTRAVENCIÓN CAMBIARIA/INGRESO EXENTO**

La cuestionada cifra correspondiente a intereses y comisiones reconocidas por el Banco a su sucursal, en aplicación de los principios contables, al consolidar no debían tomarse como ingresos y tampoco como costos del Banco Ganadero, razón por la cual también se suprimieran al consolidar los costos del ejercicio. Proceder que contrariamente a lo señalado por la Administración es correcto, en razón de la unidad jurídica que establece el Código de Comercio y aún la legislación tributaria para efectos de imposición, como quiera que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es solo el Banco Ganadero en Colombia, independientemente de las sucursales y agencias que tenga en el país o en el exterior. Además el hecho de una contabilización incorrecta no afecta el carácter de exento o gravable que le de la ley tributaria al ingreso, independientemente de que si se configura una irregularidad contable frente a las normas tributarias, pueda la Administración de Impuestos imponer la sanción pertinente. Tampoco se afecta tal carácter de renta exenta, por la circunstancia de que la apertura de la sucursal extranjera posiblemente se haya efectuado con contravención a las normas que regulan el régimen de inversión colombiana en el exterior (Decreto 444 de 1967), pues si bien es cierto que tal infracción es censurable por parte del organismo correspondiente (entonces la Superintendencia de Control de Cambios) de tal hecho no puede inferirse la variación del carácter de exento por gravable, del ingreso, pues tal consecuencia no la prevé la ley como pena.

Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 5618. Actor: BANCO GANADERO. Apelación de la sentencia de mayo 2 de 1994. Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Juicio de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter fiscal. Renta 1988. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por los apoderados de la actora y la demandada, como por el Ministerio Público, contra la sentencia del 2 de mayo de 1994, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca al conocer el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho intentado por el BANCO GANADERO S.A., contra los actos administrativos en virtud de los cuales, la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá, le negó la solicitud de corrección de la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al ejercicio fiscal de 1988.

ANTECEDENTES

El Banco presentó la declaración de renta y patrimonio correspondiente al año gravable de 1988, en la sucursal de la Avenida Chile del mismo establecimiento bancario, el día 8 de junio de 1989 y denunció una renta líquida de $2.261.861.000.00, solicitó renta exenta de $31.327.000, renta gravable de $2.230.534.000.00, se determinó impuesto de renta de $671.379.000 y solicitó retenciones en la fuente por $41.570.000.00.

Mediante escrito presentado el 6 de junio de 1991, el Banco con invocación del artículo 589 del Estatuto Tributario, solicitó de la Administración de Impuestos la corrección de la declaración de renta con el fin de modificar el Código RD (renglón 29) correspondiente a Rentas Exentas en cuantía de $2.602.660.547, en razón de que los ingresos percibidos correspondían a comisiones e intereses de empréstitos a entidades de derecho público a través de su oficina en Miami ($1.748.493.198) e intereses y comisiones generados por cartas de crédito abiertas sobre el exterior a entidades de derecho público a través de todas las oficinas localizadas en Colombia ($1.054.167.347).

Proyecto de corrección que consecuencialmente implicaba una renta gravable de cero y saldo a favor por valor $215.966.000 correspondiente a los $41.570.000, retenciones del año de 1988, y al anticipo para 1988 de $174.396.000.

La solicitud fue negada por la Administración mediante la Resolución 003 del 5 de diciembre de 1991, en la cual la Administración, estimó:

a) Que de acuerdo con el artículo 12 del Estatuto Tributario la entidad sí estaba gravada sobre tales ingresos.

Los contratos no eran de crédito público externo, y además el manejo contable de la cuenta evidenciaba que la sociedad omitió una diferencia de ingresos en cuantía de

$1.166.481.009.87 y que no era de recibo la explicación de tal diferencia, dada por el revisor fiscal en la hoja de trabajo 7 HT-7, en el sentido de que dicha suma corresponde al valor de comisiones e intereses reconocidos a favor de la sucursal Miami, por parte de la principal de esa sociedad domiciliada en Bogotá, razón por la cual, y en aplicación de los principios contables para efectos de consolidación de estados financieros entre principal y sucursal, en particular lo relativo a cuentas correspondientes o de eliminación, dicho monto no debe ser tomado como ingreso para dicha sucursal.

Como el manejo contable explicado, que llevaba implícita la consecuencia necesaria, el que al haber disminuido parcialmente el monto de los ingresos realizados por la sucursal en Miami, por haber tenido dicha parte origen en un costo incurrido por la principal en Colombia, dicho costo no debe ser incluido como tal ni contable ni fiscalmente por la principal.

b) No era aceptable porque no tenía sentido que el monto total de los costos, efectivamente incurridos por la sucursal en el extranjero de una sociedad colombiana, se vean disminuidos por aquella parte de los costos incurridos por la principal en Colombia y tal como quedó explicado en el punto 10, las cuentas de eliminación del estado de pérdidas y ganancias tanto en la principal en Colombia, como de la sucursal en el extranjero son: En la sucursal del Banco de Miami es una cuenta de ingresos, de naturaleza contable crédito, y la correlativa o de eliminación en la principal del Banco en Colombia es una cuenta de costos de naturaleza contable débito, por lo tanto al efectuar la eliminación de los saldos registrados al 31 de diciembre de 1988 en las cuentas de pérdidas y ganancias entre la sucursal en Miami y la principal en Colombia, las únicas cuentas que se afectaron disminuyéndolas en cuantía de $1.166.173.503.02, eran: en la sucursal de Miami, los ingresos, y en la principal en Colombia la de costos, pero en ningún caso se debe disminuir el valor de los costos totales incurridos por la sucursal de Miami en la mencionada cantidad, pues las cuentas de eliminación o recíprocas para la sucursal de Miami, en la parte de los ingresos, por comisiones e intereses en la suma ya citada, no son ni deben afectar los saldos de las cuentas de costos de la misma sucursal, sino son los saldos por igual valor pero en las cuentas de costos incurridos por la principal en Colombia.

Negó valor probatorio de la certificación expedida el 27 de noviembre de 1991, por el revisor fiscal, segundo suplente, Sr. Juan Daniel Rodríguez Álvarez de la sociedad, no está certificado plenamente toda vez que observado el punto 1, de la misma, no le consta ni afirma los hechos allí anotados, en razón de no haber sido observados y tomados directamente de los documentos que dieron origen a tales operaciones financieras, tal como se expresa, según informe de los auditores externos de la agencia del banco en Miami, dicha afirmación está basada en testimonio de terceros, por informaciones suministradas por otros auditores limitándose a manifestar o comentar que los auditores externos de la agencia del banco en Miami, reportaron una serie de valores, correspondientes a determinados conceptos, sin que en ningún momento esté dando certeza o plena validez a los conceptos y valores allí citados.

Contra dicho acto administrativo la sociedad recurrió en reposición y subsidiariamente en apelación, reiterando la solicitud de reconocimiento de las rentas exentas por tratarse de ingresos por concepto de una operación de crédito público externo.

El recurso de reposición fue resuelto por la Resolución 48017 del 25 de marzo de 1992 con confirmación de la Resolución 008 de 1991, y la apelación con la Resolución 40015 de 1992, en igual sentido, en las cuales consideró la Administración, que la operación realizada no tenía el carácter de operación de crédito público externo y que además, no había observado el Banco, al constituir sucursal en el extranjero, los requisitos exigidos por la ley, de tal suerte que no podía amparándose en una contravención al régimen establecido en el Decreto 444 de 1967 y la Resolución 35 de 1982 de la Junta Monetaria, reclamar beneficios tributarios sobre operaciones ilegales.

LA DEMANDA

En juicio de nulidad y restablecimiento del derecho acudió la sociedad contribuyente ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca al considerar que al expedir los actos acusados, la Administración violó los artículos 120, ordinal 3° y 215 de la Constitución Nacional de 1886, 4o., 29, 363 y 121 de la Constitución Política de 1991; 131 y 132 del Decreto 2053 de 1974; 221, 222, 235 y 267 del Decreto Legislativo 222 de 1983; 14, 107, 110, 128, 140, 144, 148, 149, 220 y 221 del Decreto Legislativo 444 de 1967; 22 del Decreto 2920 de 1982; 3o. literal n) del Decreto Legislativo 1939 de 1986; 2o. y 3o. de la Ley 33 de 1975; 4.1.1.0.3 numerales 15, 22 y 24 del Decreto 1730 de 1991; artículo 1o. de la Ley 33 de 1975; 2o. y 3o. del Decreto 1745 de 1991; 1o., 2o., 4o., 6o., 8o., 11 y siguientes del Decreto 1746 de 1991; 1o., 2o., 4o. y 25 del Decreto 2578 de 1991; Decreto 2160; 32 del Decreto 2503 de 1987; 32, 63, 64, 80, 218, 654, 655 del Decreto 624 de 1989, Resolución 35 de 1982 de la Junta Monetaria, artículo 7o. de la Ley 63 de 1983; 8o. de la Ley 7a. de 1986; 21 de la Ley 43 de 1987; 38 del Código Contencioso Administrativo; los que viola al no aceptar como rentas exentas tales ingresos, por considerar que la Constitución de la agencia de Miami, violó el régimen de cambios internacionales del Decreto 444 de 1967, por cuanto se trataba de una inversión colombiana en el extranjero.

Afirma que suficientemente ha explicado el Banco que no hubo inversión de capital, en la Constitución de la Agencia de Miami y así lo determinó igualmente la Superintendencia Bancaria en documento que se llevó al expediente administrativo y que se refuerza, ahora, con las pruebas que se acompañan a ésta demanda tanto sobre la legislación americana como sobre la constitución del depósito de garantía que exigía el Gobierno Federal de los EE.UU. de América.

Manifiesta que en diciembre de 1982 se constituyó depósito como equivalencia del capital en Flagship Bank por US$2.500.000., luego se cambió por un depósito de la misma naturaleza el 1o. de marzo de 1983 en el Panamerican Bank y el 22 de marzo siguiente la Agencia colocó dicho depósito en el Banco Colpatria en Miami y funcionó

como Agencia Federal y a partir del 1o. de enero de 1984 comenzó a funcionar como Agencia Estatal, es decir, regida por la legislación del Estado de Florida, y como tal, no requería, conforme a la legislación pertinente, ni depósito de garantía, el cual se canceló o devolvió, ni inversión de capital pues se considera que éste es el mismo del Banco Ganadero Colombia, todo lo cual se acredita con la documentación que se acompaña.

Por tanto, considera que no hubo ni ha habido, pues, inversión colombiana en el exterior, por lo que resultan violados, por aplicarlos a situaciones no reguladas por ellos, los artículos del Decreto 444 de 1967, citados en el encabezamiento de este cargo, especialmente el artículo 128 y la Resolución 35 de 1982 de la Junta Monetaria que dice reglamentarlo, pues ellos regulan la inversión en el exterior de capital colombiano y en el caso en estudio tal inversión no ha existido, por lo que, tampoco era necesaria la autorización del Departamento Nacional de Planeación y bastaba solo la autorización de la Superintendencia Bancaria, por lo que resultan nulos los actos demandados.

Afirma, así mismo, que se violaron por indebida aplicación los artículos 32, 80 y 218 que citan en su apoyo los actos demandados, porque ellos no sirven ni para sancionar irregularidades en los libros de contabilidad que se llevaron en 1988, ni para determinar la calidad de rentas exentas o gravables de las que se obtuvieron en 1988, pues sería darles efecto retroactivo, con clara violación de los principios generales y especialmente, del artículo 363 de la Constitución Política, lo que es nueva razón o argumento adicional para afirmar su violación y la nulidad de los actos acusados.

Expresa que la aplicación del artículo 128 del Decreto 444 de 1967 y de la Resolución 35 de 1982 de la Junta Monetaria, ya se vio que resulta ilegal por no regular el caso controvertido, pero, además, la mencionada Resolución, en cuanto pretende reglamentar tal artículo 128, era inconstitucional, per se, desde su expedición, a tenor del artículo 120, ordinal 3o. de la Constitución Política de 1886 que atribuía al Presidente de la República el poder reglamentario de las leyes, y por aplicación de la excepción de inconstitucionalidad consagrado en el artículo 215 de la Constitución Nacional de 1886 y 4o. de la Constitución Política de 1991, es inaplicable, por lo que, es razón adicional para afirmar la nulidad de los actos demandados.

Tampoco podía negarse la Administración a reconocer la renta exenta por las irregularidades contables, porque ellas a lo sumo permitían sancionar por falta de libros, por falta de registro, por no estar al día o por doble contabilidad, pero en cuanto a las normas sobre asientos contables y valoración de balances de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, su incumplimiento y la sanción era de competencia exclusiva de esta entidad.

No podía glosar la tasa de cambio utilizada en el balance consolidado, porque el artículo 32 del Decreto 2160 de 1986, establece como tasa de cambio la vigente en el último día del ejercicio y así lo aprobó la Superintendencia Bancaria.

Alega que la diferencia de $50.948.312.93 que los actos acusados dicen haber encontrado en el balance consolidado a diciembre 31 de 1988, en el cruce por eliminación de las cuentas con la Agencia de Miami con el Banco Ganadero Colombiano, es real, sólo que constituye un error en su elaboración, pero es un error del balance, no de los libros ni de los asientos, y que por lo mismo no alteró los ingresos ni los egresos del ejercicio, ni alteran la renta bruta, líquida, o exenta, que se hace valer en la solicitud de corrección.

Alegó que también la Administración carecía de competencia para vigilar y hacer cumplir las normas sobre régimen de cambios e inversión de capitales en el exterior, porque la competencia la entregó la ley a la prefectura de cambios y que violó las normas de contratación, Decreto 222 de 1983, artículos 221 y 267, que definen qué se entiende por contratos de empréstito por entidades de derecho público.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 2 de mayo de 1994, accedió a las súplicas de la demanda, al considerar que era válido el cargo del actor en el sentido de haber desconocido la Administración las normas cambiarias, porque no hubo inversión de capital en el extranjero como lo determinó la Superintendencia Bancaria, que el depósito en garantía que exigió la legislación americana y que se efectuó en 1982 por US$2.500.000 como equivalencia en el capital de Flagship, se cambió el 1o. de mayo de 1983 por uno de la misma naturaleza en el Panamerican Bank, que el 22 de mayo, la Agencia, lo depositó en el Banco Colpatria de Miami y que el Banco funciona como agencia estatal a partir del 1o. de enero de 1984, por lo cual canceló el depósito por considerar que es el mismo Banco Ganadero de Colombia.

Aceptó el carácter de rentas exentas de las cifras referentes a intereses y comisiones, con base en el informe de los peritos (Fls. 00055 y 00056) y atendiendo a la definición de empréstito, contenida en el Decreto 222 de 1983.

Como al practicar una nueva liquidación, el valor por concepto de impuesto fue cero, ordenó la devolución de las sumas pagadas que se encontraban acreditadas con los recibos que obran en el expediente por valor de $455.413.000.

LAS APELACIONES

El apoderado de la parte actora, apela la sentencia en cuanto ésta ordena la devolución de lo pagado en cuantía de $455.513.000, cuando lo pedido fue de $671.379.000, como consecuencia del valor del impuesto liquidado en cero pesos. Dice que además solicitó el reconocimiento de intereses comerciales moratorios los que envuelven, según la jurisprudencia y la doctrina, la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, esto es la indexación y el interés puro, pues de otra manera el restablecimiento del derecho no sería completo.

La demandada al apelar, cuestiona la sentencia porque en relación con el primer punto no contiene un pronunciamiento acorde con la naturaleza del ingreso que se cuestiona y mucho menos refiere su concordancia con las normas fiscales que regulan su tratamiento.

En su entender no son el dictamen pericial, ni el registro contable los medios para calificar la naturaleza del ingreso y menos lo son, para determinar el derecho a un beneficio fiscal concedido en la ley bajo ciertos parámetros.

Exención que no es procedente ante las irregularidades observadas por las agencias del Gobierno, que la hacen inexistente. Invoca la aplicación del artículo 218 del Estatuto Tributario que fue traído desde el Decreto 2053 de 1974, y al análisis económico realizado en la vía gubernativa.

Cuestiona también la decisión del Tribunal, respecto del segundo punto (exención de interés y comisiones sobre las cartas de crédito) toda vez que la sentencia confunde los conceptos de "empréstito" y crédito externo.

Pide se revoque la sentencia y se denieguen las súplicas de la demanda.

La Procuradora Sexta judicial ante el Tribunal, apela la sentencia al estimar que no son ciertas las aseveraciones del *a-quo,* cuando admite que el Banco Ganadero no invirtió capital colombiano en la constitución de la sociedad en Miami para abrir tal sucursal; que los errores en la contabilidad no inciden en las rentas exentas y cuando da por probada la exención, con fundamento en el oficio enviado por la Superintendencia Bancaria al Banco, el memorando dirigido al Secretario del Departamento Nacional de Planeación y la prueba pericial, ignorando todas las demás pruebas que conforman los antecedentes administrativos que fueron allegados oportunamente al expediente, las cuales permiten deducir que ni ante la jurisdicción, ni en la vía gubernativa, el Banco logró demostrar que la constitución de su agencia en Miami no hubo inversión de capital colombiano, toda vez que no logró demostrar el origen de los recursos con los cuales efectuó el depósito o inversión que argumenta en la demanda.

Alude a la Resolución 4052 de 1982 (Fl. 335 cdno. No. 3), que autoriza al banco para la apertura de la sucursal con un capital asignado de US$2.500.000; la carta 000111 de junio 21 de 1982 del Presidente del banco al Jefe de Inversiones Privados del Departamento Nacional de Planeación, solicitando la aprobación de la inversión, la cual no se cumplió. La carta 1165 de marzo de 1983, dirigida por el Presidente del Banco Ganadero al Gerente General del Banco de la República, el oficio 43591 de 1982 del mismo funcionario al Jefe de Inversiones Privadas del Departamento Nacional de Planeación, en la cual desiste de la solicitud, por cuanto tomó los recursos para equipamiento de Panamá y como capital de trabajo los provenientes de corresponsales extranjeros y captaciones propias de la agencia, el oficio respuesta No. 2372 de diciembre 6 de 1983 del Jefe de Inversiones de Planeación al Banco Ganadero, la comunicación del 9 de junio de 1988 de José Charry Han en donde informa a la

Superintendencia Bancaria de Colombia que el banco Panamá no tiene participación accionaria ni inversión en la agencia de Miami.

La carta del 9 de junio de 1988, en la que un funcionario de la firma auditora internacional le dice a la sociedad Banco Ganadero Miami, que ella es parte integral del Banco Ganadero de Colombia, y aún en el mismo oficio 007624 del 26 de febrero de 1989 (Fls. 222 y 223 cdno. 10) donde se advierte al Banco Ganadero, que es preciso que acredite que los recursos con los cuales constituyó el depósito exigido por el "Comptroller of the Currency" fueron obtenidos de un banco corresponsal, ya que los títulos de depósito a término expedidos por el Banco Ganadero, Agencia Miami, no permiten establecer el hecho. Tampoco son exentos los intereses y comisiones originados en cartas de crédito abiertas sobre el exterior a entidades de derecho público, porque no pueden calificarse como empréstito de carácter externo una operación que no reúne los requisitos del artículo 223 del Decreto 222 de 1983.

Solicita se revoque la sentencia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado de la actora al alegar de conclusión, reitera los argumentos expuestos en el memorial de apelación, relacionados con el derecho a la devolución, la que solicita se ordene por la suma de $671.379.000 y que para el efecto se reforme el No. 3o. de la sentencia, tanto en la cantidad como en la expresión "previas las compensaciones y comprobaciones a que haya lugar" pues la Administración puede acoger una interpretación distinta o alegar incertidumbre. Reitera el derecho al reconocimiento de intereses moratorios, con indexación.

La apoderada de la demandada al alegar de conclusión reitera los argumentos expuestos tanto al contestar la demanda como al apelar los que amplía para demostrar, con base en la investigación administrativa, las irregularidades en las transacciones realizadas por el Banco, la falta de prueba de la procedencia de los ingresos que pretende sean renta exenta, ante la indebida consolidación de los balances.

Se refiere a la valoración de plena prueba que hizo el Tribunal sobre el dictamen pericial por el simple hecho de no haberlo objetado la Administración, sin analizar que el mismo lejos de contradecir la inspección contable administrativa permite llegar a idénticas conclusiones; y sin estimar las restantes pruebas allegadas.

Se opone a la petición de reconocimiento de intereses moratorios, pues no es viable aceptarla dentro del proceso de determinación de impuestos, solo lo es en el caso de una solicitud de devolución de sobrantes, como lo ha reconocido la jurisprudencia.

Igualmente se opone a la solicitud de indexación, presentada con ocasión de la apelación en forma inoportuna.

Pide se revoque la sentencia y se confirme la legalidad de los actos administrativos demandados.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado en esta oportunidad por la Procuradora Séptima Delegada ante la Corporación, solicita la confirmación de la sentencia al estimar que del texto del artículo 218 del Estatuto Tributario se deduce que no son condiciones para la obtención de la exención las de tener en cuenta las circunstancias en que fue establecida la Agencia de Miami por parte del Banco ni las posibles irregularidades, que aunque extrañamente no sean claras respecto de las autorizaciones y demás requisitos pertinentes, tocan con otras autoridades y materias de investigación distintas, y que además, hasta el momento no han sido calificadas de ilegales por parte del organismo competente.

Manifiesta que tributariamente el ámbito de fiscalización, cobija todos los aspectos que inciden en el recaudo que por rentas afectan de cualquier modo los intereses económicos nacionales por el movimiento del mercado de capitales. Sin embargo la creación de una Agencia, definida por el artículo 264 del Código de Comercio como "... establecimiento de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla", y cuya vigilancia está dada por el artículo 266 *ibídem* a autoridades distintas de las fiscales, ni implica inversión de capitales en los términos del artículo 148 del Decreto 444 de 1967, que de todos modos no involucra la transferencia de capital, al autorizar la formación de agencias en otros países, disyuntivamente de las otras actividades de inversión específicas, allí contenidas.

Entonces, para la procedencia de la exención, sólo bastaba con probar la existencia del empréstito, de cuya presencia en autos, da cuenta, ente otros, el documento a folio 91 del cuaderno uno, aunado al dictamen pericial válido como prueba contable, de las respectivas cifras que reflejan los intereses y comisiones discutidos. De otra parte no se puede prestar a confusión lo relativo al empréstito, en si mismo, pues el artículo 218 del Estatuto Tributario no hace distinción alguna en cuanto a su calidad de interno o externo para que el pago de los intereses, comisiones, etc., por él generados, dé lugar a la exención, no siéndole dado al intérprete dado a distinguir (artículo 27 C.C.) y menos ante la claridad que por definición del artículo 222 del Decreto 222 de 1983 se tiene de dicho contrato.

En cuanto concierne a la devolución con intereses alegada por el apelante actor, precisa que obró bien el Tribunal respecto de la contemplada en la sentencia, pues para las demás atinentes a los pagos efectuados por el demandante en oportunidad, deberá serlo a través del procedimiento establecido para el efecto en el Estatuto Tributario.

Considera, por último, que no deben concederse los intereses comerciales reclamados, pues para la Administración la obligación de devolver lo será a partir de la firmeza de la última decisión judicial, que decidirá la controversia originada en la vía gubernativa, no antes.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se advierte, en primer lugar, que la Sala en diversos pronunciamientos ha sostenido en relación con el alcance de las correcciones a las declaraciones tributarias –artículo 589 del Estatuto Tributario–, que respecto a éstas la Administración no tiene atribución distinta a la de negarlas por inobservancia de requisitos de forma, más no por razones de fondo, las cuales son procedentes en la etapa de determinación del tributo; más sin embargo, como éste último es el punto central de la presente *litis* se procede, en consecuencia, a decidir sobre la viabilidad de las reformas introducidas por la actora a su declaración de renta correspondiente al año gravable de 1988.

En efecto, el asunto *sub-lite* lo constituye el análisis del derecho al reconocimiento, como renta exenta de los intereses y comisiones, reclamado por la actora al pretender corregir su declaración tributaria, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 218 del Estatuto Tributario, que dispone:

> "Intereses, comisiones y demás pagos para empréstitos y títulos de deuda externa. El pago por la Nación y demás entidades de derecho público, del principal, intereses, comisiones y demás gastos correspondientes a empréstitos y títulos de deuda externa, estará exentos de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones o gravámenes de carácter nacional."

El artículo transcrito 218 del Estatuto Tributario corresponde al artículo 8o. de la ley 7a. de 1986, cuya expedición tuvo por objeto autorizar unas operaciones de endeudamiento interno y externo ante la situación deficitaria del presupuesto, así:

> "El proyecto de ley que respetuosamente someto a consideración de la presente legislatura ordinaria del Congreso Nacional, tiene un doble propósito, así: de una parte, autorizar los recursos necesarios para complementar el presupuesto de 1986 y, de otra parte, dotar al Ejecutivo de autorizaciones de endeudamiento interno y externo para contratar o garantizar empréstitos destinados a financiar los planes y programas de desarrollo económico y social, durante los próximos años.
>
> "En el primer caso, se trata de recursos de capital que se incorporarán al presupuesto nacional del próximo año; en el segundo, de unas autorizaciones que solo serán objeto de utilización presupuestal si la Nación celebra los respectivos contratos de empréstito para asumir directamente la obligación.
>
> "Con este proyecto se busca que la Administración que se instale el 7 de agosto de 1986 cuente con un presupuesto suficiente para ese ejercicio fiscal, así como con autorizaciones de endeudamiento interno y externo para la obtención de recursos destinados a ejecutar los planes y programas de desarrollo económico y social desde el inicio del cuatrienio".

Al referirse al endeudamiento externo (cupo) menciona la exposición de motivos, no solo al Gobierno, sino a las entidades descentralizadas del orden nacional, del orden municipal y departamental, en los diferentes sectores económicos: Energía, Industria, Minería e Hidrocarburos, refiriéndose expresamente a los endeudamientos de Ecopetrol y Carbocol.

Se infiere entonces, que cuando la norma se refiere a endeudamiento de entidades públicas, tal como precisa el actor, corresponde, las definidas en el entonces Decreto 222 de 1983 en su artículo 267 para el efecto.

Con relación a los beneficios de la exención observa la Sala que en la ponencia para Segundo Debate en la Cámara de Representantes se dice expresamente:

> "Artículo 8. Se trata de una disposición tradicionalmente presentada por el Gobierno Nacional en los proyectos de leyes sobre endeudamiento externo y aprobada por el Congreso, cuyo propósito es el de exenciones de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones o gravámenes de carácter nacional como el de remesas o cualquiera de los pagos que deban realizarse a los acreedores extranjeros por razón de obligaciones asumidas por las entidades públicas en contratos de empréstito y títulos de deuda externa".

Fue voluntad del legislador entonces, exonerar del pago de impuestos los intereses, comisiones y demás erogaciones por empréstitos y títulos de deuda externa.

Por deuda externa, como lo precisó la misma Dirección de Impuestos, debe entenderse aquella financiación que se contrae en el extranjero, cuya amortización afecta la balanza de pagos, y que requiere para el efecto el cumplimiento de las exigencias establecidas en el Decreto 444 de 1967, esto es, esencialmente el registro en la oficina de Cambios del Banco de la República, única manera en que a través de la solicitud de las divisas (licencia de cambio) para el servicio de la deuda, puede afectarse tal balanza de pagos.

De igual manera tratándose de las cartas de crédito abiertas para financiar operaciones de comercio exterior, debidamente autorizadas por la autoridad monetaria, el giro por el servicio correspondiente, previa autorización de la licencia de cambio, afecta el monto de las reservas internacionales y de esta manera queda comprendida dentro de las operaciones de crédito externo.

Es innegable que cuando una sociedad colombiana otorga a una entidad del Estado e incluso a un particular un crédito en moneda extranjera (para importación de bienes o servicios) afecta la balanza de pagos, pues la entidad que otorga el crédito con recursos de sus operaciones en el exterior (servicios, captaciones, etc. o con cargo a reservas autorizadas en divisas) debe responder en esta misma moneda, así el pago de la entidad deudora se reciba en pesos, según el cambio oficial, y no en divisas.

Observa la Sala que en ningún momento la Administración cuestiona la existencia de los ingresos declarados, ni la naturaleza o procedencia de los mismos, esto es, que corresponden a intereses y comisiones por concepto de deuda pública externa, ni que ellos no hubieran sido recibidos de las entidades de derecho público.

Hecho que aparece acreditado mediante la certificación dada por el revisor fiscal del Banco, (Fls. 1328 y 1329, antecedentes, y 151 y 152 cuaderno principal).

Tampoco cuestiona que tales créditos no se hayan registrado en la oficina de Cambios del Banco de la República, o que no se hayan tramitado las licencias de cambio o legalizaciones exigidas por la transferencia de dichos pagos mediante sistemas distintos del giro, solo objetó la solicitud de reconocimiento de su carácter exento, considerando en primer lugar, que tales ingresos eran gravables para el Banco en virtud de lo dispuesto en el artículo 12 del Estatuto Tributario, norma que si bien determina el gravamen sobre la renta mundial para las asociaciones colombianas, no contradice en manera alguna el carácter de exento de algunos ingresos (sin distinción de la fuente).

En segundo lugar, cuestiona el manejo contable de tales ingresos, especialmente, al efectuar la consolidación de los estados financieros (balance general consolidado) presentados ante la Superintendencia Bancaria, al encontrar que al revisar las cifras relativas a ingresos (Renglón 3) comisiones por operaciones en moneda legal, ingresos por intereses en moneda legal (Renglón 6), e ingresos varios (Renglón 11) sumaban $4.500.017.934.81 y se presentaba una diferencia de $1.166.481.009.87, para no admitir la explicación dada por la sociedad en el sentido de que por corresponder tal cifra a intereses y comisiones reconocidas por el Banco a su sucursal, en aplicación de los principios contables, al consolidar no debían tomarse como ingresos y tampoco como costos del Banco Ganadero, razón por la cual también se suprimieran al consolidar los costos del ejercicio.

Proceder que contrariamente a lo señalado por la Administración es correcto, en razón de la unidad jurídica que establece el Código de Comercio y aún la legislación tributaria para efectos de imposición, como quiera que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es solo el Banco Ganadero en Colombia, independientemente de las sucursales y agencias que tenga en el país o en el exterior.

Además el hecho de una contabilización incorrecta no afecta el carácter de exento o gravable que le de la ley tributaria al ingreso, independientemente de que si se configura una irregularidad contable frente a las normas tributarias, pueda la Administración de Impuestos imponer la sanción pertinente.

Tampoco se afecta tal carácter de renta exenta, por la circunstancia de que la apertura de la sucursal extranjera posiblemente se haya efectuado con contravención a las normas que regulan el régimen de inversión colombiana en el exterior (Decreto 444 de 1967), pues si bien es cierto que tal infracción es censurable por parte del

organismo correspondiente (entonces la Superintendencia del Control de Cambios) de tal hecho no puede inferirse la variación del carácter de exento por gravable, del ingreso, pues tal consecuencia no la prevé la ley como pena.

Distinto hubiera sido que tales intereses y comisiones no correspondieran a operaciones de crédito público externo y que se hubieran disfrazado por esta modalidad, a efecto de obtener la exención, para lo cual indudablemente se hubiera requerido del concurso de las entidades públicas beneficiarias del crédito.

No resulta procedente la aseveración de la señora apoderada de la demandada, cuando afirma que la exención es inexistente porque tuvo una causa ilícita, porque, por una parte, la exención está establecida en la ley, es decir, tiene su causa legítima en ella y por lo tanto no es ilícita, como tampoco lo son los contratos que dieron origen al pago de intereses y comisiones, celebrados con entidades del sector público, los cuales se presume, tienen objeto y causa lícita. Que comprenden deuda pública externa, lo confirma el Jefe de la División de Contabilidad Nacional de la Contraloría General de la República con el listado enviado a solicitud de la Administración (Fls. 1190 y 1319 cdno. No. 8) en donde figura la deuda con el Banco Ganadero.

No encuentra así la Sala fundamento legal para revocar en este punto la sentencia apelada.

Con relación a la petición del actor en el sentido de que se revoque la sentencia para que se ordene la devolución en cuantía de $671.000.000 ML., puesto que al aceptar la corrección el valor a pagar por concepto de impuesto es de cero, no la encuentra procedente la Sala porque de conformidad con el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, en virtud de la acción interpuesta puede pedirse la devolución de lo pagado indebidamente, para lo cual es indispensable acreditar que evidentemente se pagaron sumas a la Administración o que el dinero se depositó.

Analizados los diferentes cuadernos que integran el proceso, observa la Sala que fuera de los recibos de pago que anota el *a-quo* (Fl. 85 a 88), no aparece ningún otro documento que acredite haber efectuado otros pagos diferentes, bien por concepto de retención o bien por concepto de anticipo, y aún cuando así lo alega el actor, no acompaña documento alguno que acredite tales pagos por anticipos y retención.

No puede reconocerse intereses, porque los intereses comerciales se prevén únicamente en el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo para las cantidades líquidas reconocidas en la sentencia, como claramente allí se precisa.

Tampoco encuentra la Sala que la sociedad actora hubiera formulado, conjuntamente con la solicitud de aceptación de la corrección del denuncio tributario la solicitud de devolución del saldo a favor, de manera tal que le permitiera a la Administración analizar la realidad del mismo, y que al no haberlo hecho no es procedente el reconocimiento de intereses moratorios conforme al Estatuto Tributario.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia proferida el 2 de mayo de 1994 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el juicio 9165.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

RAFAEL ARENAS ÁNGEL
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

JUNTA METROPOLITANA DEL VALLE DE ABURRÁ-Facultades/**SERVICIO PÚBLICO**-Prestación/**ÁREA METROPOLITANA/SISTEMA DE VALORIZACIÓN**

Respecto de la competencia que con fundamento en los artículos 1o. a 6o. del decreto 3104 de 1979, tiene la Junta Metropolitana del Valle de Aburrá para utilizar el sistema de contribución de valorización para la prestación de servicios públicos de dos o más municipios comprendidos dentro del área, se tiene que el Decreto 3104 de 1979 expedido por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 61 de 1978, se dictaron las normas para la organización y funcionamiento de las áreas metropolitanas y allí se previó en los artículos 3° y especialmente en el 6o. numeral 3o. su competencia en materia de contribución de valorización. Además de este decreto el Decreto 1306 de 1980 reglamentario del artículo 3o. de la Ley 61 de 1978, sobre planes integrales de desarrollo artículo 6o. numeral 11 y el artículo 9o. de la Ley 30 de 1969 contienen disposiciones que en igual sentido habilitó a las Juntas Metropolitanas para utilizar el sistema de valorización sin que resulte válido el código de nulidad de los actos acusados expedidos con fundamento en estas normas, al considerarlas violatorias del artículo 9o. de la Ley 61 de 1978.

CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Requisitos/**PROPIEDAD DE PREDIOS**-Participación/**PRUEBA INNECESARIA/HECHO NOTORIO**

Para votar la contribución por valorización la ley prevé la citación y la participación de los propietarios de predios dentro de la zona de influencia de la obra a ejecutarse por este sistema, no puede afirmarse que se cumple

con tales exigencias cuando solo con posterioridad a la ejecución de las obras se cita a los propietarios de la zona de influencia para la contribución. Si la posición del actor es la de no haberse dado cumplimiento a las exigencias previas de ley para votar, y decretar y derramar el gravamen de valorización, correspondía a la administración ante tal afirmación de carácter indefinido probar que sí se dio cumplimiento a tales requisitos. No podía el Tribunal exigir una prueba en tal sentido en virtud de lo dispuesto por el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil que enseña en su inciso 2° que: "Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba".

DECRETACIÓN DE OBRA DE VALORIZACIÓN/DISTRIBUCIÓN DE COSTOS DE VALORIZACIÓN/CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Requisitos

El procedimiento utilizado para la distribución de la valorización no se ajustó al señalado en el Acuerdo 11 de 1981 invocado por el INVAL que en su título II y III regulan lo concerniente a la decretación, distribución y ejecución de las etapas de distribución. Esencialmente la intervención de los propietarios, antes de iniciar la elaboración del presupuesto de ella, para que participen a través de representantes en la formación del presupuesto, la distribución de la contribución y en la vigilancia de la inversión de los fondos (artículo 18) y por lo tanto se desconocieron las normas pertinentes. Tampoco puede pretenderse que se cumple con el resultado de citación previa de los interesados cuando citados inicialmente aquellos propietarios de inmuebles de la zona de influencia, ésta por cualquier razón se modifica para extenderla, pues es evidente que los propietarios que inicialmente no fueron citados tienen representante elegido por ellos, para efectos de la valorización.

CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Requisitos/**OBRA DE INTERÉS PÚBLICO**

Si bien es cierto que el gravamen de valorización, que el artículo 3o. de la Ley 25 de 1921 estableció como impuesto directo sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local se hizo extensivo en virtud del decreto 1604 de 1966 a todas las obras de interés público que ejecuten la Nación, los Departamentos, el Distrito Especial de Bogotá, los Municipios o cualquier otra entidad de derecho público y que tal artículo quedó compilado en el artículo 234 del Decreto 1333 de 1986 también lo es que determina en su artículo 9o. (hoy artículo 236 del Código de Régimen Municipal). Indica tal norma que para gravar un predio con la contribución de valorización es indispensable que éste reciba efectivamente un beneficio real, bien sea local o general, y para

estimarlo es necesario entonces analizar con criterio objetivo la naturaleza de la obra ejecutada, su carácter de interés público, local o general, y determinar el acceso, uso y disfrute, directo o indirecto, que en la misma tengan los predios demarcados en la zona de influencia.

CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Factores/**CONTRIBUCIÓN DE DESARROLLO MUNICIPAL**

La contribución de valorización es una obligación fiscal a cargo de los dueños de las propiedades raíces beneficiados con la ejecución de una determinada obra, para cuya determinación debe tenerse en cuenta, siempre consultando la Ley respectiva, los diferentes factores que puedan considerarse como determinantes para su cuantificación sin que sea posible tomar en cuenta factores potenciales por el supuesto cambio de uso de la tierra (residencial o agrícola por urbanización), pues el concepto futurista no puede ser factor determinante en el momento actual de la liquidación del gravamen. Si bien el cambio de uso de la tierra, o la decisión administrativa que al respecto se adopte, en la medida que produzca una plusvalía, es hecho generador de un tributo distinto, cual es el de la contribución de desarrollo municipal de que tratan los artículos 106 a 111 de la Ley 9a. de 1989, que en alguna manera puede confundirse con el de la contribución de valorización.

Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 6024. Actor: **PEDRO JAVIER SOTO SIERRA, JESÚS ACOSTA ZAPATA, GUSTAV LOHLE, LEONOR AÍDA CORREDOR DE LOHLE, MARTHA LUISA SALDARRIAGA VDA. DE VÁSQUEZ, MARY FRANCO GALLEGO, FRANCISCO ROMÁN ACOSTA Y COMERCIAL LIGIA DE RICHARD Y CÍA. S. EN C.** Apelación de la sentencia del 13 de octubre de 1994. Tribunal Administrativo de Antioquia. Juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra las Resoluciones Nos. 12 de junio 17 de 1987 y 15 del 15 de abril de 1988 de la Junta Directiva del Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín - INVAL. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de los actores contra la sentencia del 13 de octubre de 1994, denegatoria de las súplicas de la demanda, en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho intentado por los señores **PEDRO JAVIER SOTO SIERRA, JESÚS ACOSTA ZAPATA, GUSTAV LOHLE, LEONOR AÍDA CORREDOR DE LOHLE, MARTA LUISA SALDARRIAGA Vda. DE VÁSQUEZ, MARY FRANCO GALLEGO, FRANCISCO ROMÁN ACOSTA Y COMERCIAL LIGIA DE RICHARD Y CÍA S. en**

C., contra las Resoluciones Nos. 12 del 17 de junio de 1987, mediante la cual la Junta Directiva del Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín distribuyó la contribución de valorización a cargo de los propietarios beneficiados con la obra Metropolitana No. 6, Municipio de la Estrella y la No. 15 de abril 15 de 1988 que decidió el recurso de reposición.

ANTECEDENTES

Mediante el contrato No. IDJ-7885/19 de octubre 3 de 1984 el INVAL de Medellín se obligó para con el Municipio de La Estrella a construir las obras necesarias y a prestarle el servicio de agua potable y alcantarillado. Así mismo el Municipio autorizó a las Empresas Públicas para contratar con el INVAL, los estudios necesarios para determinar la contribución de valorización en las áreas beneficiadas con las obras y efectuar su derrame. Obra que se decretó en la Resolución 10 de 1986.

Mediante la Resolución 12 del 17 de junio de 1987 (Fls. 14 a 17 cdno. ppal.) la Junta Directiva del Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín aprobó la liquidación de las contribuciones de valorización de la obra Metropolitana No. 6, a cargo de los propietarios de inmuebles beneficiados, de conformidad con los cuadros aprobados por el INVAL, previo el plazo y la forma y condiciones de pago.

Contra dicha resolución los actores, recurrieron en reposición alegando la improcedencia del gravamen impuesto sobre sus inmuebles, porque estos no se beneficiaron con la obra pública de acueducto y alcantarillado.

Además, la obra ejecutada no era de aquellas que pudieran cobrarse por el sistema de contribución por valorización, porque ella era solamente una inversión del ente público, que incrementó su patrimonio personal y no un gasto.

Inversión que el establecimiento autónomo ejecutó en el municipio de La Estrella, y que fue apenas la consecuencia natural del privilegio que tiene el organismo descentralizado de administrar algunos servicios públicos, entre ellos el de acueducto y el de alcantarillado, para dar a este servicio público, la forma de explotación económica que dicho establecimiento siempre le ha dado y que, antes de su nacimiento, le deba el propio municipio de Medellín. Es entonces apenas natural, lógico y elemental que, quien tiene el privilegio del suministro, a título oneroso, debe, procurarse sus propias instalaciones. Si para proveer del servicio de acueducto, a los usuarios, como es apenas obvio, se requiere, además del tanque de abastecimiento y almacenamiento del líquido, la construcción y extensión de una red que, primero haga posible, al usuario, el suministro y luego, reciba los sobrantes (aguas residuales, sanitarias, sobrantes o negras), para conducirlas a su lugar de origen o a otro; es a dicho proceder a quien corresponde asumir tales costos.

De ahí la razón de la percepción de la tasa por parte de quien hace el suministro, como contraprestación por el servicio que se usa efectivamente; no es superfluo

afirmar, que en Colombia no está establecida la obligación legal de ser usuario de los servicios públicos que administra y suministra el Estado, en alguna de las formas de su manifestación ante la comunidad de los habitantes del territorio.

En síntesis: el valor invertido por el establecimiento autónomo "Empresas Públicas de Medellín", con el fin de hacer posible, a quienes lo decidan, el abastecimiento del servicio público de acueducto y alcantarillado, no constituye la realización de una obra o de un trabajo de interés público que se incorpora a los bienes de dominio público, sino que son inversiones llamadas a incrementar los bienes fiscales del establecimiento; tales inversiones no pueden ser recuperadas por el sistema de contribución de valorización. Anota que cuando el municipio de Medellín, rectifica y en canal artificial conduce las aguas –bien de dominio público– lo mismo que cuando abre vías o mejora las especificaciones de las existentes, construye caminos, plazas y puentes, no incrementa su patrimonio ni lo hace para procurarse ingresos mediante la explotación económica de sus obras.

El recurso fue fallado mediante la Resolución 15 de abril 15 de 1988 que negó la reposición de la Resolución 12 de junio de 1987.

LA DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Antioquia, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, acudieron los actores al estimar que con la expedición de los actos acusados se violaron la Ley 25 de 1921 artículo 3o., Ley 4a. de 1913 artículo 178; Decreto Legislativo 1604 de 1966 (Ley 48 de 1968), artículo 1o., Ley 57 de 1985, artículo 1o.

Porque la Ley 25 de 1921, en su artículo 1o. estableció el tributo de valorización como gravamen directo y lo hizo consistir "en una contribución sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local."

La Ley 4a. de 1913, artículo 178, vigente como Código de Régimen Político y Municipal, cuando el Concejo Municipal de Medellín aprobó el Acuerdo 39 de 1981, creador del INVAL, establecía que un Acuerdo, para que principie su observancia, se publica por bando y en el periódico oficial del Municipio si lo hay.

Si bien el Decreto Legislativo 1604 de 1966, cuyas normas fueron adoptadas como permanentes en la Ley 48 de 1968, en su artículo 1o., luego de hacer mención expresa del artículo 3o. de la Ley 25 de 1921, amplió el campo de aplicación de la contribución, haciéndola extensiva a todas las obras de interés público, estableció: "... y que beneficien a la propiedad inmueble..."

La Ley 57 de 1985, "Por la cual se ordena la publicación de los actos y documentos oficiales", en su artículo 1o. desarrolla la necesidad de la publicación de los actos gubernamentales y administrativos", y los demás que según la ley deban publicarse para que produzcan efectos jurídicos.

El trabajo público ejecutado en el perímetro urbano del Municipio de La Estrella, por las Empresas Públicas de Medellín, es el equivalente a una actividad de sostenimiento, conservación, mantenimiento de unos bienes fiscales que pertenecen a la entidad de derecho público y cuya administración, temporal, ha sido encomendada al establecimiento público autónomo.

Alega que realizada la obra dejó a los bienes inmuebles de quienes integran la parte demandante, como los encontró, esto es, sin alcanzarlos con el requisito *"ad validitatem"*, del beneficio, y que, la contribución de valorización es, en Colombia, el ahorro forzado, la cuota de reembolso, el aporte obligatorio, la contraprestación económica, que los propietarios de los predios tienen la obligación de entregar a la entidad administrativa cuando realiza la obra que incrementa el valor comercial de sus bienes raíces, sin exigirles a los sujetos pasivos, inversión o gasto particular alguno para que el beneficio sea tal.

Además se violaron la Ley 1a. de 1943, en su artículo 22, porque los representantes de propietarios no tuvieron la oportunidad legal de intervenir en la elaboración del presupuesto, pues cuando fueron elegidos, y el gasto se había efectuado.

Era incompetente el INVAL para decretar la valorización porque la Ley 61 de 1978 "Ley orgánica del desarrollo urbano", y "registro legal" del nacimiento de las áreas metropolitanas, en ninguno de sus 13 artículos, hace siquiera mención del uso del sistema de contribución de valorización, para la mejor administración o prestación de los servicios públicos, de dos o más municipios comprendidos dentro del área; antes bien, en forma expresa esta ley, al otorgar al Presidente de la República, facultades extraordinarias, previó, como limitación en su ejercicio, en el literal a) de su artículo 9o. que: "En las disposiciones que se adopten no se impondrán ni aumentarán gravámenes, contribuciones, ni tasas". Contrariando esta expresa prohibición, el Decreto 3104 de 1979 "por el cual se dictan normas para la organización y funcionamiento de las áreas metropolitanas", en el artículo 6o. numeral 3, literales a), b) y c), lo mismo que el Decreto 1306 de 1980 "por el cual se reglamentan el artículo 3o. de la Ley 61 de 1978, sobre planes integrales de desarrollo y, el artículo 9o. de la Ley 30 de 1969", en su artículo 6o. numeral 11 y, artículo 11, numeral 2, aparte III, contienen disposiciones que pugnan con la expresa prohibición del artículo 9o. de la Ley 61 de 1978; en síntesis, en estricto derecho, las Juntas de áreas metropolitanas nada tienen que ver con el sistema de contribución y, por lo mismo, resulta extralegal según la Ley 61 de 1978, artículo 9o. literal a), que tengan estatuto de valorización, como la del Valle del Aburrá.

Además el Decreto Acuerdo 636 de 1981, expedido por el Alcalde de Medellín, en ejercicio de las facultades otorgadas por el Concejo Municipal en el Acuerdo 39 del mismo año, creador del INVAL, que aparece citado en la Resolución que decidió el recurso de reposición, no es legalmente observable por los administrados, ya que, sin el requisito de la previa publicación, se dispuso en su artículo final que empieza a regir

en la fecha de su sanción ejecutiva (sic), Cuando debió ser publicado por bando e inserto en la Crónica Municipal, de Medellín.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia desestimó las súplicas de la demanda al considerar que los cargos de falta de competencia, expedición irregular, violación del derecho de defensa e ilegalidad relativa al objeto de los actos administrativos como a los fundamentos del gravamen de valorización, no alcanzaron a desvirtuar la presunción de legalidad que favorece a dichos actos administrativos, porque en cuanto a la incompetencia se refiere, debía consultarse el Decreto 3104 de 1979, artículos 1o. y 6o., según los cuales las obras a que se ha hecho referencia están comprendidas dentro de los objetivos de las Áreas Metropolitanas, y, en concordancia con el artículo 15 *ibídem,* está permitido, para el caso *sub-júdice,* aplicar el sistema de valorización.

El Decreto 1333 de 1986, vigente a la sazón, encomienda a la Juntas Metropolitanas, por medio de acuerdos metropolitanos, cumplir con algunas funciones relativas a la contribución de valorización, entre ellas, "Dictar el estatuto general para establecer, distribuir, ejecutar, recaudar y liquidar las obras de valorización de carácter metropolitano y definir las autoridades encargadas de su aplicación" (artículo 354, numeral 3, literal a), y "Definir las obras cuya ejecución deba realizarse por el sistema de contribución de valorización y acordar su ejecución directamente o por intermedio de otras entidades" (artículo 354, numeral 3, literal c).

Además el Decreto 1333 de 1986, establece que la contribución de valorización de que trata la Ley 25 de 1921 y el Decreto 1604 de 1966 es aplicable a todas las obras públicas que ejecute en el área metropolitana y con sujeción al estatuto que para el efecto dicte la Junta Metropolitana (artíulo 364). Y además, el artículo 371 de ese mismo Decreto, declaró de utilidad pública o de interés social, las obras y acciones necesarias para la ejecución de planes de desarrollo urbano y la construcción de reservas para futuras expansiones de las ciudades, o para la protección del sistema ecológico, dispuesto por las autoridades competentes del Área Metropolitana.

De otra parte, era preciso mencionar que el Decreto 636 de 1981, estatuto orgánico del Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín –INVAL–, expedido por el Alcalde del Municipio de Medellín en ejercicio de las facultades que le fueron conferidas por el Concejo Municipal, en su artículo 4o. prescribe como objeto de dicho establecimiento la ejecución directa, mediante contratación o delegación administrativa, de toda clase de obras de interés público y lo encarga de distribuir, recaudar, administrar e invertir la contribución de valorización en el Municipio de Medellín, lo que significa que la ejecución de la Obra Metropolitana No. 6 ya descrita –sobre acueducto y alcantarillado– podría ser contratada legalmente con las Empresas Públicas de Medellín y cobrando su beneficio por el sistema de valorización.

En cuanto a la discusión de fondo que tiene por objeto determinar si procede, o no, la aplicación de la contribución de valorización a las obras que motivaron los actos administrativos que dieron origen a la demanda, recuerda que la contribución de valorización, según el artículo 3o. de la Ley 25 de 1921, se impone sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local. Y que el Decreto 1604 de 1966, cuyas normas fueron adoptadas como permanentes por la Ley 48 de 1968, luego de hacer mención expresa del artículo 3o. de la Ley 25 de 1921, amplió el campo de aplicación de la contribución, haciéndola extensiva a todas las obras de interés público que ejecuten las entidades territoriales o cualquiera otra entidad de derecho público, y que beneficien a la propiedad inmueble.

Resalta con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado del 27 de agosto de 1993, Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, que el mencionado Decreto 1604 de 1966, implica la consagración de un criterio nuevo y mucho más amplio, ya que se refiere a las obras de interés público general (no local), las cuales interesan a toda la comunidad y la benefician en mayor o menor grado, tal como sucede con las grandes obras públicas de amplia cobertura, entre las cuales se enmarca la Obra Metropolitana No. 6 del Municipio de La Estrella que constituye el punto central del caso en estudio.

Criterio nuevo que implicó una ampliación del concepto tradicional del beneficio de la propiedad inmueble, la cual dejó de referirse exclusivamente al mayor valor que recibiera el predio o plusvalía, para tener en cuenta, además, el concepto genérico de beneficio que produzca la obra, sin hacer referencia exclusiva al valor económico.

Concluyó, acudiendo a la prueba testimonial, folios 417 a 424, que no podía desconocerse que los predios de los demandantes sí se beneficiaron con las obras ejecutadas por Empresas Públicas en el Municipio de La Estrella, pues por el solo hecho de tener una "disponibilidad de agua potable", así no se haya realizado la conexión domiciliaria que permita efectivamente acceder al recurso, los terrenos adquieren un mayor valor. Esos predios, que no podían ser surtidos con el viejo sistema del Municipio de La Estrella, se beneficiarán con las nuevas obras por quedar dentro de la cota de servicio de los tanques construidos en el programa. Consideró además, que cuando se ejecutan trabajos en los cuales se mejora la calidad de los servicios, "era muy probable" que por ese hecho se incrementara también el valor de los predios.

LA APELACIÓN

Al interponer y sustentar el recurso de apelación el apoderado de los actores, luego de reiterar los argumentos expuestos en la demanda sobre la violación de las normas allí indicadas, expresa que no es, como afirma el Tribunal, que en los 13 artículos de la Ley 61 de 1978, no se mencione el uso del sistema de contribución de valorización, como si así estuviera escrito en la demanda, cuando en ésta hace énfasis sobre el

artículo 9°, que enseña que: "en las disposiciones que se adopten no se impondrán ni aumentarán gravámenes, contribuciones ni tasas" y en consecuencia, ante una norma legal tan claramente escrita, sobresale la violación que a tal disposición hace el Decreto 3104 de 1979.

Dice que no es cierto que alegue ilegalidad relativa al objeto del contrato, porque la acusación de ilegalidad de los actos administrativos acusados, no tiene relación alguna, de causa a efecto, con el hecho de que las normas del Decreto 1604 de 1966 extendieran el radio de acción, a lo denominado allí interés público general, en sustitución del interés público local que, hasta entonces, tuvieron las obras susceptibles de ser construidas con fundamento en la legislación sobre contribución de valorización en Colombia, sino que una evidente, como lo escribe la Sección, que hasta cada uno de los predios de quienes integran la parte demandante, "no llegó la obra"; y por lo mismo, tampoco pudo alcanzar el beneficio.

Alega que la Ley 61 de 1978, anterior al Decreto 3104 de 1979, dispuso que, "en las disposiciones que se adopten no se impondrán ni aumentarán gravámenes, contribuciones, ni tasas" y que ante las normas sobre hermenéutica, en el derecho colombiano, estima superfluo extenderse en inútiles consideraciones, ante esta Corporación.

Afirmación que hace extensiva a la invocación que del Decreto 1333 de 1986, hace el Tribunal en su sentencia, para que su opinión así expresada encaje, armónicamente, dentro de la sentencia universal, según la cual, donde hay la misma razón, debe haber la misma disposición.

A su juicio, si bien es cierta la declaración de utilidad pública o de interés social, para las obras y acciones a las cuales se refiere el artículo 371 del Código de Régimen Municipal y, la cita que en él se hace, del artículo 11 de la Ley 61 de 1978, nada absolutamente nada, tiene que ver con la prohibición expresada por el legislador en el artículo 9o. de la misma; por esta razón, no puede invocarse, válidamente en esta oportunidad. A las áreas metropolitanas, no se les prohibió, por la Ley 61 de 1978, satisfacer la utilidad pública o el interés social, mediante la ejecución de obras o de trabajos públicos; se les prohibió sí, expresamente, en el artículo 9o. de la Ley 61 de 1978, imponer y aumentar: gravámenes, contribuciones y tasas. Esto significa que, si realizan tales obras o trabajos, han de costearlas con los ingresos ordinarios de las mismas áreas.

También significa esto que, a los municipios integrados en áreas metropolitanas, se les respetó el derecho de establecer o aumentar: los gravámenes, contribuciones y tasas, por la vía regular de sus Concejos, porque tampoco existen en Colombia, más que Concejos Municipales, que no metropolitanos.

Es equivocada la consideración y conclusión que hace parte de la sentencia, objeto material del recurso, según la cual, el Decreto-Acuerdo 636 de 1981, expedido por el

Alcalde de Medellín, constituye el fundamento para concluir, que la ejecución de la Obra Metropolitana No. 6, sobre acueducto y alcantarillado, podía "ser contratada legalmente con Empresas Públicas de Medellín y cobrado su beneficio por el sistema de Valorización". Es errada la consideración del Tribunal que, con la transcripción del artículo 4o. del nombrado Decreto-Acuerdo, justifica su conclusión, no obstante que la norma citada advierte, como es apenas natural que lo haga, que el objeto del Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín –INVAL– es para ser desarrollado en el Municipio de Medellín, sin reparar que, la obra la ejecutó Empresas Públicas de Medellín para el Municipio de La Estrella y no para el de Medellín.

Acusa al Tribunal de no haber practicado las pruebas pedidas en la demanda. Explica que están ausentes del expediente, y por lo mismo, del proceso copias de documentos que recogieron los acuerdos de voluntades, entre el Municipio de La Estrella y Empresas Públicas de Medellín, como los consumados entre el establecimiento público y el Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín –INVAL–, que tienen relación de causa a efecto, con la realización o ejecución del trabajo público, que fue convertido arbitrariamente, en la Obra Metropolitana No. 6, de valorización, que ha servido de causa a la controversia.

Califica de censurable la conducta asumida por los funcionarios de Empresas Públicas de Medellín, que tenían a su cargo el deber de acatar la orden del Tribunal, de expedir copias, y que no lo hicieron. También faltó a su deber el Tribunal, cuando decidió pronunciar la sentencia materia del recurso, pues a sabiendas de que sus ordenes no fueron acatadas por los funcionarios del establecimiento; debió utilizar los medios legales, para hacerse obedecer.

Concluye que la nombrada Obra Metropolitana No. 6, decretada y distribuida por el INVAL, arbitrariamente, no corresponde a trabajo público alguno, ejecutado por el Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín; su ejecución la consumó, para el Municipio de La Estrella, el establecimiento público Empresas Públicas de Medellín, como consecuencia de un contrato que celebraron las dos personas de derecho administrativo, por un precio.

Alega que el beneficio es la piedra filosofal sobre la cual se asienta en Colombia la legalidad y la eficacia de la contribución de valorización, beneficio que debe ser real y no figurado; no es suficiente que un predio esté comprendido dentro de la llamada zona de influencia de una obra para que pueda predicarse el incremento de un valor real, que es básicamente el parámetro que justifica la liquidación de la contribución en el ámbito urbano, como suele ser en el rural el incremento de la productividad.

Acusa, que si bien el Tribunal practicó la inspección judicial solicitada y que ésta fue realizada por los peritos designados para el efecto, quienes determinaron a través de su dictamen que los predios de las demandadas no recibieron beneficio alguno

atribuible por la ejecución de los trabajos llamados "Obra Metropolitana No. 6", ante la objeción por error grave formulada por la demandada, jamás se aclaró ni practicó nuevo dictamen.

Solo se limitó el Tribunal a recepcionar el testimonio pedido por la demandada, de personas que por estar vinculadas al servicio de las Empresas Públicas de Medellín como contratistas de la misma obra o como asalariados, no eran testigos idóneos, desconociendo la tacha que oportunamente formuló la parte actora, sobre la cual no se pronunció previamente, violando así el artículo 238 del Código de Procedimiento Civil y demás normas concordantes, pues sobre tal situación solo vino a pronunciarse mediante auto del 17 de noviembre de 1992 así: "la manifestación que hace el señor apoderado de la parte demandante a folios 425 y 426, será considerada en su respectiva oportunidad". Y que aún está pendiente la llegada de esa oportunidad, no obstante haberse puesto fin a la primera instancia procesal, con la sentencia.

Señala que por carencia de interés, o por negligencia, la actuación de los nuevos auxiliares de la justicia designados para atender la objeción de error grave, propuesta por la apoderada del INVAL, al dictamen de los primeros peritos no se cumplió pues ni siquiera hubo posesión de los nuevos auxiliares; y que fatigado de ir, varias veces a la semana, a la Secretaría del Tribunal, para obtener siempre la misma respuesta de los funcionarios, según la cual, la inactividad era la característica del proceso, decidió, el 12 de julio del año pasado, preguntar por escrito al Magistrado, en qué etapa procesal estaba el negocio y que su respuesta, esta vez, no se hizo esperar; al siguiente día, fue expedido el auto por medio del cual se ordenó el traslado a las partes para alegar de conclusión.

De esta manera el único dictamen pericial, rendido por idóneos auxiliares de la justicia, que no alcanzó a ser desvirtuado dentro de la objeción por error grave, y que fue ampliamente favorable a la parte demandante; en actitud inexplicable no fue tomado en cuenta por el Tribunal Judicial que no se refirió a la presentación del trabajo mismo por los peritos, y al comportarse así, actuó como si tal prueba no hubiera tenido lugar dentro del proceso.

Señala como síntesis de sus planteamientos:

1.- Las Áreas Metropolitanas, no pueden imponer ni aumentar: gravámenes, contribuciones, ni tasas, en las disposiciones que adopten. (art. 9 Ley 61 de 1978).

2.- El Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín –INVAL– carece de toda facultad legal para haber creado los actos administrativos cuya declaración de nulidad se ha demandado.

3.- Decretar, como lo hizo el INVAL la ejecución de la obra denominada "disponibilidad del servicio de acueducto" y alcantarillado de las Empresas Públicas de Medellín, en el Municipio de La Estrella, constituye una falsedad, un fraude a la

opinión pública, porque el Instituto no fue el ejecutor de la obra, que ya estaba ejecutada, en desarrollo de contrato que celebraron Empresas Públicas de Medellín y el Municipio de La Estrella, desde 1984.

4.- Legalmente, el INVAL, no puede expedir los actos administrativos acusados aquí, válidamente, con el único fundamento de administrar un recaudo de la contribución que corresponde hacerlo, directamente, al Municipio de La Estrella, como dueño de la obra, supuesta la legalidad de su actuación.

5.- Empresas Públicas de Medellín, carece de autoridad legal para imponer, contractualmente, al Municipio de La Estrella la obligación de acordar con el INVAL u otra institución similar, la aplicación del sistema de contribución de valorización, por causa de una obra ajena, ejecutada en territorio distinto del Municipio de Medellín.

6.- También, Empresas Públicas de Medellín, carece de autoridad legal para celebrar contratos con el INVAL, si el objeto del contrato es la utilización del sistema de contribución de valorización por obra no ejecutada por el INVAL y tampoco ejecutada dentro del territorio municipal de Medellín.

7.- Los predios de los demandados, asimilados a contribuyentes de valorización no recibieron beneficio alguno atribuible a la ejecución de una obra que se ha llamado metropolitana 6, conclusión adoptada como consecuencia del dictamen pericial rendido por auxiliares de a justicia, dentro del proceso, que no fue desvirtuado.

8.- El trabajo público ejecutado por Empresas Públicas de Medellín, para el Municipio de La Estella corresponde técnicamente a una labor de mantenimiento o conservación de un bien fiscal, propiedad del Municipio, con el cual se prestan servicios públicos de acueducto y alcantarillado, hoy, por administración temporal contratada con Empresas Públicas de Medellín y las actividades de conservación, mantenimiento, sostenimiento, ni de bienes fiscales ni de obras públicas constituyen, válidamente, obras susceptibles de liquidación de contribución.

9.- Cuando el Municipio de La Estrella y Empresas Públicas de Medellín, celebraron el contrato el 10 de septiembre de 1984, los propietarios de inmuebles del municipio, disfrutaban del servicio público de acueducto con agua potable hasta un setenta por ciento (70%) de la población, y servicio público de alcantarillado. Según los funcionarios adscritos al servicio de la Junta del Área Metropolitana del Valle del Aburrá.

10.- Empresas Públicas de Medellín y el INVAL, carecen de autoridad legal para celebrar el contrato que celebraron el 9 de noviembre de 1987, denominado "Administración por el recaudo del gravamen de valorización por disponibilidad del acueducto y alcantarillado de las (sic) empresas públicas de Medellín en el Municipio de La Estrella", porque ninguno de los contratantes es el dueño de la obra; porque la obra fue construida, contractualmente, por Empresas Públicas de Medellín para el

Municipio de La Estrella, y, porque el ejercicio de la jurisdicción coactiva no es negociable, no es objeto lícito de comercio y no puede ser utilizado válidamente a favor de quien carece de este privilegio legal, a cambio de una remuneración o un honorario, según el contrato numero 9/ DJ-8.880/120 de la fecha citada.

Pide se revoque la sentencia y se acceda a las súplicas de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes y el Ministerio Público representado en esta oportunidad por la Procuradora Séptima Delegada ante la Corporación, no actuaron en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo el estudio de fondo de las peticiones de la demanda, precisa la Sala del análisis de los cargos que a la sentencia apelada hace el apoderado de los actores, referentes al desconocimiento de las pruebas presentadas, como de la violación del artículo 238 del Código de Procedimiento Civil.

A tal efecto se observa a folio 41 y 42 del expediente página 8 y 9 de la demanda que éste acompañó como pruebas a más de las Resoluciones 12 de 1987 y 15 de 1988 la Resolución 10 de 1986, que decretó la obra "disponibilidad de los servicios de acueducto y alcantarillado por parte de las Empresas Públicas de Medellín" y la copia del acta No. 11 de 1987, resolución 11 de 1987 que hizo el primer derrame, derogada después. Y que solicitó se practicaran las siguientes:

1.- Inspección judicial, en el Municipio de La Estrella, con intervención de peritos para que sean observados los siguientes aspectos:

1.1 Sitio más próximo a los predios de los integrantes de la parte demandante, donde se detuvo el trabajo público realizado por Empresas Públicas de Medellín, para el Municipio de La Estrella, redes para acueducto y alcantarillado.

1.2 Se aprecien la distancias, sin necesidad de medirlas milimétricamente, pero si calcularlas, desde el punto anterior, a cada predio.

1.3 Verificar si la situación actual de los predios de los demandantes, con relación a los servicios públicos de acueducto y alcantarillado, es igual a la que representaban antes de las Empresas Públicas de Medellín ejecutara, para el Municipio de La Estrella, el contrato que ha servido de causa a las contribuciones.

1.4 Conceptúen si, toda la infraestructura desarrollada como objeto del contrato constituye un auténtico trabajo de simple sostenimiento, de mantenimiento, de conservación de redes para los dichos servicios.

1.5 Conceptúen si, la misma infraestructura constituye un bien fiscal municipal o, en su lugar, es un bien de uso y/o de dominio público que pertenece a todos los habitantes.

1.6 Conceptúen si, efectivamente, los predios de los demandantes recibieron el beneficio que las Resoluciones del INVAL, les atribuyen.

1.7 Conceptúen sobre los factores de beneficio asignados a cada uno de los predios de los demandantes, relacionándolos con los asignados, por el INVAL, a los propietarios, por ejemplo, de la Calle 3a., los más próximos a la vía que conduce a los predios de los demandantes, donde sí se hicieron las conexiones y domiciliares de cada predio a las redes que ejecutó Empresas Públicas de Medellín.

1.8 Constaten calculen, si les es posible, la cuantía de las inversiones a cargo de cada uno de los demandantes, para que sus predios, puedan conectarse a las redes construidas por Empresas Públicas de Medellín, para el Municipio de La Estrella – Acueducto y Alcantarillado–.

1.9 Conceptúen si los predios de los demandantes, por haberse extendido hasta ellos, el perímetro urbano, son beneficiarios de la obra por la cual se les pretende cobrar contribución de valorización aunque el beneficio no los alcance.

2. Que se envíe exhorto al Gerente General de Empresas Públicas de Medellín para que se expida copia de lo siguiente:

Del contrato No. 1/DJ -7835/17 celebrado con el Municipio de La Estrella, fechado el 10/Oc/1984, registrado en la Auditoría el 21/02/ siguiente.

Del contrato celebrado, con el INVAL, relativo a la obra "disponibilidad de los servicios de acueducto y alcantarillado, por parte de las Empresas Públicas de Medellín, en el Municipio de La Estrella."

De la solicitud que hizo, cada uno de los integrantes de la parte demandante, por exigencia de funcionarios del establecimiento, sobre la posibilidad de conectar, cada uno, su predio, a las redes nombradas y de la respuesta que los funcionarios dieron a los solicitantes (se relacionarán los nombres de cada uno).

De las actas que contienen la memoria de las deliberaciones, con funcionarios del INVAL y con los representantes de propietarios, en el proceso administrativo de la Obra Metropolitana No. 6, en el Municipio de La Estrella.

De la memoria de la factorización que sirvió de fundamento, a INVAL, para la distribución de la contribución, por la misma obra.

Solicito así mismo que si alguno de estos documentos se encontraban en el INVAL y no en el establecimiento público autónomo, el exhorto que librara el Tribunal se trasladara de éste, al Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín – INVAL– para que sus funcionarios atendieran la orden del Tribunal.

3. Que se oficiara al Secretario Ejecutivo de la Junta del Área Metropolitana del Valle del Aburrá, para que pusiera a disposición del Tribunal:

Copia del Acuerdo 11 de 1981, sobre el estatuto de valorización del Área.

Copia de cada uno de los Acuerdos aprobados por la Junta del Área, que tengan relación con la obra metropolitana 6, disponibilidad de los servicios de acueducto y alcantarillado, de Empresas Públicas de Medellín, en el Municipio de La Estrella y, la constancia de publicación de cada uno de tales Acuerdos, sin excluir el que amplió el perímetro urbano del dicho Municipio.

4. Se oficie o exhorte, al Gerente General de Instituto Metropolitano de Valorización de Medellín –INVAL– para que envíe copia del Decreto-Acuerdo 636, del 10/12/1981, que contiene los Estatutos del organismo descentralizado.

Y de la misma manera al mismo funcionario para que expida copia del escrito, que contiene la sustentación del recurso de reposición que los integrantes de la parte demandante presentaron.

Que se informe sobre el factor de beneficio que, a cada uno de los predios gravados, en cabeza de los integrantes de la parte demandante, se les asignó y la conversión, en moneda nacional, de cada uno de dichos factores, para que se conozca el gravamen por unidad de medida –el metro cuadrado–.

Finalmente, para que se suministre la misma información sobre el factor de conversión o mejor de beneficio, asignado a cada uno de los predios localizados en la calle tercera, entre las carreras 9 y 10.

5. Solicito el envío de exhorto al secretario del Concejo Municipal de Medellín, para que responde si el Decreto-Acuerdo 636 de 1981, expedido por el Alcalde, el 10/12/1981, que contiene los Estatutos del INVAL, en desarrollo de facultad delegada por el Concejo, fue publicado por bando e insertado en la crónica municipal, para cumplir el requisito legal de su publicación como cualidad necesaria a su observancia.

6. Que se envíe exhorto al Secretario de la Asamblea Departamental de Antioquia, para que se expida copia de la Ordenanza 34 de 1980, relativa a la Junta del Área Metropolitana del Valle del Aburrá y Municipios que la integran.

7. El envío del exhorto al Jefe del Archivo del Departamento de Antioquia, para que se expida copia del Decreto 578, del año de 1981, por medio del cual el señor gobernador reglamentó la Ordenanza 34 de 1980.

Anexo: copia autenticada de la crónica municipal, "órgano especial del concejo Municipal de Medellín", serie No. 1, editada en esta ciudad el 4 de marzo de 1912.

El Tribunal al admitir la demanda por auto del 28 de junio de 1990 (Fl. 264 exp.) ordenó el envío de los antecedentes administrativos, y mediante auto del 29 de marzo de 1991 (Fl. 270) decretó las pruebas pedidas.

En cumplimiento de tal auto se encuentran a folio 272 el oficio 01191 de junio 17 de 1991 suscrito por el Secretario de la Asamblea Departamental de Antioquia, remisorio de la Ordenanza 34 de 1980; a folio 275, copias de la Ordenanza 578 de 1981, reglamentaria de la anterior; a folio 284 copias del Acuerdo 11 de 1981 (Estatuto para la Contribución de Valorización) y del Acuerdo 014 de 1985, por medio del cual se ordena la ejecución de las obras necesarias para la prestación de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado en el Municipio de La Estrella por sistema de valorización, a folio 358, constancia del Departamento de Antioquia sobre publicación del Acuerdo 14 de 1985, a folio 363 se halla el oficio del 30 de agosto de 1991 por medio del cual el INVAL (Medellín) remite el Decreto 636 de 1981, el memorial del recurso de reposición, la información sobre el factor de conversión del beneficio asignado a cada uno de los predios localizados en la Calle 3a. Carreras 9a. y 10a. y la información sobre el valor del beneficio de cada uno de los predios de los demandantes.

Así mismo practicó la inspección judicial con peritos y se rindió el dictamen folio 388 a 399 y se anexaron los planos pertinentes (Fl. 400 a 405).

Dictamen que fue objeto de impugnación por error grave por parte de la apoderada de la demandada, pues en su entender, las distancias existentes entre los predios y las redes de acueducto y alcantarillado, determinadas en el dictamen no tenían soporte técnico pues éstas se construyen para cada uno de los predios individualmente, y, porque no era cierta la afirmación de que la situación de los predios seguía siendo igual a la que existía antes de la realización de las obras ejecutadas en el Municipio de La Estrella, porque en su entender tales obras benefician no solo a los titulares de los predios a los que se vinculó al servicio de acueducto y alcantarillado, sino "potencialmente" a aquellos que con una inversión de su parte están en disponibilidad de obtener el servicio, pues para nadie es secreto que cada vez que las fuentes de acueducto para los particulares es más escasa.

Efectúa un símil entre la obra ejecutada y una carretera para convencer que el beneficio es el mismo, y alegó además que lo construido era nuevo, pues no se utilizó para nada la red existente con anterioridad, por lo que no podía decirse que las obras ejecutadas eran de simple mantenimiento.

El Tribunal mediante auto de noviembre 5 de 1991, decretó la prueba pericial solicitada por la demandada y para el efecto designó dos nuevos peritos y ordenó recibir los testimonios de las personas relacionadas a folios 410 y 411 del expediente.

Con radicación de 9 de noviembre de 1992, esto es con anterioridad a la audiencia pública del 12 de noviembre de 1992, el apoderado de los actores con invocación del artículo 218 del Código de Procedimiento Civil tachó los testigos cuya declaración pidió la demandada al estimar que éstos, en razón a vínculos contractuales o estatutarios no eran imparciales.

Tacha sobre la cual el magistrado conductor del proceso, en actitud que merece censura, no se pronunció, y, por el contrario, sin dar trámite al incidente planteado, fundamentó sobre los mismos su sentencia.

ANÁLISIS DE FONDO

Competencia para la expedición de los actos acusados.

En esta materia la Sala comparte la decisión del *a-quo,* sobre la competencia que con fundamento en los artículos 1o. a 6o. del Decreto 3104 de 1979, tiene la Junta Metropolitana del Valle de Aburrá para utilizar el sistema de contribución de valorización para la prestación de servicios públicos de dos o más municipios comprendidos dentro del área.

En efecto, mediante el Decreto 3104 de 1979 expedido por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 61 de 1978, se dictaron las normas para la organización y funcionamiento de las áreas metropolitanas y allí se previó en los artículos 3o. y especialmente en el 6o. numeral 3o. su competencia en materia de contribución de valorización, así:

> "Artículo 3o.- Relaciones del área metropolitana y los municipios que la conforman. Los acuerdos y decretos metropolitanos serán obligatorios para las autoridades municipales del área y no podrán, en consecuencia, ser desconocidos mediante actos administrativos de los Concejos y Alcaldes de los municipios que la conforman".
>
> "Artículo 6o.- Funciones de la Junta Metropolitana. Corresponde a la Junta Metropolitana, por medio de Acuerdos Metropolitanos, cumplir las siguientes funciones:
>
> "...3) Relativas a la contribución de valorización:
>
> "a) Dictar el estatuto general para establecer, distribuir, ejecutar, recaudar y liquidar las obras de valorización de carácter metropolitano y definir las autoridades encargadas de su aplicación;
>
> "b) Establecer los recursos y el procedimiento gubernativo propios de los actos administrativos relativos a la contribución de valorización;
>
> "c) Definir las obras cuya ejecución deba realizarse por el sistema de contribución de valorización y acordar su ejecución directamente o por intermedio de otras entidades..."

Adicionalmente observa la Sala que como bien expresa el apoderado de los actores, además de este decreto, el Decreto 1306 de 1980 reglamentario del artículo 3o. de la Ley 61 de 1978, sobre planes integrales de desarrollo, artículo 6o. numeral

11, y el artículo 9o. de la Ley 30 de 1969 contienen disposiciones que en igual sentido habilitó a las Juntas Metropolitanas para utilizar el sistema de valorización sin que resulte válido el cargo de nulidad de los actos acusados expedidos con fundamento en estas normas, al considerarlas violatorias del artículo 9o. de la Ley 61 de 1978.

Dentro de los cargos de violación de las normas superiores a página 7 de la demanda (Fl. 40), se encuentra el de violación del artículo 22 de la Ley 1a. de 1943 porque los representantes de los propietarios no tuvieron oportunidad de intervenir en la elaboración del presupuesto, pues cuando fueron elegidos ya el gasto se había efectuado.

Dispuso la Ley 1a. de febrero 5 de 1943 en su:

> "...Artículo 22.- En la organización que acuerdan los Concejos Municipales, al hacer uso de la atribución que se les ha conferido de organizar el impuesto de valorización deberán darle intervención a los propietarios beneficiados en todo caso, en la formación del presupuesto de la obra, en la distribución del impuesto y facilitarles la vigilancia de la inversión de los fondos".

La apoderada de la demandada al contestar la demanda no se refirió al punto y el Tribunal soslayó su conocimiento al no considerarlo fundamental, aduciendo a página 16 No. 3.2 del fallo (Fl. 464) que si bien la expedición irregular por vicios de forma y el desconocimiento del derecho de defensa, fueron mencionados como causales de ilegalidad, no fueron objeto de mayores discusiones en el transcurso del proceso ni obra prueba suficiente que conduzca a su plena demostración.

Precisa la Sala, que evidentemente, para votar la contribución por valorización la ley prevé la citación y la participación de los propietarios de predios dentro de la zona de influencia de la obra a ejecutarse por este sistema, no puede afirmarse que se cumple con tales exigencias cuando solo con posterioridad a la ejecución de las obras se cita a los propietarios de la zona de influencia para la contribución.

A juicio de la Sala, si la posición del actor es la de no haberse dado cumplimiento a las exigencias previas de ley para votar, y decretar y derramar el gravamen de valorización, correspondía a la Administración ante tal afirmación de carácter indefinido probar que sí dio cumplimiento a tales requisitos. No podía el Tribunal exigir una prueba en tal sentido en virtud de lo dispuesto por el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil que enseña en su inciso 2o. que:

> "Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba".

Analizando el acervo probatorio documental que obra en el expediente, se observa a folio 482, un ejemplar del contrato I-DJ 7835-13, firmado el 10 de septiembre de 1984 en virtud del cual el Alcalde de Medellín, en calidad de Gerente General de las

Empresas Públicas de Medellín, se compromete con la Alcaldesa del Municipio de La Estrella, a construir las obras necesarias para prestarles los servicios de agua potable y alcantarillado y a prestar tales servicios. A tal efecto el Municipio de La Estrella se compromete a retirar los servicios y alcantarillado de los lugares en donde los esté prestando a medida que las Empresas entren a operar, contrato que también prevé que el costo que representa para el Municipio el abastecimiento de agua potable y el servicio de alcantarillado será derramado por valorización y que el precio del contrato es de $250.000.000.

Se limita el suministro del servicio hasta la cota que permita el tanque La Estrella o hasta la "que posteriormente se señale" y el Municipio de ciñe a ella para su futuro desarrollo, se prevé que si se presenta crecimiento por fuera de ella, el servicio pueda ser atendido por el Municipio, que exoneran desde ahora a las Empresas de esta obligación.

Posteriormente por Acuerdo 014 de 1985, la Junta Metropolitana del Valle del Aburrá, ordenó la construcción de las obras necesarias para la prestación de los servicios públicos de acueducto y de alcantarillado en el Municipio de La Estrella por el sistema de contribución de valorización, y autorizó al Municipio de La Estrella que de acuerdo con el convenio interadministrativo celebrado con las Empresas Públicas de Medellín, y por conducto del INVAL derramara la contribución de valorización a cargo de cada propietario.

Más tarde, el 13 de febrero de 1986, mediante la Resolución 10, la Junta Directiva de Valorización Metropolitana decretó por el sistema de contribución de valorización la obra "disponibilidad de los servicios de acueducto y alcantarillado por parte de las Empresas Públicas de Medellín" y en el artículo 2o. adoptó la zona de citación.

Mediante la Resolución 11 del 10 de marzo de 1987, se distribuyó la contribución de valorización, resolución que fue derogada expresamente por el artículo 9o. de la Resolución 12 de junio 17 de 1987, que aprobó la liquidación de la contribución por Valorización Metropolitana a cargo de los propietarios de inmuebles "beneficiados" por la realización de la obra Metropolitana 6 en el Municipio de La Estrella.

A juicio de la Sala este procedimiento no se ajustó al señalado en el Acuerdo 11 de 1981 (Fl. 286), invocado por el INVAL que en su Título II y III regulan lo concerniente a la decretación, distribución y ejecución de las etapas para decretar una obra, y en sus artículos 9o. y 10o. lo concerniente a las etapas de distribución. Esencialmente la intervención de los propietarios, antes de iniciar la elaboración del presupuesto de ella, para que participen a través de representantes en la formación del presupuesto, la distribución de la contribución y en la vigilancia de la inversión de los fondos (artículo 16) y por lo tanto se desconocieron las normas pertinentes.

Tampoco puede pretenderse, que se cumple con el requisito de citación previa de los interesados cuando citados inicialmente aquellos propietarios de inmuebles de la

zona de influencia, ésta por cualquier razón se modifica para extenderla, pues es evidente que los propietarios que inicialmente no fueron citados tienen derecho a que se les cite y a ser oídos mediante un representante elegido por ellos, para efectos de la valorización.

De otra parte es necesario precisar que si bien es cierto que el gravamen de valorización, que el artículo 3o. de la Ley 25 de 1921 estableció como impuesto directo sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local se hizo extensivo en virtud del Decreto 1604 de 1966 a todas las obras de interés público que ejecuten la Nación, los Departamentos, el Distrito Especial de Bogotá, los Municipios o cualquier otra entidad de derecho público y que tal artículo quedó compilado en el artículo 234 del Decreto 1333 de 1986, también lo es que determina en su artículo 9o. (hoy artículo 236 del Código de Régimen Municipal) que:

> "Para liquidar la contribución de valorización se tendrá como base impositiva el costo de la respectiva obra, dentro de los límites del beneficio que ella produzca a los inmuebles que han de ser gravados, entendiéndose por costo todas las inversiones que la obra requiera, adicionada por un porcentaje prudencial para imprevistos y hasta un treinta por ciento (30%) más, destinado a gastos de distribución y recaudación de las contribuciones.
>
> "El Concejo Nacional de valorización, teniendo en cuenta el costo total de la obra, el beneficio que ella produzca y la capacidad de pago de los propietarios que han de ser gravados con las contribuciones, podrán disponer, en determinados casos y por razones de equidad, que sólo se distribuyan contribuciones por una parte o porcentaje del costo de la obra" (Subraya la Sala)

Indica, así la norma, que para gravar un predio con la contribución de valorización es indispensable que éste efectivamente reciba un beneficio real, bien sea local o general, y para estimarlo es necesario entonces analizar con criterio objetivo la naturaleza de la obra ejecutada, su carácter de interés público, local o general, y determinar el acceso, uso y disfrute, directo o indirecto, que en la misma tengan los predios demarcados en la zona de influencia.

Pues la contribución de valorización es una obligación fiscal a cargo de los dueños de las propiedades raíces beneficiados con la ejecución de una determinada obra, para cuya determinación debe tenerse en cuenta, siempre consultando la ley respectiva, los diferentes factores que puedan considerarse como determinantes para su cuantificación[1] sin que sea posible tomar en cuenta factores potenciales por el supuesto cambio de uso de la tierra (residencial o agrícola por urbanización), pues el concepto futurista no puede ser factor determinante en el momento actual de la liquidación del gravamen.

---

1 Sentencia septiembre 27 de 1993, Expediente 4952. Ponente doctor Guillermo Chahín Lizcano, Actor Germán Montaño.

Si bien el cambio de uso de la tierra, o la decisión administrativa que al respecto se adopte, en la medida que produzca una plusvalía, es hecho generador de un tributo distinto, cual es el de la contribución de desarrollo municipal de que tratan los artículos 106 a 111 de la Ley 9a. de 1989, que en manera alguna puede confundirse con el de la contribución de valorización.

Ha de analizarse la naturaleza de la obra, porque no toda obra que se realice así sea de interés público es susceptible de gravamen por valorización en la medida que no afecte un predio determinado, así por ejemplo: la construcción de una plaza de mercado o de un teatro en el pueblo, no benefician el predio agrícola así el agricultor y los comerciantes agropecuarios puedan "potencialmente vender con mayor facilidad en ella, sus productos y así tengan "la posibilidad de acudir al teatro".

De la misma forma no es igual el beneficio recibido por un predio cuando la obra ejecutada es una carretera o vía pública, la cual podrá utilizar una vez que desplazándose del predio la tome para transitar por ella, que cuando se trata de un acueducto o un alcantarillado cuya utilización sólo sea posible en la medida que el propietario de un predio pueda realizar ciertas obras civiles onerosas que no están al alcance del dueño, como sucede en el caso de autos, en donde tal como lo comunican las Empresas Públicas de Medellín (Fl. 500), el convenio interadministrativo tenía por objeto la prestación del servicio de abastecimiento de agua potable "a quienes a la celebración del contrato eran suscriptores de Acuantioquia" (y los actores no lo eran), como a aquellos que "en el futuro solicitan ingresar como usuarios de la entidad", siempre y cuando las condiciones técnicas definidas en el contrato lo permitan.

A tal efecto allí se indica que la construcción de redes locales son por cuenta y responsabilidad del beneficiario y aunque no obstante, la Entidad podrá ejecutar estas obras, en tal caso el costo de las mismas será asumido por los interesados en el servicio.

Es decir, realmente no se les concedió el beneficio de la obra y la posible conexión al acueducto es muy onerosa como se evidencia del oficio 375671 del 05 de 1992 (Fl. 507) cuando señala: "que después de la visita técnica realizada a la vivienda del señor Aguirre, localizada en la calle 87 sur No. 62-20 del Municipio de La Estrella, les informamos que para poder conectarse al servicio de acueducto de Empresas Públicas de Medellín es necesario que el interesado construya por su cuenta la red de acueducto, en la carrera 62 desde la calle 83 sur hasta la calle 87 sur", con el suministro e instalación de los siguientes elementos:

315 m de tubería PVC RDE 21, acero o hierro dúctil con un diámetro de 20 mm.

105 m de tubería PVC RDE 21, acero o hierro dúctil con un diámetro de 150 mm.

Una válvula de compuerta de 200 mm de diámetro.

Un hidrante de 150 mm de diámetro.

Dos Tees de 150 mm x 100 mm.

Un tee de 150 mm.

Una reducción de 200 mm x 150 mm.

Tres codos de 22 1/2 x 200 mm.

Un codo de 11 1/4 x 200 mm.

Dos codos de 22 1/2 x 150 mm.

Un codo de 11 1/4 x 150 mm.

Un codo de 45° x 150 mm.

Tres tapones de 100 mm.

Además deberá ejecutar todos los trabajos de obra civil necesarios para la instalación de la red de acueducto.

Obras cuyo valor asciende a $20.000.000 sin contar obras civiles, como sería ruptura de pavimento entre calles 83 sur a la 87 sur (420 metros), esto, para poder tomar y utilizar agua potable (oficio 017 Municipio La Estrella Personería).

Entonces, si como se indica en los planos anexos a la red de alcantarillado, que obran a folios 404 a 406 del expediente, si existe distancia entre cada predio y la red del acueducto.

Para la Sala la obra no mejoró las condiciones existentes de los predios y no puede afirmarse que obtuvieron una valorización o beneficio real, beneficio que no excluye la sentencia de 27 de agosto de 1993, Actores Yolanda Azouth, Ramiro Borja y Consuelo Salgar de Montejo, procesos 4510 y 4511, Ponente doctora Consuelo Sarria Olcos, invocada por el Tribunal. En efecto dice así la sentencia:

> "De acuerdo con el transcrito artículo 1o. del Decreto 1604, a partir de 1966 el antes impuesto, se denominó **contribución** de valorización, se hizo extensivo para **todas las entidades de derecho público** y se consagró la posibilidad de financiar toda clase de obras **(urbanas y rurales) de interés público**.
>
> "En este último aspecto, es del caso mencionar cómo el decreto, en comento, implica la consagración de un criterio nuevo, mucho más amplio ya que se refiere a las obras de **interés público (no local)**; las cuales interesan a toda la

comunidad y la benefician en mayor o menor grado, tal como sucede con las grandes obras públicas de amplia cobertura. Es claro, que este nuevo criterio implicó la ampliación también del concepto tradicional del beneficio de la propiedad inmueble referido exclusivamente en el mayor valor que recibiera el predio o plusvalía y por ello, el citado decreto 1604, establece en su artículo 9 que la base impositiva de la contribución tendrá como tope máximo el valor del costo de la obra y que para su liquidación se tendrá en cuenta el concepto genérico de beneficio que produzca la obra, sin hacer referencia exclusiva al valor económico, como contraprestación específica a cargo del Estado".

En consecuencia no se dieron los supuestos exigidos por la ley para imponer la contribución y por lo tanto los actos administrativos deberán anularse en cuanto imponen el gravamen de valorización y cobro de la contribución a los actores.

A título de restablecimiento del derecho sólo procede declarar que no están obligados al pago de la obligación, toda vez que no puede ordenarse la restitución de sumas pagadas por este concepto al no encontrarse acreditadas las mismas.

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

FALLA:

1) REVÓCASE la sentencia apelada.

2) ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 12 del 17 de junio de 1987 y 15 del 15 de abril de 1988, en cuanto imponen contribución de valorización así: Pedro Javier Soto Sierra, c.c. 530.199 de Medellín, $885.350.61; Jesús Acosta Zapata, c.c. 6.789.258, $1.490.667.58; Gustav Lohle, cédula de extranjería 68691, $301.791.60; María Luisa Saldarriaga Vda. de Vásquez, c.c. 21.293.071, $2.739.458.77; Leonor Aída Corredor, c.c. 21.330.648, $301.791.60; Mary Franco Gallego, c.c. 22.352.427 de Barranquilla, $603.583.19; Francisco Román Acosta, c.c. 3.517.286, $150.895.80 y Comercial Ligia de Richard y Cía. S. en C., $317.062.17.

3) En su lugar **DECLÁRASE** que los señores Pedro Javier Soto Sierra, c.c. 530.199 de Medellín, Jesús Acosta Zapata, c.c. 6.789.258, Gustav Lohle, cédula de extranjería 68691, María Luisa Saldarriaga Vda. de Vásquez, c.c. 21.293.071, Leonor Aída Corredor, c.c. 21.330.648, Mary Franco Gallego, c.c. 22.352.427 de Barranquilla, Francisco Román Acosta, c.c. 3.517.286 y Comercial Ligia de Richard y Cía. S. en C. no están obligados al pago de la contribución señalada por los actos acusados.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE y devuélvase al Tribunal de origen. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS
Ausente

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

COMPRAS-Rechazo/**RETENCIÓN SOBRE COMPRAS/FACULTAD DE FISCALIZACIÓN/ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La diferencia establecida por la Administración entre las compras solicitadas, y las compras respecto de las cuales efectuó retención en la fuente, no surgió únicamente de la respuesta dada al requerimiento especial por la actora, sino que la misma se estableció en la investigación que efectuó la Administración a través de la cual obtuvo la correspondiente información que presentó la propia sociedad con la respuesta dada el requerimiento ordinario, verificada con la inspección contable, en el cual la Administración examinó los libros y demás comprobantes de contabilidad, determinando en esta diligencia en forma detallada las compras solicitadas en la declaración, y las compras respecto de las cuales efectuó la retención en la fuente.

RETENCIÓN EN CARTAS DE CRÉDITO/COMPRAS DE MERCANCÍA CON CARTAS DE CRÉDITO-Comprobación/**CERTIFICADO CONTABLE-**Ineficacia

La demandante tiene razón en cuanto a que en verdad las compras efectuadas durante el año gravable de 1987, ascendieron a la suma que demuestra la respuesta al requerimiento especial respaldada con certificado del revisor fiscal, aspecto en el cual debe reconocerse que la Administración incurrió en error al tomar una suma inferior a las compras efectuadas y cargadas a la respectiva cuenta de "compras" pero en lo que a la retención en la fuente se refiere que es lo que interesa por cuanto la falta de retención en la fuente fue lo que originó el rechazo de la partida discutida, no se

observa que lo argüído en cuanto a que las compras discutidas fueron hechas mediante cartas de crédito.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7037. Actor: HIJOS DE A. PARDO. IMPUESTOS - RENTA. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandada: LA NACIÓN-UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL-DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES Y DE ADUANAS, contra la sentencia del 26 de enero de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Santander, acogió las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad HIJOS DE A. PARDO, Nit: 860.005.194, para impugnar la operación administrativa a través de la cual la Administración de Impuestos Nacionales de Santander (antes de Bucaramanga) le determinó el impuesto de renta y complementarios correspondientes al año gravable de 1987.

ANTECEDENTES

La sociedad actora presentó declaración tributaria del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1987, el día 7 de julio de 1988, en el Banco Internacional -Principal- Bucaramanga, en cuya liquidación privada se determinó el impuesto a cargo en la suma de $8.078.000, la cual fue corregida el 27 de febrero de 1992, en la que se fijó el impuesto en la suma de $8.153.000.

Mediante programa de Cruce Nacional de Retenciones e inspección contable, la Administración de Impuestos de Santander a través de su Unidad de Liquidación efectuó, entre otros, rechazo de costos por concepto de compras en la suma de $10.695.000, debido a que no se practicó la retención en la fuente correspondiente, pretermitiendo lo establecido en los artículos 365 y 367 del Estatuto Tributario. Como consecuencia impuso sanción por inexactitud, actuación que se encuentra plasmada en la liquidación de revisión No. 089 del 30 de julio de 1992.

El representante legal de la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración aduciendo que había efectuado la totalidad de retenciones en la fuente respecto a las compras efectuadas y que existía una interpretación equivocada por parte de la Administración en cuanto al manejo de la cuenta "compras" por cuanto éstos tomaron el valor de $546.620.390 como compras al IDEMA sin tener en cuenta que según el manejo dado a la cuenta de compras, el total de las mismas ascendió a $601.290.678". Así mismo objetó la sanción por inexactitud.

La Administración al resolver tal recurso consideró que no había tal equivocación puesto que claramente se había determinado en la investigación y que así lo había aceptado el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, que el valor de las compras contabilizadas en el año gravable de 1987, era de $546.620.390. En cuanto a las mercancías en tránsito aclaró que éstas forman parte del inventario sin tener en cuenta su ubicación y que en el momento es que se reciben entran a formar parte de la cuenta compras, siendo ésta la cuenta que registra la totalidad de las compras efectuadas durante el año gravable. Con éstas razones confirmó el rechazo por cuanto las retenciones en la fuente se habían practicado sólo por la suma de $546.620.383. Actuación que se encuentra contenida en la resolución No. 100057 del 1o. de septiembre de 1993, con la cual se agotó la vía gubernativa.

LA DEMANDA

Ante la jurisdicción contenciosa el apoderado judicial de la sociedad cito como normas violadas por la actuación administrativa anteriormente reseñada, las siguientes: Los artículos 711, 107, 742, 746, 749, 777, 778 y 647 del Estatuto Tributario.

En concepto del demandante la actuación administrativa acusada violó el artículo 711 del Estatuto Tributario, por cuanto la liquidación de revisión no se contrae a los hechos contemplados en el requerimiento especial, como quiera que se modificó en los distintos actos administrativos la base legal para el desconocimiento parcial de las compras.

Los artículos 107 y 777 ib. por cuanto las compras desestimadas se encontraban debidamente contabilizadas y soportadas en la contabilidad de su poderdante como lo certifica el Revisor Fiscal.

Concreta la violación del artículo 749 del Estatuto Tributario, por la forma irregular en que los funcionarios evaluaron la respuesta dada al requerimiento ordinario al tomar en forma parcial la información suministrada en tal oportunidad, o sea, la suma de $557.315.188, cuando esa no era en su totalidad la suma correspondiente a las compras al IDEMA durante el año gravable de 1987, pues en la misma respuesta se había informado dos valores a saber: $557.315.188 y $44.012.196 para un total de $601.327.384.

Sobre el artículo 788 ib explica que se violó ésta disposición por cuanto la Administración no accedió a decretar la inspección contable solicitada con oportunidad del recurso de reconsideración, la que tenía por objeto demostrar a cabalidad que su representada había efectuado la totalidad de las retenciones en la fuente a que estaba obligada a efectuar en relación con las compras al IDEMA realizadas durante el año gravable de 1987.

Por último, concretó la violación del artículo 647 ib. en el hecho de ser improcedente la sanción por inexactitud.

LA PARTE OPOSITORA

La Administración de Impuestos de Santander contestó la demanda oportunamente, en la cual se opuso a las súplicas del demandante.

Para desvirtuar lo expresado por el accionante el apoderado judicial de la entidad demandada se remitió a la respuesta dada al requerimiento especial lo cual se encuentra avalada por el Revisor Fiscal, por lo que expresado en ella constituye una confesión que según el artículo 747 ib. tiene el valor de plena prueba, en la cual no se menciona la suma de $10.695.000 por concepto de compras, respecto de las cuales no se efectuó la retención en la fuente. Añadió que no puede hablarse de "división de confesión" por cuanto la Administración tuvo en cuenta todo el escrito, al punto que reconoció compras por valor de $19.597.000 con base en tal respuesta.

Aclaró que el debate no radica en una errada interpretación del manejo contable de la cuenta compras, sino que el hecho de que el valor rechazado por concepto de compras por valor de $10.695.000 lo fue porque no se cumplió con la obligación legal de efectuar retención en la fuente, al determinar en la investigación que las compras efectuadas al IDEMA por el año gravable de 1987, fueron de la suma de $546.620.393 y no por $557.315.188. En cuanto al manejo de la cuenta "mercancías en tránsito" indicó que no ha sido objeto de discusión por parte de la Administración puesto que ellas se incluyen en el inventario y al recibirse forman parte de la cuenta compras, por lo que ésta cuenta registra las compras efectuadas durante el año, de la cual el contribuyente dió un informe de la suma de $546.620.383, hecho que fue verificado posteriormente por su representada.

Respecto de la sanción por inexactitud estimó que ésta se ajusta a derecho en razón a que el contribuyente solicitó por concepto de compras un valor superior del que legalmente tenía derecho a descontar.

LA SENTENCIA APELADA:

En cuanto a la alegada falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, el Tribunal *a-quo* indicó que tal hecho no fue cuestionado en la vía gubernativa, lo que sería suficiente para rechazar el cargo propuesto, no obstante y haciendo caso omiso de ello, analizó el punto y concluyó que la supuesta falta de correspondencia entre los mencionados actos administrativos no se daba ya que "en el acto preparatorio se indica que se desconocen compras por $30.292.000 por falta de retenciones en la fuente y en la explicación sumaria de la liquidación se mantiene el desconocimiento por la misma circunstancia, solo que la suma se rebaja a $10.695.000".

En lo que concierne al punto concreto del rechazo de las compras, el Tribunal puso de manifiesto que las normas que establecen el rechazo de compras cuando no se ha efectuado la retención en la fuente, son el artículo 72 del Decreto 3803 de 1982, en

concordancia con los artículos 21 del Decreto 2026 de 1983 y artículos 15 y 21 de los Decretos 3420 de 1983 y 81 de 1984, razón por la cual advirtió que los actos administrativos acusados al fundamentarse en los artículos 365 y 367 del Estatuto Tributario que no guardan ninguna relación con tal proceder, fueron en cierta medida falsamente motivados, pero como tales normas no fueron invocadas como violadas, estimó que no podía por ello declararse la nulidad de los actos acusados.

Precisó que la falta de retenciones en la fuente respecto de parte de las compras efectuadas al Instituto Colombiano de Mercadeo IDEMA, fue lo que originó la controversia entre las partes, como quiera que, para la actora, éstas ascienden a la suma de $601.290.678, mientras que para la Administración sólo son de $546.620.383.

Observó que la Administración tomó tal cifra de la respuesta al requerimiento especial lo que en su concepto no conducía a la verdad de lo sucedido por cuanto un sólo informe no es suficiente para modificar la liquidación privada, máxime cuando el informe ha sido analizado parcialmente. En efecto, indicó que el mismo debía ser analizado en su integridad "en sus distintos items y tomar tan solo uno" como lo hizo a la ligera la Administración al tomar la cantidad de $546.620.383 como únicas compras efectuadas al IDEMA, cuando según tal información la sociedad en el año de 1987, en su cuenta "Mercancías en tránsito" tenía un saldo de $655.014.390, correspondiente a: compras de trigo nacional ingresado en 1987 $7.241.000, otras compras de 1986, ingresadas en 1987, $8.973.007, compras con recursos bancarios propios $546.620.383, y compras con recursos de crédito bancario $92.180.000

Prosiguió, que sobre tal suma el mismo informe indica que la actora efectuó las correspondientes retenciones en la fuente, y que tal informe es válido por encontrarse amparado por la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 del Estatuto Tributario, así como avalado por la certificación del Revisor Fiscal, mientras que consideró que la actuación de la Administración es poco consistente por cuanto la inspección contable no tomó en cuenta las compras efectuadas con recursos propios, las efectuadas a través de cartas de crédito y las efectuadas en 1986, pero ingresadas en el año 1987.

Por lo anterior, concluyó que la actuación de la Administración fue contraevidente con la realidad probatoria que demuestra que la sociedad cumplió con las respectivas retenciones en la fuente, por la cual y con fundamento en tales hechos acogió las súplicas de la demanda encaminadas a obtener la nulidad de la operación administrativa acusada.

LA APELACIÓN:

Inconforme con el proceder anterior el apoderado judicial de la Nación interpuso el recurso de apelación, en el cual manifestó su discrepancia con la sentencia en razón a que el Tribunal no había tenido en cuenta la inspección contable realizada a la contabilidad del contribuyente en donde se estableció que las compras relacionadas y

solicitadas en cuantía de $556.315.000 no cumplía en su totalidad con la retención en la fuente a que se encontraban sometidos dichos pagos.

Aclaró que su representada no podía desvirtuar lo afirmado por el contribuyente con la respuesta al requerimiento especial por cuanto la investigación se efectuó antes y en ella el contribuyente no adujo argumento alguno con relación al manejo de la cuenta "compras". Añadió, que el artículo 782 del Estatuto Tributario contempla una presunción legal en cuanto a la fidelidad de los datos consignados en el acta de inspección, pero el contribuyente puede desvirtuar plenamente tal presunción, circunstancia que no se cumplía con la certificación del Revisor Fiscal, por cuanto éste certificado corrobora lo establecido en la inspección en el sentido de que solamente efectuó retención en la fuente sobre compras efectuadas al IDEMA sobre un valor de $546.620.383, quedando por demostrar un valor de $10.695.000.

Sobre el valor probatorio del acta de inspección reprodujo apartes jurisprudenciales de sentencia del 21 de junio de 1991, Consejero Ponente, Doctor Jaime Abella Zárate.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:

La representante judicial de la Nación al alegar de conclusión reafirma su inconformidad con la sentencia del Tribunal, por cuanto éste desconoció la realidad probatoria establecida en la inspección contable, dándole mayor certeza a la respuesta del requerimiento especial y al certificado del revisor fiscal presentando en ésta oportunidad, pruebas éstas que en su concepto no desvirtúan la glosa determinada en la revisión directa de los libros y comprobantes de contabilidad en donde se estableció el valor exacto por concepto de las compras efectuadas al IDEMA, respecto de las cuales la retención sólo se efectuó en forma parcial.

EL MINISTERIO PÚBLICO:

Representado en el presente proceso por el Procurador Séptimo Delegado en lo Contencioso, en su alegato de conclusión opina que la sentencia del Tribunal debe ser confirmada por cuanto la partida sobre la cual la Administración determinó la falta de retención en la fuente, surgió de la comparación efectuada por ésta entre lo confesado por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial en la suma $557.315.188 y lo certificado por el Revisor Fiscal $546.620.383, actuación con la cual en concepto del Ministerio Público se desconoce la certificación del revisor fiscal en la cual se da razón de compras directas y mercancías en tránsito por un valor total de $655.014.390, sobre las que por la suma de $92.180.000 no le correspondía efectuar retención en la fuente por corresponder a compras con carta de crédito.

El apoderado judicial de la sociedad actora no presentó alegato de conclusión en la segunda instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

La controversia en el proceso se concreta al rechazo de los costos por concepto de compras en cuantía de $10.695.000, suma respecto de la cual la Administración de Impuestos Nacionales de Santander estimó quer la sociedad HIJOS DE A. PARDO LTDA., no había efectuado la retención en la fuente.

Con base en las facultades de fiscalización que consagra el artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración de Impuestos de Bucaramanga (hoy, de Santander), sólicitó a la actora respecto de la declaración de renta correspondiente al año gravable de 1987, informar: 1- Relación discriminada con nombre o razón social y nit de los pagos abonos que dieron derecho a solicitar costos y deducciones y, 2- Apellidos y nombre o razón social y nit. de cada una de las personas o entidades a las cuales se le practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor pagado o abono sujeto a retención y valor retenido.

Fue así como la sociedad actora informó haber efectuado entre otras, compras al IDEMA por concepto de Trigo, por valor de $601.290.670 (557.315.188+44.012.196) y en cuanto a la retención en la fuente, indicó haberle efectuado a tal entidad la suma de $5.354.185, sobre una base de retención de $535.418.100, es decir, que de tal información surge una diferencia de $65.872.578 sobre la cual la sociedad no efectuó retención en la fuente (fls. 416, 521 lápiz rojo c.a.).

Posteriormente, la Administración en desarrollo del programa de cruce nacional de retenciones en la fuente, ordenó inspección contable a la sociedad actora con el fin de aclarar las inconsistencias encontradas por el Grupo de Fiscalización Interna respecto a la retención en la fuente por concepto de compras efectuadas al IDEMA NIT: 99.999.008, en cuya diligencia según da cuenta la respectiva acta de inspección, quedaron confirmadas las inconsistencias inicialmente establecidas, ya que según la relación que ella contiene tomada de los libros de contabilidad y soportes contables y donde se discrimina el respectivo comprobante y su fecha, surgió la diferencia de $21.897.000, suma sobre la cual no se había efectuado la retención en la fuente (fls. 689 y 690 c.a.). Así mismo, se establecieron otras diferencias respecto de otros proveedores.

Con base en tal investigación la Administración practicó el requerimiento especial No. 000148 del 27 de noviembre de 1991, mediante el cual propuso el rechazo de costos por concepto de compras, el valor de $30.292.000 correspondiente a las diferencias establecidas sin retención en la fuente en compras efectuadas al IDEMA por valor de $21.897.000 a GAGIL COLOMBIA S.A. por $3.530.000 y a la BOLSA NACIONAL AGROPECUARIA por valor de $3.530.000, y por concepto de servicios (bodegaje) la suma de $3.258.000.

Con la respuesta al requerimiento especial la sociedad actora argumentó que no omitió efectuar las retenciones en la fuente sobre las diferencias establecidas por la

Admninistración y para respaldar su dicho aportó certificado al revisor fiscal y algunos comprobantes de contabilidad y recibos de pago de retenciones en la fuente que dieron lugar al reconocimiento de la suma de $19.587.000 subsistiendo solo el rechazo sobre la suma de $10.695.000 por compras efectuadas al IDEMA, sin retención en la fuente, al considerar el funcionario liquidador que del certificado del revisor fiscal "...se desprende que las compras de trigo efectuadas al IDEMA durante el año de 1987, ascienden a la suma de $546.620.383 que es la sumatoria de los comprobantes incluidos y no incluidos en el acta de inspección (...) aceptando que sobre ésta última cuantía se efectuó la retención en la fuente".

De lo anterior surge como primera conclusión, que la diferencia establecida por la Administración entre las compras solicitadas, y las compras respecto de las cuales efectuó retención en la fuente, no surgió unicamente de la respuesta dada al requerimiento especial por la sociedad actora, sino que la misma se estableció, como se observa del resumen anterior, de la investigación que efectuó la Administración a través de la cual obtuvo la correspondiente información que presentó la propia sociedad con la respuesta dada al requerimiento ordinario, verificada con la inspección contable, en la cual la Administración examinó los libros y demás comprobantes de contabilidad, determinando en ésta diligencia en forma detallada las compras solicitadas en la declaración, y las compras respecto de las cuales efectuó la retención en la fuente, por lo que la argumentación del Tribunal y del Ministerio Público en la segunda instancia en el sentido de que la Administración determinó la diferencia discutida solamente con base en el informe dado en el requerimiento especial no se ajusta a la realidad procesal.

Por el contrario, la Administración teniendo en cuenta la explicación dada en la respuesta al requerimiento especial y los comprobantes de contabilidad aportados en tal oportunidad, reconoció respecto de las compras efectuadas al IDEMA glosadas inicialmente la suma de $11.202.243, tal y como se desprende del memorando explicativo de la liquidación (fl. 116 c.p.) y del respectivo requerimiento especial.

Ahora bien, con oportunidad del recurso de reconsideración y también en la demanda contenciosa la sociedad insistió en que la Administración incurrió en error en el análisis de la cuenta compras al IDEMA por cuanto la sociedad inicialmente carga la totalidad de compras en cuenta "mercancías en tránsito" y posteriormente efectúa el traslado a la "cuenta compras", y que por lo tanto el total de compras efectuadas al IDEMA en el año gravable de 1987, fue de $601.290.678 y no de $557.315.188 y que la retención en la fuente se efectuó sobre $546.620.320 y que la diferencia corresponde a compras con cartas de crédito, respecto de las cuales la sociedad no tenía obligación de efectuar retención en la fuente, conforme a lo dispuesto en el artículo 15 del Decreto 2509 de 1985.

Al respecto la Sala observa, que la sociedad demandante tiene razón en cuanto a que en verdad las compras efectuadas durante el año gravable de 1987, ascendieron a

la suma de $601.290.678 según lo demuestra la respuesta al requerimiento ordinario, y en el mismo sentido es la respuesta al requerimiento especial respaldada con el certificado del revisor fiscal, aspecto en el cual debe reconocerse que la Administración incurrió en error al tomar una suma inferior a las compras efectuadas, y cargadas a la respectiva cuenta de "compras", pero en lo que a la retención en la fuente se refiere, que es lo que interesa por cuanto la falta de retención en la fuente lo que originó el rechazo de la partida discutida, no observa la Sala que se haya demostrado lo argüido en cuanto a que las compras discutidas fueron hechas mediante cartas de crédito, por lo siguiente:

– En la información presentada a la Administración inicialmente con motivo de la respuesta al requerimiento ordinario informó haber efectuado la retención sobre la suma de $535.418.100, aspecto que confirmó la Administración al efectuar la respectiva visita contable.

– Con ocasión de l respuesta al requerimiento especial la sociedad alegó y demostró que la retención la había efectuado sobre la suma de $546.620.383, hecho que reconoció también la Administración y por ende desconoció la diferencia no demostrada, que para la Administración fue de $10.695.000, pero teniendo en cuenta lo alegado por la sociedad e informado en la investigación, la suma sobre la cual no efectuó retención en la fuente es de $92.180.000 incluidos los saldos de la cuenta mercancía en tránsito.

– De conformidad con el artículo 15 del Decreto 2509 de 1985, es cierto que cuando se utilizan cartas de crédito en las operaciones sometidas a retención en la fuente, como serían las "compras", "la retención se efectuará por la entidad respectiva que otorga la respectiva carta de crédito".

Pero, no está demostrado en el proceso que las compras respecto de las cuales afirma haber efectuado mediante carta de crédito, se hubiesen verdaderamente efectuado a través de éste sistema de pago, pues la simple afirmación del revisor fiscal en tal sentido no demuestra el hecho alegado, como quiera que no se descriminan los comprobantes de contabilidad respectivos, no se individualizan las compras efectuadas a través de tal medio de pago ni se mencionan comprobantes de orden interno y/ o externo, es decir, tal certificación a juicio de la Sala no ofrece la certeza requerida acerca del hecho alegado.

Además, con oportunidad de la demanda la sociedad si bien acompañó nueva certificación contable suscrita por el revisor fiscal (fl. 137 c.p.), ésta se limita a señalar las compras efectuadas por la sociedad en el año gravable de 1987, sin reforzar en nada lo expresado en la certificación presentada con la respuesta del requerimiento especial, en lo que a las compras con carta de crédito se refiere, pues, por el contrario, en tal certificación solo en forma general se afirma que la sociedad efectuó las retenciones en la fuente a que estaba obligada.

Así mismo, la sociedad solicitó con la demanda inspección contable, pero a pesar de haber sido decretada ésta por el Tribunal Administrativo de Santander, la parte interesada no se presentó a la diligencia respectiva, motivo por el cual la prueba finalmente no fue practicada (fl. 195 c.p.).

En estas condiciones no es procedente acceder al reconocimiento de las compras discutidas como lo hizo el Tribunal, pues es claro que la sociedad en ningún momento ha demostrado el hecho alegado como causal de exoneración de la obligación de efectuar retención en la fuente respecto a las compras efectuadas al IDEMA mediante el sistema de cartas de crédito.

Por consiguiente, tiene razón la apelante apoderada judicial de la entidad demandada en la objeción formulada a la sentencia del Tribunal, por lo que es procedente acceder a su pretensión de revocar la sentencia y en su lugar negar las súplicas de la demanda.

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

FALLA:

1o. **REVÓCASE** la sentencia apelada.

2o. **NIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Requisitos/**ACTO REPRODUCIDO/NORMA INEXEQUIBLE/SENTENCIA JUDICIAL**-Naturaleza

En relación con la viabilidad de la suspensión provisional de los actos que se demandan, con base en las previsiones del artículo 158 del C.C.A. y por la violación de la sentencia de la Corte Constitucional No. C-549 del 29 de noviembre de 1993, que declaró exequible el artículo 75 de la Ley 6a. de 1992 (artículo 867-1 del E.T.), la Sala considera que no es posible que la medida solicitada prospere, pues la suspensión provisional de ejecución inmediata solo procede respecto de actos anulados o suspendidos por esta jurisdicción y no frente a las disposiciones declaradas inexequibles por la jurisdicción constitucional, tal y como se puede concluir del texto de la norma en mención. De otra parte, si se argumentara que la solicitud de suspensión se efectúa con base en el artículo 152 del C.C.A., es decir, por existir manifiesta infracción de la sentencia en mención, se recuerde que es precisamente la norma aludible lo que exige como requisito de la suspensión provisional el que se presente una manifiesta infracción "de una de las disposiciones invocadas como fundamento de la misma", lo que de suyo excluye la violación de la jurisprudencia, pues una providencia cualquiera que sea su trascendencia, no tiene dentro de nuestro sistema jurídico el carácter de norma superior de derecho.

REPRODUCCIÓN DE NORMA INEXEQUIBLE/ACTO REPRODUCIDO/ SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El artículo 243 de la Constitución Nacional, prohíbe a cualquier autoridad reproducir el contenido material del "acto jurídico" declarado inexequible por la Corte Constitucional por razones de fondo, mientras subsistan las

disposiciones que sirvieron de fundamento a dicha declaratoria, lo cual significa que si v. gr. cualquier autoridad administrativa expidiera un acto en contravención a dicha prohibición, podría proceder la suspensión provisional de sus efectos, pero no por violación a la sentencia misma, como lo plantea el actor, sino por desconocimiento de la norma constitucional aludida y adicionalmente por la vía de la suspensión provisional ordinaria prevista en el artículo 152 del C.C.A. pues, se repite, el artículo 158 *ibídem* solo da cabida a la suspensión de ejecución inmediata frente a actos administrativos que reproduzcan en esencia actos anulados o suspendidos por esta jurisdicción. No sobre recordar que la jurisdicción constitucional no suspende ni anula actos administrativos, sino declara inexequibles las disposiciones jurídicas cuando estas no se ajustan a la Carta Fundamental.

ACTUALIZACIÓN DE DEUDA TRIBUTARIA/REAJUSTE DE DEUDA TRIBUTARIA/PERÍODO DE GRACIA EN DEUDA TRIBUTARIA/INTERÉS MORATORIO

Del estudio de las normas anuladas mediante el fallo de 7 de abril de 1995, es decir, los artículos 1, 3 y 4 del Decreto 20/94 por el cual se reglamenta el artículo 867-1 del E.T. referente a la actualización de obligaciones tributarias y de la resolución 828 de 1994, "por la cual se establecen los factores de actualización de las obligaciones tributarias y aduaneras" y de su confrontación con los actos acusados, se concluye que estos últimos no conservan en esencia las mismas disposiciones anuladas. En efecto la esencia de las normas anuladas, es ordenar el reajuste de las obligaciones tributarias durante todo el tiempo de mora contado desde la fecha fijada para el pago hasta la fecha en que este se verifique, lo cual significaba la violación del artículo 867-1 del E.T. pues esta última norma ordena el ajuste de las obligaciones tributarias solo a partir del 3er. año de mora, es decir, con un período de gracia de 3 años durante los cuales la ley no previó reajuste alguno. Asimismo como solo se refieren al artículo 2 de la Resolución 2490/95 los numerales 8, 9, 2 y 10, se considera que respecto de los numerales de la Circular que no se relacionan con la resolución acusada, no procede la suspensión provisional solicitada, pues la sustentación en relación con la resolución nada tiene que ver con tales numerales. De otra parte, se observa que tanto en el artículo 2 de la Resolución 2490/95, como en los numerales 9, 1, 8 y 10 de la Circular 0074/95 se reconoce claramente la existencia del período de gracia previsto en el artículo 867-1 del E.T. lo cual permite acertadamente concluir que no reproduce en esencia los actos anulados, los cuales, sí desconocían el aludido período.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7189. Actor: WALTER CAICEDO ORREGO. Nulidad Administración de Impuestos Nacionales Resolución. AUTO.

En ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, el ciudadano WALTER CAICEDO ORREGO, en su propio nombre, demanda la nulidad del artículo 2 de la Resolución 2490 de 1995, expedida por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, y "por la cual se establecen los factores de actualización de las obligaciones tributarias y aduaneras", al igual que de los numerales 6, 8, 9 y 10 de la Circular 0074 de 1995, mediante la cual se imparten instrucciones para la aplicación de las nuevas tablas de actualización previstas en la Resolución 2490/95.

La demanda fue presentada el día 7 de junio de 1995, y corregida mediante escrito del 21 de junio de 1995.

De otra parte, el libelo fue debidamente corregido en los defectos formales anotados mediante providencia de Sala Unitaria del 11 de agosto de 1995.

Considera el actor, que los actos acusados vulneran la sentencia de la Corte Constitucional No. C-549 de fecha 29 de noviembre de 1993, por la cual se declaró exequible el artículo 75 de la ley 6 de 1992 (artículo 867-1 del E.T), al igual que la sentencia de la Sala, de fecha 7 de abril de 1995, expediente No. 5974, Consejero Ponente: Dr. Guillermo Chahín Lizcano, por la que se anulan los artículos 1o., 3o. y 4o. del decreto 20 de 1994, reglamentario del artículo 867-1 del E.T. y la Resolución No. 824 de 1994, mediante la cual se establecen los factores de actualización de las obligaciones tributarias y aduaneras, ya que en relación con éste último fallo estima que los actos acusados reproducen en esencia las normas anuladas por esta Corporación.

El argumento fundamental de sus pretensiones consiste en que para la actualización de las obligaciones tributarias que generen intereses de mora las normas acusadas consideran más que doblemente el componente inflacionario, pues la base actualizada por I.P.C. en los intereses de mora (que contiene el impuesto multiplicado por el I.P.C. en los intereses de mora), se debe multiplicar a su vez por el factor total de actualización que obviamente incluye también el I.P.C.

Sostiene así mismo, que las sentencias tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado "ordenan en síntesis que serán actualizadas las sanciones no los impuestos".

A su vez, solicita la suspensión provisional de ejecución automática prevista en el artículo 158 No. 2 del C.C.A., con base en los mismos argumentos esgrimidos como fundamento de las pretensiones de la demanda, los cuales en efecto reitera.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

Por reunir los requisitos previstos en el artículo 137 del C.C.A., la demanda será admitida.

Acerca de la solicitud de suspensión provisional, la Sala se permite precisar lo siguiente:

Solicita el actor suspensión provisional de ejecución inmediata del artículo 2 de la Resolución 2490 de 1995, y los numerales 6, 8, 9 y 10 de la Circular 074/95, prevista en el inciso 2 del artículo 158 del C.C.A., pues a su juicio los actos administrativos acusados reproducen en esencia las mismas disposiciones anuladas en virtud de sentencia del Consejo de Estado, de fecha 7 de abril de 1995, expediente No. 5974, Consejero Ponente: Dr. Guillermo Chahín Lizcano, por la cual se anulan los artículos 1, 3 y 4 del Decreto 20/94, expedido por el Presidente de la República, reglamentario de los artículos 867-1 del E.T. y 103 de la Ley 6/92, y la resolución 828 del 2 de marzo de 1994, en virtud de la cual se establecen los factores de actualización de las obligaciones tributarias y aduaneras. Se solicita así mismo, la suspensión provisional por violación ostensible de la sentencia C-549/93 de la Corte Constitucional.

En opinión del actor, en el artículo 2 de la Resolución 2490 de 1995, en virtud de la cual la DIAN establece los factores de actualización de las obligaciones tributarias y aduaneras, y en los numerales 6, 8, 9 y 10 de la Circular 0074/95 de ese mismo organismo, por la cual se instruye sobre la aplicación de las nuevas tablas de actualización establecidas en la resolución en mención, se reproducen las normas declaradas nulas por la Sala, ya que consideran doblemente el componente inflacionario. Y a renglón seguido, expresa: "La sentencia de la Honorable Corte Constitucional 549/ 93 y el fallo del Honorable Consejo de Estado de abril 7 de 1995, expediente No. 5974 ordenan en síntesis que serán actualizables las sanciones no los impuestos".

En relación con la viabilidad de la suspensión provisional de los actos que se demandan, con base en las previsiones del artículo 158 del C.C.A, y por la violación de la sentencia de la Corte Constitucional No. C-549 del 29 de noviembre de 1993, que declaró exequible el artículo 75 de la Ley 6/92 (artículo 867-1 del E.T.), la Sala considera que no es posible que la medida solicitada prospere, pues la suspensión provisional de ejecución inmediata sólo procede respecto de actos anulados o suspendidos por ésta jurisdicción y no frente a las disposiciones declaradas inexequibles por la jurisdicción constitucional, tal y como se puede concluir del texto de la norma en mención.

De otra parte, si se argumentara que la solicitud de suspensión se efectúa con base en el artículo 152 del C.C.A., es decir, por existir manifiesta infracción de la sentencia en mención, la Sala recuerda que es precisamente la norma aludida la que exige como requisito de la suspensión provisional el que se presente una manifiesta infracción "de unas de las disposiciones invocadas como fundamento de la misma", lo que de suyo excluye la violación de la jurisprudencia, pues una providencia, cualquiera que sea su

trascendencia, no tiene dentro de nuestro sistema jurídico el carácter de norma superior de derecho.

Cabe observar sin embargo, que el artículo 243 de la Constitución Nacional, prohibe a cualquier autoridad reproducir el contenido material del "acto jurídico" declarado inexequible por la Corte Constitucional por razones de fondo, mientras subsistan las disposiciones que sirvieron de fundamento a dicha declaratoria, lo cual significa que si v. gr., cualquier autoridad administrativa expidiera un acto en contravención a dicha prohibición, podría proceder la suspensión provisional de sus efectos, pero no por violación a la sentencia misma, como lo plantea el actor, sino por desconocimiento de la norma constitucional aludida, y, adicionalmente, por la vía de la suspensión provisional ordinaria prevista en el artículo 152 del C.C.A, pues, se repite, el artículo 158 ibidem sólo da cabida a la suspensión de ejecución inmediata frente a actos administrativos que reproduzcan en esencia actos anulados o suspendidos por ésta jurisdicción.

No sobre recordar que la jurisdicción constitucional no suspende ni anula actos administrativos, sino declara inexequibles las disposiciones jurídicas cuando éstas no se ajustan a la Carta Fundamental.

Así las cosas, y frente al argumento de la violación ostensible del fallo de la Corte Constitucional, la suspensión provisional solicitada no está llamada a prosperar.

Ahora bien, en relación con la suspensión provisional de ejecución automática por haberse reproducido un acto que ya había sido anulado por esta jurisdicción, y cuyo proceso ya culminó, la Sala se permite precisar que se reúnen los requisitos de forma que la doctrina y la jurisprudencia han determinado para ésta especial medida, es decir, que dado que el proceso en el cual se anularon los actos administrativos ya terminó, (Exp. 5974), debía presentarse una nueva demanda con todos los requisitos de ley, como en efecto se hizo, y en el mismo libelo, se presentó y sustentó la petición de suspensión provisional, pudiéndose hacer tal solicitud en escrito separado.

Así mismo, se acompañaron, los actos impugnados, y aun cuando los actos primeramente anulados no fueron anexados, sí se precisó cuál era la providencia que había declarado las normas nulas, la cual por provenir de la Corporación, y más exactamente de ésta Sala, e incluir el texto de las normas anuladas, permite determinar si el acto posterior que se demanda conserva o no en esencia las disposiciones anuladas.

Sin embargo, es precisamente del estudio de las normas anuladas mediante el fallo de 7 de abril de 1995, es decir, los artículos 1, 3 y 4 del Decreto 20/94 por el cual se reglamenta el artículo 867-1 del E.T. referente a la actualización de obligaciones tributarias y de la resolución 828 de 1994, "por la cual se establecen los factores de actualización de las obligaciones tributarias y aduaneras", y de su confrontación con

los actos acusados, que la Sala se permite concluir que éstos últimos no conservan en esencia las mismas disposiciones anuladas.

En efecto, a juicio de la Sala la esencia de las normas anuladas, es ordenar el reajuste de la obligaciones tributarias durante todo el tiempo de mora contado desde la fecha fijada para el pago hasta la fecha en que éste se verifique, lo cual significaba la violación del artículo 867-1 del E.T. pues ésta última norma ordena el ajuste de las obligaciones tributarias sólo a partir del 3er. año de mora, es decir, con un período de gracia de 3 años durante los cuales la ley no previó reajuste alguno.

Así las cosas, y ante la violación de la norma superior de derecho de mención, procedió la Sala mediante providencia del 7 de abril de 1995, expediente No. 5974, y con ponencia del Doctor Guillermo Chahín Lizcano, a anular el decreto 020 de 1994, para lo cual expresó:

> "Es decir, que el reglamento como lo demuestra claramente en su ejemplo la apoderada de la demandada incluye en el factor total de actualización 36 meses adicionales que la ley no previó contrariando el querer de la norma superior, razón por la cual los artículos 1o., 3o. y 4o. del decreto 020 de 1994, deberán retirarse del ordenamiento jurídico, no solo por violación de la norma superior en que debieran (sic) fundarse, sino porque al ampliar, contrariando los efectos de la ley, se incurrió en indebido ejercicio de la potestad reglamentaria consagrada en el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política".

En relación con la resolución 828/94, el fundamento de la nulidad fue el hecho de estar basada en el Decreto Reglamentario 020/94, que a su vez excedió la potestad reglamentaria, resolución que en consecuencia, ordenaba también el ajuste de obligaciones tributarias y aduaneras desde la fecha de vencimiento de las mismas y no a partir del tercer año de mora como lo dispone la ley.

Ahora bien, el artículo 2 de la Resolución 2490 de 1995, prevé el ajuste de obligaciones tributarias y aduaneras con tres o más años de mora, sobre los cuales se generen intereses moratorios, y la Circular 074/95, en los numerales 6, 8, 9 y 10, instruye sobre la aplicación de las nuevas tablas de actualización prevista en la aludida resolución, motivo por el cual, se violan las normas infringidas con la resolución 2490/95.

Es de anotar que no todos los numerales acusados de la Circular 0074 de 1994 desarrollan el artículo 2 de la Resolución 2490/95, pues éste último como ya se precisó, se refiere a la actualización de obligaciones tributarias y aduaneras susceptibles de generar intereses de mora.

Es así como se observa que el numeral 6, relativo al procedimiento para actualizar obligaciones objeto de facilidades de pago, en principio nada tiene que ver con el mencionado artículo 2 de la resolución 2490/95. Así mismo, el numeral 9, no tiene

ninguna relación con el artículo 2 de la resolución acusada, lo previsto en el numeral 9.1. referente a actualización de sanciones, pues éstas de conformidad con el artículo 634 del Estatuto Tributario no generan intereses de mora.

Es decir, que sólo se refieren al artículo 2 de la Resolución 2490/95, los numerales 8, 9.2 y 10; por lo tanto, considera la Sala, que respecto de los numerales de la Circular quer no se relacionan con la resolución acusada, no procede la suspensión provisional solicitada, pues la sustentación en relación con la resolución nada tiene que ver con tales numerales.

De otra parte, observa la Sala que tanto en el artículo 2 de la Resolución 2490/95, como en los numerales 9.1, 8 y 10 de la Circular 0074/95, se reconoce claramente la existencia del período de gracia previsto en el artículo 867-1 del E.T. lo cual permite acertadamente concluir que no reproduce en esencia los actos anulados, los cuales, como se precisó, si desconocían el aludido período.

Adicionalmente, el que el factor de actualización previsto en el artículo 2 de la resolución acusada incluya o no "más que doblemente el componente inflacionario", en razón de la existencia de la "base actualizada por I.P.C. en los intereses de mora", no significa que se hayan reproducido en esencia por ese motivo los actos anulados, pues en éstos no se vislumbra siquiera la determinación del I.P.C. en los intereses de mora, como sí sucede con los actos que se demandan.

De otra parte, lo que en relación con los intereses de mora precisó la Sala en el fallo que anuló los actos que a juicio del actor se encuentran reproducidos en los actos acusados, es que el interés de mora en materia tributaria, dada la forma en que es determinado, incluye la inflación. En dicha aseveración, jamás se está afirmando lo que pretende el actor que se expresó.

Las razones expuestas son suficientes para denegar la solicitud de suspensión provisional.

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

RESUELVE:

1o. ADMÍTASE la demanda;

2o. NOTIFÍQUESE personalmente la presente providencia al Ministerio Público ante la Corporación.

3o. NOTIFÍQUESE personalmente la presente providencia al Director de Impuestos Nacionales o su Delegado.

4o. SOLICÍTENSE a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales los antecedentes administrativos que dieron origen a la expedición de la Resolución 2490/95, y de la Circular 0074/95. Término CINCO (5) días.

5o. FÍJESE en lista por el término de cinco (5) días para que la entidad demandada y los intervinientes puedan contestar la demanda, proponer excepciones y solicitar la práctica de pruebas.

6o. NO SE ACCEDE a decretar la suspensión provisional solicitada por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

7o. TÉNGASE al Señor WALTER CAICEDO ORREGO, identificado con la cédula de ciudadanía No. 14.448.247 de Cali, como parte actora.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SOBRETASA A LA GASOLINA/IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA/CAUSACIÓN SUCESIVA/CAUSACIÓN INSTANTÁNEA/SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Improcedencia

En efecto para determinar si el Consejo Municipal de Ibagué, al establecer la sobretasa al combustible motor a partir del 1 de junio de 1995, desconoció el texto del último inciso del artículo 338 de la Constitución Nacional, que prevé a su vez que las normas que regulen contribuciones "en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado" no podrán aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar su vigencia, hay que precisar si el hecho generador de la sobretasa es de los previstos en la norma constitucional en mención o no lo es, es decir, si se trata de un hecho sucesivo o de período, que se va configurando a lo largo de un determinado ejercicio, o si por el contrario, es un hecho generador de carácter instántaneo. Tal precisión, ni salta a la vista, ni resulta de la simple confrontación de los textos que se comparan, motivo por el cual no puede ser efectuada en la presente oportunidad procesal, pues además es uno de los aspectos de fondo que debe dilucidarse al momento de proferir sentencia.

PRESUPUESTO DE RENTAS MUNICIPALES/SOBRETASA-Creación/**SOBRETASA**-Percibimiento/**PRESUPUESTO NACIONAL/SUSPENSIÓN PROVISIONAL**-Improcedencia

Para determinar si con el acto acusado se ha violado el artículo 345 de la Constitución Nacional que en la parte pertinente prevé que "no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de

rentas", es necesario precisar si "establecer" o "crear" una sobretasa es lo mismo que percibirla, o si son conceptos distintos, precisión que tampoco puede ser acometida en la presente oportunidad del proceso, por ser objeto de la decisión de fondo.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7314. Actor: CÁMARA DE COMERCIO DE IBAGUÉ. AUTO.

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra el auto del 1o. de junio de 1995, proferido por el Tribunal Administrativo del Tolima, y mediante el cual se negó la solicitud de suspensión provisional del artículo 1 del Acuerdo No. 024 de marzo 30 de 1995, expedido por el Concejo Municipal de Ibagué, decisión proferida dentro del juicio de nulidad instaurado por la Cámara de Comercio de esa ciudad.

ANTECEDENTES

La Cámara de Comercio de Ibagué, por intermedio de apoderado judicial, formuló demanda de nulidad, y solicitó la suspensión provisional del artículo 1 del Acuerdo No. 024 de marzo 30 de 1995, expedido por el Concejo Municipal de Ibagué, por medio del cual se establece la sobretasa al consumo de combustible automotor y se conceden unas autorizaciones al ejecutivo.

LA DEMANDA

La actora fundamenta la demanda en la violación de los artículos 338 inciso final y 345 inciso primero de la Constitución Nacional, y 265 del Decreto-Ley 1333 de 1986, pues considera que con la imposición de la aludida contribución a partir del 1o. de junio de 1995, se está desconociendo el artículo 338 de la Constitución Nacional, que prevé expresamente que las disposiciones que regulen contribuciones en general no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma.

Agregó que de conformidad con el artículo 265 del Decreto 1333 de 1986, que delimita el período de los presupuestos municipales, un Concejo Municipal no puede dictar Acuerdo alguno donde se establezca una contribución que pueda cobrarse dentro del mismo año en que se cree o se haya establecido, porque el artículo 338 de la Carta dispone que debe cobrarse dentro del año siguiente.

Por último, adujo que también es quebrantado el artículo 345 de la Constitución Nacional, quer predica la intangibilidad del presupuesto por lo menos en lo atinente

a la fuente de ingresos, pues si el presupuesto del municipio empezó a regir el 1o. de enero de año en curso, mal puede pretenderse cobrar una sobretasa a partir del 1o. de junio de ese mismo año, cuando tal sobretasa no figuraba en el presupuesto vigente.

Así mismo, solicita la suspensión provisional por cuanto el artículo 1 del Acuerdo No. 024 del 30 de marzo de 1995, viola *prima facie* los artículos 345 y 348 de la Constitución Política y el artículo 265 del Decreto-Ley 1333 de 1986, porque mientras el inciso final del artículo 338 de la Carta ordena que cuando se establezcan contribuiciones éstas solo pueden cobrarse en el período siguiente a aquel en que se establecieron, el acto administrativo acusado dispone que se cobre la sobretasa al precio del combustible automotor dentro del mismo período en el que el acto fue producido.

EL AUTO APELADO

En el auto admisorio de la demanda, se dispuso negar la suspensión provisional solicitada, aduciendo que el asunto que estaría por averiguar es si el período al que se refiere la disposición, es a partir del 1 de enero de 1995, que es cuando comienza el año fiscal, o es el posterior a la vigencia de la ley que creó este tributo.

En este orden de ideas, el solo hecho de que exista esta duda es obstáculo para que no proceda la medida solicitada pues la misma es viable únicamente cuando la transgresión es ostensible y si se deben empreder tareas de interpretación o de análisis, no es posible que la suspensión provisional se decrete.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión del *a-quo,* la parte actora interpuso recurso de apelación contra el auto en mención y para el efecto sostuvo que el Tribunal pretende darle efectos retroactivos al Acuerdo No. 024 de 1995, cuando cualquiera sabe que los actos administrativos y la ley son irretroactivos, y el Acuerdo, en su propio texto, dispone cobrar la sobretasa a partir del 1o. de junio de 1995.

Reitera igualmente, que si el Acuerdo fue dictado durante el período de 1995, solamente puede cobrarse la sobretasa a partir del 1o. de enero de 1996, porque el inciso final del artículo 338 de la Carta es contundente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

A juicio de la Sala, no se presenta la manifiesta violación de las normas superiores de derecho invocadas por el actor como infringidas por la disposición cuya suspensión solicita.

En efecto, para determinar si el Concejo Municipal de Ibagué, al establecer la sobretasa al combustible motor a partir del 1o. de junio de 1995, desconoció el texto del último inciso del artículo 338 de la Constitución Nacional, que prevé a su vez que

las normas que regulen contribuciones "en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado", no podrán aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar su vigencia, hay que precisar si el hecho generador de la sobretasa es de los previstos en la norma constitucional en mención o lo es, es decir, si se trata de un hecho sucesivo o de período, que se va configurando a lo largo de un determinado ejercicio, o si por el contrario, es un hecho generador de carácter instantáneo.

Tal precisión, ni salta a la vista, ni resulta de la simple confrontación de los textos que se comparan, motivo por el cual no puede ser efectuada en la presente oportunidad procesal, pues además es uno de los aspectos de fondo que debe dilucidarse al momento de proferir sentencia.

De otra parte, para determinar si con el acto acusado se ha violado el artículo 345 de la Constitución Nacional que en la parte pertinente prevé que "no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas", es necesario precisar si "establecer" o "crear" una sobretasa es lo mismo que percibirla, o si son conceptos distintos, precisión que tampoco puede ser acometida en la presente oportunidad del proceso, por ser objeto de la decisión de fondo.

Adicionalmente, no observa la Sala que el acto acusado viole flagrantemente el artículo 265 del decreto 1333 de 1986, pues en principio son normas que tratan distintos, cuales son respectivamente, el establecimiento o creación de una sobretasa a partir de una determinada fecha, y el período de los presupuestos municipales, y cuya relación, y por ende, supuesta violación tampoco resulta de la sencilla comparación de los textos confrontados.

Así las cosas, no procede la medida solicitada, pues como en forma reiterada viene sosteniendo la Corporación, "no es posible la suspensión si debe penetrarse con alguna profundidad en el concepto, o sea en la doctrina que llevan consigo las palabras con que está redactada la norma superior".

De consiguiente, y con las precisiones efectuadas, la providencia recurrida debe confirmarse.

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

RESUELVE:

Confírmase la providencia recurrida de fecha 1 de junio de 1995, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, y mediante la cual se negó la solicitud provisional del acto demandado.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA R.

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

INGRESOS EN OTROS MUNICIPIOS/TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO/SENTENCIA DE NULIDAD-Efectos/**IMPUESTO DISTRITAL DE INDUSTRIAL Y COMERCIO**

El proceder de la Administración Distrital fundada en lo establecido en el parágrafo 1o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983, de adicionar la base gravable del impuesto de industria y comercio a cargo de la actora y correspondiente al período gravable de 1986, por la circunstancia de no haberse aportado la prueba exigida en dicho parágrafo, esto es, que en relación con tales ingresos la actora hubiera declarado y pagado el impuesto de industria y comercio en los respectivos municipios, se observa que la norma en cuestión fue anulada por esta Corporación mediante la sentencia de abril 30 Expediente 3746, Consejero Ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano, decisión que afecta las situaciones no consolidadas, en las cuales fue planteada la nulidad por tal motivo, como ocurre en el caso que se discute, ya que si bien es cierto que cuando fue expedida la resolución No. 778 de noviembre 1 de 1989 aun estaba vigente el citado parágrafo 1 del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983, cuando se profirió la sentencia de primera instancia.

DESCUENTO PIE DE FACTURA/BASE GRAVABLE EN INDUSTRIA Y COMERCIO/IMPUESTO DISTRITAL EN INDUSTRIA Y COMERCIO

De conformidad con lo establecido en los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 15 del Acuerdo 21 de 1983, en el impuesto de industria y comercio, la base gravable está conformada por el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, entendidos tales ingre-

sos como aquellos que efectiva y realmente perciba una persona como contraprestación a su actividad industrial, comercial o de servicios, resultando así que los denominados descuentos "pie de factura" que acostumbran efectuar los comerciantes en las facturas de venta, no condicionados, no corresponden al concepto de ingresos porque no son cancelados por el adquirente y en consecuencia no incrementan el patrimonio del contribuyente. Esta Corporación ha dicho sobre el particular; "... Parte de la norma del concepto de ingresos brutos, es decir, de aquellos que efectiva y realmente perciba una persona como contraprestación a su actividad industrial, comercial o de servicios. Desde este punto de vista, el descuento que se acostumbra efectuar por los comerciantes en la factura de venta, sin condición alguna, no corresponden al concepto de ingresos pues de una parte al constituir un menor valor de enajenación del bien o del servicio, no es pagado por el adquirente y consecuencialmente no es recibido por el enajenante y por la otra, carece de aptitud para producir potencialmente un incremento del patrimonio del contribuyente, requisito que determina que una suma recibida constituya requisito que determina que una suma recibida constituya ingreso".

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Expediente No. 7050. Apelación sentencia de 25 de noviembre de 1994, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho carácter fiscal. Industria y comercio por el período gravable de 1986. Actor: Textiles Telaraña S.A. FALLO.

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, contra la sentencia de Noviembre 25 de 1994, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial del impuesto de industria y comercio número 1258 de febrero 24, los Autos números 136 y 273 de abril 20 y agosto 25, respectivamente, y la resolución número 778 de noviembre 1 de 1989, actos expedidos por la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

ANTECEDENTES

La sociedad Textiles Telaraña S.A. la actora, presentó el 7 de mayo de 1987 la declaración del impuesto de industria, comercio y avisos correspondiente al período gravable de 1986, vigencia 1987, en la que liquidó como impuesto total de la suma de $2.337.127.

Previo requerimiento, la Dirección Distrital de Impuestos expidió la liquidación oficial No. 1258 de febrero 24 de 1989, mediante la cual determinó el impuesto de industria, comercio y avisos por el período gravable de 1986 y el parágrafo anual en la suma de $14.810.734, y aplicó sanción por inexactitud por valor de $21.367.022.

La sociedad actora interpuso el 31 de marzo de 1989 los recursos de reposición y subsidiario de apelación contra la anterior liquidación.

Mediante el Auto No. 136 de abril 20 de 1989, el Secretario General de la Dirección Distrital de Impuestos ordenó que se le informará al apoderado de la actora que para darle trámite a los recursos interpuestos el 31 de marzo de 1989, debía allegar fotocopia autenticada del recibo de pago correspondiente al período gravable de 1986, de conformidad con lo establecido en el artículo 60 del Acuerdo 21 de 1983.

El 12 de julio de 1989 la Dirección Distrital de Impuestos expidió el auto No. 181 inadmisorio de recurso de reposición.

A través del Auto No. 273 de agosto 25 de 1989 la Dirección Distrital de Impuestos, declaró sin efecto el Auto No. 181 de junio 12 de 1989, por haber reportado el contribuyente con fecha de abril 24 de 1989 un cambio de dirección de acuerdo con lo previsto en el artículo 56 del Acuerdo 21 de 1983, inadmitió el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación oficial 1258 de 1989 por el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 60 del Acuerdo 21 de 1983, y advirtió que contra dicho Auto procedía el recurso de reconsideración.

Con posterioridad, la Dirección Distrital de Impuestos expidió la resolución No. 778 de Noviembre 1 de 1989 mediante la cual modificó parcialmente la liquidación oficial 1258 de 1989, dejando sin efecto el valor correspondiente al parágrafo anual previsto en el artículo 8o. del Acuerdo 7 de 1986, respecto del cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decretó la suspensión provisional, por reproducción de una norma anteriormente suspendida, mediante la providencia de noviembre 30 de 1987.

LA DEMANDA

El apoderado de la sociedad actora consideró vulnerados los artículos 26, 192 y 193 de la Constitución de 1886; 84 y 158 del Código Contencioso Administrativo; 32, 33, 37 y 40 de la Ley 14 de 1983; 1o. del decreto 3070 de 1983; 12, 13, 15, 16, 20, 22, 25, 26, 27, 42, 53, 56, 60, 65, 66, 70 y 73 del Acuerdo 21 de 1983 y, 253 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Determinación y liquidación oficial definitiva de mayores valores de impuestos y sanciones, inadmisión de los recursos interpuestos e imposiblidad real de impugnación de las providencias proferidas al no seguirse las normas procesales previstas en las

normas para el trámite, con violación de los artículos, 26 de la Constitución Nacional; 84 del Código Contencioso Administrativo y 12, 13, 56, 65, 66 y 70 del Acuerdo 21 de 1983.

La negativa de decisión de los recursos interpuestos resultó violatoria de las normas anteriormente citadas, quedando la actora imposibilitada para contradecir los actos de la Administración en la vía gubernativa ante el desconocimiento de la misma de su deber de decidir y notificar en debida forma los recursos interpuestos.

En el Auto No. 273 de 1989 se pretermitió el visto bueno del Secretario de Hacienda exigida por el artículo 70 del Acuerdo 21 de 1983.

Dentro del término de fijación en lista, el apoderado de la actora corrigió la demanda y planteó la violación del artículo 60 del Acuerdo 21 de 1983, que concretó afirmando que en este caso la contribuyente recurrente presentó con el memorial de los recursos una copia del recibo de pago correspondiente a la liquidación privada por el período de 1986 "que no contenía sello alguno que indicase que era exacta al original, ..." (fl.127), y el rigor exegético aplicado por la Administración no encuentra sustento en la finalidad de la norma, ya que si el contribuyente acompaña copia del recibo en el que se evidencia la cancelación efectuada y olvida autenticarla, no puede decirse que no ha afectado el pago exigido, teniendo en cuenta que como tal cancelación se ha realizado en la Administración, ésta puede constatar internamente si la copia exibida es fiel o no, y si coincide con los datos de pagos que tiene en la cuenta del contribuyente.

2. Rechazo de deducciones por razón de devoluciones y descuentos pie factura en cuantía de $244.588.638, con violación de los artículos 33 y 40 de la Ley 14 de 1983; 15, 16 y 73 del Acuerdo 21 de 1983 y, 253 del Código de Procedimiento Civil.

Al no haber reconocido el derecho a la deducción solicitada por razón de las devoluciones y descuentos pie factura concedidos por la sociedad, fueron vulneradas las normas antes citadas, por el desconocimiento del carácter de prueba idónea de los certificados y copias presentados cuando las normas si se lo atribuían, y porque tal proceder incrementó la base gravable al haberse tomado en consideración unos valores que nunca fueron ingresos de la sociedad.

3. Inclusión en la base gravable de ingresos obtenidos fuera de Bogotá por valor de $1.892.114.533, con violación de los artículos, 32, 33 y 40 de la Ley 14 de 1983; 1o. del Decreto Reglamentario 3070 de 1983 y, 15, 20 y 73 del Acuerdo 21 de 1983.

Al haberse dejado de apreciar la prueba exigida por el artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983 y la complementación dada por la certificación contable del revisor fiscal, la Administración determinó ilegalmente una base gravable superior á la que correspondía, pretendiendo gravar en Bogotá actividades e ingresos no realizados ni obtenidos

en el Distrito sino en Medellín, municipio en el que la actora declaró y pagó el impuesto que le correspondía.

4. Determinación y liquidación de sanciones de inexactitud, con violación de los artículos, 26 de la Constitución; 84 del Código Contencioso Administrativo y, 42 y 53 del Acuerdo 21 de 1983.

La Administración vulneró el artículo 53 del Acuerdo 21 de 1983 por indebida aplicación, ya que en el mismo no se encuentra previsto la imposición de sanciones por simples deficiencias probatorias.

5. Determinación y liquidación de mayores valores de impuestos con violación de los artículos, 32, 33, 37 y 40 de la Ley 14 de 1983; 15, 16, 20, 22, 25, 26 y 27 del Acuerdo 21 de 1983; 192 y 193 de la Constitución y, 158 del Código Contencioso Administrativo.

La determinación oficial de una base gravable superior a la que legalmente correspondía, como se precisó en los cargos segundo y tercero, implicó la liquidación del impuesto de industria, comercio y avisos en cuantía mayor a la que disponían las normas anteriormente enunciadas que resultaron violadas en perjuicio de los intereses de la sociedad actora.

LA OPOSICIÓN

El apoderado judicial del Distrito se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, y formuló la excepción de "incompetencia de jurisdicción por indebido agotamiento de la vía gubernativa" argumentando, con fundamento en lo establecido en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, que en este caso no fue agotada la vía gubernativa, porque cuando fue interpuesto el recurso de reposición exigidos en el artículo 60 numeral 2o. del Acuerdo 21 de 1983, omisión que al no haber sido subsanada por la contribuyente recurrente le impedía acudir ante la jurisdicción Contencioso Administrativa.

EL FALLO APELADO

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante fallo apelado rechazó la excepción propuesta por la parte demandada y accedió a las pretensiones de la demanda.

El *a-quo* rechazó la excepción de "indebido agotamiento de la vía gubernativa", argumentando que como la Administración Distrital, a través de la resolución número 778 de noviembre 1o. de 1989 practicó oficiosamente una nueva liquidación del impuesto de industria, comercio y avisos por el período gravable de 1986, tal circunstancia permitía a la contribuyente acudir válidamente ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sin necesidad del previo agotamiento de la vía gubernativa en relación con la liquidación oficial 1258 de 1989 que quedó sin efectos como

consecuencia de la nueva liquidación practicada, siendo por tal motivo irrelevante el debate creado en torno a la no tramitación de los recursos de reposición y apelación contra la primitiva liquidación oficial.

En cuanto a las deducciones solicitadas por la contribuyente en la suma de $244.588.638, afirmó que no obstante en la liquidación oficial 1258 de 1989 solamente se indicó que no estaban demostrados idóneamente de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 del Acuerdo 21 de 1983, dentro del dictamen pericial los peritos anotaron que los descuentos pie factura en la ciudad de Bogotá ascendieron a la suma de $275.743.325 y por consiguiente, la deducción en cuestión se halla debidamente contabilizada y los registros contables correctamente soportados, lo que surge del dictamen pericial cuyos fundamentos no fueron objetados por las partes.

Respecto de los ingresos obtenidos fuera de Bogotá por valor de $1.892.114.533, la Administración aplicó el parágrafo 1o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983, sin discutir el hecho consistente en que las ventas materia de la adición hubieran sido efectuadas fuera de Bogotá y fundamentándose exclusivamente en la circunstancia de no haberse aportado la prueba exigida en el mencionado parágrafo, que al haber sido anulado por el Consejo de Estado mediante la sentencia de abril 30 de 1992, dejó sin soporte jurídico el acto acusado en este punto.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado del Distrito interpuso oportunamente recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, argumentando en primer término, que en lo relacionado con el rechazo de la excepción de indebido agotamiento en la vía gubernativa se remitía a lo expuesto en los alegatos de conclusión en la primera instancia, donde afirmó que en este caso no hubo agotamiento de la vía gubernativa porque la actora al interponer el recurso de reposición omitió el cumplimiento de uno de los requisitos exigidos por el artículo 60 numeral 2o. del Acuerdo 21 de 1983, lo que le impedía acudir ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Manifestó que no compartía las consideraciones del Tribunal en lo referente a los ingresos obtenidos fuera de Bogotá porque a su juicio, el pronunciamiento del Consejo de Estado mediante el cual declaró la nulidad del parágrafo 1o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983 no debe aplicarse al caso discutido, ya que no se pueden desconocer hechos ya definidos por la Administración con anterioridad al mencionado pronunciamiento.

En relación con las deducciones rechazadas por la Administración, expresó acogiéndose a lo expuesto por el magistrado del Tribunal que salvó su voto, que de conformidad con lo establecido en el artículo 15 del Acuerdo 21 de 1983, el impuesto de industria y comercio de debe liquidar con base en el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, entendiendo por ingresos brutos la totalidad de los ingresos facturados por el contribuyente en el período respectivo.

Finalmente y en cuanto el certificado del revisor fiscal de la actora citó y transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de diciembre 11 de 1987, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado de la entidad demandada dentro de esta oportunidad procesal reiteró los planteamientos expuestos en la sustentación del recurso de apelación.

Por su parte, el apoderado de la parte actora solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia, y alegó que en la apelación el Distriro no adujo argumento alguno en contra de la razón por la cual el Tribunal rechazó la excepción del indebido agotamiento de la vía gubernativa, decisión que debe mantenerse debido a que, por una parte, así como lo indicó el a quo, la resolución final dejó sin efecto los actos emitidos con anterioridad y por otra, la prueba de pago del gravamen de industria y comercio por el período correspondiente a 1986 la tenía la Administración Distrital en su poder desde el 7 de mayo de 1987, fecha en que la actora presentó la declaración privada con los respectivos recibos de pago, el Auto No. 136 de abril 20 de 1989 no fue notificado y el Auto No. 273 de agosto 25 del mismo año, a través del cual fueron inadmitidos los recursos interpuestos contra la liquidación oficial 1258 de 1989, fue notificado por un medio distinto del previsto en la ley (por edicto, cuando debió notificarse personalmente o por correo).

Respecto de los ingresos por valor de $1.892.114.533, con base en el dictamen pericial está demostrado que los mismos fueron obtenidos en Medellín, y por lo tanto no podían incluirse dentro de la base gravable.

En cuanto a la deducción solicitada por concepto de devoluciones y descuentos pie de factura en cuantía de $244.588.638, alegó que teniendo en cuenta que la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituída por los "ingresos brutos obtenidos", la actora, al determinar la base gravable de tributo en cuestión tenía el derecho de detraer el valor de los descuentos pie factura, toda vez que no correspondan a ingresos realmente obtenidos, y se encuentra demostrado en especial con el dictamen pericial el monto de la deducción solicitada.

Concluyó señalando que el fallo de primera instancia no tuvo como fundamento la certificación del revisor fiscal que allegó la actora sino el dictamen pericial rendido el 3 de febrero de 1993 ante el Tribunal Administrativo de Antioquia, y en este sentido insistió que la Administración, al desconocer el mérito probatorio de tal certificación y de la copia auténtica del libro auxiliar de ventas (pruebas allegadas por la actora con la respuesta al requerimiento), vulneró los artículos 73 del Acuerdo 21 de 1983 y 253 del Código de Procedimiento Civil.

La señora Procuradora Séptima Delegada ante esta Corporación solicitó la revocatoria de la sentencia apelada por considerar que se presentó indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Señaló que revisado el expediente y los medios de prueba que obran en el mismo, el acto administrativo principal atacado por la actora es la liquidación oficial No. 1258 de febrero 24 de 1989 que ya estaba en firme cuando la Administración oficiosamente expidió la resolución No. 778 de noviembre 1o. de 1989, por lo que no se variaba la situación ya definida de la liquidación oficial por indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Concluyó alegando que la liquidación oficial No. 1258 de 1989 no pudo haber quedado sin efectos en atención a que fue la única liquidación expedida por la Administración, por cuanto la resolución No. 778 del mismo año sólo lo modificó parcialmente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con los términos del recurso de apelación la Sala debe determinar si es procedente o no declarar probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa propuesta por la Administración Distrital y en caso negativo, entrar a a analizar el aspecto de fondo, esto es, si por haber sido expedido los actos impugnados antes de haberse declarado la nulidad del parágrafo 1o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983 los efectos de aquella no pueden aplicarse al caso bajo estudio y, la procedencia o no de las deducciones solicitadas por la actora.

1. Excepción de Indebido Agotamiento de la Vía Gubernativa:

En relación con este aspecto, la Sala comparte la decisión del Tribunal de rechazar la excepción propuesta, toda vez que, al haberse practicado por la Administración Distrital una nueva liquidación del impuesto de industria y comercio, correspondiente al período gravable de 1986, a través de la resolución No. 778 de noviembre 1o. de 1989, contra la cual no procedía recurso alguno, tal como se dispone en su artículo 2o. y de conformidad con lo establecido en el inciso 3 del artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, la sociedad actora podía acudir ante la Jurisdicción de lo Contencioso Admsinistrativo, para demandar directamente el acto administrativo contentivo de la liquidación completa del gravamen en cuestión, que dejó sin efecto la actuación anterior, aunque en su encabezamiento y artículo 1o. diga que sólo "...revoca parcialmente..." la liquidación inicial.

2. Ingresos obtenidos fuera de Bogotá

La Administración Distrital, fundada en lo establecido en el parágrafo 1 del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1993, adicionó la base gravable del impuesto de industria y comercio a cargo de la actora y correspondiente al período gravable de 1986, en la suma de $1.892.114.533, por la circunstancia de no haberse aportado la prueba exigido en dicho parágrafo, esto es, que en relación con tales ingresos la sociedad hubiera declarado y pagado el impuesto de industria y comercio en los respectivos municipios.

En cuanto a este punto, observa la Sala que la norma en custión fue anulada por esta Corporación mediante la sentencia de abril 30 de 1992, expediente 3746, Consejero Ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano, decisión que afecta las situaciones no consolidadas, en las cuales fue planteada la nulidad por tal motivo, como ocurre en el caso que se discute, ya que si bien es cierto que cuando fue expedida la resolución No. 778 de noviembre 1 de 1989 aún estaba vigente el citado parágrafo 1o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983, cuando se profirió la sentencia de primera instancia la norma ya había sido anulada.

Sobre los efectos de las sentencias de nulidad, la Sala ha dicho:

"……

"Respecto de los efectos de las sentencias de nulidad proferidas por la Jurisdicción Contencioso Administrativa ha sido reiterativa esta Corporación en el sentido que ellas producen efectos *extunc* ("desde entonces"), ésto (sis) es, desde el momento en que se expidió el acto anulado, sin que afecte ese hecho el que dicha declaratoria tenga como fundamento la atribución constitucional de ésta jurisdicción de defensa de la Carta Fundamental en los términos del Artículo 216 C.N.

"Como consecuencia de lo anterior, las cosas se deben retrotraer al estado en que se encontraba antes de la expedición del acto, por lo que las situaciones no consolidadas entre el momento de expedición del acto y la sentencia anulatoria son afectadas por la decisión tomada en esta última.

"..." (sentencia de abril 19 de 1991, expediente 3151 Consejero Ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano).

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala, entre otras, en las sentencias de mayo 8 de 1992, expediente 3919, Consejero Ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano; marzo 18 de 1993, expediente 4349, Consejero Ponente Dr. Jaime Abella Zárate y, agosto 6 de 1993, expediente 4745, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos.

De acuerdo con lo anterior, no resulta válido, como lo pretende el apelante, que declarada la nulidad del parágrafo 1o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983 (que exigía que se demostrara que sobre los ingresos obtenidos fuera del Distrito se había declarado y pagado el impuesto de industria y comercio en los municipios respectivos), se mantenga la exigencia prevista en dicha norma, máxime cuando, en este proceso, se encuentra demostrado que los ingresos en cuestión fueron los percibidos en el municipio de Medellín.

En efecto, del dictamen pericial, rendido el 3 de febrero de 1993 ante el comisionado Tribunal Administrativo de Antioquia (fl. 46 y s.s. del c.a.), y el cual no fue objetado por las partes, surge que la sociedad actora, durante el año de 1986,

efectuó "ventas en Medellín" por valor de $1.841.053.000 y percibió por concepto de "otros ingresos" e "ingresos financieros" en el mismo municipio, las sumas de $49.305.000 y $10.756.000, respectivamente.

3. Deducciones por concepto de devoluciones y descuentos "pie factura":

En lo referente a las deducciones rechazadas por la Administración Distrital, la Sala mantendrá también la decisión del Tribunal, toda vez que de conformidad con lo establecido en los artículos, 33 de la ley 14 de 1983 y 15 del Acuerdo 21 de 1983, en el impuesto de industria y comercio, la base gravable está conformada por el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, entendidos tales ingresos como aquellos que efectiva y realmente perciba una persona como contraprestación a su actividad industrial, comercial o de los servicios, resultando así que los denominados descuentos "pie factura" que acostumbran efectuar los comerciantes en las facturas de venta, no condicionados, no corresponden al concepto de ingresos porque no son cancelados por el adquirente y en consecuencia no incrementan el patrimonio del contribuyente.

Esta Corporación, al interpretar el alcance del artículo 33 de la ley 14 de 1983 y respecto de los mencionados descuentos se pronunció a través de la sentencia de julio 30 de 1993, expediente 4796, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos.

En tal oportunidad la Sala precisó:

> "Parte la norma del concepto de ingresos brutos, es decir, de aquellos que efectiva y realmente perciba una persona como contraprestación a su actividad industrial, comercial o de servicios. Desde este punto de vista, el descuento que se acostumbra efectuar por los comerciantes en la factura de venta, sin condición alguna, no corresponden al concepto de ingresos pues de una parte al constituir un menor valor de la enajenación del bien o del servicio, no es pagado por el adquirente y consecuencialmente no es recibido por el enajenante y por la otra, carece de aptitud para producir potencialmente un incremento del patrimonio del contribuyente, requisito que determina que una suma recibida constituya ingreso.
>
> "Cosa distinta ocurre cuando se realiza la venta de un bien y como consecuencia de la nulidad o la resolución del contrato es devuelto el precio pagado por ella, pues si bien es principio se realizó el ingreso, como consecuencia de la ineficacia del contrato, su importe es devuelto a ineficacia del contrato, su importe es devuelto a quien inicialmente pagó. De ahí la necesidad que la ley se hubiera referido expresamente a este fenómeno, atendiendo especialmente a que las devoluciones pueden efectuarse en período fiscales distintos al de la venta, cosa que no ocurre con los descuentos "pie factura", porque al no ser condicionados se causan simultáneamente con la venta.
>
> "En igual sentido el artículo 16 del Acuerdo 21 de 1983, no podía contemplar los descuentos como menor valor de la base gravable, por la razón de que éstos

jamás pueden contabilizarse como ingreso y por lo tanto si no suman no pueden ser restados.

"..."

Por lo demás, la deducción en cuestión, tal como lo advirtió el a quo, se encuentra debidamente contabilizada y los requisitos contables correctamente soportados, hechos estos que surgen del dictamen pericial, que como ya se dijo, no fue objetado por las partes.

De acuerdo con lo anterior, la Sala procederá a confirmar la sentencia de primera instancia, no estando llamado a prosperar el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada.

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

FALLA:

Confírmase la sentencia apelada.

Se reconoce al doctor Guillermo Murillo Oliveros como apoderado de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del memorial anexo.

CÓPIESE, PUBLÍQUESE, NOTIFÍQUESE, DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN/CONTRATO DE SERVICIOS AUTÓNOMOS/MÉTODO DE GRADO DE AVANCE/MÉTODO DE OBRA TERMINADA/PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La "regla" sobre contabilización de contratos de construcción no era extraña al régimen legal y contable nacional, pues no solamente el artículo 201 del Estatuto Tributario autorizaba la remisión al conjunto de las aludidas reglas generales contables, sino que, el Decreto 2160 de 1986 ("por el cual se reglamenta parcialmente la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas"), homologó entre otras, las relativas a "contratos de construcción" "anticipos como menor valor de las obras" y "materiales de construcción" de sus artículos 41, 42 y 43, según la primera de las cuales en contratos con fecha de iniciación y conclusión en períodos contables diferentes, cabía hacer el registro de costo, "por los métodos del grado de avance de la obra o del contrato terminado, según sea aplicable"; la vigencia del decreto en cita, fue aplazada por el decreto 3729 de 1986, para el 1o. de enero de 1988; por último el decreto 2553 de 1987 (diciembre 31) con vigencia desde el 1o. de enero de 1988 derogó expresamente los aludidos artículos 41, 42 y 43; en fecha más reciente, el Decreto 2649 de 1993 (diciembre 29) aunque extensa y detalladamente la reglamentación general de la contabilidad y la expedición de los principios de que se habla, de los cuales, llama la atención el consignado en su artículo 55, "diferidos" en el que se dice que se debe contabilizar como tales, "los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha".

INGRESOS DIFERIDOS/COSTOS DIFERIDOS/GASTOS DIFERIDOS/MÉTODO DE OBRA TERMINADA/INGRESO RECIBIDO POR ANTICIPADO

Aunque para el período fiscal de 1988 el decreto 2160 de 1986 no se encontraba vigente, sí indicaba que se trataba de un sistema contable generalmente aceptado y de recibo en nuestra legislación. Así las cosas se concluye que, la circunstancia de que el propio artículo 201 permitiera la aplicación de normas contables generales, hacía procedente el sistema contable empleado por la demandante, en el sentido de diferir, conjuntamente, ingresos, costos y deducciones, hasta la conclusión y entrega de la obra contratada. De acuerdo con lo anterior, mientras no se concluyera totalmente el contrato, los ingresos bien podían diferirse como pasivos y los costos y deducciones como activos, hasta el período en que, finalmente se cumplieran los términos del contrato y se hiciera entrega de la obra, asumiendo que los anticipos, avances o abonos son ingresos recibidos por anticipado. En este aspecto, la sentencia debe ser confirmada, sin lugar al estudio de los restantes cargos de infracción de la ley procesal y sustantiva esgrimidos por la actora.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre ocho (8) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Expediente No. 7163. Apelación sentencia de 10 de marzo de 1995, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, impuesto sobre la renta del período impositivo de 1988. Actor: Societe Auxiliaire D'Entreprises, S.A.E. (En Liquidación). FALLO.

El Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la parte demandada, mediante apoderado, apela la sentencia de 10 de marzo de 1995, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el Contencioso de restablecimiento fiscal referente al impuesto sobre la renta del período impositivo de 1988, promovida por SOCIETE AUXILIAIRE D'ENTREPRISES, S.A.E. (en liquidación), contra la liquidación de revisión No. 0025 de 26 de febrero de 1993 y la resolución No. 010188 de 22 de octubre del mismo año, expedida por la Unidad de Liquidación y la División Jurídica de la Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales de personas jurídicas de Santa Fe de Bogotá, D.C.

Sobre el recurso, cumplido al trámite propio de la instancia, procede a resolver la Sala.

ANTECEDENTES

Previos, inspección tributaria y requerimiento especial, el acto liquidatorio impugnado adicionó ingresos "causados y percibidos" en el periodo, no declarados, y sancionó por inexactitud; dicho acto, fue confirmado en la vía gubernativa.

LA DEMANDA

Indica transgredidos los artículos 29 de la Constitución y 27, 28, 180, 181, 200, 201, 203, 647, 703, 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario.

Explica, en primer lugar, haberse producido, dos requerimientos especiales por un mismo periodo, contra el debido proceso y norma expresa (arts. 29 C.N. y 703, E.T.), a saber, uno, denominado "pliego de cargos" y, otro, "requerimiento especial", suscritos el mismo día, por los mismos funcionarios de la Unidad de Fiscalización, con idénticos argumentos y explicaciones, y que difieren únicamente en que, el primero, declara improcedente una devolución obtenida por la contribuyente, y el segundo, propone la modificación de la liquidación privada y la aplicación de sanción por inexactitud, pero, "curiosamente", coincidiendo en el cuestionamiento del sistema de determinación contable de la renta, interpretando el contrato firmado por la sociedad actora con ECOPETROL, y expidiendo, además, por separado, una "resolución sanción" originada en el "pliego de cargos", luego anulada por la Administración, lo que sería como haber anulado uno de los requerimientos especiales, confirmándose el otro por la resolución del recurso, aunque con argumentos fácilmente refutables.

Considera que no es cierto que las normas tributarias no señalaran los requisitos del requerimiento, ya que el artículo 703 del Estatuto Tributario preveía su envío, "por una sola vez", con explicación de los puntos objeto de modificación.

A su juicio, tampoco es cierto que los actos en cuestión solo se distinguen por el término de su respuesta y por su cuantificación, puesto que siendo los dos de contenido igual, su finalidad tendría que ser la misma, independientemente del término de su contestación o impugnación, o de su cuantificación. Agrega, que, precisamente, en este aspecto, es en el que el llamado "pliego de cargos", que realmente es un requerimiento especial, resulta "imperfecto", pues únicamente concede un mes para su respuesta, debiendo otorgarse tres, según las disposiciones tributarias vigentes, dándose la nulidad de ambos actos y, por consiguiente, de la liquidación oficial impugnada.

En segundo lugar, afirma que la liquidación impugnada esta falsamente motivada, pues, tanto aquella como "los requerimientos especiales", cuestionaron el sistema de determinación de la renta líquida "en los contratos de servicios autónomos" y, en particular, en el suscrito con ECOPETROL, cuyo desarrollo constituyó la única actividad económica de la contribuyente en el ejercicio, pero sin que en parte alguna se expresaran las razones de orden legal para que la renta se determinara por presunción, pudiendo existir causales de improductividad susceptibles de controvertirse, como en efecto se hizo en el memorial del recurso gubernativo, omisión que generaría la nulidad de la liquidación oficial, más cuando esta se basó en hechos muy diferentes de los originalmente glosados.

En lo de fondo, en cuanto a la "renta líquida en contratos de servicios autónomos", dice que la norma aplicable, por 1988, el ejercicio discutido, era el artículo 201 del Estatuto Tributario antes de su modificación por el artículo 58 de la Ley 49 de 1990), incorporado al capítulo de "rentas especiales" y que contempla sistemas de determinación especiales, distintos de los ordinarios, aparte de ofrecer al contribuyente la posibilidad de escoger uno, entre dichos sistemas, no pudiéndose imponer otro.

Prosigue que, en el caso, se trataba de un contrato de construcción, "de los denominados "llave en mano", cuyas prestaciones y obligaciones, servicios y pagos se hacen por cuotas y corresponden a más de un año gravable (su desarrollo fueron tres años)...", habiendo optado la contratista por el "sistema contable (...) de terminación de obra", según consta en el acta de inspección tributaria, esto es, por "diferir ingresos, costos y gastos hasta la entrega de la misma, porque solo hasta ese momento era técnicamente posible establecer el resultado económico...", pese a lo cual, aunque en la liquidación impugnada "se reconoce el principio internacional de contabilidad (regla 11) de "obra terminada", se dice, en contra de los hechos comprobados por la misma Administración, que la sociedad utilizó el sistema No. 2 consagrado por el artículo 201 del Estatuto..."; y que, en la práctica, aquella pretende, además, aplicar norma posterior de la ley 49 de 1990, que si bien había suprimido la posibilidad de acogerse a los principios generales de contabilidad, en el parágrafo transitorio de su artículo 58 previó que quienes, en desarrollo de contratos, de servicios autónomos, iniciados antes y aún no terminados, hubieran diferido ingresos y costos, deberían incluir todos sus ingresos en la declaración por 1990, lo que implica el reconocimiento del sistema aplicado por la contribuyente.

Sostiene, asimismo, que aunque en la resolución del recurso se habla de haber en el contrato, "una serie de cláusulas que regulan la entrega de tramos de obra", realmente la supuesta "serie" se limitaba a la cláusula sexta del contrato, sobre precio y forma de pago que, por imprecisa redacción de ECOPETROL, dio lugar a "la interpretación exótica de la administración"; concretamente, se trata del aparte de dicha cláusula, denominado, "Actas de recibo parcial", o sea, "las actas de avance de la obra que vienen soportando las "cuentas de cobro por avance de obra", que el contratista puede establecer cada mes, siempre y cuando el acumulado de avance de obra alcance, por el periodo, un valor superior al 5% del total estimado del contrato"; pero que pretende que, "cada vez que el contratista realiza el 5% del valor del contrato, se practica una entrega física y jurídica de un tramo del oleoducto, terminado, enterrado y probado, es una aberración técnica y jurídica, totalmente contraria al contrato pactado en su conjunto..."

El propósito de las actas "actas conjuntas", sería el de "medir en forma técnica y detallada que las cuentas de cobro presentadas por el contratista, corresponden a labores ejecutadas, pero estas labores no corresponden a ningún tramo predeterminado de obra, ni tampoco ECOPETROL recibe jurídicamente las obras, lo cual tendría una serie de consecuencias jurídicas que se reflejarían obligatoriamente en el contrato...";

el resto de la citada cláusula sexta, explica "el mecanismo real del pago", de suerte que solo a la fecha de entrega de la obra terminada y en operación, el 10 de mayo de 1989, concluyó la construcción y empezó la garantía de cinco años, trasladándose, en esta fecha, los riesgos de la propiedad de la obra, de la responsabilidad del contratista a la del contratante.

Continúa, que dividir la obra en tramos para hacer coincidir estos con las actas de avance de obra, según lo pretende la Administración, "no corresponde a ninguna realidad ni técnica ni contractual", pues esto solo sería concebible si el propietario definitivo de la obra tuviera algún interés en ejercer posesión parcial o por tramos de la misma, o quisiera asumir el riesgo por una obra incompleta, "liberando, progresivamente, al contratista, de su obligación de entregar, al vencimiento del plazo, la totalidad del oleoducto contratado" y en funcionamiento, y dejando sin objeto la obligación legal de producir el acta final de entrega (se dice anexar, "acta de recibo de obra" y "acta de recibo final de obras", de 13 de febrero y 10 de mayo de 1989, suscritas por ECOPETROL, y como consecuencia de ésta última, la liquidación del contrato, ordenada por resolución No. 020 de 25 de mayo del mismo año, del mismo contratante). Del mismo modo, las garantías "de cumplimiento" y de "estabilidad de obra", se constituyen, por el contratista, para toda la obra y no por tramos de ésta, estando a su cargo los "riesgos", hasta la entrega completa de la misma, como, de hecho, la sociedad asumió, en 1989, el costo de reparaciones del oleoducto, por daños ocasionados por el invierno.

Concluye que, para la sociedad, por el ejercicio en discusión, no se causaron ni realizaron ingresos por cuenta del contrato de construcción en mención, pudiéndose diferir éstos, junto con los costos y gastos, hasta la terminación de la obra, por tratarse de un contrato de servicios autónomos; igualmente, por dicho ejercicio, no era aplicable el artículo 58 de la ley 49 de 1990, dada su irretroactividad.

Respecto de la "renta presuntiva", que para el caso se aplicó sin explicación alguna, niega que la cuestión se regulara, según se expresó en la resolución del recurso, por los artículos 189 y 194 del Estatuto Tributario, pues, por 1988, el período discutido, no se había decidido el citado recurso, ni las normas invocadas coincidían con lo que se quiso argumentar, refiriéndose éstas a disminuciones del patrimonio líquido y exclusiones de inmuebles afectados por el Nevado del Ruiz; y si tendrían pertinencia los artículos 15, inciso 4o., de la ley 9 de 1983 y 3, numeral 4, 7, 8 y 10 del Decreto Reglamentario 353 de 1984, pero en cuyo marco no se ubica la contribuyente, tratándose de sucursal extranjera, con objeto social único, consistente en la ejecución de un contrato de construcción de un oleoducto, que por el ejercicio discutido se hallaba en periodo improductivo, "pues, técnicamente, no es posible generar utilidades reales sobre los avances que recibe del contratante", destinados estos a cubrir continuamente los costos de la obra, y siendo determinables dichas utilidades, solo a la conclusión y entrega de la obra, encontrándose la actividad en las etapas de construcción y prospectación.

No se realizaron ingresos que dieran base para liquidar renta presuntiva, pero si los hubiera, se tendrían que excluir los mismos del régimen de presunción, por hallarse la empresa en periodo improductivo, aparte de que los "avances de obra ejecutada", no son de libre disposición del contratista, debiendo contabilizarse como pasivo a favor del contratante.

Por último, en relación con la sanción por inexactitud, asevera que la misma no se configura por el solo hecho de liquidarse oficialmente mayores impuestos; tampoco, tratándose de meras diferencias de criterio sobre el derecho aplicable, de conformidad con el último inciso del artículo 647 del Estatuto Tributario, lo que, en el caso, habría tenido ocurrencia, dado que, de acuerdo con normas vigentes por 1988, se tenía la opción de diferir ingresos, costos y gastos, mientras que la Administración había pretendido hacer retroactiva la norma que había eliminado la opción y acudido a interpretaciones erróneas del contrato con ECOPETROL, siendo, de otro lado, completos y verdaderos los hechos y cifras declarados, tal como se admitió en el acta de inspección tributaria y en los demás actos oficiales.

LA SENTENCIA

El Tribunal *a-quo* accedió a las pretensiones de la demanda.

En cuanto al cargo relativo a la renta líquida, que la Administración determinó por presunción, según interpretó el contrato en que se originaron los ingresos del periodo, encontró el *a-quo* haberse aceptado, en la actuación administrativa, que dicho contrato era de los denominados "de servicios autónomos", y que, en virtud del mismo, según lo estipulado en su cláusula primera, la demandante se había comprometido, "a construir un oleoducto y no tramos de él, así presentara cuentas de cobro parciales por la construcción efectuada", obrando, igualmente, en el proceso, copia del "acta de recibo de obra", que confirma la admitida naturaleza del mencionado contrato, por lo que la contribuyente aplicó correctamente el artículo 201 del Estatuto Tributario, en su versión original, que contemplaba la opción de "diferir los costos y deducciones efectivamente incurridos, hasta la realización de los ingresos a las (sic) cuales corresponden", a la que se acogió en su contabilidad y declaración.

Al contrario, no tenía razón la Administración en la tesis de que, conforme a los artículos 27 y 28 ib., no se podían diferir tales costos y deducciones, dadas las entregas parciales de la obra, pues, "los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario, no se oponen con el 201, porque el primero de los nombrados, claramente establece que "los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a ventas (sic) no causadas solo se gravan en el año o período en que se causan (sic)" ...", y el hecho de que la contratista recibiera pagos parciales, no significaba que no pudiera diferir los costos y deducciones incurridos, "para el momento de la entrega final de la obra".

EL RECURSO

En relación con la discutida concordancia de los artículos 27, 28 y 201 del Estatuto Tributario, el señor apoderado de la demandada sostiene que la sentencia es contra-

dictoria, pues accede a declarar la nulidad de la actuación impugnada, con el mismo argumento de la Administración, de haberse acogido la contribuyente "al segundo sistema del artículo 201 del Estatuto Tributario", pero asumiendo que el sistema hacía viable diferir costos y deducciones hasta la "entrega final de la obra", cuando lo que se leía en el numeral 2o. del artículo en referencia era, "hasta la realización de los ingresos a los cuales proporcionalmente correspondan" (los costos y deducciones diferidos), realización que, de conformidad con los artículos 27 y 28 ib... se entiende verificada por percepción efectiva del pago, o causación del mismo, concluyéndose que, "si la sociedad empleó el sistema dos del artículo 201 del E.T., debería ir declarando los ingresos realizados, en forma proporcional a los costos y deducciones efectivamente incurridos, así no se hubiese (sic) efectuado los pagos parciales por parte de ECOPETROL, en razón a que al inicio, a la entrega de cada tramo del oleoducto y a la finalización del acuerdo, nació para S.A.E. el derecho a exigir el pago respectivo del valor del contrato, por lo que debía causar el ingreso en ese instante, y no posponerlo hasta el final de la obra, como efectivamente lo hizo..."; la situación de la contribuyente, por llevar contabilidad de causación, encaja en la excepción del artículo 27 citado.

Respecto de la obra contratada, afirma que, "en este punto, trata de confundir el abogado demandante, al decir que resulta ilógico pensar que ECOPETROL haya contratado la construcción de tramos de oleoducto. La Administración nunca ha discutido este hecho. Lo que se ha cuestionado es el hecho de que los ingresos, es decir, la forma de pago del contrato, se puedan diferir hasta el final de la obra...", habiéndose pactado, según la cláusula sexta del contrato, un anticipo y pagos parciales, "de acuerdo con el avance de las obras realizadas y recibidas", y demostrando en el proceso tales pagos.

Por lo que hace al "método de contrato terminado", dice que la demandante invocó una "regla 11" que nunca probó y que, en la más reciente edición de la Guía de P.C.G.A. (Principios de Contabilidad generalmente Aceptados), está referida a "activos depreciables y depreciación", debiendo remitirse a la regla 29, "Contratos de Construcción a largo plazo", que era la que mejor se ajustaba a la situación planteada, y que, sin embargo, no tenía el alcance que se pretendió atribuirle, ya que en la misma se expresaba que, por el método de contrato terminado, "se difiere el reconocimiento de ingresos hasta el final del término del contrato"; así las cosas, la demandante pretendió "fusionar" esta regla, con la del artículo 201 del Estatuto Tributario, que permitía diferir costos y deducciones, difiriendo, así, ingresos, costos y deducciones hasta la terminación y entrega de la obra.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante, manifiesta ratificarse en la totalidad de los argumentos y peticiones de la demanda y niega que la sentencia se contradiga, pues simplemente analiza el artículo 201del Estatuto Tributario en su conjunto y con sus normas concordantes.

Destaca, que es de las propias normas invocadas de donde se concluye que los ingresos, como los costos, son diferibles e, igualmente, que la apelante quiera presentar la interpretación de dichas normas, en particular, la del artículo 27 del Estatuto Tributario, "maliciosa y tendenciosamente, en forma exactamente inversa a la situación que establece la ley".

Observa, finalmente, que el argumento de que la regla internacional señale que se puedan diferir ingresos, no hace sino darles razón a los planteamientos de la demanda.

La parte demandada, a su vez, insiste en que, por lo que según el contrato en discusión, especialmente de su cláusula sexta, y del acta de inspección tributaria, debe tenerse por demostrado que la demandante recibió pagos parciales de la obra contratada, y que siendo de causación su contabilidad, debía declarar los ingresos causados en el periodo, sin esperar hasta la terminación de la obra, sin que fuera aplicable, al caso, la norma general de contabilidad invocada por la actora, por ser contraria la misma a los comentados artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario. A continuación, realiza "un estudio sobre los demás cargos de la demanda", a saber, "doble requerimiento", "renta por presunción" y "sanción por inexactitud".

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se ocupa la Sala de la determinación de la "renta en los contratos de servicios autónomos", a que se contrae el fallo de primer grado.

Como bien lo advierten las partes y el Tribunal, la cuestión se hallaba regulada, principalmente, por el artículo 201 del Estatuto Tributario, que reprodujo al 69 del decreto 2053 de 1974 y, posteriormente, fue modificado por el 58 de la ley 49 de 1990.

Por 1988, el ejercicio gravable en controversia, dicha norma regía en su versión original, esto es, en la del artículo 69 del decreto 2053 de 1974, según la cual, el contribuyente, aparte de las "opciones" previstas en los numerales 1 y 2 del artículo en mención, podía "seguir las normas generales de contabilidad", que la parte demandante concretó a la "regla 11" del "principio internacional de contabilidad de obra terminada" y, la parte demandada, a la "regla 29" de la "guía de P.C.G.A.", "contratos de construcción a largo plazo", recalcando, sin embargo, que la "fusión" normativa pretendida por la actora, entre dicha regla y el artículo 201 del Estatuto Tributario no era viable.

La "regla" sobre contabilización de contratos de construcción en cuestión no era extraña al régimen legal y contable nacional, como lo pretendió la parte demandada, pues no solamente, según se acaba de ver, el artículo 201 del Estatuto Tributario autorizaba la remisión al conjunto de las aludidas reglas contables generales, sino que, el Decreto 2160 de 1986 ("por el cual se reglamenta parcialmente la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas"), homologó entre otras, las relativas a "contratos de construcción", "anticipos como menor valor

de las obras" y "materiales de construcción" de sus artículos 41, 42 y 43, según la primera de las cuales, en contratos con fecha de iniciación y conclusión en periodos contables diferentes, cabía hacer el registro de costo, "por los métodos del grado de avance de la obra o del contrato terminado, según sea aplicable"; la vigencia del decreto en cita, fue aplazada por el decreto 3729 de 1986, para el 1o. de enero de 1988; por último, el decreto 2553 de 1987 (diciembre 31), con vigencia desde el 1o. de enero de 1988, derogó expresamente los aludidos artículos 41, 42 y 43; en fecha más reciente, el Decreto 2649 de 1993 (diciembre 29), asume extensa y detalladamente la reglamentación general de la contabilidad y la expedición de los principios de que se habla, de los cuales, llama la atención el consignado en su artículo 55, "diferidos", en el que se dice que se debe contabilizar como tales, "los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha".

Lo anterior indica que aunque para el periodo fiscal discutido el citado decreto 2160 de 1986 no se encontraba vigente, si indicaba que se trataba de un sistema contable generalmente aceptado y recibido en nuestra legislación.

Así las cosas, la Sala concluye que, la circunstancia de que el propio artículo 201 permitiera la aplicación de normas contables generales, hacía procedente el sistema contable empleado por la demandante, en el sentido de diferir, conjuntamente, ingresos, costos y deducciones, hasta la conclusión y entrega de la obra contratada.

De acuerdo con lo anterior, mientras no se concluyera totalmente el contrato, los ingresos bien podían diferirse como pasivos y los costos y deducciones, como activos, hasta el período en que, finalmente, se cumplieran los términos del contrato y se hiciera entrega de la obra, asumiendo que los anticipos, avances o abonos son ingresos recibidos por anticipado. En este aspecto, la sentencia debe ser confirmada sin lugar al estudio de los restantes cargos de infracción de la ley procesal y sustantiva esgrimidos por la actora.

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

FALLA:

Confírmase la sentencia apelada.

La Dra. MYRIAM HERLINDA RONCANCIO TÉLLEZ tiene personería para obrar en nombre de la parte demandada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

HÉCTOR JULIO BECERRA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA ORDINARIA/PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA EXTRAORDINARIA/CONTRATO DE SEGUROS/ACCIÓN EJECUTIVA-Prescripción/**ACCIÓN ORDINARIA-**Prescripción/**CRÉDITO FISCAL**

Por virtud de la época en que fueron constituidas las pólizas de cumplimiento, es evidente que regía para efectos de la prescripción extintiva ordinaria y extraordinaria y para las acciones derivadas del contrato de seguros, los términos de dos y cinco años, respectivamente, previstos en el art. 1081 del Código de comercio, para constituir el artículo ejecutivo, según lo consideró la Sala Plena del Consejo de Estado en sentencia del 7 de mayo de 1991, expediente R-087. El art. 1081 del C. de Co. establece una prescripción extintiva ordinaria de dos años, (2) y extraordinaria de cinco años para el derecho y obligación correlativos y para las acciones que se deriven del contrato de seguro. Dentro de tales términos quedan comprendidas tanto la acción ejecutiva como la ordinaria, dicha norma consagra una excepción a la regla general sentada por el art. 2536 del C.C. según el cual el término de prescripción de la acción ejecutiva, que no del derecho y obligación mismos, es de diez años. En los eventos en que la obligación que la administración pretendía exigir derivara de un contrato de seguro por acaecimiento del siniestro o riesgo asegurado y éste hubiere sido otorgado para amparar obligaciones del contratista frente a la administración contratante, la regulación de la prescripción se sujetaba a su integridad a la norma antes citada. Es decir, la acción que la administración podía intentar contra el asegurador prescribía en los términos señalados en el art. 1081 del C. de Co. Del hecho de que el crédito a favor del Estado se le diera el calificativo de obligación fiscal, no se deriva consecuencia diferente a la

antes señalada, ya que tal calificativo no tenía, ni tiene hoy en día la virtualidad de transmutar la naturaleza jurídica y el origen mismo de la obligación. Tampoco conducía a una conclusión distinta el argumento atinente a la conformación del título ejecutivo que permite a la administración el cobro de la obligación por la vía de la jurisdicción coactiva.

PRESCRIPCIÓN DE ACCIÓN EJECUTIVA-Improcedencia/**TÍTULO EJECUTIVO-**Firmeza/**MANDAMIENTO DE PAGO/EXCEPCIÓN A LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN**

Se observa en el *sub-lite* que la acción ejecutiva que dan cuenta los actos, no está prescrita teniendo en cuenta que el mandato de pago fue librado en un término inferior a cinco años de expedidos los actos administrativos integradores del título ejecutivo, los cuales adquirieron firmeza una vez se decidieran los recursos en vía gubernativa y no existir constancia sobre suspensión provisional o anulación de los mismos, lo cual hace que adquieran legalidad. La materia referente a la prescripción del título no es asunto de recibo como excepción de prescripción de la acción, en el proceso ejecutivo. Por ello, las consideraciones del Tribunal *a-quo* sobre la legislación aplicable para efectos de los actos administrativos que declararon el incumplimiento, los cuales junto con las garantías originales integraron el título ejecutivo, debieron ser objeto de recursos y acciones diferentes a las que se discuten en el presente proceso.

PROCESO DE COBRO COACTIVO/TÍTULO EJECUTIVO/MANDAMIENTO DE PAGO/EXCEPCIONES CONTRA MANDAMIENTO DE PAGO

El proceso de cobro coactivo como está regulado en la actualidad, por el Estatuto Tributario, parte del supuesto de un título en firme en el cual consta una obligación clara, expresa y actualmente exigible, situación que como atrás se dijo está plenamente establecida en el *sub-lite.* Así mismo debe dictarse un auto de mandamiento de pago dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se integró legalmente el título, es decir, desde le fecha en que se hizo exigible la obligación. El Estatuto Tributario en los arts. 823 y siguientes, regula el procedimiento de cobro coactivo y en el art. 831 señala las excepciones que pueden proponerse contra el mandamiento ejecutivo, entre ellas están la pérdida de ejecutoria del título de revocación o suspensión provisional del acto administrativo hecha por autoridad competente, y la prescripción de la acción de cobro.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., quince (15) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7261. Actor: SEGUROS ALFA S.A. DIAN. FALLO.

Resuelve la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la Nación contra la sentencia proferida el 18 de mayo de 1995, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, providencia estimatoria de las pretensiones de la actora, mediante la cual se anularon los actos administrativos contenidos en las Resaoluciones 00342 del 20 de enero de 1994 y 01343 del 28 de marzo de 1994, emanados de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración Especial Operación Aduanera de Santa Fe de Bogotá, las cuales declararon no probadas las excepciones propuestas por la sociedad SEGUROS ALFA S.A. NIT: 860.031.979-8.

ANTECEDENTES

La sociedad SEGUROS ALFA S.A., expidió las siguientes pólizas de cumplimiento:

Póliza Número	**Vigencia**
2311	11 de octubre al 11 de diciembre /73
1430	13 de abril al 13 de mayo/73
1775	10 de julio al 10 de agosto/73
3419	27 de febrero al 27 de marzo/74
2266	24 de septiembre al 24 de noviembre/73
3308	23 de enero al 23 de febrero/74
1901	02 de abril al 02 de mayo/74
3418	27 de febrero al 27 de marzo/74
3086	16 de noviembre/73 al 16 de noviembre/74
3108	21 de noviembre/73 al 21 de enero/74
3168	06 de diciembre/73 al 06 de febrero/74
3310	23 de enero/74 al 23 de febrero/74
3309	22 de enero/74 al 23 de febrero/74
2313	11 de octubre/73 al 11 de diciembre/73
7053	12 de mayo/76 al 12 de noviembre/76
3420	27 de febrero al 27 de marzo/74

Las anteriores pólizas de cumplimiento por diferentes valores, se expidieron en garantía para el cumplimiento de obligaciones contraídas por diferentes afianzados, según su contenido.

El Administrador de la Aduana Nacional de Buenaventura, mediante las siguientes resoluciones ordenó requerir al Representante Legal de SEGUROS ALFA S.A. para que se allane a cancelar, las sumas de las anteriores pólizas. En dichas resoluciones se advierte que si en el término de los 10 días siguientes a la ejecutoria no se cancela el monto de las pólizas, se procederá a dar traslado al Juzgado Único de Ejecuciones Fiscales para el cobro coactivo.

Resolución No.	**Fecha de expedición**
599	mayo 24 de 1989
0635	mayo 30 de 1989
723	junio 8 de 1989
734	junio 12 de 1989
737	junio 12 de 1989
738	junio 12 de 1989
739	junio 12 de 1989
740	junio 12 de 1989
741	junio 12 de 1989
753	junio 12 de 1989
754	junio 12 de 1989
756	junio 12 de 1989
757	junio 12 de 1989
758	junio 12 de 1989
764	junio 12 de 1989
0989	junio 11 de 1989

Las citadas resoluciones fueron recurridas en reposición y apelación, esgrimiendo el impugnante la ocurrencia de la prescripción ordinaria y extraordinaria del artículo 1081 del Código de Comercio.

El Administrador de la Aduana Nacional de Buenaventura mediante la Resolución 1303 del 5 de septiembre de 1989, resolvió adversamente al impugnante los recursos de reposición interpuestos por la sociedad SEGUROS ALFA S.A. contra las resoluciones arriba citadas. La apelación se resolvió mediante la Resolución 3145 de noviembre 12 de 1991 de la Dirección General de Aduanas, la cual en su parte resolutiva confirma los actos administrativos números: 599, 635, 734, 737, 738, 739, 740, 741, 753, 754, 756, 757, 758, 764 y 983 de 1989. Con esta última resolución se agotó la vía gubernativa y su notificación se realizó por edicto desfijado el 6 de diciembre de 1991.

No obra en el expediente ninguna prueba relativa a que la actora hubiese incoado las acciones contencioso administrativas pertinentes, solo en esta instancia, con los alegatos de conclusión, el apoderado de la actora afirma que desde 1993 presentó en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca una demanda contra las resoluciones de cumplimiento y aquéllas que las confirman.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante Auto No. 11405 del 30 de noviembre de 1993, libró orden de pago a favor de la Nación y en contra de SEGUROS ALFA S.A. por la cantidad de $35.610.643 más los intereses moratorios causados desde cuando se hizo exegible la obligación y hasta cuando se realice el pago total de la misma. La orden de pago se notificó personalmente el 14 de diciembre de 1993. El mandatario judicial formuló contra el citado mandamiento las excepciones de prescripción de la acción, prescripción del derecho y la obligación, violación del derecho de defensa y falta del título ejecutivo las cuales fueron decididas adversamente mediante la Resolución 0342 de enero 20 de 1994, la que a su vez fue recurrida y confirmada con la Resolución 01343 de marzo 28 de 1994, providencia contra la cual no procede ningún recurso.

DEMANDA

Ante la jurisdicción, el apoderado de la sociedad ejecutada, demandó la nulidad de las providencias que negaron las excepciones y ordenaron seguir adelante la ejecución, es decir, únicamente las Resoluciones números 0342 del 20 de enero de 1994 y 1343 de marzo 28 de 1994.

Citó como violados los artículos 84 del C.C.A., 1081 y 1077 del Código de Comercio, los artículos 826 numeral 4o. y 828-1 del Estatuto Tributario, y el artículo 1602 del Código Civil.

Aduce el actor la falsa motivación de los actos acusados, por cuanto el mandamiento de pago relaciona una serie de resoluciones iniciales, pero nada dice que contra ellas se hubieran presentado unos recursos y que se hubieran demorado dos años para resolverlos.

Arguye que la DIAN pasó por encima del artículo 1081 del Código de Comercio, de providencias del Consejo de Estado como las del 7 de mayo de 1991 de la Sala Plena, y del 14 de diciembre de 1992, de la Sección Primera, al no dar prosperidad a la excepción de prescripción.

Manifiesta que los contratos de seguros se celebraron en 1973, 1974 y 1976, es decir antes de que entrara en vigencia al actual Código Contencioso Administrativo.

Así, para la época, las únicas normas vigentes eran la Ley 167 de 1941 y el Código de Comercio. La primera de ellas nada decía sobre la pérdida de fuerza ejecutoria, y por ello no contemplaba en término preceptivo para la acción ejecutiva;en consecuen-

cia, la norma aplicable al caso era la contenida en el artículo 1081 del Código de Comercio, en tanto bajo su vigencia se celebró el contrato, se expidieron las pólizas, ocurrió el siniestro, la conformación del título ejecutivo, la expedición y notificación del mandamiento de pago, pero no provenía término de prescripción de la acción que por jurisdicción coactiva pudiera intentar la Administración, cuando en la conformación del título ejecutivo interviene un acto administrativo como ocurre en virtud del artículo 66 numeral 3o.

OPOSICIÓN

Por su parte el apoderado de la Nación, manifestó que era bien sabido que el proceso de cobro coactivo tiene unas ritualidades y características específicas que dotan a la Administración de atribuciones jurisdiccionales y mecanismos coercitivos para la efectividad de obligaciones a favor del Tesoro Nacional.

Expresó que el particular goza de ciertas prerrogativas, pues tiene los recursos de la vía gubernativa para controvertir el mérito de los actos que buscan la firmeza a tales obligaciones y puede tras el agotamiento de esta vía, demandar ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo la legalidad de esos actos por cualquiera de los motivos previstos en el C.C.A., artículo 85, bien para desconocer el nacimiento de la obligación, bien para controvertir su cuantía.

Agotada esta instancia, el Estado tiene ante sí unos actos ejecutoriados que dan origen al proceso compulsivo de recaudo, evento en el cual puede ejercitarse el derecho de defensa, mediante la proposición de excepciones contra el mandamiento ejecutivo. Sin embargo en esta etapa, los medios de defensa están restringidos pues según el artículo 561 del C.P.C., en el proceso de cobro coactivo no pueden debatirse cuestiones que debieron ser objeto de recursos en la vía gubernativa.

Consideró que la prescripción de la acción ejecutiva se cuenta a partir de la debida conformación del título ejecutivo, ésto es, desde la ejecutoria de la resolución que hace exigible la obligación según los contenidos de la póliza otorgada a favor de la Nación y hasta la fecha en que se expide el mandamiento de pago.

En cuanto a la prescripción de la obligación y del derecho, por cuanto la Administración expidió las resoluciones de incumplimiento, mucho tiempo después de la ocurrencia del siniestro, estimó que no es materia propia del proceso de cobro coactivo por mandato del inciso segundo del artículo 509 del C.P.C. y las disposiciones concordantes del Estatuto Tributario. En consecuencia, dentro del proceso de cobro coactivo no es posible enervar la fuerza y el mérito del título conformado contra el actor.

Precisó que en el caso en estudio están plenamente acreditados los requisitos de claridad, expresividad y exigibilidad del título conforme al artículo 828 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA

El Tribunal *a-quo* dio prosperidad a las pretensiones de la demanda, con fundamento en que según fallo de la Sala Plena del Consejo de Estado, era aplicable el artículo 1081 del Código de Comercio, por cuanto era la norma vigente para la época en que ocurrieron los hechos, y por consiguiente, consideró que la excepción de prescripción estaba llamada a prosperar. El fallo apelado dijo:

> "Para la Sala la excepción está llamada a prosperar si se tiene en cuenta que las pólizas sobre las cuales se pretende al cobro coactivo fueron expedidas en los años 1973, 1974 y 1976, aspecto que está debidamente probado y aceptado por las partes y que las resoluciones que declararon el incumplimiento fueron expedidas en mayo y junio de 1989.
>
> En efecto, la expiración de las garantías se cumple también en los años 1973, 1974 y 1976 y a partir de este momento, ocurrido el siniestro que es la no exportación asegurada, podría la Administración hacer efectivo su cobro pues entonces se hizo exigible la obligación, sin que hubiese realizado actividad alguna para declarar el incumplimiento.
>
> Por las anotadas fechas para la Sala es claro que a pesar de que las resoluciones que declaran el incumplimiento fueron expedidas en vigencia del Decreto 01 de 1984, la legislación aplicable es la del momento en que el incumplimiento se dio, del cual debió tener conocimiento la Administración ya que las aludidas pólizas garantizaban las exportaciones cuya vigencia correspondía a la misma entidad.
>
> La demora de las oficinas del Gobierno para expedir las resoluciones que declaran el incumplimiento no implica que se dejen de lado las disposiciones bajo cuyo imperio se produjeron los hechos que dan lugar a la ejecución y por tanto no pueden aceptarse que la expedición de aquellas se dilatara de tal manera que resultaran proferidas bajo una nueva legislación, ocho y diez años después. Si bien es cierto que la anterior legislación no contemplaba el término especial de prescripción de la acción para actos administrativos, también lo es que el artículo 1081 del C. de Co. prevé un término de prescripción para el caso de los contratos de seguros, tales como los que se debaten y la tardía expedición de las declaraciones de incumplimiento eluden tal término determinado en la ley.
>
> La sentencia citada tanto por las partes como por el Colaborador Fiscal es pertinente para apoyar la decisión de que la acción ejecutiva frente a las aludidas garantías se extinguió por el transcurso del tiempo y por la inactividad de la Administración para iniciar la correspondiente ejecución y así es del caso aplicar la prescripción prevista en el artículo 1081 del Código de Comercio.
>
> ....." (Cdno. Ppal. fl. 129 y ss.)

APELACIÓN

Contra la decisión anterior interpuso recurso de apelación el apoderado de la Nación, y fundamentó la impugnación, argumentando en cuanto a la naturaleza del proceso de cobro coactivo, y los actos acusables ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo; legalidad de los actos demandados y competencia del Tribunal; normatividad aplicable y extremos de la *litis*.

Manifestó que el proceso de cobro coactivo supone que ya se han agotado los mecanismos de defensa de que goza el administrado. Advirtió que los actos de requerimiento quedaron en firme y no fueron objeto de demanda ante la jurisdicción contenciosa.

Consideró que todo reparo de ilegalidad frente a la actividad de la Administración en cuanto a la integración del título ejecutivo de recaudo de estas obligaciones, era propio de la instancia antecedente a la de cobro coactivo.

Para el impugnante con la misma lógica y vigor normativo, así como frente al mandamiento ejecutivo de pago no proceden recursos de la vía gubernativa, ni acciones en la sede jurisdiccional, frente a la expedición de actos administrativos que niegan la prosperidad a las excepciones propias del proceso de cobro coactivo, pues en la vía jurisdiccional no pueden discutirse cuestiones ajenas al título ejecutivo debidamente integrado, tales como la prescripción del derecho o el retardo de la actividad administrativa. Hace énfasis en lo que dispone el artículo 561 del C.P.C., en el sentido de que en los procesos de cobro coactivo de deudas fiscales no pueden debatirse cuestiones que debieron ser objeto de recursos por la vía gubernativa.

Consideró que la sentencia al examinar la legalidad de las Resoluciones 000342 y 1343 de 1994 frente a la normatividad superior adopta una decisión amparada en jurisprudencia que no resulta aplicable a la controversia de actos denegatorios de excepciones en procesos de cobro y arguye:

> "A. La prescripción de la Acción Ejecutiva sólo puede examinarse a partir de la CONFORMACIÓN DEL TÍTULO y hasta la fecha de NOTIFICACIÓN DEL MANDAMIENTO DE PAGO. Por este aspecto, el actor no hace reparo alguno en la vía jurisdiccional y los actos están bien sustentados.
>
> B. La excepción de prescripción del derecho y de la obligación no tiene respaldo en el proceso de cobro por el carácter TAXATIVO de los medios exceptivos del proceso coactivo.
>
> C. El Título Ejecutivo reúne los requisitos de claridad, expresividad y exigibilidad conforme a las normas.
>
> El contenido de los actos administrativos que niegan la prosperidad de las excepciones no está llamdo a ser desconocido por la autoridad jurisdiccional,

máxime cuando la parte actora no acreditó la oportuna impugnación de los actos integradores del Título y el examen de legalidad de los mismos no puede hacer parte de esta controversia. Es importante anotar, que si bien el fallo no se extiende a declarar la Nulidad de aquellos actos de requerimiento (incurriéndose el fallo ultra-petita), le decisión que se apela comporta un verdadero desconocimiento de la presunción de legalidad de los mismos, actividad que no está conforme a las finalidades y cometidos de la recta administración de justicia, pues con ello se priva a una de las partes del efectivo ejercicio de los medios de defensa a su alcance.

....." (fl. 139 a 140 Cdno. Ppal).

En cuanto a la violación del artículo 1081 del Código de Comercio manifestó que el Consejo de Estado ha precisado la oportunidad de que goza la Administración para integrar los títulos ejecutivos por obligaciones fiscales a favor del Tesoro Nacional, aspecto éste que no se discute en el proceso por no ser los actos acusados de este tenor, ni los medios de controversia plantearse en torno a esta circunstancia.

Estimó que el *a-quo,* aunque considera que los actos integradores de título se habían expedido bajo la normatividad del Decreto 01 de 1984 con base en supuestos de hecho a los que se aplicaba la Ley 167 de 1941 y por consiguiente la prescripción del derecho se regía por el artículo 1081 del Código de Comercio, el pronunciamiento de mérito no podía extenderse en el juicio hasta aquella etapa gubernativa, pues ello sería desconocer precisas normas que así lo establecen, y atentar contra el principio de la presunción de legalidad de actos que no han sido declarados nulos, ni suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado de la parte demandante, en esta oportunidad procesal, solicitó la confirmación de la sentencia apelada, considera que el fallo proferido por el a quo es fiel reflejo de la realidad demostrada a lo largo del litigio y se constituye en una respuesta jurisprudencial necesaria a las actuaciones ilegales y negligentes de los funcionarios de la DIAN, antes de la Aduana Nacional.

Afirmó que desde 1993, presentó ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca una demanda contra las resoluciones de incumplimiento y aquéllas que las confirman y hasta el momento no ha sido posible, después de reiterados requerimientos de ese Tribunal, que la DIAN aporte, con destino al proceso copias auténticas con constancia de ejecutoria de los actos administrativos demandados. Insistió que la demandante ha acudido ante la justicia, tanto en la vía gubernativa como en acción jurisdiccional, para demandar tanto las resoluciones que declararon el incumplimiento, como ha propuesto excepciones en el proceso ejecutivo.

Manifestó que la jurisprudencia del Consejo de Estado en Sala Plena y en la Sección Cuarta ha esclarecido el problema, y estimó que los funcionarios ejecutores

la han desatendido apartándose así de lo dispuesto en el artículo 1081 del Código de Comnercio, colocando a los contribuyentes en absoluta indefensión, ya que al desatender lo preceptuado por el Consejo de Estado han creado términos prescriptivos indeterminados.

Sostuvo que el ataque del impugnador se fundamentó en argumentos puramente procesales, que según el actor no tiene base legal ni jurisprudencial alguna.

La parte impugnadora en los alegatos de conclusión insistió en los argumentos esgrimidos en la sustentación del recurso, consideró que la sentencia del Tribunal dirigió el análisis contra los actos constitutivos del derecho, es decir, aquellos en que se ordena hacer exigible la obligación respaldada por la correspondiente gerantía y no frente a los actos efectivamente demandados como la resolución que declara no probadas unas excepciones y el acto administrativo que lo confirma, violándose con ello el principio de congruencia de la sentencia por el artículo 305 del C.P.C.

Alegó que los actos constitutivos del título ejecutivo se conformaron entre mayo y junio de 1989, fecha a partir de la cual se cuentan 5 años para el inicio de la acción de cobro, lo que efectivamente se inició con la expedición de auto de mandamiento de pago No. 11405 del 30 de noviembre de 1993 fecha en la cual no se habían cumplido los 5 años de que tratan las normas aplicables el procedimiento de cobro.

Consideró que no pueden tachar de nulos los actos administrativos impugnados manifestando que los mismos se expidieron cuando la acción ejecutiva había prescrito estando plenamente demostrado que ésto no ocurrió, en consecuencia considera que el fallo emitido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca no está ajustado a derecho ni a los hechos ocurridos en el sub lite, por lo cual solicita que sea revocado.

EL MINISTERIO PÚBLICO

No se pronunció en esta instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La controversia en esta instancia se contrae a determinar si le asiste razón al apoderado de la Nación, en su condición de apelante único, al impugnar el fallo del Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca que le fue desfavorable en cuanto dio prosperidad a la excepción de prescripción.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 18 de mayo de 1995, accedió a las súplicas de la demanda, decretando la nulidad de los actos acusados en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho intentado por la sociedad de SEGUROS ALFA S.A., contra las resoluciones 0342 de enero 20 de 1994 y 1343 del 28 de marzo de 1994, por medio de las cuales la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración Especial de Operación Aduanera de Santa Fe de Bogotá, declaró no probadas las

excepciones propuestas contra el mandamiento de pago No. 11405 del 30 de noviembre de 1993, proferida por la U.A.E. de la Dirección de Impuestos Nacionales a favor de la Nación y en contra de la sociedad SEGUROS ALFA S.A. por valor de $35.610.643, más los intereses moratorios causados desde el momento en que se hizo exigible la obligación hasta cuando se realice el pago total de la deuda y las costas del proceso.

El auto de mandamiento ejecutivo de pago citado, fue librado en consideración a que las Resoluciones números 599 del 24 de mayo de 1989, 723 de junio 8 de 1989, 734 de junio 12 de 1989, 635 de mayo 30 de 1989, 737, 738, 739, 740, 741, 753, 754, 756, 757, 758, 764 y 983 todas de junio 12 de 1989, ordenaron el cobro de las garantías, pólizas números 3420 de febrero 27 de 1974, 7053 de mayo 12 de 1976, 2313 de octubre 11 de 1973, 3309 de enero 23 de 1974, 3310 de enero 23 de 1974, 3168 de diciembre 6 de 1973, 3108 de noviembre 16 de 1973, 3086 de noviembre 16 de 1973, 3412 de febrero 27 de 1974, 1901 de abril 2 de 1974, 3386 de enero 23 de 1974, 2262 de septiembre 24 de 1973, 3419 de febrero 27 de 1974, 1775 de julio 10 de 1973, 1430 de abril 13 de 1973 y 2311 de octubre 11 de 1973 de SEGUROS ALFA S.A., las cuales se encuentran debidamente notificadas y ejecutoriadas y prestan mérito ejecutivo de conformidad con los artículos 828 del E.T. y 68 del C.C.A. en consonancia con lo dispuesto por el artículo 488 del C.P.C.

Del estudio del expediente surge que la actora interpuso oportunamente los recusos gubernativos de reposición y apelación contra las resoluciones de incumplimiento expedidas por la Aduana Nacional de Buenaventura en mayo y junio de 1989. Recursos que fueron fallados mediante las Resoluciones 1303 de septiembre 5 de 1989 y 3145 de noviembre 12 de 1991, habiéndose agotado así la vía gubernativa en relación con los requerimientos hechos a SEGUROS ALFA S.A. para que cancelara las pólizas descritas, que garantizaban el cumplimiento de disposiciones legales de reexportación por Plan Vallejo de mercancías, providencias que confirmaron las resoluciones recurridas. Por ello, para la Sala, y por cuanto no obra prueba alguna relativa a que se hubiese instaurado la correspondiente acción de nulidad y restablecimiento del derecho, tales resoluciones se encuentran en firme, ejecutoriadas, y legalmente integrado el título ejecutivo, de conformidad con el numeral 4o. del artículo 828 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, en relación con la prescripción alegada se observa, que por virtud de la época fueron constituidas las pólizas de cumplimiento, es evidente que regía para efectos de la prescripción extintiva ordinaria y extraordinaria y para las acciones derivadas del contrato de seguros, los términos de dos y cinco años, respectivamente, previstos en el artículo 1081 del Código de Comercio, para constituir el título ejecutivo, según lo consideró la Sala Plena del Consejo de Estado en sentencia del 7 de mayo de 1991, expediente R-087:

> "El artículo 1081 del C. de Co. establece una prescripción extintiva ordinaria de dos (2) años y extraordinaria de cinco (5) años para el derecho y

obligación correlativos y para las acciones que se deriven del contrato de seguro. Dentro de tales términos quedan comprendidas tanto la acción ejecutiva como la ordinaria. Dicha norma consagra una excepción a la regla general sentada por el artículo 2536 del C.C., según el cual el término de prescripción de la acción ejecutiva, que no del derecho y obligación mismos, es de diez (10) años.

En los eventos en que la obligación que la Administración pretendía exigir derivara de un contrato de seguro por acaecimiento del siniestro o riesgo asegurado y éste hubiere sido otorgado para amparar obligaciones del contratista frente a la Administración contratante, la regulación de la prescripción se sujetaba en su integridad a la norma antes citada. Es decir, la acción que la Administración podía intentar contra el asegurador prescribía en los términos señalados en el artículo 1081 del C. de Co. Del hecho de que al crédito a favor del Estado se le diera el calificativo de obligación fiscal, no se derivaba consecuencia diferente a la antes señalada, ya que tal calificativo no tenía, ni tiene hoy en día la virtualidad de transmutar la naturaleza jurídica y el origen mismo de la obligación. Tampoco conducía a una conclusión distinta el argumento atinente a la conformación del título ejecutivo que permite a la Administración el cobro de la obligación por la vía de la jurisdicción coactiva. Concretamente en el evento que nos ocupa, la circunstancia de que tal título se estructurara, a más del contrato en que es parte contratante la Administración y de la póliza, con uno o varios actos administrativos, para nada incidía en la determinación del término de prescripción de la acción, pues únicamente concernía a la posibilidad o viabilidad de incoar la acción ejecutiva por la vía de la jurisdicción coactiva. De otra parte, el artículo 1081, en forma por demás expresa y precisa, determina que la prescripción en él señalada corre en contra del interesado y es claro que siendo la Administración contratante asegurada y beneficiaria, es parte interesada. Anota la Sala, que la misma sentencia objeto del recurso expresó que "Cabe anotar que el artículo 1081 del Código de Comercio se refiere a relaciones jurídicas que nacen del contrato de seguro, vale decir, los vínculos jurídicos entre asegurados y asegurado..." de donde hay que concluir que en la misma sentencia se reconoce la aplicabilidad del artículo 1081 del C. de Co., a eventos como el que ahora ocupa la atención de la Sala.

De lo anterior se concluye que desde el momento en que ocurría el siniestro o riesgo asegurado empezaba a correr el término de la prescripción extraordinaria de cinco años y que desde la fecha en que la Administración Contratante había tenido o debido tener conocimiento de tal ocurrencia empezaba a correr el término de la prescripción ordinaria de dos años, lo anterior, tanto para el derecho y obligación correlativos, como para la acción, a diferencia de lo que ocurre a partir de la vigencia del actual C.C.A., en que cabe diferenciar el término de prescripción de la obligación y del derecho que emanan del

contrato de seguro, aspecto éste regido por el artículo 1081 del C. de Co., y, el término de prescripción de la acción ejecutiva por jurisdicción coactiva regulado por el artículo 66, numeral 3), del C.C.A. De manera que si el título ejecutivo no se conforma dentro de los dos años señalados por la norma primeramente citada, no será viable el cobro ejecutivo por jurisdicción coactiva de la obligación derivada del contrato de seguro, en razón a que el derecho y la obligación ya se encuentran prescritos, asunto éste materia de cuestionamiento o controversia dentro del control de legalidad del acto administrativo así expedido, mas no de la excepción de prescripción de la acción en el proceso ejecutivo.

....." (Subraya la Sala).

En el anterior orden de ideas, se observa en el *sub-lite* que la acción ejecutiva que dan cuenta los actos, no está prescrita teniendo en cuenta que el mandamiento de pago fue librado en un término inferior a cinco años de expedidos los actos administrativos integradores del título ejecutivo, los cuales adquirieron firmeza una vez se decidiera los recursos en vía gubernativa y no existir constancia sobre suspensión provisional o anulación de los mismos, lo cual hace que adquieran presunción de legalidad.

Ahora bien, la sentencia del a quo examina el cargo en el cual se plantea la excepción de prescripción a la luz de la legislación vigente para la época en que se constituyeron y vencieron las garantías, (pólizas de cumplimiento), y por ello considera el fallo que el término de prescripción de la obligación se cuenta desde la fecha de siniestro, fecha en que la obligación se hizo exigible sin que se hubiese realizado actividad alguna para declarar el incumplimiento.

Para la Sala, la sentencia apelada habrá de revocarse, por cuanto, según el fallo de Sala Plena del Consejo de Estado, que se transcribió antes la materia referente a la prescripción del título no es asunto de recibo como excepción de prescripción de la acción, en el proceso ejecutivo. Por ello, las consideraciones del Tribunal a quo sobre la legislación aplicable para efectos de los actos administrativos que declararon el incumplimiento, los cuales junto con las garantías originales integraron el título ejecutivo, debieron ser objeto de recursos y acciones diferentes a las que se discuten en el presente proceso.

En consecuencia, considera la Sala que la sentencia apelada anuló los actos acusados fundamentada en hechos que no pueden debatirse en un proceso de cobro por jurisdicción coactiva.

Para la Sala el proceso de cobro coactivo como está regulado en la actualidad, por el Estatuto Tributario, parte del supuesto de un título en firme en el cual consta una obligación clara, expresa y actualmente exigible, situación que como atrás se dijo está plenamente establecida en el *sub-lite*.

Así mismo debe dictarse un auto de mandamiento de pago dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se integró legalmente el título, es decir, desde la fecha en que se hizo exigible la obligación. En el sub judice el título se hizo exigible en noviembre de 1991, por cuanto de él surge la ejecutoria de los actos administrativos que integran el título ejecutivo; luego el mandamiento de pago No. 11405 de noviembre 30 de 1993, fue expedido dentro del término legal de cinco años, ésto es dentro de la oportunidad legal.

El Estatuto Tributario en los artículos 823 y siguientes, regula el procedimiento de cobro coactivo y en el artículo 831 señala las excepciones que pueden proponerse contra el mandamiento ejecutivo, entre ellas están la pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo hecha por autoridad competente, y la prescripción de la acción de cobro. El actor presentó escrito de excepciones, las cuales fueron negadas en los actos objeto de este proceso, y que el Tribunal *a-quo* en el fallo apelado aceptó dando prosperidad a la excepción de prescripción.

Para la Sala, de lo expuesto se aprecia que los actos constitutivos del título integrados entre mayo y junio de 1989, quedaron en firme, según las pruebas obrantes en el proceso de noviembre de 1991, fecha desde la cual se cuentan cinco años para el inicio de la acción de cobro, la que efectivamente se inició con la expedición del mandamiento de pago No. 11405 del 30 de noviembre de 1993, fecha en la cual no se habían cumplido los cinco años de que tratan las normas aplicables al procedimiento de cobro.

En este orden de ideas por las consideraciones expuestas a lo largo de esta providencia, la Sala da prosperidad al recurso interpuesto por la demandada, en consecuencia, se procederá a revocar la sentencia de primera instancia y en su lugar denegará las pretensiones de la demanda.

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

FALLA:

1o. REVÓCASE la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el 18 de mayo de 1995.

2o. En su lugar, DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

3o. RECONÓCESE personería a la Abogada IVONNIE EDITH GALLARDO GÓMEZ para actuar en representación de la Nación.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente - Ausente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SANCIÓN POR NO FACTURAR-Improcedencia/**ACTA SOBRE CONSTANCIA DE NO FACTURACIÓN/INSPECCIÓN TRIBUTARIA**-Objeto/**ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**-Negligencia

Tratándose de una sanción por no facturar, las normas aplicables eran los artículos 652 y 653 del E.T. antes de la modificación de la ley 49 de 1990, que consagran como sancionable el hecho de la no expedición de facturas, por parte de quien esté obligado a ello (art. 652 del E.T.). De los arts. 652 y 653 resulta obligado concluir que el legislador en materia de la sanción discutida, exigió una prueba especialísima para efectos de la procedencia de su imposición, como es el acta de constatación de la infracción en la cual, vale decir, se debe dejar constancia de la no expedición de las facturas y que debe ser suscrita por dos funcionarios designados especialmente para el efecto, quienes puedan dar fe del hecho. En consecuencia no pueden ser de recibo los argumentos de la apelante quien pretende sustraerse el cumplimiento del citado artículo 653 del E.T. con el argumento de que no se trataba de una visita para verificar la facturación, pues precisamente por no ser así, la Administración no podía válidamente levantar el acta en que constara la no expedición de facturas, entre otras porque no había designación de dos funcionarios por parte del Administrador de Impuestos para tal efecto y consecuencialmente sin la mencionada acta no procedía imponer la sanción aquí discutida.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7252. Actor: OCTAVIO DUQUE. IMPUESTO RENTA 1989 - FALLO.

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la Nación, contra el fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 21 de abril de 1995, en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta del actor por la vigencia de 1989, parcialmente estimatorio de las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

En relación con el denuncio rentístico del actor relativo al año gravable de 1989, presentado oportunamente y en el cual registró un saldo a favor de $2.858.000 y con base en el cual el 13 de agosto de 1990 formuló solicitud de devolución, la Administración de Impuestos ordenó, mediante Auto No. 287 del 17 de octubre de 1991, inspección tributaria al contribuyente, la cual fue practicada el día 12 de noviembre de 1991.

Con base en la citada diligencia, la Administración expidió el Requerimiento Especial 014 fechado el 19 de noviembre de 1991 con el propósito de adicionar la suma de $2.600.000 al patrimonio, correspondiente a la compra de un vehículo; de rechazar costos y deducciones e imponer sanción por no facturar.

Toda vez que la respuesta al requerimiento no fue de recibo para el ente oficial, éste practicó la Liquidación de Revisión 04 del 28 de abril de 1992, que fue confirmada a través de la Resolución 060 fechada el 5 de mayo de 1993.

LA DEMANDA

El actor consideró como vulnerables las siguientes normas:

Artículo 29 incisos 1o., 2o. y 5o. y artículo 15 de la Constitución Nacional; artículo 66 del Código de Comercio; artículos 615, 653 y 780 del Estatuto Tributario; artículos 5, 9 –literal a)– y 10 del Decreto Reglamentario 2160 de 1986; artículos 58 inciso 1o. y 745 del Estatuto Tributario; artículo 59 inciso 2o. del Código Contencioso Administrativo.

Manifestó que la visita tributaria ordenada para el 5 de noviembre de 1991, no pudo ser atendida por el señor Duque, porque él se encontraba en Bogotá y no se enteró de que habría de efectuarse tal diligencia. Estimó como violatorio del debido proceso, el que la visita se hubiese atendido en la oficina del Asesor Tributario y que no se hubiese dejado constancia de ello.

Anotó que a la revisión contable se le dio un trámite diferente al que correspondía, pues no se elaboró Acta suscrita por dos funcionarios que hubieren constatado la supuesta no expedición de facturas, tal como correspondía a la luz del artículo 653 del

E.T.; así como no tuvieron en cuenta las facturas expedidas por las empresas Lloreda Grasas S.A., Merino y Cía. Ltda. Rafael Espinosa Hermanos y Café Cóndor S.A., que correspondían a documentos equivalentes a las facturas que debía expedir el señor Duque.

De otra parte estimó desconocido el artículo 59 del C.C.A, pues a su juicio la Resolución 060 de 1993 no resolvió todos los puntos planteados en el recurso.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la Nación defendió la actuación administrativa acusada, pues a su juicio estuvo ajustada a la legalidad.

En relación con la sanción por no facturar, explicó que el contribuyente no expidió facturas por las ventas efectuadas durante el año de 1989, calculadas en $201.463.000 cuya sanción se calculó en $20.146.000, pues las mismas no fueron aportadas durante la visita practicada y los libros de contabilidad no registran su existencia.

Indicó que las facturas expedidas por diversas sociedades no pueden ser tenidas como tales para el señor Duque, ya que él no las expidió.

EL FALLO APELADO

En primer término el a quo determinó que las presuntas irregularidades relativas a la inspección tributaria, en los términos del artículo 730 del E.T. no generan nulidad.

Con fundamento en los artículos 615, 652, 653 y 617 del E.T. y en los documentos obrantes en el expediente, determinó que por no haberse aplicado el procedimiento del artículo 653 del E.T. concerniente a la no expedición de facturas (pues no se elaboró constancia de su no expedición), los comprobantes elaborados por las empresas Lloreda Grasas S.A., Merino y Cía. Ltda., Rafael Espinosa Hermanos y Café Cóndor S.A., no pueden tenerse como pruebas postconstituidas, a pesar de no ser documentos equivalentes a las facturas.

Sin embargo estableció que los recibos de caja obrantes, en el plenario, contienen los datos a que se refiere el artículo 617 del E.T. (antes de ser sustituido por el artículo 42 de la Ley 49 de 1990), norma aplicable, por lo que los consideró documentos equivalentes y levantó la sanción por no facturar.

LA APELACIÓN

Inconforme con la decisión jurisdiccional, la apoderada de la Nación, arguyó que en el Acta de Visita a los libros sí se dejó constancia de la sanción por no facturar: Advirtió que, por no tratarse de una visita para verificar la facturación, no era aplicable el artículo 653 del E.T.

Cuestionó la posición del *a-quo* al fallar con base en "documentos equivalentes" que sólo fueron allegados con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, circunstancia que los convierte en prueba "post - constitutiva".

LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En esta instancia la apoderada de la Nación esgrimió que según se desprende del artículo 653 del E.T., no se exige ningún formalismo para el Acta que consigne el incumplimiento de la obligación de facturar, máxime cuando el contribuyente en la visita no dio explicaciones sobre tal hecho y mucho menos presentó los recibos de caja.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Representado por el Procurador Octavo Delegado no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso *sub-exámine* se discute la sanción por no expedir facturas en cuantía de $20.463.000 impuesta por la Administración en la Liquidación Oficial de Revisión 04 de 1992, confirmada por la Resolución 060 de 1993, que fue levantada por el Tribunal en el fallo impugnado.

Alegó la apoderada de la Nación en el recurso de apelación, que por tratarse de una visita a los libros y documentos del contribuyente y no de una "visita exclusivamente para verificar la facturación "no era exacta" en este caso la aplicación del artículo 653 del Estatuto Tributario".

Respecto de tal apreciación, aclara la Sala que tratándose de una sanción por no facturar, las normas aplicables eran los artículos 652 y 653 del E.T. antes de la modificación de la Ley 49 de 1990, que consagran como sancionable el hecho de la no expedición de facturas, por parte de quien esté obligado a ello (art. 652 E.T.).

Así mismo el artículo 653 ib. establece:

> **"Artículo 653. Constancia de la no expedición de facturas.** Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se deba expedir factura, no se cumpla con esta obligación, dos funcionarios designados especialmente por el Administrador de Impuestos para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quién realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta" (Subraya la Sala).

De las anteriores disposiciones resulta obligado concluir que el legislador en materia de la sanción discutida, exigió una prueba especialísima para efectos de la procedencia de su imposición, como lo es el acta de constatación de la infracción en

la cual, vale decir, se debe dejar constancia de la no expedición de las facturas y que debe ser suscrita por dos funcionarios designados especialmente para el efecto, quienes puedan dar fe del hecho.

En consecuencia, para la Sala no pueden ser de recibo los argumentos de la apoderada apelante quien pretende sustraerse el cumplimiento del citado artículo 653 del E.T. con el argumento de que no se trataba de una visita para verificar la facturación, pues precisamente por no ser así, la Administración no podía válidamente levantar el acta en que constara la no expedición de facturas, entre otras porque no había designación de dos funcionarios por parte del Administrador de Impuestos para tal efecto y consecuencialmente, sin la mencionada acta no procedía imponer la sanción aquí discutida; máxime cuando el Auto de Inspección Tributaria 287 de 1991, si bien le otorgó a una funcionaria, facultades generales para la verificación de los libros y comprobantes contables, no la designó específicamente para constatar el cumplimiento del deber legal de facturar.

Así mismo tampoco resultan aceptables los argumentos de la apoderada de la demandada, esgrimidos con ocasión de los alegatos de conclusión, en el sentido de que el artículo 653 del E.T. "...no exige ningún formalismo especial al acta en la cual se consigne el hecho del incumplimiento de la obligación de facturar..." pues como ya se anotó y se desprende de la simple lectura de la norma, ésta ordena que cuando no se cumpla con la obligación de facturar, el Administrador de Impuestos debe designar dos funcionarios, para que específicamente den fe del hecho mediante acta, en la cual también obrarán las explicaciones que hayan aducido quién realizó la operación sin expedir factura, pues posteriormente no podrá argüir explicaciones distintas, esto último dada la especialidad de la prueba y del procedimiento para el efecto.

En el caso que ocupa la atención de la Sala, se observa que la Administración en modo alguno suscribió el acta de constancia de la no expedición de facturas, pues además que no hubo designación de dos funcionarios para constatar la infracción en los términos del citado artículo 653 de E.T., en el acta de inspección tributaria levantada no se podía establecer, pues además de no estar facultada la funcionaria para ello, la no presentación de las copias de las facturas, si bien constituye una irregularidad, como quiera que era deber del contribuyente conservarlas, de tal hecho per sé, no se infiere claramente que por el año gravable de 1989 no se haya cumplido con la obligación de facturar.

Así las cosas y teniendo en cuenta que no se practicó el acta de constatación exigida por el artículo 653 del E.T., la Sala comparte la decisión del a quo al levantar la sanción por no expedir facturas, pues no se cumplió con el procedimiento previsto para ello, por lo que procederá a confirmar el fallo apelado.

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

FALLA:

1o. CONFÍRMASE el fallo apelado.

2o. RECONÓCESE personería a la Abogada MYRIAM HERLINDA RONCANCIO TÉLLEZ para actuar en representación de la Nación.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

CUANTÍA DE LA DEMANDA-Determinación/**COMPETENCIA POR CUANTÍA/HECHO ACEPTADO POR EL CONTRIBUYENTE/PROCESO DE ÚNICA INSTANCIA**

No obstante el particular cuidado que tiene el recurrente en sumar al total a cargo determinado oficialmente, a título de sanción el importe de la "devolución improcedente" ($220.000) operación por lo demás, inobjetable, puesto que la Administración había ordenado su reintegro, no observa igual diligencia respecto de la inclusión, en los ítems de su liquidación privada, de una "sanción" por valor de $50.000 que figura registrada en el renglón 39 de la declaración del período y que, obviamente, no fue, ni podía ser, materia controvertible, en la vía gubernativa, como "hecho aceptado" a términos del artículo 61 del Decreto 3803 de 1982 (o 723 del Estatuto Tributario); además porque los actos propios pueden ser objeto de corrección, pero no de impugnaciones o recursos, claramente instituidos estos, por el artículo 80 del Decreto 2503 de 1987 (o 720 del Estatuto Tributario), "contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas...". Consiguientemente el valor total por impuestos y sanciones, según liquidación privada, no es la suma de $215.000 como lo pretende el recurrente, sino de $265.000, por inclusión de la "sanción" que el mismo liquidó de donde la diferencia con la liquidación oficial, cuyo total por impuestos y sanciones es, en efecto de $1.800.000, resulta aritméticamente fijada en la cantidad de $1.535.000, sin posibilidad alguna de obtener para el proceso el doble grado de jurisdicción impetrado.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Radicación No. 7325. Recurso de Queja contra el auto de 29 de julio de 1995 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Actor: Hernán Morales Morales. AUTO.

HERNÁN MORALES MORALES, el actor, mediante apoderado, formula queja contra el auto de 29 de julio de 1995, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que denegó la apelación interpuesta en relación con su sentencia de 18 de mayo del mismo año, igualmente desestimatoria de las súplicas de la demanda, habiéndose aducido la improcedencia del recurso, por razón de la cuantía, supuesto que, de conformidad con el artículo 131 del Código Contencioso Administrativo, debiendo ser aquella superior a $1.570.000, la discutida, en el caso, "apenas asciende a la suma de $1.570.000, la discutida, en el caso, "apenas asciende a la suma de $1.414.000.00, tal como se establece en la Resolución 603066 del 26 de febrero de 1993" (por la que se decidió el recurso gubernativo).

En el auto denegatorio de la reposición, el Tribunal sostiene, que la cuantía establecida ($1.414.000), proviene, "de la sumatoria del valor de la liquidación oficial, renglón 40 (HA) $1.194.000.00 y el valor de la liquidación privada, renglón 41 HB $220.000.00 (negativo), en consideración a que se modifica el valor del saldo a favor, para pasarlo a impuesto a cargo...".

Por su parte, el recurrente afirma que, en el impuesto de renta, "la cuantía está dada por la diferencia entre la liquidación oficial y la liquidación privada"; y quie dado que, en el caso, la liquidación de revisión fijó a cargo la suma de $1.800.000 (discriminada en "imporrenta", $599.000, "patrimonio", $104.000 más sanciones por "devoluciones improcedentes", $220.000, "extemporaneidad", $176.000 e "inexactitud", $701.000) y la liquidación privada, la suma de $215.000 (discriminada en "imporrenta", $127.000, e "imp. sobre patrimonio", $88.000), la diferencia discutida sería la suma de $1.585.000, suficiente para la procedencia de la apelación, por exceder de $1.570.000, cuantía vigente al momento de presentarse la demanda.

Agrega, con referencia a la cantidad de $220.000, declarada como saldo a favor del contribuyente, pero cuyo reintegro ordenó la Administración, que "pretender hacer jugar, como factor de la cuantía, una sanción que, en términos de la misma ley, debe incluirse en el monto total a cargo del contribuyente, es una apreciación que, además de extraña e incomprensible, no está autorizada en la ley tributaria..."

SE CONSIDERA

La Sala advierte, en primer lugar, que no obstante el particular cuidado que tiene el recurrente en sumar al total a cargo determinado oficialmente, a título de sanción,

el importe de la "devolución improcedente" ($220.000), operación, por los demás, inobjetable, puesto que la Administración había ordenado su reintegro, no observa igual diligencia respecto de la inclusión, en los ítems de su liquidación privada, de una "sanción" por valor de $50.000, que figura registrada en el renglón 39 de la declaración del período y que, obviamente, no fue, ni podía ser, materia controvertible en la vía gubernativa, como "hecho aceptado", a términos del artículo 31 del decreto 3803 de 1982 (o 723 del Estatuto Tributario); además, porque los actos propios pueden ser objeto de corrección, pero no de impugnaciones o recursos, claramente instituidos éstos, por el artículo 80 del decreto 2503 de 1987 (o 720 del Estatuto Tributario), "contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas..."

Consiguientemente, el valor total por impuestos y sanciones, según liquidación privada, no es la suma de $215.000, como lo pretende el recurrente, sino de $265.000, por inclusión de la "sanción" que él mismo liquidó, de donde la diferencia con la liquidación oficial, cuyo total por impuestos y sanciones es, en efecto, de $1.800.000, resulta aritméticamente fijada en la cantidad de $1.535.000, sin posibilidad alguna de obtener para el proceso el doble grado de jurisdicción impetrado.

Adicionalmente, si se fuera a determinar la "diferencia discutida", por la vía de los saldos "a pagar" o "a favor", que es la más exacta, porque se ponen en juego las retenciones y anticipos, se tendría que dicha "diferencia" resultaría más reducida, toda vez que en la liquidación oficial impugnada se reconoció, al declarante, un "anticipo por 1988" (el ejercicio discutido), en cuantía de $140.000, que aquél no hizo figurar en su liquidación privada, concretamente, en el renglón 37 de la declaración del período, y que, por supuesto, disminuía el "saldo a pagar", con el mismo efecto de las retenciones en la fuente.

Así las cosas, la diferencia final entre las liquidaciones privada y oficial, es la que se señala en la resolución del recurso gubernativo y que el auto recurrido se limita a recoger diferencias que pueden apreciarse nítidamente en el siguiente registro de conceptos y guarismos de ambas liquidaciones.

LIQUIDACIÓN OFICIAL		LIQUIDACIÓN PRIVADA	DIFERENCIA
IMPUESTOS			
Renta:	$ 599.000	$ 127.000	
Patrimonio:	104.000	88.000	
	$ 703.000	$ 215.000	
SANCIONES			
Extemporan.:	$ 176.000	$ 50.000	
Dev. Impr.:	220.000	-0-	

LIQUIDACIÓN OFICIAL		LIQUIDACIÓN PRIVADA	DIFERENCIA
Inexactitud:	701.000	-0-	
	$ 1.800.000	$ 265.000	$ 1.535.000
ANTICIPOS			
(–) Por 88:	(140.000)	-0-	
(+) Por 89:	19.000	-0-	
	$ 1.679.000	$ 265.000	$ 1.414.000

En conclusión, el recurso de apelación de que se trata, fue bien denegado por el Tribunal de instancia, debiendo mantenerse su actuación.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, por medio de la Sección Cuarta de su Sala de lo Contencioso.

RESUELVE:

Confírmase el auto de 29 de julio de 1995, por el cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca se abstuvo de conceder el recurso de apelación contra su sentencia de 18 de mayo del mismo año; se mantiene, asímismo, el auto que denegó la reposición del anterior.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

CARTA DE CRÉDITO-Naturaleza/**IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL**-Ajuste

Las cartas de crédito constituyen documento creador de obligaciones y por ende gravados con el impuesto de timbre nacional, en principio en la suma de $250, por cuanto nace de cuantía indeterminada. Si la utilización de la carta de crédito se efectúa en dinero pagado por el banco, en este evento, la cuantía queda determinada, y por lo tanto procedía el ajuste del impuesto inicial. Si por el contrario la utilización de la carta de crédito se efectuó mediante giro de letras de cambio u otros documentos que también causan impuesto, no se causó el citado ajuste, sino el correspondiente a los nuevos documentos gravados estos según su naturaleza en el art. 5o. del Decreto 284 de 1973.

CARTA DE CRÉDITO AL EXTERIOR-Utilización/**IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL**-Ajuste/**SANCIÓN POR INEXACTITUD**-Procedencia

No puede aceptarse que la utilización de las cartas de crédito al exterior, se efectuó a través de giro de letras de cambio y otros documentos, y que por tanto, no había obligación de efectuar el correspondiente ajuste, por cuanto por una parte, tal circunstancia no ha sido argumentada por el demandante, para quien por el contrario las cartas de crédito al exterior no estaban gravadas bajo el Decreto 284 de 1973 por consiguiente, tampoco ha demostrado la existencia de tales documentos y menos aún el pago de impuesto correspondiente a ellos. En esta forma, los ajustes efectuados por la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín (hoy de Antioquia) en lo que concierne con la emisión de cartas de crédito al exterior, se ajustó

a las normas consagradas en el Decreto 284 de 1973 especialmente a lo dispuesto en el numeral 3o. del artículo 41. Ahora bien en cuanto a la sanción, ésta debe ser confirmada puesto que la sociedad estaba obligada a efectuar los correspondientes ajustes del impuesto de timbre sobre la emisión de las cartas de crédito al exterior al ser utilizadas y por ende determinada su cuantía, como se estableció que ello no se hizo, la sanción debe mantenerse como una consecuencia lógica de la infracción legal detectada.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciocho (18) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7102. Actor: BANCO DE CRÉDITO Y COMERCIO DE COLOMBIA. IMPUESTOS TIMBRE. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandada: LA NACIÓN-UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS, contra la sentencia del 19 de diciembre de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Antioquia, acogió las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por el BANCO DE CRÉDITO Y COMERCIO DE COLOMBIA, contra las resoluciones Nros. 054 del 8 de agosto de 1977 y la No. I-0026 del 25 de noviembre de 1988, a través de las cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín le determinó impuesto de timbre y sanciones sobre algunos documentos de crédito.

ANTECEDENTES:

La Administración de Impuestos Nacionales de Medellín a través de su Unidad de Auditoría dictó los autos comisorios Nros. I-041 de febrero 28 de 1977 e I-0414 del 3 de marzo del mismo año, para practicar visita de carácter fiscal al BANCO FRANCO GRANCOLOMBIANO con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el impuesto del Timbre Nacional y Papel Sellado.

En tal visita la Administración encontró cartas de crédito sobre el interior y sobre el exterior, en las que el banco canceló el impuesto de timbre al momento de su otorgamiento como documentos de cuantía indeterminada las cuales al ser utilizadas no se reajustó tal impuesto al tenor de lo establecido en los artículos 41 regla 3o. del Decreto 284 de 1973 y artículo 34 regla 3a. de la Ley 2a. de 1976. Así mismo se hallaron documentos privados sin la constancia de haber efectuado el impuesto de timbre correspondiente.

Con base en lo anterior, la Administración profirió la Resolución No. 054 del 8 de agosto de 1977, mediante la cual determinó a cargo del banco actor el impuesto de timbre y sanciones correspondientes, los cuales liquidó en la suma de $2.597.301.

Inconforme con tales impuestos y sanción el banco interpuso recurso de reposición manifestando que la regla 3a. del artículo 34 de la Ley 2a. de 1976, respecto al reajuste de las cartas de crédito no le era aplicable por cuanto para que la utilización de las cartas de crédito diera lugar al paso del reajuste era necesario que tal utilización estuviera gravada específicamente, circunstancia que no ocurría bajo el Decreto 284 de 1973, ni bajo la Ley 2a. de 1976. Respecto a las cartas de crédito sobre el exterior señaló que éstas causaban el impuesto únicamente para efectos judiciales o administrativos según lo disponía el artículo 5o. ordinal 6o. del Decreto 284 de 1973.

A través de la Resolución No. I-0026 del 25 de noviembre de 1988, la Administración resolvió el recurso en sentido parcialmente favorable al disminuir la sanción determinada inicialmente en aplicación del principio de favorabilidad en virtud del cual en lugar de la sanción prevista en el Decreto 284 aplicó la consagrada en la Ley 2a. de 1976. En lo demás confirmó la actuación inicial.

LA DEMANDA

Ante la jurisdicción, la sociedad actora por intermedio de apoderado judicial solicitó la nulidad de los actos administrativos anteriormente descritos y el restablecimiento del derecho en el sentido de exonerár a su representada de los impuestos y sanciones que se le determinaron, por cuanto la Administración al gravar con el impuesto de timbre las cartas de crédito al exterior, violó el numeral 59 del artículo 5o. del Decreto 284 de 1973, por liquidar el impuesto con relación a actos ocurridos en el exterior (cartas de crédito al exterior y sus utilizaciones).

Observó que por regla general, tanto en la Ley 2a. de 1976 como en el Decreto 284 de 1973, el impuesto de timbre está condicionado al otorgamiento o aceptación del instrumento gravado "dentro del país", y que por excepción los documentos otorgados en el exterior estaban sometidos a tal gravamen, especialmente para efectos judiciales o administrativos. Es decir, el lugar de celebración del negocio jurídico contentivo en el documento, es el elemento determinante en la causación del impuesto de timbre, razón por la cual indicó que en el caso de las cartas de crédito al exterior contentivas de un negocio jurídico "compraventa" realizado en el exterior, así como sus "utilizaciones" (cuando el banco corresponsal le paga al beneficiario en el exterior), no se encuentran gravadas con el impuesto de timbre, (Numeral 12, artículo 26 Ley 2a. de 1976).

Sobre los reajustes del impuesto por determinación posterior del valor del acto documental (por utilizaciones de las cartas de crédito), manifestó que tales hechos tuvieron ocurrencia en vigencia del Decreto 284 de 1973, cuyo régimen como lo señala la exposición de motivos del proyecto de la ley 69 de 1975 (hoy ley 2a. de 1976), era

equívoco especialmente en relación con los hechos generadores del impuesto y hechos imponibles, razón por la cual existía duda acerca de la norma que debía aplicarse en relación con las cartas de crédito y su utilización, si el numeral 59, referido a los documentos privados en los cuales se hiciera constar "la existencia, constitución, modificación o extinción de obligaciones", o el numeral 71 del artículo 5o. del Decreto 284 de 1973, referente a "sentencias, facturas, vales, cuentas de cobro, recibos constitutivos de obligaciones y otros documentos análogos. NO GRAVADOS NI EXENTOS ESPECÍFICAMENTE" evento en el cual el impuesto se causaba únicamente en la medida en que se presentaran "como prueba en juicios civiles o diligencias administrativas". En su concepto, como no existía norma específica que se refiriera a las cartas de crédito, el numeral que sería aplicable del artículo 5o. del Decreto 284 de 1973, era el 71 y no el 59, y en consecuencia el impuesto de timbre únicamente para el caso de presentarse las cartas de crédito y sus correspondientes utilizaciones "como prueba en juicios civiles y administrativos".

Agregó, que en el evento hipotético, de que las utilizaciones conllevaran la liquidación del impuesto carecería de todas maneras de sustento legal la liquidación oficial del impuesto de timbre en lo relacionado con la sanción aplicable, por cuanto la Administración aplicó una multa equivalente al 100% del valor del impuesto la cual no era procedente por existir una especial para el caso, mediante el mecanismo de rechazo de las deducciones y pasivos inherentes a los pagos y obligaciones objeto de los documentos gravados. Al haber establecido la sanción sobre la base de la multa, inicialmente con el Decreto 284 de 1973 y posteriormente conforme al artículo 42 de la Ley 2a. de 1976, la Administración aplicó indebidamente de la segunda parte del numeral 3o. del artículo 41 del precipitado decreto, norma especial, que debió ser aplicada en forma preferencial.

LA PARTE OPOSITORA

La apoderada judicial de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín en la contestación a la demanda se opuso a las pretensiones del demandante, reafirmando la argumentación expuesta en la resolución que decidió el recurso gubernativo, en el sentido de que no se violó el artículo 5o. del Decreto 284 de 1973 por cuanto las cartas de crédito otorgadas por la actora eran documentos privados, títulos valores, sujetos al impuesto de timbre, por haber sido otorgadas en el país por un banco colombiano a un cliente y ordenante en el país, independientemente que las obligaciones debieran cumplirse en el exterior. Que es diferente que la carta de crédito se otorgue en el exterior, evento en el cual si existe la exoneración del impuesto de timbre conforme a lo dispuesto en el numeral 12 del artículo 26 de la Ley 2a. de 1976.

Resaltó que antes de entrar en vigencia la Ley 2a. de 1976, las cartas de crédito al exterior y al interior causaban el impuesto de timbre, y que a partir de ésta ley dejaron de ser objeto del impuesto las cartas de crédito al exterior, norma que no podía aplicarse irretroactivamente a los hechos ocurridos antes de su vigencia.

Reafirmó que el artículo 5o. del Decreto 284 de 1973, gravó los documentos privados de cuantía indeterminada en los que se hiciera constar la existencia, constitución o extinción de una obligación, con impuesto de timbre nacional por $250, y que el artículo 41 *ibídem,* establecida el ajuste respectivo, en caso de que posteriormente se determinara la cuantía. Por ello, en su concepto debe tenerse en cuenta que aunque los documentos objeto del impuesto no se hicieron valer ante autoridades administrativas ni judiciales, la actuación administrativa es válida y son legales los ajustes con respecto a la utilización de las cartas de crédito, aunque propiamente el aviso de utilización no está gravado con el impuesto, lo son en la medida en que en tal momento se determina la cuantía de las cartas de crédito.

En consecuencia, señaló que no se violó el artículo 60 del Decreto 283 de 1974, porque la sociedad deba probar que las cartas de crédito no se otorgaron en el país, que la cuantía del impuesto de las cartas de crédito al exterior era por un menor valor al igual que la sanción a la que se hizo acreedora por no cumplir con la obligación de liquidar y pagar el impuesto de timbre, así mismo, que las cartas de crédito sobre el interior utilizadas con anterioridad de la Ley 2a. de 1976 se liquidó y pagó el impuesto de timbre y si no, demostrar la circunstancias que la hacían merecedora de exención, y que las utilizadas con posterioriodad, todas habían cumplido tal exigencia fiscal.

En cuanto a las sanciones solicitó también al Tribunal confirmar la actuación administrativa al respecto contenida en la resolución de recursos, por cuanto la sanción a la que se refiere el demandante, la que trae el inciso 2o. del numeral 3o. del artículo 41 del Decreto 284 de 1973, es independiente a la sanción contemplada inicialmente en el artículo 34 *ibídem* y la posteriormente prevista en el artículo 42 *ibídem,* en cuanto a que éstas dos últimas constituían un recargo por el no pago o el pago inoportuno del impuesto de timbre, mientras que la primera, constituía un rechazo para efectos del impuesto de renta y patrimonio, cuyos documentos no pueden ser tenidos en cuenta mientras no se cancele el impuesto de timbre.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia acogió parcialmente las súplicas de la demanda, exonerando a la sociedad actora del impuesto de timbre y sanción en la suma de $1.516.858 por concepto de cartas de crédito sobre el exterior y su respectiva sanción, con apoyo en sentencia de esta Corporación, al considerar que: "si bien es cierto las cartas de crédito son documentos creadores de obligaciones y por ende objeto del impuesto de timbre, también es un hecho cierto que dichas cartas (...) generen un nuevo documento que es otorgado en el exterior, argumento que a la luz de la sentencia citada le da la razón a la demandante, toda vez que por tratarse de nuevo documentos se aplicaría el impuesto de acuerdo con la cuantía pero como son producidos en el exterior, no generan impuesto alguno".

En cuanto al reajuste de las cartas de crédito al interior, después de reproducir apartes de la misma sentencia de esta Corporación, indicó que las utilizaciones de las

cartas de crédito al generar un nuevo documento, éste debe pagar impuesto de timbre por cuanto el original de la carta de crédito nace y se extingue con cuantía indeterminada.

En lo referente a la sanción determinada sobre las cartas de crédito al interior, observó que la Administración en este aspecto había actuado conforme a lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 2a. de 1976, el cual reformó el artículo 34 del Decreto 283 de 1984 en el sentido de disminuir la sanción del 200% al 100%.

EL RECURSO DE APELACIÓN:

Inconforme con la sentencia del Tribunal, el apoderado judicial de la Nación (Administración de Impuestos Nacionales de Medellín) instauró el recurso de apelación, y solicitó a la Corporación revocar la sentencia apelada y en su lugar confirmar la actuación administrativa acusada en su integridad, para lo cual aclaró en primer término que las cartas de crédito sobre el exterior objeto de los impuestos discutidos, fueron otorgadas en vigencia del Decreto 284 de 1973 (antes de ser expedida la Ley 2a. de 1976), y que por lo tanto el aspecto debatido debe examinarse a la luz de tal ordenamiento legal.

Después de transcribir los numerales 59 y 60 del artículo 5o. y 41 del Decreto 274 de 1973, reseñó que el impuesto de timbre en Colombia, siempre ha recaído sobre documentos otorgados o aceptados dentro del país, y que el hecho de que las cartas de crédito sean sobre el exterior, ello no significaba que su otorgamiento haya ocurrido fuera del país, sino que puede ocurrir que las mismas como ocurre en el caso debatido, fueron otorgadas en el país, y en consecuencia estaban sometidas al impuesto de timbre nacional.

En su concepto el lugar de otorgamiento de un documento es elemento determinante de la calidad de gravado o exento del impuesto de timbre nacional de donde colige que si ésta se otorga en el país está sometida al impuesto y si se otorga en el exterior está exenta del gravamen; así advierte, también lo entendió el apoderado de la actora y el mismo Tribunal, quien no obstante estar de acuerdo con el hecho de que las cartas de crédito fueron otorgadas en el país, seguidamente dio un giro de ciento ochenta grados al expresar que dichas cartas "...generan un nuevo documento en el exterior (...) pero como son producidos en el exterior, no generan impuesto alguno" con lo cual se desconocería la calidad de contrato entre el banco emisor y el ordenante que tiene la carta de crédito.

Expresó, que como el valor inicial de las cartas de crédito al exterior era indeterminado, y cuando se hicieron efectivas hubo certeza de su valor, procedía un reajuste del impuesto de conformidad con el artículo 41 del precitado Decreto 284 de 1973, de acuerdo con la regla tercera, según la cual "Si el valor de un acto, hecho u operación sujeto a impuesto de timbre o papel sellado, o incorporado a un documento

gravado con ellos, que inicialmente fue indeterminada, se determina, será preciso ajustar el impuesto".

Criticó la afirmación del Tribunal, según la cual, cuando se da la utilización de las cartas de crédito al exterior se produce un nuevo documento, porque ello equivale a realizar un desdoblamiento de tales documentos y establecer por vía de jurisprudencia una exención no consagrada en las leyes colombianas. Para respaldar su inconformidad al respecto, reprodujo apartes de una resolución de la Superintendencia Bancaria del 16 de febrero de 1982, concluyendo que cualquier documento nuevo otorgado en el exterior no hace más que instrumentar el negocio realizado por el ordenador con el beneficio en el exterior, pero que de ninguna manera sustituye la carta de crédito.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El represente judicial de la Nación al alegar de conclusión reafirmó la argumentación expuesta en la sustentación del recurso de apelación, así como la petición de revocar la sentencia en lo relacionado con las cartas de crédito al exterior y su utilización, apoyado en el hecho de que su representada verificó en forma directa de que tales documentos fueron emitidos en Colombia, y respecto de ellos no se cumplió con la obligación de liquidar y pagar el impuesto de timbre nacional.

LA PARTE ACTORA:

El apoderado judicial de la actora, al alegar de conclusión, manifestó que en ningún momento se ha pretendido que la causación del impuesto de timbre y su reajuste con relación a las cartas de crédito sobre el exterior, no deban diluciarse a la luz del decreto 284 de 1973, sino que lo que se ha advertido es que en tal ordenamiento legal no existía ninguna norma que estableciera la existencia o no del impuesto de timbre con motivo de la utilización de las cartas de crédito.

Con apoyo en la exposición de motivos de la que posteriormente fuera la Ley 2a. de 1976, observó que era natural que existieran dudas acerca de la norma aplicable con relación a las cartas de crédito, si debía aplicarse el numeral 59 del Decreto 284 de 1973, que de manera general se refería a los documentos privados en los cuales se hiciera constar la existencia, constitución, modificación o extinción de obligaciones, o el numeral 71 del artículo 5o. *ibídem,* referente a "las sanciones, facturas, vales, cuentas de cobro, recibos constitutivos de obligaciones u otros análogos no gravados ni exentos específicamente" con relación a los cuales el impuesto se causaba únicamente en la medida en que se presentara como prueba en juicios civiles o diligencias administrativas", duda que estimó mayor en el caso de las utilizaciones de las cartas de crédito por no constituir éstas propiamente documentos en los cuales conste la constitución, extinción o modificación de obligaciones.

Agregó, que si las cartas de crédito al exterior originan otro tipo de documentos (letras, pagarés, etc) porqué no podía concluirse que el numeral aplicable era el 71? si

la cuantía de los documentos en los cuales se relaciona la carta de crédito está referida a los contratos de compraventa y a los títulos valores que se expiden en su desarrollo y no a la carta de crédito como tal? o que de equivocado tiene la jurisprudencia del Consejo de Estado en la cual se apoyó el Tribunal, al concluir que las mismas no constituyen un documento de cuantía indeterminada, pero determinable, sino de cuantía indeterminada?.

Por último, advirtió que en los antecedentes administrativos no se encontraba además el Acta de Inspección Contable, por cuanto no lo había confesado la Administración tal documento se había dado de baja, razón por la cual estimó que si la falta de tal documento generaba duda acerca de los hechos discutidos, tal vacío probatorio debía ser resuelto en favor del contribuyente conforme a lo estipulado en el artículo 745 del Estatuto Tributario.

EL MINISTERIO PÚBLICO:

La Procuradora Séptima Delegada en lo Contencioso a quien le correspondío conceptuar en el presente proceso, estimó que la sentencia del Tribunal merece ser confirmada, por cuanto la exigencia del pago del impuesto de timbre nacional a términos del decreto 284 de 1973, es posible con base en dos presupuestos: Que el documento siendo otorgado en el país tenga cuantía determinada y, que otorgado en el exterior, se pretende hacer valer en Colombia, es decir, para la representante del Ministerio Público, en el caso de las cartas de crédito no es solo el otorgamiento el que cuenta, sino también la utilización, la cual debe ocurrir en el país, por cuanto lo que se grava no es el otorgamiento sino "los documentos privados en los que se haga constar la existencia, constitución, modificación o extinción de obligaciones" (artículo 5o. numeral 59 del decreto 284 de 1973).

En lo referente al reajuste contemplado en el numeral 3o. del artículo 41 del precitado decreto, igualmente estimó que debe tenerse en cuenta que en las cartas de crédito sobre el exterior no es posible tener en cuenta como cuantía para el impuesto de timbre, la de su utilización en el exterior, cuando ésta circunstancia de utilización es contraria a lo que es objeto de imposición, por lo que señaló que mal podría reajustarse como utilizadas en el país, cuando ello ha ocurrido en el exterior.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

El debate en esta instancia del proceso se concreta a determinar, la procedencia o no del impuesto de timbre nacional y la sanción respectiva, en lo referente a las cartas de crédito sobre el exterior emitidas por el Banco de Crédito de Comercio de Colombia, durante los años de 1974 y 1975, ya que para la Administración de Impuestos, tal impuesto se causó, mientras que a juicio del demandante hubo indebida aplicación de los numerales 59 y 60 del artículo 5o. del Decreto 284 de 1973, y 34 *ibídem,* y falta de aplicación del numeral 71 del precipitado artículo 5o. por cuanto antes de la Ley 2a.

de 1976, las cartas de crédito no estaban incluidas dentro de los documentos gravados ni exentos específicamente.

Observa la Sala que sobre éste aspecto, como lo precisó el Tribunal, la Sección ya tuvo oportunidad de pronunciarse en la sentencia del 14 de junio de 1991, proferida dentro del proceso No. 2894, actor: Banco de Comercio, Consejero Ponente: Doctor Jaime Abella Zárate, oportunidad en la cual se resolvió exactamente el mismo punto "impuesto de timbre nacional en cartas de crédito al exterior" con referencia a idénticos cargos de violación de las normas precitadas del Decreto 284 de 1973, razón por la cual la Sala para resolver la inconformidad de la apelante reproduce todos los apartes pertinentes de la sentencia en referencia, ya que el Tribunal solo se basó en uno de sus apartes y le dio un alcance que no corresponde. En efecto, la sentencia citada expresa:

> "En los términos del artículo 1408 del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 59 del Decreto 284 de 1973 la carta de crédito constituía un documento creador de obligaciones y en consecuencia gravado con el impuesto de timbre, en principio con la suma de $250, por cuanto nace como de cuantía indeterminada; el problema de la posterior determinación de su cuantía final al tiempo de su utilización radicó en que según el mismo artículo 1.408 del Código de Comercio y el numeral 4o. del artículo 1409, *ibídem,* la utilización podía ser en dinero pagado por el banco evento en el cual la cuantía quedaba determinada y procedía el ajuste del impuesto inicial de $250, pero, si como las citadas normas lo permiten no había pago sino giro de letras de cambio u otros documentos que también causan impuestos, no se causaba el citado ajuste sino el correspondiente a los nuevos documentos".
>
> "En consideración a la falta de precisión que sobre la materia tuvo la Dirección de Impuestos Nacionales entonces y a que la Circular No. 10 interpretativa de las normas reguladoras de la misma fue expedida el 25 de marzo de 1976, ésto es, con posterioridad a la emisión de las cartas de crédito cuyo impuesto se reajustó 1974 y 1975 y solamente a raíz de la expedición de la Ley 2a. de 1976, que clarificó el tema podría admitirse que tales documentos nacieron y se extinguieron como de cuantía indeterminada por cuanto la utilización ulterior no consta en ese mismo documento, sino en otros diferentes, gravables éstos según su naturaleza en el Artículo 5o. del Decreto 284 de 1973, pero sucede que tampoco aparece comprobado dentro del informativo la existencia de tales documentos y menos aún el pago de impuesto correspondiente a ellos".

De la anterior transcripción surge claramente para la Sala:

1) Las cartas de crédito constituyen documento creador de obligaciones y por ende gravados con el impuesto de timbre nacional, en principio, en la suma de $250, por cuanto nace como de cuantía indeterminada.

2) Si la utilización de la carta de crédito se efectúa en dinero pagado por el banco, en este evento, la cuantía queda determinada, y por lo tanto procedía al ajuste del impuesto inicial.

3) Si por el contrario, la utilización de la carta de crédito, se efectuó mediante giro de letras de cambio u otros documentos que también causan impuesto, no se causó el citado ajuste, sino el correspondiente a los nuevos documentos gravados éstos según su naturaleza en el artículo 5o. del Decreto 284 de 1973.

Pero en el caso en *litis,* al igual que el que reseña la pretranscrita sentencia, no puede aceptarse que la utilización de las cartas de crédito al exterior, se efectuó a través de giro de letras de cambio y otros documentos, y que por tanto, no había obligación de efectuar el correspondiente ajuste, por cuanto por una parte, tal circunstancia no ha sido argumentada por el demandante, para quien por el contrario las cartas de crédito al exterior no estaban gravadas bajo el Decreto 284 de 1973, por consiguiente, tampoco ha demostrado la existencia de tales documentos y menos aún el pago del impuesto correspondiente a ellos.

En esta forma, a juicio de la Sala los ajustes efectuados por la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín (hoy de Antioquia) en lo que concierne con la emisión de cartas de crédito al exterior, se ajustó a las normas consagradas en el Decreto 284 de 1973, especialmente a lo dispuesto en el numeral 3o. del artículo 41, que textualmente ordena:

> "Si el valor de un acto, hecho u operación sujeto a impuesto de timbre y papel sellado o incorporado a un documento gravado con ellos, que inicialmente fue indeterminado, se determina, será preciso ajustar el impuesto".

Ahora bien, en cuanto a la sanción, ésta debe ser igualmente confirma puesto que la sociedad actora estaba obligada a efectuar los correspondientes ajustes del impuesto de timbre sobre la emisión de las cartas de crédito al exterior al ser utilizadas y por ende determinada su cuantía, como se estableció que ello no se hizo, la sanción debe mantenerse como una consecuencia lógica de la infracción legal detectada.

En consecuencia de lo anterior, la sentencia del Tribunal habrá de ser revocada y en su lugar, se desestimarán las súplicas de la demanda.

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

FALLA:

1o. REVÓCASE la sentencia apelada.

2o. NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

SALDOS A FAVOR-Traslado/**COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR/ ACTO ADMINISTRATIVO DEFINITIVO**-Inexistencia/**REVOCACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO**

En relación con "el acto de autorización" como lo es el documento de traslado de saldos a favor y de compensación, en varios fallos se ha precisado su alcance en el sentido de que "no contiene una declaración de voluntad de la Administración que implique el reconocimiento de la existencia del saldo crédito que alega el excepcionante, sino que es solo una AUTORIZACIÓN para aplicar los que puedan existir y que se mencionan en los mismos formatos de aplicación de sobrantes o traslados". Asimismo en sentencia de 8 de junio de 1990 se puntualiza que "si bien es cierto que la Administración autorizó el traslado de sobrantes de las firmas cedentes de los mismos, se estima que la efectividad del pago estaba condicionada a la existencia de los remanentes crediticios aludidos. De manera que establecido como está que los documentos de traslado y de compensación de los presuntos saldos a favor de las firmas cedentes no son actos administrativos de carácter definitivo, se estima que no existe razón legal para considerar que la Administración Tributaria infringió el artículo 73 del C.C.A. sino que su actuación se ajustó a la ley, pues para efectos de la compensación que se discute tenía la obligación de verificar que efectivamente las cantidades dinerarias ingresaron al Tesoro Nacional (artículos 106 y 107 del Decreto 1651 de 1961). En esta providencia se reitera el criterio de que el documento de aplicación de sobrantes, traslados o compensaciones no contiene en si mismo una declaración de voluntad administrativa que implique el reconocimiento de la existencia de un saldo crédito, sino que es

solo una AUTORIZACIÓN para aplicar o compensar sumas a favor que puedan existir y que se mencionan en los respectivos formatos de aplicación de sobrantes o traslados.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintidós (22) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO.

Referencia: Expediente No. 7119. Actor: ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A. Apelación sentencia de 16 de febrero de 1995 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (Compensaciones declaradas sin valor y negativa de expedir paz y salvo). FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A. NIT 60.006.820. contra la sentencia de 16 de febrero de 1995 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las súplicas de la demanda formuladas en relación con la no validez de las compensaciones y la negativa de expedir paz y salvo.

ANTECEDENTES

La sociedad Industrias Rosgub Ltda. cedió a favor de la actora las siguientes sumas que presuntamente figuraban a su favor como sobrantes del impuesto de renta de los años gravables 1979 y 1980 respectivamente:

– $20.000.000 Documento de traslado TR-05-485 de mayo 24 de 1985

– $5.000.000 Documento de traslado TR-05-504 de junio 27 de 1985

Así mismo, la sociedad B. Lugard y Calle Ltda. cedió a favor de Aseguradora Grancolombiana S.A. las siguientes sumas que supuestamente tenía a su favor como sobrantes por concepto del impuesto de renta de los años gravables 1978, 1979 y 1980 respectivamente:

– $19.980.000 Documento de traslado TR-05-530 de julio 24 de 1985

– $21.975.000 Documento de traslado TR-05-529 de julio 24 de 1985

– $5.500.000 Documento de traslado TR-05-536 de agosto 16 de 1985

– $18.045.000 Documento de traslado TR-05-528 de julio 24 de 1985

Mediante oficio No. 074866 de diciembre 3 de 1985 la actora solicitó a la División de Recaudo de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá explicara el motivo por el cual se negó la solicitud de expedición de paz y salvo de diciembre 3 de 1985. (fls. 43/44).

La División de Recaudo le dio respuesta por medio del oficio DR-1.070 de diciembre 12 de 1985 cuyo tenor es el siguiente:

> "1.- Que de conformidad con las diligencias administrativas adelantadas por la Sección de Visitaduría de esta Administración, se detectó que el contribuyente "B. LUGARD Y CALLE LTDA." con NIT 60.000.156 no figura por los años gravables de 1978, 1979 y 1980, con sobrantes que respalden las compensaciones efectuadas a "ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A." con NIT 60.006.820.
>
> "2.- Que "INDUSTRIAS ROSGUB LTDA." con NIT 60.004.724, tampoco figura con sobrantes que respalden las compensaciones efectuadas a "ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A." con NIT 60.006.820.
>
> "3.- En virtud de lo anterior la visita manifiesta que las compensaciones efectuadas carecen de valor por la inexistencia misma de sobrantes en la Sección de Cuentas Corrientes y Caja o en la Sección de Cobranzas de esta Administración y por ende las compensaciones efectuadas por la "ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A.", utilizando los mencionados saldos créditos inexistentes.
>
> "4.- Por lo anteriormente expuesto me permito manifestar a usted, que la solicitud formulada en el oficio de la referencia, no es viable, es decir, la autorización de los paz y salvos solicitados no se pueden expedir por la carencia absoluta de los saldos créditos que respalden las compensaciones efectuadas.
>
> (Firmado) LUIS TINOCO CORONADO, Jefe de División de Recaudo de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá". (fl. 17).

No obstante la negativa de expedir paz y salvo que contiene el mencionado oficio DR-1.070 la División de Recaudo la confirmó por medio de la Resolución 002 de enero 3 de 1986, relievando que el "error o la negligencia hayan inducido a la administración tributaria a la expedición, en fecha anterior, de un paz y salvo, en modo alguno puede convalidar tales vicios, ni de los hechos o los actos erróneos puede surgir "situaciones jurídicas particulares y concretas" a favor de nadie, como lo asegura el señor Representante Legal de la sociedad impugnante. Se trata, justamente, de situaciones antijurídicas e ilegales que repugnan en cualquier sistema organizado de derecho." (fl. 18).

Resuelto el recurso de reposición mediante el proveído antes mencionado, en donde la Administración reitera que las sociedades cedentes, no tenían ni tienen saldos a favor de ninguna naturaleza susceptibles de darse en compensación, en la Resolución 039 de mayo 30 de 1986 que decidió la apelación se expresa este mismo criterio puntualizando lo siguiente:

"A) Habiendo probado, plenamente, la Administración Tributaria la total y absoluta inexistencia de saldos a favor de las sociedades "Industrias Rosgub Ltda.", NIT 60.004.724 A, y "B. Lugard y Calle Ltda." NIT 60.000.156 A, queda desvirtuada la presunción de autenticidad y de legalidad de los documentos esgrimidos por la sociedad apelante, sin que sea necesario que se promueva y desate una tacha de falsedad, como la que se encuentra implícita en la respectiva denuncia penal ya formulada, toda vez que lo que se ha probado no es un vicio meramente formal de la prueba documental, sino la inexistencia misma del pago de impuestos y de saldos o sobrantes de retención a favor de las sociedades cedentes, caso en el cual son aplicables, de pleno derecho, los artículos 106, 107 y 111 del Decreto 1651 de 1961, como bien lo hizo el *a-quo*." (fl. 29).

Confirmada en todas sus partes la Resolución No. 002 de enero 3 de 1986 que negó la expedición de paz y salvo, la sociedad ocurrió en demanda ante el Tribunal con el fin de que se le diera validez a los traslados y compensaciones, argumentando que la Administración viola en forma ostensible el artículo 16 de la Constitución Nacional al incumplir el deber legal de abonar las sumas de dinero a favor de la actora y declarar extinguidas las obligaciones tributarias por compensación.

Así mismo, acusa a la Administración de eludir el deber que tiene de aceptar las compensaciones solicitadas por la Aseguradora Grancolombiana S.A. porque los documentos de aplicación de los excedentes de impuestos a su favor tienen el carácter de documentos públicos (artículo 251 del Código de Procedimiento Civil).

Sostiene que como el documento público se supone auténtico hasta tanto no se pruebe lo contrario mediante tacha de falsedad (artículo 252 *ibídem*), la Administración al tomarse la atribución de desvirtuar la presunción de autenticidad de los documentos mencionados, a más de estar violando las normas citadas está incurriendo en una evidente extralimitación de funciones.

Por último, relieva que los actos administrativos mediante los cuales se trasladaron sobrantes de terceros, generaron en favor de la actora una situación jurídica particular y concreta, de reconocerle, en últimas, el pago de los impuestos que adeudaba a la Nación con sobrantes de terceros; situación jurídica que posteriormente fue desconocida por las mismas autoridades negando a tales actos los efectos jurídicos que producen.

Surtido el trámite de rigor el Tribunal profirió sentencia de mérito negando las súplicas de la demanda, luego de referirse a las normas presuntamente violadas por la Administración al expedir los actos administrativos acusados.

Respecto a la decisión de la Administración de que las compensaciones efectuadas carecen de valor por la inexistencia misma de sobrantes, aspecto principal sobre el cual versa la *litis*, transcribe apartes de la sentencia de mayo 30 de 1987 (expediente 1426, Ponente: Dr. Hernán Guillermo Aldana D.) en donde se expresa: "...la

autorización o permiso o consentimiento para aplicar los supuestos saldos suponía la existencia de los mismos. La causa determinante de la voluntad administrativa era esa. Si esa causa no existía, la autorización decaía forzosamente. *Sublata causam tollitur effectum."* (fl. 419).

Así mismo transcribe apartes de la sentencia de enero 29 de 1993 (expediente 4222, actora: Compañía Aseguradora de Fianzas S.A., Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate) en la cual se precisa que en los documentos en los cuales se basa la sociedad para proponer los traslados y compensaciones, no contienen una manifestación concreta que pruebe la existencia de los saldos a favor que se alegan, sino que son simples autorizaciones para aplicar los que puedan existir. Respecto a los denominados actos de autorización este fallo observa que "es claro que para hacer la autorización de ceder un sobrante de impuestos se requiere la existencia de dicho sobrante, puesto que mal puede cederse lo que no se tiene".

También, la sentencia del Tribunal relieva que es equivocado considerar como actos administrativos definitivos, las autorizaciones de traslado de saldos créditos porque la validez de tales documentos está condicionada a la existencia de los créditos cedidos en cabeza de la sociedad cedente, pues los traslados per se no constituyen un acto administrativo de carácter particular y concreto, creador de una situación jurídica como la pretendida por la actora.

En resumen, que la actora no demostró la realidad de los mencionados sobrantes a ella cedidos, toda vez que no allegó prueba idónea para confirmarlos; de ahí que no se pueda pretender el reconocimiento de la compensación solicitada, sin haberse verificado que los valores dinerarios supuestamente adquiridos, ingresaron efectivamente al Tesoro Nacional, cuando precisamente la Administración estableció lo contrario al determinar su inexistencia. (fls. 410/424).

RECURSO DE APELACIÓN

En extenso escrito el apoderado de la actora sustenta la impugnación contra la sentencia desestimatoria de las súplicas de la demanda, argumentando básicamente que el aspecto principal de la *litis* no radica en la inexistencia de los saldos a favor de las sociedades cedentes Lugard y Calle Ltda. e Industrias Rosgub Ltda. como erradamente lo sostiene el Tribunal, sino que el punto en discusión se centra en que las autoridades de impuestos desconocieron los actos administrativos mediante los cuales ya habían autorizado la aplicación de los presuntos sobrantes de las compañías cedentes a la Aseguradora Grancolombiana S.A.

Es decir, que el *a-quo* considera que la negativa de la Administración Tributaria para autorizar la aplicación de sobrantes (no obstante ya haberlo hecho), se fundamenta en la demostración plena de la inexistencia de los saldos a favor en cabeza de las compañías cedentes, asumiendo que la existencia de tales saldos a favor eran la causa

determinante para haber expedido la autorización, y al no existir tales saldos a favor "la autorización decaía forzosamente".

Precisa que el Tribunal apoya su decisión en las sentencias de 30 de mayo de 1988 (expediente No. 1426, actor: Automotora Grancolombiana S.A.), en la de 4 de diciembre de 1992 (expediente No. 6480, actor: Compañía Mundial de Seguros S.A.) y en la del 29 de enero de 1993 (expediente No. 6469, actor: Capitalizadora Grancolombiana S.A.) en las cuales en términos generales se expresa que al no existir tales sobrantes, la autorización derogada no surte efectos.

Puntualizando lo anterior el apelante impugna la sentencia, porque consideró que el Tribunal incurrió en graves errores de apreciación toda vez que mediante actos administrativos autorizaron los traslados de saldos a favor de terceros y posteriormente mediante otros actos administrativos desconocieron los primeros.

Relieva entonces que los documentos de traslado son actos administrativos definitivos y no de trámite porque crearon una situación jurídica particular y concreta en cabeza de la sociedad actora.

Cita la sentencia de 9 de octubre de 1992 (expediente No. 1650, actor: La Nación C/Aseguradora Grancolombiana S.A., jurisdicción coactiva, Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate) en la cual no se dio validez a los documentos de traslado, para efectos de la excepción de pago propuesta, correspondientes a los números 485 de Industrias Rosgub Ltda. y 528, 529, 530 de Lugard y Calle Ltda. en razón de que no fue posible establecer la autenticidad de tales traslados ante las oficinas de impuestos por no encontrarse copia de ellos ni de las declaraciones tributarias en donde constaran los sobrantes, pero en donde se precisa la naturaleza de "acto de autorización" de los traslados de sobrantes en los siguientes términos:

> "...se trata de uno de aquellos actos conocidos en la doctrina como "actos de autorización" mediante los cuales se expresa la voluntad administrativa de permitir hacer algo, bien en forma directa o sometido a condición, que debe quedar expresa en el acto si no lo está en norma especial.
>
> "De no estar sujeto a condición o plazo, o cumplidos estos, produce el efecto de permitir la conducta del particular allí señalada. Su revocatoria sólo debe implicar lo contrario, o sea prohibirla; pero si se realizó el acto autorizado, no puede la Administración negarle o desconocerle sus efectos sin respetar los principios consagrados en el Artículo 73 del C.C.A., en especial, el consentimiento expreso del titular de una situación jurídica, particular y concreta, que lo hubiere beneficiado. En tal caso, para que la revocatoria sea válida requiere de la firmeza de otro acto administrativo que así lo decida previa discusión y vencimiento del titular." (fl. 443).

De acuerdo con lo expuesto, el apelante hace énfasis en que los documentos de traslado son actos administrativos definitivos creadores de una situación jurídica

consolidada (un derecho adquirido) que no puede ser desconocida por las mismas autoridades de impuestos –sin el consentimiento de la sociedad actora por ser la beneficiaria de tal situación–, y/o sin haber seguido el procedimiento legal establecido para su revocación ante el juez competente y demandando nulidad de tales actos, lo cual no ha ocurrido en el presente caso.

Respecto a la inexistencia de los saldos a favor aducida por la Administración Tributaria para negar la compensación solicitada, el apelante afirma que las pruebas que supuestamente demuestran la inexistencia de los saldos a favor de las sociedades cedentes, no fueron trasladadas a la Aseguradora Grancolombiana S.A. con el objeto de tener la oportunidad de controvertirlas, lo cual viola el artículo 26 de la Constitución Nacional de 1886 y el artículo 29 de la Constitución de 1991, que establecen el debido proceso y el derecho de defensa.

En resumen, las alegaciones de la parte impugnadora se dirigen a considerar que los documentos de traslado son actos administrativos que en su condición de tales gozan de la presunción de legalidad, no pudiendo ser desconocidos por las autoridades de impuestos ni revocados por ésta sin que medie el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular (artículo 73 del Decreto 01 de 1984).

Respecto a la validez y eficacia de los actos administrativos trae a colación la sentencia de 9 de marzo de 1971 (expediente 1725, Ponente: Dr. Lucrecio Jaramillo); y en cuanto a la presunción de legalidad transcribe apartes de las sentencias de septiembre 25 de 1961 y 12 de junio de 1962, argumentando que los tres actos demandados violaron las jurisprudencias que dichas providencias contienen, al desconocer tanto la validez, eficacia y obligatoriedad de los actos administrativos (actos de traslado), como la presunción de legalidad de tales administrativos.

TRASLADOS PARA ALEGAR DE CONCLUSIÓN

La Delegada Séptima de la Procuraduría General de la Nación ante la Corporación descorre el traslado para puntualizar lo siguiente:

1o. Que el artículo 18 del Decreto 2579 de 1983 permitía las compensaciones o devoluciones de los pagos en exceso por concepto del impuesto de renta, remesas o ganancias ocasionales, pero condicionadas a que tales valores estuviesen demostrados en la declaración de renta del año o período gravable correspondiente.

2o. Que la Administración al negar la compensación de los presuntos sobrantes obró con un claro y loable sentido de protección de los intereses del Estado.

3o. Que la sociedad actora al no discutir la veracidad de los sobrantes, en cierto modo está reconociendo su inexistencia, pues se limita a hacer énfasis una y otra vez en el aspecto formal de la expedición del documento de traslado que denomina "acto de administrativo", sin cuestionar el fondo del asunto, es decir la inexistencia de los saldos a favor.

4o. Que es necesario tener en cuenta los artículos 106 y 107 del Decreto 1651 de 1961, según los cuales los recibos y certificaciones expedidos por las oficinas de impuestos son de carácter provisional, lo cual significa que la cesión de sobrantes estaba condicionada a la verificación por parte de la Administración, o sea hasta tanto se estableciera si los valores imputables habían ingresado a las oficinas de impuestos o a los bancos autorizados.

Por lo expuesto la Delegada de la Procuraduría considera que la sentencia apelada merece ser confirmada. (fls. 593/599).

A su turno la apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al descorrer el traslado se refiere a los artículos 106 y 107 del decreto 1651 de 1961 en los cuales se establece que las imputaciones que se hagan a un determinado año gravable en los recibos de pago de impuestos son de carácter provisional; de ahí que los traslados de sobrantes de impuestos de una sociedad a otra, así hubiesen estado autorizados por la Administración, no pueden considerarse como actos definitivos, pues estos traslados se encuentran condicionados a la existencia de saldos créditos a favor de la cedente.

Transcribe apartes de la sentencia de junio 8 de 1990 (expediente No. 1427, actor: Aseguradora Grancolombiana S.A. Ponente: Dr. Carmelo Martínez Conn) en la cual se expresa que la efectividad del pago está condicionado a la existencia de los remanentes crediticios aludidos; y que los documentos en que se basa la compañía ejecutada para solicitar que se tenga por probada la excepción de pago no contiene una declaración de voluntad de la Administración que implique el reconocimiento de la existencia de saldos créditos, sino que es solo una autorización para aplicar los que puedan existir.

Así mismo, transcribe apartes de la sentencia del 9 de julio de 1993 (expediente No. 4774, actor: Capitalizadora Grancolombiana S.A. Ponente: Dr. Guillermo Chahín Lizcano) en la cual se reitera que la validez de los traslados de sobrantes de las sociedades cedentes estaba condicionada a la existencia real de los créditos en cabeza de las compañías cedentes.

De otro lado, la parte opositora al referirse al escrito de apelación expresa lo siguiente:

> "Aunque el recurrente presenta una amplia y extensa explicación sobre el acto administrativo, no puede pretenderse que el hecho que funcionarios de la Administración de Impuestos hayan suscrito los formatos de traspasos, estos produzcan los efectos de considerar cancelados los impuestos de la sociedad actora, ya que como se ha visto estos traspasos por si solos carecen de aptitud para generar esta consecuencia, por cuanto dependen de la existencia real del crédito.

"Además, como lo expuso el Honorable Tribunal la sociedad actora en modo alguno demostró la veracidad de que no puede considerarse el reconocimiento de una compensación sin haberse verificado que las cantidades dinerarias ingresaron al Tesoro Nacional (art. 107 Decreto 1651 de 1961).

"En cuanto a la cesión de créditos entre particulares, es del caso puntualizar que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha considerado que no le son oponibles a la Administración Pública".(Sentencias del 2 de julio de 1993, expediente 4714, Ponente: Dra. Consuelo Sarria O. y julio 9 de 1993, expediente 4774, Ponente: Dr. Guillermo Chahín L.).

De acuerdo con lo expuesto la parte demandada concluye que no se infringieron las normas legales que cita el apelante y que la actuación de la Administración se ajustó a derecho, por lo cual solicita se confirme la sentencia impugnada. (fls. 600/608).

CONSIDERACIONES

El apoderado de la sociedad actora impugna la sentencia del Tribunal porque considera que son válidos tanto los documentos de traslado de saldos a favor como los de compensación efectuados por la Administración de las compañías cedentes C. Lugard y Calle Ltda. e Industrias Rosgub Ltda., toda vez que dichos documentos son actos administrativos definitivos y no de trámite, pues crearon una situación jurídica particular y concreta en cabeza de la Aseguradora Grancolombiana S.A. los cuales no podían ser revocados sin el consentimiento expreso y escrito de su titular (artículo 73 Decreto 01 de 1984).

El apelante fundamenta el anterior criterio en lo expuesto en la sentencia del 9 de octubre de 1992 (expediente No. 1650, actor: La Nación C/ Aseguradora Grancolombiana S.A.- jurisdicción coactiva, Ponente: Dr. Jaime Abella Z.) en cuanto expresa que el acto de autorización "produce el efecto de permitir la conducta del particular allí señalada. Su revocatoria solo debe implicar lo contrario, o sea, prohibirla; pero si se realizó el acto autorizado, no puede la Administración negarlo o desconocerle sus efectos sin respetar los principios consagrados en el artículo 73 del C.C.A., en especial, el consentimiento expreso del titular de una situación jurídica, particular y concreta, que lo hubiere beneficiado".

Pues bien, con motivo de esta impugnación la Sala relieva que en relación con "el acto de autorización" como lo es el documento de traslado de saldos a favor y de compensación, en varios fallos se ha precisado su alcance en el sentido de que "no contiene una declaración de voluntad de la Administración que implique el reconocimiento de la existencia del saldo crédito que alega el excepcionante, sino que es solo una AUTORIZACIÓN para aplicar los que puedan existir y que se mencionan en los mismos formatos de aplicación de sobrantes o traslados". (Sentencia de Sala Plena del 27 de agosto de 1991, expediente No. S-084, Ponente: Dr. Miguel González Rodríguez).

Así mismo, en sentencia de 8 de junio de 1990 (expediente No. 1427, actora: Aseguradora Grancolombiana S.A.) se puntualiza que "si bien es cierto que la Administración autorizó el traslado de sobrantes de las firmas cedentes de los mismos, la Sala estima que la efectividad del pago estaba condicionada a la existencia de los remanentes crediticios aludidos".

A su vez, en sentencia del 9 de julio de 1993 (expediente No. 4774, actor: Capitalizadora Grancolombiana S.A., Ponente: Dr. Guillermo Chahín L.) se reitera que la efectividad del traslado de sobrantes estaba condicionada a la existencia real de los créditos en cabeza de las compañías cedentes, precisando además lo siguiente:

> "Respecto al alcance jurídico de los formularios contentivos de los traslados TR-500 y 529 en reciente decisión (Radicación 4714, sentencia de julio 2 de 1993, actora: Compañía Mundial de Seguros S.A., Ponente: Dra. Consuelo Sarria O.) reiteró el criterio de falta de aptitud para generar el efecto perseguido, al expresar que es claro que este tipo de "orden de traslado" producida por la Unidad de la Sección de Cuentas Corrientes y Caja de la Administración, en manera alguna constituía el "claro acto administrativo", con carácter definitivo, que pretende hacer valer la parte demandante, porque dicho acto, por si solo, carece de aptitud para generar el efecto jurídico perseguido, en orden a tener por aplicado legalmente el supuesto sobrante de la cedente y compensando el débito de la cesionaria...".

De manera que establecido como está que los documentos de traslado y de compensación de los presuntos saldos a favor de las firmas cedentes no son actos administrativos de carácter definitivo como lo pretende la sociedad actora, la Sala estima que no existe razón legal para considerar que la Administración Tributaria infringió el artículo 73 del C.C.A. sino que su actuación se ajustó a la ley, pues para efectos de la compensación que se discute tenía la obligación de verificar que efectivamente las cantidades dinerarias ingresaron al Tesoro Nacional (artículos 106 y 107 del Decreto 1651 de 1961).

En esta providencia se reitera el criterio de la Sala en el sentido de que el documento de aplicación de sobrantes, traslados o compensaciones no contiene en si mismo una declaración de voluntad administrativa que implique el reconocimiento de la existencia de un saldo crédito, sino que es solo una AUTORIZACIÓN para aplicar o compensar sumas a favor que puedan existir y que se mencionan en los respectivos formatos de aplicación de sobrantes o traslados.

Es decir, que la validez de los actos de autorización está condicionada a la existencia real de los saldos a favor de las personas naturales o jurídicas cedentes.

Así mismo, precisa que los documentos contentivos de traslados de saldos a favor, aplicaciones o compensaciones en modo alguno constituyen actos administrativos de

carácter definitivo, toda vez que no crean una situación jurídica particular y concreta a favor de una determinada persona.

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

FALLA:

1o. CONFÍRMASE la sentencia del 16 de febrero de 1995 proferida en el juicio No. 5470 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las súplicas de la demanda formulada por ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A. NIT 60.006.820 en relación con la declaratoria de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá de dejar sin valor algunas compensaciones efectuadas a su favor y negar la expedición de paz y salvo.

2o. RECONÓCESE PERSONERÍA a la abogada María Clemencia Mesa Gómez de acuerdo con poder visible a folio 609 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, PUBLÍQUESE, DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN Y CÚMPLASE.

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

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sección

CONSUELO SARRIA OLCOS

ALBERTO MÚNERA CABAS
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

SALDOS A FAVOR-Traslado/**FORMULARIO PARA TRASLADO DE SALDOS A FAVOR/ACTO ADMINISTRATIVO/PRINCIPIO DE BUENA FE**-Violación

Para negar la validez de las compensaciones efectuadas a favor de la sociedad actora de las sumas que fueron cedidas a esta por las dos sociedades cuestionadas y negar la expedición de paz y salvo, considera la mayoría de la Sala, por una parte, que los documentos oficiales mediante los cuales se ordenó el traslado, no son actos administrativos, y por otra, que la efectividad de traslado estaba condicionada a la existencia real de los saldos trasladados, lo que no pudo demostrarse. Dicha orden de traslado, aplicación o compensación se encuentra autorizada con la firma del Jefe de la Sección de Cuentas Corrientes de la Administración de Bogotá, Unidad de Recaudos No. 05 Zona Industrial, así como de la Auditoría Fiscal de la Administración de Impuestos de Bogotá. No se trata a mi juicio de una simple autorización para que, de llegar a existir saldos a favor se apliquen al mismo contribuyente o a una tercera persona. Se trata de un acto administrativo en el cual no solo se autorizó la solicitud, sino que se ordenó el traslado. Autorizar es comprobar una cosa con autoridad y ordenar es encaminar y dirigir a un fin. Acto administrativo es toda manifestación de la autoridad destinada o dirigida a producir un efecto o consecuencia jurídica, de suerte que un acto de la Administración en el cual se autorizó o comprobó la existencia de unos saldos a favor, y se ordenó su traslado, es decir, se dirigió a un fin específico, cual era el de cancelar los impuestos de un tercero, no puede en mi opinión ser desconocido como acto administrativo.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre veintisiete (27) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Referencia: Expediente No. 7119. Actor: ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A.

SALVAMENTO DE VOTO

Este salvamento de voto, con todo el respeto por la decisión de los Honorables Consejeros integrantes de la mayoría de la Sala, lo fundo en las razones que seguidamente expongo:

Para negar la validez de las compensaciones efectuadas a favor de la sociedad ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A., de las sumas cedidas a esta por las dos sociedades INDUSTRIAS ROSGUB LTDA. y B. LUGARD Y CALLE LTDA. y negar la expedición de paz y salvo, considera la mayoría de la Sala, por una parte, que los documentos oficiales mediante los cuales se ordenó el traslado, no son actos administrativos, y por otra, que la efectividad de traslado estaba condicionada a la existencia real de los saldos trasladados, lo que no pudo demostrarse.

A folios 29 a 41 del expediente obran los documentos mediante los cuales se autorizaron los traslados de sobrantes de las sociedades mencionadas, a la actora.

El único documento usado por la administración para autorizar traslados de sobrantes de impuestos de un año a otro, tanto a un mismo contribuyente como a un tercero, es el formulario preimpreso visible a los folios del expediente ya referido.

En la primera parte de dicho formulario se registra la solicitud de traslado que hace el contribuyente que manifiesta tener saldo a favor y, en su segunda parte, que diligencia la propia administración tributaria, aparece la orden de traslado, aplicación o compensación en la que expresamente se dice: "El Jefe de la Sección de Cuentas Corrientes y Caja autoriza la anterior solicitud, ordenándola de la siguiente forma:...", indicación expresa de los nombres y números de identificación tributaria de los contribuyentes que dicen tener saldo a favor, del beneficiario del traslado, el año en que surge el saldo a favor y el año para el cual se hace el traslado, el monto de la suma a trasladar y la referencia detallada de la liquidación privada que da lugar al saldo a favor, así como de los números y fechas de los correspondientes recibos de pago que originan los sobrantes.

Dicha orden de traslado, aplicación o compensación se encuentra autorizada con la firma del Jefe de la Sección de Cuentas Corrientes de la Administración de Bogotá, Unidad de Recaudos No. 05 Zona Industrial, así como de la Auditoría Fiscal de la Administración de Impuestos Nacionales de Bogotá, de la Contraloría General de la República, firmas que a su vez aparecen refrendadas con los sellos oficiales correspondientes.

No se trata a mi juicio de una simple autorización para que, de llegar a existir saldos a favor se apliquen al mismo contribuyente o a una tercera persona, como se afirma con el fallo del cual me separo.

Se trata de un acto administrativo en el cual no solo se autorizó la solicitud, sino que se ordenó el traslado. Autorizar es comprobar una cosa con autoridad y ordenar es encaminar y dirigir a un fin.

Acto administrativo es toda manifestación de la autoridad destinada o dirigida a producir un efecto o consecuencia jurídica, de suerte que un acto de la Administración en el cual se autorizó o comprobó la existencia de unos saldos a favor, y se ordenó su traslado, es decir, se dirigió a un fin específico, cual era el de cancelar los impuestos de un tercero, no puede en mi opinión ser desconocido como acto administrativo.

En estas condiciones al desconocerse unilateralmente por parte de la administración los actos administrativos que ordenaron el traslado de los saldos, actos que habían creado una situación jurídica de carácter particular y concreta, se violó el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo.

En cuanto a que, la autorización y orden de traslado, estuviera condicionada para su validez a la existencia de los saldos a favor, cabe preguntar, si la constancia dejada por los funcionarios sobre la existencia de los saldos, con relación detallada tanto de la liquidación privada como de los correspondientes recibos que lo originaron, no era suficiente para que el contribuyente beneficiario del traslado considerara demostrativa de una realidad de la cual no tenía por qué dudar?.

Consideró que ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A., cuya buena fe en el momento mismo en que se produjo la orden de traslado debe presumirse, no tenía por qué pensar que lo que los funcionarios le manifestaban o certificaban no era cierto y que en consecuencia los saldos cuyo traslado se ordenaba eran inexistentes, sino, por el contrario, que se estaba en presencia de acto u operación legítima.

Si bien es cierto que el artículo 18 del decreto 2579 de 1983, que para la época permitía las devoluciones y compensaciones, condicionaba éstas a que los saldos a favor estuvieran demostrados en la declaración de renta del año gravable correspondiente, no es menos cierto, que para el contribuyente esa demostración la constituía el informe de los mismos funcionarios sobre la liquidación y los números y fechas de los recibos de pago, que según ellos mismos daban lugar a los saldos a favor.

No descarto la posibilidad de que en este caso se hubiera podido asaltar al Tesoro Nacional pero si esto se produjo, se asaltó también la buena fe de la compañía aseguradora, que confió en la orden de traslado expedida por la autoridad competente. La presunción de buena fe que incuestionablemente en este evento ampara a la actora, era motivo suficiente, a mi juicio, para un pronunciamiento a su favor.

En sentencia de 9 de junio de 1989, proferida por esta misma Sala en el negocio radicado con el número 1590 se expresó lo siguiente, perfectamente aplicable a este caso:

> "La contribuyente no puede ser responsable de lo que suceda internamente en una dependencia que ante los particulares es la competente, a través de los funcionarios que allí se encuentran atendiendo al público y a quienes ampara la presunción de buena fe."

De suerte, de que si la contribuyente cumplió con los requisitos exigidos por las normas legales y la misma administración tributaria, para el traslado de sobrantes y ésta, manifestando la existencia y origen de los saldos a favor ordenó el traslado, no es posible que con posterioridad se niegue la eficacia de dicho traslado, con el argumento de que los saldos a favor no existían, porque ello equivale, con todo respeto, al desconocimiento de presunción de buena fe y a darle primacía a actos contrarios a la ley en los que no se comprobó que el contribuyente hubiera sido coactor o participe.

Atentamente,

ALBERTO MÚNERA CABAS
Conjuez

DERECHOS DE IMPORTACIÓN/EXENCIÓN DE DERECHOS DE IMPORTACIÓN/MENAJE DOMÉSTICO/IMPORTACIÓN DE MENAJE DOMÉSTICO

En el artículo 1o. del Decreto 3028 de 1979 como lo indicó la Administración en la actuación administrativa y lo reafirmó el Tribunal fue derogada "expresamente" en el artículo 336 del Decreto 2666 de 1984 (Código de Aduanas); en esta forma resulta claro que en la fecha en que la actora efectuó la importación del menaje doméstico, esto es, el día 13 de marzo de 1987, fecha en la cual se presentó la respectiva declaración de importación, la norma que consagraba tal exención ya no se encontraba vigente por haber sido expresamente derogada por el legislador desde el año de 1984.

IVA EN IMPORTACIONES/HECHO GENERADOR DEL IVA/IMPORTACIÓN EXCLUIDA DEL IVA/IMPUESTO DE ADUANA-Reajuste/**GRAVAMEN ARANCELARIO-**Reajuste/**CUENTA DE COBRO ADICIONAL**

El Decreto 3541 de 1983 estableció como hecho generador del impuesto a las ventas en el literal c) del artículo 1o. "La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente por el presente decreto" y en el artículo 61 señaló taxativamente las importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas, entre las cuales no se encuentra la importación de menaje doméstico, lo que significa que estos están gravados con este impuesto, el cual conforme al literal e) del artículo 4o. *ibídem,* se causa "al tiempo de la nacionalización del bien" a una tarifa del 10% (tarifa general) aplicable sobre la base gravable definida en el artículo 104 de la Ley 75 de 1986.

BASE GRAVABLE EN IMPORTACIONES/IVA EN IMPORTACIONES/IMPUESTO A IMPORTACIONES/VALOR CIF DE MERCANCÍA/GRAVAMEN ARANCELARIO/ERROR ARITMÉTICO-Inexistencia

El impuesto a las ventas se liquida aplicando la tarifa (10%) a la base gravable señalada en el artículo 104 de la Ley 75 de 1986, esto es: Valor CIF + Valor gravámenes arancelarios + derechos de importación (art. 95 de la Ley 95 de 1986), lo que traducido al sub lite arroja el siguiente resultado: Valor CIF $3.465.971 + Gravamen Arancelario $2.426.180 + Ley 75 de 1986 $623.874 = Base Gravable IVA $6.516.025 IVA 10 $651.602. En consecuencia es evidente que la cuenta adicional no contiene error aritmético alguno en la liquidación del impuesto a las ventas, sino lo que ocurre es que la actora no tiene claridad acerca de la forma como debía liquidarse el impuesto a las ventas y en general los impuestos de importación, gravamen arancelario e IVA que debía cancelar la actora al efectuar la importación de menaje doméstico introducido al país según la declaración de importación.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintidós (22) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7009. Actor: MARIBELL CÁRDENAS MAZZILLI. Impuestos-Aduaneros. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte actora: La señora MARIBELL CÁRDENAS MAZZILLI, contra la sentencia del 21 de noviembre de 1994, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado para impugnar la operación administrativa en la cual la Administración de aduanas de Bogotá, le formuló una cuenta adicional respecto del menaje doméstico importado el día 13 de marzo de 1987.

ANTECEDENTES:

El día 13 de marzo de 1987, la actora efectuó los trámites pertinentes para la nacionalización de su "menaje doméstico", procedente de Miami - Estados Unidos, para lo cual la Administración de la Aduana Interna de Bogotá, efectuó la cuenta de cobro respectiva, presentando aquella copia del comprobante de renta por cobrar No. 56044 serie B por valor de $623.874.oo correspondiente a los impuestos establecidos en la Ley 75 de 1986.

Posteriormente, la Administración de la Aduana Interna de Bogotá, expidió la Resolución No. 0429 del 20 de febrero de 1989, a través de la cual, formuló cuenta

adicional respecto del menaje doméstico importado por la señora MARIBELL CÁRDENAS MAZZILLI, por cuanto las normas que exoneraban a los menajes domésticos de los derechos de importación, habían sido derogadas con motivo de la expedición del Decreto 2666 de 1984, y además no se encontraban excluidas del IVA; en consecuencia expidió el respectivo comprobante de cuentas por cobrar No. 305562 Serie A, por valor de $3.077.782.oo.

Contra la resolución anterior, la actora interpuso el recurso de reposición y en subsidio el de apelación, oportunidad en la cual concretó su inconformidad con los mayores valores que se le establecieron por concepto de derechos de importación de su menaje doméstico, por cuanto tales derechos habían sido liquidados en la cuenta No. 807-87 a la tasa establecida en el Decreto 2226 de 1984, esto es, al 18%, por lo que había cancelado la suma de $623.874. Aclaró que lo que no se liquidó fue el impuesto sobre las ventas, lo que encontró obvio, por que los bienes importados como menaje estaban excluidos del impuesto a las ventas por su propia naturaleza. Por otra parte, acusó tal resolución de ser nula por la causal de nulidad prevista en el numeral 2o. del artículo 57 de la Ley 52 de 1977.

A través de la Resolución No. 04215 del 10 de noviembre de 1989, la Administración de la Aduana Interna de Bogotá, confirmó la actuación recurrida, por cuanto lo que inicialmente se le había liquidado a la actora en la cuenta No. 807 era por concepto de la Ley 75 de 1986 y que en consecuencia procedía determinar el IVA conforme a lo dispuesto en el literal a) del artículo 1o. del Decreto 3541 de 1983, armónico con el literal d) del artículo 4o. ibídem y 104 de la Ley 75 de 1986, y los derechos arancelarios en razón de no encontrarse vigente la norma que había establecido la exención.

La anterior resolución a su vez fue confirmada en la Resolución No. 0655 del 22 de marzo de 1991, en la cual la Dirección General de Aduanas decidió el recurso de apelación.

LA DEMANDA

Ante la jurisdicción el apoderado judicial de la actora pretende la nulidad de la actuación administrativa relacionada con la cuenta adicional, así como las resoluciones que la confirmaron, a título de restablecimiento del derecho se exonere a su representada de pagar los mayores valores determinados. En subsidio, solicitó corregir el error aritmético en el cual incurrió el funcionario liquidador al liquidar el impuesto de ventas, por cuanto este sólo es de la suma de $307.778.20.

En el concepto de violación sostuvo que la actuación administrativa demandada transgredió el artículo 1o. ordinal c) en concordancia con el artículo 60 del Decreto 3541 de 1983, que establecen el impuesto a las ventas en las importaciones y la tarifa respectiva (10%) por cuanto el valor CIF de la mercancía importada (menaje doméstico) era de la suma de $3.465.971.oo, lo que en su concepto, demuestra que el

impuesto era de $346.597 si no hubiese la exención, razón por la cual estimó que por error aritmético en la cuenta adicional se había liquidado la suma de $3.077.782.oo equivalente casi al 100% del valor CIF del menaje.

También señalo como violado el artículo 1o. del Decreto 3028 de 1979, que sustituyó los artículos 293 de la Ley 79 de 1931 y 2o. del Decreto 2697 de 1976, referente a la exoneración de los derechos de importación respecto de los menajes domésticos, por cuanto su representada al importar los bienes correspondientes a su menaje doméstico se acogió a tales disposiciones. Agregó, que el Decreto 2057 de 1987, que suprimió el impuesto a las ventas para los menajes domésticos, artículo 12, no podía aplicarse por cuanto la importación se efectuó el día 13 de marzo de 1987, y tal decreto entró a regir a partir del 3 de noviembre de 1987 fecha en la cual fue publicado en el diario oficial.

Prosiguió, que al ordenar la Administración la reliquidación de los derechos de importación del menaje doméstico, debió comunicar a su representada tal decisión en la forma que lo establece el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, para que ésta pudiera expresar sus opiniones y solicitar las pruebas correspondientes según lo disponen los artículos 34 y 35 *ibídem.* Al omitir tal procedimiento, en su concepto las resoluciones acusadas son nulas de conformidad con lo previsto en el numeral 2o. del artículo 57 de la Ley 52 de 1977.

Advirtió por último, que la facultad que tenía la autoridad aduanera para formular cuenta adicional, cuando se produjo la última resolución, esto es, la No. 0655 del 22 de marzo de 1991, ya había caducado, teniendo en cuenta que la mercancía entró al país el día 13 de marzo de 1987.

Por este último aspecto estimó violado el artículo 324 del Decreto 2666 de 1984.

LA PARTE OPOSITORA

El representante judicial de la Nación al contestar la demanda se opuso a las pretensiones del demandante, manifestando que en la cuenta adicional no existe ningún error aritmético, y que es claro que el valor total a pagar liquidado en ella corresponde a: gravamen arancelario, la suma de $2.426.180.oo y por concepto del impuesto a las ventas, la suma de $651.602.oo para un total de $3.077.782.oo, según lo discrimina el correspondiente recibo de la cuenta adicional respectiva.

Sobre la indebida aplicación del Decreto 2075 de 1987, indicó, que esta norma no fue aplicada por su representada, y que el fundamento de la cuenta adicional, lo fue el Decreto 2666 de 1984, en cuyo artículo 336, además de derogar el artículo 293 de la Ley 79 de 1931, sobre exoneración de los derechos arancelarios en los menajes domésticos, también lo hizo con relación a los decretos que los habían modificado como el Decreto 3028 de 1979 y los reglamentos generales de la Aduana y las demás normas que le fueran contrarias.

En lo referente a la violación del procedimiento, señalo que la Administración de la Aduana cumplió estrictamente con lo preceptuado en los artículos 324 y 325 del Decreto 2666 de 1984, concerniente al procedimiento de formulación, notificación y recursos de las cuentas adicionales, y que ésta se produjo dentro del término de los dos (2) años de que disponía la autoridad aduanera para elaborar la cuenta adicional.

LA SENTENCIA APELADA:

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las súplicas de la demanda. Con respecto al alegado error aritmético en la liquidación del impuesto a las ventas en la cuenta adicional, observó que no se había dado el error aritmético aludido por cuanto la cuenta adicional contenida en la Resolución No. 0429 del 20 de febrero de 1989, tal y como la había explicado la parte demandante, involucraba diferentes conceptos como: derechos arancelarios e IVA dejado de percibir por la Aduana Interior de Bogotá.

En cuanto al cargo de violación del artículo 1o. del Decreto 3028 de 1979, que exoneró de los derechos arancelarios a los menajes domésticos, transcribió el artículo 326 del Decreto 2666 de 1984, para concluir que la exención de los derechos de importación del menaje doméstico consagrado en tal disposición ya no se encontraba vigente al ser derogada desde el año de 1984.

En lo referente a la nulidad impetrada con fundamento en los numerales 2o., 4o. y 5o. de la Ley 52 de 1977, manifestó que el requerimiento especial que echaba de menos la demandante, era requisito previo de las liquidaciones de revisión practicadas en impuestos diferentes de los de importación, por lo que no constituía exigencia previa de la cuenta adicional relacionadas con los derechos de importación, cuyo procedimiento era el previsto en los artículos 324 y 325 del Decreto 2666 de 1984, que había aplicado la autoridad aduanera. En cuanto a la afirmación según la cual no se había tenido en cuenta como base del gravamen el valor CIF, indicó que ello no correspondía a la realidad por cuanto en la liquidación correspondiente (fl. 16), se indicaba el valor CIF en dólares, el tipo de cambio y su conversión en pesos, resultado que constituyó la base de los tributos discutidos.

En cuanto a la caducidad de la facultad de la Aduana para producir cuenta de cobro adicional, advirtió que ello tampoco es exacto, por cuanto el hecho de que se hubiese notificado la resolución No. 655 del 22 de marzo de 1991, que decidió el recurso de apelación, fuera del término de los dos años consagrados en el artículo 324 del Decreto 2666 de 1984, no implicaba la caducidad de la acción de la Administración de la Aduana, por cuanto ésta se cumplió mediante la Resolución No. 429 del 20 de febrero de 1989, notificada el día 3 de marzo del mismo año, es decir, dentro del término legal.

EL RECURSO DE APELACIÓN:

El apoderado judicial de la actora solicita a la Corporación revocar el numeral 1o. de la sentencia y en su lugar declarar la nulidad de los actos administrativos

demandados y el restablecimiento del derecho, argumentando que la "reliquidación" de los derechos arancelarios no procedía respecto de una exención que la Administración había reconocido dentro de los trámites administrativos previos, por lo que al hacerlo, se violó el debido proceso.

De igual modo anotó que la exención de los derechos arancelarios sobre los menajes domésticos se encontraba vigente al momento de efectuar la importación, y que el error aritmético en el cual se incurrió en los actos administrativos acusados no se subsanó en la sentencia apelada.

Expresó, finalmente, que en el supuesto de que el procedimiento seguido por la Administración se hubiese originado en una inadecuada interpretación de las normas aplicables, no se agotaron los procedimientos que la ley señala para corregirlos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:

La entidad demandada al alegar de conclusión, solicita a la Corporación, confirmar la sentencia apelada, resaltando en ésta oportunidad, que por el hecho de haber liquidado la Administración de Aduanas los derechos de importación, ésta en ningún momento perdía la facultad para "reliquidarlos" por cuanto el artículo 324 del Decreto 2666 de 1984, preveía la posibilidad de revisar los valores declarados en la importación y de proferir cuentas adicionales, entre otros casos por "error en los derechos de importación señalados por la declarante para la mercancía", lo que había ocurrido en el caso de la actora con lo cual se afectaban los derechos de la Nación.

El apoderado judicial de la parte actora no presentó alegato de conclusión en la segunda instancia del proceso.

El procurador Octavo Delgado en lo Contencioso a quien le correspondió conceptuar en el presente proceso, tampoco presento ningún escrito al respecto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA:

Se discute en el presente proceso la legalidad de la actuación administrativa contenida en la Resolución No. 0429 del 20 de febrero de 1989, mediante la cual, la Administración de la Aduana Interna de Bogotá, formuló cuenta de cobro adicional en lo referente a la declaración de importación del menaje doméstico introducido al país por la actora, en la cual ésta solo liquidó y canceló los impuestos de importación por concepto de la Ley 75 de 1986, sin incluir dentro de tal liquidación los derechos arancelarios ni del impuesto a las ventas por considerar que estaba exonerada de estos gravámenes.

La actora fundamentó su derecho a la excepción de los derechos arancelarios, en lo dispuesto en el artículo 1o. del Decreto 3028 de 1979, norma que textualmente establecía:

> "Artículo 1o. El artículo 1o. de la Ley 79 de 1931 sustituido por el artículo 2o. del Decreto 2697 de diciembre 17 de 1976, quedará así: Estarán libres de derechos de importación las prendas personales y el menaje doméstico pertenecientes a extranjeros que lleguen al país a establecerse permanentemente en él y a los colombianos domiciliados en el país o en el extranjero que regresen después de una ausencia temporal no menor de un (1) año en el exterior sin haber desempeñado cargo diplomático o consular de la República.

En el artículo 1o. del Decreto 3028 de 1979 como lo indicó la Administración en la actuación administrativa y lo reafirmó el Tribunal y ahora la sección, fue derogada "expresamente" en el artículo 336 del Decreto 2666 de 1984 (Código de Aduanas) al señalar:

> "Deróganse los artículos 1o. a 49, 51, 52, 54 a 257, 260 a 399, 407 a 434 de la Ley 79 de 1931, las normas que la modificaron en especial los Decretos 2266 de 1952, 134 de 1972, 471 de 1973, 1238 de 1976, 849, 2156 de 1979, 2999 de 1983, los reglamentos generales de aduanas y las demás normas que le sean contrarias a este decreto".

En esta forma, resulta claro que en la fecha en que la actora efectuó la importación del menaje doméstico, esto es, el día 13 de marzo de 1987, fecha en la cual se presentó la respectiva declaración de importación, la norma que consagraba tal exención ya no se encontraba vigente por haber sido expresamente derogada por el legislador desde el año de 1984.

En cuanto al impuesto de las ventas, el Decreto 3541 de 1983 estableció como hecho generador del impuesto a las ventas en el literal c) del artículo 1o. "La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente por el presente decreto" y en el artículo 61 señaló taxativamente las importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas, entre las cuales no se encuentra la importación de menaje doméstico, lo que significa que estos están gravados con este impuesto, el cual conforme al literal d) del artículo 4o. ibídem, se causa "al tiempo de la nacionalización del bien" a una tarifa del 10% (tarifa general) aplicable sobre la base gravable definida en el artículo 104 de la Ley 75 de 1986 en los siguientes términos:

> "La base gravable para liquidar el impuesto sobre las ventas en el caso de bienes importados, será el valor CIF de las mismas, incrementado con el valor de los gravámenes arancelarios y de los impuestos a las importaciones. –Subraya la Sala–

Ahora bien, el artículo 324 del Decreto 2666 de 1984 o Código de Aduanas, vigente para la época de los hechos, establecía la facultad de "reajustar" el valor de los impuestos de aduana cuando al verificar la liquidación oficial que en principio se encontraba en firme, se observara errores en relación con sumas de dineros dejadas de percibir por parte del Tesoro Nacional, entre otros eventos, cuando existía "error en

los derechos de importación señalados por el declarante para la mercancía", de donde se colige que la Administración de Aduanas podía, como en efecto lo hizo, en el sublite, entrar a reajustar los derechos de importación declarados por la actora en su declaración de importación del 13 de marzo de 1987, en la que como se observó esta no liquidó los derechos arancelarios y tampoco el impuesto a las ventas, sin que con ello se incurriera en violación al debido proceso, pues como ha quedado establecido la Administración se ajustó al procedimiento legalmente establecido para el efecto, al formularle la cuenta de cobro adicional, con los impuestos dejados de percibir por el Estado en el momento de la importación, es decir, los impuestos arancelarios y el impuesto a las ventas.

En cuanto al error aritmético que según el apoderado de la actora contiene la cuanta adicional, en lo que respecta a la liquidación del impuesto a las ventas, ya que el valor CIF de la mercancía importada es de $3.465.971, y como la tarifa era del 10% el impuesto debía ser de $346.597 y no de $3.077.782, la Sala observa que en este aspecto como lo observó el Tribunal no existe el error aritmético alegado, por cuanto al mayor valor determinado en la cuenta adicional corresponde no solo al impuesto a las ventas, sino que también corresponde a los derechos arancelarios, según la siguiente discriminación plasmada en la respectiva cuenta adicional (fl. 16):

Derechos arancelarios:	$ 2.426.280
Impuesto a las ventas:	$ 651.602
Total mayor valor:	$ 3.077.782

Adicionalmente, la Sala aclara al apoderado judicial del actor, que el impuesto a las ventas se liquida aplicando la tarifa (10%) a la base gravable señalada en el pretranscrito artículo 104 de la Ley 75 de 1986, esto es: Valor CIF + Valor gravámenes arancelarios + derechos de importación (art. 95 de la Ley 75 de 1986), lo que traducido al sub lite arroja el siguiente resultado:

Valor CIF	$ 3.465.971
Gravamen Arancelario	$ 2.426.180
Ley 75 de 1986	$ 623.874
Base Gravable IVA	$ 6.516.025
IVA 10%	$ 651.602

En consecuencia, es evidente que la cuenta adicional no contiene error aritmético alguno en la liquidación del impuesto a las ventas, sino lo que ocurre es que el apoderado de la actora no tiene claridad acerca de la forma como debía liquidarse el impuesto a las ventas y en general los impuestos de importación, gravamen arancelario e IVA que debía cancelar su representada al efectuar la importación de menaje

doméstico introducido al país según la declaración de importación de fecha 13 de marzo de 1987.

Así las cosas, las objeciones formuladas por el apelante no están llamadas a prosperar, razón por la cual la sentencia del Tribunal en cuanto desestimó las súplicas de la demanda debe ser confirmada.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

PRESUNCIÓN DE INGRESO MENSUAL/IMPUESTO A MOTELES/IMPUESTO A PARQUEADEROS/IMPUESTO A JUEGOS ELECTRÓNICOS/COMPETENCIA FUNCIONAL/CONCEJO DISTRITAL-Facultades/**IMPUESTO DISTRITAL DE INDUSTRIA Y COMERCIO**

El artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993, infringe ostensiblemente el contenido del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993 al disponer que: "...los ingresos netos mínimos a declarar en el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros se determinarán mediante Decreto que expedirá el Alcalde Mayor..." toda vez que de acuerdo con el contenido del numeral 5 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, el único facultado para establecer la presunción de ingresos mensuales netos para determinadas actividades es el Concejo Distrital. Por consiguiente, es claro que existe una manifiesta violación de una de las disposiciones invocadas como fundamento de la solicitud, cual es el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993, la cual puede percibirse a través de la sencilla comparación entre esta y el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993. De otra parte, en cuanto al artículo 5 del Decreto 867 de 1993, expedido por el señor Alcalde de Santa Fe de Bogotá, por haberse dictado con fundamento en el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993 del Concejo Distrital, también puede ser retirado temporalmente del ordenamiento jurídico.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintidós (22) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. DELIO GÓMEZ LEYVA.

Referencia: Expediente No. 7205. Actor: JOSÉ CIPRIANO LEÓN CASTAÑEDA. Apelación interlocutorios. AUTO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra el auto admisorio de la demanda, de fecha 16 de diciembre de 1994, por el cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la suspensión provisional del artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993, del Concejo Distrital de Santa Fe de Bogotá, así como del artículo 5o. del decreto 867 de 1993, proferido por la Alcaldía Mayor de Santa Fe de Bogotá, y negó la suspensión provisional del artículo 2 del Acuerdo 39 de 1993, en el juicio de nulidad intentado por el ciudadano JOSÉ CIPRIANO LEÓN CASTAÑEDA, contra los artículos 2 incisos 1, 5, y 8 del Acuerdo 39 de 1993, al igual que el artículo 5 del Decreto 867 de 1993, expedido por el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

ANTECEDENTES

Invocando el ejercicio de sus facultades legales, y en especial las conferidas por el Decreto-Ley 1421 de 1993 y por la Ley 44 de 1990, el Concejo Distrital de Santa Fe de Bogotá, mediante el Acuerdo No. 39 de 1993, dictó normas sobre el impuesto predial, impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, impuestos sobre vehículos y otras disposiciones. Igualmente, el Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá, en uso de las facultades legales, especialmente de las consagradas en el artículo 38 del Decreto Ley 1421 de 1993, el Acuerdo No. 039 de 1993 y el Decreto No. 867 de 1993, dictó algunas normas en materia tributaria.

LA DEMANDA

El actor solicita la nulidad de los artículos 2 incisos 1 y 5, y 8 del Acuerdo 39 de 1993, al igual que el artículo 5 del Decreto 867 de 1993, cuyos textos son los siguientes:

Acuerdo No. 39 de 1993
(9 de diciembre de 1993)

"Por el cual se expiden normas en materia del impuesto predial, impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, impuestos sobre vehículos, y se dictan otras disposiciones"

EL CONCEJO DE SANTA FE DE BOGOTÁ, DISTRITO CAPITAL

En uso de sus facultades legales, y en especial de las conferidas por el Decreto-Ley 1421 de 1993 y por la Ley 44 de 1990.

ACUERDA:

Artículo 2. BASE GRAVABLE. Quienes estén obligados a declarar a partir del año gravable de 1994, la base gravable del impuesto predial unificado, será el valor comercial del predio determinado por el contribuyente en su declaración tributaria. El valor comercial del predio no podrá ser inferior al avalúo catastral

del año inmediatamente anterior y se incrementará anualmente en el 100% de la variación porcentual del índice nacional de precios del consumidor en el año calendario inmediatamente anterior, certificado por el Departamento Administrativo (sic) Nacional de Estadísticas (DANE).

.....

Cuando la Dirección Distrital de Impuestos establezca que la base gravable declarada es inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor comercial, liquidará el impuesto correspondiente tomando como base el cien por ciento (100%) de dicho valor, sin perjuicio de las sanciones que sean procedentes. A la cuantía del Impuesto así determinada no le será aplicable la limitación contemplada en el numeral 2 del artículo 155 del Decreto-Ley 1421 de 1993.

Artículo 8. PRESUNCIÓN DE INGRESOS NETOS MÍNIMOS. En el caso de las actividades desarrolladas por los moteles, residencias, hostales y similares, parqueaderos, restaurantes y establecimientos que se dediquen a la explotación de juegos de máquinas electrónicas y demás actividades similares, los ingresos netos mínimos a declarar en el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros se determinarán mediante Decreto que expedirá el Alcalde Mayor dentro de los siguientes treinta (30) días a la expedición del presente Acuerdo, para lo cual tendrá en cuenta para establecer el ingreso mínimo las unidades básicas según la actividad como por ejemplo número de habitaciones, área individual de parqueo, número de puestos en restaurantes, máquinas electrónicas de juegos, etc., estableciendo por estrato y por zona el ingreso mínimo.

1. El valor contemplado en el numeral anterior, deberá ser multiplicado por el contribuyente por el número de habitaciones, áreas de parqueo, mesas o máquinas del establecimiento para obtener el monto mínimo de ingresos netos diarios del respectivo establecimiento.

2. El valor así obtenido se multiplicará por sesenta (60) para determinar la base gravable mínima de las declaraciones bimestrales correspondientes al año en que se profirió la respectiva resolución, o por trescientos sesenta (360) para establecer la base gravable mínima del mismo año, en el caso de declaración anual.

La Dirección Distrital de Impuestos podrá señalar, por vía general, que la base gravable mínima establecida en la forma prevista en este artículo, una vez ajustada en la parte proporcional de la variación porcentual del índice nacional de precios al consumidor del respectivo ejercicio, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas –DANE– se tome como base gravable mínima para las declaraciones del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en el cual se efectuó la verificación para su cálculo.

DECRETO 867

(30 de diciembre de 1993)

"Por el cual se dictan algunas normas en materia tributaria"

El Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá en uso de las facultades legales, especialmente las consagradas en el artículo 38 del Decreto-Ley 1421 de 1993, el Acuerdo No. 039 de 1993 y el Decreto No. 807 de 1993.

DECRETA

ARTÍCULO QUINTO.- Para efectos de lo estipulado en el artículo 8 del Acuerdo 039 de 1993, los ingresos netos mínimos a declarar en el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, en el caso de las actividades desarrolladas por los moteles, residencias, hostales y similares, parqueaderos y establecimientos que se dediquen a la explotación de juegos de máquinas electrónicas y demás actividades similares, serán los que señale la Dirección Distrital de Impuestos de conformidad con el procedimiento indicado a continuación:

1. Se establecerá un promedio de ingresos diarios por habitación, área individual de parqueo o maquinitas electrónicas de juego, según el caso, dentro de la jurisdicción de cada alcaldía local, mediante la verificación directa del promedio de ingresos obtenidos por lo menos, en un diez por ciento (10%) de los establecimientos en ella ubicados o de los establecimientos que integren cada grupo de la respectiva zona según clasificación por similitud en la calidad de prestación del servicio, durante tres días, continuos o discontinuos, de una misma semana.

2. El promedio así establecido se adoptará mediante resolución por parte del Director Distrital de Impuestos para la respectiva vigencia fiscal y deberá ser aplicado por el contribuyente para el cálculo de la base gravable mínima durante la misma.

3. El valor contemplado en el numeral anterior, deberá ser multiplicado por el contribuyente por el número de habitaciones, áreas de parqueo o máquinas del establecimiento para obtener el monto mínimo de ingresos netos diarios del respectivo establecimiento.

4. El valor así obtenido se multiplicará por sesenta (60) para determinar la base gravable mínima de las declaraciones bimestrales correspondientes al año en que se profiera la respectiva resolución, o por trescientos sesenta (360) para establecer la base gravable mínima del mismo año, en el caso de declaración anual.

La Dirección Distrital de Impuestos podrá señalar, por vía general, que la base gravable mínima establecida en la forma prevista en este artículo, una vez

ajustada en la parte proporcional de la variación porcentual del índice nacional de precios al consumidor del respectivo ejercicio, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas –DANE– se tome como base gravable mínima para las declaraciones del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en el cual se efectuó la verificación para su cálculo.

No obstante lo anterior, cuando la base mínima establecida en este artículo sea inferior a los ingresos netos percibidos en el período, la declaración se hará sobre estos últimos y con el cumplimiento de las demás disposiciones vigentes sobre la materia.

PARÁGRAFO: Lo previsto en el presente artículo deberá entenderse sin perjuicio de las demás facultades de investigación con que cuenta la Administración Tributaria Distrital.

Aduce como violados los artículos 155 y 154 del Decreto Ley 1421 de 1993; 2, 13, 95 y 388 de la Constitución Nacional.

De otra parte, en el mismo escrito solicita la suspensión provisional de las normas acusadas al considerar que quebrantan los artículos 2, 13, 95 numeral 9, y 338 de la Constitución Nacional; 154 numeral 5 y 155 numeral 1 y 3 del Decreto-Ley 1421 de 1993.

Señala, que el artículo 2 del Acuerdo 039 de 1993 está diciéndole al contribuyente que la base gravable del impuesto predial será el valor comercial del predio determinado por el contribuyente cuestión muy diferente a lo preceptuado en el numeral 1 del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993, donde dice que la base gravable será el valor que mediante autoavalúo establezca el contribuyente y el cual no podrá ser inferior al avalúo catastral o autoavalúo del año inmediatamente anterior.

Igualmente, consideró que cuando el artículo 2 del Acuerdo 39 de 1993, dice: "...el valor comercial del predio no podrá ser superior al avalúo catastral del año inmediatamente anterior...", se vuelve al mismo caso anterior en cuanto no es valor comercial, sino el autoavalúo, que enuncia el numeral 1 del artículo 155, que no puede ser superior al valor catastral o autoavalúo del año inmediatamente anterior, por lo cual sigue la norma acusada infringiendo la superior.

Además, sostuvo que la expresión "...Y se incrementará anualmente en el 100% de la variación porcentual del índice nacional de precios al consumidor en el año inmediatamente anterior", contraría el numeral 3 del artículo 155 del Decreto-Ley 1421 de 1993, toda vez que la norma en comento indica que será máximo el 80%.

Sobre el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993, expresó que al gravar los moteles, residencias, hostales y similares, parqueaderos, restaurantes y juegos de maquinitas y actividades similares se hizo sin ningún estudio y factores objetivos, desconociendo el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993.

Adicionalmente, el artículo 154 del Decreto 1421, no delegó en el Alcalde Mayor la facultad para establecer las presunciones, sino que estableció tal delegación en cabeza del Concejo Municipal.

Por último, debe procederse a anular el artículo 5 del Decreto 867 de 1993, en toda su extensión pues con el mismo se desconoce el artículo 155 del Decreto 1421 de 1993, ya que quien fijó los factores objetivos no fue el Concejo sino el Alcalde, autoridad ésta que no podía fijar tampoco las presunciones por mandato expreso de la norma en mención.

EL AUTO APELADO

Mediante auto de 16 de diciembre de 1994, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Cuarta– dispuso la admisión de la demanda y declaró la suspensión provisional del artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993 del Concejo Distrital de Santa Fe de Bogotá, así como del 5 del decreto 867 de 30 de diciembre de 1993, proferido por la Alcaldía Mayor de Santa Fe de Bogotá, al considerar en cuanto al primero, que el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993, en relación con el impuesto de industria y comercio, dispone que el Concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades, y que el artículo 8 del Acuerdo 39 delega en el Alcalde Mayor la facultad de establecer presunciones de ingresos mensuales netos.

Agregó, que la delegación en derecho público debe ser expresa y que de la confrontación del numeral 5 del artículo 154 y el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993, no se deduce que el Concejo hubiese delegado la función de la determinación de la presunción de ingresos mínimos.

En cuanto al artículo 5 del Decreto 867 de 1993, expresó que esta disposición deberá suspenderse, ya que es una norma en la cual el señor Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá determina el procedimiento a seguir para determinar los ingresos netos mínimos de ciertas actividades, con fundamento en el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993.

LA APELACIÓN

El representante judicial de Santa Fe de Bogotá D.C., al apelar el auto del Tribunal, solicita se revoque el numeral 5 de la parte resolutiva que declaró la suspensión provisional del artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993 del Concejo Distrital de Santa Fe de Bogotá, así como el artículo 5 del Decreto 867 de 1993 proferido por la Alcaldía Mayor de Santa Fe de Bogotá, toda vez que no presenta una violación manifiesta de las normas superiores invocadas como vulneradas ya que de la confrontación directa del artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993, con los artículos 313 de la Constitución Nacional, y 12-3 del Decreto 1421 de 1993, no se desprende ésta violación.

En efecto, con base en varios textos legales, tales como el artículo 12 (incisos 1o., 3o., 23o. y 25o.), del Decreto 1421 de 1993, se puede deducir que el Concejo tenía la facultad de autorizar tareas tales como las que le autorizó al Alcalde; así mismo, cuando el artículo 154 del decreto 1421 de 1993 prevé que el Concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades, está declarando una facultad optativa, de la cual puede hacer uso el Concejo ya directamente, ya autorizando al Alcalde.

Tampoco se advierte ninguna violación de competencia por parte del Alcalde con la expedición del Decreto 867 de 1993, artículo 5, porque lo que hizo fue cumplir como delegado las funciones propias del Concejo que válidamente podía delegar con base en las normas que contempla sus funciones y su régimen; precisa igualmente, que por el hecho de que el Concejo delegue una función no significa que deje de cumplirlas sino que las realiza a través de su delegado.

En consecuencia, para llegar a la conclusión a la que llegó el juez de instancia, se necesita el desarrollo de un proceso y la apreciación objetiva de otros argumentos y pruebas.

El Dr. CARLOS FERNANDO ZARAMA VÁSQUEZ, como apoderado de la parte demandada, coadyuva con el recurso de apelación, y en relación con la violación manifiesta de la ley por parte del artículo 8 del Acuerdo Distrital, sostiene que el Concejo no tiene ninguna limitación para poder otorgar facultades extraordinarias al Alcalde para reglamentar un aspecto relativo al control del impuesto de industria y comercio, como es el establecimiento de presunciones para evitar niveles muy altos de evasión, facultades que fueron efectivamente otorgadas pro témpore en virtud de lo previsto en el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993.

Precisó que el artículo octavo del Acuerdo 39 de 1993 del Concejo Distrital de Bogotá, no hizo otra cosa que revestir al Alcalde Mayor de precisas facultades, para que el cumpliera en su nombre una función que la ley le había asignado, lo cual se hizo mediante el artículo 5 del Decreto 867 de 1993, sin que se violara ordenamiento legal alguno.

Respecto de la supuesta violación de las normas constitucionales al establecer la presunción solamente para unas actividades y no para todas, señaló que la facultad que le otorgaba la ley al Cabildo Distrital es potestativa. En efecto, la norma dice que podrá establecer las presunciones para determinadas actividades; además, fue el propio Concejo quien definió las actividades en las cuales se establecerían las presunciones de ingresos y facultó al Alcalde para establecerlas con estudios técnicos y criterios objetivos, por consiguiente, no es una discriminación, sino una potestad aplicada con un criterio de control tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Como reiteradamente lo ha sostenido esta Corporación, la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos es una medida de carácter excepcional, y

como tal, para su viabilidad se requiere el cumplimiento estricto y riguroso de todos los requisitos expresamente previstos en la ley.

Así las cosas, se cumple en la presente oportunidad con el requisito del numeral 1 del artículo 152 del C.C.A., por cuanto la medida se solicitó y se sustentó de modo expreso antes de la admisión de la demanda.

Igualmente, se puede predicar el cumplimiento respecto del requisito de la manifiesta violación de una de las disposiciones invocadas como fundamento de la solicitud.

En efecto, el numeral 5 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, dispone que:

"Artículo 154.....

5a...Con base en estudios y factores objetivos, el Concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades..."

De tal manera que el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993, infringe ostensiblemente el contenido del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993 de la disposición transcrita al disponer que: "...los ingresos netos mínimos a declarar en el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros se determinarán mediante Decreto que expedirá el Alcalde Mayor..." toda vez que de acuerdo con el contenido del numeral 5 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, el único facultado para establecer la presunción de ingresos mensuales netos para determinadas actividades es el Concejo Distrital.

Por consiguiente, es claro que existe una manifiesta violación de una de las disposiciones invocadas como fundamento de la solicitud, cual es el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993, la cual puede percibirse a través de la sencilla comparación entre esta y el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993.

De otra parte, en cuanto al artículo 5 del Decreto 867 de 1993, expedido por el señor Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá, por haberse dictado con fundamento en el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993 del Concejo Distrital, también debe ser retirado temporalmente del ordenamiento jurídico.

No sobra observar que los argumentos expuestos por el recurrente a folios 62 al 66 para demostrar que tanto el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993, como el artículo 5 del Decreto 867 de 1993 se ajustan a las normas superiores, no tienen que ver exactamente con los textos normativos confrontados, sino con otras disposiciones en virtud de las cuales se pretende sustentar la facultad del Concejo de Santa Fe de Bogotá para delegar en el Alcalde de esta ciudad algunas de sus atribuciones o para cederles precisas facultades extraordinarias, lo cual se sale de la órbita de la procedencia de la suspensión provisional solicitada, cuyo estudio solo involucra la norma acusada y la que se tiene por vulnerada.

Así las cosas, para determinar si el Concejo podía delegar en el Alcalde o autorizarlo para ejercer una determinada función, y precisar si la facultad prevista en el artículo 8 del Acuerdo 39 de 1993 es de delegación o no lo es, además de tener que armonizar varias disposiciones aún de rango constitucional, debe procederse a un estudio profundo que desborda la naturaleza de la suspensión provisional, y por ende, debe efectuarse al momento de fallar.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la providencia recurrida.

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

RESUELVE:

1o. CONFÍRMASE la providencia apelada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO FLÓREZ VELANDIA
Conjuez

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

COSTOS-Limitaciones/**COSTOS PARA COMISIONISTAS/COMISIONISTA-**Naturaleza/**PROFESIÓN LIBERAL/INTERMEDIACIÓN COMERCIAL**

Resulta indiscutible que el comisionista ejerce una caracterizada gestión de negocios ajenos, circunscrita, específicamente a una actividad de intermediación entre el comitente o comitentes y los terceros, por lo que, de hecho, el comisionista es así mismo un tercero frente a aquellos, así tenga la representación directa o indirecta de los primeros. El artículo 287 de Código de Comercio se basa en el supuesto de hecho de que su comisionista quien "se dedica profesionalmente a (...) la ejecución de uno o varios negocios...", lo cual implica, por un lado, la "prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales" que el numeral 5o. del artículo 23 ib. contempla como actividad no mercantil, o bien la simple habitualidad en el desempeño de comisiones, como actividad constitutiva de la principal fuente de ingresos del que las ejecuta. El artículo 87 del Estatuto Tributario no resulta aplicable al actor, quien no solamente no era extraño o ajeno al grupo orquestal, sino que, al contrario, era parte del mismo y, además, su director, circunstancias no discutidas ni desvirtuadas por la Administración aparte de que en las declaraciones de los períodos discutidos no se registraron ingresos distintos de los realizados por las actuaciones del dicho grupo (ni la Administración los estableció), que revelaran la dedicación "profesional" (o habitual) del actor a los servicios de intermediación o de gestión de negocios ajenos, concluyéndose en la inaplicabilidad del caso, de la restricción de costos y deducciones prevista por el artículo 87 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintidós (22) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Expediente No. 7120. Apelación sentencia de 9 de febrero de 1995, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Impuesto de renta de los períodos impositivos de 1987, 1988 y 1989. Actor: Luis Guillermo Núñez Suárez. FALLO.

Las partes, LUIS GUILLERMO NÚÑEZ SUÁREZ, el actor y el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la demandada, mediante apoderado, apelan de la sentencia de primer grado, de 9 de febrero de 1995, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en los Contenciosos de restablecimiento fiscal acumulados, referentes al impuesto de renta de los períodos impositivos de 1987, 1988 y 1989, promovidos, respectivamente, contra las liquidaciones de revisión No. 501122, No. 501118 y No. 501121 de 20, 13 y 20 de mayo de 1992, y las resoluciones No. 60350001, No. 60350003 y No. 60350002 de 2 de junio de 1993, expedidas por la Unidad de Liquidación y la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Personas Naturales de Santa Fe de Bogotá.

Sobre el recurso, cumplido el trámite propio de la instancia procede a resolver la Sala.

ANTECEDENTES

Previo requerimiento, las señaladas liquidaciones adicionaron ingresos omitidos, limitaron costos al 50% de los ingresos establecidos y aplicaron sanciones por inexactitud y extemporaneidad; dichas liquidaciones fueron confirmadas en la vía gubernativa, excepto la primera que se modificó por el reconocimiento de intereses por préstamos para la adquisición de vivienda.

LAS DEMANDAS

Se indican violados, los artículos 1, 2, 26, 27, 87, 89, 104, 107, 641, 647, 670, 671, 742, 743, 744, 746 y 774 del Estatuto Tributario; 17 del Decreto 187 de 175; 20, 23 y 1287 del Código de Comercio; 174, 175, 176, 177, 251, 252 y 279 del Código de Procedimiento Civil; y 84 del Código Contencioso Administrativo.

Explica el demandante, haber incurrido en el "error de apreciación" de suponer que la orquesta que dirigía era una sociedad de hecho, cuando, lo que su liderazgo le permitía, era la coordinación, relaciones públicas, consecución de fuentes de trabajo y percepción de ingresos para terceros, es decir, para sus músicos, por lo que, en términos laborales, él no sería más que un trabajador de la agrupación, habiendo errado la Administración al calificarlo como el "ejecutor del contrato de comisión definido

por el artículo 1287 del Código de Comercio", siendo que, en su caso, no se daban los elementos de tal contrato, pues no se dedicaba profesionalmente al ejercicio de la comisión, ni ejecutaba mandatos en nombre propio, ni la consecución de fuentes de trabajo le reportaba "retribuciones o comisiones", concretándose su ingreso, a una "participación" convenida con sus compañeros de grupo.

Prosigue, que su situación enmarcaría como contrato atípico, pero que no sería el de cuentas en participación, porque los agrupados no son comerciantes, según la ley, debiendo concluirse que, en las declaraciones de renta glosados, habría incluido ingresos que no le correspondían, o sea, ingresos de terceros que, por tanto, no se habrían reflejado en su enriquecimiento o incremento de su patrimonio, ni serían gravables en cabeza suya, estando obligado a declarar únicamente la participación que le había correspondido en los ingresos totales (art. 1, 2 y 26, E.T.; D.R. 187/75).

Afirma que la actuación de la Administración fue "injusta e inequitativa", pues lo calificó como "comisionista", pero no le gravó sólo el monto de las "comisiones" que habría devengado, "al enmendarse la ejecución de uno o varios negocios en el ramo a que se dedica profesionalmente", sino el total percibido por el grupo orquestal, no infiriéndose tampoco de los certificados de la retención en la fuente, analizados por la Administración, que se le hubieran pagado comisiones, pero deduciéndole, si, que los ingresos ahí relacionados, pertenecían a terceros, ya que, según el criterio de la misma, el grupo musical le habría encomendado a él, "la ejecución de uno o varios negocios en el ramo a que se dedica profesionalmente"; así, la adición de ingresos resultaría, igualmente, injusta e inequitativa, por ser ingresos comunes del conjunto musical.

Luego de la transcripción de una sentencia del Consejo de Estado, "el 16 de mayo de 1991, en lo relativo al ejercicio de las profesiones liberales", el declarante expresa, no considerarse un "profesional independiente" sujeto a la limitación porcentual de sus costos y deducciones, de modo que la reducción de éstos al 50% de los ingresos, resultaría violatoria de la misma norma invocada por la Administración (artículo 87 del Estatuto Tributario), más cuando los supuestos ingresos, sobre los que se hizo el cálculo, corresponderían, realmente, a ingresos para terceros; y que observando, dichos costos y deducciones, relación de casualidad con los ingresos declarados, y siendo normales y proporcionales en la actividad productora de renta, debían ser reconocidos como tales en su totalidad (arts. 104 y 107 E.T.), teniendo en cuenta, además, que la resolución que decidió el recurso apelativo admitió que la limitación de aquellos no operaba, "por carecer de autenticidad o fecha cierta los documentos aportados como prueba, en lo que al pago de servicios musicales se refiere, sino concreta y claramente por encontrarse el contribuyente, como ya quedó expuesto, dentro de lo estipulado en el artículo 1287 del Código de Comercio"; tampoco sería admisible, como justificación del rechazo, el hecho de la que la Administración no hubiera podido verificar, mediante las respectivas declaraciones de renta, los pagos hechos a cada músico, pues, por razón de la cuantía, no se obligaban éstos a declararlos, ni de tal situación podía responder quien había realizado los pagos.

Por último, sostiene que no siendo legal la adición de ingresos, por pertenecer estos a participaciones de los integrantes de la orquesta, no podía hablarse de omisión en el punto, ni, por ende, de hecho sancionable, por lo que la ampliación de la sanción por inexactitud habría quebrado la norma en que la misma se fundó (o sea, el artículo 647 del Estatuto Tributario); del mismo modo, y por lo antes expuesto, la sanción por extemporaneidad tendría que liquidarse sobre los factores de liquidación privada.

LA SENTENCIA

En Tribunal *a-quo* resolvió de manera parcialmente favorable las súplicas de las demandas.

Respecto de la adición de ingresos, asume que para la calificación como "comisionista" del demandante, la Administración se fundó en la circunstancia de que, en la vía gubernativa, aquél hubiera afirmado que la orquesta era una sociedad de hecho; pero que, por lo que infirió de los testimonios de cuatro de los integrantes del grupo musical, rendidos en la instancia del juicio, el mismo se había desempañado como director de la orquesta, carácter no desvirtuado por la Administración, no pudiéndose deducir, de los actos, la existencia de un contrato de comisión verbal o escrito.

Sin embargo, tiene por probado el hecho de que los ingresos que fueron objeto de adición, se percibieran efectivamente por el accionante, por así constar esto en los certificados de retención en la fuente expedidos por quienes realizaron los pagos y no estando acreditada, por otra parte, la distribución de tales ingresos entre músicos y director, ni la proporción en que éste concurría al efecto, denegándose prosperidad al primer cargo.

Por lo que hace a la limitación porcentual de costos y deducciones, advierte que aquella no obedece a carencia de requisitos, sino a la previsión del artículo 87 del Estatuto Tributario, según lo habría admitido la Administración en la resolución del recurso gubernativo; y que, por lo dicho antes, no pudiendo calificarse al actor como comisionista, "por cuanto sus ingresos no fueron recibidos en desarrollo de un contrato de comisión y probado está que es el director de la orquesta (...), no es procedente la aplicación de la aludida limitación, por lo cual y de conformidad con la presunción de veracidad que ampara la declaración tributaria (art. 746 E.T.), la cual es cuestionada con fundamento equivocado por la Administración, la Sala aceptará los costos declarados...".

Finalmente, en lo concerniente a sanciones, considera que no desvirtuada la omisión de ingresos, debe mantenerse la aplicada por inexactitud, aunque ajustada al valor de aquéllos; así como la referente a la devolución improcedente y la correspondiente a extemporaneidad, en iguales términos de ajuste.

LA APELACIÓN

El actor dice contraído su recurso, a lo desfavorable de la decisión de primer grado, en cuanto mantuvo la adición de ingresos y la sanción por inexactitud, pues, en su entender, la prueba testimonial recepcionada por el Tribunal, acreditaría suficientemente que, en los tres períodos discutidos, los ingresos se habían recibido para terceros, no encontrándose éstos, de otro lado, obligados a declarar dichos ingresos. Agrega que, conforme a los artículos 742, 743 y 786 del Estatuto Tributario, la determinación de impuestos y la aplicación de sanciones, debían fundarse en los hechos acreditados en el proceso, por medios idóneos autorizados en las normas tributarias o de procedimiento civil, siendo el testimonio uno de estos medios y debiendo probarse la circunstancia de no ser un ingreso constitutivo de renta.

La parte demandada, a su turno, afirma que el Tribunal, a pesar de haber transcrito el alegato del Ministerio Público, según el cual, por no obrar prueba de existir sociedad de hecho entre los integrantes de la orquesta y no poderlo tener al actor como su representante, debía entenderse configurado un mandato, no hizo pronunciamiento alguno al respecto; como tampoco se habría aclarado lo concerniente a que si el actor, en la contestación del requerimiento especial ("confesión, a la luz del artículo 747 del Estatuto Tributario"), relacionó los honorarios pagados a músicos de la orquesta, pero sin que él mismo figurara en el listado de beneficiarios, "esto podría interpretarse como que el contribuyente no es músico, lo cual ya se contradeciría con lo afirmado por el señor apoderado del mismo....".

Estima, por otro aspecto, que los testimonios de los integrantes de la orquesta, debían "apreciarse con el mayor recelo, por existir entre estos y el contribuyente, obvias relaciones de amistad que tornan fácilmente moldeable (sic) sus afirmaciones, encaminadas en (sic) afirmar cosa distinta a lo que los hechos demuestran, la actividad comisionista (sic) del demandante...", por lo que extrañaría el valor que, en la sentencia, se concedió a tales testimonios, el que reñiría con la indivisibilidad de los mismos, pues, por un lado, se les dio crédito en cuanto a ser el actor el director de la orquesta y no percibir honorarios ni comisiones y, por otro, se les demeritó, por no estar demostrados los pagos, ni las cantidades recibidas por cada uno, en lo que el Tribunal habría sido "ambivalente"("o es director, por el hecho de distribuirsen (sic) los ingresos entre todos, o no lo es, por no estar acreditado (sic) la circunstancia de tiempo, modo y lugar de los pagos mismos").

Concluye, que las pruebas del actor conducen a demostrar su condición de comisionista y, que no es que la Administración no haya desvirtuado la calidad de director de orquesta de aquél (que se le habría concedido con "testimonios fácilmente amañables y contradictorios"), sino que él mismo no ha desvirtuado "su natural actuación de comisionista en el presente negocio...".

En su alegato de conclusión, la demandada sostiene haber confundido, el actor, "la preceptiva legal del artículo 87 del E.T., relativa a 'profesional independiente', con

'profesionales liberales', citando sentencia del Consejo de Estado", no obstante, la definición que hace del primero el Diccionario de la Lengua Española y que se ajustaría a las características de la actividad ejercida por aquél, sin consideración a que el mismo fuera "comisionista" o tuviera, o no, título profesional, y no habiéndose demostrado su vinculación mediante contrato de trabajo, por lo que, en consecuencia, "sus costos y deducciones se limitan a un 50%" (sic).

ALEGATOS DEL DEMANDANTE

Se insiste en que las "declaraciones de terceros", rendidas en la primera instancia del juicio, eran "suficientes" para demostrar (...) las circunstancias mediante las cuales el demandante recibió ingresos para todos los integrantes de la orquesta Los Caribes (...), en circunstancias que lo (sic) hacen constitutivos de renta en su cabeza.

El Ministerio Público, no presentó alegatos en la instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Originalmente, en los requerimientos especiales y en las liquidaciones de revisión, la Administración mantuvo la tesis de que al contribuyente le era aplicable, en materia de costos y deducciones fiscalmente admisibles la limitación del artículo 87 del Estatuto Tributario (que es reproducción literal del artículo 36 de la Ley 75 de 1986), esto es, que se calificó a aquél, indistintamente, como "profesional independiente" y "comisionista", aunque posteriormente, en las resoluciones del recurso gubernativo, el memorial del recurso contencioso y el alegato de conclusión de segunda instancia, entre otros actos, por invocación del artículo 1287 del Código de Comercio, se aludió más concretamente al comisionista.

Sin embargo, resulta indiscutible que el comisionista ejerce una caracterizada gestión de negocios ajenos, circunscrita, específicamente a una actividad de intermediación entre el comitente o comitentes y los terceros, por lo que, de hecho, el comisionista es así mismo un tercero frente a aquellos, así tenga la representación directa o indirecta de los primeros.

El artículo 1287 de Código de Comercio se basa en el supuesto de hecho de que es comisionista quien "se dedica profesionalmente a (...) la ejecución de uno o varios negocios...", lo cual implica, por un lado, la "prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales" que el numeral 5o. del artículo 23 ib. contempla como actividad no mercantil, o bien la simple habitualidad en el desempeño de comisiones, como actividad constitutiva de la principal fuente de ingresos del que las ejecuta.

La norma no resulta aplicable al actor, quien no solamente no era extraño o ajeno al grupo orquestal, sino que, al contrario, era parte del mismo y, además, su director, circunstancias no discutidas ni desvirtuadas por la Administración aparte de que, en las declaraciones de los períodos discutidos no se registraron ingresos distintos de los realizados por las actuaciones del dicho grupo (ni la Administración los

estableció), que revelaran la dedicación "profesional" (o habitual) del actor a los servicios de intermediación o de gestión de negocios ajenos, concluyéndose en la inaplicabilidad del caso, de la restricción de costos y deducciones prevista por el artículo 87 del Estatuto Tributario, punto en el que la sentencia recurrida merece ser confirmada.

La "interpretación" de hechos que pretende hacer la parte demandada en su recurso, en el sentido de que el accionante no fuera músico de conjunto instrumental, es manifiestamente inoportuna, por no haber sido, como ya se dijo, materia controvertida por alguno de los actos demandados; tampoco los reparos sobre "ambivalencia" del fallo tienen mayor fundamento, ya que el carácter de integrante y de director de la orquesta del actor, no se lo "da" el fallo, sino que se colige de la propia declaración de renta del período y de los testimonios recibidos en la primera instancia del juicio, cuya tacha, por "sospechosos", no se formuló con la oportunidad requerida por el artículo 218 del Código de Procedimiento Civil, es decir, "antes de la audiencia señalada para la recepción de testimonio u oralmente dentro de ella"; además, en ninguna parte del fallo se dice que el demandante no hubiera recibido pago alguno.

Por lo que hace a la adición de ingresos y aplicación de sanciones, se comparten las apreciaciones y conclusiones del Tribunal, toda vez que habiéndose demostrado la omisión de dichos ingresos, con los certificados de retención en la fuente que el declarante hizo valer al descontar ésta, no solamente procedía sumar los mismos a los ingresos declarados, sino sancionar su flagrante omisión.

Adicionalmente, la reiterada tesis de haber recibido el actor "para terceros", resulta irrelevante, pues se supone que parte de los "costos y deducciones" solicitados y que el Tribunal reconoció sin restricciones, correspondía a las utilidades o beneficios de los integrantes de la orquesta; que estos no estuvieran obligados a declarar y que su compañero y director hubiera declarado íntegramente el producto de los contratos artísticos, evidentemente es cuestión por la que no cabía "responsabilizar" a la Administración, fuera de que el acto privado de declaración y liquidación, si bien es corregible en su momento, en ningún caso es recurrible o demandable.

Así las cosas, no están llamados a prosperar los recursos de las partes.

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

FALLA:

Confírmase la sentencia apelada.

El doctor JUAN ROBERTO MEJÍA MANSILLA tiene personería para obrar en nombre de la parte demandada.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

GILBERTO ARANGO LONDOÑO
Conjuez (Ausente)

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

INFORMACIÓN TRIBUTARIA PARA NOTARIOS/INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS/CONTRIBUYENTE-Obligaciones/**INFORMACIÓN SOBRE ENAJENACIÓN DE BIENES**

Es evidente que el acto acusado restringió y limitó la facultad otorgada a los sujetos allí obligados a presentar información, al establecer una diferenciación no contemplada en la ley para el efecto, toda vez que a aquéllo que es opcional, le confirió el carácter de obligatorio, respecto de un grupo de notarios. Palmariamente se observa que el artículo 629 del Estatuto Tributario al establecer la obligación a cargo de los notarios de suministrar información acerca de las personas que efectuaran enajenaciones superiores a determinada cuantía les otorgó la facultad de satisfacerla a través de medios magnéticos o manuales, en tanto que la norma acusada, al emplear el vocablo "deberá", en sustitución de la expresión "podrán", varió sustancialmente la naturaleza o la forma de cumplir la obligación, ya que se torna imperativo para un grupo de los obligados, la presentación de la información tributaria mediante el uso de cintas magnéticas, eliminando el modo alternativo que para todos los notarios estableció la norma superior.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre veinticinco (25) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. JULIO E. CORREA RESTREPO.

Referencia: Expediente No. 7267. Actor: GRACIELA GÓMEZ DE PLAZAS. Resolución DIAN – AUTO.

La ciudadana GRACIELA GÓMEZ DE PLAZAS, demanda la declaratoria de nulidad del inciso 1o. del artículo 2o. de la Resolución 2806 del 22 de diciembre de 1993, expedida por el Director de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, relativo a las especificaciones técnicas y formatos para la presentación de información tributaria en medios magnéticos y, en ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del C.C.A. y en su propio nombre.

El escrito demandatorio, debidamente corregido en los defectos formales señalados en el auto del 21 de julio de 1995, cumple los requisitos de ley y se halla acompañado del acto acusado, de cuya obligación se da cuenta mediante oficio del 11 de septiembre de 1995, en el que se informa que la Resolución 2806 del 22 de diciembre de 1993, fue publicada en el Boletín 61 del 31 de diciembre de 1993 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por consiguiente, la demanda será admitida y se procederá a estudiar la suspensión provisional impetrada por la actora.

Como fundamento de su petición, aduce la demandante que el artículo 629 del E.T., establece en su artículo 2o. inciso 1o. que la información a que se refiere la norma y que deben allegar los notarios, podrán presentarse por medios magnéticos, esto es, deja a discreción del informante el optar por suministrarla en medios manuales o magnéticos.

No obstante, la norma acusada determina que la mencionada información deberá presentarse por medios magnéticos, por los notarios cuyas notarías estén ubicadas en las ciudades capitales de departamento y en los demás municipios todas aquellas clasificadas como categoría primera. Que las correspondientes a las categorías 2 y 3, podrán optar por presentarla en medios magnéticos o manuales, de acuerdo con las especificaciones técnicas y condiciones prescritas en la resolución.

Considera que la violación es evidente, porque la resolución acusada convierte en obligación para los notarios, lo que el artículo 629 del E.T. establece como una opción, la que solamente se respeta para las notarias de 2a. y 3a. categoría, a las cuales se limita. La simple confrontación de las normas permite establecer que la resolución trae una diferenciación entre los notarios, no contemplada en la ley, que trata en un plano de igualdad a todos los notarios para efectos de la información mencionada.

Concluye manifestando, que el acto no sólo rebasa el artículo 629 del E.T., sino que viola las normas constitucionales de los artículos 1o., 4o., 6o., 95, 114, 121, 150 numerales 10 y 11, 154 y 189 numeral 11.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La disposición acusada forma parte de la Resolución No. 2806 del 22 de diciembre de 1993 expedida por el Director de la DIAN, mediante la cual "se señalan las especificaciones técnicas y formatos para la presentación de la información tributaria

a que se refiere el artículo 629 del Estatuto Tributario y que debe ser presentada en medios magnéticos por los Notarios a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales".

En relación con la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, la Sala ha sido reiterativa en considerar que por tratarse de una medida de carácter excepcional, para su viabilidad es indispensable que se cumplan estricta y rigurosamente los requisitos que para el efecto exige la ley.

Como quiera que en el presente caso la medida fue solicitada y sustentada expresamente en escrito separado, presentado simultáneamente con la demanda, se dio cumplimiento a lo ordenado en el numeral 1o. del artículo 152 del C.C.A.

Respecto de la manifiesta infracción de normas superiores, exigidas por el numeral 2o. Ib., a juicio de la Sala es evidente que el acto acusado restringió y limitó la facultad otorgada a los sujetos allí obligados a presentar información, al establecer una diferenciación no contemplada en la ley para el efecto, toda vez que aquello que es opcional, le confirió el carácter de obligatorio, respecto de un grupo de notarios.

Para la Sala, la manifiesta violación surge de la siguiente comparación normativa:

RESOLUCIÓN No. 2806 DE 1993

ARTÍCULO 2o: La información a que se refiere el artículo 629 del Estatuto Tributario deberá presentarse en medios magnéticos por los Notarios de las Notarias ubicadas en las ciudades capital de Departamento y en los demás Municipios todas aquéllas clasificadas como categoría 1. Las Categorías 2 y 3 podrán optar por presentarla en medios magnéticos o manuales; de acuerdo a las especificaciones técnicas y condiciones prescritas en la siguiente resolución.

ESTATUTO TRIBUTARIO

ARTÍCULO 629: Información de los Notarios. A partir del año 1989, los Notarios deberán informar anualmente, dentro de los plazos que indique el Gobierno Nacional, los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que durante el año inmediatamente anterior, efectuaron en la respectiva notaria, enajenaciones de bienes o derechos, cuando la cuantía de cada enajenación sea superior a dos millones de pesos ($2.000.000), (valor año gravable base 1988), por enajenante, con indicación del valor total de los bienes o derechos enajenados. Para efectos del cumplimiento de lo aquí dispuesto, los notarios podrán exigir la exhibición de la cédula de ciudadanía o NIT de cada uno de los enajenantes.

La información a la que se refiere el presente artículo, podrá presentarse en medios magnéticos. (Destaca la Sala).

Palmariamente se observa que la norma superior al establecer la obligación a cargo de los notarios de suministrar información acerca de las personas que efectuaran

enajenaciones superiores a determinada cuantía les otorgó la facultad de satisfacerla a través de medios magnéticos o manuales, en tanto que la norma acusada, al emplear el vocablo "deberá", en sustitución de la expresión "podrán", varió substancialmente la naturaleza o la forma de cumplir la obligación, ya que se torna imperativo para un grupo de los obligados, la presentación de la información tributaria mediante el uso de cintas magnéticas, eliminando el modo alternativo que para todos los notarios estableció la norma superior.

Son suficientes las anteriores consideraciones, para acceder a la suspensión provisional de los efectos del inciso 1o. del artículo 2o. de la Resolución 2806 del 22 de diciembre de 1993, expedida por el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

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

RESUELVE:

1o. ADMÍTESE la demanda de nulidad contra el artículo 2o., inciso 1o de la Resolución No. 2806 del 22 de diciembre de 1993, dictada por el Director de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, impetrada por la ciudadana GRACIELA GÓMEZ DE PLAZAS, a quien se reconoce personería como parte demandante.

En consecuencia se dispone:

a) Notifíquese personalmente al señor agente del Ministerio Público.

b) Notifíquese personalmente al señor Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y al señor Ministro de Hacienda y Crédito Público o a sus delegados para estos efectos.

c) Fíjese en lista por el término de cinco (5) días para que la entidad demandada y los intervinientes puedan contestar la demanda, proponer excepciones y solicitar la práctica de pruebas.

d) Solicítense los antecedentes administrativos sobre la expedición de la Resolución 2806 del 22 de diciembre de 1993, especialmente en su artículo 2o. inciso 1o.

2o. DECRÉTASE LA SUSPENSIÓN PROVISIONAL de los efectos del artículo 2o., inciso 1o. de la Resolución 2806 del 22 de diciembre de 1993, que a la letra dice:

> **"ARTÍCULO 2o:** La información a que se refiere el artículo 629 del Estatuto Tributario deberá presentarse en medios magnéticos por los Notarios de las Notarias ubicadas en las ciudades capital de Departamento y en los demás Municipios todas aquéllas clasificadas como categoría 1. Las Categorías 2 y 3

podrán optar por presentarla en medios magnéticos o manuales; de acuerdo a las especificaciones técnicas y condiciones prescritas en la siguiente resolución".

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, Y CÚMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente

JULIO E. CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS ALBERTO FLÓREZ ROJAS
Secretario

INGRESO TRIBUTARIO-Realización/**NEGOCIO JURÍDICO/ACUERDO DE VOLUNTADES/TRADICIÓN DEL BIEN VENDIDO/RESERVA DE DOMINIO/PACTO DE RETROVENTA/CONDICIÓN RESOLUTORIA**

De conformidad con el artículo 27 del Estatuto Tributario, se entiende realizado el ingreso entre otros casos, cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago y es en este momento cuando de conformidad con la ley surge la obligación para el contribuyente de declararlo, independientemente del hecho de que no se haya cumplido con la tradición o entrega del bien acordado. Afirmar que solo existe negocio jurídico cuando además del título se cumple con la entrega o tradición es desconocer la existencia de negocios jurídicos previstos en el ordenamiento legal colombiano como son la venta de cosas futuras (cosechas) ventas sobre plano, venta de producción, la venta de cosa ajena, etc. Es desconocer que precisamente es el acuerdo de voluntades acerca del objeto y el precio, el que da lugar a la exigencia de las obligaciones emanadas del mismo; entrega del bien y pago del precio. Es la misma ley fiscal la que prevé como hecho generador del tributo el momento en que nace el título, aún cuando no se haya efectuado la tradición o entrega del bien vendido. Si un contribuyente realiza la venta de un bien y, desde el mismo momento en que hay acuerdo de voluntades entre cosa y precio, recibe el valor acordado en el contrato, ha percibido el ingreso, independientemente de que no haya hecho entrega material o formal del bien vendido e independientemente de que exista reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

PRUEBA DOCUMENTAL-Eficacia/**DEDUCCIONES**-Procedencia/**DAÑO EMERGENTE/INGRESO TRIBUTARIO**-Inexistencia/**PRINCIPIO DE BUENA FE/PRESUNCIÓN DE VERACIDAD/ESPÍRITU DE JUSTICIA**

El contribuyente aun sin estar obligado pagó el impuesto de timbre correspondiente al contrato verbal y acompañó el certificado expedido por el beneficiario del mismo en constancia de haber recibido dicha suma. Si la Administración dudaba de su veracidad, debió desplegar su actividad investigativa y bien hubiera podido hacer comparecer a quien expidió dicho certificado, para recibirle declaración al respecto, pero no podía, desconociendo el principio de la buena fe, y la presunción de veracidad de la declaración de renta sobre los gastos declarados, pedirle al contribuyente una demostración que la ley no exige, a efectos de justificar su rechazo, ignorando, adicionalmente lo probado por el contribuyente, con relación a la naturaleza de los pagos recibidos de Ecopetrol por concepto de daño emergente que le causó en sus bienes para reparar los cuales ejecutó las obras contratadas. Dicho ingreso no podía ser gravado con el impuesto de renta, por no ser susceptible de incrementar el patrimonio de quien lo recibe, ya que sólo tiene por objeto reparar el daño causado, como claramente se expresa en el inciso 2o. artículo 17 del Decreto 187 de 1975 reglamentario del Decreto 2053 de 1974, es indudable entonces que asiste razón al demandante cuando alega que el acto administrativo acusado violó el espíritu de justicia y equidad consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veinticinco (25) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. CONSUELO SARRIA OLCOS.

Referencia: Expediente No. 7245. Actor: DARÍO GUTIÉRREZ BOTERO. Apelación de la sentencia de mayo 11 de 1995. Tribunal Administrativo del Quindío. Renta 1989. FALLO.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 11 de mayo de 1995 proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, estimatoria de las súplicas de la demanda en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho incoado por el señor DARÍO GUTIÉRREZ BOTERO contra el acto administrativo que le determinó el impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1989.

ANTECEDENTES

El contribuyente presentó la declaración tributaria del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable de 1989, el 6 de junio de 1990, en la que denunció

ingresos por $16.192.000, costos y deducciones por $10.500.000, renta líquida gravable por $4.530.000, ingresos susceptibles de constitituir ganancia ocasional por $4.000.000, costos imputables a la misma de $6.569.000, ganancia ocasional de cero (0) y liquidó un impuesto a cargo de $595.000, impuesto del patrimonio de $419.000, sobre el cual aplicó descuento por impuesto predial por $46.000 para un total a cargo de $968.000 que disminuyó con el monto de las retenciones que le fueron practicadas.

Dicha declaración fue corregida el 18 de noviembre de 1992, para excluir del monto de ingresos declarados, los no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por $1.162.000, sin afectar el valor de la renta líquida gravable consignada en el denuncio anterior, ni el impuesto correspondiente, y en el renglón 24 ganancia ocasional gravable, en vez de cero (0), consignó una pérdida de $2.569.000 y cuantificó el impuesto a cargo en $469.000 como consecuencia de haber incrementado en $1.000 el impuesto de patrimonio.

El día 21 de mayo de 1992 la Administración envió al contribuyente el requerimiento ordinario No. 000029 en el cual le solicitó informe sobre los ingreso recibidos de Ecopetrol y del Banco Industrial Colombiano, en razón de cruces de información, exigiendo la discriminación de cada uno de los renglones de ingresos declarados con identificación del pagador, concepto y valor pagado.

Posteriormente el 11 de septiembre de 1992, mediante requerimiento especial No. 00027, la Administración propuso al contribuyente la modificación de su liquidación privada para adicionarle al patrimonio declarado el valor de $13.926.076, correspondiente a dinero en bancos y el mayor valor al declarado por inmuebles, conforme a avalúo catastral informado por el Instituto Agustín Codazzi, y a los ingresos denunciados la suma de $5.277.000 por concepto de enajenación del vehículo Renault 86, el desconocimiento de costo de $4.500.000 por concepto de pagos a Ancízar Velez y como consecuencia de tales omisiones, la imposición de sanción por inexactitud.

La Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Armenia, en la liquidación oficial No. 50.003 de junio 11 de 1993 incluyó las modificaciones anunciadas.

El contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra dicha decisión y el recurso fue resuelto desfavorablemente, en lo relativo al desconocimiento de las deducciones y se corrigió parcialmente la liquidación oficial, para admitir los costos imputables a la ganancia ocasional.

LA DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo del Quindío el contribuyente demandó la nulidad del acto administrativo y el consecuente restablecimiento del derecho. A su juicio la Administración al expedir la liquidación de revisión, que confirmó en la resolución

No. 0036 de julio 8 de 1994 violó los artículos 697 y 714 del Estatuto Tributario, 1495 del Código Civil, y el 58 de la Constitución Nacional.

En su concepto se desconoció el espíritu de justicia que debe inspirar los actos de la Administración, la consensualidad de los contratos consignada en el artículo 1495 del Código Civil, la firmeza de la declaración privada del año 1987, para negarle valor probatorio, y se vulneró la Constitución Nacional en su artículo 58 al amenazar el patrimonio del contribuyente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal del Quindío accedió a las súplicas de la demanda anulando los actos acusados y declaró que el contribuyente no estaba obligado sino al pago de los impuestos determinados por él en su liquidación privada comprendida su adición, considerando que:

1) Asistía razón al contribuyente en la acusación de la indebida adición de ingresos por la venta del vehículo realizada en 1987, oportunidad en la cual debió la Administración requerir al contribuyente para que los ingresos declarados en dicho año se difirieran para consignarse en la declaración tributaria del año correspondiente a aquel en que se efectúa la inscripción de la venta en la correspondiente oficina de tránsito.

Estimó que el proceder del contribuyente fue correcto frente al artículo 398 del Estatuto Tributario en armonía con el concepto de realización del ingreso de que trata el artículo 27 *ibídem* pues, en este artículo también se hace una adecuada interpretación de los fenómenos título y modo, y es así como en el literal c), se distinguen tales conceptos, cuando se determina que el ingreso se entiende realizado al momento de la configuración del título, es decir, en la fecha de la escritura pública correspondiente. De tal suerte que, partiendo del hecho de que la venta de automotores tiene un régimen similar al de los inmuebles, el ingreso se verifica en el patrimonio del vendedor con posterioridad al título y con antelación al modo, tal como lo denunció el contribuyente en su declaración de renta.

2) Para efectos del reconocimiento de la deducción solicitada por el contribuyente dio validez a la prueba presentada por el actor y desconocida por la Administración, al estimar que el motivo del desconocimiento del contrato consensual, por parte de ésta, fue la presunción de mala fe de los contribuyentes, contraviniendo el artículo 83 de la Constitución Política que expresamente consagra la "buena fe", ignorando, además el artículo 745 del Estatuto Tributario.

LA APELACIÓN

La demandada mediante apoderada judicial, apela la sentencia del Tribunal de mayo 11 de 1995 y estima que fue errada la interpretación que hizo de los artículos 398

y 27 del Estatuto Tributario, porque con ella se desconoce que el caso concreto, dentro del punto tratado, el contribuyente Darío Gutiérrez Botero, expresa, sin otra prueba que su propio dicho, que el ingreso proveniente de la venta del vehículo lo declaró en su denuncio rentístico correspondiente al año gravable de 1987, porque en ese año lo vendió. La Administración Tributaria sostiene que la venta del citado vehículo se efectuó en el año de 1989, período fiscal en el cual aparece consignando una retención en la fuente por valor de $53.000, pago que realizó sin liquidación de intereses de mora, hecho indicador de que se estaba liquidando una retención en la fuente, no por una negociación pasada, sino concomitante al mismo actor de pagar.

Reitera que las personas obligadas a presentar declaraciones tributarias, por obvias razones son potencialmente sujetos de investigaciones del mismo orden, y deben por lo tanto colocarse en condiciones de soportar con un documento idóneo y de fecha cierta, la información que aparece suministrando en la declaración tributaria, pues de lo contrario, si se limitara la prueba en materia tributaria, sólo al dicho de los contribuyentes, se verían lesionados los intereses del fisco, ya que a pesar, y como bien lo dice el Tribunal Administrativo en la sentencia, de que la Constitución Nacional hace presumir la buena fe de las personas, la experiencia a venido enseñando que con mayor frecuencia de la debida, las personas obran contrariamente al principio salvaguardado constitucionalmente.

Con relación a la adición de ingresos alega que existe evidencia de su existencia en el año de 1989, con el recibo de pago de la retención en la fuente.

Cuestiona la sentencia en cuanto admite que el señor Darío Gutiérrez Botero, declaró haber efectuado pagos al señor Ancízar Vélez por valor de $4.500.000 por concepto de reparación de daños causados por Ecopetrol, especialmente en cuanto considera el Tribunal, que la prueba aportada por el contribuyente es suficiente para probar los costos rechazados por la Administración, desconocimiento que el documento allegado tenía como fecha el 17 de noviembre de 1992 y que como documento privado que era, debió ser valorado conforme con las reglas establecidas para este tipo de documentos, más aún cuando éstos no tienen fecha cierta y que fue este el motivo para su desconocimiento y no la presunción de mala fe que alegó el Tribunal.

Pide se revoque la sentencia y se confirmen los actos administrativos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada al alegar de conclusión, luego del recuento de los hechos de la demanda reitera los argumentos expuestos al apelar contra la sentencia de primera instancia, especialmente en cuanto a la diferencia entre título y modo para efectos de la transferencia del dominio en la enajenación del vehículo, para estimar que el ingreso se realizó en el año de 1987 y no en 1989, porque desatiende, en su entender el concepto de ingreso contenido en el artículo 27 del Estatuto Tributario en concordancia con el

artículo 922 del Código de Comercio. Invoca para afianzar su argumento una sentencia de la Corte Suprema de Justicia de febrero 12 de 1977, relacionada con la forma de acreditar la propiedad de los vehículos automotores para deducir que, sólo se entiende recibido el ingreso cuando se realiza la inscripción ante el tránsito, que es cuando el vendedor debe cancelar la retención en la fuente, esto fue en el 14 de mayo de 1989.

De igual forma reitera los argumentos expuestos contra la sentencia en cuanto admite la prueba allegada por el contribuyente para demostrar los gastos rechazados por la Administración.

Pide se revoque la sentencia y se confirme la decisión administrativa.

La actora, ni el Ministerio Público representado por el Procurador Octavo Delegado ante la Corporación actuaron en esta instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Precisa la Sala que el apoderado de la demandada, al apelar la sentencia expresa su inconformidad con el fallo de primera instancia en cuanto ésta considera improcedente la adición de ingresos efectuada por la Administración y en cuanto admite los gastos efectuados por el contribuyente en cuantía de $4.500.000, que rechazó la Administración, cargos que en su orden atiende la Sala.

1 - Adición de Ingresos

Como expresa la Administración en las etapas de investigación, determinación y discusión del impuesto, adicionó a los ingresos declarados por el contribuyente en el año de 1989 el valor de $5.277.000 concernientes a la venta de un vehículo Renault HU 8669 Modelo 86, según dedujo el certificado de retención en la fuente No. 500201016997 de marzo 14 de 1989, elaborado a nombre del contribuyente, invocando para el efecto el artículo 26 del estatuto Tributario, pues en su entender, del mismo se infiere que el contribuyente tuvo la propiedad del vehículo hasta el 14 de marzo de 1989, fecha en la cual se perfeccionó el traspaso, y no antes, desconociendo la manifestación del contribuyente de no corresponder tales ingresos al año de 1989, en razón de que la venta realmente se efectuó en el año de 1987, en la cual declaró el ingreso, como ordinario y fecha en la que también hizo entrega material del vehículo.

A juicio de la Sala la sentencia de primera instancia en cuanto da prosperidad al cargo merece ser confirmada por las siguientes razones.

De conformidad con el artículo 27 del Estatuto Tributario, que cita la Administración, se entiende realizado el ingreso entre otros casos, cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago y es en este momento cuando de conformidad con la ley surge la obligación para el contribuyente de declararlo, independientemente del hecho de que no se haya cumplido con la tradición o entrega del bien acordado.

Afirmar que sólo existe negocio jurídico cuando además del título se cumple con la entrega o tradición es desconocer la existencia de negocios jurídicos previstos en el ordenamiento legal colombiano como son la venta de cosas futuras (cosechas) ventas sobre plano, venta de producción, la venta de cosa ajena, etc. Es desconocer que precisamente es el acuerdo de voluntades acerca del objeto y el precio, el que da lugar a la exigencia de las obligaciones emanadas del mismo; entrega del bien y pago del precio. Es la misma ley fiscal la que prevé como hecho generador del tributo el momento en que nace el título, aún cuando no se haya efectuado la tradición o entrega del bien vendido.

En efecto, el artículo 421 del Estatuto Tributario, considera que hay venta en todos los actos que impliquen transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de los bienes corporales muebles e independientemente de la designación que se de a los contratos y de las condiciones pactadas por las partes.

Si un contribuyente realiza la venta de un bien y, desde el mismo momento en que hay acuerdo de voluntades entre cosa y precio, recibe el valor acordado en el contrato, ha percibido el ingreso, independientemente de que no haya hecho entrega material o formal del bien vendido e independientemente de que exista reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

En el caso de autos, si el ingreso fue declarado por el enajenante en el año de 1987, fecha de venta del vehículo, no puede la Administración imponerle nuevo tributo, en 1989, cuando se efectúa la tradición del bien vendido.

Observa la Sala además, que si como afirma la apoderada de la Nación, el bien estuvo dentro del patrimonio del contribuyente desde el día de su compra hasta la fecha en que se cumplió la tradición formal, esto fue desde 1986 a 1989, tal ingreso, conforme con el Estatuto Tributario artículos 299 y 300 sería susceptible de constituir ganancia ocasional y no ingreso ordinario.

Las anteriores circunstancias permiten afirmar que la adición de ingresos que rechazó la Administración no se ajustó a las previsiones contenidas en el artículo 742 del Estatuto Tributario conforme con el cual "la determinación de los tributos y la imposición de las sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente."

La existencia de un comprobante de pago por concepto de retención en la fuente no es documento que permita demostrar la existencia de un ingreso cuando se efectúa la retención, como tampoco demuestra que el pago haya sido hecho por el contribuyente o con su anuencia, pues en derecho también es válido el pago por otro, o a cuenta de otro.

Por todo lo anterior, el recurso no puede prosperar en este aspecto.

2 - Deducciones

De igual forma, habrá de confirmarse la sentencia apelada en cuanto admite las deducciones por valor de $4.500.000 pedidas por el actor, con fundamento en las pruebas que obran en el proceso por las siguientes razones:

Una parte de los ingresos declarados por el contribuyente como recibidos de Ecopetrol por $12.500.000 correspondían al reconocimiento de Ecopetrol por daños causados en la propiedad del actor, por valor de $7.400.000, según lo señalan las actas de enero 6, marzo 21 y agosto 18 de 1989 (fls. 62 a 64 numeración manual lápiz rojo cuaderno de antecedentes), de donde surge la necesidad de las obras que contrató el contribuyente por valor de $4.500.000, para lo cual la ley no exigía requisitos o formalidades especiales, por lo que bien pudo celebrarse el contrato en la forma verbal, que alegó el demandante desde el mismo momento en que dio respuesta al requerimiento ordinario.

Por lo demás, consta en el expediente que el contribuyente aún sin estar obligado pagó el impuesto de timbre correspondiente al citado contrato verbal y acompañó el certificado expedido por el beneficiario del mismo en constancia de haber recibido dicha suma.

Si la Administración dudaba de su veracidad, debió desplegar su actividad investigativa y bien hubiera podido hacer comparecer a quien expidió dicho certificado, para recibirle declaración al respecto, pero no podía, desconociendo el principio de la buena fe, y la presunción de veracidad de la declaración de renta sobre los gastos declarados, pedirle al contribuyente una demostración que la ley no exige, a efectos de justificar su rechazo, ignorando, adicionalmente lo probado por el contribuyente, con relación a la naturaleza de los pagos recibidos de Ecopetrol por concepto de daño emergente que le causó en sus bienes para reparar los cuales ejecutó las obras contratadas por $4.500.000.

Dicho ingreso no podía ser gravado con el impuesto de renta, por no ser susceptible de incrementar el patrimonio de quien lo recibe, ya que sólo tiene por objeto reparar el daño causado, como claramente se expresa el inciso 2o. artículo 17 del Decreto 187 de 1975 reglamentario del Decreto 2053 de 1974, al establecer que:

> "Artículo 17 ... No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente."

Es indudable entonces que asiste razón al demandante cuando alega que el acto administrativo acusado violó el espíritu de justicia y equidad consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, tal como lo declaró el a-quo y por lo tanto deberá confirmarse su providencia.

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

FALLA:

1) CONFÍRMASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío el once (11) de mayo de mil novecientos noventa y cinco (1995) en el juicio 3485.

2) RECONÓCESE personería al abogado Enrique Guerrero Ramírez a términos del poder que obra a folios 130 del cuaderno principal.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO
Presidente de la Sala

JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

DELIO GÓMEZ LEYVA

CONSUELO SARRIA OLCOS

CARLOS A. FLÓREZ ROJAS
Secretario

SECCIÓN QUINTA

JURISDICCIÓN COACTIVA/COBRO DE DEUDAS FISCALES/ESTATUTO TRIBUTARIO-Implicación

En relación con la mención del Art.831 del Estatuto Tributario que se hace en el escrito de excepciones para la Sala no es de recibo porque en dicho estatuto, título VIII, se estableció un trámite administrativo para efectos del cobro de deudas provenientes de los impuestos allí señaladas, que no es el caso de autos, el cual se rige por las normas que regulan la ejecución para el cobro de deudas fiscales de que trata el Libro 3, Sección 2, Título 27, Capítulo 8 del C. de P.C. y, por lo mismo, no le es aplicable el artículo mencionado del Estatuto Tributario.

JURISDICCIÓN COACTIVA/SUSPENSIÓN DEL PROCESO-Improcedencia/ **EXCEPCIÓN PREVIA**-Improcedencia

En los juicios por jurisdicción coactiva, cuando el título consista en providencia que conlleve ejecución, sólo son de recibo como excepciones, las previstas en la norma. En realidad, la solicitud de suspensión del proceso no es susceptible de ser propuesta como excepción en esta clase de juicios, conforme se desprende que es una solicitud independiente dentro del proceso que se eleva ante el juez del conocimiento y se estudia una vez que el negocio se encuentre en estado de dictar sentencia.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá D.C., catorce (14) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF.

Referencia: Expediente No. 520. Actor: Superintendencia Bancaria - C/ Financiera Andina S.A (Finandina) Compañía de Financiamiento Comercial. Jurisdicción Coactiva - Excepciones.

Llega a la Corporación para su trámite y decisión la excepción propuesta por la sociedad FINANLEASING S. A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL, por intermedio de apoderado, dentro del proceso que por jurisdicción coactiva adelanta la Nación para el cobro de la suma de $5.300.000, correspondiente a una sanción impuesta por la Superintendencia Bancaria.

Dan cuenta los autos que el 23 de enero de 1995 se dictó mandamiento de pago en contra de la sociedad de la referencia y en favor del Tesoro Nacional por la suma de $5.300.000 por razón de la sanción impuesta por la Superintendencia Bancaria mediante resolución Número 4429 del 27 de diciemhre de 1993 confirmada por la 0619 del 15 de abril de 1994.

El 17 de marzo de 1995 fue notificado el mandamiento ejecutivo a la segunda suplente del señor gerente de la sociedad ejecutada, la cual, por intermedio de apoderado, el 31 de marzo de 1995 propuso una excepción contra el mandamiento ejecutivo consistente en la presentación de una demanda de nulidad con restablecimiento del derecho contra la resolución 4429 del 27 de diciembre de 1993, confirmada por la 0619 del 15 de abril de 1994 de la Superintendencia Bancaria.

Fundamenta la excepción propuesta en el Art. 831 del Estatuto Tributario y la considera demostrada con una certificación que figura a folio 48, que da cuenta sobre la presentación de la demanda de nulidad con restablecimiento del derecho contra las Resoluciones que sirven de título ejecutivo y un requerimiento anterior.

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

La Sala es competente para decidir conforme a lo previsto por el Art. 128-13 del C. C. A., tal como fue subrogado por Art. 2o. del Decreto 597 de 1988 y la actualización a que se refiere el Art. 4o. *ibídem* que subrogó el Art. 265 del C. C. A.

LA EXCEPCIÓN PROPUESTA

La excepción propuesta está fundamentada en el hecho de que contra las resoluciones que sirvieron de título ejecutivo se instauró demanda ante la jurisdicción de lo contencioso Administrativo.

Al respecto, la Sala debe recordar que el Art. 509 del C. de P. C. dice:

"Excepciones que pueden proponerse:

.....

"2. Cuando el título ejecutivo consista en una sentencia o laudo de condena, o en otra providencia que conlleve ejecución, solo podrán alegarse las excepciones de pago, compensación, confusión, novación, remisión, prescripción o transacción, siempre que se basen en hechos posteriores a la respectiva providencia; la de nulidad en los casos que contemplan los numerales 7o. y 9o. del artículo140, y de pérdida de la cosa debida...".

De la anterior transcripción se deduce claramente que en los juicios por jurisdicción coactiva, cuando el título consista en providencia que conlleve ejecución, solo son de recibo como excepciones, las previstas en la norma.

En realidad, la solicitud de suspensión del proceso no es susceptible de ser propuesta como excepción en esta clase de juicios, conforme se desprende del texto mismo de la disposición transcrita, sino que es una solicitud independiente dentro del proceso que se eleva ante el juez del conocimiento y se estudia una vez que el negocio se encuentre en estado de dictar sentencia.

En relación con la mención del Art. 831 del Estatuto Tributario que se hace en el escrito de excepciones para la Sala no es de recibo porque en dicho estatuto, título VIII, se estableció un trámite administrativo para efectos del cobro de deudas provenientes de los impuestos allí señalados, que no es el caso de autos, el cual se rige por las normas que regulan la ejecución para el cobro de deudas fiscales de que trata el Libro 3o., Sección 2a, Título 27, Capítulo 8o. del C. de P.C y, por lo mismo, no le es aplicable el artículo mencionado del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la excepción propuesta debe rechazarse por improcedente en este proceso.

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

FALLA:

Recházase por improcedente la excepción propuesta.

Continúe adelante la ejecución.

Vuelva el negocio al despacho de origen para lo de su cargo.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de fecha trece (13) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente de la Sala

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

DOBLE ELECCIÓN-Inexistencia/**DIPUTADO/CONGRESISTA/VACANCIA ABSOLUTA/REEMPLAZO-**Segundo Renglón/**REPRESENTANTE A LA CÁMARA**

En sentir de la Sala, si bien los hechos se hallan probados, de ellos no puede deducirse como equivocadamente pretenden los demandantes, la violación del artículo 179 numeral 8 de la C.N., que contempla una prohibición absoluta para la doble elección si los períodos coinciden en el tiempo, así sea parcialmente. Resulta de lo anterior que el demandado solamente fue elegido como Diputado a la Asamblea de Boyacá, pero no a la Cámara de Representantes y su investidura de Congresista obedece a contingencias distintas y posteriores a tales actos, derivadas de un decreto adquirido según el orden de inscripción en la lista correspondiente, en virtud del cual fue llamado a llenar la vacante presentada por la falta absoluta del congresista JORGE ROJAS SARMIENTO, a quién se le anuló su elección; llamamiento que prevé y dispone el artículo 134 de la Constitución Nacional. El cargo, entonces, se llenó en acatamiento al texto constitucional y a él concurrió el demandado sin el impedimento que se le atribuye para ejercerlo, porque el 13 de diciembre de 1994 cuando se posesionó del mismo ya no era diputado de la Asamblea de Boyacá, debido a la renuncia presentada y aceptada el 8 de noviembre de 1994. La Corporación en casos similares, al fijar el alcance de la inhabilidad constitucional que se viene comentando, ha dicho que ésta no empieza a regir para el llamado a ocupar el cargo sino desde la fecha de su posesión en el mismo, momento en el cual no puede estar desempeñando otro cargo, de lo contrario se entraría en el doble juego de funciones prohibido por la norma.

INSCRIPCIÓN ELECTORAL/ACTO DE TRÁMITE

Es criterio sentado por esta Sección que el acto de inscripción de un candidato a cargo de elección popular, si bien está comprendido dentro del proceso electoral correspondiente, es un acto de trámite no demandable independientemente ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. Por esta razón que ahora se reitera, respecto de la pretensión de que se declare la nulidad del acto administrativo de solicitud y aceptación de la inscripción de la candidatura a la Cámara de Representantes de Rafael Humberto Alfonso Acosta, en segundo renglón de la lista encabezada por Jorge Alfonso Rojas Sarmiento, por la circunscripción electoral de Boyacá para el período 1994-1998 formulada en el Expediente 1209 el fallo será inhibitorio.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintiuno (21) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1209-1210. Actor: FLAVIO AMADOR CORTEZ DELGADO Y OSCAR ANIBAL NIÑO CARO. ELECTORAL ÚNICA INSTANCIA.

Procede la Sala a decidir mediente sentencia, las súplicas de las demandas correspondientes a los procesos acumulados de la referencia.

ANTECEDENTES

LAS ACCIONES Y SUS FUNDAMENTOS.-

Como el acto administrativo demandado en los dos procesos acumulados es el mismo, e igualmente los hechos en que se sustentan las pretensiones en uno y otro son similares, la Sala en gracia al principio de economía hace el siguiente resumen:

Los actores de la referencia demandan ante esta Corporación la nulidad del acto administrativo, en virtud del cual, se reconoció la investidura de Representante de la Cámara de Rafael Humberto Alfonso Acosta, por la circunscripción electoral del Departamento de Boyacá para el resto del período constitucional comprendido entre el 13 de diciembre de 1994 y el 19 de julio de 1998, expedido por la Cámara de Representantes para suplir la vacante dejada por Jorge Alfonso Rojas Sarmiento.

En el expediente 1209 se incluye otra pretensión de nulidad, respecto al acto de inscripción de la candidatura del demandado en segundo renglón para Cámara período 1994-1998.

Según las demandas, el señor Rafael Humberto Alfonso fue elegido el 8 de marzo de 1992 como Diputado a la Asamblea de Boyacá, para el período 1992-1994,

habiéndose posesionado del cargo el 1 de octubre de 1992, ejerciendo sus funciones en forma interrumpida hasta el día 8 de noviembre de 1994, fecha en la cual le fue aceptada la renuncia.

En las elecciones del 13 de marzo de 1994, el mismo ciudadano, integró en segundo renglón la lista que para Cámara de Representantes por la circunscripción electoral de Boyacá, período 1994-1998 encabezó Jorge Alfonso Rojas Sarmiento único elegido de la citada lista.

Esta elección fue declarada nula mediante sentencia proferida por la Sección Quinta del Consejo de Estado el 31 de octubre de 1994 y una vez adoptada la decisión de nulidad, el 13 de diciembre del mismo año el señor Alfonso Acosta se presentó a la Cámara de Representantes a tomar posesión como congresista para el resto del período.

Por tales hechos, estiman los accionantes que el demandado ejerció un mismo período el cargo de Diputado a la Asamble de Boyacá 1992-1994 y de representante a la Cámara 1994-1998, pues tales períodos se cruzan entre el 20 de julio y el 31 de diciembre de 1994.

DISPOSICIONES VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN.-

Fundamentalmente se invoca como transgredido el artículo 179 numeral 8 de la Constitución Nacional. Además, su preámbulo y los artículos 1, 2, 40 numeral 1, 2 y 95 numeral 5 ibídem; artículo 47 del Decreto 222 de 1986 y los artículos 223 numeral 5 y 226, 227 y 228 del C.C.A.

Se explica en el expediente 1209 que el llamamiento y la investidura de Congresista que se le hace y otorga a Alfonso Acosta, en consecuencia jurídica de un acto complejo electoral formado por la inscripción de la candidatura del demandado a la Cámara y la elección; por ello éste debió renunciar como Diputado y esperar su aceptación para inscribir su nombre como aspirante a la Cámara, considera los actos demandados viciados desde la inscripción misma.

En el expediente No. 1210 se indica que de acuerdo al artículo 19 transitorio de la C.N., el período de los diputados elegidos en 1992 se extendió hasta el 31 de diciembre de 1994 y según el artículo 132 ibidem el de los congresistas elegidos el 13 de marzo de 1994 se inició el 20 de julio de este año, aspectos de los que concluye que los períodos se cruzan, resultando que una misma persona no puede ser elegida válidamente para esas dos corporaciones como ocurre en el caso de Rafael Humberto Alfonso Acosta, con violación clara del artículo 179 numeral 8 de la C.N.

En ambos procesos fue negada la solicitud de suspensión provisional del acto acusado.

CONTESTACIÓN DE LAS DEMANDAS.-

Mediante un mismo apoderado dio respuesta a los libelos demandatorios (fl. 1210) haciendo manifestación expresa sobre los hechos y cada una de las disposiciones supuestamente violadas.

Respecto al cargo común atinente a la violación del artículo 179 numeral 8 de la C.N., manifiesta el apoderado que la premisa de la norma no se da toda vez que su representado no RESULTÓ ELEGIDO como Representante a la Cámara por la circunscripción electoral de Boyacá, si fue inscrito en el segundo renglón de la lista que encabezaba el Dr. Jorge Rojas Sarmiento para las elecciones del 13 de marzo de 1994, pero el único candidato que resultó elegido de dicha lista fue el citado Dr. Rojas Sarmiento. Afirma textualmente.

> "El doctor Rafael Humberto Alfonso Acosta ejercía el cargo de Diputado a la Asamblea de Boyacá, cuando se produjo la vacante absoluta del cargo de representante a la Cámara que ocupaba el doctor Jorge Rojas Sarmiento; al haber sido declarada nula su elección por el H. Consejo de Estado, en sentencia de octubre 31 de 1994, la cual quedó en firme el 29 de noviembre de 1994. Procedía entonces dar aplicación a lo dispuesto en los artículos 134 y 261 de la C. Nal., así como el art. 278 de la Ley 5 de 1992, a efectos de llenar dicha vacante con mi representado, quien ocupaba el segundo renglón en el orden de inscripción de la lista respectiva".

Aduce que el Dr. Alfonso Acosta presentó renuncia al cargo de Diputado el 8 de noviembre de 1994, siéndole aceptado en esa misma fecha, y el día 13 de diciembre siguiente, tomó posesión del cargo de representante a la Cámara, quedando demostrado que solo resultó elegido como Diputado a la Asamblea de Boyacá y, por lo tanto, no se encuentra incurso de la inhabilidad prevista en el artículo 179 numeral 8 de la C.N.

Respalda su tesis con jurisprudencia de la sección que transcribe en sus pertinentes aportes.

Además de esta disposición en el expediente No. 1209 se citan las normas atrás relacionadas, respecto de las cuales, el apoderado descartó su violación. Oportunamente se hará referencia a ellas.

PARTE ADHESIVA.-

El ciudadano Andrés Martínez fue admitido como parte interviniente en los dos procesos (fls. 74 s.s. y 118 s.s.). Se opone a las pretensiones demandadas alegando la excepción de "INEXISTENCIA DE LA INHABILIDAD", sustentándola en similares hechos a los expuestos por el apoderado del demandado, respecto al artículo 179 numeral 8 de la C.N.

ACUMULACIÓN DE PROCESOS Y TRASLADO PARA ALEGAR.-

Fue decretada en auto de fecha 4 de 1995 visto a folio 156, exp. 1209, disponiéndose por el ponente traslado por cinco (5) días para alegar.

Dentro del término legal presentaron alegatos por escrito, el apoderado del demandado quien reitera los argumentos que expuso al contestar las demandas.

El actor Flavio Amador Cortés Delgado. En extenso memorial obrante a folios 174 y s.s., recalca sobre la violación de las disposiciones constitucionales invocadas en la demanda, por el hecho de haber sido el demandado "elegido" para dos corporaciones (Asamblea y Cámara de Representantes), en períodos coincidentes parcialmente.

Plantea que el término "elegido" no debe entenderse como comicios electorales, elecciones populares, debate electoral o simple día de elecciones, sino como ACTO ADMINISTRATIVO ELECTORAL de naturaleza compleja que comprende el acto de inscripción y de elección.

Para sumar argumentos a la alegada inelegibilidad del demandado, el prenombrado accionante cita lo dicho por esta Sala en el fallo 13 de 1993, expediente No. 0987.

Por su parte el interviniente adhesivo de insistir en sus planteamientos iniciales, apoya éstos en lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-093 de 1994 al referirse al tema controvertido.

El actor OSCAR ANIBAL NIÑO CARO por fuera del término que venció el 31 de mayo de 1994 (fl. 167), presentó memorial de alegato.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso, solicita se denieguen las pretensiones de las demandas al considerar que no se presentó la inhabilidad planteada, pues ésta solo se configura a partir de la fecha en que se asume la curul, es decir, de la fecha de posesión como representante a la Cámara y no como pretenden los actores, a partir de la fecha en que el demandado inscribió su nombre, como quiera que el que salió elegido fue quien encabezó la lista.

Como se observan vicios de nulidad que afecte la actuación, se procede a dictar sentencia, previas las siguientes,

CONSIDERACIONES

La excepción de inexistencia de la causal contemplada en el artículo 179 numeral 8 de la C.N., propuesta por la parte adhesiva, se refiere a hechos que serán objeto del examen de fondo, por tanto no se entra a considerar dicho medio de defensa, emprendiéndose seguidamente tal examen.

Se observa, en primer término, que en las dos demandas acumuladas se invoca como cargo principal la violación del anterior precepto constitucional.

La acusación se basa en que el ciudadano Rafael Humberto Alfonso Acosta, resultó electo Diputado a la Asamblea de Boyacá, para el período comprendido entre el 1o. de octubre de 1992 y el 31 de diciembre de 1994.

Ostentando tal investidura, el 19 de enero de 1994 se inscribió como segundo renglón para Cámara de Representantes en la lista encabezada por el Dr. Jorge Alfonso Rojas Sarmiento para las elecciones del 13 de marzo de 1994, quien fue el único de la lista elegido para el período 1994-1998.

Esta elección fue declarada nula mediante sentencia de fecha 31 de octubre de 1994 dictada por la Sección Quinta del Consejo de Estado, razón por la cual fue llamado por el Presidente de la Cámara de Representantes para suplir la vacante, el señor Rafael Humberto Alfonso Acosta, quien se posesionó del cargo de Congresista el 13 de diciembre de 1994 para el resto del período.

Indican los actores que el demandado renunció al cargo de Diputado por la circunscripción electoral de Boyacá el 8 de noviembre de 1994, cuando ha debido hacerlo antes de inscribirse como candidato a la Cámara integrando la mencionada lista, al no hacerlo, aquel acto de inscripción quedó viciado y es el que ahora afecta la investidura de Representante a la Cámara que detenta por virtud del llamado a suplir la vacante.

El hecho se ubica por los accionantes dentro del supuesto del artículo 179 numeral 8 de la C.N., al precribir que "Nadie podrá ser elegido para más de una corporación o cargo público, ni para una corporación y un cargo, si los respectivos períodos cooinciden en el tiempo, así sea parcialmente", pues se alega que el demandado ejerció durante en mismo período, coincidente parcialmente, desde el 20 de julio de 1994 al 31 de diciembre del mismo año, las investiduras de Diputado a la Asamblea de Boyacá y la de Representante a la Cámara por la misma circunscripción.

Están demostrados en el proceso mediante prueba documental, los siguientes hechos:

a) La elección del señor Rafael Humberto Alfonso Acosta, como Diputado a la Asamblea de Boyacá para el período 1992-1994 (fl. 7); b) Inscripción del mismo ciudadano como aspirante a la Cámara de Representantes en segundo renglón para el período 1994-1998 (fls. 8 y 9); c) Elección del señor Jorge Alfonso Rojas Sarmiento como cabeza de lista para la Cámara de Representantes (fls. 10 y 11); d) Nulidad de esta elección (fls. 96 y s.s.); e)Renuncia del demandado como Diputado a la Asamblea de Boyacá y su aceptación (fls. 44, 146 y s.s.) e igualmente, su posesión como Representante a la Cámara (fl. 13). Todos los folios citados pertenecen al expediente No. 1209.

En sentir de la Sala, si bien los anteriores hechos se hallan probados, de ellos no puede deducirse como equivocadamente pretenden los demandantes, la violación del artículo 179 numeral 8 de la C.N., que contempla una prohibición absoluta para la doble elección si los períodos coinciden en el tiempo, asi sea parcialmente.

Resulta de lo anterior que el ciudadano Rafael Humberto Alfonso Acosta solamente fue elegido como Diputado a la Asamblea de Boyacá, pero no a la Cámara de Representantes y su investidura de Congresista obedece a contingencias distintas y posteriores a tales actos, derivadas de un derecho adquirido según el orden de inscripción en la lista correspondiente, en virtud del cual fue llamado a llenar la vacante presentada por la falta absoluta del congresista JORGE ROJAS SARMIENTO, a quien se le anuló su elección; llamamiento que prevé y dispone el artículo 134 de la Constitución Nacional en los siguientes términos:

> **Art. 134.-** Las vacancias por faltas absolutas de los congresistas serán suplidas por los candidatos no elegidos, según el orden de inscripción en la lista correspondiente.

Mandato y procedimiento reiterado por el artículo 261 *ibídem* así:

> Ningún cargo de elección popular en corporaciones públicas tendrá suplente. Las vacancias absolutas serán ocupadas por los candidatos no elegidos en la misma lista, en orden de inscripción, sucesivo y descendente.

El cargo, entonces, se llenó de acatamiento al texto constitucional y a él concurrió el demandado sin el impedimento que se le atribuye para ejercerlo, porque el 13 de diciembre de 1994 cuando se posesionó del mismo ya no era diputado de la Asamblea de Boyacá, debido a la renuncia presentada y aceptada el 8 de noviembre de 1994.

La Sala, no comparte el argumento expuesto por el actor en el proceso 1209 en el sentido de que por estar viciado el acto de inscripción del demandado, como segundo renglón para la Cámara de Representantes, el supuesto vicio haga nulo el acto administrativo presunto de llamamiento a ocupar el cargo de Congresista, puesto que el hecho no encaja dentro del supuesto jurídico del artículo 179 numeral 8 de la C.N., cuya previsión es clara al indicar que el respectivo candidato hubiere sido "elegido" y no solamente inscrito en la respectiva lista de candidatos, como bien lo anota el apoderado del demandado.

La Corporación en casos similares, al fijar el alcance de la inhabilidad constitucional que se viene comentando, ha dicho que ésta no empieza a regir para el llamado a ocupar el cargo sino desde la fecha de su posesión en el mismo, momento en el cual no puede estar desempeñando otros cargo, de lo contrario se entraría en el doble juego de funciones prohibida por la norma.

Hace alusión el mismo actor en apoyo de sus argumentos, a la sentencia de esta Sala de fecha 13 de mayo de 1993. Expediente 0987, en la cual se declaró la nulidad del acta de llamamiento de un concejal a suplir la vacante por dimisión del titular, al considerarse que dentro de los seis (6) meses anteriores a la elección de éste, el llamado había sido empleado oficial y por tanto por existir una relación de casualidad entre dichas elecciones populares con la calidad de concejal ahora ostentada el acto de llamamiento era nulo.

Pero ocurre que si bien en el caso *sub-exámine,* existe relación de causalidad entre las elecciones del 13 de marzo de 1994, en las cuales participó el demandado como candidato a la Cámara en segundo renglón y la calidad de representante que ahora tiene, la situación de derecho no es similar a la del caso citado.

En efecto, en este se invocó la violación del precepto jurídico que expresamente establece como causal de inhabilidad el supuesto de hecho alegado, o sea, el artículo 83 del D. 1333 de 1986, en cambio en el *sub-júdice,* la disposición invocada no contempla como inhabilidad, el hecho de haberse omitido la renuncia como requisito previo al acto de inscripción de la lista para la Cámara de Representantes, y es sabido que en esta materia rige el principio de taxatividad, es decir, las inhabilidades solo existen en la medida en que estén determinadas en la constitución y en la ley, sin que sea dable extender pñorm analogía sus efectos a casos semejantes, menos aún a los que ni siquiera comportan similitud de contenido ni de objeto, como en el presente caso.

No encontrándose coincidencia alguna entre el supuesto de hecho y de derecho en que descansa de manera fundamental la acusación, pierde sentido el examen de las demás disposiciones citadas por los actores, empezando por el preámbulo de la Constitución y los artículos 1, 2, 40 numeral 1 y 2 y 95 numeral 5 de la misma Carta, que se estiman quebrantados por inobservancia del principio de participación en ellos consagrado, alegándose la misma circunstancia fáctica analizada, que tampoco, frente a estas normas, encuentra algún asomo de coincidencia de la cual pueda deducirse su violación.

Igual criterio debe aplicarse respecto al artículo 47 del D. 1222 de 1986, que establece prohibición para ser elegido simultáneamente Alcalde y Congresista, Diputado o Concejal. Quedó visto que la simultaneidad de cargos no se da en este y contrariamente a lo pretendido, de autos aparece nítido que el señor Rafael Humberto Alfonso Acosta, al momento de la investidura de Congresista no tenía vínculo alguno en las entidades públicas.

Respecto al artículo 223 numeral 5 del C.C.A., no hay modo para su estudio, el actor se limita a firmar que consagra la nulidad cuando se computan votos a favor de candidatos que reúnan las calidades constitucionales o legales para electos, es decir, a citar su contenido, sin explicar el concepto de violación, no se indica por qué el

demandado infringe en la norma, en otros términos cuáles son las calidades de que él carecía para ser investido como congresista.

En cuanto al artículo 226 *ibídem,* se dice que su aplicación se entiende, habida cuenta que por una parte, se demanda el acto de inscripción y por la otra se demanda el acto de llamamiento, que es consecuencia o efecto jurídico del primero "del cual deriva indudablemente su existencia por existir entre los dos una relación o nexo jurídico de causa o efecto."

Es criterio sentado por esta Sección que el acto de inscripción de un candidato a cargo de elección popular, si bien esta comprendido dentro del proceso electoral correspondiente, es un acto de trámite no demandable independientemente ante la jurisdicción Contenciosa Administrativa. Por esta razón que ahora se reitera, respecto a la pretensión de que se declare la nulidad del acto administrativo de solicitud y aceptación de la inscripción de la candidatura a la Cámara de Representantes de Rafael Humberto Alfonso Acosta, en segundo renglón de la lista encabezada por Jorge Alfonso Rojas Sarmiento, por la circunscripción electoral de Boyacá para el período 1994-1998 firmulada en el expediente 1209 el fallo será inhibitorio.

En lo atinente el llamamiento que del demandado hizo la Presidencia de la Cámara para suplir la vacante presentada, considera la Sala que dada su naturaleza, se trata de un acto administrativo cuyo control lo ejerce la Corporación, por si solo, pues no deriva, como equivocadamente se plantea, del acto de inscripción que como atrás se anotó es de simple trámite; es cierto que existe una relación de causalidad mediata entre estos dos actos, pero no lo es, que el de llamamiento dependa en sus efectos del de inscripción, en consecuencia no se da la pretensa violación del artículo 226 del C.C.A.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, de acuerdo con la Procuradora Delagada, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO: Inhíbese la Sala para resolver la pretensión de nulidad del acto de inscripción del Dr. Rafael Humberto Alfonso Acosta, como candidato a la Cámara por la circunscripción de Boyacá, para el período 1994-1998.

SEGUNDO: Niéganse las demás súplicas de las demandas acumuladas.

En firme este proveído archívese el expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, dicutida y aprobada por la Sala sesión del día diecinueve (19) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MARIO ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

NULIDAD ELECTORAL-Inexistencia/**PRINCIPIO DE TAXATIVIDAD/ ELECCIONES LOCALES/INSCRIPCIÓN IRREGULAR/DOMICILIO/RESIDENCIA**

La transgresión de lo preceptuado en el art. 316 C.P. no se sanciona en la vía judicial con la nulidad de la respectiva elección sino -y sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar- en sede administrativa por parte del Consejo Nacional Electoral, quien tiene la facultad de dejar sin efecto, la correspondiente inscripción, previo cumplimiento de un procedimiento breve y sumario. En materia electoral, las causales de nulidad están taxativamente enumeradas en la ley y por ende no le está permitido al fallador ni al intérprete aplicarlas por extensión o analogía.

ALCALDE-Inhabilidades/**CONTRATO ADMINISTRATIVO**-Inexistencia

No es cierto que el artículo 316 de la C.N., "plasmó claramente la nulidad de la elección" cuando en la del funcionario de un determinado municipio hayan intervenido ciudadanos no residentes en el mismo; luego, tampoco puede existir la oposición que el demandante ve entre dicho precepto de orden superior y las disposiciones legales que consagran las causales de nulidad electoral contenidas en el artículo 223 del C.C.A. La inhabilidad deriva, según el actor, de que Pedro León Moreno Sierra era administrador de la Sociedad "Depósito El Rosario Limitada" y en desarrollo de sus labores celebraba contratos en el municipio de Buenavista y para demostrar esos hechos utilizó la prueba testimonial de la que independientemente de su capacidad demostrativa para establecer la existencia de convenios, se puede inferir: No es conteste, porque si bien es cierto algunos de los testigos

sostuvieron que el demandado desempeñaba el cargo aludido, otros, como los socios del mencionado comercio "Depósito El Rosario Ltda.", negaron que así fuere, como también lo negó el propio demandado. Las declarantes también afirmaron que el depósito mencionado era uno de los proveedores del municipio de Buenavista, pero ninguno aseguró que entre este establecimiento de comercio y el elegido se hubiera celebrado contrato alguno, tan solo se limitaron a manifestar su presunción en el sentido de que el demandado firmaba las órdenes de compra, facturas y giros. Aún demostrada -que no lo está- la calidad de administrador del demandado del tantas veces mencionado "Depósito El Rosario" es un hecho que no constituye por sí solo, como lo afirma el apelante, una realidad que de lugar a declarar la nulidad de la elección demandada, toda vez que son otros los supuestos que exige el artículo 95-5 de la Ley 136 de 1994 para configurarla,.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., veintidós (22) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1401. Actor: FRANCISCO HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA.

Se resuelve el recurso de apelación interpuesto por el apoderado del actor, contra la sentencia dictada el 21 de junio de 1995 por el Tribunal Administrativo de Sucre.

ANTECEDENTES

1.- LO QUE SE DEMANDA. (fls. 1-4 cdno. ppl).

Actuando en su propio nombre y en ejercicio de la acción de nulidad electoral, el actor de la referencia demandó la nulidad de la elección del señor Pedro León Moreno Sierra, como Alcalde del Municipio de Buenavista (Sucre), para el período constitucional 1995-1997. Solicitó además la exclusión, del cómputo general de los votos contenidos en el acta que declaró la elección impugnada y que, como consecuencia de dicha declaratoria se llama a ocupar el cargo al mismo actor o, en su defecto, se ordena nueva elección.

Según el libelista, el acto impugnado es violatorio de las siguientes disposiciones:

1.1.- Artículo 316 de la C.N., dado que, el demandado fue elegido con votos de personas no residentes en el Municipio de Buenavista (Sucre), pues las que se inscribieron (formulario E-3), entre los meses de julio y agosto de 1994, manifestaron no residir en esta localidad, suministrando su real dirección. Por su parte, el artículo

183 de la Ley 136 de 1994, define claramente el concepto de residencia, por lo que la mencionada inscripción invalida la elección impugnada.

1.2.- Artículo 95-5 de la Ley 136 de 1994 (citado en la adición de la demanda, fl. 32), en razón de que el señor Pedro León Moreno Sierra era administrador de la Sociedad "Depósitos El Rosario Limitada", con domicilio en Magangué, representanda legalmente por el señor Manuel Rojas Nieto y dadas las labores del demandado "con el patrono DEPÓSITO EL ROSARIO LIMITADA, celebraba contratos con el Municipio de Buenavista (Sucre)", lo que con su aspiración y elección violentó la norma citada.

El libelo y su corrección fueron admitidos (fls. 30-39 cdno. ppal.) y en la contestación, por conducto de apoderado, el demandado admitió unos hechos, negó otros y se opuso a todas sus pretensiones, aduciendo que carecían de sustento de hecho y de derecho.

Agotado el trámite de primera instancia, el *a-quo* profirió sentencia de mérito con base en las consideraciones que se resumen así:

2.- LA PROVIDENCIA OBJETO DE APELACIÓN. (fls. 84-95 cdo. ppl).

Sostuvo el *a-quo* que el cargo relacionado con violación del artículo 316 de la C.N., no estaba llamado a prosperar en razón de que no se encuentra erigido como causal de nulidad en el artículo 223 del C.C.A., citado en apoyo de su dicho sentencia de esta Sala fechada el 19 de febrero de 1993, con ponencia de quien redacta la presente (exp. 3818. Actor: Francisco Buenaventura Amell Amell).

Y en relación con este mismo cargo, señaló que la Ley 163 de 1994, reglamentó, en su artículo 4 de la llamada residencia electoral, precepto del que puede inferirse que el denominado trasteo electoral tampoco fue erigido por la citada ley como causal de nulidad y que mientras el Consejo Nacional Electoral, mediante procedimiento breve y sumario, no compruebe que una persona inscrita para votar en un determinado municipio reside en otro, el sufragio es válido si se inscribió.

En el *sub-júdice,* el Consejo Nacional Electoral no anuló –antes del pasado debate electoral– inscripción alguna en el municipio de Buenavista (Sucre) y así se desprende de la Resolución No. 298 de octubre 26 de 1994 "Por la cual se deja sin efecto la inscripción de cédulas de ciudadanos en algunos municipios del Departamento de Sucre", mediante la cual se ordenó la exclusión de la última inscripción de cédulas realizada, durante el período comprendido entre el 1o. de julio y el 30 de agosto de 1994, en doce (12) municipios del Departamento de Sucre, dentro de las cuales no se encuentra Buenavista.

En consecuencia, concluyó, el cargo no prospera.

El *a-quo* no encontró soporte legal del segundo cargo, en razón de que al expediente no se allegó prueba demostrativa de que el señor Pedro León Moreno Sierra hubiese ejercido las funciones de administrador o gerente de la Sociedad denominada "Depósito El Rosario" y de que entre éste, representado por aquel y el municipiò de Buenavista se hubiere celebrado contrato alguno de suministro, durante el año anterior a la inscripción de la candidatura del señor Moreno Sierra.

En relación con este cargo observó además que, quienes declararon a instancias del demandante no aportaron nada de lo que pueda inferirse que el elegido ejerció funciones de administrador del depósito mencionado, como tampoco demostraron la existencia de contrato entre el demandado y el municipio de Buenavista.

Por las razones resumidas, el Tribunal denegó las pretensiones de la demanda.

3.- EL RECURSO DE APELACIÓN (fls. 96-99 cdo. ppl).

Sostiene el apoderado del actor que la sentencia impugnada pretende desconocer el principio de supremacías de la Constitución Nacional, el predicar que el mandato del artículo 316 de la Carta Política quedó subsumido en las normas sobre causales de reclamación del artículo 122 del C.E., y de nulidad del art. 223 del C.C.A., pues, en su sentir, la norma constitucional premencionada plasmó claramente la nulidad de la elección de funcionarios que, siendo de la órbita local, sean elegidos por ciudadanos no residentes en el respectivo municipio y, agrega que, no puede entender por qué no existe en el estatuto electoral interpretación analógica, sobre la que denomina causal de nulidad o de reclamación de trasteo, que quede comprendida como causal de impugnación del acto administrativo.

Considera el apelante que la confesión obtenida en el interrogatorio en donde se reconoce que el demandado es administrador del Depósito "El Rosario Ltda", no deja de ser una realidad que de lugar a la sanción de nulidad de la elección; sostiene además que la sentencia irrespeta el principio de la Libre formación del conocimiento, porque desconoce las pruebas que en la confesión se aportan y el valor de los testimonios rendidos e forma clara, razonada y responsable por todos los testigos, pues aquellos son invertidos hasta el punto de presentarlos como si depusieran en contra de las pretensiones del actor.

Finalmente sostiene que, como administrador del establecimiento mencionado, Pedro León Moreno estaba con el municipio de Buenavista en beneficio de tercero y por lo tanto su intervención era supuesta o en favor de tercera persona como lo prevé el artículo 95-5 de la Ley 136 de 1994.

4.-EL CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA (fls. 112 -122 cdo. ppl.).

El artículo 316 de la Constitución Nacional fue objeto de desarrollo legal en la Ley 136 de 1994 artículo 4o., reguló lo atinente a la residencia electoral.

De la supuesta inobservancia de dicha norma constitucional no es dable inferir la anulación de la elección, pues ella solo señala quienes pueden participar en las elecciones y asuntos que atañen a las localidades.

El régimen de nulidades para este caso tiene consagración legal, es taxativo y de interpretación restrictiva, sin que pueda darse cabida a la analogía o a la libre interpretación por parte del juzgador. El régimen de nulidades electorales que establece el artículo 223 del C.C.A., no considera el denominado trasteo de votos como causal autónoma de nulidad electoral, tampoco lo hizo la ley que desarrolló el mandato constitucional ya que cuando tal evento se presenta la consecuencia es dejar sin efecto la inscripción, decisión que le compete al Consejo Nacional Electoral.

En este punto cita jurisprudencia de esta Sala contenida en sentencia del 29 de junio de 1995, con ponencia de quien también lo es de la presente.

Para estructurar la causal de inhabilidad consagrada en el artículo 95-5 de la Ley 136 de 1994, en necesario probar la fecha en la que se surtió la inscripción y al no aparecer determinada en el *sub-júdice,* es suficiente para desestimar el cargo de impugnación.

Según el concepto de la Procuraduría, en el proceso se demostró que la entidad comercial "Depósito El Rosario", tiene al señor Manuel Rojas Nieto como Gerente, Representante Legal y Administrador, luego, el elegido es un empleado que carece de autonomía de gestión y de capacidad para comprometer a la entidad comercial y por lo tanto no es susceptible de enmarcarse dentro del supuesto del artículo 95-5 de la ley 136 de 1994.

Finalmente, afirma que no existe prueba de que el demandado haya intervenido en la celebración de contratos con el municipio en interés propio o en el de terceros.

Por lo anteriormente resumido, la Procuradora Décima delegada ante el Consejo de Estado, solicita la confirmación de la providencia apelada.

CONSIDERACIONES

1.-) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 78 de 1986, este proceso es de dos instancias y el recurso fue interpuesto dentro del término previsto en el artículo 250 del C.C.A. (fls. 100 vto y 99 cdno. ppl.).

2.-) Según expresa el actor, el acto declaratorio de la elección del señor Pedro León Moreno Sierra, como Alcalde Municipal de la localidad de Buenavista (Sucre), es violatorio de los artículos 316 de la Carta fundamental y 183 de la Ley 136 de 1994, en razón de que en la elección llevada a cabo el 30 de octubre de 1994 se inscribieron ciudadanos que no residían en el municipio mencionado.

Las normas prealudidas son del siguiente tenor:

ELECCIÓN DE AUTORIDADES LOCALES.

"Art. 316. En las votaciones que se realicen para la elección de autoridades locales y para la decisión de asuntos del mismo carácter, sólo podrán participar los ciudadanos residentes en el respectivo municipio".

Ley 136 de 1994

"ARTÍCULO 183. DEFINICIÓN DE RESIDENCIA: Entiéndase por residencia para los efectos establecidos en el artículo 316 de la Constitución Política, el lugar donde una persona habita o de manera regular está de asiento, ejerce su profesión u oficio o posee alguno de sus negocios o empleo".

Tal como observan el *a-quo* y la Procuradora Delegada, la Sala ha tenido oportunidad de reiterar que la transgresión de lo preceptuado en la norma constitucional transcrita no se sanciona en la vía judicial con la nulidad de la respectiva elección sino –y sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar– en sede administrativa por parte del Consejo Nacional Electoral, quien tiene la facultad de dejar sin efecto, la correspondiente inscripción, previo cumplimiento de un procedimiento breve y sumario.

En materia electoral, las causales de nulidad están taxativamente enumeradas en la Ley y por ende no le está permitido al fallador ni al intérprete aplicarlas por extensión o analogía.

En relación con los aspectos que se vienen comentando, la Sala señaló recientemente, con ponencia de quien lo es de la presente:

(...)

La jurisprudencia de la Sala ha sido constante y unánime al expresar que el propósito del constituye al exigir en este canon la condición de residente para sufragar en los comicios de autoridades locales, es el de impedir el acarreo de electorales de una circunscripción a otra, para evitar que personas ajenas al respectivo municipio, influyan en las decisiones que en este deban adoptarse a nivel político-administrativo, constituyéndose en un obstáculo para el desarrollo de los entes territoriales.

Queda claro entonces, que en la legislación existente a partir de la Carta Política en 1991 el denominado "trasteo de votos" no fue establecido como causal de nulidad sin que sea válido pretender que a falta de esta connotación legal los hechos que dan lugar a esa figura, caprichosamente se les ubique dentro de la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 223 del C.C.A., "cuando aparezca que el registro es falso o apócrifo, o falsos o apócrifos los elementos que hayan servido para su formación", pues es constante la jurisprudencia del Consejo de Estado en el sentido de que la noción de falsedad entraña la intención

de engañar de disfrazar la realidad. Y la apocrifidad es lo supuesto, lo inexistente, pero en ambos debe producir una alteración del resultado electoral, que requiere comprobación mediante medios de convicción idóneos.

La compra de votos no constituye causal de nulidad en materia electoral, pero esa conducta está tipificada como punible en el artículo 251 del Código Penal bajo la denominación de "corrupción de elector", con sanción de prisión tanto para quien paga como para quien acepta. La sanción pues es de carácter penal y no es viable buscarla mediante la acción especial de nulidad electoral, por cuanto esta, debe fundarse en precisas causales determinadas en la Ley, o sea, que en esta materia rige el principio de la taxatividad reiteradamente aplicado por la jurisprudencia de la Sala.[1]

De acuerdo con lo preceptuado y contra lo que sostiene el apelante, no es cierto que el artículo 316 de la C.N., "plasmó claramente la nulidad de la elección" cuando en la de funcionarios de un determinado municipio hayan intervenido ciudadanos no residentes en el mismo; luego, tampoco puede existir la oposición que el demandante ve entre dicho precepto de orden superior y las disposiciones legales que consagran las causales de nulidad electoral contenidas en el artículo 223 del C.C.A.

Por las razones anteriormente señaladas, el cargo no prospera:

3.-) En decir del actor, el acto acusado también transgrede el artículo 95-5 de la Ley 136 de 1994 que a la letra dice:

Artículo 95. Inhabilidades. No podrá ser elegido ni designado alcalde quien:

(...)

5) Durante el año anterior a su inscripción haya intervenido en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio, o en el de terceros o hayan celebrado por sí, o por interpuesta persona, contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo que deba ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio".

La inhabilidad deriva, según el actor, de que el señor Pedro León Moreno Sierra era administrador de la Sociedad "Depósito El Rosario Limitada" y en desarrollo de sus labores celebraba contratos con el municipio de Buenavista y para demostrar esos hechos utilizó la prueba testimonial de la que, independientemente de su capacidad demostrativa para establecer la existencia de convenios, se pueden inferir: No es conteste, porque si bien es cierto algunos de los testigos sostuvieron que el demandado

1 SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sección Quinta. Sentencia junio 29 de 1995, Exp. 1304. Actor: Cervando Córdoba Córdoba.

desempeñaba el cargo aludido (Fls. 35-43 cdo. pruebas), otros, como los socios del mencionado comercio "Depósito El Rosario Ltda", negaron que así fuere, como también lo negó el propio demandado.

Los declarantes también afirmaron que el depósito mencionado era uno de los proveedores del municipio de Buenavista, pero ninguno aseguró que entre este establecimiento de comercio, y el elegido se hubiera celebrado contrato alguno, tal solo se limitaron a manifestar su presunción en el sentido de que el demandado firmaba las órdenes de compra, facturas y giros (fls. 41-45 cdo. pruebas).

Al proceso se allegó la orden No. 006 del 25 de enero de 1994 (fl. 70 cdo. pruebas), suscrita por el Alcalde de Buenavista, mediante la cual autoriza al "Depósito El Rosario" -que no al demandado- para que, con cargo al presupuesto del municipio, suministre algunos materiales a la Escuela María Auxiliadora, cuyo costo $433.887.oo (fl. 70 cdo. pruebas), fue incluido en el acuerdo de gastos, correspondiente al mes de marzo de 1994 (fl. 71 cdo. pruebas).

Así mismo aparecen algunas copias de cheques girados por la Alcaldía de Buenavista a nombre del "Depósito El Rosario" y de "Depósito El Rosario y/o Napoleón Dávila", pero ninguno a nombre del señor Pedro León Moreno Sierra.

Además, en el interrogatorio de parte absuelto por el demandado, este aceptó haber desarrollado en el citado depósito algunas labores por gratitud con el dueño, pero en ningún momento haber sido su administrador.

En estas condiciones, asistió la razón al a-quo, al desestimar, por falta de prueba, el segundo cargo.

No sobra anotar que, aún demostrada –que no lo está– la calidad de administrador del demandado del tantas veces mencionado "Depósito El Rosario" es un hecho que no constituye por sí solo, como lo afirma el apelante, una realidad que de lugar a declarar la nulidad de la elección demandada, toda vez que son otros los supuestos que exige el artículo 95-5 de la Ley 136 de 1994 para configurarla.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, administrando justicia, en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley, oído el concepto de la Procuraduría y de acuerdo con él,

FALLA:

Confírmase la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo de Sucre el 21 de junio de 1995, mediante la cual denegó las súplicas de la demanda.

CÓPIESE. NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión del día veintiuno (21) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

MARIO ALARIO MÉNDEZ

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

NOTA DE RELATORÍA: Se reitera la sentencia del 29 de junio de 1995, Exp. 1304, actor: Cervando Córdoba Córdoba.

CONSEJO NACIONAL ELECTORAL/POTESTAD REGLAMENTARIA/JUNTA ADMINISTRADORA LOCAL-Elección/**COMUNAS**-Elección

El caso de autos reglamenta materias concernientes a la elección de juntas administradoras locales y comunas en los Distritos y Municipios donde no se realizó en la fecha prevista. Además, no es un mero acto preparatorio o de trámite, por cuanto no hace parte de un procedimiento administrativo. Por el contrario, contiene una decisión de fondo reglamentaria de un proceso electoral, el de Juntas Administradoras Locales y Comunas, de modo que sólo acogiéndose a sus previsiones es dable participar en esos comicios.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D. C., julio veintiséis (26) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ.

Referencia: Expediente No. 1379. Actor: Raúl Gutiérrez Gómez.

Obrando en su propio nombre el Sr. Raúl Gutiérrez Gómez, en ejercicio de acción pública, solicita declarar la nulidad de los literales b y c del artículo 3o. de la Resolución No. 38 de 1995 (29 de marzo) expedida por el Consejo Nacional Electoral.

De la lectura de los hechos, la pretensión y además del procedimiento invocado, se colige que el actor ejerce la acción de simple nulidad, encaminada a obtener la tutela del orden jurídico objetivo que considera quebrantado por el acto administrativo en mención, de contenido general, como creador de situaciones jurídicas impersonales, objetivas.

La competencia de la Sección Quinta del Consejo de Estado, de acuerdo con el Art. 6o. de la ley 14 de 1988, modificatorio del Art. 231 del C.C.A., y el Acuerdo No. 39 de 1990 de la Sala Plena de la Corporación, versa con los siguientes asuntos:

"1.- Los procesos de simple nulidad contra actos de contenido electoral.

2.- Los procesos electorales relacionados con elecciones o nombramientos.

3.- El recurso extraordinario de revisión contra las sentencias de carácter electoral dictadas en única instancia por los Tribunales Administrativos.

4.- Los recursos incidentes y demás aspectos relacionados con los procesos ejecutivos por jurisdicción coactiva".

El acto cuestionado no es propiamente electoral, por cuanto no versa con una elección o nombramiento, pero sí de contenido electoral entendido como "... aquellas manifestaciones de voluntad administrativa que se dictan en desarrollo de la legislación electoral, en orden a perfeccionar el proceso y la organización electorales para asegurar que las votaciones traduzcan la expresión libre, espontánea y auténtica de los ciudadanos y que los escrutinios sean reflejo exacto de los resultados de la viotación del elector expresada en las urnas y a los ciudadanos el derecho a organizarse en partidos y movimientos políticos, en los términos de la Constitución y de la Ley, y ejercer a través de ellos sus derechos..." (Auto de noviembre 2 de 1994.- Exp. 3104 Consejero ponente: Dr. Miguel González R.). El de autos reglamenta materias concernientes a la elección de juntas administradoras locales y comunas en los Distritos y Municipios donde no se realizó en la fecha prevista.

Además, no es un mero acto preparatorio o de trámite, por cuanto no hace parte de un procedimiento administrativo"... que se encamina a adoptar una decisión o que cumple un requisito posterior a ella...", como define dichos actos el profesor y Consejero de Estado Dr. Libardo Rodríguez en su obra "Derecho Administrativo General y Colombiano" Séptima edición. Temis, pág. 208).- Por el contrario, contiene una decisión de fondo reglamentaria de un proceso electoral, el de Juntas Administradoras Locales y Comunas, de modo que sólo acogiéndose a sus previsiones es dable participar en esos comicios.

Por este aspecto, fuera del concepto esclarecedor de la distinción a que se alude contenido en el inciso final del Art. 50 del C.C.A. conviene observar que el acto dicho no podría ser materia contenciosa electoral, como que las pretensiones de dicha acción no pueden remontarese en su fundamento a actos anteriores a los de inscripción de cédulas para conformar las listas de sufragantes, y a la inscripción de candidaturas. Entonces, de tenerlo como acto de mero trámite quedaría sin control jurisdiccional no obstante sus innegables efectos en el proceso electoral que regula, condición que repugna al estado de derecho.

Entonces, por reunir la demanda los requisitos legales se la admitirá, ordenando tramitar el proceso por la vía ordinaria de nulidad contencioso administrativa (Art. 206 y Sgtes. de. C.C.A.).

II.- De la solicitud de suspensión provisional.-

El actor impetra esa medida precautelar contra el acto acusado, para lo cual aduce que "El Consejo Nacional Electoral so pretexto de reglamentar lo referente a la elección de miembros de las Juntas Administradoras Locales, creó requisitos nuevos para las personas interesadas en ser candidatos a dichas Corporaciones de elección popular, excediendo con ello la potestad reglamentaria de que estaba investido conforme al artículo 121 de la ley 136 de 1994..."

También, porque "... al exigir a unos ciudadanos un tipo de requisitos (aval de partido político) y a otros unos diferentes (caución y firmas) se está infringiendo el derecho a la igualdad protegido en el Art. 13 de la Constitución Política..." (fol. 8).

Es de advertir, empero, que es la misma Carta Fundamental la que defiere a la ley la facultad de "... establecer requisitos para garantizar la seriedad de las inscripciones de candidatos... (Art. 108, inc. 6), y a su vez la ley prescribe que las elecciones de juntas administradoras locales "... se realizarán de conformidad con la reglamentación que expida el Consejo Nacional Electoral siguiendo principios y reglas análogas a los que regulan la elección de concejales...".

Esta precisión legal permite afirmar que el acto acusado no infringe de modo ostensible o manifiesto, como se requiere para la prosperidad de la solicitud de suspensión provisional, la Constitución ni la ley, pues habrá que examinar si los principios y reglas que dan apoyo a los literales b) y c) del Art. 3 de la Resolución No. 38 de 1995 (marzo 29) son o no análogas a las que regulan la elección de concejales, para ver de definir si se produjo violación de norma de superior jerarquía por exceso en la potestad reglamentaria concedida expresamente por la ley al Consejo Nal. Electoral. Por ello no prospera la solicitud que se resuelve.

Por lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta,

RESUELVE:

I.- **Admítese** la demanda de simple nulidad propuesta contra los literales b) y c) del art. 3o. de la Resolución No. 38 de 1995 (29 de marzo), con los cuales el Consejo Nal. Electoral estableció requisitos para la inscripción de candidatos a la elección de Juntas Administradoras Locales y Comunas, a celebrarse el 29 de octubre del año en curso.

II.- Notifíquese este proveído:

1.- Personalmente al Sr. Registrador Nal. del Estado Civil;

2.- Personalmente al Agente del Ministerio Público.

III.- Cumplida la notificación fíjese en lista el proceso por el término de cinco (5) días, lapso durante el cual se podrá contestar la demanda, proponer excepciones y solicitar la práctica de pruebas.

IV.- Deniégase la solicitud de suspensión provisional de los literales b) y c), del Art. 3o. de la Resolución No. 38 de 1995 (marzo 29).

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Este proveído fue estudiado y aprobado por la Sala en sesión del diecinueve (19) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

CON SALVAMENTO DE VOTO

LUIS EDUARDO JARAMILLO M.

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

SALVAMENTO DE VOTO

INSCRIPCIÓN DE CANDIDATURA/ACTO DE TRÁMITE

Lo demandado en mi concepto en el presente juicio no es un acto que "reglamenta aspectos concernientes a la elección de juntas administradoras locales y comunas en los Distritos y Municipios" en los que no se realizó la elección en la fecha prevista, como se afirma en el auto antecedente; es el acto contentivo de requisitos que debe cumplir un acto de trámite como es la inscripción de candidaturas. Si se parte de la base y así lo ha señalado la Sección, que en el proceso electoral el acto definitivo es el declaratorio de la elección correspondiente, mientras que el de inscripción es un acto preparatorio o de trámite, la regulación de esta última participa de la misma naturaleza del último de los mencionados.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta.

Referencia: Expediente No. 1379. Actor: RAÚL GUTIÉRREZ GÓMEZ.

Con el mayor respeto me permito apartarme del criterio mayoritario adoptado en la providencia que antecede por cuanto considero que la demanda debió inadmitirse por las siguientes razones:

En primer término, con toda consideración por la apreciación diferente, lo demandado en mi concepto en el presente juicio no es un acto que "reglamenta aspectos concernientes a la elección de juntas administradoras locales y comunas en los Distritos y Municipios" en los que no se realizó la elección en la fecha prevista, como se afirma en el auto antecedente; es el acto contentivo de requisitos que debe cumplir un acto de trámite como es la inscripción de candidaturas.

Si se parte de la base y así lo ha señalado la Sección, que en el proceso electoral el acto definitivo es el declaratorio de la elección correspondiente, mientras que el de inscripción es un acto preparatorio o de trámite, la regulación de esta última participa de la misma naturaleza del último de los mencionados.

En consecuencia, el acto que regula uno de trámite no es demandable de manera separadsa como tampoco lo es el de inscripción, también preparatorio o de trámite respecto del definitivo declaratorio de la elección correspondiente.

De otra parte, considero que en la acción electoral pueden analizarse los aspectos que se demanden aunque sean anteriores a la elección y la prosperidad de las pretensiones depende de que el vicio alegado influya en la elección, constituya causal de nulidad la misma, se alegue como tal y se demuestre su ocurrencia:

En tales condiciones considero que la demanda no debió ser admitida como lo decidió la Sección.

De los señores Consejeros,

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

CONCEJAL-Inhabilidad/**CELEBRACIÓN DE CONTRATO/CIRCUNSCRIPCIÓN DEL MUNICIPIO**-Elección

Es causa de inhabilidad la intervención en la celebración de contratos con entidades públicas, si ésta intervención tiene lugar dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la inscripción de la candidatura. Es irrelevante, para el efecto, que tal intervención hubiera ocurrido antes, aun cuando los contratos que se celebraren se ejecuten dentro de los seis meses anteriores a la inscripción. Lo que constituye causa de la inhabilidad esa intervención en la celebración de contratos dentro de ese término de los contratos que hubieren sido celebrados. Al decidir asunto semejante –a propósito del literal e) del artículo 5 de la ley 78 de 1986, modificado por el parágrafo segundo de artículo 1 de la ley 49 de 1987– esta Sala, mediante sentencia de 13 de abril de 1987, entre otras, explicó que era preciso establecer separación y distinción entre dos actividades: la celebración de un contrato, esto es, su nacimiento, y su ejecución, desarrollo y cumplimiento, y que para los efectos de la inhabilidad había de tenerse en cuenta la actuación que señalaba su nacimiento, sin consideración a los tractos de su desenvolvimiento, de donde debía acreditarse no sólo la existencia de la relación contractual sino, además, la fecha de su origen, en vista de que el elemento temporal es esencial para configurar el impedimento legal. En síntesis, dijo la Sala: la inhabilidad para ser elegido nace el día de la celebración del contrato con la administración, pero no puede extenderse más allá, por obra y gracia de su ejecución. Además, la inhabilidad está referida a situaciones que tengan lugar en la circunscripción del municipio en la cual se efectúe la respectiva elección.

CONCEJAL-Inhabilidad/**CONTRATO/CAUSAL DE INHABILIDADES**-Inexistencia

No duda la Sala acerca de la existencia de la relación contractual que ligaba al demandado con la Empresa de Servicios Públicos del municipio de Cumaral, ni de que esa relación subsistía al momento de su inscripción. Tampoco se duda de que las prestaciones que daba lugar debían cumplirse en el municipio de Cumaral. Y, en cuanto no esté probada la fecha en que tuvo origen, se trataba de una relación que existía desde varios años antes de la inscripción de la candidatura del demandado, que tuvo lugar, ya se dijo, el 26 de agosto de 1994. De manera que la intervención del demandado en la celebración del contrato no ocurrió dentro de los seis meses anteriores a su inscripción como candidato a concejal, esto es, que no está incurso en la causal de inhabilidad de que trata el numeral 4 del artículo 43 de la ley 136 de 1994, aun cuando la ejecución del contrato hubiera tenido lugar dentro de ese término. La causa de inhabilidad está referida a la intervención en la celebración de contratos, y no puede extenderse para hacerla comprender también su ejecución.

CELEBRACIÓN DE CONTRATO/CAUSAL DE INHABILIDAD-Configuración

Toda intervención en la celebración de contratos genera la causal de inhabilidad que se estudia, aun cuando no se satisfagan a plenitud las formalidades que le son propias para su exigencia y validez o para el sólo efecto de probarlo. Lo contrario sería suponer que sólo cuando se celebran contratos con el lleno de los requisitos legales tiene lugar la causa de inhabilitante, pero que ésta no se da si el contrato se celebra, de hecho, de manera irregular.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D. C., veintisiete (27) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. MARIO ALARIO MÉNDEZ.

Referencia: Expediente 1333. Demandante: HABACUC BONILLA AMAYA. Electoral.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el demandado, señor Noel Enrique Mesa Caicedo, contra la sentencia de 25 de abril de 1995 dictada por el Tribunal Administrativo del Meta, mediante la cual declaró la nulidad de su elección como Concejal del municipio de Cumaral para el período comprendido entre 1995 y 1997 y dispuso en consecuencia la cancelación de la respectiva credencial.

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Habacuc Bonilla Amaya demandó ante el Tribunal Administrativo del Meta se declarara la nulidad del acta de 2 de noviembre de 1994 de la comisión escrutadora que efectuó los escrutinios del municipio de Cumaral, en lo relacionado con la elección de concejal del señor Noel Enrique Mesa Caicedo; que se ordenara la exclusión del cómputo general de los votos contenidos en la nombrada acta respecto de la elección del mismo y la cancelación de la respectiva credencial, y que se llamara a ocupar el cargo a quien correspondiera.

Dice el demandante que el señor Noel Enrique Mesa Caicedo intervino para que la Empresa de Servicios Públicos le concediera, como en efecto le concedió, el arrendamiento de un local en la plaza de mercado del municipio. El contrato de arrendamiento se celebró en beneficio propio, dentro de los seis meses anterior a la inscripción de la candidatura y sigue vigente, dice.

El señor Mesa Caicedo, entonces, concluye el demandante, se encontraba inhabilitado, según lo dispuesto en el artículo 43, numneral 4, de la ley 136 de 1994. Cita el demandante como violados, además, los artículos 223, numeral 5, y 228 del Código Contencioso Administrativo.

El demandado no dio contestación a la demanda ni presentó alegato alguno en el curso de la primera instancia.

II. LA SENTENCIA IMPUGNADA

Es la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo del Meta el 25 de abril de 1995, mediante la cual declaró nula la elección del señor Noel Enrique Mesa Caicedo como Concejal del municipio de Cumaral para el período comprendido entre 1995 y 1997 y dispuso, en consecuencia, la cancelación de la respectiva credencial y ordenó se diera cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 261 constitucional.

El Tribunal encontró probada la causa de inhabilidad de que trata el artículo 43, numeral 4, de la ley 136 de 1994 y el motivo de nulidad establecido en el artículo 228 del Código Contencioso Administrativo.

III. LA APELACIÓN

Contra la sentencia nombrada el demandado, señor Noel Enrique Mesa Caicedo, interpuso el recurso de apelación. Alega el demandado la inexistencia del vínculo contractual, y alega también que la causal de inhabilidad tiene lugar cuando la celebración del contrato ha ocurrido dentro de los seis meses anteriores a la fecha de inscripción, de manera que aun aceptando la existencia del supuesto contrato de arrendamiento, su celebración no habría ocurrido dentro de los seis meses anteriores a la inscripción.

IV. LA OPINIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría Décima Delegada ante el Consejo de Estado rindió concepto en este proceso.

Dice la Procuraduría, en síntesis, que no fue probado que el demandado hubiera celebrado contrato o participado en su celebración dentro de los seis meses anteriores a la inscripción de su candidatura. Solicita, en consecuencia, sea revocada la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Meta.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. El artículo 43, numeral 4 y parágrafo, de la ley 136 de 1994, dice así:

"ARTÍCULO 43. **Inhabilidades.** No podrá ser concejal:

...

4. Quien haya intervenido en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio o de terceros, dentro de los seis (6) meses anteriores a la fecha de la inscripción.

...

Parágrafo. Las inhabilidades previstas en los numerales 4, 6 y 7 se refieren a situaciones que tengan lugar en la circunscripción del municipio en la cual se efectúe la respectiva elección."

Es entonces causa de inhabilidad la intervención en la celebración de contratos con entidades públicas, si esta intervención tiene lugar dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la inscripción de la candidatura. Es irrelevante, para el efecto, que tal intervención hubiera ocurrido antes, aun cuando los contratos que se celebraren se ejecuten dentro de los seis meses anteriores a la inscripción. Lo que constituye causa de la inhabilidad es la intervención en la celebración de contratos dentro de los seis meses anteriores a la inscripción, no la ejecución dentro de ese término de los contratos que hubieren sido celebrados.

Al decidir asunto semejante –a propósito del literal e) del artículo 5o. de la ley 78 de 1986, modificado por el parágrafo segundo del artículo 1o. de la ley 49 de 1987– esta Sala, mediante sentencia de 13 de abril de 1987, entre otras, explicó que era preciso establecer separación y distinción entre dos actividades: la celebración de un contrato, esto es, su nacimiento, y su ejecución, desarrollo y cumplimiento, y que para los efectos de la inhabilidad había de tenerse en cuenta la actuación que señalaba su nacimiento, sin consideración a los tractos de su desenvolvimiento, de donde debía acreditarse no sólo la existencia de la relación contractual sino, además, la fecha de su origen, en vista de que el elemento temporal es esencial para configurar el impedimen-

to legal. En síntesis, dijo la Sala: la inhabilidad para ser elegido nace el día de la celebración del contrato con la administración, pero no puede extenderse más allá, por obra y gracia de su ejecución (Anales, t. CXVI, núms. 499-500, vol. II, ps. 2.178 y 2.179).

Además, como se advierte en el parágrafo transcrito, la inhabilidad está referida a situaciones que tengan lugar en la circunscripción del municipio en la cual se efectúe la respectiva elección.

2. Está probado que el señor Noel Enrique Mesa Caicedo fue inscrito como candidato a concejal del municipio de Cumaral para el período comprendido entre 1995 y 1997, el 26 de agosto de 1994, y que aceptó esa inscripción; así aparece en el acta de solicitud de inscripción y constancia de aceptación de lista de candidatos, suscrita por los inscriptores y el inscrito ante la Registraduría Municipal del Estado Civil (formulario E-6), copia de la cual fue traída al expediente (folio 70).

Y está probado igualmente que fue elegido, como consta en el acta parcial del escrutinio de votos para concejo suscrita por la comisión escrutadora (formulario E-26, hoja 4), copia de la cual obra en el expediente (folio 3).

3. Al proceso se trajeron los siguientes documentos: certificación suscrita por el señor Maximinio López García, Director Ejecutivo de la Empresa de Servicios Públicos, de 15 de noviembre de1994, en que hace constar que el señor Mesa Caicedo "figuró como persona arrendataria de la fama No. 4, antiguos locales de la Plaza de mercado, hasta el día 14 de septiembre de 1994" (folio 1); oficio número 083-94 de 19 de septiembre de 1994, suscrito por el mismo, en el que se incluye el nombrado Mesa Caicedo, entre otros, en "la relación de arrendatarios de famas de la plaza de mercado del municipio de Cumaral" (folio 2); oficio número 14 de 13 de febrero de 1995 suscrito por el señor Eduardo Zamora Díaz, Director Ejecutivo de la Empresa de Servicios Públicos, en el que se dice que desde hacía 15 años, aproximadamente, quienes figuraban como arrendatarios de la plaza de mercado del municipio de Cumaral no suscribían contrato alguno, y que tan sólo se llevaba el control a través de tarjetas internas de la empresa; y dijo también desconocer "la fecha de iniciación, valor cómo y quién le arrendó" al señor Mesa Caicedo (folio 39); copia de la tarjeta interna de la Empresa en la que aparece que el señor Mesa Caicedo hizo pagos por "Arriend.. Otros Conceptos" por la plaza de mercado número 4, "Ahora No. 11", por los meses de enero, abril, julio, agosto y septiembre de 1994 (folio 41) y copia del recibo oficial de caja serie B número 1285485 de 1 de diciembre de 1994 en que consta también el pago de arriendo por la misma plaza número 11, por los meses de agosto y septiembre de 1994 (folio 42).

Rindió testimonio en el proceso el señor Maximinio López García. Dijo el señor López García que desde el 19 de junio de 1992 y hasta el 31 de diciembre de 1994 había desempeñado el cargo de Director de la Empresa de Servicios Públicos del municipio

de Cumaral, y que ya desde entonces el señor Noel Enrique Mesa Caicedo "pagaba arriendo de un local en la plaza de mercado"; que sólo a partir de septiembre de 1994 se suscribieron contratos de arrendamiento, pues "anteriormente a esa fecha se venía cobrando a través de tarjetas ya existentes, cuya de menor tiempo será de 5 ó 7 años. Ya que las demás son matarifes arrendatarios que llevan más de 10 años sacrificando ganado para el expendio de la población" (folios 53 a 57).

Y rindió testimonio también el señor Primo Mosquera Mosquera. Dijo el señor Mosquera Mosquera que había ocupado el cargo de Alcalde del municipio de Cumaral desde el 1 de junio de 1992 hasta el 31 de diciembre de 1994; que el señor Noel Enrique Mesa Caicedo durante el tiempo de su gestión "nunca contrajo con el municipio o con la Alcaldía o con las empresas públicas ningún contrato para expendio de carne", y que ni en los archivos de su despacho ni en los de otras dependencias de la administración municipal encontró antecedentes que registraran al señor Mesa Caicedo "como arrendatario mediante contrato de algún local de la plaza de mercado para expendio de carnes" (folios 63 y 64).

Visto lo anterior, no duda la Sala acerca de la existencia de la relación contractual que ligaba al demandado con la Empresa de Servicios Públicos del municipio de Cumaral, ni de que esa relación subsistía al momento de su inscripción. Tampoco se duda de que las prestaciones a que daba lugar debían cumplirse en el municipio de Cumaral.

Y, aun cuando no está probada la fecha en que tuvo origen, se trataba de una relación que existía desde varios años antes de la inscripción de la candidatura del señor Mesa Caicedo, que tuvo lugar, ya se dijo, el 26 de agosto de 1994. De manera que la intervención del demandado en la celebración del contrato, no ocurrió dentro de los seis meses anteriores a su inscripción como candidato a concejal, esto es, que no está incurso en la causal de inhabilidad de que trata el numeral 4 del artículo 43 de la ley 136 de 1994, aun cuando la ejecución del contrato hubiera tenido lugar dentro de ese término. La causa de inhabilidad está referida a la intervención en la celebración de contratos, y no puede extenderse para hacerla comprender también su ejecución.

4. Por lo expuesto anteriormente, habrán de ser denegadas las peticiones de la demanda. Sin embargo, son del caso algunas precisiones.

Dijo el Tribunal que siendo el arrendamiento un contrato consensual, que como tal se perfecciona por el sólo consentimiento, según el artículo 1974 del Código Civil, no requería de la extensión de documento que lo acreditara. En contra de tal afirmación dijo el demandado que el contrato debía constar por escrito, por virtud de lo dispuesto en los artículos 156 del decreto 222 de 1983 y 39 de la ley 80 de 1993, para concluir que no podían tenerse como pruebas accesorias de su existencia las allegadas al proceso.

Bástale a la Sala señalar que toda intervención en la celebración de contratos genera la causa de inhabilidad que se estudia, aun cuando no se satisfagan a plenitud las formalidades que le son propias para su existencia y validez o para el solo efecto de probarlo. Lo contrario sería suponer que sólo cuando se celebran contratos con el lleno de los requisitos legales tiene lugar la causa inhabilitante, pero que ésta no se da si el contrato se celebra, de hecho, de manera irregular.

VI. DECISIÓN

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

FALLA:

Revócase la sentencia de 25 de abril de 1995 proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, mediante la cual se declaró nula la elección del señor Noel Enrique Mesa Caicedo como Concejal del municipio de Cumaral para el período comprendido entre 1995 y 1997 y se dispuso la cancelación de la respectiva credencial. En su lugar, deniéganse las pretensiones de la demanda.

En firme esta sentencia remítase el expediente al Tribunal de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MARIO ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

NOTA DE RELATORÍA: Menciona la sentencia del 13 de abril de 1987, publicada en Anales Tomo CXVI, números 499-500, Volumen II, páginas 2178 y ss.

ALCALDE-Inhabilidad/**PARENTESCO/NULIDAD ELECTORAL**-Inexistencia

De la transcripción del numeral 9 del artículo 95 de la Ley 136/94, se deduce claramente de quienes se encuentren, entre otros, en los grados de parentesco señalados en la norma no pueden inscribirse por el mismo partido o movimiento político como aspirantes a cargos que deban ser elegidos en un mismo día. Es claro, aspirantes a cargos que deban ser elegidosen un mismo día. Es claro, entonces, que cada uno de los candidatos fue inscrito por un partido o movimiento político diferente por lo que los inscritos que no quedan incursos en la causal de nulidad de la elección que se invoca en la demanda. La inscripción que, se asegura por la parte actora, es más facil para los partidos o movimientos con personería jurídica que para un movimiento cívico sin personería jurídica, es precisamente el hecho que demuestra el origen de la candidatura desde el punto de vista político y el que toma la disposición vigente a la ocurrencia de los hechos para efectos de establecer la inhabilidad que se analiza. En el presente caso no demuestra coincidencia en la inscripción ni del partido o partidos o movimientos políticos.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., ventisiete (27) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF.

Referencia: Expediente No. 1340. Actor: ORLANDO ARCINIÉGAS LAGOS. Electoral Segunda Instancia, Apelación Sentencia.

Procede la sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 2 de mayo de 1995, por la cual el Tribunal Administrativo del Tolima denegó las súplicas de la demanda en la que se solicitó la nulidad del acto declaratorio de la elección como Alcalde del municipio de Natagaima del señor Miguel Ariel González Aragón, para el período 1995-1997.

ANTECEDENTES

Los hechos narrados en el libelo se resumen así:

A.- El 26 de agosto de 1994, fue inscrito ante la Registraduría Municipal del Estado Civil, el señor Miguel Ariel González Aragón como candidato de coalición, formulario E-6AG.

B.- Los inscriptores fueron Morales Pérez Jesús Alberto, Aldana Alfonso Campo Elías y Acosta Cardoso Jaime, según el formulario citado.

C.- El señor Miguel Ariel González Aragón fue declarado elegido como Alcalde del municipio, según consta en acta del 1o. de noviembre de 1994.

D.- El Alcalde elegido está vinculado por parentesco dentro del tercer grado de consanguinidad con el señor Jorge Eduardo Aragón Chamorro quien ocupaba el segundo renglón en la lista del Concejo encabezada por el señor Jaime Acosta Cardoso quien fue inscriptor del señor González Aragón.

E.- El 25 de agosto de 1994 se inscribió la lista encabezada por Jaime Acosta Cardoso a nombre de la AD- M19 para el período 1995-1997.

F.- El señor Jorge Eduardo Aragón Chamorro es hermano de Blanca Cecilia Aragón Chamorro (madre de Miguel Ariel González Aragón) y a su vez, hijos de Jorge Aragón y Silvia Chamorro según consta en registro civil de nacimientos.

G.- La Ley 130 de 1994 estableció el derecho a constituir partidos y movimientos políticos definidos conforme allí aparece y el señor Miguel González Aragón fue candidato de un movimiento político que se anunció siempre como Movimiento Cívico del cual formaban parte, según los anuncios, los partidos liberal, conservador, AD-M19, Indígenas y campesinos con número 53 en el tarjetón.

H.- El señor Jaime Acosta Cardoso además de ser inscriptor del Alcalde, encabezó lista al Concejo –No. 318– y su segundo renglón era el señor Jorge Eduardo Aragón, tío del candidato a la Alcaldía al que siempre apoyaron.

I.- El Art. 179 de la C. N. estableció una inhabilidad para ser Congresistas en el numeral 6o. que fue desarrollado en el Art. 95-7 de la ley 136 de 1994.

J.- El Consejo de Estado en sentencia del 4 de junio de 1993, con ponencia del H. Consejero Dr. Luis Eduardo Jaramillo Mejía consideró que el numeral 8o. del Art. 179 de la C. N. era de aplicación general no solo para los Congresistas.

K.-De lo anterior deduce que los presupuestos exigidos por las normas son:

1.- Existencia de vinculación por matrimonio unión permanente o parentesco en los grados previstos.

2.- Que los así vinculados se inscriban por el mismo partido o movimiento o grupo.

3.- La ley 136 de 1994 estableció que para la elección de cargos o de miembros de corporaciones públicas que deban realizarse en la misma fecha, no podría ser elegido Alcalde quien esté vinculado por parentesco dentro del tercer grado de consanguinidad con personas que se hubieran inscrito para la elección de miembros para el concejo municipal.

De lo anterior deduce que el elegido como Alcalde estaba inhabilitado por estar ligado por parentesco a quien ocupó el segundo renglón en la lista para el Concejo del mismo municipio porque se inscribieron por el mismo partido o movimiento.

Con invocación de los Arts. 84, 223 y 227 del C. C. A., del Art. 29 de la ley 78 de 1986, alega la violación del Art. 95-9 de la ley 136 de 1994.

Al respecto afirma que el señor Miguel Ariel González Aragón concurrió inhabilitado para ser elegido alcalde en las elecciones de 1994 en su calidad de consanguíneo en tercer grado colateral de Jorge Eduardo Aragón Chamorro segundo renglón de la lista para el concejo encabezada por Jaime Acosta Cardoso inscriptor de la candidatura y quien según el Art. 107 de la ley 136 de 1994 tiene la facultad de integrar terna y proponerla al gobernador si existiera falta absoluta del Alcalde.

Mediante auto fechado el 9 de diciembre de 1994, el Tribunal Administrativo del Tolima resolvió admitir la demanda y denegar la solicitud de suspensión del acto acusado.

El señor Félix Eduardo Martínez Ramírez se constituyó en impugnante.

El señor Miguel Ariel González Aragón contestó la demanda solicitando la negativa de las pretensiones; en relación con los hechos manifiesta que los narrados como a, b, c, e, son ciertos, que se pruebe el descrito como d; por su formulación antitécnica ni aprueba ni reprueba el narrado como f y solo se atiene a la prueba; el señalado como g no es hecho sino norma legal y afirma, desde la inscripción quedó demostrado que lo hizo la coalición de los partidos liberal y conservador y no se ha probado que Jaime Acosta Cardoso o Jorge Eduardo Aragón pertenezcan al partido conservador y está probado que los mismos se inscribieron por el AD-M19. En relación con el marcado como h, manifiesta que no es cierto que el señor Jaime Acosta adelantó campaña política en

favor del elegido como Alcalde. El descrito bajo la letra k no ha ocurrido y los demás son citas de normas o apreciación de la parte actora.

Como fundamentos de la defensa manifiesta que aunque estuviera demostrado el parentesco, la inscripción de los aspirantes al Cabildo fue por un partido distinto a la coalición liberal-conservadora que inscribió la candidatura a la alcaldía del señor Miguel Ariel González Aragón.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo del Tolima, por sentencia del 2 de mayo de 1995, denegó las súplicas de lademanda, con base en los siguientes argumentos:

Aunque el parentesco entre los señores Miguel Ariel González Aragón y Jorge Eduardo Aragón Chamorro aparece demostrado, no aparece comprobado que los mismos se hubieran inscrito por el mismo partido o movimiento político.

En relación con el numeral 6o. del Art. 179 de la C.N, solo es aplicable a congresistas

EL RECURSO DE APELACIÓN

Con transcripción de apartes del concepto del 28 de julio de 1994 de la Sala de Consulta y Servicio Civil, consejero Ponente Dr. Roberto Suárez Franco, de la Resolución del 2 de febrero de 1993 del Consejo Nacional Electoral y de la Corte Constitucional, manifiesta que los señores Miguel González Aragón y Jorge Eduardo Aragón hicieron parte del mismo movimiento político denominado Movimiento Cívico con No. 53 en el tarjetón para Alcalde.

Que quien inscribió al candidato lo hiciera en forma personal y no a nombre de un movimiento subjetiviza hasta el punto de desconocer que las normas anteriores a la ley 136 de 1994, le daban a los inscriptores especiales facultades para elaborar ternas para reemplazar las faltas absolutas de los burgomaestres.

La norma buscó la protección contra el nepotismo y aunque los partidos de los inscriptores estén codificados con un número distinto lo cierto es que ante los electores se presentaron como un solo movimiento.

Era más fácil inscribir al candidato con el nombre de un partido que tratar de conseguir las condiciones mínimas para inscribirlo por un movimiento cívico, pero de ninguna manera puede pensarse que o el partido liberal o el partido conservador renunciaran a sus ideas como sucedería si se acepta que el candidato era inscrito por las dos colectividades.

El señor Jaime Acosta Cardoso fue inscriptor de la candidatura del señor Miguel Ángel González Aragón y se inscribió primero y la sola mención de los códigos no puede considerarse suficiente prueba en un medio en el cual las diferencias ideológicas

no permitirían intervenir en la inscripción a quien tiene unas ideas francamente diferentes a las de los partidos que aparecen en el formulario de inscripción.

La norma invocada como violada no establece en qué momento debe darse la conformación del movimiento político; debe considerarse que el movimiento se forma para la elección y no para la inscripción y cualquier tipo de adhesión dada antes de la primera debe tenerse como coalición que busca influir en la decisión política.

Al proceso se allegaron volantes y afiches que demostraban que el candidato lo era del movimiento cívico integrado por el partido liberal, el conservador el movimiento AD-M19 indígenas y campesinos.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso solicita que se confirme la sentencia apelada que denegó las pretensiones de la demanda, con los siguientes motivos:

Del análisis de las pruebas allegadas se deduce que solo aparece demostrado el parentesco entre quien resultó elegido como Alcalde y quien se postuló como candidato al Concejo pues no aparece demostrado que ambos hubieran sido inscritos por el mismo partido o movimiento político como lo exige el supuesto normativo invocado. En efecto, manifiesta, mientras que conforme al documento de inscripción de la candidatura del señor Miguel Ariel González Aragón fue inscrita el 26 de agosto de 1994 por el partido liberal conservador con código No. 49 el señor Aragón Chamorro se inscribió como segundo renglón de la lista al concejo encabezada por Jaime Acosta por el partido AD M-19 el 25 de agosto de 1994, Código de partido No. 10.

Las declaraciones por su parte no hacen plena prueba en contra de los documentos mencionados.

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

La Sala es competente para conocer del presente recurso de apelación conforme a lo previsto en el Art. 29 de la ley 78 de 1986.

EL FONDO DEL NEGOCIO

La disposición que se estima violada es del siguiente tenor:

"Artículo 95. No podrá ser elegido ni designado alcalde quien:

.....

9) Esté vinculado por matrimonio, unión permanente o parentesco dentro del tercer grado de consanguinidad, segundo , de afinidad o primero civil con

personas que se hubieren inscrito por el mismo partido o movimiento para la elección de miembros al concejo municipal respectivo."

De la transcripción anterior se deduce claramente que quienes se encuentren, entre otros, en los grados de parentesco señalados en la norma no pueden inscribirse por el mismo partido o movimiento político como aspirantes a cargos que deban ser elegidos en un mismo día.

En el presente caso se observa, conforme a los documentos allegados que los señores Miguel Ariel González y Jorge Eduardo Aragón Chamorro son parientes entre sí en tercer grado de consanguinidad pues conforme a los certificados que aparecen a folios 5 a 7 y que deben tenerse como plena prueba a términos de lo previsto por los Arts. 52 y 105 del Decreto 1260 de 1970, son tío y sobrino.

No aparece probado, en cambio, que ambos candidatos hubieran sido inscritos por el mismo partido o movimiento político.

En efecto, en el acta de inscripción con número de radicación 604, que aparece a folio 3 se observa que el señor Miguel Ariel González Aragón fue inscrito el 26 de agosto de 1994 por el partido liberal conservador, aclarando que se trata de coalición, código de partido 49, con presentación de aval.

A folio 4 aparece el acta de inscripción radicada con el número 203, del señor Jaime Acosta Cardoso como cabeza de lista para el concejo municipal de Natagaima a nombre del AD M-19, como partido o movimiento político con personería jurídica, con Código No. 10, con presentación de aval. Como segundo renglón aparece Jorge Eduardo Aragón Chamorro.

Es claro, entonces, que cada uno de los candidatos fue inscrito por un partido o movimiento diferente por lo que los inscritos no quedan incursos en la causal de nulidad de la elección que se invoca en la demanda.

Las anotaciones que hace la parte recurrente no son de recibo porque la norma no las toma en cuenta para efectos de configurar la causal, que se fundamenta en la inscripción y no en otros aspectos como podrían ser los señalados por la parte actora.

La inscripción que, se asegura por la parte actora, es más fácil para los partidos o movimientos con personería jurídica que para un movimiento cívico sin personería jurídica, es precisamente el hecho que demuestra el origen de la candidatura desde el punto de vista político y el que toma la disposición vigente a la ocurrencia de los hechos para efectos establecer la inhabilidad que se analiza. En el presente caso no se demuestra coincidencia en la inscripción ni del partido o partidos o movimientos políticos.

Por último debe precisarse que la sentencia de esta Sección del 4 de junio de 1993, que se menciona en la demanda no es aplicable al caso por cuanto analiza una situación distinta a la que aquí se estudia.

En este orden de ideas se concluye que la providencia apelada debe ser confirmada.

En mérito de lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, oído el concepto de la Procuradora en lo Contencioso Administrativo y de acuerdo con él, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

Confírmase la sentencia de 2 de mayo de 1995 dictada por el Tribunal Administrativo del Tolima objeto de la presente apelación.

Confírmase la providencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

En firme esta providencia devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de fecha veintisiete (27) de julio de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente de Sala

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

DEMANDA-Requisitos/DEMANDA ELECTORAL/CONCEPTO DE VIOLACIÓN/FALLO INHIBITORIO

El artículo 137 del C.C.A., como norma general, consagra lo presupuestos que debe contener toda demandada ante la Jurisdicción Administrativa. En su numeral 4 se refiere a los fundamentos de derecho de las pretensiones y señala que cuando se trata de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación. La exigencia del último postulado de la preceptiva se cumple en la medida en que se indique la norma o normas que el actor considere infringidas por el acto administrativo acusado y exponga las razones por las que se estime sufren su quebranto. Por el contrario, no se ajusta al ordenamiento legal, la cita de textos o códigos sin determinación normativa. Es lo que ha ocurrido en el *sub-lite* donde se invoca como fundamento de la solicitud los artículos 99 y 103 de la Constitución sin explicar el sentido de la infracción, siendo este indispensable para determinar en que aspecto entiende el actor se vulneran estos preceptos, habida cuenta de que contienen principos rectores en nada asimilables con los hechos de la demanda, pues el primero establece que para desempeñar cargos públicos que lleven anexa autoridad o jurisdicción, se debe tener la calidad de ciudadano en ejercicio y el segundo señala los mecánismos de participación del pueblo en ejercicio de la soberanía. Invoca "El Código Electoral y las normas de lo Contencioso Administrativo", cita genérica que hace imposible llegar a una confrontación concreta para lograr la finalidad del proceso electoral, cual es la de establecer si se da o no la violación y poder así decidir en el fondo el asunto planteado.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., julio veintisiete (27) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1323. Actor: GUILLERMO EDMUNDO MARTÍNEZ BRAVO. Electoral - Segunda Instancia.

Decide la Sala, el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del 19 de abril de 1995 (fl. 80 s.s.), mediante la cual el Tribunal Administrativo de Nariño, denegó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

LA ACCIÓN Y SUS FUNDAMENTOS

En escrito presentado ante el mencionado Tribunal, el actor de la referencia actuando en nombre propio, demandó el acto de elección de la señora Carolina Enriqueta Yela Guerrero, como alcaldesa del municipio de Chachagüí (Nariño) y de los concejales de dicho municipio para el período 1995 - 1997, contenido en el formulario E-26AG visible a folio 25.

Según los hechos, mediante la resolución número 292 de septiembre 26 de 1994 el Consejo Nacional Electoral excluyó del censo electoral las cédulas inscritas en algunos municipios de Nariño, entre éstos Chachagüí, donde quedaron inhabilitadas 831 cédulas. Sin embargo, con relación a este municipio en los formatos E-10 y E-11 aparecieron cédulas de las excluidas, con las que se ejerció el derecho al voto.

Se aduce que la Comisión Escrutadora Municipal confrontó la lista de cédulas no hábiles para votar con el listado de sufragantes estableciéndose que en el total de las mesas de la cabecera municipal se permitió votar a ciudadanos cuya cédula estaba excluida y a pesar de que no se verificaran las mesas del sector rural, de manera más notoria se presentó el fenómeno en el corregimiento de Casabuey y Portachuelo. Se agrega que de la confrontación solo aparecieron 536 cédulas y no 831 como debía ser, ignorándose qué pasó con el excedente de cédulas inhábiles.

En el texto de la demanda no se indican las normas violadas y consecuentemente no existe concepto de violación.

Como fundamentos de derecho cita los artículos 99 y 103 de la C.N., el Código Electoral y las normas de lo Contencioso Administrativo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Por conducto de apoderado la alcaldesa Carolina Enriqueta Yela Guerrero y Carlos Emilio Guerrero Guerrero, Jesús Eduardo Erazo, Jorge Silvio Lasso, Carlos Augusto Lopéz y Gerardo Alirio Muñoz Jurado, concejales cuya elección se cuestiona, se

opusieron a la demanda por no encontrarse conforme a las normas sustantivas y procesales del C.C.A., solicitando se denieguen las peticiones.

Plantearon la excepción de "Ineptitud de la demanda" por falta de los requisitos contenidos en el artículo 134 del C.C.A., numeral 4 que se refiere a las normas violadas y al concepto de violación y las de "Indebida Acumulación de Pretensiones"; "Indebido pedimento"; e "Inepta demanda por falta de individualización del acto acusado" y la "Innominada" consistente en todo hecho que resulte probado en el proceso que extinga, impida y modifique las pretensiones.

También por intermedio de apoderado se vinculó al proceso la Registraduría Nacional del Estado Civil (fl. 41 y s.s.).

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Nariño al resolver en el fondo las súplicas de la demanda y desestimarlas, hizo previamente los siguientes planteamientos:

> "El demandante invoca como normas violadas los artículos 99 y 103 de la Constitución Nacional; de manera (sic) el Código Electoral y las normas del Código Contencioso Administrativo, síntesis esta que resta claridad a sus pretensiones y argumentos, por cuanto dificulta interpretar en forma concreta la causal de nulidad invocada, no obstante, como se dijo antes, por tratarse del ejercicio de una acción pública se admitió la demanda a fin de garantizar los derechos que pudieron aparecer vulnerados en las elecciones a que se refiere la demanda..."

Seguidamente el *a-quo* al analizar los hechos sustentatorios de la pretensión, partiendo de la resolución 292 de septiembre 26 de 1994, llega a la conclusión de que no todas las cédulas inscritas dentro del término indicado en el artículo 1o. de dicho acto fueron inhabilitadas. Da validez a la votación y aduce que "los 831 inscritos inicialmente se redujeron a 536 por efecto de que quedaron habilitados los nacidos en el municipio de Chachagüí, de allí la diferencia que aparece en cuanto a ciudadanos inscritos..."

En cuanto a la ubicación de la mesa de votación en Portachuelo localidad de Merlo, señaló que esa circunstancia se ajustó a lo dispuesto por el artículo 9 de la ley 84 de 1993 y el art. 9 de la ley 136 de 1994.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Décima Delegada ante la Corporación solicita de la Sala su inhibición para fallar de fondo, al considerar que si bien está de acuerdo con la apreciación del *a-quo* respecto a que por ser la electoral, una acción pública, este cáracter debe primar por sobre el excesivo formalismo de las normas procesales, "ello no implica que siempre habrá de tramitarse todo proceso y decidirse toda acción, por

pública que ella sea, aún en el evento de que en el escrito de demanda no se indique en forma precisa el fundamento normativo ni el concepto de violación". Se refiere la Agencia Fiscal a la omisión en la demanda del requisito previsto en el artículo 137 numeral 4 del C.C.A., al prescribir: "cuando se trata de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de violación".

Aduce que de acuerdo al tenor literal de los fundamentos de derecho, para nada se refiere el actor en su escrito de demanda a la manifestación del sentido y alcance de la infracción, o sea el concepto de violación.

> "Indicar como normas violadas disposiciones genéricas del ordenamiento constitucional que no se refieren con la acción incoada, como ocurre en el caso que se estudia; citar en forma general todas las disposiciones del Código Electoral, y las normas del Código Contencioso Administrativo, sin precisar en cual de ellas se funda la violación; no precisar la causal de nulidad invocada, no indicar en ningún caso el concepto de violación de las normas, es estar en contravía de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 137 *ibídem*".

CONSIDERACIONES

Asiste razón a la distinguida colaboradora del Ministerio Público, al concluir su concepto solicitando fallo inhibitorio en este proceso.

Aunque ella toma como base de su análisis la excepción de "Inepta Demanda ", la Sala siguiendo la orientación jurisprudencial, examinará el punto como una simple irregularidad procesal ya que en las acciones electorales no caben las excepciones previas.

El artículo 137 del C.C.A., como norma general, consagra los presupuestos que debe contener toda demanda ante la Jurisdicción Administrativa. En su numeral 4 se refiere a los fundamentos de derecho de las pretensiones y señala que cuando se trata de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación.

La exigencia del último postulado de la preceptiva se cumple en la medida en que se indique la norma o normas que el actor considere infringidas por el acto administrativo acusado y exponga las razones por las que estime, sufren su quebranto. Por el contrario, no se ajusta al ordenamiento legal, la cita de textos o códigos sin determinación normativa alguna; el control de legalidad de los actos administrativos busca restablecer el orden jurídico que se afirma alterado, objetivo que solo se logra mediante la confrontación del acto que se acusa como transgresor, con la norma o normas supuestamente transgredidas y para lograr esa finalidad, dichas normas deben formar parte del contexto del acto introductorio, pues si se omite su inclusión en él la

perspectiva de una decisión de fondo pierde fuerza ante la inminencia de un fallo inhibitorio.

Es lo que ha ocurrido en el *sub-lite* donde se invoca como fundamento de la solicitud los artículos 99 y 103 de la Constitución sin explicar el sentido de la infracción, siendo éste indispensable para determinar en qué aspecto entiende el actor se vulneran estos preceptos, habida cuenta de que contienen principios rectores en nada asimilables con los hechos de la demanda, pues el primero establece que para desempeñar cargos públicos que llevan anexa autoridad o jurisdicción, se debe tener la calidad de ciudadano en ejercicio y el segundo señala los mecanismos de participación del pueblo en ejercicio de la soberanía.

Invoca igualmente "El Código Electoral y las normas de lo Contencioso Administrativo", cita genérica que hace imposible llegar a una confrontación concreta para lograr la finalidad del proceso electoral, cual es la de establecer si se da o no la violación y poder asi decidir en el fondo el asunto planteado. En el presente caso, ni siquiera de los hechos se infieren las normas violadas.

Es bien traída la cita que hace la Procuradora Delegada de que la exigencia de las disposiciones violadas y del concepto de la violación, fuera de ser legal, ha sido objeto de delimitación por el Consejo de Estado, organismo que en forma reiterada ha sostenido que en el proceso contencioso administrativo no se da un control general de legalidad y que el juzgador no tendrá que analizar sino los motivos de violación alegados por el actor y las normas que este mismo estime como vulneradas".

También comparte la Sala el siguiente planteamiento de la distinguida funcionaria, debatiendo el argumento sobre el que basó el *a-quo* la viabilidad de la demanda y su decisión de fondo: " A juicio de esta Delegada, lo público de la acción no es para predicar en todos los eventos en que se recurra a esta vía, la admisión de la demanda sin consideración a los requisitos que ha establecido la ley como mínimos. De nada resulta invocar el carácter público de la acción si esta se convierte en inane; si el fallo deviene en inhibitorio por falta de uno de los presupuestos procesales como acontece en el caso *sub-lite,* en el que la demanda no se ha presentado en forma, tal como lo plantea en la excepción, la apoderada judicial".

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, de acuerdo con la Procuradora Delegada, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA:

Revócase la sentencia apelada mediante la cual el Tribunal Administrativo de Nariño denegó las súplicas de la demanda; en su lugar declárase inhibida la Corporación para fallar en el fondo este proceso.

En firme este proveído, vuelva el expediente al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

MARIO ALARIO MÉNDEZ

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

ACTAS DE ESCRUTINIO/NULIDAD-Causales/**RAMA EJECUTIVA**-Funcionario/**SANCIÓN DISCIPLINARIA/INHABILIDAD PARA EL DESEMPEÑO DE FUNCIONES PÚBLICAS**

El art. 223-5 del C.C.A., que establece causales de nulidad "de las actas de escrutinio de los jurados de votación y de tada corporación electoral", solo puede ser analizado si parece invocado y sustentado en la demanda en orden a dilucidar una situación concreta, lo que no sucede en el presente caso. No son de recibo las apreciaciones de la parte recurrente porque si alguien, vinculado a la Rama Ejecutiva del poder, es sancionado conforme el art. 17 de la ley 13 de 1984 con la inhabilidad, ésta es, como lo señala la disposición, para el desempeño de funciones públicas, no sólo para desempeñar cargos en la rama ejecutiva. Lo anterior aún sin atender a que la Asamblea hace parte de dicha rama.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF.

Referencia: Expediente No. 1331. Actor: MARCO MARÍN VÉLEZ. Electoral Segunda Instancia - Apelación Sentencia.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el señor Edilberto de Jesús Vásquez Gallón, por intermedio de apoderado, contra la sentencia del 21 de abril de 1995, por la cual el Tribunal Administrativo del Risaralda decretó la nulidad de su elección como Diputado del Departamento para el período constitucional 1995-1997.

ANTECEDENTES

Los hechos narrados en el libelo se resumen así:

1.- El 24 de agosto de 1994, el señor Edilberto de Jesús Vásquez Gallón se inscribió como candidato a la Asamblea del Departamento del Risaralda.

2.- En los escrutinios del 6 de noviembre de 1994 se le declaró elegido como Diputado.

3.- En la fecha de inscripción y de elección el señor Vásquez estaba inhabilitado porque por Resolución No. 138 del 15 de mayo de 1994, la Procuraduría Primera Delegada para la Vigilancia Administrativa lo sancionó con destitución en su condición de Alcalde Municipal de Santuario (Risaralda), al modificar la Resolución No. 028 del 22 de octubre de 1993 dictada por la Procuraduría Departamental de Risaralda.

El Gobernador del departamento por Resolución No. 567 del 11 de mayo de 1994, en acatamiento a lo prescrito por los Arts. 30 del Decreto 3404 de 1983 y 7o. de la ley 49 de 1987, lo inhabilitó para ejercer funciones públicas.

Como normas violadas señala el Art. 3o, inciso final del Decreto 3404 de 1983, el Art. 50 inciso 3o, del Decreto 482 de 1985, los Arts. 123, inciso 1o., y 299 inciso 1o. de la C. N.

Explica que si los Diputados como servidores públicos desempeñan funciones públicas, el elegido no podía hacerlo porque estaba inhabilitado por la sanción disciplinaria de destitución.

Admitida la demanda el actor la adicionó en cuanto incluyó como infringido el Art. 17 de la ley 13 de 1984 y sustentó el cargo en el hecho de que quien fue destituido estaba inhabilitado para ejercer funciones públicas y, para el caso de autos, el Diputado debe desempeñar funciones administrativas por lo que el elegido, por haber sido destituido y sancionado con la inhabilidad mencionada no puede acceder a la investidura.

En el escrito inicial, se pidió la suspensión provisional del acto acusado, que fue denegada por el Tribunal por auto del 9 de diciembre de 1994 en el que se admitió la demanda, pero la decretó por auto del 13 de enero de 1995 cuando la volvió a estudiar por haber sido presentada una nueva solicitud junto con la adición del libelo.

Apelado este último proveído, esta Corporación lo revocó por auto del 9 de marzo de 1995, por cuanto la segunda solicitud resultaba extemporánea dado que se presentó con posterioridad a la admisión de la demanda.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo del Risaralda, por sentencia del 21 de abril de 1995, decretó la nulidad de la elección como Diputado del señor Vásquez, con base en los siguientes argumentos:

El Art. 17 de la Ley 13 de 1984 establece una inhabilidad de carácter general para el desempeño de funciones públicas por parte de quien haya sido sancionado con destitución, aspecto que considera demostrado conforme a las pruebas allegadas.

Al existir la inhabilidad, la misma se constituye en causal de nulidad de la elección a términos de lo previsto por el Art. 223-5 del C. C. A.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El señor Vásquez Gallón, por intermedio de apoderado, apeló la anterior decisión con los siguientes argumentos:

La sola mención del Art. 17 de la ley 13 de 1984 no es suficiente para sustentar una nulidad que, por su naturaleza, es restrictiva.

La disposición invocada fue consagrada en forma expresa para los funcionarios de la rama ejecutiva y la diputación no forma parte de la misma por lo que tratar de aplicar el texto en el caso de autos no deja de ser una analogía que no es de recibo.

La norma constitucional defirió a la ley la regulación de inhabilidades e incompatibilidades pero no dijo que las vigentes eran aplicables, en consecuencia subsiste el vacío que no se puede suplir con interpretaciones caprichosas improcedentes por la restricción interpretativa.

El artículo citado no es aplicable a los Diputados y menos, dado su fin, extenderse a todos los que se vinculan a la administración.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso solicita que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se denieguen las pretensiones de la demanda, por los siguientes motivos:

De la interpretación armónica de los Art. 123 y 299 de la C. N. se deduce que la expresión servidores públicos comprende a todas las personas vinculadas al Estado, existiendo diversas clases.

Los diputados son servidores públicos pero no tienen la condición de funcionarios públicos, existiendo en su concepto otro motivo para tal consideración y es el pago de honorarios por asistencia a sesiones.

Si la inhabilidad es para desempeñar cargos públicos y el diputado no es funcionario público, conforme a la C. N., no pueden prosperar las peticiones de la demanda.

En relación con el Art. 223-5 del C. C. A. por ser una norma que no aparece invocada por la parte actora no puede ser objeto de estudio por el fallador, para efectos de determinar que se configuraba la nulidad allí prevista.

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

La Sala es competente para conocer del presente recurso de apelación conforme a lo previsto en el Art. 132, num. 4o. del Código Contencioso Administrativo, en concordancia con el Arts. 129, *ibídem.*

CUESTIÓN PROCESAL

En primer término, la Sala debe precisar que la mención y estudio que hace el Tribunal del Art. 223-5 del C. C. A., no es acertada porque envuelve en el presente caso, confusión entre la disposición que señala la procedencia de la acción de nulidad de carácter electoral, asunto claramente procesal, con una norma que regula un aspecto de fondo.

En efecto, el art. 223-5 del C. C. A. que analiza el Tribunal, cuyo contenido es de naturaleza sustantiva, como que establece causales de nulidad "de las actas de escrutinio de los jurados de votación y de toda corporación electoral", solo puede ser analizado si aparece invocado y sustentado en la demanda en orden a dilucidar una situación concreta, lo que no sucede en el presente caso, por lo que el *a-quo* no debió estudiarlo, como lo señala la distinguida Procuradora colaboradora.

Para la Sala el aspecto procesal consistente en la posibilidad de ocurrir a la jurisdicción está claramente señalada para el presente caso, en el Art. 228 del C. C. A. por lo que es procedente su análisis.

EL FONDO DEL NEGOCIO

En anterior oportunidad la Sala estudió un caso en el cual quien resultó elegido Diputado había sido destituido anteriormente por Resolución del Gobernador a solicitud de la Procuraduría e inhabilitado para desempeñar cargos públicos a tenor de lo previsto por la misma norma que se estima violada en la presente demanda.

Dijo en esa oportunidad la Sala:

> "Lo primero que debe precisarse es que, como ya lo ha dicho la Sala en anteriores oportunidades, las inhabilidades previstas con anterioridad a la vigencia de la C. N. promulgada en 1991 están vigentes mientras no pugnen con las disposiciones de la nueva Carta o no sean derogadas por ley posterior.
>
> En el presente caso la norma invocada es el Art. 17 de la ley13 de 1984 del siguiente tenor:
>
> > ""Inhabilidades para desempeñar cargos públicos. La sanción de destitución acarrea la inhabilidad para el desempeño de funciones públicas de

uno a cinco años, la que será decretada en la misma providencia que determine la separación del cargo" (la subraya es de la Sala).

"De la anterior transcripción se deduce claramente que la inhabilidad está establecida en la ley al igual que los límites máximo y mínimo de la misma y que solo defiere a la autoridad la determinación del término de la misma.

"Es claro también que la nueva C. N. dentro de la calificación de servidores públicos incluye, entre otros a los Diputados a las asambleas, quienes sin lugar a dudas ejercen funciones públicas".[1]

En el presente caso se observa que mediante Resolución 0567 del 11 de mayo de 1994, el señor Gobernador de Risaralda destituyó al señor Jesús Vásquez Gallón, del cargo de Alcalde del municipio de Santuario por hechos ocurridos cuando desempeñó tales funciones y, como consecuencia, le señaló inhabilidad para desempeñar cargos públicos por el término de un año (fl. 21).

La anterior providencia fue notificada el 13 de mayo de 1994 al interesado (fl. 21 vto).

A folio 1 aparece el formulario E-6 "Acta de solicitud de inscripción y constancia de aceptación de lista de candidatos", radicada el 25 de agosto de 1994 en la cual aparece Vásquez Gallón Edilberto de Jesús como cabeza de lista.

A folio 5 aparece el formulario E-26 de 6 de noviembre de 1994 en el cual se declara la elección como Diputado del señor Vásquez Edilberto de J. por el período de 1995 a 1997.

De lo visto se deduce que en el momento de inscribir su candidatura y en el de la declaratoria de su elección, el señor Edilberto de Jesús Vásquez Gallón estaba inhabilitado para desempeñarse como Diputado a tenor de lo dispuesto por la norma y a las consideraciones iniciales.

No son de recibo las apreciaciones de la parte recurrente porque si alguien, vinculado a la rama ejecutiva del poder, es sancionado conforme al Art. 17 de la ley 13 de 1984 con la inhabilidad, ésta es, como lo señala la disposición, para el desempeño de funciones públicas, no solo para desempeñar cargos en la rama ejecutiva. Lo anterior aun sin atender a que la asamblea hace parte de dicha rama.

En estas condiciones es procedente ratificar lo afirmado en la jurisprudencia citada y confirmar la providencia del Tribunal.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, oído el concepto fiscal y en desacuerdo con él, administrando justicia en nombre de la República de Colombia,

---

1 Consejo de Estado, Sección Quinta, sentencia de fecha 2 de abril de 1993, expediente No. 0928. Actor: José Sigifredo Checa Checa y Otro. Consejera ponente: Dra. Miren de la Lombana de Magyaroff.

FALLA:

Confírmase la providencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

En firme esta providencia devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de fecha cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente de Sala

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

REGISTRO ELECTORAL/APOCRIFICIDAD/FALSEDAD/NULIDAD PROCESAL-Causal/**ERROR ARITMÉTICO/CONSEJO NACIONAL ELECTORAL-**Funciones/**SISTEMA DE CUOCIENTE ELECTORAL**

En relación con la causal segunda de nulidad, cabe anotar que esta corporación se ha referido en múltiples ocasiones a los conceptos de apocrificidad y falsedad, a efecto de precisar cuando un registro electoral, o los elementos que hayan servido para su formación, son falsos o apócrifos. Según da cuenta la resolución prealudida, considerando que el error aritmético constituye causal de reclamación (art. 192 C.E.) y a fin de determinar su existencia, los Delegados del Consejo Nacional Electoral procedieron a recontar los votos depositados en las mesas señaladas, habiendo establecido que los jurados de votación omitieron incluir, en los correspondientes formularios E-14, las cantiadades de 46 y 19 votos, depositados por la lista No. 107 que encabezaba el reclamante; en ambos casos, la corporación electoral aludida dispuso la corrección pertinente, señalan un total de 262 sufragios en la mesa No. 5 y 193 en la mesa No. 1. Reiteradamente ha dicho esta Sala que la causal de nulidad referida se estructura, cuando en la elección de dos o más personas se aplica un procedimiento diferente al del cuociente electoral, determinado en la C.N., (art. 263) y en las leyes de la República, en el cual, el cuociente "será el número que resulte de dividir el total de los votos válidos por el de puestos de proveer. La adjudicación de puestos a cada lista se harán en el número de veces que el cuociente quepa en el respectivo número de votos. Si quedaren puestos por proveer se adjudicará a los mayores residuos, en orden descendente".

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1293. Actor: YESID HERNANDO CAMACHO JIMÉNEZ. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA.

Resuelve la Sala el recurso de apelación interpuesto, por el apoderado del actor, contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima.

ANTECEDENTES

1.-) LA DEMANDA Y SUS FUNDAMENTOS: (fls. 15-18)

Por conducto de apoderado y en ejercicio de la acción pública electoral –oportunamente incoada– el ciudadano Yesid Hernando Camacho Jiménez, demandó del Tribunal Administrativo del Tolima, la nulidad parcial del acta de escrutinio del Consejo Nacional Electoral, fechada el 7 de noviembre de 1994, por medio de la cual declaró elegidos y ordenó la entrega de credenciales de diputados por la circunscripción electoral del Tolima, para el período constitucional 1995-1997; solicitó además la nulidad de las actas de escrutinio de los jurados de votación de la mesa No. 1, Inspección Departamental de San Pedro -Armero- Guayabal, No. 5, zona urbana Armero-Guayabal y de la resolución No. 005 expedida por el Consejo Nacional Electoral, el 7 de noviembre de 1994, por medio de la cual resolvió hacer corrección aritmética al escrutinio realizado en las mesas mencionadas.

Como consecuencia de las anteriores peticiones, solicitó la práctica de nuevo escrutinio y la declaratoria de elección y expedición de credenciales de diputados a la Asamblea del Tolima, en reemplazo de las que llegaran a ser anuladas y canceladas.

A juicio del demandante, el acto acusado transgrede los artículos 223-2-3-4 del C.C.A. y 163 del C.E.

Según el escrito introductorio, la actas de escrutinio, los registros electorales, los pliegos y el acto acusado, se encuentran viciados, por haber sido transgredido el sistema electoral determinado en la Constitución Política y en las leyes de la República, sostiene el demandante que el acta de escrutinio del jurado de votación, de la premencionada mesa No. 1, registra un total de 174 votos correspondientes a los "que allí aparecen para cada uno de los candidatos"; la misma acta de la igualmente citada mesa No. 5, presenta una enmendadura y diferentes grafías.

A juicio del actor, los delegados del Consejo Nacional Electoral no podían ordenar recuento de los votos depositados –para Asamblea Departamental– en las mesas Nos. 1 y 5, pues no es función de esa Corporación resolver reclamaciones presentadas de primera vez, dado que estas deben ser atendidas, o por los jurados de votación o,

en el escrutinio municipal y en este caso ni los candidatos ni los testigos electorales formularon reclamación sobre errores aritméticos.

El recuento de votos se realizó el día 7 de noviembre de 1994, en presencia de los Delegados del Consejo Nacional Electoral, de los Delegados de la Registraduría Nacional y demás personas mencionadas en el acta, pero sin la del candidato ni la de los testigos en el recuento.

2.) LA SENTENCIA APELADA (fls. 33-45)

El fallador de primera instancia denegó las pretensiones de la demanda, fundamentando su decisión en las razones que la Sala resume en los siguientes términos:

Inicialmente, se refirió al carácter rogado de esta jurisdicción, mismo que limita la decisión a los presupuestos de hecho y de derecho enunciados, siempre y cuando estén suficientemente demostrados, ya que la carga de la prueba incumbe al actor (art. 177 C.P.C.).

De la prueba documental legalmente admitida infirió que, con fundamento en el artículo 192-11-12 del C-E., el señor Luis Alberto Ureña Fajardo presentó, ante los Delegados del Consejo Nacional Electoral, escrito de reclamación solicitando recuento de sufragios, a fin de obtener corrección aritmética de las mesas No. 5 del área urbana de Armero - Guayabal y No. 1 de la Inspección de Policía de San Pedro, aduciendo que en la primera se dejaron de contabilizar 46 votos depositados por la lista número 107 de la Asamblea, que permitirían establecer un total de 262 sufragios; y que en la segunda se omitió la relación de 19 votos, depositados por la misma lista.

Atendiendo tal reclamación, los Delegados del Consejo Nacional Electoral resolvieron realizar la respectiva corrección aritmética y previo recuento de votos en las mesas mencionadas decidieron, mediante resolución No. 006 de noviembre 7 de 1994, que el total de sufragios para la Asamblea en la mesa No. 5 era de 262, ordenando que el correspondiente formulario E-14 se incluyera 46 sufragios a favor de la lista No. 107 encabezada por el señor Jorge Sánchez Correa. El artículo 2o. de la misma resolución verificó la corrección del escrutinio realizado en la mesa No. 1 y para el efecto determinó que el total de votos era de 193, ordenando en el respectivo formulario E-14 la cantidad de 19 votos a favor de la lista de Jorge Sánchez Correa.

Sostuvo que, por disposición del artículo 193 del C.E., las reclamaciones escritas pueden presentarse, por primera vez, durante los escrutinios que practican las comisiones escrutadoras distritales, municipales o auxiliares, o, durante los escrutinios generales que realizan los Delegados del Consejo Nacional Electoral, lo cual significa que es opcional su presentación ante la Comisión Escrutadora Municipal o ante los Delegados del Consejo Nacional Electoral.

Sobre la concurrencia de las causales de nulidad previstas en el artículo 223-2-3-4 del C.C.A., que afectan las actas de escrutinio de los jurados de votación, hizo las siguientes acotaciones:

El empleo de cualquiera de las circunstancias descritas en el numeral 2 debe demostrarse con certidumbre, toda vez que la falsedad y la apocrificidad carecen de connotación con el simple enunciado; para tal evento son inadmisibles las hipótesis, puesto que los actos de las entidades electorales están amparados por el principio de veracidad. Igualmente exige prueba suficiente, la causal descrita en el numeral 3, es decir, las alteraciones sustanciales en lo escrito después de que las actas fueron firmadas por los miembros de la Corporación que las expidió, dado que no todo borrón, tachadura o enmendadura, constituye causal de nulidad, pues solo las alteraciones de carácter doloso tienen consecuencias jurídicas y bien claro está en este caso que, la corrección aritmética se apoyó en el hecho de que no se registraron votos legalmente emitidos, lo cual se pudo verificar al efectuar el recuento.

No se estableció violación del cuociente electoral, pues la demanda no explica las razones que determinaron ese vicio, ya que simplemente anunció que el recuento de votos se realizó a puerta cerrada y que antes de expedir la resolución acusada, el actor "lo aventajaba en los escrutinios generales por 6 votos".

3.-) EL CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA (fls. 91-102).

La representante del Ministerio Público solicita se confirme la sentencia apelada, aduciendo, en relación con la causal de nulidad prevista en el artículo 223-2 del C.C.A., que el actor se limitó a indicarla sin allegar prueba que demostrara artificio engañoso o mutación de la verdad, con intención dolosa, luego, la corrección efectuada por los Delegados del Consejo Nacional Electoral no reviste tales características, por el contrario, al realizar la corrección de las actas de escrutinio de los jurados de votación, ajustaron los resultados a la realidad, reconociendo la existencia de unos votos depositados en favor de la lista No. 107, –Asamblea Departamental del Tolima– cuyo cómputo fue omitido por los jurados de votación.

En relación con la segunda causal de nulidad alegada por el demandante (art. 223-3 del C.C.A.), consideró que la alteración a la que alude el actor es el resultado de la corrección de recuento de votos presentada a los Delegados del Consejo Nacional Electoral, quienes tenían plena competencia para efectuarlo y para realizar las correcciones que juzgarán pertinentes o derivaran de aquel (art. 192, inciso primero, C.E).Indicó además que la competencia plena, emenada de la Ley, permitía a la Corporación electoral aludida decidir sobre cuestiones de hecho o de derecho y que la reclamación podía presentarse, por primera vez, ante dichos funcionarios (art. 193 C.E.).

De las normas referidas no puede inferirse que el reclamo, fundamentado en una de las causales indicadas en el artículo 192 del C.E., deba presentarse, en la primera

instancia, ante los jurados de votación, pues la Ley permite su formulación ante los Delegados del Consejo Nacional Electoral, durante el trámite de los escrutinios generales que estos realizan.

La representante del Ministerio Público consideró que en el sub-judice no se estructuró la causal de nulidad prevista en el artículo 223-4 del C.C.A., pues, la declaratoria de elección de diputados del Tolima no se efectuó con desconocimiento del sistema de cuociente electoral colombiano. "... Así se desprende de las pruebas obrantes en autos".

CONSIDERACIONES

1.-) El recurso de apelación fue intentado en la oportunidad que para efecto señala el artículo 250 del C.C.A. (fls. 46 vto, y 47) y esta Sala es competente para conocer de él, por mandato del artículo 132-4 del C.C.A., en concordancia con el 129-2 y 231 *ibídem.*

2.-) El actor considera que el acto impugnado transgrede los numerales 2, 3 y 4 del artículo 223 del C.C.A., cuyo texto expresa:

> (...)
>
> Las actas de escrutinio de los jurados de votación y de toda Corporación electoral son nulas en los siguientes casos:
>
> (...)
>
> 2. Cuando aparezca que el registro es falso o apócrifo, o falsos o apócrifos los elementos que hayan servido para su formación.
>
> 3. Cuando aparezca que las actas han sufrido alteraciones sustanciales en lo escrito, después de firmadas por los miembros de la Corporación que las expiden.
>
> 4. Cuando los votos emitidos en la respectiva elección se computen con violación del sistema del cuociente electoral adoptado en la Constitución Política y Leyes de la República.
>
> (...)

2.1.-) En relación con la causal segunda de nulidad, cabe anotar que esta Corporación se ha referido en múltiples ocasiones a los conceptos de apocrificidad y falsedad, a efecto de precisar cuando un registro electoral, o los elementos que hayan servido para su formación, son falsos o apócrifos. Lo dicho antes puede apreciarse en los siguientes apartes:

(...)

Apócrifo, es sinónimo de supuesto, de fingido o de simulado, es el documento que se hace aparecer como auténtico sin serlo. El Consejo de Estado ha definido la apocrifidad en los siguientes términos:

La apocrifidad, invención fabulosa, adulteración o falsedad, como sinónimas que son, implica que se deforme, simule u oculte lo real, es decir, lo verdadero, para desfigurarlo mediante la adición o sustracción de factores cualitativos, para desvanecerlo mediante el artificio o el engaño o para montar como cierto lo que no existe, mediante la farsa o la fricción. Y es precisamente el empleo de cualquiera de estos sistemas para engañar la pureza del sufragio o tergiversar la verdad electoral lo que el artículo 196, ordinal 2o., sanciona con la declaratoria de nulidad.

No se trata, pues, de la simple falta de algunos requisitos formales en el registro electoral o en sus antecedentes, sino la falsedad misma de ellos, para desfigurar la verdad electoral, y ocultarla, simular un resultado inexistente o defraudar el real.

Falso, que procede de falsedad, es la alteración o mutación de la verdad hecha con dolo en perjuicio de otro. La falsedad, que es un delito y que puede ser material o ideológica, presenta diversas modalidades, tales como la formación de un objeto o documento falso (sello, moneda, etc), la imitación de un objeto o documento existente, o la alteración de uno auténtico.

La falsedad, delito contra la administración pública, es, en términos generales, la alteración intencional de la verdad, pues sin el elemento dolo (intención) no hay falsedad, ya que no existe falsedad culposa. Los elementos que integran la falsedad son: a) mutación de la verdad, en sus formas de imitación, alteración, ocultación o supresión; b) intención criminal, o sea el dolo específico del delito; c) perjuicio moral o material, real o posible o potencial contra terceras personas y simplemente contra la fe pública.

Lo falso es delito, mientras que lo apócrifo no es punible. En la falsedad hay esencialmente la intención de engañar, mientras que en lo apócrifo no la hay. Lo apócrifo es lo totalmente inexistente, fabulado, supuesto, lo que no es verdad, pero en donde tampoco hay la intención de hacerlo aparecer como verídico, siendo que no lo es. En ese factor subjetivo, intencional, estriba la gran diferencia, que se comprende mejor en el caso de las firmas de funcionarios. Una firma es falsa cuando sin ser de la persona a quien se le atribuya, y por lo tanto, sin ser auténtica, sin embargo la atención de hacerla aparecer como de dicha persona, y para ello es indispensable valerse de la imitación, imitar la firma real de la persona, para hacer creer que es firma auténtica de ella. En cambio, un firma es apócrifa simplemente cuando no fue estampada por la persona a quien

se le atribuye, sin que se haya hecho ningún esfuerzo por hacerla aparecer como auténtica. Por eso las firmas o documentos apócrifos son ostensibles, a primera vista se descubre que no fueron elaborados por personas a quienes se les atribuye, y para descubrirlos no es necesario acudir a la prueba pericial grafológica, que siempre se hace necesaria en los casos de los documentos o firmas auténticos. La imitación en lo escrito, pues, distingue lo falso de lo apócrifo.

Sin embargo, esta causal de nulidad que estamos comentando se configura en cualquier caso, cuando el registro resulta falso o cuando el registro es apócrifo y cuando los elementos que han servido para su formación tienen los mismos vicios.

Para que prospere esta nulidad, la falsedad o apocrifidad deben necesariamente afectar el resultado electoral, que es lo que protege la Ley. Esta causal segunda hay que entenderla racionalmente interpretada en el sentido de que el resultado o el registro electoral es nulo, cuando es falso o apócrifo, intelectual o materialmente, en sí mismo considerado, o resulta falso o apócrifo ideológica o materialmente, por derivar tales vicios o los documentos que han servido para su formación. Empero, creemos que no habiendo falsedad ni apocrifidad en el registro o resultado electoral, no se da esta nulidad, a pesar de que se compruebe que uno o varios de los documentos que sirvieron para la formación. Empero, creemos que no habiendo falsedad ni apocrifidad en el registro o resultado electoral, no se da esta nulidad, a pesar de que se comprueba que uno o varios de los documentos sirvieron para la formación de aquel registro o resultado electoral con falsos o apócrifos totalmente inocuos para el resultado electoral, que no acarrean nulidad.[1]

(...)

La noción o falsedad o apocrifidad de que habla la Ley –lo ha dicho y reiterado el Consejo de Estado– se relaciona con la mutación física o material de los pliegos, con la alteración intelectual de su contenido y con la inexistencia de los documentos que puedan atribuir a la formación de los registros, cuando tales documentos constituyan una garantía eficaz o irremplazable de la pureza del sufragio.[2]

Y en fallo de fecha 4 de mayo de 1971 expresó lo que a continuación se transcribe, tomándolo de la sentencia del 7 de noviembre de 1984[3] que lo prohijó: La apocrifidad, invención fabulosa, adulteración o falsedad, como sinónimos que son, implica que se deforme, simule u oculte lo real, es decir, lo

1 Tratado de Derecho Electoral Colombiano. José Ignacio Vives Echeverría. Págs. 348 y 349.

2 Sentencia de mayo 6 de 1959.

3 Anales. Tomo CVII. Nos. 483 y 484, pág. 945.

> verdadero, sea para desfigurarlo mediante la adición o sustracción de factores cuantitativos o cualitativos, para desvanecerlos mediante el artificio o engaño para mostrar como cierto lo que no existe, mediante la farsa o la fricción.
>
> Es entonces indispensable que para que prospere la impugnación de esta naturaleza contra el resultado electoral, que se muestre plenamente, y no a base de inferencias o hipótesis, la existencia concreta y operante de uno de aquellos sistemas de maquinación fraudulenta ya mencionados. De lo contrario, la presunción de legalidad y veracidad que ampara los actos de las operaciones electorales bastará para mantener incólume el resultado de la acusación. (subrayas y negrillas de la Sala).[4]

En el evento sub-análisis no se estructura la causal de nulidad prevista en el artículo 223-2 del C.C.A., puesto que el actor no determinó y menos áun demostró la existencia de los elementos necesarios que hacen de los registros electorales documentos falsos o apócrifos.

En efecto, no obra en el expediente instrumento demostrativo que indique utilización de mecanismo alguno, tendiente a alterar la verdad electoral, ni aparece evidencia que permita establecer la alteración de tal verdad, mediante el ejercicio de una conducta dolosa; en estas condiciones resulta forzoso concluir que, los documentos señalados por el actor no podrían estar afectados de apocrificidad ni de falsedad, manteniendo, en consecuencia, la presunción de legalidad que los ampara.

2.2.-) Tal como aconteció en el caso procedente, en éste, el actor omitió aportar elementos probatorios idóneos que demostraran configuración de la causal tercera de nulidad, prevista en el artículo 223 del C.C.A., es decir, que los documentos electorales mencionados en el libelo, sufrieron "alteraciones sustanciales" después de firmados por las autoridades que los produjeron.

En efecto, si las copias del acta de escrutinio del jurado de votación correspondientes a las mesas Nos. 1 y 5, Inspección de San Pedro y zona urbana de la Localidad de Armero - Guayabal (fls. 10-11), registran algunos borrones y enmendaduras, resulta imposible sostener, con convicción plena, que éstos se realizaron después de que los jurados la firmaran y que su objeto era cambiar o alterar lo esencial de su contenido; ahora bien, cualquier duda que pueda surgir al respecto, está suficientemente aclarada en la Resolución No. 005 de noviembre 7 de 1994 (fls. 3-4), mediante la cual los Delegados del Consejo Nacional Electoral efectuaron corrección aritmética en las citadas mesas.

En cuanto tiene que ver con la ilegalidad del acto administrativo mencionado, cuya nulidad impetra el libelista, la Sala se permite hacer las siguientes precisiones:

---

4 Extractos de Jurisprudencia. Abril, mayo y junio 1990. Tomo VIII, págs. 548 a 553. Sentencia 0539 de mayo 17 de 1990. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Consejero Ponente: Dr. Jorge Penen Deltieure. Exp. E-0345. Actor: Roberto Arrázola Juliao.

Fue expedido por los Delegados del Consejo Nacional Electoral, para decidir la reclamación que, ante esa Corporación, presentó, en calidad de candidato a la Duma Departamental del Tolima, el señor Jorge Sánchez Correa, "a fin de obtener la corrección aritmética" que no recuento de sufragios de los votos depositados en las mesas No. 5, situada en la Cabecera Municipal de Armero - Guayabal No. 1, ubicada en la Inspección de Policía de San Pedro (fls. 13-14).

Según da cuenta la resolución prealudida, considerando que el error aritmético constituye causal de reclamación (art. 192 C.E.) y a fin de determinar su existencia, los Delegados del Consejo Nacional Electoral procedieron a recontar los votos depositados en las mesas señaladas, habiendo establecido que los jurados de votación omitieron incluir, en los correspondientes formularios E-14, las cantidades de 46 y 19 votos, depositados por la lista No. 107 que encabezaba el reclamante; en ambos casos, la corporación electoral aludida dispuso la corrección pertinente, señalando un total de 262 sufragios en la mesa No. 5 y 193 en la mesa No. 1.

La actuación referida, realizada por los Delegados del Consejo Nacional Electoral, encuentra respaldo en el artículo 192 del C.E., que en lo pertinente expresa:

> (...)
>
> El Consejo Electoral o sus Delagados tienen plena y completa competencia para apreciar cuestiones de hecho o de derecho y ante reclamaciones escritas que les presenten durante los escrutinios respectivos los candidatos inscritos, y sus apoderados o los testigos electorales legalmente constituidos y apreciando como pruebas para resolver únicamente los documentos electorales, podrán por medio de resolución motivada decidir las reclamaciones que se les formulen con base en las siguientes causales:
>
> (...)
>
> 11. Cuando aparezca de manifiesto que en las actas de escrutinio se incurrió en error aritmético al sumar los votos consignados en ella.
>
> (...)
>
> Si las Corporaciones escrutadas encontraren fundadas las reclamaciones con base en las causales 11 y 12 de este artículo, en el mismo acto decretarán también su corrección correspondiente, (subraya y resalta la Sala).

Finalmente cabe aclarar que, el recuento de votos realizado por los Delegados del Consejo Nacional Electoral no obedeció a petición alguna, presentada por primera vez, sino que se utilizó como medio para detectar un error aritmético, para lo cual, según el artículo 192 del C.E., tenían "plena y completa" competencia.

En consonancia con lo expuesto, concluye la Sala que el cargo no prospera.

2.3.-) El tercer motivo de nulidad señalado por el actor, está consagrado en el numeral 4 del artículo 223 del C.C.A., y dice relación con la violación del sistema de cuociente electoral adoptado en la Constitución Política y en las leyes de la República.

Reiteradamente ha dicho esta Sala que la causal de nulidad referida se estructura, cuando en la elección de dos o más personas se aplica un procedimiento diferente al del cuociente electoral, determinado en la C.N. (art. 263) y en las leyes de la República, en el cual, el cuociente "será el número que resulte de dividir el total de los votos válidos por el de puestos por proveer. La adjudicación de puestos a cada lista se hará en el número de veces que el cuociente quepa en el respectivo número de votos válidos. Si quedaren puestos por proveer se adjudicarán a los mayores residuos, en orden descendente".

En relación con este cargo, se observa que el demandante no expuso concepto de violación ni éste puede deducirse de los hechos relacionados en el libelo, pero dentro de los documentos aportados como prueba, el que obra a folio 12 permite inferir que lejos de transgredir se dio cumplimiento al citado precepto.

Estas breves razones son suficientes para concluir que el cargo no está llamado a prosperar.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley, oído el concepto del Procurador Delegado y de acuerdo con él,

FALLA:

Confírmase la sentencia dictada, el 13 de marzo de 1995, por el Tribunal Administrativo del Tolima, mediante la cual resolvió denegar las pretensiones de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, CÚMPLASE, en firme este proveído vuelva el expediente a su lugar de origen.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión del día tres (3) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

MARIO ALARIO MÉNDEZ

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES-Naturaleza Jurídica/**ENTIDADES DESCENTRALIZADAS DEL ORDEN NACIONAL**-Regulación/**ENTIDADES DESCENTRALIZADAS DEL ORDEN NACIONAL**-Nombramientos/ **ACCIÓN DE NULIDAD/COMPETENCIA/CONSEJO DE ESTADO/ÚNICA INSTANCIA/CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL**-Consejo Directivo

Las corporaciones autónomas regionales, y entre éstas la Corporación Autónoma Regional del Tolima, por disposición del art. 234 de la ley 99 de 1993, que definió su naturaleza jurídica, son entes corporativos de carácter público, creados por ley, integrados por las entidades territoriales que por sus características constituyen geográficamente, biogeográfica o hidrogeográfica, dotados de autonomía administrativa y financiera, patrimonio propio y personalidad jurídica, encargados por ley de administrar, dentro del área de su jurisdicción, el medio ambiente y los recursos naturales renovables y propender a su desarrollo sostenible. Y en el art. 2o. del decreto 1768 de 1994, reglamentario de la ley, fue establecido en lo que fuera compatible con las disposiciones de la ley reglamentada, del decreto reglamentario y las que las sustituyan o reglamenten, a las corporaciones autónomas regionales, por ser de creación legal, se aplicarán las normas previstas para las entidades descentralizadas del orden nacional. Al Consejo de Estado corresponde conocer en única instancia de los procesos de nulidad que se susciten con motivo de las elecciones o nombramientos hechos por entidades descentralizadas en orden nacional, según lo dispuesto en el art. 128, numeral 4 del Código Contencioso Administrativo.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL/ACCIÓN DE NULIDAD/MANIFIESTA INFRACCIÓN/SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Sustentación

Según lo establecido en el art. 152 del Código Contencioso Administrativo, para que proceda la suspensión provisional se requiere que la medida se solicite y sustente de modo expreso, bien en la demanda o por escrito separado presentado antes de que aquella sea admitida, y además, si la acción es de nulidad, que haya manifiesta infracción de una de las disposiciones invocadas como fundamento de la suspensión, que se advierta por confrontación directa o mediante documentos públicos aducidos a la solicitud. Esta Sala ha explicado muchas veces que el requisito de sustentar de modo expreso la solicitud de suspensión provisional se satisface con la remisión que se haga en la solicitud al capítulo de la demanda concerniente a las normas violadas y el concepto de la violación, criterio que esta ocasión se reitera. Siendo, pues, que el demandante para el efecto se remitió a "la sustentación que se hizo en el capítulo de los hechos y de los fundamentos de derecho", debe entenderse cumplido el requisito legal.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D. C., nueve (9) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. MARIO ALARIO MÉNDEZ.

Referencia: Expediente 1360. Demandante: RUBÉN DARÍO GÓMEZ GALLO. Electoral.

Procedente del Tribunal Administrativo del Tolima llegó al Consejo de Estado el proceso iniciado a virtud de demanda presentada por el ciudadano Rubén Darío Gómez Gallo, que pretende se declare que es nula la designación del señor Ever Antonio Navarro Ortiz como Director General de la Corporación Autónoma Regional del Tolima (CORTOLIMA), efectuada por el Consejo Directivo de esa entidad el 21 de diciembre de 1994 para el período comprendido entre 1995 y 1997, que consta en el acta de esa fecha.

El Tribunal, por auto de 11 de mayo de 1995, declaró la nulidad de todo lo actuado, por estimar que el asunto no era de su competencia sino del Consejo de Estado, según lo dispuesto en el artículo 128, numeral 4, del Código Contencioso Administrativo.

Debe ahora la Sala decidir acerca de la admisión de la demanda y la suspensión provisional que se solicita del acto de elección.

I.

Las corporaciones autónomas regionales, y entre éstas la Corporación Autónoma Regional del Tolima, por disposición del artículo 23 de la ley 99 de 1993, que definió su naturaleza jurídica, son entes corporativos de carácter público, creados por ley, integrados por las entidades territoriales que por sus características constituyen geográficamente un mismo ecosistema o conforman una unidad geopolítica, biogeo-

gráfica o hidrogeográfica, dotados de autonomía administrativa y financiera, patrimonio propio y personalidad jurídica, encargados por ley de administrar, dentro del área de su jurisdicción, el medio ambiente y los recursos naturales renovables y propender a su desarrollo sostenible.

Y en el artículo 2o. del decreto 1.768 de 1994, reglamentario de la ley, fue establecido que en lo que fuera compatible con las disposiciones de la ley reglamentada, del decreto reglamentario y las que las sustituyan o reglamenten, a las corporaciones autónomas regionales, por ser de creación legal, se aplicarán las normas previstas para las entidades descentralizadas del orden nacional.

Al Consejo de Estado corresponde conocer en única instancia de los procesos de nulidad que se susciten con motivo de las elecciones o nombramientos hechos por entidades descentralizadas en orden nacional, según lo dispuesto en el artículo 128, numeral 4, del Código Contencioso Administrativo.

Siendo así, resulta claro que es competente el Consejo de Estado para conocer del proceso de nulidad referido, mediante el cual, ya se dijo, se pretende se declare que es nula la elección del señor Ever Antonio Navarro Ortiz como Director General de la Corporación Autónoma Regional del Tolima.

Entonces, por reunir los requisitos legales, la demanda habrá de ser admitida.

II.

Estudia ahora la Sala la solicitud de suspensión provisional.

Según lo establecido en el artículo 152 del Código Contencioso Administrativo, para que proceda la suspensión provisional se requiere que la medida se solicite y sustente de modo expreso, bien en la demanda o por escrito separado presentado antes de que aquélla sea admitida, y además, si la acción es de nulidad, que haya manifiesta infracción de una de las disposiciones invocadas como fundamento de la suspensión, que se advierta por confrontación directa o mediante documentos públicos aducidos con la solicitud.

El demandante sustentó su solicitud así:

> "Conforme los arts. 152 y ss. del Código Contencioso Administrativo, solicito la suspensión provisional del acto de elección del Dr. EVER ANTONIO NAVARRO como directivo de Cortolima, POR LA FLAGRANTE VIOLACIÓN DE DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES VIOLADAS, conforma la sustentación que se hizo en el capítulo de los hechos y de los fundamentos de derecho. La prueba la constituye la copia auténtica del expediente de la tutela interpuesta por la Fundación Ecológica Convivir."

Esta Sala ha explicado muchas veces que el requisito de sustentar de modo expreso la solicitud de suspensión provisional se satisface con la remisión que se haga

en la solicitud al capítulo de la demanda concerniente a las normas violadas y al concepto de la violación, criterio que en esta ocasión se reitera. Siendo, pues, que el demandante para el efecto se remitió a "la sustentación que se hizo en el capítulo de los hechos y de los fundamentos de derecho", debe entenderse cumplido el requisito legal.

Los fundamentos de hecho y de derecho que trae la demanda, pueden expresarse, en síntesis así:

El Consejo Directivo de la Corporación ha de estar integrado, entre otros miembros, por dos representantes de las entidades sin ánimo de lucro que tengan domicilio en el área de jurisdicción de la Corporación y cuyo objeto principal sea la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, elegidos por ellas mismas, según el artículo 26 de la ley 99 de 1994. Y, por disposición del artículo 28 de la misma ley, corresponde al Consejo Directivo designar al Director General de la Corporación.

La elección de los nombrados representantes tuvo lugar el 28 de noviembre de 1994, en reunión en que el Director de la Corporación, señor Ever Antonio Navarro Ortiz, que deseaba ser reelegido, atribuyéndose funciones que no le correspondían asumió de hecho la dirección de la reunión e impidió su desarrollo libre y autónomo, negando el derecho a voz y el ejercicio del voto a la mayoría de las organizaciones ambientales que atendieron la convocación; en esa reunión fueron elegidos los señores Hermes Jiménez Ramírez y Amparo Guzmán de Rocha.

Tales irregularidades implicaron violación de derechos fundamentales de la Fundación Ecológica Convivir, que hubo de interponer acción de tutela contra la Corporación y contra el Ministerio del Medio Ambiente ante la Sala Laboral del Tribunal Superior de Ibagué, decidida en su favor mediante sentencia de 19 de diciembre de 1994, por medio de la cual se dispuso ordenar se hiciera una nueva convocación para la elección de tales representantes.

Siendo así, concluye el demandante, el 21 de diciembre de 1994, cuando fue elegido el señor Navarro Ortiz como Director de la Corporación, el Consejo Directivo, que hizo la elección, no estaba conformado, por lo cual está viciada esa elección.

Para resolver la solicitud de suspensión provisional, se considera:

El Consejo Directivo es el órgano de administración de la Corporación, y está conformado, entre otros miembros, por dos representantes de las entidades sin ánimo de lucro que tengan su domicilio en el área de jurisdicción de la Corporación y cuyo objeto principal sea la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, elegidos por ellas mismas, según lo dispuesto en el artículo 26, literal g, de la ley 99 de 1993. Tiene el Consejo Directivo entre sus funciones la de designar el Director General, representante legal de la Corporación y primera autoridad

ejecutiva, para períodos de tres años contados a partir del 1 de enero de 1995, y puede ser reelegido.

Dice el demandante que la designación de esos representantes fue irregular, y que lo fue en consecuencia la elección del Director General de la Corporación porque, siendo así, el Consejo que la hizo no estaba completamente conformado.

La prueba de la irregularidad que censura el demandante sería el expediente respectivo y la sentencia de 19 de diciembre de 1994 proferida por el Tribunal Superior de Ibagué, Sala Laboral, al decidir la solicitud de tutela presentada por Convivir Fundación Ecológica, que en copia auténtica fue aportada por el demandante "como prueba de apoyo a la solicitud de suspensión provisional (sic)" (folios 29 a 325, primer cuaderno). El Tribunal estimó que fue irregular la designación de los nombrados representantes y dispuso, para tutelar el derecho de la solicitante, se convocara otra vez para hacer nueva elección.

Pero no resulta descubierto, patenta, claro, que esa pretendida irregularidad en la integración del Consejo Directivo tenga como consecuencia la nulidad de sus actos. Por el contrario, es la opinión más generalizada que son válidos los actos cumplidos por personas que ejercen cargos o destinos públicos, aun cuando carezcan de título alguno o ese título sea irregular, como hubo de explicarlo el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, en sentencia del 26 de septiembre de 1991 (Anales, t. CXXIV, primera parte, ps. 681 a 684).

En todo caso, la complejidad del asunto excluye la existencia de la infracción manifiesta que se alega y hace impróspera la petición de suspensión provisional.

III.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta,

RESUELVE:

1. Se admite la demanda; en consecuencia, se dispone:

a. Notifíquese esta providencia por edicto que se fijará durante cinco (5) días.

b. Notifíquese personalmente al Ministerio Público.

c. Notifíquese personalmente al señor Ever Antonio Navarro Ortiz, y si ello no fuere posible dentro de los dos (2) días siguientes a la expedición de este auto, notifíquesele por edicto que se fijará por tres (3) días, en el cual se señalará el nombre del demandante y la naturaleza del proceso, y copia del mismo se remitirá por correo certificado a la dirección indicada en la demanda y a la que aparezca en el directorio telefónico del lugar, de lo cual se dejará constancia en el expediente, con la advertencia de que si no se presenta se le designará curador *ad-litem* que lo represente en el proceso.

d. Fíjese en lista por tres (3) días una vez cumplido el término de la notificación, con la prevención de que en ese término se podrá contestar la demanda y solicitar pruebas.

2. Deniégase la suspensión provisional.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MARIO ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA
Salvó voto

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

DISTRITO CAPITAL-Régimen aplicable/**ALCALDE MAYOR**-Régimen/**PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA/ALCALDE MAYOR**-Inhabilidades

En el caso del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá el art. 41 transitorio de la C.N. estableció que si el Congreso no expedía dentro del término allí previsto, una ley referente a los arts. 322, 323 y 324 de la C.N., el Gobierno, por una sola vez, expediría las disposiciones correspondientes. Con base en tales facultades, el Gobierno Nacional expidió el decreto 1421 de 1993 "por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Especial de Santa Fe de Bogotá". El decreto en estudio en su art. 2o. prevé que el Distrito Capital, como entidad territorial se somete al régimen político, administrativo y fiscal establecido expresamente por la Constitución, el estatuto en mención y las leyes especiales que se dicten para su organización y funcionamiento. Sólo en ausencia de las normas anteriores, señala, se somete a las disposiciones constitucionales y legales vigentes para los municipios. En el título III bajo el nombre Alcaldía Mayor, art. 37 establece que al Alcalde Mayor se le aplicará el régimen de inhabilidades e incompatibilidades establecido por la Constitución y las leyes para el Presidente de la República. Por su parte la ley 136 de 1994, establece las inhabilidades para aspirar a una alcaldía municipal, sin que sea aplicable al Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, conforme lo prevé en el art. 194 ya citado. En tales condiciones es claro que la norma vigente para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá en cuanto al aspecto de las inhabilidades para aspirar a la Alcaldía Mayor es el decreto 1421 de 1992 y que la ley 136 de 1994 sólo se aplica en aquello que no pugne con el primero, es decir, que no resulta aplicable en el asunto controvertido.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF.

Referencia: Expediente No. 1349. Actor: REYNALDO MARTÍNEZ VILLAMIZAR. ELECTORAL SEGUNDA INSTANCIA, APELACIÓN SENTENCIA.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia del 11 de mayo de 1995, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Primera– denegó las súplicas de la demanda mediante la cual se solicitó la nulidad de la elección como alcalde mayor del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá del señor Antanas Mockus Sivickas, para el período constitucional 1995-1997.

ANTECEDENTES

El demandante de la referencia en ejercicio de la acción de nulidad de carácter electoral contra el acto mediante el cual se declaró la elección del señor Antanas Mockus como Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá, bajo el acápite denominado Declaraciones y Condenas solicita:

1o. La nulidad del acto administrativo que expidió la Organización Electoral que declaró la elección del Doctor Antanas Mockus Sivickas como Alcalde Mayor de la ciudad de Santa Fe de Bogotá, contenida en el Acta de Declaración de elección del 8 de marzo de 1994 (sic).

2o. Como consecuencia, se declare la nulidad de la elección y,

3o. La anulación de la correspondiente credencial.

Los hechos narrados en el libelo se resumen así:

1.- El 30 de octubre de 1994 fue elegido el Dr. Antanas Mockus Sivickas como Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá, cuya candidatura fue inscrita el 26 de agosto de 1994.

2.- Los Delegados del Consejo Nacional Electoral declararon la elección y expidieron la correspondiente credencial.

3.- El Art. 95 de la ley 136 de 1994 excluye de la posibilidad de ser elegidos como alcaldes a quienes se desempeñen como trabajadores oficiales dentro de los tres meses anteriores a la elección.

Invoca como violados el Art. 95-4 de la ley 136 de 1994, el ordinal e) del Art. 5o. de la ley 78 de 1986, y el Art. 29 de esta última que establece la posibilidad de solicitar la anulación de una elección por violación del régimen de inhabilidades.

En el concepto de violación expone los argumentos que se sintetizan así:

a) Quien dentro de los tres meses anteriores a la elección, se desempeñe como trabajador oficial está inhabilitado para ser alcalde.

b) Según confesión extrajudicial del señor Antanas Mockus, al tiempo de su elección se desempeñaba en el cargo de catedrático.

c) El Art. 123 de la C. P. señala quiénes son servidores públicos.

Según la certificación del ICFES La Universidad Nacional de Colombia es una institución de educación superior, con carácter de universidad de origen estatal u oficial, creada por ley 66 del 22 de septiembre de 1867.

La ley 30 de 1992 organiza el servicio público de educación superior y establece en el Art. 57 que las universidades son entes autónomos vinculados al Ministerio de Educación Nacional y que los profesores de dedicación exclusiva, tiempo completo o medio tiempo, son empleados públicos pero no de libre nombramiento y remoción.

d) La separación por medio de licencia no habilita a los inelegibles. Invoca al respecto la tesis expuesta por el Dr. José Ignacio Vives Echeverría en su Tratado de Derecho Electoral Colombiano.

e) Como antecedentes jurisprudenciales de la tesis anterior, invoca la sentencia de esta Corporación del 17 de agosto de 1984, exp. 6601, actor: Carlos Arturo Andrade Fajardo, Consejero Ponente Dr. Joaquín Vanín Tello.

Mediante auto fechado el 1o. de diciembre de 1994, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca resolvió admitir la demanda y denegar la suspensión provisional del acto acusado.

El señor Francisco Hoyos Lesmes se presenta en juicio para oponerse a las pretensiones de la demanda con los siguientes razonamientos:

– Conforme al Art. 322 de la C. N., Santa Fe de Bogotá es un distrito capital sometido a régimen especial.

– El decreto 1421 de 1993 por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ley en sentido material, es el vigente para analizar el caso, no la ley 136 de 1994.

– El decreto 1421 de 1993 en el Art. 37 señala que las inhabilidades para ser alcalde de Santa Fe de Bogotá son las mismas establecidas para ser Presidente de la República.

– Las inhabilidades en cuestión están en el Art. 197 de la C. N. y por remisión a las previstas en los numerales 1, 4 y 7 del Art. 179 de la C. N.

– El cargo que se dice desempeñaba el candidato no está señalado como inhabilitante para ser Presidente de la República.

Como razón adicional invoca el Art. 194 de la ley 136 de 1994 que establece que dicha ley se aplica a los distritos en cuanto no pugne con leyes especiales (fl. 16).

El señor Antanas Mockus Sivickas por intermedio de apoderado se hizo parte en el juicio para oponerse a las súplicas de la demanda.

Respecto a los hechos, reconoce como ciertos el primero y el segundo; en cuanto al tercero precisa que aunque estaba vinculado con la Universidad Nacional no desempeñaba labores por encontrarse en situación administrativa de licencia no remunerada.

De la vinculación, continúa, no se desprende la inhabilidad porque el régimen aplicable es el del Art. 197 de la C. N. y no el del Art. 95 de la ley 136 de 1994.

En el Art. 37 del decreto 1421 de 1993 no se estableció la inhabilidad que se le imputa.

Solicita se deniegue la primera pretensión porque no estaba incurso en la inhabilidad; la segunda porque no hay vicio de nulidad en su elección y, como consecuencia, se deniegue la tercera consistente en la solicitud de anulación de la credencial.

En relación con las normas violadas, manifiesta no entender por qué se invoca el Art. 29 de la ley 78 de 1986, contentivo de distribución de competencias y no se mencionan normas constitucionales.

En cuanto al concepto de violación manifiesta que el Art. 5o. literal e) de la ley 78 de 1986 está derogado por el ordinal 4o. del Art. 95 de la ley 136 de 1994, y por el Art. 37 del decreto 1421 de 1993, decreto constitucional autónomo, en cuanto a las inhabilidades para ser elegido Alcalde del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

El Art. 95 de la ley 136 de 1994 no le es aplicable al caso.

Bajo un acápite que denomina excepciones discurre sobre la ausencia de inhabilidad ampliando los argumentos esbozados en los apartes anteriores y precisa que el cargo de rector de la Universidad Nacional no fue desempeñado hasta el 14 de marzo de 1994 sino hasta el 8 de noviembre de 1993; igualmente, sostiene que al estar en licencia no estaba desempeñando cargo alguno, sin perjuicio de ser profesor asistente en la situación administrativa citada, vinculación que no puede inhabilitarlo para ser elegido como Alcalde.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por sentencia del 11 de mayo de 1995, denegó las súplicas de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

En desarrollo del Art. 322 de la C. N. y con base en las facultades previstas en el Art. 41 de la C. N. se expidió el Decreto 1421 de 1993 en cuyo Art. 37 establece que las inhabilidades para ser elegido alcalde del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá son las mismas que para ser elegido Presidente de la República que aparecen en el Art. 197 de la C. N. en el cual no aparece, entre los que generan la inhabilidad, el cargo desempeñado por el elegido.

En cuanto a la ley 78 de 1986, explica que no está vigente por haber sido subrogada por la ley 136 de 1994, Art. 95 para los alcaldes municipales y por el decreto 1421 Art. 37 para el alcalde el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá en el que no aparece la causal alegada.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora instauró recurso de apelación con los siguientes argumentos:

Por la naturaleza de la organización del Estado hay principios institucionales que se constituyen en impedimento para la elección de un ciudadano.

Plantea que un ciudadano que tuviera la calidad de profesor de tiempo completo en una entidad oficial, no podría ser elegido ni desempeñarse como Presidente de la República por la naturaleza del cargo en el sector oficial.

Al efecto argumenta:

El Art. 123 de la C. N. determina que son servidores públicos los empleados de las entidades descentralizadas del Estado.

Por su parte, la ley 30 de 1992, que organizó el servicio público de la educación superior estableció que las universidades estatales u oficiales son entes universitarios autónomos vinculados al Ministerio de Educación y, en relación con los profesores de dedicación exclusiva de tiempo completo y de medio tiempo, la misma ley señala que son empleados públicos.

Nadie puede desempeñar más de un cargo o empleo público; esta inhabilidad nace de la propia organización del Estado, por ello la previsión del art. 128 de la C. N. y, precisamente, que el Dr. Antanas Mockus sea profesor de tiempo completo y dedicación exclusiva implica una premisa menor que encaja dentro de la prohibición de naturaleza constitucional.

El Art. 179 de la C. N. en el numeral 8o. establece la prohibición, como regla general, del desempeño en más de una corporación o cargo público por la imposibilidad física de su ejercicio.

En consecuencia de aplicarse las inhabilidades de los congresistas, siendo servidor público nadie puede ser elegido para otro cargo público. Si es profesor de tiempo completo no podía ser elegido como alcalde.

El Art. 291 de la C. N. establece que los miembros de corporaciones públicas no pueden aceptar cargo alguno en la administración pública so pena de perder su investidura.

En relación con el Art. 37 del Estatuto de Bogotá, afirma, quedó derogado por la ley 136 de 1994 por cuanto ésta es posterior a aquél y en esta última está la causal de inhabilidad en la cual se encuentra incurso el elegido.

En el supuesto de que se considere que el Art. 37 del decreto 1421 de 1993 no esté derogado por el Art. 95 de la ley 136 de 1994, de todas maneras, afirma, se impone la regla constitucional según la cual nadie puede ser elegido ni desempeñar más de un cargo público, en el caso de autos los de Alcalde Mayor y el de profesor de tiempo completo y dedicación exclusiva.

No puede sostenerse que por haber solicitado licencia del cargo no tenía, antes de ser elegido, la calidad de servidor público, pues la situación enunciada no quita ni suspende tal calidad sino el ejercicio de sus funciones.

No entiende por qué el Dr. Mockus no renunció nunca como profesor de dedicación exclusiva de la Universidad Nacional; pero sí, que la C. N. no quiere que ningún colombiano se coloque en un régimen diferente.

La preeminencia y preferencia establecidas en la C. N. son exclusivamente para el Presidente de la República; no son extensivas al Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá ni a ningún otro funcionario porque se rompería la naturaleza orgánica del Estado.

En ningún caso puede compararse el cargo del Alcalde de Santa Fe de Bogotá con el Presidente de la República. La preeminencia es sólo de este último porque es el jefe del Estado y simboliza la unidad nacional.

Por ello considera un exabrupto que los redactores del decreto 1421 de 1993, dieran igual preeminencia de inhabilidades para el Alcal de Mayor y para el Presidente pero el mismo ya fue derogado por la ley posterior y, de no estarlo, sería inaplicable según lo ha señalado por razones de inconstitucionalidad.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso solicita que se confirme la sentencia apelada, por los siguientes motivos:

La disposición que rige las inhabilidades para aspirar a la Alcaldía Mayor de Santa Fe de Bogotá, en su concepto, es el Art. 37 del Decreto 1421 de 1993 y no las señaladas en la demanda.

Del análisis de la norma aplicable se desprende que el elegido no está incurso en ninguna de las causales de inhabilidad por lo que debe rechazarse el cargo y las pretensiones de la demanda.

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

La Sala es competente para conocer del presente recurso de apelación conforme a lo previsto en el Art. 29 de la ley 78 de 1986.

EL FONDO DEL NEGOCIO

Sea lo primero precisar que conforme al principio de la jurisdicción rogada solamente será analizado el asunto a la luz de las disposiciones citadas en la demanda y conforme al concepto de violación allí desarrollado, que en el caso constituye el marco de litis del cual no puede salirse el fallador, porque se procedería a decidir de manera oficiosa, lo que no es de recibo en acciones como la presente.

El cargo propuesto es la violación de los Arts. 95-4 de la ley 136 de 1994 y 5o. ordinal e) de la ley 78 de 1986, en concordancia con el Art. 28 de esta última, por cuanto quien resultó elegido como Alcalde Mayor del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, se desempeñaba al momento de la inscripción de su candidatura como profesor de tiempo completo y dedicación exclusiva de la Universidad Nacional de Colombia por lo cual es un servidor público, conforme al Art. 128 de la C. N.

Se observa:

Tal como lo planteó el *a-quo,* el análisis en el presente caso gira en torno a la disposición aplicable al caso por cuanto, mientras el Decreto 1421 de 1993, establece que el régimen de inhabilidades del Alcalde Mayor es el mismo previsto por la Constitución y las leyes para el Presidente de la República, la ley 136 de 1994 establece un régimen de inhabilidades para los Alcaldes municipales.

Al respecto se observa que entre las normas citadas no existe contradicción alguna:

1.- En el caso del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá el Art. 41 transitorio de la C. N. estableció que si el Congreso no expedía dentro del término allí previsto, una ley referente a los Arts. 322, 323 y 324 de la C.N., el Gobierno, por una sola vez, expediría las disposiciones correspondientes.

Con base en tales facultades, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1421 de 1993 "por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá".

El decreto en estudio en su Art. 2o. prevé que el Distrito Capital, como entidad territorial se somete al régimen político, administrativo y fiscal establecido expresamente por la Constitución, el estatuto en mención y las leyes especiales que se dicten para su organización y funcionamiento.

Sólo en ausencia de las normas anteriores, señala, se somete a las disposiciones constitucionales y legales vigentes para los municipios.

Y en el artículo 3o. prevé que las disposiciones del estatuto prevalecen sobre las legales de carácter general vigentes para las demás entidades territoriales.

En el título III bajo el nombre Alcaldía Mayor, Art. 37, establece que el Alcalde Mayor se le aplicará el régimen de inhabilidades e incompatibilidades establecido por la Constitución y las leyes para el Presidente de la República.

2.- Por su parte, la ley 136 de 1994 "Por la cual se dictan normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios", establece en el Art. 95 las inhabilidades para ser elegido o designado Alcalde y en el numeral 4 dice: "Se haya desempeñado como empleado o trabajador oficial dentro de los tres (3) meses anteriores a la elección".

En el Art. 194, la citada ley 136 prevé que la misma es aplicable a los distritos siempre que no pugne con las leyes especiales.

3.- La ley 78 de 1986 establecía causales de inhabilidad para la elección de alcaldes, sin hacer distinción alguna; pero dejó de regir para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en el aspecto en estudio, desde el momento en que se dictó el Decreto 1421 de 1993 que señaló un régimen de inhabilidades específico para la elección de Alcalde Mayor del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, conforme se señaló antes.

De lo anterior se deduce:

Es claro que Distrito y Municipio son jurídicamente distintos.

La Ley 78 de 1986, específicamente en el ordinal e) del Art. 5o., que establecía causales de inhabilidad para ser elegido Alcalde, sin hacer distinción alguna, quedó derogado en lo que hace a inhabilidades de los candidatos a la Alcaldía Mayor del Distrito Capital, por el Decreto 1421 mencionado, que establece normas especiales para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

Por su parte, la ley 136 de 1994 establece las inhabilidades para aspirar a una alcaldía municipal, sin que sea aplicable al Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, conforme lo prevé en el art. 194 ya citado.

En consecuencia, se deduce sin mayor esfuerzo que al existir un régimen especial que establece inhabilidades para aspirar al cargo de Alcalde Mayor del Distrito Capital, debe aplicarse de manera prevalente, conforme los principios establecidos por la ley 57 de 1887.

La regulación establecida en el Decreto 1421 de 1993 no ha sido derogada por la ley 136 de 1994, por cuanto aunque esta última es posterior, se refiere a municipios y

expresamente dice que sólo es aplicable a los distritos, si no pugna con las previsiones establecidas en leyes especiales y, precisamente, una de etas leyes especiales es el Decreto 1421 primeramente mencionado que contiene la regulación específica a que se ha hecho referencia en el aspecto de inhabilidades.

En tales condiciones es claro que la norma vigente para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá en cuanto al aspecto de las inhabilidades para aspirar a la Alcaldía Mayor es el Decreto 1421 de 1992 y que la ley 136 de 1994, sólo se aplica en aquello que no pugne con el primero, es decir, que no resulta aplicable en el asunto controvertido.

La vigencia del Decreto 1421 frente a la ley 78 de 1986 como a la ley 136 de 1994 es incuestionable, porque el primero tiene la calidad de norma específica, frente a los otros ordenamientos, aún sin tener en cuenta que la ley 136 reguló el aspecto de las inhabilidades, subrogando en tal aspecto, lo previsto por la ley 78 de 1986.

Ahora bien, como las causales de inhabilidad del candidato a Alcalde del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá están contempladas expresamente en el Decreto 1421 no hay razón alguna para acudir a otras disposiciones de carácter general.

Como la demanda no invoca como violada norma alguna contenida en el Decreto 1421 de 1993 ni en éste aparece una disposición que establezca la inhabilidad alegada, que hubiera subrogado en alguna forma la norma aplicable, la Sala no puede realizar un estudio sobre el particular.

Por último, las consideraciones que hace la demanda y el recurso, son propias del tema de las incompatibilidades no de las inhabilidades por lo que no son susceptibles de analizarse en el presente juicio.

En efecto, en cuanto al hecho del desempeño simultáneo de dos cargos, tal no es causal de inhabilidad sino de incompatibilidad por lo que no es posible estudiarlo en este proceso y, por la misma razón, no hay lugar a verificar la existencia de la alegada contradicción del Estatuto Distrital con la C. N.

La licencia, tal como lo señala la demanda, no libera al empleado de su vínculo con la entidad correspondiente, lo ha dicho la Sala en anteriores oportunidades. Pero ello no tiene incidencia en el presente caso porque la disposición aplicable no contempla la hipótesis expuesta en el cargo.

El ordinal 8o. del Art. 179 de la C. N. es una norma que no aparece invocada en la demanda por lo que no es posible analizarla, conforme a las consideraciones iniciales, lo mismo que la inconstitucionalidad del Decreto 1421 de 1993.

Por las anteriores consideraciones la decisión del Tribunal debe ser confirmada.

En mérito de lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, oído el concepto de la Procuradora en lo Contencioso

Administrativo y de acuerdo con él, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

Confírmase la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Primera–, el 11 de mayo de 1995, objeto de la presente apelación.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

En firme esta providencia devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de fecha veinticuatro (24) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente de la Sala

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

CONCEJAL-Inhabilidades/**EMPLEADO PÚBLICO**-Inexistencia/**TRABAJADOR OFICIAL**-Inexistencia/**CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS/ISS**

La vinculación con el municipio de Montería por un contrato de prestación de servicios de salud, como bien dice el demandante, al transcribir la definición que trae el Decreto 222 de 1983, vigente a la ocurrencia de los hechos, se realiza por particulares cuando no es posible que lo haga lo entidad pública con su personal de planta. De lo anterior se sigue que por razón de la naturaleza del contrato no se genera una vinculación laboral con el Estado que pudiera llevar a concluir que el contratista, por serlo, tuviera calidad de empleado público o trabajador oficial por lo que la inhabilidad prevista en la disposición transcrita no se configura.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1o.) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DRA. MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF.

Referencia: Expediente No. 1376. Actor: ALFREDO CORENA BALLESTEROS. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA - APELACIÓN SENTENCIA.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia del 23 de mayo de 1995, por la cual el Tribunal Administrativo de Córdoba denegó las súplicas de la demanda mediante la cual se solicitó la nulidad de la elección como Concejal del municipio de Lorica del señor Luis Salgado Recero, para el período constitucional 1995-1997.

ANTECEDENTES

Mediante la demanda de la referencia el actor solicita que se declare nula el acta del 2 de noviembre de 1994 de la Registraduría del Estado Civil de Lorica, en cuanto declaró elegido como concejal al señor Luis Salgado Racero como representante del movimiento Político Mayorías Liberales, Partido Liberal Colombiano; que se ordene la exclusión del cómputo general contenido en el acta acusada para la declaratoria de elección y la cancelación de la respectiva credencial; que, se llame a ocupar la curul a quien le sigue en lista y se comunique al señor secretario de Gobierno Municipal y a la mesa directiva del H. Concejo municipal.

Los hechos narrados en el libelo se resumen así:

1.- En todo el país se realizaron elecciones para escoger, entre otros, concejales.

2.- El 2 de noviembre se realizaron los escrutinios municipales.

3.- Para esas elecciones el señor Luis Salgado Racero figuró como cabeza de lista por el movimiento mayorías liberales (partido liberal colombiano).

4.- El elegido se desempeñó como médico adscrito al ISS de la ciudad de Montería.

5.- El citado señor no renunció dentro de los tres meses anteriores a la fecha de la inscripción como ordena el Art. 43-3 de la ley 136 de 1994.

6.- Como el señor Salgado estaba vinculado por contrato de prestación de servicios con el ISS de Montería, tiene la calidad de empleado oficial (servidor público).

7.- El señor Salgado estaba inhabilitado por no haber renunciado en los términos previstos en la ley.

8.- El señor Salgado presentó renuncia del cargo de Coordinador de Recursos Ambulatorios de la Seccional del ISS, el 1o. de septiembre de 1994, fecha para la cual estaba inhabilitado.

Manifiesta que conforme al Art. 43-3 de ley 136 de 1994, el señor Salgado cuando se inscribió como candidato, era médico adscrito al ISS en Montería, así que, conforme al Art. 123 de la C.N., era servidor público.

El Art. 163 del Decreto 222 de 1983, vigente cuando el Dr. Salgado firmó el contrato en cuestión, define el de prestación de servicios y el Art. 164, ibídem, establece las clases del mismo y, entre ellos, incluye el de salud.

Señala que el contrato firmado el 1o. de octubre de 1992 por el Dr. Salgado es de prestación de servicios, porque, afirma, cumple con los requisitos del mismo: se le da un amplio margen de autonomía, existe la previsión de honorarios como contraprestación,

se impone la imposibilidad de pactar prestaciones sociales, se régimen jurídico para formación, ejecución y finalización está reglado en la ley 19 de 1982 o en el Decreto 222 de 1983.

Invoca la sentencia de esta sección del 23 de octubre de 1990, exp. 0444, Consejero Ponente Dr. Miguel González Rodríguez, para expresar que la inhabilidad prevista en el artículo 83 del decreto 1333 de 1986, cobija a todas las clases de empleados oficiales; tal disposición está subrogada por el Art. 43-3 de la ley 136 de 1994 y la expresión empleados oficiales comprende a los trabajadores oficiales, a los funcionarios de la seguridad social y a los empleados públicos.

El contenido del Art. 43-3 de la ley 136 de 1994, continúa, excluye la destinción del lugar del territorio nacional en el que se haya ejercido la función pública; basta, entonces, que el funcionario ejerza su actividad en algún sitio, dentro de los tres meses anteriores a la inscripción, para que se incurra en la inhabilidad de que tratan los Arts. 223-5 y 228 del C.C.A.

Por auto del 13 de diciembre de 1994, el Tribunal Administrativo de Córdoba admitió la demanda y denegó la suspensión provisional, solicitada dentro del mismo libelo demandatorio.

El Dr. Luis Salgado Racero, por intermedio de apoderado, se presentó en juicio para oponerse a las pretensiones de la demanda. En cuanto a los hechos manifiesta que los señalados como 1, 2 y 3 son ciertos, solicita que demuestre el marcado como 4 y en relación con los que aparecen como 5, 6, 7 y 8 manifiesta que no son ciertos.

Como razones de la defensa manifiesta que no fue empleado del Estado, como lo dice la demanda, sino contratista del Instituto de Seguros Sociales y que el contrato se ejecutó en Montería.

Hace la distinción entre ser empleado de cualquiera de las categorías que reseña la demanda y ser contratista y agrega que ni aun estuviera en el primer caso quedaría incurso en la inhabilidad porque, conforme el parágrafo del Art. 43 de la Ley 136 de 1994, la vinculación tendría que darse en la circunscripción del municipio en que se efectúe la correspondiente elección y él prestó sus servicios personales en Montería, mientras que la elección cuestionada es la de Lorica.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo de Córdoba, por sentencia del 23 de mayo de 1995, denegó las súplicas de la demanda, con base en los siguientes fundamentos:

Según las pruebas allegadas, quien resultó elegido como concejal no estaba vinculado con el ISS como empleado público ni trabajador oficial, sino como contratista, y como tal, no está cobijado por el numeral 3o. del Art. 43 de la ley 136 de 1994.

De otra parte, con fundamento en el principio según la cual la jurisdicción contencioso administrativa es rogada, considera que no resulta procedente estudiar inhabilidades previstas en una norma no invocada.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Al momento de notificarse de la sentencia, la parte actora manifestó que apelaba.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Décima Delegada en lo Contencioso solicita que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones:

Para la representante del Ministerio Público está probado que el Concejal se desempeñó como contratista del ISS de Montería antes de su elección pero tal circunstancia no lo convierte en empleado público o trabajador oficial por lo que no se configura la causal planteada.

Se abstiene de analizar disposiciones no invocadas en la demanda.

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

La Sala es competente para conocer del presente recurso de apelación conforme a lo previsto en el Art. 132, num. 4o. del Código Contencioso Administrativo, en concordancia con los Arts. 129 y 131, num. 3o. ibídem., conforme al documento obrante a folio 17 del expediente.

EL FONDO DEL NEGOCIO

Se plantea la nulidad de la elección del señor Luis Salgado Racero como Concejal del municipio de Lorica por considerar que está incurso en la inhabilidad establecida en el Art. 43-3 de la ley 136 de 1994, que a la letra dice:

> "Artículo 43- Inhabilidades. No podrá ser concejal:
>
> .....
>
> 3) Quien dentro de los tres meses anteriores a la fecha de la inscripción haya sido empleado público o trabajador oficial, salvo que desempeñe funciones docentes de Educación Superior".

Explica que se da la inhabilidad propuesta por cuanto el elegido fue empleado del Estado por estar vinculado por un contrato de prestación de servicios con el ISS de Montería.

Se observa:

La Sala comparte íntegramente la fundamentación y las conclusiones del Tribunal y de la colaboradora del Ministerio Público:

La vinculación con el municipio de Montería por un contrato de prestación de servicios de salud, como bien dice el demandante, al transcribir la definición que trae el Decreto 222 de 1983, vigente a la ocurrencia de los hechos, se realiza por particulares cuando no es posible que lo haga la entidad pública con su personal de planta.

De lo anterior se sigue que por razón de la naturaleza del contrato no se genera una vinculación laboral con el Estado que pudiera llevar a concluir que el contratista, por serlo, tuviera calidad de empleado público o trabajador oficial por lo que la inhabilidad prevista en la disposición transcrita no se configura.

En la misma forma, la Sala está de acuerdo con la anotación que hacen el Tribunal y la distinguida colaboradora del Ministerio Público en el sentido de que, por tratarse de jurisdicción rogada, no es posible hacer análisis de normas no invocadas en la demanda.

Por no existir ningún argumento adicional por parte del apelante, las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia de primera instancia.

En mérito de lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, oído el concepto de la Procuradora en lo Contencioso Administrativo y de acuerdo con él, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

Confírmase la sentencia del 23 de mayo de 1995, por la cual el Tribunal Administrativo de Córdoba denegó las súplicas de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

En firme esta providencia devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de fecha treinta y uno (31) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente de Sala

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

PERSONERO MUNICIPAL/ACTO DE NOMBRAMIENTO-Inexistencia/ **DOCUMENTO PÚBLICO**-Inexistencia/**ACTA DE CONCEJO**-Finalidad/ **ACTO ADMINISTRATIVO**-Inexistencia/**SUSPENSIÓN PROVISIONAL**-Improcedencia

El quebrantamiento del Art. 35 de la ley 136 de 1994 con el acto acusado, por cuanto el cabildo de Arbeláez no hizo señalamiento previo con tres días de anticipación para la elección de personero municipal efectuada el 5 de enero de este año, no es detectable de modo ostensible, *prima facie,* de la comparación del acto electoral y la norma de superior jerarquía invocada. Pero tampoco de modo indirecto con base en documentos públicos acompañados a la solictud de suspensión, precisamente porque el escrito allegado para acreditar lo acontecido en el cabildo de Arbeláez en sesión del 5 de enero de este año no es documento público emanado de esa Corporación porque quien lo suscribe dejó constancia de que dicha acta "...no ha sido firmada por el señor presidente, ni aprobada por la Corporación, Concejo Municipal de Arbeláez. No sobra observar que la pretensión de nulidad electoral debe dirigirse contra un acta como sugiere el peticionario de la nulidad, porque éstas se limitan a relacionar lo acontecido en una sesión o audiencia pero no son anulables por no constituir en sí mismas acto administrativo alguno.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., primero (1o.) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. AMADO GUTIÉRREZ VELÁQUEZ.

Referencia: Expediente No. 1431. Actor: PEDRO AQUILES BAUTISTA V. SUSPENSIÓN PROVISIONAL.

De plano, como lo prescribe el inciso del Art. 155 del C.C.A., subrogado por el Art. 33 del Decreto -Ley 2304 de 1989, decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el actor de la referencia (fol. 101) contra el auto del Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Primera–, fechado a 16 de febrero del año en curso, pero solo en cuanto al admitir la demanda negó la suspensión provisional del acto acusado.

ANTECEDENTES

I.- De la solicitud de suspensión provisional.-

En capítulo de la demanda instaurada en su propio nombre por el actor de la referencia, se pide suspender provisionalmente la elección del señor Fernando Matallana Usaquén como personero de Arbeláez para el período comprendido entre el 1o. de marzo de 1995 y el 28 de febrero de 1998, acto que efectuó el Concejo de ese municipio el 5 de enero del presente año "...ya sea directamente, o como consecuencia de la suspensión provisional del acta del H. Concejo que declaró elegido como Personero al Sr. Matallana Usaquén si esta existió...".-

Invocó el actor como flagrantemente infringidas las previsiones de los Arts. 35 y 174, literal a) de la ley 136 de 1994, en concordancia esta disposición con el numeral 4o. del Art. 95 de la misma obra.

Al respecto se adujo que el Consejo de Arbeláez no señaló fecha con tres días de anticipación para la elección de personero y que el citado Matallana Usaquén está inhabilitado para ser elegido personero para el período 1995-1998 por cuanto se desempeña como personero de Ubaque al momento de la elección acusada.

El *a-quo* denegó la medida precautelar impetrada arguyendo que "...las afirmaciones contenidas en las Actas del Concejo Municipal de Arbeláez, de las sesiones celebradas durante los días 2 y 5 de enero, no tienen respaldo probatorio...".

> "No se aportó prueba de que la citación para la elección del funcionario se hubiera efectuado con menos de tres (3) días de antelación, y tampoco la certificación sobre el ejercicio del cargo de Personero en el Municipio de Ubaqué y, por lo tanto, no su puede apreciar la manifiesta infracción de las disposiciones invocadas como fundamento de la Suspensión Provisional, motivo por el cual será denegada...".-

II.- Fundamentos del recurso.-

Mediante apoderado apela el actor la denegatoria de la suspensión provisional impetrada, aunque reconoce que "...En cuanto hace a la no prueba de la inhabilidad,. no existe objeción alguna porque, en verdad, esa prueba no se allegó..." (fol. 102).

La inconformidad se limita a la concerniente a la falta de citación para la elección de personero con tres días de anticipación, respecto de lo cual dice el recurrente que sí se probó esa omisión del cabildo y, no obstante, se desestimó la demostración. Sustenta su argumentación en actas de sesiones del Concejo de Arbeláez acompañadas a la demanda, según las cuales en la del 2 de enero no se citó para el 5 del mismo mes con el objeto de realizar la elección cuestionada, y que aún de haberlo hecho no habrían alcanzado a transcurrir los 3 días de anticipación a la elección.

Que en el acta en mención consta que la citación se hizo para el 4 de febrero de 1995 y no para el 5 de enero, por lo que, en realidad, no hubo citación previa.

CONSIDERACIONES:

Dejando de lado lo concerniente a la pretensa inhabilidad del Sr. Fernando Matallana Usaquén para ser elegido personero de Arbeláez por desempeñarse como personero de Ubaque al momento de la elección, pues por ese aspecto el recurrente reconoce el acierto de la denegatoria de la suspensión provisional, sin duda que es bien poco lo que cabe agregar a lo que el *a-quo* expresó en relación con la ausencia de prueba del otro fundamento dado a la solicitud.

En efecto, el quebratamiento del Art. 35 de la Ley 136 de 1994 con el acto acusado, por cuanto el cabildo de Arbeláez no hizo señalamiento previo con tres días de anticipación para la elección del personero municipal efectuada el 5 de enero de este año, no es detectable de modo ostensible, *prima facie,* de la comparación del acto electoral y la norma de superior jerarquía invocada.

Pero tampoco de modo indirecto con base en documentos públicos acompañados a la solicitud de suspensión, precisamente porque el escrito allegado para acreditar lo acontecido en el cabildo de Arbeláez en sesión del 5 de enero de este año no es documento público emenado de esa Corporación, porque quien lo suscribe dejó constancia de que dicha acta "...no ha sido firmada por el señor presidente, ni aprobada por la Corporación, Concejo Municipal de Arbeláez. Se hace según petición del seño (sic) Alcalde Municipal de Arbeláez..." (fol. 17).-

En esas condiciones el acta en mención nada prueba con relación a los actos que esa Corporación hubiese podido realizar en la fecha del documento y, por ende, ni siquiera es prueba del acto acusado, razón suficiente para confirmar la decisión del *a-quo* por no detectarse en los autos violación manifiesta de lo prescrito en el Art. 35 de la ley 136 de 1994.

Por lo demás, no sobra observar que la pretensión de nulidad electoral debe dirigirse contra un acto administrativo de elección o nombramiento, conforme a lo previsto en el Art. 7o. de la ley 14 de 1988, y no contra un acta como lo sugiere el peticionario de la nulidad al fol. 11 de los autos, porque estas se limitan a relacionar lo acontecido en una sesión o audiencia pero no son anulables por no constituir en sí mismas acto administrativo alguno.

Por lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta,

RESUELVE:

Confirmar el auto proferido por el H. Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Primera– con fecha febrero 16 del año en curso, pero solo en cuanto denegó la solicitud de suspensión provisional del acto acusado.

Cópiese, notifíquese y ejecutoriado este proveído, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Este interlocutorio fue estudiado y aprobado por la Sala en sesión del treinta y uno (31) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO M.

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

ACCIÓN DE TUTELA-Improcedencia/**MEDIO DE DEFENSA JUDICIAL/ TRANSMISIÓN DE SEÑAL DE TELEVISIÓN**

Siendo innegable el carácter de acto de trámite el que se plasma en el Art. 1o. de la resolución dicha, ese carácter no lo tiene el que configura su Art. 2o. donde sin término ni condición se ordenó al municipio de Ibagué abstenerse de efectuar transmisiones de señales de televisión haciendo uso del espectro electromagnético. Cabía interponer contra este último la reposición que adujo el municipio, recurso que, como bien lo entiende el recurrente, fue decidido en forma negativa por el silencio de la administración. Acertó el a-quo al declarar improcedente la acción de tutela habida cuenta la existencia de otros medios de defensa judicial contra el acto que viola o amenaza violar derechos fundamentales del accionante.

ESPECTRO ELECTROMAGNÉTICO-Uso y Acceso/**CONSEJO NACIONAL DE TELEVISIÓN**-Facultades

No corresponde actualmente al Ministerio de Comunicaciones la regulación del uso y acceso al espectro electromagnético, incompetencia que le impediría decidir acerca de la prementada resolución 1886 de 1993 y, por ende, revocar la prohibición que allí se dio. De ese acto solo compete lo prescrito en le parágrafo del Art. 25 de la ley 182 de 1995.

LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA POR ACTIVA-Inexistencia/**TRANSMISIÓN DE SEÑAL DE TELEVISIÓN**

También encuentra la Sala ostensible contradicción en la argumentación del recurrente, quien ejercita la acción frente a un acto de la administra-

ción, la Resolución No. 1886 del 6 de mayo de 1996 del Ministerio de Comunicaciones, causa en su concepto del agravio de los derechos fundamentales que invoca, para luego afirmar en la impugnación que ese acto no ha existido ni llegará a existir. Al respecto es bueno reiterar que dicha resolución contiene dos actos: el primero de trámite, el segundo definitivo que por sus implicaciones sobre las transmisiones de televisión que efectuaba la alcaldía de Ibagué es el que se alega violatorio de los derechos fundamentales invocados. Debe ser así, igualmente, porque para impugnar el primero, que ordenó iniciar de oficio actuación administrativa para ver de establecer posible infracción del ordenamiento de las Telecomunicaciones por parte e ese municipio, solo dicho entre territorial tendría legitimación, es decir, interés jurídico para controvertimiento.

Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá D.C., septiembre primero (1) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ.

Referencia: Expediente No. 2964. Actor: JULIO CÉSAR MONTAÑEZ ROA.

Por impugnación, interpuesta por el actor, conoce la Sala de la sentencia de fecha 9 de agosto del año en curso mediante la cual el H. Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Primera - negó la tutela de los derechos fundamentales a la información, a la igualdad, a la recreación, al libre desarrollo de la personalidad y al debido proceso, solicitada por el abogado Julio Cesar Montañez Roa contra el Ministerio de Comunicaciones.

ANTECEDENTES:

I.- La Solicitud de tutela.-

El actor impetró la protección de los derechos constitucionales fundamentales a la información, a la igualdad, a la recreación, al libre desarrollo de la personalidad y al debido proceso, que estima le fueron violados por el Ministerio de Comunicaciones al expedir el acto de trámite con el que además de iniciar de oficio actuación administrativa, también ordenó al municipio de Ibagué "...abstenerse en forma inmediata de efectuar transmisiones de televisión haciendo uso del espectro electromagnético y de prestar, de cualquier manera, el servicio público de televisión..." (art. 2o. de la resolución No. 1886 de 6 de mayo de 1993).

Al respecto expresa que entre el mes de diciembre de 1992 y el 6 de mayo de 1993 se benefició de las señales incidentales de televisión, al igual que todos los habitantes de Ibagué, ofrecidos gratuitamente por la Alcaldía de esa municipalidad y que incluía 4 canales internacionales.

Pero el 6 de mayo de 1993 el Ministerio de Comunicaciones expidió la precitada resolución No. 1886, que acató de inmediato la administración municipal de Ibagué con resolución No. 00955 del 20 del mismo mes.

Concluye el accionante con análisis de cada uno de los derechos que considera violados con la decisión del Ministerio de Comunicaciones, para lo cual transcribe apartes de jurisprudencia de la H. Corte Constitucional.

II. El fallo impugnado.-

El *a-quo* negó la tutela tomando en consideración la reglamentación que reestructuró el Ministerio de Comunicaciones (Decreto 2122 de 1992 numeral 7o. del Art. 1o.), pues en virtud de la competencia que allí se le atribuía pudo iniciar de oficio la actuación administrativa tendiente a determinar una presunta violación del Estatuto de Telecomunicaciones.

Además, le resultó innegable que existen otros medios de defensa para garantizar los derechos constitucionales fundamentales del debido proceso y de defensa frente a la actuación administrativa en mención, cumplida la cual cabía la vía gubernativa y luego ejercitar la acción contencioso-administrativa.

No hubo, entonces, violación de derecho alguno por parte del Ministerio de Comunicaciones, que en uso de la normatividad entonces vigente y de su competencia tomó las medidas pertinentes al manejo, inspección y control del espectro electromagnético.

III.- La impugnación.-

Manifestó el tutelante, en oportunidad, discrepar de los fundamentos dados por el *a-quo* al fallo que impugna. Respecto a que allí se mencionan los medios de defensa que contra la Resolución No. 1886 pudo interponer el municipio de Ibagué, afirma el recurrente que el Tribunal no atendió que dicho acto expedido por el Ministerio de Comunicaciones, es de mero trámite y no acto administrativo definitivo, por lo cual en su contra no procedía la vía gubernativa ni acción contencioso-administrativa. Además, agrega, existen evidencias de no haber adelantado la administración procedimiento alguno encaminado a culminar la actuación que ordenó iniciar con la resolución No. 1886 de 1993, por lo cual se transformó en permanente un acto que por su naturaleza fue precisamente transitorio.

Finalmente observa que de acuerdo con la ley 182 de 1995 el Ministerio de Comunicaciones y o es competente para ordenar la suspensión de las señales de televisión, razón suficiente para que no le asistan alternativas jurídicas por la vía gubernativa, ni acción contenciosa para demandar el acto que "... no ha existido ni llegará a existir..." (fol. 43).

CONSIDERACIONES:

De conformidad con el artículo 86 de la Constitución Política la tutela solo opera cuando el afectado no dispone de otro medio de defensa judicial respecto de un derecho fundamental violado o amenazado de violación, a menos que se le ejercite como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable. Esta condición no la alegó el actor, posiblemente porque estimó que el perjuicio le fue causado desde que se produjo la suspensión de la señal de televisión que difundía la alcaldía de Ibagué.

Pero es argumentable que la violación de los derechos fundamentales invocados por el tutelante continúa, toda vez que se convirtió en definitiva la orden dada por el Ministerio de Comunicaciones en el Art. 2o. de su Resolución 1886 de 1993 por no adelantar ese Despacho la actuación administrativa ordenada en el Art. 1o. del mismo acto, planteamiento sin duda inexacto por tratarse de actos de distinta entidad jurídica.

En efecto, siendo innegable el carácter de acto de trámite el que se plasma en el Art. 1o. de la resolución dicha, ese carácter no lo tiene el que configura su Art. 2o., donde sin término ni condición se ordenó al municipio de Ibagué abstenerse de efectuar transmisiones de señales de televisión haciendo uso del espectro electromagnético.

Cabía interponer contra este último la reposición que adujo el municipio, recurso que, como bien lo entiende el recurrente, fue decidido en forma negativa por el silencio de la administración.

Este acto a su vez es pasible de acción de nulidad contencioso- administrativa, por lo que acertó el *a-quo* al declarar improcedente la acción de tutela habida cuenta la existencia de otros medios de defensa judicial contra el acto que viola o amenaza violar derechos fundamentales del accionante.

Además, no puede desconocerse que no corresponde actualmente al Ministerio de Comunicaciones la regulación del uso y acceso al espectro electromagnético, incompetencia que le impediría decidir acerca de la prementada resolución 1886 de 1993 y, por ende, revocar la prohibición que allí se dio. De ese acto solo compete pronunciarse a la Comisión Nacional de Televisión al tenor de lo prescrito en el parágrafo del Art. 25 de la ley 182 de 1995.

También encuentra la Sala ostensible contradicción en la argumentación del recurrente, quien ejercita la acción frente a un acto de la administración, la Resolución No. 1886 del 6 de mayo de 1993 del Ministerio de Comunicaciones, causa en su concepto del agravio a los derechos fundamentales que invoca, para luego afirmar en la impugnación que ese acto no ha existido ni llegará a existir.

Al respecto es bueno reiterar que dicha resolución contiene dos actos: el primero de trámite, el segundo definitivo que por sus implicaciones sobre las transmisiones de televisión que efectuaba la alcaldía de Ibagué es el que se alega violatorio de los

derechos fundamentales invocados. Debe ser así, igualmente, porque para impugnar el primero, que ordenó iniciar de oficio actuación administrativa para ver de establecer posible infracción del ordenamiento de las Telecomunicaciones por parte de ese municipio, solo dicho entre territorial tendría legitimación, es decir, interés jurídico para controvertimiento.

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

FALLA:

Confírmase la providencia impugnada, mediante la cual se denegó por improcedente la tutela solicitada por el Dr. Julio Cesar Montañez Roa contra el Ministerio de Comunicaciones.

Dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de este fallo remítase el expediente a la H. Corte Constitucional, para su eventual revisión. Copia del mismo envíese al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE TELEGRÁFICAMENTE A LOS INTERESADOS Y CÚMPLASE.

Este proveído fue estudiado y aprobado por la Sala en sesión del treinta y uno (31) de agosto de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO M.

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

MERCEDES TOVAR DE HERRAN
Secretaria General

ALCALDE-Inhabilidades/**PROGRAMA DE GOBIERNO/INSCRIPCIÓN ELECTORAL**-Requisitos/**NULIDAD ELECTORAL**-Causales/**PRINCIPIO DE TAXATIVIDAD**

Las causales de nulidad están expresamente señaladas en la ley, y que no es posible hacerlas extensivas para aplicarlas a circunstancias que no comprenden. Para el caso, la omisión de la publicación posterior del programa de gobierno presentado por el candidato al momento de su inscripción, no es falta erigida por la ley en motivo de nulidad.

ALCALDE-Inhabilidad/**CELEBRACIÓN DE CONTRATO CON ENTIDAD PÚBLICA/NULIDAD ELECTORAL**-Causales/**CONTRATO DE ARRENDAMIENTO**-Ejecución/**CONTRATO EN USO DE BIENES Y SERVICIOS EN CONDICIONES COMUNES**

No puede ser elegido ni designado alcalde quien durante el año anterior a su inscripción haya intervenido en la celebración de contrato con entidades públicas en interés propio o de terceros, o haya celebrado por sí o por interpuesta persona contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo que deba ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio. El demandante, celebró contrato con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S.A., y lo hizo dentro del año anterior a su inscripción como candidato a la Alcaldía de Popayán, si se tiene en cuenta que esa inscripción tuvo lugar el 25 de agosto de 1995 y el contrato fue celebrado, cuanto más temprano, el 1o. de septiembre de 1994, según las pruebas. De manera que se ejecuta un contrato de arrendamiento de cosas en el lugar en que ha de

hacerse entrega de la cosa y en que ha de pagarse el precio. Para el caso del contrato de arrendamiento celebrado entre el demandado y la sociedad Alcantarillado y Acueducto de Popayán S.A., la cosa arrendada fue entregada en el municipio Popayán y allí debía hacerse el pago del precio del arriendo. En efecto, el artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994, ya se dijo, prohíbe la elección de quienes hubieran celebrado contratos o intervenido en su celebración, dentro del año anterior a la inscripción de su candidatura. Así, quienes celebran contratos o intervinieran en su celebración se encontrarían inhabilitados para ser elegidos; por lo mismo, los elegidos, para serlo válidamente, no debían celebrar contratos o intervenir en su celebración durante el año anterior a su inscripción. A tal inhabilidad, entre otras muchas, estaba referido el art. 8o., ordinal 1o. del decreto 222 de 1993, según el cual no podían celebrar contratos por sí o por interpuesta persona las entidades a que se refería ese estatuto, quienes se hallaran inhabilitados para ello por la Constitución y las leyes. Pero el artículo 11 del mismo decreto advirtió que no quedarían inhabilitados para contratar quienes lo hicieran para usar de los bienes o servicios que tales entidades ofrecieran al público en condiciones comunes a quienes los solicitaran. Ni, a contrario, advierte la Sala, quedarían inhabilitados para ser elegidos quienes contrataran para usar de los bienes o servicios que se ofrecieran al público en condiciones comunes a quienes los solicitaran. Es verdad que el demandado, señor José Gabriel Silva Riviere, tomó en arrendamiento un bien de propiedad de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S.A., ofrecido a todos los que lo soliciten, en condiciones comunes.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., once (11) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. MARIO ALARIO MÉNDEZ.

Referencia: Expediente 1361. Demandante: GUSTAVO ADOLFO CHÁVEZ PAZ. Electoral

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el demandante, señor Gustavo Adolfo Chávez Paz, contra la sentencia de 11 de mayo de 1995 dictada por el Tribunal Administrativo del Cauca, mediante la cual fueron denegadas las peticiones de la demanda.

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Gustavo Adolfo Chávez Paz demandó ante el Tribunal Administrativo del Cauca fuera declarada la nulidad de la elección del señor José Gabriel Silva Riviere como Alcalde del municipio de Popayán para el período comprendido entre

1995 y 1997, contenida en el acta parcial de escrutinio de los votos para alcalde de 1 de noviembre de 1994, de la Comisión Escrutadora, mediante la cual se declaró esa elección; y solicitó que, en consecuencia, se cancelara la respectiva credencial y se practicara un nuevo escrutinio.

Señaló el demandante como violados los artículos 259 de la Constitución, 3o. de la ley 131 de 1994 y 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994.

Dos cargos planteó el demandante, el primero de los cuales lo hace consistir en que aun cuando el elegido, señor Silva Riviere, en el momento de su inscripción presentó su programa de gobierno, como lo mandan los artículos 259 de la Constitución y 3o. de la ley 131 de 1994, sin embargo ese programa no fue publicado, con lo cual fue transgredida la última de las disposiciones citadas, de donde concluyó que el demandado "no cumplió con la totalidad de los requisitos para válidamente presentarse como candidato a la Alcaldía de Popayán y por tanto su inscripción y posterior elección son nulos".

El segundo cargo lo hace consistir en que el elegido está incurso en la causal de inhabilidad establecida en el numeral 5 del artículo 95 de la ley 136 de 1994, porque celebró con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. un contrato de arrendamiento de un trompo de mezcladora por valor de $100.000 el 3 de septiembre de 1993, que se ejecutó en ese municipio del 13 de los mismos al 22 de mayo de 1994, y se inscribió como candidato a la Alcaldía de Popayán el 25 de agosto de 1994; y existe plena prohibición legal para elegir a un ciudadano alcalde municipal, concluyó, cuando dentro del año anterior a su inscripción hubiera celebrado contrato con entidades públicas y que se hubiera ejecutado en el mismo municipio.

Dijo también el demandante que un tercero, el señor Rodrigo Rivera Salcedo, pretendió por todos los medios hacerse pasar como arrendatario, en lugar del señor José Gabriel Silva Riviere, de quien dijo éste haber sido dependiente y que en tal calidad sólo tramitó ante la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S.A. la celebración del contrato. Pero si así fuera, dijo el demandante, se encontraría igualmente incurso en la causal de inhabilidad de que trata el numeral 5 del artículo 95 de la ley 136 de 1994, que prohíbe la intervención en la celebración de contratos durante el año anterior a la inscripción.

El señor José Gabriel Silva Riviere, demandado, dio contestación a la demanda. Dijo el demandado que no celebró ni intervino en la celebración de contrato alguno de alquiler con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S.A. ni con ninguna otra entidad pública. Dijo también que fue trabajador dependiente del ingeniero Rodrigo Rivera Salcedo, con quien tenía celebrado el correspondiente contrato de trabajo, y que en esa calidad se presentó a la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. a requerimiento de ésta para aclarar que el equipo había sido alquilado al ingeniero Riviera Salcedo para ser utilizado en una obra que habría de realizarse en la ciudad de Cali, circunstancia de la cual no puede inferirse que hubiera intervenido

en la celebración de contrato alguno con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A.

Propuso el demandado la que denominó excepción de inexistencia de las inhabilidades alegadas. La sustentó diciendo que en el artículo 4o., parágrafo, de los estatutos de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., está establecido que puede esa sociedad dar y tomar en arrendamiento toda clase de bienes, y que éste es un servicio que se ofrece al público bajo condiciones comunes a todos los que lo solicitan, lo que excluye la inhabilidad, en conformidad con lo establecido en los artículos 46, literales a, b y d, y 96, parágrafo tercero, de la ley 136 de 1994; que no celebró ni intervino en la celebración de contrato durante el año anterior a su inscripción con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., y que, en cualquier caso, el contrato no se cumplió ni ejecutó en el municipio de Popayán.

El señor Silva Riviere también alegó de conclusión para afirmar otra vez que en acatamiento de las órdenes que le fueron impartidas por su empleador, y no en su propio nombre, solicitó a la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. en calidad de préstamo el trompo de una mezcladora; que el alquiler de equipos es un servicio adicional que esa sociedad presta a la comunidad en igualdad de condiciones a quienes lo soliciten; que en ningún momento intervino en la celebración de un contrato y mucho menos celebró contrato alguno con la entidad, teniendo en cuenta que de haber sido así correspondía cumplir con lo establecido en el decreto 222 de 1983, y ello no ocurrió, de manera que no es posible afirmar, como lo hace el demandante, que intervino en la celebración de contrato, y que, aun aceptando que hubo celebración de un contrato, la ejecución del mismo no se llevó a cabo en el municipio de Popayán, sino en Cali. Y dijo asimismo que para el caso resulta aplicable la ley 78 de 1986, que establecía que no podía ser elegido alcalde quien hubiera celebrado contrato con la administración pública dentro de los tres meses anteriores a la elección, vigente en la fecha que se indica como de posible celebración del contrato, y no la ley 136 de 1994, que entró en vigencia con posterioridad.

El ciudadano Luis Andrade Ríos intervino en el proceso como parte para oponerse a las peticiones de la demanda, diciendo que el contrato que se afirmaba celebrado, el de arrendamiento de equipo, "constituye uno de los bienes muebles que la empresa Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., ofrece al público en condiciones comunes a todos los que lo soliciten", y que "está suficientemente comprobado que el edquipo alquilado se utilizó en el municipio de Cali... que no se ha hecho uso de éste en el municipio de Popayán".

El demandante alegó de conclusión diciendo que no fue publicado el programa de gobierno del candidato que resultó triunfador, por lo cual "no se completó su inscripción en la forma que la ley determina y por lo tanto los votos emitidos a su favor se han computado en violación al sistema electoral fijado por la ley", lo que hace nula esa elección porque según el artículo 225 del Código Contencioso Administrativo, dijo

el demandante, es nula toda elección cuando los votos emitidos se computan con violación del sistema electoral fijado en la ley. Dijo también que las inhabilidades establecidas en el artículo 95 de la ley 136 de 1994, no tienen excepciones, y que las establecidas en el artículo 96 de la misma ley hacen relación solamente a las incompatibilidades en ese artículo, no a las inhabilidades, como pretende el demandado. Y dijo, finalmente, que el contrato se ejecutó en la ciudad de Popayán.

II. LA SENTENCIA APELADA

Es la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo del Cauca el 11 de mayo de 1995, mediante la cual denegó las peticiones de la demanda.

Para decidirlo así consideró el Tribunal, en primer lugar, con apoyo en el concepto de 24 de agosto de 1994 emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, que era aplicable al caso la ley 136 de 1994, siendo que entró a regir el 2 de junio de ese año y que la inscripción de la candidatura del señor José Gabriel Silva Riviere se llevó a cabo el 25 de agosto del mismo año.

Se refirió el Tribunal al primero de los cargos de la demanda diciendo que la omisión de la presentación del programa de gobierno al momento de la inscripción no invalida la elección, pues no está establecida como causal de nulidad, y advirtió que en el caso, sin embargo, como está demostrado, el señor Silva Riviere presentó un programa de gobierno al momento de su inscripción y que fue remitido para su publicación, que no se hizo por el municipio porque carecía del medio para hacerlo, y que por ello se envió para ese efecto al diario El Espectador.

Al examinar el segundo cargo transcribió el Tribunal el numeral 5 del artículo 95 de la ley 136 de 1994, según el cual no puede ser elegido ni designado alcalce quien durante el año anterior a su inscripción haya intervenido en la celebración de contratos de cualquier naturaleza con entidades públicas u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel, que deban ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio. Advirtió el Tribunal que para los efectos de esa inhabilidad poco importaba que el señor Silva Riviere hubiera contratado para sí mismo, como asegura el demandante, o que lo hubiera hecho para el ingeniero Rivera Salcedo y en su condición de empleado del mismo, como afirma el demandado, pues que, cualquiera fuera la eventualidad, se encuentra establecida como supuesto de hecho de la norma para derivar la inhabilidad, siempre que concurran las restantes circunstancias. Pero, dijo el Tribunal, no está probado que el trompo de mezcladora alquilado lo hubiese sido para ser utilizado en el municipio de Popayán, sino que fue destinado a satisfacer las necesidades de una obra en la ciudad de Cali, bajo el servicio de un tercero.

III. LA APELACIÓN

El demandante interpuso el recurso de apelación contra la sentencia anterior. Dijo el demandante que según los artículos 224, numeral 6, y 225 del Código Contencioso

Administrativo, son nulas las actas de escrutinio y las elecciones cuando los votos emitidos se computen con violación del sistema electoral; que el acto de inscripción de una candidatura a alcaldía municipal es un acto administrativo complejo que implica el cumplimiento de múltiples requisitos, de manera que el incumplimiento de uno de ellos vicia la totalidad del acto; que la obligación legal de someter a la consideración ciudadana un programa de gobierno, tiene como requisito fundamental su publicación, en los términos del artículo 3o. de la ley 131 de 1994; que el acto de inscripcuión de una candidatura a alcaldía municipal es un acto administrativo complejo que envuelve el cumplimiento de múltiples requisitos, de manera que el incumplimiento de uno de ellos vicia la totalidad del acto; que está plenamente probado que el señor Silva Riviere no hizo la publicación ordenada en la ley, y que, en consecuencia, se votó por un candidato que no había cumplido la totalidad de los requisitos para inscribirse y por tanto es nula esa elección. Por otra parte, dijo el demandante, siendo que el demandado no compareció a responder el interrogatorio de parte a que fue citado ni justificó su inasistencia dentro de la oportunidad legal, deben presumirse ciertos todos los hechos en que se fundó ,la demanda y, por tanto, que el contrato se ejecutó en la ciudad de Popayán y no en la ciudad de Cali.

IV. LA OPINIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría Décima Delegada ante el Consejo de Estado rindió concepto en este proceso el 4 de agosto de 1995, en el sentido de solicitar fuera confirmada la sentencia de primera instancia.

Dijo la Procuraduría que el candidato Silva Riviere presentó programa de gobierno; que lo que no hizo fue publicarlo como lo ordena el artículo 3o. de la ley 131 de 1994, pero que esa omisión, en los términos de la norma citada, no genera causal de nulidad de la elección, y que las causales de nulidad son las taxativamente señaladas en el artículo 223 del Código Contencioso Administrativo, "sin que sea dable al intérprete ni al juez administrativo, deducir o crear causales de nulidad distintas a las señaladas taxativamente en la ley".

Expresó también la Procuraduría que no había duda acerca de que el contrato de arrendamiento se realizó y cumplió sus efectos jurídicos, pero que no fue probado el supuesto de hecho que establece la norma en el sentido de que el contrato hubiera sido ejecutado o cumplido en el respectivo municipio.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Excepción propuesta

Propuso el demandado la que denominó excepción de inexistencia de las inhabilidades alegadas, que sustentó diciendo que en el artículo 4o., parágrafo, de los estatutos de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., está establecido que, en desarrollo de su objeto, puede esa sociedad dar y tomar en arrendamiento toda

clase de bienes, y que éste es un servicio que se ofrece al público bajo condiciones comunes a todos los que lo solicitan, lo que excluye la inhabilidad, en conformidad con lo establecido en los artículos 46, literales a, b y d, y 96, parágrafo tercero, de la ley 136 de 1994; que, no obstante, no celebró ni intervino en la celebración de contrato durante el año anterior a su inscripción con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., y que, en cualquier caso, el contrato no se cumplió ni ejecutó en el municipio de Popayán.

Conviene precisar que, en sentido estricto, no todos los medios de defensa de que hace uso el demandado contra las pretensiones del demandante constituyen excepciones. Sólo son excepciones hechos distintos que el demandado opone a los alegados por el demandante, para destruir sus pretensiones o modificarlas o diferir sus efectos.

Así, pues, la traída inexistencia de las inhabilidades de las inhabilidades alegadas, no constituye excepción.

2. El aspecto de fondo

a. Primer cargo

Dice el demandante que aun cuando el elegido presentó su programa de gobierno en el momento de su inscripción, como mandan los artículos 259 de la Constitución y 3o. de la ley 131 de 1994, ese programa sin embargo no fue publicado, y de allí que, dice, no cumplió con la totalidad de los requisitos de la inscripción, de donde concluye que es nula esa inscripción y la posterior elección.

Pues bien, según lo dispuesto en el artículo 3o. de la ley 131 de 1994, los candidatos a ser elegidos popularmente como gobernadores y alcaldes deben someter a la consideración ciudadana un programa de gobierno, que hará parte integral de la inscripción, y que posteriormente debe ser publicado.

Se observa al respecto que las causales de nulidad están expresamente señaladas en la ley, y que no es posible hacerlas extensivas para aplicarlas a circunstancias que no comprenden. Para el caso, la omisión de la publicación posterior del programa de gobierno presentado por el candidato al momento de su inscripción, no es falta erigida por la ley en motivo de nulidad.

El cargo, pues, no puede prosperar.

Advierte la Sala que con ocasión de la interposición del recurso de apelación y para sustentarlo, dijo el demandante que según los artículos 224, numeral 6, y 225 del Código Contencioso Administrativo, eran nulas las actas de escrutinio y las elecciones cuando los votos emitidos se computaran con violación del sistema electoral; que no habiendo sido publicado el programa de gobierno estaba viciada de nulidad la inscripción de la candidatura del demandado, y de todo ello concluyó que se votó por

un candidato que no había cumplido la totalidad de los requisitos para inscribirse y que por tanto era nula esa elección.

Según lo establecido en el artículo 137, numeral 4, del Código Contencioso Administrativo, en la demanda deben indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de la violación, exigencia que indica, como lo ha explicado reiteradamente el Consejo de Estado que en el proceso contencioso administrativo no se da un control general de legalidad, sino limitado a las normas que fueron citadas como violadas y al motivo de la violación alegado en la demanda.

Siendo entonces que los artículos 224 y 225 del Código Contencioso Administrativo no fueron citados en la demanda, ninguna consideración cabe respecto de los mismos. Pero debe señalar la Sala que tales disposiciones fueron derogadas expresamente por el artículo 73 de la ley 96 de 1985.

b. Segundo cargo

El segundo cargo se hace consistir en que el elegido está incurso en la causal de inhabilidad establecida en el numeral 5 del artículo 95 de la ley 136 de 1994, porque celebró contrato de arrendamiento con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., que se ejecutó y cumplió en el mismo municipio.

Dijo el demandado que para el caso resultaba aplicable la ley 78 de 1986, vigente en la fecha que se indica como de posible celebración del contrato, y no la ley 136 de 1994, que entró en vigencia con posterioridad.

Es lo primero, entonces, definir este aspecto.

Disponía el artículo 5o., literal e, de la ley 78 de 1986, en lo pertinente, que no podría ser elegido ni designado alcalde quien dentro de los seis meses anteriores a la elección hubiera celebrado, por sí o por interpuesta persona, contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo, que debiera ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio.

Pero esta disposición fue modificada por el artículo 1o., parágrafo segundo, de la ley 49 de 1987, en el sentido de reducir a tres meses el término de inhabilidad.

Finalmente, esta última disposición fue derogada por el artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994, según el cual no puede ser elegido ni designado alcalde quien durante el año anterior a su inscripción haya intervenido en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio o de terceros, o haya celebrado por sí o por interpuesta persona contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo que deba ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio.

Como hubieron de explicarlo la Sala de Consulta y Servicio Civil en concepto de 24 de agosto de 1994 (expediente 631) y esta Sala mediante sentencias de 14 de julio (expediente 1.310) y 24 de agosto de 1995 (expediente 1.362), entre otras, la nombrada ley 136 entró en vigencia el 2 de junio de 1994, fecha de su promulgación, y regía por tanto para las elecciones que se celebrarían próximamente, siendo además que, según lo establecido en el artículo 18 de la ley 153 de 1887, las leyes que por motivos de moralidad, salubridad o utilidad públicas restrinjan derechos amparados por ley anterior, y ésta lo fue, tienen efecto general inmediato.

Procede, entonces, el estudio del cargo frente a la disposición del artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994, que dice así:

> "ARTÍCULO 95. Inhabilidades. No podrá ser elegido ni designado alcalde quien:
>
> ...
>
> 5. Durante el año anterior a su inscripción haya intervenido en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio, o en el tercero o haya celebrado por sí, o por interpuesta persona, contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo que deba ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio.
>
> ..."

Esta disposición trae dos motivos de inhabilidad, cuales son intervenir en la celebración de contratos con entidades públicas, el primero, y celebrar contratos con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo, el segundo. En uno y otro caso ello debe ocurrir durante el año anterior a la inscripción y tratarse de contratos que deban ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio.

Pues bien, la inscripción del demandado, señor José Gabriel Silva Riviere, como candidato a Alcalde de Popayán en las elecciones que habrían de realizarse el 30 de octubre de 1994, tuvo lugar el 25 de agosto de ese año, y así consta en el acta de solicitud, constancia de aceptación e inscripción correspondiente (formulario E-6AG) (folio 22, primer cuaderno). Y fue elegido Alcalde de Popayán para el período comprendido entre 1995 y 1997, y así se declaró en el acta parcial del escrutinio de los votos para alcalde (formulario E-26AG) (folio 23, primer cuaderno).

Por otra parte, encuentra la Sala probado que el demandado celebró contrato de arrendamiento con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. dentro del año anterior a su inscripción y que ese contrato debía ejecutarse y cumplirse en el municipio de Popayán, según se explicará.

Está probada la existencia de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., con la certificación de 17 de noviembre de 1994 expedida por la Cámara de Comercio del Cauca (folios 14 a 19, primer cuaderno). Y, como se lee en el artículo primero de sus estatutos, según fueron recopilados mediante la escritura pública número 2.661 de 1 de septiembre de 1986 de la Notaría Primera del Círculo de Popayán, copia de la cual se trajo al proceso, "es una sociedad anónima colombiana, clasificada legalmente como una sociedad de economía mixta, que tiene el carácter de entidad descentralizada indirecta y que por razón del ámbito del servicio e intención de sus fundadores (explotación del acueducto y alcantarillado de Popayán), pertenece al orden municipal, sociedad en la que por poseer el Estado más del noventa por ciento (90%) de su capital social, está sometida al régimen previsto para las empresas comerciales e industriales del Estado" (folios 183 a 205, cuaderno de pruebas).

En cuanto se refiere al contrato celebrado, obra en el proceso copia del oficio G-31025 de 2 de agosto de 1994 suscrito por el señor Felipe Fabián Orozco Vivas, Gerente de esa sociedad, en que narra que en los primeros días del mes de septiembre de 1993 se presentó a su despacho el ingeniero José Gabriel Silva Riviere, quien solicitó en arrendamiento o alquiler un trompo de mezcladora de propiedad de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A.; que para tales efectos procedió a solicitarle al ingeniero Diego Bernardo Carvajal Calderón, Subgerente Técnico, adelantara las gestiones administrativas pertinentes; que éste, mediante memorando de 3 de septiembre de 1993, informó al señor Jorge Zambrano, Jefe del Taller de Mecánica, que había sido autorizado el alquiler del trompo de mezcladora al nombrado Silva Riviere; que posteriormente, mediante memorando de 13 de septiembre de 1993, el Jefe delTaller de Mecánica informó a la portería de la planta de El Tablazo que por orden del Subgerente Técnico saldría una mezcladora en calidad de alquiler al ingeniero José Gabriel Silva Riviere; que en el libro radicador de la portería de la planta de El Tablazo se dejó constancia de que en vehículo conducido por Silva Riviere salía una mezcladora en calidad de alquiler; que la maquinaria fue utilizada del 13 de septiembre de 1993 al 22 de marzo de 1994, y que el valor del arriendo fue estimado en la suma de $100.000 (folios 25 a 29, primer cuaderno). Adjuntas a ese oficio se encuentran la copia de la factura número 026777 de 22 de julio de 1994, del memorando de 3 de septiembre de 1993 dirigido por el Subgerente Técnico al Jefe del Taller de Mecánica, del memorando de 13 de septiembre de 1993 suscrito por el Jefe del Taller de Mecánica, de un memorando de 11 de abril de 1994 mediante el cual el Jefe del Taller de Mecánica informa que la maquinaria fue utilizada del 13 de septiembre de 1993 al 22 de marzo de 1994 y del memorando de 22 de julio de 1994 mediante el cual solicita el Subgerente Técnico se elabore a cargo del demandado la correspondiente factura (folios 30, 31, 32, 33 y 34, primer cuaderno).

En el alegato presentado por el demandado por conducto de apoderado en el curso de la primera instancia, confesó éste haber solicitado a la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. "en calidad de préstamo el trompo de una mezcladora",

aun cuando, dijo, lo hizo en acatamiento de las órdenes que en tal sentido le impartió su empleador, el ingeniero Rodrigo Rivera Salcedo (folios 128 y 129).

En la diligencia de inspección judicial practicada en las oficinas de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. el 9 de febrero de 1995, se recaudaron copias de un memorando suscrito por el Jefe del Taller de Mecánica en el que indica que el nombrado Silva Riviere utilizó la mezcladora del 13 de septiembre de 1993 al 23 de marzo de 1994, que la salida del equipo fue autorizada por el ingeniero Diego Bernardo Carvajal, que la salida y entrada se encuentran radicadas en el libro de la portería y que el memorando de autorización para retirar la mezcladora se encuentra anexo a las copias que se recogen a diario por los funcionarios en la portería; de la certificación número 32116 de 28 de septiembre de 1994 suscrita por la señora Delia Inés Ocampo Castro, Jefe de la Sección de Contabilidad, en que se dice que en los libros de contabilidad aparece registrada "a nombre del Ingeniero JOSÉ GABRIEL SILVA, la suma de $100.000.oo por concepto de alquiler de mezcladora según DC-109 de 29 de julio de 1994"; de la cuenta de cobro DC-109 de 29 de julio de 1994 suscrita por el señor Pedro Nel Quintero Bolaños, Jefe de la División Comercial, por valor de $100.000 y a cargo del demandado, señor José Gabriel Silva Riviere, "por concepto de ALQUILER DE MEZCLADORA, según factura 26777"; de la factura número 026777 de 22 de julio de 1994; del nombrado memorando de 3 de septiembre de 1993, mediante el cual el ingeniero Diego Bernardo Carvajal Calderón, Subgerente Técnico, informó al señor Jorge Zambrano, Jefe del Taller de Mecánica, que había sido autorizado el alquiler del trompo de mezcladora al señor Silva Riviere; del ya mencionado memorando de 13 de septiembre de 1993 suscrito por el Jefe del Taller de Mecánica por el cual informó a la portería de la planta de El Tablazo que por orden del Subgerente Técnico salía una mezcladora en calidad de alquiler al ingeniero José Gabriel Silva Riviere; del memorando de 11 de abril de 1994, mediante el cual el Jefe del Taller de Mecánica informa que la maquinaria fue utilizada del 13 de septiembre de 1993 al 22 de marzo de 1994; del memorando de 22 de julio de 1994 mediante el cual solicita el Subgerente Técnico se elabore a cargo del demandado la correspondiente factura; de la certificación número 33299 de 19 de diciembre de 1994 expedida por el Gerente, en que se dice que el ingeniero José Gabriel Silva Riviere no suscribió contrato alguno, pero que tramitó el alquiler de un trompo de mezcladora en el mes de septiembre de 1993, y del nombrado oficio G-31025 de 2 de agosto de 1994 suscrito por el señor Felipe Fabián Orozco Vivas, Gerente de esa sociedad (folios 312 a 385, cuaderno de pruebas).

En testimonio rendido el 22 de febrero de 1995, el señor Felipe Fabián Orozco Vivas dijo que la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. presta el servicio de alquiler de su maquinaria; que en el segundo semestre de 1993 el ingeniero José Gabriel Silva Riviere se acercó a su oficina, como cualquier usuario del servicio, a solicitar en alquiler un trompo de mezcladora, trámite del que encargó al Subgerente

Técnico de la sociedad, ingeniero Diego Bernardo Carvajal (folios 390 a 394, cuaderno de pruebas).

El demandado, señor José Gabriel Silva Riviere, que debía rendir interrogatorio el día 23 de febrero de 1995, no concurrió a la diligencia (folio 397, cuaderno de pruebas).

Rindió declaración el señor Mario Paredes Caicedo el 24 de febrero de 1995, quien dijo que desempeñaba el cargo de Subgerente Administrativo de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A.; que sabía que el doctor Silva Riviere había solicitado en alquiler una mezcladora, solicitud a la que se dio el trámite normal; que el precio del alquiler fue acordado con el doctor Silva Riviere, y que éste, como otros muchos, solicitó la prestación del servicio (folios 421 a 424, cuaderno de pruebas).

El demandante, entonces celebró contrato con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., y lo hizo dentro del año anterior a su inscripción como candidato a la Alcaldía de Popayán, si se tiene en cuenta que esa inscripción tuvo lugar el 25 de agosto de 1995 y el contrato fue celebrado, cuanto más temprano, el 1 de septiembre de 1994, según las pruebas.

Por otra parte, es de precisar que el contrato debía ejecutarse y cumplirse en la ciudad de Popayán. En efecto, constituye la ejecución o cumplimiento de un contrato, la prestación de las obligaciones derivadas del mismo. El contrato de arrendamiento es aquél por el cual una de las partes se obliga a conceder el goce de una cosa o a ejecutar una obra o a prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado, dice el artículo 1973 del Código Civil. Así, cuando se trata del arrendamiento de cosas, la primera de las obligaciones del arrendador es entregar la cosa arrendada, como lo establece el artículo 1982, numeral 1, del Código Civil; el arrendatario, por su parte, queda obligado a usar la cosa según los términos o espíritu del contrato y al pago del precio, según lo dispuesto en los artículos 1996 y 2000 del mismo Código. De manera que se ejecuta un contrato de arrendamiento de cosas en el lugar en que ha de hacerse entrega de la cosa y en que ha de pagarse el precio.

Para el caso del contrato de arrendamiento celebrado entre el demandado y la sociedad Alcantarillado y Acueducto de Popayán S. A., la cosa arrendada fue entregada en el municipio de Popayán y allí debía hacerse el pago del precio del arriendo.

Siendo así, entonces, se encuentra probado que el demandado celebró contrato de arrendamiento con la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. dentro del año anterior a su inscripción y que ese contrato debía ejecutarse y cumplirse en el municipio de Popayán.

No obstante todo lo expuesto, advierte la Sala que para el caso no se da la causal de inhabilidad establecida en el artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1995, como se explicará.

Señala la Sala, por vía de doctrina y para determinar el verdadero sentido del artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994, que no se encuentran comprendidos dentro de las causales de inhabilidad establecidas en esa disposición quienes celebren contratos o intervengan en su celebración para usar de los bienes y servicios que las entidades centrales y descentralizadas ofrezcan al público en condiciones comunes a quienes los soliciten.

Pues bien, para interpretar la ley, esto es, para determinar su genuino sentido, es preciso atender primeramente a su tenor literal. Pero no siempre las palabras expresan con propiedad el sentido de la ley, porque puede suceder que lo amplíen o que lo restrinjan y que con ello lo deformen. Así ocurre, por ejemplo, cuando se emplea una palabra comprensiva del género cuando debió emplearse una que denotara sólo la especie, o el caso contrario, y en tales circunstancias será necesario que el intérprete no se reduzca al significado de las palabras, sino que lo restrinja o extienda, de conformidad con el sentido de la ley. Se dice, entonces, que la interpretación es rectrictiva o extensiva, según los casos.

No es lo favorable u odioso de una disposición lo que ha de tomarse en cuenta para restringir o ampliar su interpretación, sino que la extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido.

No es posible establecer de manera general cuándo debe restringirse el significado de las palabras de la ley. A ello habrá lugar, no obstante, cuando la ley, entendida en la acepción de sus palabras, importe contradicción con el principio que la informa y el objetivo práctico que se persigue.

Para lo que es materia de nuestro examen cabe señalar que el establecimiento de inhabilidades o situaciones de inelegibilidad tiene como propósito, especialmente, excluir a determinadas personas a quienes se considera indignas, evitar el conflicto de intereses y garantizar igualdad de oportunidades a todos los candidatos.

Particularmente, el artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994, ya se dijo, prohíbe la elección de quienes hubieran celebrado contratos o intervenido en su celebración, dentro del año anterior a la inscripción de la candidatura. Pero cuando se celebran contratos o se interviene en su celebración para usar de los bienes y servicios que se ofrecen al público en condiciones comunes a quienes los soliciten, no se es indigno, ni ello da lugar a conflicto alguno de intereses, ni se altera la igualdad de oportunidades que ha de brindarse a todos los candidatos.

Así las cosas, el artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994, ha de entenderse, restrictivamente, en el sentido de que se refiere sólo a contratos de los que podrían

derivar ventaja los candidatos, pero no de aquellos que se celebran para usar de los bienes y servicios que se ofrecen al público en condiciones comunes a quienes los soliciten.

A la misma conclusión se llega por otra vía. En efecto, el artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994, ya se dijo, prohíbe la elección de quienes hubieran celebrado contratos o intervenido en su celebración, dentro del año anterior a la inscripción de la candidatura. Esa prohibición, cambiadas las cosas, implica que el elegido no haya celebrado contratos o intervenido en su celebración durante el año anterior a la inscripción de su candidatura. Así, quienes celebraran contratos o intervinieran en su celebración se encontrarían inhabilitados para ser elegidos; por lo mismo, los elegidos, para serlo válidamente, no debían celebrar contratos o intervenir en su celebración durante el año anterior a su inscripción.

A tal inhabilidad, entre otras muchas, estaba referido el artículo 8o., ordinal 1o., del decreto 222 de 1993, según el cual no podían celebrar contratos por sí o por interpuesta persona las entidades a que se refería ese estatuto, quienes se hallaran inhabilitados para ello por la Constitución y las leyes. Pero el artículo 11 del mismo decreto advirtió que no quedarían inhabilitados para contratar quienes lo hicieran para usar de los bienes o servicios que tales entidades ofrecieran al público en condiciones comunes a quienes los solicitaran. Ni, a contrario, advierte la Sala, quedarían inhabilitados para ser elegidos quienes contrataran para usar de los bienes o servicios que se ofrecieran al público en condiciones comunes a quienes los solicitaran.

Las disposiciones del decreto 222 de 1983 resultan aplicables al caso por mandato del artículo 274 del decreto 1333 o Código de Régimen Municipal, según el cual mientras Congreso expedía las normas sobre contratación correspondientes, regirían en los municipios las disposiciones legales vigentes para la Nación y sus entidades descentralizadas. Y resulta aplicable, además, porque se encontraba vigente al momento de la celebración del contrato de arrendamiento nombrado.

Sentado lo anterior resta por establecer si mediante el arrendamiento referido se prestó un servicio o se permitió el uso de un bien ofrecido al público en condiciones comunes a quienes los solicitaran.

Es lo primer señalar que la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. tiene entre sus actividades la de dar en arrendamiento toda clase de bienes, como se lee en el artículo cuarto de sus estatutos, según fueron recopilados mediante la escritura pública número 2.661 de 1 de septiembre de 1986 de la Notaría Primera del Círculo de Popayán, de la cual se trajo copia al proceso (folios 183 a 205, cuaderno de pruebas).

Pero además obra en el proceso la certificación número 33.826 de 25 de enero de 1995, suscrita por el Subgerente Técnico y la Secretaría General y Jurídica de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., en que se relacionan las

personas a quienes se ha arrendado equipos, con la indicación de las fechas y del equipo arrendado, desde el 31 de enero de 1991 hasta el 2 de diciembre de 1994 (folios 82 y 83, segundo cuaderno).

En testimonio rendido en este proceso, de que ya se hizo mención, el señor Felipe Fabián Orozco Vivas, Gerente de esa sociedad, dijo que el ingeniero José Gabriel Silva Riviere se acercó a su oficina a solicitar el alquiler de un trompo de mezcladora, como cualquier usuario del servicio; que desde 1991 en algunas ocasiones se ha alquilado maquinaria de propiedad de la sociedad; que ello tiene por objeto prestar un servicio a la comunidad o al usuario en los momentos en que la maquinaria o equipo no está cumpliendo funciones para la empresa; que los precios no son subsidiados; y a la pregunta de si cuando se ofrecía el alquiler de los equipos de propiedad de la sociedad se hacía en condiciones comunes a todas las personas que lo solicitaran, contestó que sí, que la maquinaria y el equipo estaban a la orden de cualquier persona que allí se acercara siempre y cuando no los estuviera utilizando la sociedad (folios 390 a 394, cuaderno de pruebas).

Y el señor Mario Paredes Caicedo, Subgerente Administrativo, que también rindió testimonio, dijo que los precios de alquiler de la maquinaria están prefijados por las dependencias técnicas; que el alquiler de la maquinaria es un servicio bastante usual que presta la empresa cuando hay disponibilidad de equipo; que es un servicio más de los que presta la empresa; que cualquier persona puede acudir a la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A. en solicitud de alquiler de equipo, que es uno de los servicios normales que se prestan a todas las personas que lo solicitan (folios 421 a 424, cuaderno de pruebas).

En síntesis, es verdad que el demandado, señor José Gabriel Silva Riviere, tomó en arrendamiento un bien de propiedad de la sociedad Acueducto y Alcantarillado de Popayán S. A., ofrecido a todos los que lo soliciten, en condiciones comunes.

3. Conclusión

Habrá, pues, de confirmarse la sentencia del Tribunal, aunque por razones distintas.

VI. DECISIÓN

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

Confírmase la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo del Cauca el 11 de mayo de 1995, denegatoria de las peticiones de la demanda del ciudadano Gustavo Adolfo Chávez Paz.

En firme esta providencia, envíese el expediente al Tribunal de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión del siete (7) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MARIO ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF
Salvó el voto

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

CAUSALES DE INHABILIDAD-Interpretación Restrictiva/**NULIDAD ELECTORAL/ALCALDE**-Inhabilidad/**NULIDAD DE LA ELECCIÓN**-Causales/**CELEBRACIÓN DE CONTRATO/SOCIEDAD CONTRATANTE**-Objeto Social/**PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO**

Comparto la idea expuesta en la ponencia de la necesidad de establecer el verdadero sentido de la ley y que, por ser la norma invocada una causal de inhabilidad, debe interpretarse de manera restrictiva. No veo inconveniente, tampoco, como criterio de interpretación, las previsiones del estatuto de contratación, siempre que se tenga en cuenta que el fin de tales disposiciones es diferente al de las normas que regulan las inhabilidades en materia electoral. No puede considerarse que el arrendamiento de bienes sea el fin para el cual fue creada la empresa (como sí lo es la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado) y no siendo ello así, no puede considerarse, tampoco, que el contrato analizado libere al contratista de la inhabilidad, independientemente de que sea lícito para la empresa realizar esta clase de contratos, como lo dice el aparte transcrito, si es en desarrollo del objeto social o se relaciona con la existencia y funcionamiento de la sociedad, aspecto que en mi concepto no tiene relación con el asunto en estudio. La especificidad del contrato sometido a estudio, su duración, el beneficio indudable que se desprendió para el contratista, circunstancias que, en mi sentir, lo hacen incurso en la inhabilidad invocada como causal de anulación de la elección. En tales consideraciones y luego del análisis anterior considerando que la Sala debió, por este aspecto, concluir que en el presente caso se celebró un contrato de los previstos en el art. 95-5 de la ley 136 de 1994 y no denegar las súplicas de la demanda, como lo hizo.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta.

SALVAMENTO DE VOTO

Referencia: Expediente No. 1361. Actor: GUSTAVO ADOLFO CHÁVEZ PAZ.

De la manera más respetuosa me permito salvar el voto a la decisión mayoritaria adoptada en la providencia que antecede, por las siguientes razones:

Comparto las consideraciones relativas a que las inhabilidades previstas en la ley 136 de 1994 son aplicables a las elecciones realizadas en el 30 de octubre de 1994, por las razones anotadas en la ponencia.

Comparto, igualmente, la idea expuesta en la ponencia de la necesidad de establecer el verdadero sentido de la ley y que, por ser la norma invocada una causal de inhabilidad, debe interpretarse de manera restrictiva.

No veo inconveniente, tampoco, en tomar como criterio de interpretación, las previsiones del estatuto de contratación, siempre que se tenga en cuenta que el fin de tales disposiciones es diferente al de las norma que regulan las inhabilidades en materia electoral.

La restricción en la interpretación implica, en la situación que se analiza, hacer una distinción mínima, con fundamento en el principio general de que los usuarios de los servicios que el Estado ofrece en condiciones comunes a quienes los solicitan, por serlo, no quedan inhabilitados para ser elegidos: distinción que se basa en el sentido común: ninguna causal de inhabilidad puede sustentarse en el uso de los servicios públicos.

Pero, debe tenerse sumo cuidado de la extensión de tal interpretación, porque en el caso concreto del numeral 5o. del Art. 95 de la ley 136 de 1994, el texto mismo de la disposición no hace diferencias por razón de la naturaleza de los contratos, ni por razón del nivel administrativo de la entidad u organismo del sector central o descentralizado con la cual se celebra el contrato, dentro del término de inhabilidad.

En tales condiciones se hace necesario analizar en cada caso particular el contrato correspondiente y, de manera muy especial, el fin para el cual fue creada la sociedad contratante.

El objeto social de la empresa que se analiza en el presente caso, está previsto en el Capítulo II, artículo cuarto de los estatutos elevado a escritura pública No. 2.661, así:

> "OBJETO SOCIAL.- El objeto de la sociedad es la construcción, ampliación, explotación y conservación del acueducto y del alcantarillado en la ciudad de Popayán, Departamento del Cauca.

PARÁGRAFO: En desarrollo del objeto social, la Sociedad podrá ejecutar los actos y celebrar todos los contratos de carácter civil, mercantil, administrativo y laboral que tiendan directamente a la realización del objeto social o que se relacionen con la existencia y funcionamiento de la Sociedad, en especial los siguientes: .... b) Tomar y dar en arrendamiento toda clase de bienes..." (Fl. 184 vto. C. de Pruebas).

En este orden de ideas no puede considerarse que el arrendamiento de bienes sea el fin para el cual fue creada la empresa (como sí lo es la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado) y no siendo ello así, no puede considerarse, tampoco, que el contrato analizado libere al contratista de la inhabilidad, independientemente de que sea lícito para la empresa realizar esta clase de contratos, como lo dice el aparte transcrito, si es en desarrollo del objeto social o se relaciona con la existencia y funcionamiento de la sociedad, aspecto que en mi concepto no tiene relación con el asunto en estudio.

A lo anterior se agrega la especificidad del contrato sometido a estudio, su duración, el beneficio indudable que se desprendió para el contratista, circunstancias que, en mi sentir, lo hacen incurso en la inhabilidad invocada como causal de anulación de la elección.

En tales condiciones y luego del análisis anterior considero que la Sala debió, por este aspecto, concluir que en el presente caso se celebró un contrato de los previstos en el artículo 95-5 de la ley 136 de 1994 y no denegar las súplicas de la demanda, como lo hizo.

Con el mayor respecto,

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

Fecha ut supra

ALCALDE-Calidades/**DOMICILIO/RESIDENCIA/LUGAR DE NACIMIENTO/PRUEBA/REGISTRO CIVIL/PARTIDA ECLESIÁSTICA**-Improcedencia

Aparte de ser colombiano en ejercicio, la ley exige que se cumpla con algunas de las siguientes condiciones: que el candidato haya nacido en el municipio o, en su defecto, haya residido en él durante el año anterior a la inscripción, o por tres años consecutivos en cualquier época. La prueba plena de entre otros, el lugar de nacimiento de una persona está constituida por la copia de la correspondiente partida o folio de registro civil o certificado expedido con base en los mismos a tenor de lo previsto por el Art. 105 del decreto 1260 de 1970, siempre que tal hecho haya sucedido con posterioridad a la vigencia de la ley 92 de 1938. En el presente caso aparece una partida eclesiástica de bautismo del señor Juan Francisco Escobar Díaz. Al respecto debe precisarse que la prueba reseñada no sirve como medio probatorio eficaz para demostrar que el candidato cuya elección se acusa hubiere nacido en Corozal. El interesado tampoco demostró que hubiera nacido en Toluviejo por lo que, sin haber certeza del sitio en donde nació, no se prueba que fue en Toluviejo. El de residencia es el sitio en el cual de manera regular se habita, se está de asiento, se ejerce profesión u oficio o se posee uno o varios negocios o empleo. Así, puede haber una o varias residencias y, por lo mismo, la exigencia puede cumplirse si se llena alguna de las modalidades que trae la norma. No se trata, entonces de establecer si quien resultó elegido estaba físicamente en el Municipio durante los tres años, porque el concepto de residencia no lo exige; se debe examinar si el elegido tuvo alguna actividad privada o pública que lo vinculara de manera regular durante tres años al municipio. Si fue elegido como concejal por el

período 1976-1978, existe una razón para considerarlo vinculado al municipio y si, de manera simultánea al desempeño como concejal fue nombrado en tres oportunidades como encargado de la Alcaldía, debe concluirse que durante una etapa de su vida, por lo menos, su vinculó al municipio en forma tal que llena los requisitos de ser residente por cuanto desde la elección como concejal y, por lo menos, desde el 1° de noviembre de 1976, cuando debía reunirse por primera vez el concejo, hasta el 31 de octubre de 1979 cuando dejó la Alcaldía estuvo vinculado al municipio. No se trata entonces de sumar el tiempo desempeñado como concejal y como alcalde sino de deducir que al haberse desempeñado como concejal y como Alcalde demuestra una residencia de por lo menos tres años consecutivos en el municipio de Toluviejo, sin dejar de señalar que aunque no está plenamente probado hay serios indicios para pensar que en su infancia vivió en el municipio.

Consejo de Estado.– Sala de lo Contencioso Administrativo.– Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá D.C., doce (12) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: Dra. MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF.

Referencia: Expediente No. 1369. Actor: ATILANO DE JESÚS CÁRDENAS HERNÁNDEZ. APELACIÓN SENTENCIA.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia del 31 de mayo de 1995, por la cual el Tribunal Administrativo de Sucre denegó las súplicas de la demanda mediante la cual se solicitó la nulidad de la elección como Alcalde del Municipio de Toluviejo (Sucre) del señor Juan Francisco Escobar Díaz, para el período constitucional 1995-1997.

ANTECEDENTES

El demandante de la referencia por intermedio de apoderado, instauró acción de nulidad de carácter electoral en la que solicita se hagan las siguientes o parecidas declaraciones:

1o.- Nulidad del acto declaratorio de elección del señor Juan Francisco Escobar Díaz, como Alcalde del municipio de Toluviejo contenida en el acta parcial de escrutinios formulario E-26 AG del 2 de noviembre de 1994.

2o.- Que se ordene la exclusión de la votación a favor del señor Juan Francisco Escobar Díaz y se ordene la cancelación de la credencial.

3o.- Que, como consecuencia, se llame a ocupar el cargo al demandante, quien aspiró a ése por el mismo partido, por la misma circunscripción electoral y obtuvo la segunda votación.

4o.- Que se ordene comunicar la decisión al Ministerio de Gobierno y a los Concejales del municipio y demás autoridades.

Los hechos narrados en el libelo se resumen así:

1.- El señor Juan Francisco Escobar Díaz fue declarado electo como alcalde de Toluviejo el 2 de noviembre de 1994.

2.- Se inscribió como candidato el 26 de agosto de 1994 y presentó programa de gobierno.

3.- El demandante también se inscribió como candidato para la misma elección.

4.- Al primero correspondió el No. 050 y al segundo el 051 en el tarjetón.

5.- El 1o. de noviembre se declaró la elección del señor Escobar Díaz.

6.- Realizada la declaratoria de elección se observó que el elegido estaba inhabilitado por cuanto no nació en Toluviejo sino en Corozal como se demuestra, dice, con la partida de bautismo, es vecino y residente en Sincelejo donde tiene su residencia y domicilio principal, familiar y desarrolla todas sus actividades, no ha sido vecino, ni residente en Toluviejo. Lo único que posee en el municipio es un pequeño inmueble pero con ello no cumple las exigencias.

7.- El elegido, anota, busca personas que declaren sobre su residencia en el municipio y arregla la vivienda que tiene en el municipio para trasladarse allí.

8.- El Art. 86 de la ley 136 de 1994 establece los requisitos que no se cumplen en el caso del elegido.

9.- El Art. 223 del C.C.A. habla de las causales de nulidad y el 228 ibídem, de la nulidad de la elección y de la cancelación de la credencial. Del análisis del Art. 86 de la ley 136 de 1994 se deduce la inhabilidad del elegido.

Como normas violadas señala los Arts. 258 y 259 de la C.N., Art. 86 de la Ley 136 de 1994, numeral 5° del Art. 223 y 228 del C.C.A.

Explica así la violación de las disposiciones:

El Art. 258 de la C.N., porque el candidato engañó a los electores haciéndolos votar por alguien inhabilitado menoscabando el derecho y el deber de los votantes al momento de sufragar.

El Art. 259 de la C.N. presenta un programa de gobierno que no puede cumplir y los electores no pueden exigir se cumpla por cuanto el elegido está inhabilitado.

El Art. 86 de la ley 136 de 1994, porque el elegido sabía que no reunía los requisitos para aspirar al cargo.

El Art. 223 del C.C.A. porque el candidato no cumple las condiciones constituciones y legales para ser elegido.

El señor Juan Francisco Escobar Díaz se hizo presente en el juicio por intermedio de apoderado y respecto a los hechos manifestó que los numerados del 1 al 5 son ciertos el 6 no lo es porque residió en el municipio cuando era menor bajo la tutela de sus padres y luego en un predio de la familia en el municipio donde ocupó el cargo de Alcalde en los años 1976, 1977 y 1978; fue concejal electo por el período 1990 y 191 y la mayor parte de sus actividades económicas, si no todas, la realiza en el municipio: negocios de ganadería, contrato de arrendamiento de bienes de su propiedad, compraventas; lo que demuestra el cumplimiento de los requisitos. Manifiesta que el 7 no es cierto y los señalados como 8 y 9 no son hechos.

Como razones de la defensa expone que ha vivido casi todo el tiempo en el municipio primero con sus padres, luego, cuando se casó en 1971, residió en la hacienda Pistó; por razón del estudio de los hijos habidos en el matrimonio adquirió un inmueble en Sincelejo.

Las partes presentaron alegatos de conclusión.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo de Sucre, por sentencia del 3 de mayo de 1995, denegó las súplicas de la demanda, con base en los siguientes fundamentos:

Conforme a las pruebas allegadas considera demostrado que el elegido fue alcalde por un término superior a una año que sumado a los dos en los cuales se desempeñó como concejal demuestran el cumplimiento de los requisitos que se alega fueron omitidos.

A más de lo anterior, considera que las demás pruebas documentales corroboran las anteriores.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Considera que la decisión corresponde a un errado análisis de pruebas.

En efecto, afirma, las partidas eclesiásticas son supletorias y para insistir en la prueba allega una certificación de la Notaría Única de Corozal.

En relación con el cómputo del tiempo con base en el desempeño como Alcalde y como Concejal del municipio en épocas anteriores a la elección popular, manifiesta que no se pueden sumar porque hay coincidencia en el tiempo.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso solicita que se revoque la sentencia apelada, y en su lugar decrete la nulidad solicitada en la demanda, por los siguientes motivos:

Considera, en primer término, que el silencio del alcalde frente a la afirmación de la demanda de no haber nacido en el municipio de Toluviejo configura confesión pues solo plantea como defensa, la residencia por más de tres años en dicho municipio.

Al respecto y frente a la prueba testimonial que no tiene el valor que le adjudica la parte impugnante porque los testimonios se contradicen, según el testigo sea propuesto por una parte o por la otra, a más de que todos los testigos aparecen tachados por lo que no puede considerarse imparcial.

Según la prueba documental el señor Juan Francisco Escobar Díaz fue elegido concejal de Toluviejo para el período 1976-1978 y alcalde del mismo municipio del 10 al 30 de diciembre de 1976 y del 29 de abril de 1977 al 31 de octubre del mismo año y del 18 de septiembre de 1978 al 31 de octubre de 1979.

En relación con el desempeño como concejal manifiesta que conforme a la ley 6a. de 1958 vigente a la época de los hechos, la fecha de instalación del concejo era el 1o. de noviembre siguiente a las elecciones y funcionaban del 1° de abril al 31 de mayo y del 1o. de noviembre al 31 de diciembre de cada año. O sea, que los cabildos sólo sesionaban al año cuatro meses.

Las épocas en las que se desempeñó como alcalde coinciden con las sesiones del Concejo porque el período entre el 1o. de noviembre y el 3 de diciembre de 1976, se desempeñó como Alcalde entre el 10 y el 30 de diciembre, en las sesiones del 1o. de abril al 31 de mayo de 1977 se desempeñó como Alcalde del 29 de abril al 31 de octubre de 1977 y en las últimas sesiones del 1o. de noviembre al 31 de diciembre de 1978, venía ejerciendo el mismo cargo del 18 de septiembre de ese año al 31 de octubre de 1979 o sea que en este último período no se desempeñó como concejal.

Así el tiempo de los dos cargos no se puede sumar y por lo mismo tampoco alcanzan los tres años de residencia que señala el Art. 86 de la ley 136 de 1994 para presumirse el ánimo de permanecer y avecinarse en el municipio de Toluviejo por ese hecho.

En cuanto al cargo de Tesorero Municipal que conforme a la fecha de posesión se comenzó a ejercer el 3 de julio de 1990, no se tiene en cuenta cuando finalizó su ejercicio y la norma establece que los tres años deben ser consecutivos.

En relación con las actividades principales desarrolladas en Toluviejo, manifiesta que demuestra solo que el acusado celebró contrato de compraventa y de arrendamiento que se pudo celebrar sin residir en el municipio, lo mismo que el registro para marcar ganado.

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

La Sala es competente para conocer del presente recurso de apelación conforme a lo previsto en el Art. 29 de la ley 78 de 1986.

EL FONDO DEL NEGOCIO

Según el recuento inicial, el cargo en el cual se sustenta la solicitud de nulidad del acto declaratorio de elección del señor Juan Francisco Escobar Díaz como Alcalde de Toluviejo, es la violación del Art. 86 de la ley 136 de 1994 por cuanto quien resultó elegido no nació en el municipio, ni residió en el mismo durante el año anterior, ni durante tres años consecutivos en cualquier época.

Dice la disposición invocada:

> "Art. 86. CALIDADES. Para ser elegido Alcalde se requiere ser ciudadano colombiano en ejercicio y haber nacido o ser residente en el respectivo municipio o de la correspondiente área metropolitana durante un (1) año anterior a la fecha de la inscripción o durante un período mínimo de tres (3) años consecutivos en cualquier época".

De acuerdo con la anterior transcripción, aparte de ser colombiano en ejercicio, la ley exige que se cumpla con algunas de las siguientes condiciones: que el candidato haya nacido en el municipio o, en su defecto, haya residido durante el año anterior a la inscripción, o por tres años consecutivos en cualquier época.

Conforme a lo anterior, la primera de las condiciones es el nacimiento del candidato en el municipio:

La prueba plena de, entre otros, el lugar de nacimiento de una persona está constituida por la copia de la correspondiente partida o folio de registro civil o certificado expedido con base en los mismos a tenor de lo previsto por el Art. 105 del decreto 1260 de 1970, siempre que tal hecho haya sucedido con posterioridad a la vigencia de la ley 92 de 1938.

En el presente caso aparece una partida eclesiástica de bautismo del señor Juan Francisco Escobar Díaz (folio 11).

Al respecto debe precisarse que la prueba reseñada no sirve como medio probatorio eficaz para demostrar que el candidato cuya elección se acusa hubiere nacido en Corozal.

No obstante, el interesado tampoco demostró que hubiera nacido en Toluviejo por lo que, sin haber certeza del sitio en donde nació, no se prueba que fue en Toluviejo.

Procede la Sala a establecer si aparece demostrada la residencia en el municipio durante el año anterior o durante tres años consecutivos en cualquier época.

Como aspecto previo, debió precisarse qué debe entenderse como residencia:

La misma Ley atrás mencionada define el concepto así:

"Art. 183. DEFINICIÓN DE RESIDENCIA: Entiéndese por residencia para los efectos establecidos en el artículo 316 de la Constitución Política, el lugar donde una persona habita o de manera regular está de asiento, ejerce su profesión u oficio o posee alguno de sus negocios o empleos."

Aún teniendo en cuenta que la definición se refiere en forma expresa al Art. 316 de la C.N., para los efectos del presente estudio, es un criterio que debe tenerse en cuenta para hacer la interpretación de la norma acorde con la que se desprende del Código Civil.

En tales condiciones, se puede decír que el de residencia es el sitio en el cual de manera regular se habita, se está de asiento, se ejerce profesión u oficio o se posee uno o varios negocios o empleo. Asi, puede haber una o varias residencias y, por lo mismo, la exigencia puede cumplirse si se llena alguna de las modalidades que trae la norma.

Así las cosas la Sala procede a analizar las pruebas presentadas:

A folio 10 aparece el acta de inscripción constancia de aceptación, como candidato a alcalde del municipio de Toluviejo de Juan Francisco Escobar Díaz con fecha 26 de agosto de 1994.

A folio 12 aparece copia de la página 49 de lo que aparentemente es un directorio telefónico.

A folio 26 aparece una Comunicación del 25 de abril de 1976 del Registrador Municipal del Estado Civil Secretario de la Comisión Escrutadora al señor Juan Francisco Escobar Díaz sobre la expedición de la credencial como concejal del municipio de Toluviejo por el período 1976-1978.

A folio 27 aparece acta de posesión del 18 de diciembre de 1976 del señor Juan Francisco Escobar Díaz como Alcalde del municipio, nombrado por decreto 627 del 10 de diciembre de 1976.

A folio 28 aparece el acta de posesión del 4 de mayo de 1977 nombrado por decreto 247 del 29 de abril de 1977 como Alcalde del municipio.

A folio 29 aparece el acta de posesión como Alcalde del municipio de 20 de septiembre de 1978 del señor Escobar Díaz.

A folio 30 aparece el acta de posesión del señor Escobar como Tesorero Municipal de Toluviejo de 3 de julio de 1990.

A folio 31 aparece el registro del hierro con que acostumbra marcar el ganado de 23 de octubre de 1986.

A folio 32 aparece un documento denominado contrato de arrendamiento de tierras.

A folios 33 y siguientes aparece fotocopia de la primera copia que reproduce el protocolo de la escritura de venta No. 110 otorgada por Manuel Escobar Díaz a favor de Juan Francisco Escobar Díaz del 21 de febrero de 1983 otorgada en la Notaría Segunda de Sincelejo.

A folio s.n. del cuaderno de pruebas aparece el oficio de fecha 23 de enero de 1995 en respuesta al 118 del Tribunal y en él se da cuenta de que el señor Francisco Escobar Díaz no es usuario del servicio de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Sincelejo, EMPAS.

A folio 93 del cuaderno de pruebas aparece la respuesta de Surtigas al oficio 0117 del 18 de enero de 1995 en el sentido de que el bien de la carrera 13 No. 15 A 05 aparece en el sistema como usuario a nombre del señor Juan Escobar Díaz y no de Francisco Escobar Díaz. A folio 97 del citado cuaderno certifica que el nombre del usuario es Juan Francisco Escobar Díaz.

A folio 98 del cuaderno de pruebas, la Electrificadora de Sucre responde a los oficios 116 y 155 del Tribunal en el sentido que el señor Juan Francisco Escobar Díaz no aparece como suscriptor pero aparecen tres, identificados como Juan Escobar.

A folio 99 del cuaderno de pruebas aparece la respuesta de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado en la cual certifica que el señor Juan Francisco Escobar Díaz no es usuario de la empresa.

A la solicitud hecha por el Tribunal en auto para mejor proveer, a folio 104 del cuaderno de pruebas, el Jefe de Personal de la Gobernación del departamento de Sucre, respondió que el señor Juan Francisco Escobar Díaz prestó sus servicios como Alcalde del 10 de diciembre e 1976 al 30 de diciembre del mismo año; del 29 de abril de 1977 al 31 de octubre de 1977, y del 18 de septiembre de 1978 hasta el 31 de octubre de 1979.

En el cuaderno de pruebas aparecen los testimonios rendidos en el proceso cuyos deponentes fueron tachados como sospechosos por razones de parentesco, amistad, conmilitancia política o enemistad afectiva o política.

La Sala procede a establecer si de las pruebas allegadas, se desprende que el elegido residió en el mismo municipio en el año anterior a la inscripción o durante tres años consecutivos en cualquier época:

La residencia en el municipio durante el año anterior a la inscripción:

Al respecto se observa que no hay prueba alguna en tal sentido. Porque ninguno de los documentos allegados lo demuestran y los testimonios, como ya lo advirtió la Sala, no pueden tomarse en cuenta por cuanto fueron tachados de sospechosos y en realidad no prueban el hecho.

La residencia en el municipio por tres años consecutivos en cualquier época:

Tal como se dejó sentado al comienzo de estas consideraciones se trata de un requisito que puede estar cumplido en las distintas formas que se dejaron anotadas.

No se trata, entonces de establecer si quien resultó elegido estaba físicamente en el municipio durante los tres años, porque el concepto de residencia no lo exige; se debe examinar si el elegido tuvo alguna actividad privada o pública que lo vinculara de manera regular durante tres años al municipio.

En relación con la residencia, debe precisarse que los testimonios no pueden tenerse en cuenta porque los testigos fueron tachados como sospechosos por las razones que se dejaron vistas.

No obstante, así como ninguno de ellos afirma en forma categórica que haya residido en el municipio el año anterior, la mayoría de los testigos que depusieron a favor o en contra de quien resultó elegido en el sentido de que vivía en Sincelejo, manifiestan que o vivió con su familia, o tenía actividades agropecuarias en el municipio.

Al tratar de complementar la información suministrada por los testigos por cuanto no hay unanimidad en los mismos, se tiene en relación con las actividades agropecuarias no se allega otro medio de prueba que el registro del hierro para marcar el ganado, no que no demuestra en forma plena la dedicación a la actividad pecuaria por tres años y en cuanto a la actividad agrícola tampoco hay prueba de corroborarse los testimonios.

El documento que aparece a folio 32 no puede tenerse en cuenta porque no tiene fecha cierta.

La escritura prueba tan solo la compra de un inmueble en el año de 1983 pero no la permanencia en su patrimonio bien para uso personal o bien como negocio.

En cuanto al cargo de Tesorero, se presenta el acta de posesión de fecha 21 de febrero de 1983, lo que no demuestra que lo ocupó por tres años, pues no aparece la fecha de retiro.

Queda por analizar su desempeño como concejal y alcalde del municipio:

Conforme a las disposiciones del Código Civil y a la definición de residencia que trae la ley 136 citada, debe precisarse que al ser elegido concejal en el año de que se habla, cuando no era necesario ni ser, ni aspirar a un solo cargo en unas mismas elecciones, no puede considerarse como residente, sin demostrarlo.

No obstante, el haber conquistado una curul cuya credencial se le expide en Toluviejo y se le comunica allí mismo por cuanto el oficio no ostenta dirección en otra parte a la cual se la haya enviado, es señal de estar presente en el municipio respectivo por lo cual es procedente proseguir el análisis.

La Sala observa que mientras transcurría el período fue nombrado como Alcalde en tres oportunidades:

Del 10 al 30 de diciembre de 1976, del 29 de abril de 1977 al 31 de octubre del mismo año y del 18 de septiembre de 1978 al 31 de octubre de 1979.

Si el desempeño como concejal puede ofrecer dudas, el cargo de Alcalde sí se constituye en un empleo y es procedente tenerlo en cuenta.

De lo anterior se deduce que si fue elegido como concejal por el período 1976-1978, existe una razón para considerarlo vinculado al municipio y si, de manera simultánea al desempeño como concejal fue nombrado en tres oportunidades como encargado de la Alcaldía, debe concluirse que durante una etapa de su vida, por lo menos, su vinculó al municipio en forma tal que llena los requisitos de ser residente por cuanto desde la elección como concejal y, por lo menos, desde el 1o. de noviembre de 1976, cuando debía reunirse por primera vez el Concejo, hasta el 31 de octubre de 1979 cuando dejó la Alcaldía estuvo vinculado al municipio.

No se trata, entonces, de sumar el tiempo de desempeño como Concejal y como Alcalde sino de deducir que al haberse desempeñado como concejal y como Alcalde demuestra una residencia de por lo menos tres años consecutivos en el municipio de Toluviejo, sin dejar de señalar que aunque o está plenamente probado hay serios indicios para pensar que en su infancia vivió en el municipio.

En tales condiciones es procedente denegar las súplicas de la demanda, por lo cual se debe confirmar la sentencia apelada.

Por último, se observa que se allega un memorial de sustitución del poder inicial que no puede tenerse en cuenta por no haber presentado personalmente tal como lo precisa el sello notarial (Arts. 65, 69, 84 del C. de P.C.).

En mérito de lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, oído el concepto de la Procuraduría y en desacuerdo con él, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

1.- Confírmase la sentencia apelada.

2.- No se reconoce al Dr. Alfredo Sotomayor Támara como apoderado sustituto de la parte actora por las razones expuestas en la parte motiva.

3.- En firme esta providencia, envíese al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de fecha once (11) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente de Sala

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

ALCALDE-Inhabilidades/**CONTRATO ADMINISTRATIVO**-Celebración/**CONTRATO ADMINISTRATIVO**-Ejecución

La construcción lógico-jurídica de la disposición supuestamente quebrantada, converge en un todo con la condición que la misma impone, en cuanto a la ejecución o cumplimiento del contrato en el respectivo municipio de la elección; las dos hipótesis que plantea la norma no pueden escindirse en conceptos separados, para dar a cada uno de ellos una interpretación distinta en relación con ese condicionamiento, pues tanto la intervención como la celebración expresiones utilizadas en sus respectivos supuestos, conforman el principal legal que establece las inhabilidades para los alcaldes, por la realización de contratos durante el año anterior a la inscripción. Si se interpretara la norma en la forma pretendida por el demandante, se estaría incurriendo en una injusticia causada por un trato desigual, pues cuando se hubiere dado la intervención del demandado en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio o en el de terceros, la inhabilidad sería muy amplia al comprender todo el territorio nacional, prohibiéndose al ciudadano prácticamente el ejercicio de una actividad lícita, mientras que cuando hubiere celebrado por sí o por interpuesta persona, contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo, sólo exige la norma que el contrato deba ejecutarse o cumplirse en el mismo municipio donde resulte elegido, sin que se aprecie motivo lógico para tal discriminación. En el caso en estudio, no se configura la inhabilidad propuesta por la parte actora porque el contrato del que se hace derivar, no debía ejecutarse o cumplirse en el municipio de Paz de Río

donde se eligió al señor Carlos Arturo Fuentes Gómez, sino en el de Socha que fue la entidad contratante.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre doce (12) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1373. Actor: ARMANDO MANUEL ESLAVA GÓMEZ. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesta por la parte actora contra la sentencia que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

LA ACCIÓN Y SUS FUNDAMENTOS

Mediante apoderado legalmente constituido el señor Armando Manuel Eslava Gómez, solicitó ante el Tribunal Administrativo de Boyacá declarar la nulidad de la elección hecha en favor del señor Carlos Arturo Fuentes Gómez, como alcalde del municipio de Paz de Río para el período 1995-1997 y en consecuencia, ordenar la cancelación de la respectiva credencial.

Narran los hechos que el día 26 de agosto de 1994, tuvo lugar el acto de inscripción del señor Fuentes Gómez como candidato a alcalde para las elecciones del 30 de octubre del mismo año y que realizadas éstas, el día 1 de noviembre siguiente la comisión escrutadora lo declaró elegido.

Según la demanda el señor Carlos Arturo Fuentes Gómez era inelegible, como alcalde, por estar incurso en la causal de inhabilidad específica determinada en el artículo 95 numeral 5 inciso 1 de la ley 136 de 1994, al haber celebrado contrato en interés propio con una entidad pública a escasos ocho meses ocho días de su inscripción como candidato.

En efecto, se aduce que el 19 de diciembre de 1993 firmó contrato de obra pública con el municipio de Socha por la suma de cinco millones setenta y ocho mil ciento noventa y cuatro pesos ($5.078.194) m/cte.

NORMA VIOLADA Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

Se invoca como transgredido el texto de la disposición legal atrás mencionado, el cual a juicio del actor, "no sólo extiende en el tiempo el rigor de la inhabilidad de los contratistas, al predicarla en quienes hayan contratado dentro del año anterior a su inscripción, sino que, además, amplía la inhabilidad, hacia quien haya contratado en general con entidades públicas, dentro de ese mismo lapso del año anterior a su inscripción", y agrega:

"No otra cosa se deduce de la lectura textual del numeral quinto (5) de su artículo 95. Si se pretendiera que la inhabilidad para ser elegido o designado alcalde, sólo se refiere a quien ha contratado para ejecutar o cumplir el objeto del contrato en el municipio de su posterior elección o designación, se estaría desconociendo y dejando de acatar, el inciso primero del numeral (5), cuyo texto nuevo refleja con claridad la voluntad del legislador en forma separada y taxativa, sin perjuicio de mantener en su inciso segundo, el mismo texto prohibitivo que viene rigiendo desde mil novecientos ochenta y seis (1986)".

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado por conducto de apoderado asume su defensa (fls. 46 y s.s.), oponiéndose a la declaratoria de nulidad invocada por la parte actora. Considera que en el caso *sub-exámine* no se da la inhabilidad alegada, por cuanto el contrato a que se refiere la demanda lo celebró con un municipio diferente al que lo eligió como Alcalde Municipal para el período 1995-1997.

Al alegar de conclusión (fl. 53), reiteró los términos de la oposición y además, agrega que su conducta es totalmente lícita y por ello solicita no acceder a las pretensiones de la demanda.

El actor no hizo uso de este derecho.

SENTENCIA APELADA

En sentencia del 3 de mayo de 1995 (fls. 59 y s.s.), el Tribunal da por demostrado en el proceso que el señor Carlos Arturo Fuentes Gómez durante el año anterior a su inscripción como candidato a la Alcaldía del municipio de Paz del Río, celebró un contrato de obras públicas en interés propio con el municipio de Socha, pero al confrontar esta circunstancia con el contenido de la causal de inhabilidad para ser elegido alcalde, prevista en el numeral 5 del artículo 95 de la ley 136 de 1994, advierte que para el caso, aquella no se configura, porque el referido contrato no debía ejecutarse o cumplirse en el municipio donde se inscribió la candidatura, como expresamente lo contempla la parte final de dicho precepto.

LA APELACIÓN

Inconforme con la decisión del *a-quo,* el apoderado del actor interpuso en tiempo recurso de apelación.

Argumenta en la sustentación que el artículo 95 numeral 5 de la ley 136 de 1994, contiene dos prohibiciones que se excluyen de manera expresa; la primera, por haber intervenido en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio, o en el de terceros; la segunda, por haber celebrado por sí, o por interpuesta persona, contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o

descentralizado de cualquier nivel administrativo que deba ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio.

Indica el apoderado que en el fallo no se tiene en cuenta la prohibición expresa contenida en el inciso 1 del artículo 95, "caso este en el cual la norma prohibitiva no da espacio a que se considere que ahí también el contrato deba ejecutarse en el municipio de cuya inscripción y elección como alcalde se objeta".

Establece comparación entre la inhabilidad por la celebración de contratos, que contemplaba la ley 49 de 1987 y la vigente en la ley 136 de 1994 y concluye que hay manifiesta diferencia, haciendo énfasis que en esta última norma se consagran dos prohibiciones que se excluyen y en la primera de ellas estaba incurso el demandado.

CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA

La Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso, al emitir concepto de fondo, solicita se confirme la sentencia recurrida, al compartir la tesis del Tribunal respecto a que, para la existencia de la inhabilidad invocada, no basta la celebración de contratos con las entidades u organismos que indica la norma, sino que además dichos contratos deben ejecutarse o cumplirse en el municipio de la elección.

No se observan vicios de nulidad que afecten la actuación y por ello se procede al pronunciamiento que en derecho corresponda, previas las siguientes,

CONSIDERACIONES

El cargo formulado contra el acto mediante el cual se declaró electo al ciudadano Carlos Arturo Fuentes Gómez, como alcalde de Paz de Río (Boyacá) para el período constitucional 1995-1997, es concreto, se le atribuye al elegido haber celebrado un contrato de obras públicas con el municipio de Socha (Boyacá) dentro del término de inhabilidad establecido en el artículo 95 numeral 5de la ley 136 de 1994, norma que es del siguiente tenor:

> ARTÍCULO 95. INHABILIDADES: No podrá ser elegido ni designado alcalde quien:
>
> (...)
>
> 5.- Durante el año anterior a su inscripción haya intervenido en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio, o en el de terceros o haya celebrado por sí, o por interpuesta persona, contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo que deba ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio".
>
> (...)

En el caso *sub-júdice* a folios 5 y 6 obra copia auténtica del contrato celebrado el 19 de diciembre de 1993, entre el demandado y el municipio de Socha. Igualmente,

copia auténtica del acta de solicitud, aceptación e inscripción de aquél como candidato a la Alcaldía de Paz del Río, en la que consta que este último acto, el de inscripción, lo realizó el 26 de agosto de 1994, es decir, está plenamente demostrado que durante el año anterior a esta fecha se estableció esa relación contractual.

Pero también está demostrado con el contrato mismo, que éste lo celebró el demandado con una entidad territorial distinta a la del lugar que lo eligió como alcalde en las elecciones de octubre 30 de 1994.

Para el actor esta circunstancia no hace inaplicable en este evento, la causal de inhabilidad que invoca, porque según su criterio, la norma que la contempla se divide en dos partes excluyentes y sólo la segunda de ellas está cobijada por ese condicionamiento de lugar.

La primera parte de la disposición es la que en concreto estima violada al considerar que la ley 136 de 1994, no sólo extiende en el tiempo el rigor de la inhabilidad de los contratistas, sino que, además, la amplia a quien haya contratado en general con entidades públicas dentro del año anterior a su inscripción y concluye:

> "No otra cosa se deduce de la lectura textual del numeral quinto (5) de su artículo 95. Si se pretendiera que la inhabilidad para ser elegido o designado alcalde, sólo se refiere a quien ha contratado para ejecutar o cumplir el objeto del contrato en el municipio de su posterior elección o designación, se estaría desconociendo y dejando de acatar, el inciso primero del numeral quinto (5), cuyo texto nuevo refleja con claridad la voluntad del legislador en forma separada y taxativa, sin perjuicio de mantener en su inciso segundo, el mismo texto prohibitivo que viene rigiendo desde mil novecientos ochenta y seis (1986)".

Este que es el argumento básico del cargo, no lo comparte la Sala, puesto que la construcción lógico-jurídica de la disposición supuestamente quebrantada, converge en un todo con la condición que la misma impone, en cuanto a la ejecución o cumplimiento del contrato en el respectivo municipio de la elección; las dos hipótesis que plantea la norma no pueden escindirse en conceptos separados, para dar a cada uno de ellos una interpretación distinta en relación con ese condicionamiento, pues tanto la intervención como la celebración expresiones utilizadas en sus respectivos supuestos, conforman el principio legal que establece las inhabilidades para los alcaldes, por la realización de contratos durante el año anterior a la inscripción. Si se interpretara la norma en la forma pretendida por el demandante, se estaría incurriendo en una injusticia causada por un trato desigual, pues cuando se hubiere dado la intervención del demandado en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio o en el de terceros, la inhabilidad sería muy amplia al comprender todo el territorio nacional, prohibiéndole al ciudadano prácticamente el ejercicio de una actividad lícita, mientras que cuando hubiere celebrado por sí o por interpuesta persona, contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado

de cualquier nivel administrativo, sólo exige la norma que el contrato deba ejecutarse o cumplirse en el mismo municipio donde resulte elegido, sin que se aprecie motivo lógico para tal discriminación.

Por ello, en el caso a estudio como acertadamente lo advierte el Tribunal y lo reitera la Procuradora Delegada, no se configura la inhabilidad propuesta por la parte actora porque el contrato del que se hace derivar, no debía ejecutarse o cumplirse en el municipio de Paz de Río donde se eligió al señor Carlos Arturo Fuentes Gómez, sino en el de Socha que fue la entidad contratante.

Estas breves consideraciones y dada la concreción del cargo, se estiman suficientes para desestimarlas y proceder a la confirmación del fallo recurrido.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, –Sección Quinta–, de acuerdo con la Procuradora Delegada, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

Confírmase la sentencia proferida el 3 de mayo de 1995, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Boyacá, denegó las pretensiones de la demanda.

En firme esta decisión, vuelva el expediente al lugar de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión del día once (11) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

MARIO ALARIO MÉNDEZ

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

EXCEPCIONES DE MÉRITO/NULIDAD ELECTORAL-Alcalde/ **INHABILIDADES PARA ELECCIÓN/PAGO/EJECUCIÓN DE CONTRATO DE SUMINISTRO**

El contrato de suministro, se celebró entre las citadas partes en el año de 1990, y dada cual fuere su fecha exacta, aquí no precisada, cualquier cálculo que se haga a partir del 26 de agosto de 1994, fecha de inscripción del candidato en relación con aquella, desborda el término de un año señalado en el artículo 95 numeral 5 de la Ley 136 de 1994, porque para efectos de la inhabilidad que esta norma prescribe, dicho término se contabiliza únicamente entre las fechas de inscripción y nacimiento del contrato, sin tener en cuenta las de su ejecución y cumplimiento, así lo ha expresado la Sala en su reiterada jurisprudencia, en guarda de la certeza y seguridad que los derechos demandan, evitando colocar al aspirante al cargo en condiciones de indefinida inhabilidad.

ESTADO CIVIL/PRUEBA

Conforme al artículo 105 del D. 1260 de 1970 los actos y hechos relacionados con el estado civil de las personas, ocurridos con posterioridad a la vigencia de la Ley 92 de 1938, se probarán con copia de la correspondiente partida o folio, o con certificado expedido con base en los mismos. Y de acuerdo con el inciso 3 de la misma disposición, modificado por el artículo 9 del D. 2158 de 1970, en caso de falta de dichas partidas o de los folios, el funcionario competente del estado civil, previa confrontación sumaria de aquélla, procederá a las inscripciones correspondientes abriendo los folios, con fundamento entre otros documentos y pruebas, en copias de partidas

de origen religioso. Ninguno de los hechos, actos y providencias relativos al estado civil de las personas sujetos a registro, hace fe en proceso ni ante ninguna autoridad, empleado o funcionario público, sino ha sido inscrito ni registrado en la respectiva oficina, conforme a lo indicado, salvo en cuanto a los hechos para cuya demostración no se requiere legalmente formalidad del registro, según el artículo 106 *ibídem.*

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre doce (12) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1384. Actor. JULIO CÉSAR BURBANO ORTIZ. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia que denegó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

LA ACCIÓN Y SUS FUNDAMENTOS

El actor citado en la referencia, obrando por medio de apoderado legalmente constituido, demandó ante el Tribunal Administrativo de Nariño, la nulidad de acto por medio del cual la Comisión Escrutadora declaró al ciudadano Jesús María Cabal Muriel, como alcalde del municipio de Colón para el período 1995-1997.

Se afirma que el expresado ciudadano contrajo matrimonio católico con la señora Laura Rubiela Muriel Martínez, el día 16 de noviembre de 1975 en la Parroquia de Santiago - Putumayo, hecho con el cual se dio inicio a la sociedad conyugal.

La cónyuge es propietaria del establecimiento comercial denominado "DROGAS CABAL" con domicilio en el municipio de Colón y en tal condición, ha venido suministrando desde el año de 1990 a los empleados de la Alcaldía de esta municipalidad, varios elementos y servicios con el fin de atender sus necesidades. "En otras palabras entre la alcaldía de Colón y la droguería Cabal, existe un contrato de suministro de diversa índole" del que como contraprestación el contratista ha percibido remuneración del contratante.

A juicio del actor, la elección del señor Jesús María Cabal Muriel para el mencionado cargo se encuentra viciada según el artículo 95 numeral 5 de la ley 136 de 1994, porque como socio conyugal de la señora Laura Rubiela Muriel de Cabal reporta un marcado interés en la ejecución y cumplimiento del contrato de suministro por más de cuatro (4) años, el que se acentúa si se tiene en cuenta que el establecimiento comercial lleva como denominación "DROGAS CABAL" o sea el primer apellido del esposo.

Al explicar la violación del anterior precepto, indica que de conformidad con el artículo 1781 numeral 3 del C.C., el haber de la Sociedad Conyugal se compone: "Del dinero que cualquiera de los cónyuges aportare al matrimonio, o durante él adquiriere, obligándose la sociedad a la restitución de igual suma".

Esto es, que el mencionado establecimiento viene reportando un beneficio a la Sociedad Cabal - Muriel pues todo pago derivado del contrato de suministro repercute en favor de los socios.

Invoca los artículos 223 numeral 5 y 228 del C.C.A., y al respecto expresa: "Las causales que señalan las normas citadas, se adecuan al presente asunto, por cuanto al señor Jesús María Cabal Muriel le fueron computados votos obtenidos en las elecciones del 30 de octubre del presente año, cuando no reunía las condiciones legales para ser electo como alcalde del municipio de Colón, y encontrándose inhabilitado, la nulidad de la elección y la cancelación de la respectiva credencial se torna imperativa".

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Mediante apoderado (fl. 30 s.s.) el demandado niega la existencia del contrato de suministro entre el municipio de Colón y su cónyuge, y agrega que aquel paga lo que ha comprado a crédito, no como contraprestación, sino como obligación comercial de la "Compraventa". Además, que él no interviene en los negocios de la droguería de su esposa, porque tienen su propio trabajo como transportador, cada uno es autónomo en realizar sus propias actividades, sin que esto sea contrario a los fines económicos del matrimonio y el hecho de que la droguería lleve su primer apellido no conlleva el interés de los contratos, los nombres o razones sociales son cuestiones formales que no comprometen a la persona, a su conducta ni a sus actividades.

Propuso las excepciones de "INEXISTENCIA DE LA CAUSAL INVOCADA"; "INEXISTENCIA DEL CONTRATO" Y "FALTA DE PERSONERÍA SUSTANTIVA POR ACTIVA" (fls. 32 y s.s.) y las fundamenta en hechos que precisamente serán motivo del análisis de fondo, razón por la cual se hace innecesario su reproducción como recuento fáctico, criterio que así mismo se aplica al escrito mediante el cual el demandado contestó dichas excepciones (fls. 94 y s.s.).

ALEGATOS DE LAS PARTES

A folio 154 y s.s., la apoderada sustituta de la parte demandante al descorrer el traslado alega que de la prueba allegada, se puede precisar la existencia del "contrato de suministro", no solamente con relación a elementos farmacéuticos, sino también de papelería y así no se le haya dado esa denominación, la esencia de la relación comercial existente, denota que se cumplen todas las características de aquél.

De la otra parte, el apoderado del demandado manifiesta que del acervo probatorio allegado al proceso, se concluye sanamente que la parte demandante no demostró en ningún momento la violación del artículo 95 numeral 5 de la ley 136 de 1994,

especialmente si se tiene en cuenta que el dictamen pericial es claro al indicar que no hubo contrato de suministro.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Nariño al proferir la decisión de fondo el 12 de mayo de 1995 (fls. 166 y s.s.), para denegar las súplicas de la demanda consideró en primer término, que la gestión de contratación presuntamente llevada a cabo entre el municipio de Colón y la droguería Cabal, "carece de formalidad imprescindible y que hace relación a que tal actuación debe ser de carácter eminentemente personal, descartándose por lo mismo las consecuencias desprendidas de la existencia de una Sociedad en donde juegan los haberes para uno y otro socio individualmente considerado, peor todavía si se trata como aquí de inhabilidades de carácter electoral en donde sólo se vislumbra las limitaciones que afectan al ciudadano elegido".

Hace referencia el *a-quo* a que, a partir de la ley 28 de 1932 el sistema de la Sociedad Conyugal en lo que hace relación a la administración y disposiciones de bienes, cambió radicalmente "Con respecto a terceros ya no es el marido el dueño de los bienes sociales como si ellos formaran con los suyos un solo patrimonio, ni tampoco el responsable único de las deudas sociales... Hoy, cada cónyuge dispone y administra con absoluta libertad e independencia del otro, tanto de los bienes propios existentes a la vigencia de tal ley, como los que adquiere con posterioridad al 1o. de enero de 1933".

El otro aspecto tenido en cuenta para no dar cabida a la pretensión, consiste en que del análisis de la prueba documental y testimonial el Tribunal dedujo la inexistencia del contrato de suministro y por ello, acogiendo los planteamientos jurídicos del Procurador Judicial ante esa Corporación, concluyó que el acto demandado no quebrantaba el canon legal invocado por el actor.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada del demandante apeló el fallo anterior aspirando que sea revocado, al considerar que la prueba documental sustentó de la inspección judicial constituye la esencia del contrato de suministro que si bien no obra por escrito, las características de la relación comercial da a entender que el establecimiento tenía la obligación de suministrar no solamente droga a los empleados del municipio e indigentes de la localidad, sino también papelería e incluso servicio de transporte.

Aduce: "Pretender concluir que la relación contractual únicamente afecta a la propietaria de DROGAS CABAL y a la entidad local, sin que en nada afecte la elección del señor Jesús María Cabal Muriel, esposo de aquella, como Alcalde del municipio de Colón (Putumayo), es desconocer el beneficio que el ciudadano electo reportó tanto económica, como electoralmente, de la misma, colocándose en ventaja respecto a su contendor.

Siendo el señor José María Cabal Muriel, copartidario y miembro político de su antecesor, se le facilitó su camino en pos de la ALCALDÍA a través del mencionado contrato, y es aquí donde nace el interés propio que reportó de la relación comercial entre su cónyuge y el municipio de Colón, configurándose la causal que ... vicia la elección ..."

CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA

Indica la distinguida colaboradora del Ministerio Público que en el presente caso, no están demostrados los supuestos de la norma invocada por el actor como transgredida. Opina que la intervención en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio o en el de terceros, debe ser personal del candidato. Hecho no probado como tampoco lo está, el que la intervención personal haya ocurrido durante al año anterior a su inscripción y menos aún, que el electo alcalde haya celebrado por sí o por interpuesta persona, contratos con el municipio de Colón.

Precisa, citando jurisprudencia de la Sala que la inhabilidad alegada, no puede extenderse a la ejecución y cumplimiento del contrato como lo pretende el demandante. Solicita en consecuencia se confirme la sentencia.

CONSIDERACIONES

Los hechos en que se fundamentan las excepciones de mérito formuladas por la parte demandada, hacen parte del estudio que previo a la decisión de fondo, deberá hacer la Sala en esta parte del proveído.

La demanda apunta a que se declare por el juez de lo Contencioso Administrativo, la nulidad del acto mediante el cual la Comisión Escrutadora Municipal, declaró al ciudadano Jesús María Cabal Muriel como alcalde de Colón (Putumayo) para el período 1995-1997.

La acusación tiene como sustento jurídico la supuesta violación del artículo 95 de la ley 136 de 1994 que es del siguiente contenido:

> ARTÍCULO 95. INHABILIDADES: No podrá ser elegido alcalde quien:
>
> (...)
>
> 5.- Durante el año anterior a su inscripción haya intervenido en la celebración de contratos con entidades públicas en interés propio o en el de terceros o haya celebrado por sí, o por interpuesta persona, contrato de cualquier naturaleza con entidades u organismos del sector central o descentralizado de cualquier nivel administrativo que deba ejecutarse o cumplirse en el respectivo municipio.
>
> (...)

De acuerdo a la demanda, el acto de elección es violatorio de la precitada norma por cuanto la señora Laura Rubiela Muriel de Cabal, quien es propietaria del establecimiento comercial "DROGAS CABAL" en el municipio de Colón (Putumayo), tiene desde 1990 un contrato de suministro con la Alcaldía de dicha localidad y el señor Jesús María Cabal Muriel, su cónyuge, indudablemente tiene un marcado interés propio y en nombre de aquella en la celebración, ejecucion y cumplimiento del contrato, el cual le reporta beneficios a la Sociedad Conyugal, pues todo pago que realice el municipio en relación con éste repercute en favor de los socios, por estas razones al momento de la inscripción del señor Cabal Muriel como candidato a la Alcaldía, estaba en ejecución el contrato, circunstancia que le impedía aspirar a tal investidura.

En el proceso está acreditada la elección del demandado, ella consta en el acta de escrutinio general de votos levantada el 1 de noviembre de 1994 por la Comisión Escrutadora Municipal de Colón (Putumayo) (fl. 16).

Obra así mismo en el expediente el acta de su inscripción como candidato que data del 26 de agosto de 1994 (fl. 7). Estos dos documentos se allegaron en copias debidamente autenticadas.

Según certificado de la Cámara de Comercio de Pasto visto a folio 11, la señora Rubiela Muriel de Cabal es la propietaria del establecimiento de comercio denominado "DROGAS CABAL".

Mediante prueba de Inspección Judicial con peritos practicada a los libros de la Tesorería Municipal de Colón, donde se registran los cheques entregados, se estableció que a partir del 11 de octubre de 1990, aparecen una serie de pagos realizados a la señora Rubiela Muriel por concepto de suministro de drogas. Igual hecho aparece certificado a folio 142 por la Tesorería Municipal.

Pero en oficio No. 117 de febrero 24 de 1995 visible a folio 140, el Secretario de Gobierno de la misma municipalidad, comunica al Tribunal, que en los libros correspondientes al archivo de la alcaldía, no aparece contrato alguno suscrito entre ésta y Drogas Cabal, agregando que el suministro de drogas hecho por la señora Rubiela Muriel data del año de 1990.

Pese a esta información la Sala considera que de las pruebas mencionadas, así no se establezca con exactitud la fecha, sí se evidencian elementos esenciales del contrato de suministro como es el proveer de drogas a los empleados de la alcaldía de Colón, recibiendo la propietaria por tal concepto, los respectivos pagos, actitudes que dejan entrever un previo acuerdo de voluntades y la formalización de esa relación contractual.

Así las cosas del examen de este punto resalta con claridad un hecho: que el contrato de suministro, se celebró entre las citadas partes en el año de 1990, y dada cual

fuere su fecha exacta, aquí no precisada, cualquier cálculo que se haga a partir del 26 de agosto de 1994 fecha de inscripción del candidato en relación con aquella, desborda el término de un año señalado en el artículo 95 numeral 5 de la ley 136 de 1994, porque para efectos de la inhabilidad que esta norma prescribe, dicho término se contabiliza únicamente entre las fechas de inscripción y nacimiento del contrato, sin tener en cuenta las de su ejecución y cumplimiento, así lo ha expresado la Sala en su reiterada jurisprudencia, en guarda de la certeza y seguridad que los derechos demandan, evitando colocar al aspirante al cargo en condiciones de indefinida inhabilidad.

Estas precisas manifestaciones con relación a la causal invocada en la demanda y lo que en su sentido y alcance tiene establecido la Sala, no requieren de más aditamentos jurídicos para llegar a un pronunciamiento conforme con el del *a-quo;* sin embargo considera conveniente hacer breve mención a que la prueba allegada por el actor para demostrar el matrimonio de los señores Jesús María Cabal Muriel y Laura Rubiela Muriel Martínez, desde el punto de vista legal no es la idónea para acreditar ese estado civil.

En efecto, conforme al artículo 105 del D. 1260 de 1970 los actos y hechos relacionados con el estado civil de las personas, ocurridos con posterioridad a la vigencia de la ley 92 de 1938, se probarán con copia de la correspondiente partida o folio, o con certificado expedido con base en los mismos.

Y de acuerdo con el inciso 3 de la misma disposición, modificado por el artículo 9 del D. 2158 de 1970, en caso de falta de dichas partidas o de los folios, el funcionario competente del estado civil, previa confrontación sumaria de aquélla, procederá a las inscripciones correspondientes abriendo los folios, con fundamento entre otros documentos y pruebas, en copias de partidas de origen religioso.

Ninguno de los hechos, actos y providencias relativos al estado civil de las personas sujetos a registro, hace fe en proceso ni ante ninguna autoridad, empleado o funcionario público, sino ha sido inscrito ni registrado en la respectiva oficina, conforme a lo indicado, salvo en cuanto a los hechos para cuya demostración no se requiere legalmente formalidad del registro, según el artículo 106 *ibídem.*

El matrimonio podrá inscribirse a solicitud de cualquier persona, prescribe el artículo 68 del mismo decreto.

En resumen, el documento de origen parroquial en que se da fe del acto matrimonial mencionado, complementado con certificación del Notario Único de Santiago (Putumayo) (fls. 9 y s.s.), en el sentido de que aquél no aparece inscrito en el registro, no suple la copia de la partida o folio ni tampoco el certificado que exige el artículo 105, en otros términos no tiene eficacia probatoria en este contencioso electoral.

El actor con fundamento en el artículo 68 bien ha podido inscribir el matrimonio y allegar la prueba válida, ante tal omisión, este vínculo no se demostró en el proceso y consecuentemente tampoco la sociedad conyugal de bienes, de la cual, junto con el contrato de suministro se hace derivar la causal de inhabilidad que ha quedado desvirtudada, haciendo inexistente la violación del precepto legal invocado.

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

FALLA:

Confírmase la sentencia proferida el 12 de mayo de 1995, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Nariño, denegó las súplicas de la demanda.

En firme este proveído vuelva el expediente a su lugar de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión del día once (11) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

MARIO ALARIO MÉNDEZ

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

PERSONERO MUNICIPAL-Inhabilidades/EMPLEADO PÚBLICO

La inhabilidad establecida en el artículo 95, numeral 4, entonces, resulta aplicable cuando se trate de elegir personero, por la remisión del artículo 174, literal a) de la ley 136 de 1994, lo que quiere decir que no puede ser elegido personero quien se haya desempeñado como empleado o trabajador oficial dentro de los tres meses anteriores a la elección. El señor Hugo Fernando Ferreira, en la fecha de su elección y dentro de los tres meses anteriores, era empleado de la Contraloría Departamental del Tolima. Así resulta de la certificación del 17 de enero de 1995 expedida por el Asistente Administrativo y Financiero de la Contraloría, según la cual el demandado "viene elaborando al servicio de la Contraloría Departamental del Tolima desde el 7 de marzo de 1994, desempeñando el cargo de Profesional Universitario Nivel Profesional Grado 2, nombrado en la División de Auditoría Financiera y Revisión de Cuentas, pero actualmente ubicado en la Sección Jurídica y Jurisdicción Coactiva". Es decir, según lo expuesto, que se encontraba inhabilitado y que en consecuencia es nula esa elección, y así habrá de declararse. La causal de inhabilidad establecida en el artículo 95, numeral 4, de la ley 136 de 1994 no resulta inconciliable, como afirman el demandado, el Tribunal y la Procuraduría, con la dispuesta en el artículo 174, literal b, de la ley 136 de 1994, y que les llevó a decir que aquella no constituía impedimento para ser elegido Personero. La causa de inhabilidad del numeral 4 del artículo 95 comprende a quien se hubiera desempeñado como empleado o trabajador oficial dentro de los tres meses anteriores a la elección, ésta última a quien hubiera ocupado durante el año anterior cargo o empleo público en la administración central o descentra-

lizada del distrito o municipio. La primera es más amplia en cuanto a los sujetos que comprende, cualesquiera empleados o trabajadores oficiales, en tanto que la segunda está limitada sólo a quienes hubieran ocupado cargo o empleo en la administración del respectivo distrito o municipio. La primera es más reducida en cuanto al tiempo que abarca, los tres meses anteriores a la elección; la segunda se extiende al año anterior a la misma. No se advierte cómo puedan una y otra causales resultar inconciliables, y que por ello la segunda excluye la primera.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá D.C., catorce (14) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: Dr. MARIO ALARIO MÉNDEZ.

Referencia: Expediente No. 1367. Demandante: RODRIGO SÁNCHEZ FORERO. ELECTORAL.

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 18 de mayo de 1995, dictada por el Tribunal Administrativo del Tolima, mediante la cual declaró nula la elección del señor Hugo Fernando Ferreira como Personero de Natagaima, realizada por el Concejo del mismo municipio el 9 de enero de 1995.

I.- ANTECEDENTES

El ciudadano Rodrigo Sánchez Forero demandó ante el Tribunal Administrativo del Tolima fuera declarada la nulidad del acto de elección del señor Hugo Fernando Ferreira como Personero municipal de Natagaima, para el período comprendido del 1o. de marzo de 1995 al 28 de febrero de 1998, alegando que se encuentra incurso en la causal de inhabilidad establecida en los artículos 95 numeral 4, y 174, literal a, de la ley 136 de 1994.

Pidió, en subsidio, se declare la nulidad de ese mismo acto, por no haberse señalado fecha para llevar a cabo la elección con tres días de anticipación, como lo ordena el artículo 35 de la ley 136 de 1994.

Dice el demandante que el Concejo Municipal de Natagaima sesionó el 9 de enero de 1995, y que en esa sesión se efectuó la elección de Personero Municipal para el período comprendido del 1 de marzo de 1995 al 28 de febrero de 1998, que recayó en el señor Hugo Fernando Ferreira.

Pero el elegido, dice, se encuentra comprendido en la causal de inhabilidad instituida en el artículo 174, literal a, en concordancia con el artículo 95, numeral 4, de la ley 36 de 1994, siendo que "a la fecha del 17 de enero de 1995, el elegido Personero Municipal de Natagaima Tolima, el 9 de enero de los corrientes se encuentra desempañando el cargo de PROFESIONAL UNIVERSITARIO GRADO 2 nombrado

en la División de Auditoría Financiero y Revisión de Cuentas, pero actualmente ubicado en la Sección Jurídica y Jurisdicción Coactiva de la respectiva Contraloría Departamental", es decir que "no había renunciado a su cargo o empleo en la Contraloría del Departamento ni tres meses antes de ser elegido ni posterior a su elección".

Dice también el demandante que la elección carece de validez porque fue violatoria del artículo 35 de la ley 136 de 1994, siendo que "la citación se hizo en la sesión del día viernes 6 de enero de 1995, por lo que a partir de esta fecha debía de haber dejado transcurrir los días sábado 7, domingo 8 y lunes 9 inclusive y la elección de Personero se debía haber hecho el día martes 10 de enero de 1995, dejando así transcurridos los tres días de ley".

El demandado, señor Hugo Fernando Ferreira, contestó la demanda en su oportunidad, simplemente con la expresión de que se oponía "a que se declaren todos y cada uno de las pretensiones incoadas en la demanda por carecer de fundamentos fácticos y jurídicos necesarios para el efecto". Pero al alegar de conclusión afirmó que el precepto del literal b del artículo 174 de la ley 136 de 1994, según el cual no puede ser elegido personero quien haya ocupado durante el año anterior cargo o empleo público en la administración central o descentralizada del distrito o municipio, que es norma especial, excluye la aplicación del numeral 4 del artículo 95 de la misma ley al caso de la elección de personeros. Y concluye:

> "...en razón a que la (sic) normas aplicables para el caso de la elección de personeros, en materia de inhabilidades, son las contenidas en el artículo 174, la primera de las cuales, la contenida en el literal a) se remite 'en lo que fuere aplicable' (en forma general) a las inhabilidades contenidas para el caso de elección de Alcaldes es evidente que existe norma especial para el caso del ejercicio de cargos o empleos públicos por parte de los personeros elegidos, anteriores a su elección, como causal de inhabilidad de la misma y aplicable única y exclusivamente a ellos, a los personeros (Art. 174, literal b), sin que pueda aplicarse la norma que a título de genérica remitió el legislador contenida en el numeral 4° del artículo 95 de la ley 136 de 1994." (folio 46).

Y alegó también que se dio cumplimiento a lo establecido en el artículo 35 de la ley 136 de 1994, pues si la citación tuvo lugar el 6 de enero de 1995 y la elección se llevó a cabo el 9 de los mismos, hubo tres días de anticipación, los días 6, 7 y 8. Pero, dice, aún en el caso de que el término legal hubiera sido mal contado, ello no afectaría la validez de la elección, en consideración a que esa circunstancia no está establecida como causa de inhabilidad especial.

II.- LA SENTENCIA APELADA

Es la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo del Tolima el 18 de mayo de 1995, mediante la cual fue declarada la nulidad de la elección del señor Hugo

Fernando Ferreira como Personero Municipal de Natagaima para el período comprendido del 1 de marzo de 1995 al 28 de febrero de 1998.

El Tribunal encontró atendibles las razones del demandado en el sentido de que no resultaba inaplicable al caso el artículo 95, numeral 4, de la ley 136 de 1994, porque existía norma especial, el artículo 174, literal b, de esa ley, y la misma situación, dijo, no puede verse regulada a un tiempo por ésta disposición y por aquélla; y por eso el artículo 95, literal a, remite a las cáusales de inhabilidad establecidas para alcalde "en lo que sea aplicable".

Es lo demás, invocando al efecto lo establecido en el artículo 59 de la ley 4a. de 1913 sobre régimen político y municipal, concluyó el Tribunal que "el Concejo solamente podía elegir al funcionario el día 10 de enero porque los tres días comenzaban a partir del 7 y vencían el 9 al término de las veinticuatro horas", razón que le llevó a declarar la nulidad de la elección.

III.- LA APELACIÓN

Una y otra partes interpusieron el recurso de apelación contra la referida sentencia.

El demandante expresó su inconformidad "en lo que respecta a que no se declaró la nulidad del acto administrativo con respecto a la inhabilidad solicitada en la demanda consagrada en el artículo 174 ordinal a) y el artículo 95 numeral 4o. de la ley 136 de 1994", y dijo que "si se hubiera citado el literal b) o el a) del artículo 174 de la citada ley 136, de todas maneras está incurso en inhabilidad".

El demandado, por su parte, adujo básicamente las mismas razones expresadas en lo pertinente en su alegato de conclusión. Dijo además que en la elección del Personero de tuvo la participación directa de la totalidad de los miembros del Concejo Municipal, "motivo por el cual no se puede deducir una sesión secreta por parte de grupo mayoritario alguno o ventaja electoral alguna para cualquier candidato", e invocó el principio de eficacia del voto instituida en el artículo 3o. del decreto 2241 de 1986, o Código Electoral, según el cual cuando una disposición electoral admita varias interpretaciones se preferirá aquella que dé validez al voto que represente expresión libre de la voluntad del elector.

IV.- LA OPINIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría Décima Delegada ante el Consejo de Estado rindió en este proceso el concepto número 5395, en 11 de agosto de 1995.

Estima la Procuraduría que la remisión establecida en el literal a del artículo 174 de la ley 136 de 1994, debía entenderse limitada, tal como se desprende de la lectura de su texto, pues en dicho precepto se estableció que las inhabilidades establecidas para el alcalde municipal lo serán igualmente al personero "en lo que le sea aplicable", es decir, a falta de consagración de inhabilidad expresa, y sólo en este evento. Siendo

entonces, dice la Procuraduría, que existe disposición expresa al respecto, la establecida en el literal b del artículo 174, es ésta la causal que habría de aplicarse, con exclusión de cualquier otra, por expresa orden legal. De donde, concluyó, no es dable predicar la inhabilidad invocada por el demandante, sino la del literal b del artículo 174, que circunscribe la inhabilidad a quienes hayan ocupado cargo o empleo en el nivel central o descentralizado del distrito o municipio, que no es el caso del demandante, que ocupó un cargo de nivel departamental.

Por otra parte, y en cuanto a la alegada inobservancia de lo establecido en el artículo 35 de la ley 136 de 1994, dice la Procuraduría que aún cuando la convocación para la elección se hizo sin la antelación debida, esta irregularidad no alcanza a afectar la validez de la manifestación de voluntad del Concejo del municipio de Natagaima, porque se produjo en el día, hora y lugar señalados por sus integrantes en la convocación, con la participación de todos sus miembros, tanto en el acto de convocación como en el acto de elección.

Con tales consideraciones, solicita la Procuraduría sea revocada la sentencia apelada.

IV.- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Es lo primero precisar que, en verdad, el demandante no formula dos pretensiones, sino una sola, la de que sea declarada la nulidad del acto de elección del señor Hugo Fernando Ferreira como Personero del municipio de Natagaima para el período del 1 de marzo de 1995 al 28 de febrero de 1998. Plantea, si, dos cargos, el primero, ya se dijo, que el señor Ferreira se encontraba incurso en la causal de inhabilidad establecida en el artículo 95, numeral 4, de la ley 136 de 1994, aplicable al caso por la remisión del artículo 174, literal a, de la misma ley, en tanto que en la fecha de su elección se desempeñaba como empleado público. El segundo, que la convocación fue hecha con anticipación de menos de tres días, en contravención a lo dispuesto en el artículo 35 de la ley 136 de 1994.

Pues bien, el artículo 174, literal a, de la ley 136 de 1994, dice así:

"ARTÍCULO 174. Inhabilidades. No podrá ser elegido personero quien:

a. Esté incurso en las causales de inhabilidad establecidas para alcalde municipal, en lo que le sea aplicable.

..."

Y el artículo 95, numeral 4, de la misma ley, dice así:

"ARTÍCULO 95. Inhabilidades. No podrá ser elegido ni designado alcalde quien:

...

4. Se haya desempeñado como empleado o trabajador oficial dentro de los tres (3) meses anteriores a la elección.

..."

La inhabilidad establecida en el artículo 95, numeral 4, entonces, resulta aplicable cuando se trate de elegir personero, por la remisión del artículo 174, literal a) de la ley 136 de 1994, lo que quiere decir que no puede ser elegido personero quien se haya desempeñado como empleado o trabajador oficial dentro de los tres meses anteriores a la elección.

El señor Hugo Fernando Ferreira, en la fecha de su elección y dentro de los tres meses anteriores, era empleado de la Contraloría Departamental del Tolima. Asi resulta de la certificación del 17 de enero de 1995 expedida por el Asistente Administrativo y Financiero de la Contraloría, según la cual el demandado "viene elaborando al servicio de la Contraloría Departamental del Tolima desde el 7 de marzo de 1994, desempeñando el cargo de Profesional Universitario Nivel Profesional Grado 2, nombrado en la División de Auditoría Financiera y Revisión de Cuentas pero actualmente ubicado en la Sección Jurídica y Jurisdicción Coactiva". (Folio 9)

Es decir, según lo expuesto, que se encontraba inhabilitado y que en consecuencia es nula esa elección, y así habrá de declararse.

La causal de inhabilidad establecida en el artículo 95, numeral 4, de la ley 136 de 1994 no resulta inconciliable, como afirman el demandado, el Tribunal y la Procuraduría, con la dispuesta en el artículo 174, literal b, de la ley 136 de 1994, y que les llevó a decir que aquella no constituía impedimento para ser elegido Personero.

El artículo 174, literal b, dice así:

"ARTÍCULO 174. Inhabilidades. No podrá ser elegido personero quien:

...

b. Haya ocupado durante el año anterior, cargo o empleo público en la administración central o descentralizada del distrito o municipio.

..."

La causa de inhabilidad del numeral 4 del artículo 95 comprende a quien se hubiera desempeñado como empleado o trabajador oficial dentro de los tres meses anteriores a la elección, ésta última a quien hubiera ocupado durante el año anterior cargo o empleo público en la administración central o descentralizada del distrito o municipio.

La primera es más amplia en cuanto a los sujetos que comprende, cualesquiera empleados o trabajadores oficiales, en tanto que la segunda está limitada sólo a quienes

hubieran ocupado cargo o empleo en la administración del respectivo distrito o municipio. La primera es más reducida en cuanto al tiempo que abarca, los tres meses anteriores a la elección; la segunda se extiende al año anterior a la misma.

No se advierte cómo puedan una y otra causales resultar inconciliables, y que por ello la segunda excluye la primera.

Se reitera, pues, que el señor Hugo Fernando Ferreira se encontraba inhabilitado y que por ello es nula su elección como Personero del municipio de Natagaima, y así habrá de declararse.

Siendo próspero el primero de los cargos, se ve relevada la Sala del estudio del segundo.

Habrá pues de confirmarse la sentencia del Tribunal, aunque por razones distintas.

V.- DECISIÓN

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

FALLA:

Confírmase la sentencia apelada.

En firme esta sentencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MARIO ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA
Salvó Voto

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

SALVAMENTO DE VOTO DEL DOCTOR LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

PERSONERO MUNICIPAL-Inhabilidades/**EMPLEADO PÚBLICO/PRINCIPIO DE TAXATIVIDAD/ALCALDE**-Inhabilidades

Considero que si en el literal b) del art. 174 se reguló ese punto de las inhabilidades en forma razonada y lógica, pues para ello se tuvo en cuenta el ámbito territorial dentro del cual puede ser posible la influencia que el empleado oficial lleve a cabo sobre las personas que lo puedan elegir como personero más adelante, no veo porqué deba considerarse que también a esa persona se le deban aplicar las disposiciones contenidas en los numerales 3 y 4 del art. 95 *ibídem,* que regulan ese mismo punto en las inhabilidades en relación con los alcaldes, ampliando el numeral 4 del ámbito territorial del desempeño del empleo público a todo el territorio nacional.

Referencia: Expediente No. 1367. Actor: RODRIGO SÁNCHEZ FORERO. Consejero Ponente: Dr. MARIO ALARIO MÉNDEZ. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA.

Con el debido respecto por la opinión mayoritaria que profirió la providencia que desató el recurso, considero debió de revocarse la providencia impugnada para absolver al demandado de los cargos formulados, por los siguientes motivos:

1).- El acto administrativo demandado es el referente a la elección del señor Hugo Fernando Ferreira como personero del municipio de Natagaima - Tolima, por violación del artículo 174 literal a) y el 95 numeral 4 de la ley 136 de 1994.

El artículo 174 de la ley 136 de 1994 trata sobre las inhabilidades para ser elegido personero y en el literal a) dice: "Esté incurso en las causales de inhabilidad establecidas para el alcalde municipal, en lo que le sea aplicable. En el literal b) dice: "Haya ocupado durante el año anterior, cargo o empleo público en la administración central o descentralizada del distrito o municipio".

Como puede observarse en dicha ley que trata de la modernización de la organización y funcionamiento de los municipios, se consagró un artículo en forma específica que trata sobre las causales de inhabilidad para ser elegido personero municipal y entre ellas está la relativa al desempeño durante el año anterior de cargo o empleo público en el ámbito territorial allí indicado.

2).- Si hay norma especial para los personeros, que regula ese punto de las inhabilidades, cuál es la razón de tipo jurídico para aplicar a la vez, el artículo 95 de dicha ley?

Podría decirse que es la remisión que hace el literal a) del artículo 174, pero en dicha remisión se advierte que es "en lo que le sea aplicable".

Considero que si en el literal b) del artículo 174 se reguló ese punto de las inhabilidades en forma razonada y lógica, pues para ello se tuvo en cuenta el ámbito territorial dentro del cual puede ser posible la influencia que el empleado oficial lleve a cabo sobre las personas que lo pueden elegir como personero más adelante, no veo porqué deba considerarse que también a esa persona se le daban aplicar las disposiciones contenidas en los numerales 3 y 4 del artículo 95 *ibídem,* que regulan ese mismo punto de las inhabilidades en relación con los alcaldes, ampliando el numeral 4 el ámbito territorial del desempeño del empleo público a todo el territorio nacional.

Aplicar estos numerales del artículo 95, considero es actuar sin lógica, pues no veo qué influencia puede ejercer una persona que hipotéticamente, es empleado público en Cartagena en el desempeño de sus funciones como empleado del municipio, para luego ser elegido como personero de Pasto.

3).- Interpretar las normas citadas en la forma realizada en la sentencia, es ignorar la finalidad buscada por el legislador al consagrarlas y no aplicar los más elementales principios de equidad.

Aunque es cierto que las normas citadas no se excluyen entre sí, la sola lógica y razón de las cosas indica su no aplicación simultánea.

Al haber desempeñado el demandado un cargo público de un ámbito territorial diferente al municipal, considero no estaba comprendido en la inhabilidad invocada por el demandante y por ello la demanda no debió prosperar.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre 21 de 1995

ALCALDE-Inhabilidades/**PARENTESCO**-Cónyuge/**FUNCIONARIO DEL MUNICIPIO/AUTORIDAD ADMINISTRATIVA/DIRECTOR DE ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO**-Facultades/**DIRECCIÓN ADMINISTRATIVA**

El art. 95-8 de la ley 136 de 1994, establece la inhabilidad en caso de que los funcionarios que estén en las circunstancias de la disposición, ejerzan autoridad administrativa y no solo dirección administrativa. Hay dirección administrativa no solo cuando se ocupan los cargos enumerados sino cuando se tiene competencia para desarrollar cualquiera de las funciones señaladas en la misma. En el caso concreto se trata no solo de dirección sino de autoridad administrativa, que conlleva no solo la facultad para investigar faltas, como lo señala la norma, sino para sancionarlas. Conforme al estatuto docente, Decreto 2277 de 1979 y su reglamentario 2480 de 1986, es claro que los directores de los establecimientos educativos tienen facultad para sancionar a sus subalternos, por lo menos, con amonestación verbal. Ahora bien, tal facultad se reitera en el Art. 130 de la ley 115 de 1994 la Ley General de la Educación, en esta disposición se hace la salvedad acerca de los docentes nombrados por las entidades territoriales en las condiciones allí señaladas, que no es el caso en estudio. Por su parte el art. 153 de la misma Ley General de la Educación, establece que la administración municipal puede entre otras cosas, sancionar a docentes directivos o administrativos pero, la misma, remite de manera expresa al estatuto docente y de carrera. En tales condiciones al hacer la interpretación para los efectos de la inhabilidad que se estudia, se observa que la administración municipal tiene autoridad para sancionar, pero siempre en concordancia con el estatuto docente y administrativo por lo que no se elimina la

competencia señalada por el Estatuto Docente al director del correspondiente establecimiento. En tales condiciones es claro que el señor José Neiro Arias Peralta, no podía ser elegido como alcalde de Coyaima por estar incurso en la inhabilidad prevista en el Art. 95-8 de la ley 136 de 1994.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá D.C., quince (15) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: Dra. MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF.

Referencia: Expediente No. 1375. Actor: PABLO JULIO CRUZ Y OTRO. APELACIÓN SENTENCIA.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia del 30 de mayo de 1995, del Tribunal Administrativo del Tolima que denegó las súplicas de la demanda, mediante la cual se solicitó la nulidad de la elección como Alcalde del Municipio de Coyaima del señor José Neiro Arias Peralta, para el período constitucional 1995-1997.

ANTECEDENTES

Los demandantes de la referencia instauraron acción pública de nulidad de carácter electoral contra el acto declaratorio de la elección de Alcalde de Coyaima proferido el 2 de noviembre de 1994 por la Comisión Escrutadora Municipal y que, como consecuencia, se comunique la decisión anterior al Gobernador del departamento del Tolima para lo de su cargo.

Los hechos narrados en el libelo se resumen así:

1.- El 30 de octubre de 1994 se efectuaron las elecciones para escoger Alcalde municipal en el municipio de Coyaima.

2.- Según el acta parcial de escrutinios del 2 de noviembre de 1994, se declaró elegido el señor José Neiro Arias Peralta.

3.- El elegido contrajo matrimonio el 24 de marzo de 1969 con María Nelffy Triana Lozano,

4.- Dicho matrimonio estaba vigente el 30 de octubre de 1994.

5.- María Nelffy Triana Lozano se ha desempeñado como Directora de la concentración escolar Manuela Beltrán del municipio de Coyaima.

6.- Mediante Acuerdo No. 014 del 19 de febrero de 1990, la Junta Administradora del Fondo Educativo Regional (FER Tolima), fijó la planta de personal de cargos directivos y docentes que se entregan al municipio de Coyaima y entre los docentes está la señora mencionada.

7.- Mediante Decreto 00126 del 19 de febrero de1 990 la Gobernación del Tolima dispuso la incorporación del personal directivo docente nacionalizado en los planteles nacionalizados que funcionan en el municipio de Coyaima y dentro del personal incorporado aparece la señora citada.

8.- De acuerdo con lo anterior, la directiva docente quedó bajo la dirección jerárquica administrativa del Alcalde municipal de Coyaima, según el Art. 9o. de la ley 29 de 1989.

9.- La señora es empleada oficial del municipio de Coyaima vinculada mediante relación legal y reglamentaria con base en el Art. 9o. de la ley 29 de 1989 y el Art. 3° del Decreto 2277 de 1979 (Estatuto Docente).

10.- En su condición de directora docente de la Concentración Escolar Manuela Beltrán conforme al Art. 9o. acápite A) del Decreto 2480 del 31 de julio de 1986 actúa como inmediato superior de ocho docentes que se desempeñan en el establecimiento educativo.

11.- Conforme a los Artículos 48 del Decreto 2277 de 1979, 9° del decreto 2480 de 1986 y el 130 de la ley 115 de 1994 la citada señora está facultada para investigarlos e imponerles sanciones.

12.- Por razón de las anteriores facultades y su vínculo conyugal con el alcalde electo, éste se encontraba inhabilitado para ser elegido conforme a los Arts. 95-8 y 190 inciso final de la ley 136 de 1994.

13.- A más de los anterior, el alcalde fue condenado a pena privativa de la libertad por más de dos años por delito común, dentro de los10 meses anteriores a su elección configurándose la inhabilidad de que trata el Art. 951 de la ley 136 de 1994.

Como normas violadas invoca el Art. 293 de la C.N., y el Art. 95-1 y 8 de la Ley 136 de 1994, en concordancia con el Art. 190 ibídem, por cuanto la esposa del elegido se desempeñaba como directiva docente en la concentración escolar Manuela Beltrán con facultades disciplinarias para investigar y sancionar a los docentes a su cargo y por haber sido condenado el elegido, con una anterioridad no mayor a diez años a la fecha de las elecciones a la pena privativa de la libertad por más de dos años.

Por auto del 16 de enero de 1995 la demanda fue admitida y decretada la suspensión provisional del acto acusado, provisión, esta última, revocada por auto del 9 de marzo de 1995 de la Sala.

Por auto del 8 de febrero de 1995, el Tribunal Administrativo admitió la corrección de la demanda que tuvo como fin retractarse de los hechos y cargos relacionados con la existencia de pena privativa de la libertad del alcalde elegido.

El señor José Neiro Arias Peralta se presentó en juicio para oponerse a las pretensiones de la demanda. Admite los hechos señalados con los números 1 al 8, 10

y 11. El 9o. no lo admite porque la señora María Nelffy Triana Lozano tiene la calidad de docente nacionalizado y recibe sus salarios del Ministerio de Educación Nacional por intermedio del Fondo Regional del Tolima FER y de prestaciones sociales del magisterio según ley 91 de 1989. El 12 tampoco es admitido porque, explica, la señora Triana no es funcionaria del municipio y su cónyuge no está inhabilitado, conforme a lo dispuesto por el numeral 8 del Art. 95 y 190 inciso final de la ley 136 de 1994 porque en su calidad de docente, la señora en mención, es empleada oficial del régimen especial y, por ello, la ley 136 citada no le es aplicable. El 13 es considerado como una afirmación del demandante y no lo admite, como tampoco el 14. Respecto del 15 manifiesta que no le consta.

Luego de manifestar que reproduce las razones planteadas para apelar la suspensión provisional señala que lo recibido por el municipio fue tan solo la administración del personal pero no dice que éste adquiera la calidad de empleado municipal. La Nación continúa siendo el patrono que paga salarios y prestaciones; si así fuera no podrían ser trasladados de un municipio o departamento a otro sin desvinculación definitiva del servicio, a más de que el municipio por no tener una población igual o superior a los cien mil habitantes jurídicamente es imposible que tenga autonomía para prestar el servicio educativo, lo que corrobora que la planta entregada por el Fondo Regional al municipio no tiene carácter municipal.

Se presentaron alegatos de conclusión.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo del Tolima, por sentencia del 30 de mayo de 1995, denegó las súplicas de la demanda, con base en los siguientes fundamentos:

Considera que la funcionaria es empleada municipal conforme a la ley 29 de 1989, pero no tiene autoridad administrativa por cuanto la facultad de investigar y el aplicar una sanción mínima no significa ejercicio de autoridad administrativa sino de mero control interno en el establecimiento; por ello no puede darse la transgresión del precepto invocado como base de la inhabilidad.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El señor Pablo Julio Cruz Ocampo instauró recurso de apelación contra la decisión anterior con los siguientes argumentos:

Aunque se consideró probado el vínculo matrimonial entre María Nelffy Triana de Arias y el señor José Neiro Arias Peralta y que aquella es empleada del municipio, se concluyó que no tiene autoridad administrativa en lo que califica como una sorpresiva interpretación del Art. 190 de la ley 136 de 1994, en concordancia con los Arts. 48 del decreto 2277 de 1979 y 9o. del Decreto 2480 de 1986.

Manifiesta que en el Art. 190 de la ley 136 citada, se hace una definición relacionada con la interpretación y alcance de la llamada dirección administrativa.

Para tal efecto se hizo una enumeración de los titulares de la dirección administrativa y en ella se incluyó al alcalde, a los gerentes de las entidades descentralizadas, los empleados oficiales autorizados para celebrar contratos y jefes de unidades administrativas especiales y quienes legal y reglamentariamente tengan facultades para investigar las faltas disciplinarias.

En tales condiciones considera que la ley no se refiere a los funcionarios que formen parte de las unidades del control interno cuando de dirección administrativa se trata. Para el caso bastaría remitir al Tribunal al Art. 186 de la ley 136 de 1994 en el cual se definió e interpretó el control interno.

Por último, manifiesta que la conjunción Y, utilizada por el legislador hace relación autónoma e independiente a los titulares de la Dirección Administrativa.

En relación con la señalada facultad de investigar y aplicar la sanción mínima, manifiesta que la ley no establece esos límites como eximientes de la inhabilidad.

La esposa del Alcalde tiene la facultad de investigar las faltas disciplinarias, conforme a los Arts. 48 del Decreto 2277 de 1979, 9o. del Decreto 2480 de 1986, y 130 de la ley 115 de 1994.

En el término de sustentación del recurso la parte actora repitió la anterior argumentación, con el agregado de que las inhabilidades de parentesco tienen como objeto que los parientes o familiares del Alcalde (para el caso presente), no se beneficien, en abuso de funciones o cargos, para forzar la opinión política de sus subalternos.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso solicita que se revoque la sentencia apelada, y en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda por los siguientes motivos:

Conforme a las pruebas presentadas, la señora María Nelffy Triana Lozano está vinculada laboralmente al municipio de Coyaima y por matrimonio con el Alcalde elegido.

A diferencia de la conclusión del Tribunal, a juicio de la señora Representante del Ministerio Público, el ejercicio de ese cargo conlleva dirección administrativa:

De una parte, por cuanto conforme al Art. 130 de la ley 115 de 1994, al Art. 48 -1 del Decreto 2277 de 1979, y el Art. 9o. ordinal a) del decreto 2480 de 1986 el director o el inmediato superior de los docentes tienen facultad para investigar e imponer sanciones a los empleados docentes o administrativos.

De otra parte, porque conforme al Art. 190 de la ley 136 de 1994 la dirección administrativa comprende a quienes tengan la facultad de investigar y sancionar faltas

disciplinarias, sean funcionarios de control interno de la respectiva entidad o no, por lo que la funcionaria sí estaba investida de autoridad administrativa y, por consiguiente, su esposo quedó inhabilitado para aspirar a la alcaldía municipal.

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

La Sala es competente para conocer del presente recurso de apelación conforme a lo previsto en el Art. 29 de la ley 78 de 1986.

EL FONDO DEL NEGOCIO

Conforme a lo expuesto en la demanda y su corrección, el cargo planteado es la inhabilidad del Alcalde elegido por cuanto su esposa, María Nelffy Triana Lozano como directora de la concentración escolar Manuela Beltrán del municipio de Coyaima, estaba investida de autoridad administrativa a tenor de los previsto por el Art. 190 de la ley 136 de 1994 y, por tal razón, el elegido estaba inhabilitado para aspirar al cargo conforme lo señala el Art. 95-8 de la citada ley.

El texto del Art. 95-8 es como sigue:

> "Art. 95. Inhabilidades: No podrá ser elegido ni designado alcalde quien:
>
> .....
>
> 8. Tenga vínculo por matrimonio, o unión permanente o de parentesco en segundo grado de consanguinidad, primero de afinidad o primero civil con funcionarios del respectivo municipio que dentro de los tres (3) meses anteriores a la elección estuvieren ejerciendo autoridad civil, política, administrativa o militar".

Como primera exigencia la ley establece que el candidato esté vinculado por matrimonio, entre otros, con el funcionario que ejerza la clase de autoridad que se invoque como fundamento de la inhabilidad.

Al respecto se observa que a folio 3 figura el certificado de matrimonio expedido por la Registraduría Nacional del Estado Civil, Dirección Nacional de Registro Civil, según el cual en el tomo 1969, fol. 561, aparece que Arias Peralta José Neiro y Triana Lozano María Nelffy contrajeron matrimonio en la parroquia de Coyaima, Tolima, el 24 de marzo de 1969.

Está pues demostrado el vínculo por matrimonio.

Como segundo requisito exige la ley que la vinculación sea entre el candidato y un funcionario del municipio.

Conforme a las pruebas allegadas, el Gobernador del departamento del Tolima por decreto 00126 del 19 de febrero de 1990 dispuso incorporar el Personal Directivo docente y docente nacionalizado en los planteles nacionalizados que funcionan en el municipio de Coyaima (Fl.8).

A folio 9 figura el acta de entrega formal y material de las plantas de personal de los planteles nacionalizados conforme a la ley 29 de 1989 y decretos 1706 y 1915 de 1989. En el listado correspondiente aparece Arias María N. Triana de, con el mismo número de cédula de ciudadanía que aparece en la relación de cargos ocupados por María Nelffy Triana de Arias enviada por el Grupo de Personal de la Secretaría de Educación de la Gobernación del Tolima, que figura en el cuaderno No. 2 (Fl 4).

A folio 5 se observa el Acuerdo 014 del 19 de febrero de 1990 que en su parte considerativa señala que, con fundamento en el Art. 9o. de la ley 29 de 1989 que asigna a los alcaldes municipales las funciones de nombrar, trasladar, remover, controlar y, en general administrar, entre otros, el personal docente y administrativo de los establecimientos educativos nacionales y nacionalizados, teniendo en cuenta las normas del estatuto docente y carrera administrativa y conforme lo ordena el decreto 1706 de 1989, que reglamentó los Arts. 9o., 10o., y 18 de la ley 29 de 1989, que consolidadas las plantas de personal docente y administrativo nacional y nacionalizado, el Ministerio de Educación Nacional y las Juntas Administradoras de Fondos Educativos Regionales, previo estudio de necesidades mediante resoluciones y acuerdos, respectivamente, harán entrega de las plantas de personal discriminadas por municipios a cada una de las entidades territoriales y que en desarrollo del Art. 1o. del Decreto 1915 de 1989 ha dispuesto la entrega de la planta de cargos docentes y administrativos a los municipios.

En tales condiciones no puede desconocerse que mediante los actos anteriores que desarrollaron las previsiones legales y reglamentarias, los docentes quedaron vinculados a la administración municipal, en el presente caso, de Coyaima.

Ahora bien, alega la parte impugnante que los docentes que pertenecen a lo que se denomina planteles nacionalizados aunque trabajan en el municipio son empleados nacionales porque dependen económicamente del Ministerio de Educación. Tal apreciación es solo aparente porque conforme a la ley 60 de 1993, la educación municipal está asumida por el municipio correspondiente a través de los recursos del situado fiscal.

En estas condiciones para la Sala resulta claro que el Director de la Concentración Escolar Manuela Beltrán del municipio de Coyaima es un funcionario municipal.

El siguiente requisito se refiere al ejercicio de la autoridad civil, política, administrativa o militar.

En el presente caso se invoca como fundamento del cargo, el ejercicio de la autoridad administrativa y se hace la concordancia con el Art. 190 de la ley 136 de 1994, por lo que se procede a su análisis.

El Art. 190 de la citada ley es del siguiente tenor:

"Art. 190. DIRECCIÓN ADMINISTRATIVA: Esta facultad además del alcalde, la ejercen los secretarios de la alcaldía, los jefes de departamento administrativo y los gerentes o jefes de las entidades descentralizadas, y los jefes de las unidades administrativas especiales, como superiores de los correspondientes servicios municipales.

También comprende a los empleados oficiales autorizados para celebrar contratos o convenios; ordenar gastos con cargo a fondos municipales; conferir comisiones, licencias no remuneradas, decretar vacaciones y suspenderlas, para trasladar horizontal o verticalmente los funcionarios subordinados; reconocer horas extras, vincular personal supernumerario o fijarle nueva sede al personal de planta; a los funcionarios que hagan parte de control interno y quienes legal o reglamentariamente tengan facultades para investigar las faltas disciplinarias".

De la lectura de la anterior transcripción lo primero que se observa es la diferencia en el enunciado con la norma que establece la inhabilidad, porque mientras ésta descansa sobre el desempeño de, entre otras, autoridad administrativa, en la primera se enumera los cargos que tienen dirección administrativa o cuales son las funciones que conllevan el ejercicio de la misma.

Ante la diferencia anotada, no puede pasarse por alto que el de autoridad es un concepto más exigente que el de dirección porque mientras en el primero se necesita la capacidad suficiente para hacerse obedecer, en la segunda se trata de manejo, aunque la autoridad la ejerza otra persona.

De lo anterior se deduce que el art. 95-8 de la ley 136 de 1994, establece la inhabilidad en caso de que los funcionarios que estén en las circunstancias de la disposición, ejerzan autoridad administrativa y no solo dirección administrativa.

En la segunda de las disposiciones se señala que hay dirección administrativa no solo cuando se ocupan los cargos enumerados sino cuando se tiene competencia para desarrollar cualquiera de las funciones señaladas en la misma.

Al hacer el estudio de la suspensión provisional, la Sala se planteó la duda sobre la función de investigar las faltas administrativas se refiere a las entidades de control interno o a todos los funcionarios del municipio para efectos de la norma.

Tal circunstancia, en este momento pierde un poco el interés inicial, conforme al análisis anterior, porque en el caso concreto se trata no solo de dirección sino de autoridad administrativa, que conlleva no solo la facultad para investigar faltas, como lo señala la norma, sino para sancionarlas.

Al respecto, se procede a establecer si la señora María Nelffy Triana de Arias (esposa de quien fue elegido como alcalde), por ocupar el cargo de directora de la

Escuela Urbana Mixta Manuela Beltrán de Coyaima, tiene competencia para imponer sanciones:

Conforme al estatuto docente, Decreto 2277 de 1979 y su reglamentario 2480 de 1986, es claro que los directores de los establecimientos educativos tienen facultad para sancionar a sus subalternos, por lo menos, con amonestación verbal.

Ahora bien, tal facultad se reitera en el Art. 130 de la ley 115 de 1994 o Ley General de la Educación. En esta disposición se hace la salvedad acerca de los docentes nombrados por las entidades territoriales en las condiciones allí señaladas, que no es el caso en estudio.

Por su parte el Art. 153 de la misma Ley General de la Educación, establece que la administración municipal puede entre otras cosas, sancionar a docentes directivos o administrativos pero, la misma, remite de manera expresa al estatuto docente y de carrera. En tales condiciones al hacer la interpretación para los efectos de la inhabilidad que se estudia, se observa que la administración municipal tiene autoridad para sancionar, pero siempre en concordancia con el estatuto docente y administrativo por lo que no se elimina la competencia señalada por el Estatuto Docente al director del correspondiente establecimiento.

Estas normas que solo rigen a partir de la vigencia de la ley 115 citada, por lo que se aplican al caso en estudio, son reiterativas de las anteriores que fueron citadas en el Acuerdo a que se hizo referencia al analizar otro de los requisitos.

En tales condiciones es claro que el señor José Neiro Arias Peralta, no podía ser elegido como Alcalde de Coyaima por estar incurso en la inhabilidad prevista en el Art. 95-8 de la ley 136 de 1994 y en consecuencia, debe declararse la nulidad de la elección.

En tales circunstancias la sentencia del Tribunal deber ser revocada.

En mérito de lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, oído el concepto de la Procuraduría y de acuerdo con él, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

Revócase la sentencia del 30 de mayo de 1995, por la cual el Tribunal Administrativo del Tolima denegó las súplicas de la demanda y, en su lugar, se dispone:

1.- Declárase la nulidad del acto declaratorio de la elección como Alcalde del municipio de Coyaima del señor José Neiro Arias Peralta, para el período constitucional 1995-1997, contenido en el acta parcial de escrutinios municipales de fecha 2 de noviembre de 1994.

2.- En firme la presente providencia, comuníquese al Gobernador del Tolima para lo de su cargo.

3.- En firme esta providencia, envíese al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de fecha catorce (14) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente de la Sala

MARIO ALARIO MÉNDEZ

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

CONCEJAL-Inhabilidades/**ALCALDE**-Inhabilidades/**PRINCIPIO DE TAXATIVIDAD/INHABILIDADES/IMCOMPATIBILIDADES**-Diferencias/**ALCALDE**-Régimen de Inhabilidades Aplicable

Las incompatibilidades de los concejales tendrán vigencia desde el momento de su elección y hasta seis meses posteriores al vencimiento del período respectivo. En caso de renuncia, dichas incompatibilidades se mantendrán durante los seis (6) meses siguientes a su aceptación, salvo para ser nombrado en el cargo de alcalde municipal por decreto cuando las circustancias lo exigieren. Se sabe que las incompatibilidades públicas responden a prohibiciones para quien desempeña función pública de acumular cargos oficiales o privados u otras actividades para, de ese modo, asegurar el ejercicio regular de aquella. De allí que la aducida en el caso de autos no,puede equipararse o asimilarse a inhabilidad electoral, que no es otra cosa que una prohibición para que alguien sea elegido o nombrado, pues la norma que determina las que rigen para los alcades que se encuentran previstas en el Art. 95 de la ley 136 de 1994. Además, las inhabilidades son de interpretación restrictiva y diferentes de las incompatibilidades de la naturaleza, oportunidad y efectos, puesto que son anteriores a la elección y de prosperar llevan a anular el acto administrativo declaratorio de la elección o nombramiento. Las incompatibilidades, en cambio, son prohibiciones para el elegido o nombrado, cuya violación es sancionable disciplinariamente. Frente a las claras disimilitudes que comportan las inhabilidades y las incompatibilidades, que solo se asemejan en lo que concierne a su taxatividad y restrictividad de aplicación, no se puede pretender asimilarlas o tomar las unas por las otras, como si las incompa-

tibilidades pudieran transformarse en inhabilidades para fundamentar en ellas la demanda de nulidad de una elección o nombramiento de un alcalde. Es innegable que se dan situaciones en que tanto las unas y las otras son aducibles, como ocurre en la acción de responsabilidad política de pérdida de investidura de congresistas y concejales, pero manteniendo ellas su identidad y caracteres propios. Salvo esos procesos de naturaleza disciplinaria, no es procedente, se repite, pretender la nulidad de una elección de alcalde con apoyo en incompatibilidad de concejal, pues para la violación de la norma que consagra las últimas existen procedimiento y sanción procedentes.

ALCALDE-Inhabilidades/**CONCEJAL/HONORARIOS/CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS**-Inexistencia

Los honorarios que devengan los concejales no constituyen prestación contractual ni laboral, pues esos servidores públicos no son contratistas ni empleados del ente territorial al que prestan el servicio derivado de su investidura y elección política. La Constitución Política defirió a la ley la determinación de los casos en que ellos tienen derecho a honorarios por su asistencia a sesiones (Art. 312, inciso 3o.). Así lo hace la ley 136 de 1994 en sus artículos 65 y 66 indicando su proporción y conotación jurídica, ajena ésta a lo que constituye contraprestación contractual o laboral. De allí que la suma de dinero que recibió en las preindicadas condiciones el Sr. Saibis Saker constituye el reconocimiento del municipio de Cereté por su asistencia a sesiones del cabildo del que era miembro, circunstancia que sustrae el hecho alegado de la causal propuesta porque la condición de edil se obtiene por voluntad popular y no por contrato.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.-Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá D.C., septiembre quince (15) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ.

Referencia: Expediente No. 1383. Actor: GERÓNIMO MIGUEL BERROCAL COGOLLO.

Por apelación interpuesta por la parte actora conoce la Sala de la sentencia de fecha 25 de mayo del presente año, por la cual el H. Tribunal Administrativo de Córdoba desestimó las pretensiones de la demanda.

Satisfecho el trámite de la segunda instancia y por no hallar motivo que nulite lo actuado se resuelve la alzada, previo examen de los siguientes

ANTECEDENTES:

I..- La pretensión.-

Mediante apoderado el actor de la referencia solicita la nulidad del acto declaratorio de la elección de Alberto Saibis Saker como alcalde de Cereté para el período 1995 - 1997, contenido en el acta parcial de escrutinio de 3 de noviembre de 1994 de la Comisión Escrutadora Municipal; también, la nulidad de esa acta de escrutinio porque computó los votos depositados por el Sr. Saibis Saker y, por consecuencia, que se disponga la práctica de nuevo escrutinio para alcalde con exclusión de los votos a favor del Sr. Saibis Saker, efectuar nueva declaratoria de elección para el período respectivo y expedir la credencial correspondiente previa anulación y cancelación de la anterior. Finalmente, hacer conocer esas decisiones mediante oficio a las autoridades que señala el *petitum.*

Los hechos que sustentan las pretensiones se describen brevemente así:

a) El señor Saibis Saker ejerció como concejal de Cereté en el período1992 - 1994 hasta el 3 de agosto del último año, cuando por decreto No. 101 emanado de la alcaldía municipal fue aceptada su renuncia a esa investidura.

b) El 26 de agosto de 1994 fue inscrito candidato a la alcaldía de Cereté, cuando no habían transcurrido seis (6) meses desde la aceptación de su renuncia como concejal, por lo cual "... se mantiene la incompatibilidad o prohibición que le inhibe el ejercicio del derecho político de ser elegido y de desempeñar el empleo".

c) A 30 de octubre de 1994 no habían transcurrido los seis meses del ámbito de la incompatibilidad. Ello en atención a lo prescrito en los artículos 45 numeral 1o. y 47 de la ley 136 de 1994, por lo cual "...su elección nació viciada de nulidad por inhabilidad surgida de la incompatibilidad que tenía para ser elegido, según las normas citadas, siendo en consecuencia, inelegible".

d) Alberto Saibis Saker recibió del municipio de Cereté la suma de $1.214.000.oo "por concepto de honorarios profesionales debido a su desempeño como concejal en ejercicio...". Agrega el actor: "... los honorarios corresponden a contraprestación por un servicio liberal prestado...", por lo cual entre el municipio de Cereté y Saibis Saker "existió un contrato de prestación de servicios..." que se ejecutó dentro del año anterior a la inscripción de su candidatura a la alcaldía y, por consiguiente, está incurso en "...la inhabilidad para ser alcalde...".

Como violadas se aducen disposiciones de orden constitucional y legal así:

– De la Carta Política los Arts. 179 No. 8 y 40.

– De la ley 136 de 1994 los artículos 45 numeral 1, 47 y 95, numeral 5.

– Del C.C.A, los Arts. 223 numeral 5o. (modificado por la ley 96 de 1985, Art. 65 y la ley 62 de 1988, Art. 17) y 228

II.- La sentencia recurrida.-

El *a-quo,* apoyado en fallo proferido con ponencia de quien conduce este proceso en segunda instancia y en concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil de la Corporación, negó las pretensiones argumentando del modo seguidamente transcrito.

> "Bien es cierto que lo dicho por la Sala de Consulta del H. Consejo de Estado, que se acaba de transcribir fue anterior a la expedición de la ley 136 de 1994, que es el estatuto legal que desarrolló las inhabilidades para los concejales y alcaldes, no es menos acierto que ella conserva plena validez en razón de que la ley 136 de 1994, no consagró la inhabilidad para alcaldes a que se refiere la demanda y que, el hecho de haber percibido honorarios como concejal, no le da el carácter de empleado público o trabajador oficial para que lo inhabilite" (fl. 94).

III.- La apelación.-

Mediante apoderado sustituto el actor sustenta la apelación que se resuelve. En el escrito respectivo, luego de resumir lo fundamental de su argumentación, expresa:

> "... pero es pertinente advertir que en la sentencia de 25 de mayo de 1995, el Tribunal se dedica mas a rebatir el proyecto de sentencia presentado por el Magistrado Pablo García Ávila, que los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda, precisando que los fundamentos de hecho fueron aceptados en lo fundamental al contestar la demanda, por lo cual este caso es de puro derecho. En efecto, el Tribunal cita para fundar su decisión, un concepto de la Sala de Consulta del Consejo de Estado, que se refiere al caso de "coincidencia de períodos", que no es el caso que debía decidir; y cita igualmente una sentencia de la Sala Electoral del Consejo de Estado, con ponencia del Consejero Amado Gutiérrez Velásquez, que tampoco leyeron bien, pues otra habría sido su decisión de haberlo hecho..." (sic) (fl. 113).

IV.- Concepto del Ministerio Público.-

La señora Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso pide confirmar el fallo impugnado. Aludiendo a la razón de incompatibilidad planteada para sustentar el primer cargo, reitera que debe distinguirse "entre las causales de inelegibilidad y las de incompatibilidad por la finalidad que persiguen", pues

> "Las causales de incompatibilidad solo pueden aducirse cuando se ejercita la acción de pérdida de investidura, que para los concejales es la establecida en el artículo 55 de la ley 136 de 1994, por violación al régimen de inhabilidades e incompatibilidades entre otros motivos" (fl. 124).

Y refiriéndose al cargo erigido con base en la causal de inhabilidad para ser elegido alcalde, expresa:

"La situación descrita en la demanda para sustentar este cargo no encaja en la causal de inhabilidad invocada. En efecto,no puede pretenderse que por el hecho que el demandado haya percibido honorarios como concejal tenga la calidad de contratista con el municipio por el cual salió electo, pues este es un derecho que le reconoce el artículo 65 de la precitada ley 136 por su asistencia comprobada a las secciones (sic) plenarias y no un contrato de prestación de servicios, que según la ley de contratación es el que celebra la administración con personas naturales o jurídicas, para desarrollar actividades relacionadas con el cumplimiento de sus funciones y que no puedan cumplirse con personal de planta".

CONSIDERACIONES:

1.- Se encamina la demanda a obtener que se declare la nulidad del acto de elección del Sr. Alberto Saibis Saker como alcalde del municipio de Cereté para el período 1995 - 1997, contenido en el acta parcial de escrutinio de 3 de noviembre de 1994 de la Comisión Escrutadora Municipal; también la nulidad del acta de escrutinio y de los votos depositados a favor del demandado, para que se ordene la práctica de otro escrutinio para la alcaldía, la declaratoria de nueva elección y expedición de la credencial respectiva previa cancelación de la precedente. Además noticiar lo resuelto a las autoridades que la misma demanda señala.

Se fundamentan esas pretensiones en un doble cargo consistente, primero, en que el opositor transgredió la ley 136 de1994 en sus artículos 45 numeral 1 y 47, por cuanto ejerció como concejal de Cereté en el período 1992-1994, investidura a la que renunció el 3 de agosto de este último año, inscribiéndose el 26 del mismo mes como aspirante a la alcaldía de esa municipalidad. Por ello, dice el actor "...no han transcurrido los seis (6) meses subsiguientes a la aceptación de su renuncia, se mantiene la incompatibilidad o prohibición que le inhibe el ejercicio del derecho político de ser elegido y de desempeñar el empleo". Segundo, porque como concejal en ese período recibió a titulo de honorarios profesionales por parte del municipio la suma de $1.214.000.oo, lo que implica que "...existió un Contrato de Prestación de Servicios, el cual se ejecutó dentro del año anterior a su inscripción y por consiguiente, está incurso en la inhabilidad para ser alcalde, contenida en el Art. 95 num 5o. de la ley 136/94...".

2.- El material probatorio allegado al proceso acredita que el precitado Alberto Saibis Saker recibió el pago de honorarios como concejal por las sesiones del cabildo a las que asistió de enero a julio de 1994; igualmente, que mediante Dto. 101 del 3 de agosto de 1994 fue aceptada la renuncia a su curul de concejal para el período 1992-1994.

Y está probada la solicitud, aceptación e inscripción de su candidatura a la alcaldía de Cereté, efectuadas el 26 de agosto de 1994, y el acto declaratorio de su elección, contenido en acta parcial de escrutinio suscrita por la Comisión Escrutadora Municipal el 3 de noviembre del año en cita.

3.- Examen a los cargos.-

a) Violación a los artículos 45 numeral 1o. y 47 de la ley 136 de 1994, por la incompatibilidad que como concejal recaía sobre Saibis Saker y que "le inhibe" para "el ejercicio del derecho político de ser elegido". Dichas normas son del siguiente tenor:

"Art. 45 Incompatibilidades.

Los concejales no podrán:

1 . Aceptar o desempeñar cargo alguno en la administración pública, ni vincularse como trabajador oficial o contratista, so pena de perder la investidura.

(2...)

(3...)

.....

.....

"Art. 47 Duración de las incompatibilidades. Las incompatibilidades de los concejales tendrán vigencia desde el momento de su elección y hasta seis meses posteriores al vencimiento del período respectivo. En caso de renuncia, dichas incompatibilidades se mantendrán durante los seis (6) meses siguientes a su aceptación, salvo para ser nombrado en el cargo de alcalde municipal por decreto cuando las circunstancias lo exigieren".

La primera norma transcrita resultó modificada por la ley 177 de 1994, expedida con posterioridad al acto electoral acusado, por lo cual esa modificación en nada cuenta para éste proceso.

Ahora bien: se sabe que las incompatibilidades públicas responden a prohibiciones para quien desempeña función pública de acumular cargos oficiales o privados u otras actividades para, de ese modo, asegurar el ejercicio regular de aquella. De allí que la aducida en el caso de autos no puede equipararse o asimilarse a inhabilidad electoral, que no es otra cosa que una prohibición para que alguien sea elegido o nombrado, pues la norma que determina las que rigen para los alcaldes se encuentran previstas en el Art. 95 de la ley 136 de 1994.

Además, las inhabilidades son de interpretación restrictiva y diferentes de las incompatibilidades en su naturaleza, oportunidad y efectos, puesto que son anteriores a la elección y de prosperar llevan a anular el acto administrativo declaratorio de la elección o nombramiento.

Las incompatibilidades, en cambio, son prohibiciones para el elegido o nombrado, cuya violación es sancionable disciplinariamente.

Frente a las claras disimilitudes que comportan las inhabilidades y las incompatibilidades, que solo se asemejan en lo que concierne a su taxatividad y restrictividad de aplicación, no se puede pretender asimilarlas o tomar las unas por las otras, como si las incompatibilidades pudieran transformarse en inhabilidades para fundamentar en ellas la demanda de nulidad de una elección o nombramiento de un alcalde. Es innegable que se dan situaciones en que tanto las unas como las otras son aducibles, como ocurre en la acción de responsabilidad política de pérdida de investidura de congresistas y concejales, pero manteniendo ellas su identidad y caracteres propios. Salvo esos procesos de naturaleza disciplinaria, no es procedente, se repite, pretender la nulidad de una elección de alcalde con apoyo en incompatibilidad de concejal, pues para la violación de la norma que consagra las últimas existe procedimiento y sanción procedentes.

No tiene, entonces, vocación de prosperidad la pretensión de nulidad de la elección de Alberto Saibis Saker con sustentación en pretensa causal de incompatibilidad de concejal, así los efectos de esta se prolonguen por seis (6) meses después de la renuncia a esa investidura.

b) En lo que atañe al segundo cargo, propuesto con fundamento en la causal de inhabilidad para ser elegido o designado alcalde prescrita en el artículo 95, numeral 5, de la ley 136 de 1994, por cuanto se atribuye al elegido alcalde haber celebrado en el año anterior a la inscripción de su candidatura contrato de prestación de servicios con el municipio de Cereté, en razón de lo cual recibió honorarios que devengan los concejales no constituyen prestación contractual ni laboral, pues esos servidores públicos no son contratistas ni empleados del ente territorial al que prestan el servicio derivado de su investidura de elección política.

La Constitución Política defirió a la ley la determinación de los casos en que ellos tienen derecho a honorarios por su asistencia a sesiones (Art. 312, inciso 3o.). Así lo hace la ley 136 de 1994 en sus artículos 65 y 66 indicando su proporción y connotación jurídica, ajena ésta a lo que constituye contraprestación contractual o laboral.

De allí que la suma de dinero que recibió en las preindicadas condiciones el Sr. Saibis Saker constituye el reconocimiento del municipio de Cereté por su asistencia a sesiones del cabildo del que era miembro, circunstancia que sustrae el hecho alegado de la causal propuesta porque la condición de edil se obtiene por voluntad popular y no por contrato.

En consecuencia, no siendo viable extender el reconocimiento de honorarios por asistencia del concejal a las sesiones del cabildo a prestación contractual, se impone confirmar el fallo recurrido por lo que atañe al segundo cargo.

No sobra agregar que no sería dable estimar infringido el numeral 5o. del artículo 223 del C.C.A. aún de prosperar los cargos atrás analizados, pues dicha causal responde a la necesidad de que el candidato reúna los requisitos o calidades prescritos

por la Constitución Política o la ley para el ejercicio del cargo y no a concurrencia de inhabilidad del elegido. Menos a incompatibilidades por el ejercicio de otras funciones oficiales o privadas en tanto se desempeña la de edil.

A mérito de lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, en armonía con el concepto de la Procuradora Novena Delegada colaboradora y administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

1.- Confírmase la sentencia recurrida proferida por el H. Tribunal Administrativo de Córdoba del 25 de mayo de 1995, denegatoria de las pretensiones de nulidad del acto de elección de Alberto Saibis Saker como alcalde de Cereté para el período 1995-1997.

2.- Ordénase a que por la secretaria del H. Tribunal se compulse lo actuado con destino a la Procuraduría Departamental de Córdoba, para que se determine si es procedente adelantar diligenciamiento disciplinario al Sr. Alberto Saibis Saker por presunta infracción al régimen de incompatibilidades como concejal en el período 1992-1994.

Esta providencia fue estudiada y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO M.

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

DIPUTADO-Inhabilidades/**INHABILIDAD PARA EL DESEMPEÑO DE FUNCIONES PÚBLICAS**-Inexistencia/**DESTITUCIÓN**

Aún de haber impuesto el nominador la sanción accesoria dicha pero sin tasar su duración no sería dable aplicar la inhabilidad al demandado para efectos de invadidar el acto acusado, por cuanto no se podría establecer si para el 30 de octubre de 1994, fecha de la elección, aquella estaba vigente siendo así que el mínimo imponible es de un año. Se torna en este caso inaplicable la sanción omitida, porque no es el juzgador quien pueda imponerla sino el nominador "...en la misma providencia que determina la separación del cargo..." conforme lo dispone la ley 13 de 1984, artículo 17, estatuto aplicable a los empleados municipales al tenor del Art. 10 de la ley 49 de 1987, y porque precluyó la oportunidad para deducir esa pena accesoria. Además, resulta infundado pretender que la susodicha sanción no impuesta, en atención a la omisión del nominador al decretar la destitución del Sr. Mancera Parada y por la profesión de este como abogado, lo que no está demostrado en autos, se extiende por un mínimo de tres (3) años, es decir, por el término de prescripción de la acción. Por no haber impuesto el nominador la accesoria de inhabilidad para el desempeño de funciones públicas al destituir al señor Gerardo León Mancera Parada mediante resolución No. 301 de marzo 31 de 1993, no es dable deducir a aquel causal de inelegibilidad para la Asamblea del Meta. Es decir, el acto acusado no es anulable con fundamento en inhabilidad inexistente.

Consejo De Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.-Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá D.C., septiembre quince (15) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ.

Referencia: Expediente No. 1391. Actor: NESTOR GARCÍA PARRADO. SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA.

Por apelación, interpuesta por el actor, conoce la Sala de la sentencia proferida por el H. Tribunal Administrativo del Meta con fecha 25 de mayo del año en curso, con la que denegó las pretensiones de la demanda de nulidad instaurada contra el acto declaratorio de la elección del Sr. Gerardo León Mancera Parada como diputado a la Asamblea del aludido departamento para el período comprendido entre el 1o. de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1997.

Surtidos los trámites de la segunda instancia en legal forma, durante los cuales se recibió concepto de la señora Procuradora Décima Delegada ante esta Corporación favorable a la confirmación del fallo recurrido, por no encontrar vicio que invalide la actuación se procede a decidir con base en los siguientes

ANTECEDENTES:

1.- El ciudadano Néstor García Parrado, obrando en su propio nombre y en ejercicio de la acción contenciosa electoral, demanda la nulidad del acto contenido en el Formulario E-26, de fecha 6 de noviembre de 1994, mediante el cual los delegados del Consejo Nacional Electoral declararon elegido diputado a la Asamblea del Meta, para el período 1995-1997, al Sr. Gerardo León Mancera Parada. También, la nulidad de las actas de escrutinio donde se hubieren computado votos a favor del candidato Mancera Parada en el proceso de escrutinios que culminó con el acto de elección acusado y, consecuencialmente, que se ordene la práctica de nuevo escrutinio de los votos depositados en la elección de diputados del Meta para el período dicho excluyendo de ese acto los registros y pliegos electorales afectados de nulidad en virtud de este proceso, se declare la nueva elección de diputados expidiendo las correspondientes credenciales previa cancelación de las precedentemente otorgadas y, finalmente, se comuniquen los resultados del fallo a las autoridades que la demanda indica.

Para sustentar las pretensiones afirma que al precitado Gerardo León Mancera Parada no se lo podía elegir diputado a la Asamblea en los comicios del 30 de octubre de 1994 por cuanto, habiéndolo destituido el alcalde de Villavicencio por resolución No. 301 de marzo 31 de 1993, en cumplimiento de lo ordenado en resolución No. 030 de septiembre 21 de 1992 de la Procuraduría Dptal. del Meta, confirmada con la No. 013 de enero 19 de 1993 de la Procuraduría Primera Delegada para la Vigilancia Administrativa, dicha sanción comporta la interdicción del ejercicio de derechos y funciones públicas de 1 a 5 años y, por tanto, esa inhabilidad del elegido está vigente.

En derecho apoya las pretensiones en los artículos 17 de la ley 13 de 1984 y 5o. del Decreto reglamentario No. 482 de 1985. Invoca, igualmente, el Art. 223, numeral 5, del C.C.A.

II.- El fallo de primera instancia.-

Denegó el *a-quo* la totalidad de las pretensiones, por considerar que al susodicho Gerardo León Mancera Parada no se le dedujo en la Resolución de destitución la sanción accesoria de interdicción de derechos y funciones públicas, omisión injustificable del alcalde de Villavicencio pero al presente no subsanable, por lo que ordenó la compulsa de lo pertinente para que se determine la procedencia de adelantar disciplinario contra el citado burgomaestre.

Ante esa omisión argumenta el Tribunal de primera instancia, así:

> "Por esta razón no puede tenerse como fundamento la omisión del funcionario de que ya se habló, para decretar la nulidad pedida por el demandante dentro de este proceso; sin que pueda pensarse que esa omisión del funcionario se pueda remediar mediante una acción de carácter electoral.
>
> .....
>
> Como conclusión puede afirmarse que, no obrando prueba alguna del hecho inhabilitante, no pueden tener vía libre las pretensiones de la demanda, razón por la cual habrán de denegarse..." (fol. 90-91).

III.- Del recurso de apelación.-

Luego de sintetizar las pretensiones de la demanda y el curso seguido por el proceso, relaciona el recurrente los hechos y omisiones que adujo como fundamento de aquellas, destacando la certificación expedida por la Procuraduría Gral. de la Nación acerca de las sanciones disciplinarias impuestas al Sr. Gerardo León Mancera. y con cita del Art. 38 del C.C.A. aduce que la caducidad de la acción disciplinaria administrativa es de 3 años, agregando, con apoyo en texto doctrinal, que de la sanción que allí se imponga no cabe predicar el principio de favorabilidad. Argumenta, finalmente, que por no imponer el nominador sanción accesoria a la destitución, "... permitió que el ciudadano Gerardo León Mancera permaneciera inhabilitado durante el mismo término que tiene la autoridad Administrativa para imponer dicha sanción, cual es la de tres (3) años, tiempo en el que prescribe la acción sancionatoria..." .

Concluye con solicitud de revocatoria de la sentencia impugnada para que se dicte "... en su lugar, la que en derecho deba reemplazarla..." (fol. 95 a 97).

IV.- Concepto de la Colaboradora del Ministerio Público.-

Luego de sentar su criterio respecto de la negligencia del alcalde de Villavicencio al destituir al precitado Gerardo León Mancera sin imponer la sanción accesoria correspondiente, afirma la señora Procuradora Décima Delegada que

> "al omitir el mencionado alcalde, indicar el tiempo de inhabilidad" para el desempeño de funciones públicas", tiempo que debe tasar el nominador o en

este caso, que debió tasar el alcalde al imponer la sanción de destitución, pues no puede entenderse válidamente que al hoy electo diputado deba extendérsele su inhabilidad hasta el máximo de cinco años...".

Agrega que no es procedente decretar ahora la sanción accesoria, porque la oportunidad para hacerlo precluyó con el acto administrativo de separación del cargo. Por consiguiente, en el demandado "... no concurría al momento de su elección, causal de inelegibilidad para el ejercicio de funciones públicas, por el hecho que se demanda...".

Además, expresa, no ha sido expedido el régimen de inhabilidades e incompatibilidades de los diputados, razón de más para que corresponda despachar desfavorablemente las súplicas de la demanda.

CONSIDERACIONES:

Se demanda la declaratoria de nulidad del acto de elección, como diputado a la asamblea del Meta para el período 1995-1997, del Sr. Gerardo León Mancera Parada. También, del acta de escrutinio por el que se declaró la elección acusada y de las actas y registros electorales de distintos lugares del ente territorial en mención por haber computado votos en favor de aquel, para que se ordene la práctica de nuevos escrutinios de la susodicha elección de diputados, la expedición de nuevas credenciales previa cancelación de las expedidas a los miembros de la Duma inicialmente declarados electos y que se comunique lo resuelto a las autoridades que relaciona la demanda.

Ese cúmulo de pretensiones se fundamenta en alegada inhabilidad de Mancera Parada para el desempeño de funciones públicas, por cuanto fue destituido por el alcalde de Villavicencio de cargo que ejerció en la administración de ese ente territorial por disposición del Procurador Dptal. del Meta contenida en la Resolución No. 030 del 21 de septiembre de 1992, confirmada por Resolución No. 013 de enero 19 de 1993 del Procurador Primero para la Vigilancia Administrativa.-

Pero lo ordenado en las resoluciones dichas, que en copia fueron allegadas a los autos, fue cumplido parcialmente por el burgomaestre en mención mediante Resolución No. 301 de 31 de marzo de 1993, pues se limitó a destituir del cargo al precitado Gerardo León Mancera Parada sin imponer la accesoria que toda destitución comporta tratándose de funcionarios administrativos, no obstante que así lo dispone el Art. 17 de la ley13 de1984 y expresamente se ordenó en el aparte segundo de la Resolución confirmatoria de la sanción impuesta por la Procuraduría Departamental, pues el Procurador para la Vigilancia Administrativa dispuso cumplir el artículo 30 del Decreto 3404 de 1983.

Frente a esa omisión y por ser el sancionado de profesión abogado, considera el actor que la sanción accesoria de inhabilidad para el desempeño de funciones públicas

que se debió imponer al citado Mancera Parada "... en el mismo acto que lo destituye del cargo (Res. 301 de 1993)...", se extiende en el tiempo por lapso igual al de la prescripción de la sanción disciplinaria que es de tres (3) años de producido el acto"... que la impone (sic), conforme a lo prescrito en el Art. 38 del C.C.A..." . Así lo expresa en alegato visible al fol. 68 y en el memorial sustentatorio de la apelación (fol. 97), deduciendo de allí que por haberse destituido al citado Gerardo León Mancera con resolución No. 301 de marzo 31 de 1993, para la fecha de su elección como diputado continuaba vigente la inhabilidad. Pero son de observar, respecto de lo que se deja consignado, dos aspectos bien importantes: el primero tiene que ver con la vigencia de la inhabilidad, que el actor no precisa en la demanda por cuanto se limita a decir que esa sanción "...no puede ser inferior a un (1) año ni superior a cinco (5) años, en virtud de la ley..." (fl. 32); y el segundo relacionado con el término de prescripción de la sanción disciplinaria, que no es de tres (3) años contados "...desde el día siguiente a la ejecutoria del acto que la impone...", como extrañamente lo consigna el actor en aparte visible al fol. 68 de alegato previo al fallo, sino "... a los tres (3) años de producido el acto que pueda ocasionarlas..." (Art. 38 del C.C.A.), diferencia que en la práctica podría tener relevantes efectos.

Ahora bien: aun de haber impuesto el nominador la sanción accesoria dicha pero sin tasar su duración no sería dable aplicar la inhabilidad al demandado para efectos de invalidar el acto acusado, por cuanto no se podría establecer si para el 30 de octubre de 1994, fecha de la elección, aquella estaba vigente siendo así que el mínimo imponible es de un año.

Con mayores veras se torna en este caso inaplicable la sanción omitida, porque no es el juzgador quien puede imponerla sino el nominador "... en la misma providencia que determina la separación del cargo..." conforme lo dispone la ley 13 de 1984, artículo 17, estatuto aplicable a los empleados municipales al tenor del Art. 10 de la ley 49 de 1987, y porque precluyó la oportunidad para deducir esa pena accesoria.

Además, resulta infundado pretender que la susodicha sanción no impuesta, en atención a la omisión del nominador al decretar la destitución del Sr. Mancera Parada y por la profesión de este como abogado, lo que no está demostrado en autos, se extiende por un mínimo de tres (3) años, es decir, por el término de prescripción de la acción.

Ese razonamiento no tiene apoyo legal porque el término dicho se refiere a fenómeno jurídico bien distinto y porque solo tendría asidero de haberse impuesto la inhabilidad debida en el mismo acto de destitución; nó cuando por razones que se desconocen el nominador omitió cumplir la ley y lo ordenado en la providencia confirmatoria de la solicitud de destitución, aspecto no remediable siquiera por el mismo nominador como lo expresó la alcaldesa de Villavicencio al Sr. Nestor García Parrado, actor en este proceso, dando respuesta a solicitud que en ese sentido le formuló con fecha noviembre 30 de 1994 (fol. 42).

En síntesis: por no haber impuesto el nominador la accesoria de inhabilidad para el desempeño de funciones públicas al destituir al señor Gerardo León Mancera Parada mediante resolución No. 301 de marzo 31 de 1993, no es dable deducir a aquel causal de inelegibilidad para la Asamblea del Meta. Es decir, el acto acusado no es anulable con fundamento en inhabilidad inexistente.

En mérito de lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, en pleno acuerdo con el concepto de la señora Procuradora Décima Delegada ante la Corporación y administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

Confírmase la sentencia de fecha mayo 25 de 1995, mediante la cual el H. Tribunal Administrativo del Meta denegó las súplicas de la demanda en este proceso.

Cópiese, notifíquese y, ejecutoriado este fallo, devuélvase el expediente a la oficina de origen.

Esta decisión fue estudiada y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO M.

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

CONTRALOR MUNICIPAL-Régimen de Inhabilidades/**TERNA**-Elaboración/**TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**-Facultades/**CONTRALOR MUNICIPAL**-Inhabilidades Generales/**EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD**

El acto demandado en este proceso se originó en el Concejo Municipal de Tunja y no, como sostiene el apelante, en el Tribunal Administrativo de Boyacá y si bien es cierto que esta Corporación judicial intervino en la conformación de ternas de candidatos para la elección del Contralor de Tunja –que no de su elección– lo hizo en cumplimiento de una función constitucional (art. 272, inciso cuarto C.N.) que no conlleva vinculación jurídica ni de otra índole, luego podría tipificar un motivo de impedimento en los términos que la ley los concibe y en tales condiciones no resultaría legal que la Corporación mencionada se excusara de cumplir los deberes que la ley impone. Vigentes los tres primeros literales del artículo 163 de la Ley 136 de 1994, que hacen relación a las inhabilidades para ser elegido contralor, consistentes en que haya sido Contralor o Auditor de la Contraloría Municipal en todo o en parte del período inmediatamente anterior, como titular o como encargado; haya sido miembro de los Tribunales que hagan la postulación o del concejo que deba hacer la elección, dentro de los tres (3) años anteriores; y en este incurso dentro de las inhabilidades señaladas en el artículo 95 y parágrafo de esta ley, en lo que sea aplicable. Teniendo en cuenta que el artículo 272 en su inciso penúltimo, al señalar la inhabilidad general para ocupar los cargos a que se hizo mención antes, no autoriza al legislador para señalar otras causales de inhabilidad para dichos funcionarios, autorización que si la dió el contribuyente en el inciso sexto al señalar las calidades para ser elegido

Contralor Departamental, Distrital o Municipal, al decir "y las demás calidades que establezca la ley", se debe concluir que al ser dicha norma constitucional de carácter "cerrado", no permite que por ley se creen nuevas causales de inhabilidad para los funcionarios mencionados del control fiscal. Lo anterior trae como consecuencia que el artículo 163 de la Ley 136 de 1994 es violatorio del artículo 272 inciso penúltimo de la Constitución Nacional, y por ello con fundamento en lo dispuesto en el artículo 4 de la C.N., haciendo uso de la excepción de inconstitucionalidad la corporación considera inaplicable dicha norma legal. Resulta forzoso concluir que para el caso a estudio no es aplicable la disposición que, según el libelo, transgredió el acto demandado y en esas condiciones resulta superfluo determinar qué categoría de servidor público tenía la demandada, cuando se desempeñó como funcionaria de una sociedad de economía mixta del orden nacional.

Consejo de Estado.– Sala de lo Contencioso Administrativo.– Seccción Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre quince (15) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1387. Actor: HELENA ISABEL NIÑO ROJAS. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA.

Procedente del Tribunal Administrativo de Boyacá, ha llegado el proceso de la referencia a fin de que se resuelven los recursos de apelación interpuestos, contra la sentencia dictada por esa Corporación el 23 de mayo de 1995, por la parte actora y por el Procurador Judicial 46 ante el Tribunal mencionado.

La Sala no se pronunciará en relación con el recurso intentado por la demandante, en razón de que se interpuso fuera del tiempo establecido en el artículo 250 del C.C.A., toda vez que la sentencia impugnada se notificó por edicto entre el 26 y el 31 de mayo de 1995 (fls. 145-146 cdno. ppl.), y dentro de este término o dentro de los dos días siguientes, hasta el 2 de junio de 1995, podía interponerse la alzada, pero solo hasta el día 5 de los mismos mes y año la parte actora presentó el respectivo escrito interponiéndolo (fl. 156 vto. cdo ppl.).

ANTECEDENTES. -

1.-) FUNDAMENTOS DE LA ACCIÓN (fls. 90 - 98 Cdo. Ppl).

Invocando los artículos 84 y 228 del C.C.A., la ciudadana Helena Isabel Niño Rojas demandó la nulidad del acto administrativo mediante el cual el Concejo Municipal de Tunja, en sesión celebrada el 5 de enero de 1995, eligió a la Dra. Martha Lucía del Carmen Rodríguez Monroy, como Contralora Municipal de esa capital, considera la demandante que dicho acto de elección viola las siguientes disposiciones:

1.1.-) Artículo 95-4 de le ley 136 de 1994 por remisión del 163 Lit. c) *ibídem,* en razón de que a la fecha de su elección, la demandada se desempeñaba como funcionaria de la Caja de Crédito Agrario Industrial y Minero en Tunja, en el cargo de Analista de Personal.

1.2.-) Artículos 35 de la ley 136 de 1994 y 100 del acuerdo No. 012 de 1994 – expedido por el Concejo Municipal de Tunja– toda vez que en su sesión de instalación del 2 de enero de 1995, el Concejo de ese municipio, presentó proposición en et sentido de convocar para elección de Contralor y habiendo sido aceptada, se citó para el día 5 siguiente, sin que entre la convocatoria y la elección transcurriera el término reglamentario de 3 días.

2.-) Cumplida la actuación señalada en los artículos 232 y siguientes del C.C.A. (fls. 101-129 cdo. ppl.), el Tribunal Administrativo de Boyacá procedió a dictar sentencia adversa a las pretensiones de la demanda, con base en las consideraciones que se resumen así:

3.-) LA PROVIDENCIA RECURRIDA EN APELACIÓN (Fls. 130-144 cdo. ppl.).

3.1.-) El artículo 272 de la C.N., en su penúltimo inciso expresa: "No podrá ser elegido ... quien haya ocupado cargo público del orden departamental, distrital o municipal, salvo la docencia".

No cabe duda que al redactar las inhabilidades de los contralores departamentales, distritales y municipales, el constituyente tuvo en cuenta el criterio de la descentralización territorial, pues se refirió a los órdenes departamental, distrital y municipal, para con ello resaltar que las inhabilidades operan dentro de esos ámbitos; y en esa orientación se percibe el pensamiento de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, acerca de la interpretación de las normas de la ley 136 de 1994 cuando, con ponencia del Dr. Humberto Mora Osejo, explicó que las inhabilidades y prohibiciones establecidas en la premencionada ley, para ocupar cargos en los municipios, solo se refieren a uno determinado y no pueden hacerse extensivas a los demás municipios, porque cada uno constituye una entidad territorial diferente.

Si en el *sub-júdice* se consulta el texto de la norma jurídica que creó la inhabilidad para Contralores y que remite al artículo 95 de la ley 136 de 1994, es claro que el cuadro inhabilitante que describe el precepto, se proyecta no de manera integral sino con un carácter restrictivo "en lo que sea aplicable".

Mal puede interpretarse, sin salvedad, que el mencionado artículo 95 en sus 11 numerales es extensivo a la hipótesis de los contralores municipales. El sentido lato de la normatividad, exige que el fallador haga una operación racional que le permita discurrir acerca de la aplicabilidad de cada inhabilidad invocada en un determinado proceso, puesto que la aplicación mecánica y extensiva de los 11 numerales a la

elección de los contralores, representa una violación de la ley que en forma afirmativa y perentoria exige un juicio disvalorativo, para definir su aplicabilidad analógica a unos servidores públicos que justamente no ejercen la función de alcaldes. En estas condiciones, el numeral 4 del citado artículo 95 de la ley 136 de 1994, estaría circunscrito al ámbito de la misma entidad territorial en la que ocurre la función fiscal.

El tema de las inhabilidades de contralores de los entes territoriales, solo puede entenderse en función de los conceptos de descentralización, ya que el fenómeno descentralista, dentro de la organización de la rama ejecutiva del poder público, supone caracteres de autonomía presupuestal, funcional y administrativa.

En resumen, dijo el *a-quo,* a la luz del artículo 95-4 de la ley 136 de1994, la condición de trabajadora oficial que desempeñaba la demandada en un ente descentralizado del orden nacional, no comunicó inhabilidad alguna para su elección de Contralora Municipal.

3.2.-) En cuanto hace a la violación de los artículos 35 de la ley 136 de 1994 y 100 del Acuerdo No. 012 del mismo año el *a-quo* sostuvo que, solo acarrea nulidad de los actos administrativos, el incumplimiento de formalidades sustanciales, puesto que ellas conforman los procedimientos administrativos y se establecen para garantizar los derechos de los administrados v.gr. de audiencia, de defensa etc.; también se consideran formalidades sustanciales aquellas cuya omisión podría llegar a cambiar el sentido de la decisión.

El acontecimiento que sobre el punto en discusión establece el proceso, refleja el desobedecimiento de la ley que imponía al Concejo Municipal el deber de producir la elección de Contralor, no el 5 sino el 6 de enero de 1995 y sobre esa realidad, el fallador debía establecer si el hecho de expedir el acto impugnado con un día de anticipación atrajo, respecto de los ciudadanos, violación de prerrogativas propias del debido proceso, o si el transcurso de un día habría hecho cambiar la circunstancia de la elección de Contralora, y al respecto consideró que los demás integrantes de la terna remitida por los Tribunales al Concejo, no vieron menoscabados sus derechos por el anticipo de la elección y, respecto de la modificación del sentido de la decisión, consideró inobjetivo pensar que la diferencia anotada, en términos de relación de causalidad, hubiese condicionado la no elección de la Contralora.

Se trató de una elección circunscrita a tres nombres y por consiguiente, con el adelantamiento de un día en su realización, ningún tercero perdió la oportunidad de ser considerado por la Corporación electoral y de otra parte, es de suponer que los miembros del Concejo tomaron la decisión con fundamento en el análisis de la hoja de vida de la demandada, situación que no puede modificar la irregularidad mencionada.

4.-) <u>FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN</u> (fls. 158-180 cdo. ppl.).

El apelante afirma que sobre los magistrados que dictaron la sentencia recurrida, pesaba un impedimento de carácter constitucional pues, se trataba de juzgar la

legalidad de un acto administrativo que se originó en el propio Tribunal, que envió una candidata inhabilitada, cuyo juzgamiento estuvo en manos de los propios Magistrados que la postularon y que declararon la elección ajustada a la normatividad jurídica, lo cual atenta contra el debido proceso que debe aplicarse a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (art. 29 C.N.).

4.1.-) El capítulo de las nulidades jamás podrá agotarse en la Constitución Nacional, allí se consagran los principios fundamentales y su desarrollo legal remite a la ley y es en cumplimiento del espíritu de los constituyentes que al desarrollar los criterios orientadores de la descentralización territorial, se le permite a los departamentos que tengan sus propias autoridades, que ejerzan sus competencias, que administren sus recursos, etc.

Para robustecer la descentralización territorial, se dictó la ley estatutaria 136 de 1994, modificada por la 177 del mismo año y las inhabilidades que no había enumerado la Carta y que tenían que ver con alcaldes, contralores y concejales tuvieron nacimiento en las citadas leyes.

Pregonar la descentralización y decir a renglón seguido que como en la Constitución no aparecen todas las nulidades que fueron reconocidas por los congresistas, después de promulgada la última Carta Política y que son producto y fruto del devenir histórico del desarrollo constitucional y de las vivencias diarias de la democracia local, que cada vez reclama el principio de la igualdad, repugna con la democracia participativa y con los principios rectores de la función pública.

4.2.-) El Tribunal hace una singular valoración de la justicia y categoriza los tipos de ilegalidad en que se puede incurrir al expedir un acto administrativo, sin haber precluido el término que establecía la ley pera elección de funcionarios. Se dice que hay categorías en la violación de las leyes y que las de abajo se pueden violar con los actos administrativos, pero las sustanciales o sea las de la cima no se pueden violar.

4.3.-) En relación con la afirmación del Tribunal en el sentido de que, con el adelantamiento de un día en la elección nadie salió lesionado, se pregunta el apelante si para decretar la nulidad de un acto es necesario probar, como en los delitos, la intención del daño y el perjuicio y si en esta clase de acciones el juez tiene la obligación de buscar que persona sufrió daño, detrimento o perjuicio en sus intereses o, por el contrario, el juez administrativo es el garante de la legalidad.

4.4.-) Los conceptos de la Sala de Consulta y Servicio Civil, dice el recurrente, no son obligatorios y le han servido al gobierno como pautas, pero en este caso es una ciudadana quien reclama respeto a la legalidad y una sociedad que está expectante por los resultados del control de legalidad.

5.-) <u>CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA</u> (fls. 195-210 cdno ppl.).

Se resume en los siguientes términos:

Manifiesta la Procuradora Décima Delegada ante el Consejo de Estado que, la inhabilidad que el primer cargo predica de la demandada, se refiere a la prohibición establecida por el legislador para quienes aspiren a ser elegidos alcaldes, de permanecer en cargos dentro de la Administración, señalándoles la obligación de renunciar dentro de un término prudencial, en aras de evitar el ejercicio indebido del poder que puedan tener como empleados en pro de sus pretensiones electorales, garantizando así el postulado de la igualdad.

La remisión legislativa establecida en el artículo 9 de la ley 177 de 1994, no implica una aplicación directa y mecánica de la norma remitida, por el contrario, debe entenderse dentro de los límites que la misma norma ha establecido, no de otra manera debe comprenderse la expresión "en los que sea aplicable"; de suerte que la norma se adoptará frente a la inexistencia de inhabilidad expresa y como en el *sub-júdice* el artículo 163 de la ley 136 de 1994, consagró el régimen de inhabilidades para los Contralores, es esta la disposición que se debe aplicar, por ser expresa y especial y no la predicable del alcalde.

En relación con la violación de los artículos 35 de la ley 136 de 1994 y 100 del Acuerdo 012. de 1994, manifestó compartir el análisis del *a-quo,* relacionado con los procedimientos para la expedición de la voluntad administrativa y con la consecuencia derivada de su inobservancia; considera que en el *sub-júdice* la irregularidad solo afecto el trámite y por lo tanto no existe vicio que amerite la anulación del acto impugnado.

CONSIDERACIONES

1.-) El acto demandado fue producido por el Concejo Municipal de Tunja en su sesión del 5 de enero de 1995, en la que se eligió a la Dra. Martha Lucía Rodríguez Monroy como Contralora del mismo municipio, para el período 1995-1997 (fls. 17-18 cdo. ppl.), dicha elección le fue comunicada a la Dra. Rodríguez Monroy el día 6 de enero siguiente (fl. 27 cdo. ppl.) y teniendo en cuenta que en las fechas premencionadas corría el término de vacancia judicial, que se extendió hasta el 10 de enero de 1995, inclusive (art. 1 lit. b) L.31/71), el plazo de caducidad previsto en el artículo 7 de la ley 14 de 1988 comenzó a correr a partir del 11 de enero siguiente (arts. 62 L. 4/13 y 121 C.P.C.), término dentro del cual la demanda fue presentada ante la Dirección Seccional de Administración Judicial (fl. 98 cdo. ppl.).

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 129-2 del C.C.A., en concordancia con el 131-3 y 231 ibidem, esta Sala es competente para conocer de la apelación interpuesta por el Procurador Judicial 46.

2.-) El apelante afirma que sobre los Magistrados del Tribunal Administrativo de Boyacá pesaba un impedimento de orden constitucional, en razón de que juzgaron un acto administrativo que se originó en esa misma Corporación, toda vez que enviaron una candidata inhabilitada por la ley, cuyo posterior juzgamiento estuvo en manos de

los propios magistrados que la postularon y que declararon la elección ajustada a la normatividad juridica; considera además que tales hechos atentan contra el debido proceso (art. 29 C.N.), pues colocan al Tribunal en una posición ambivalente ya que, de una parte, generó un acto cuya legalidad se cuestiona y de otra, cercenó una instancia judicial, por tener que fallar sobre la validez de su propio acto.

Al respecto, es necesario aclarar que el acto demandado en este proceso se originó en el Concejo Municipal de Tunja y no, como sostiene el apelante, en el Tribunal Administrativo de Boyacá y si bien es cierto que esta Corporación judicial intervino en la conformación de ternas de candidatos para la elección de Contralor de Tunja –que no de su elección– lo hizo en cumplimiento de una función constitucional (art. 272, inciso cuarto C.N.) que no conlleva vinculación jurídica ni de otra índole, luego mal podría tipificar un motivo de impedimento en los términos que la ley los concibe y en tales condiciones no resultaría legal que la Corporación mencionada se excusara de cumplir los deberes que la ley le impone. Tampoco puede hablarse de violación del debido proceso en la actuación administrativa, ya que al presentar un candidato para integrar la terna de aspirantes a Contralor Municipal, el Tribunal de Boyacá no hizo otra cosa que cumplir la función que, en la etapa previa a elección de Contralores, le señaló la Constitución.

3.-) Se dice en el libelo que la demandada estaba incursa en la causal de inhabilidad prevista para alcaldes en el artículo 95-4 de la ley 136 de 1994, aplicable a los Contralores, por mandato del artículo 163 lit. c) ibidem, según afirma la parte actora la inhabilidad deriva de que para la fecha de su elección como Contralora Municipal de Tunja, la elegida desempeñaba el cargo de Analista de Personal –Departamento Administrativo y de Recursos Humanos– de la Caja de Crédito Agrario Industrial y Minero Regional 8, que es una sociedad de Economia Mixta, adscrita al Ministerio de Agricultura.

Las disposiciones que se dicen infrigidas son del siguiente tenor:

> ARTÍCULO 163. INHABILIDADES: No podrá ser elegido Contralor quien:
>
> (...)
>
> c) Esté incurso dentro de las inhabilidades señaladas en el artículo 95 y parágrafo de esta ley en lo que sea aplicable.
>
> (...) (Subraya y resalta la Sala).

Por su parte el artículo 95, en lo pertinente expresa:

> INHABILIDADES: No podrá ser elegido ni designado alcalde quien:
>
> (...)
>
> 4) Se haya desempeñado como empleado o trabajador oficial dentro de los tres (3) meses anteriores a la elección.
>
> (...)

El artículo 272 de la Constitución Nacional regula lo atinente a las contralorias departamentates, distritales y municipales y en su inciso séptimo consagra una inhabilidad general, según la cual, no podrán ser elegidos para cualquiera de los cargos mencionados quienes durante el año inmediatamente anterior a la fecha de elección, hubieren ocupado cargos del orden departamental, distrital o municipal, en la respectiva circunscripción territorial, exceptuando el ejercicio de la docencia.

La ley 136 de 1994, por la cual se dictan normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios, constituye el desarrollo legal de algunos principios y fundamentos que la Carta Política de 1991 consagró para las entidades municipales; dicha ley, al referirse a los hechos que constituyen inhabilidad para ser elegido contralor municipal consagró, en el literal e) de su artículo 163, una concerniente al ejercicio de cargos públicos previo a la elección y que es concordante con la inhabilidad consagrada en carta fundamental (art. 272 inc. penúltimo). En efecto, el precepto legal en cuestión dispuso que no podrá ser elegido contralor municipal quien "durante el último año haya ocupado cargo público del orden de departamental, distrital o municipal salvo la docencia". (subraya y resalta la Sala).

Dicho literal fue derogado por el artículo 9 de la ley 177 de diciembre 28 de 1994, norma que dejó vigentes los tres primeros literales del artículo 163 de la ley 136 de 1994, que hacen relación a las inhabilidades para ser elegido contralor, consistentes en que haya sido Contralor o Auditor de la Contraloria Municipal en todo o parte del período inmediatamente anterior, como titular o como encargado; haya sido miembro de los Tribunales que hagan la postulación o del concejo que deba hacer la elección, dentro de los tres (3) años anteriores; y este incurso dentro de las inhabilidades señaladas en el artículo 95 y parágrafo de esta ley, en lo que sea aplicable.

Teniendo en cuenta que el artículo 272 en su inciso penúltimo, al señalar la inhabilidad general para ocupar los cargos a que se hizo mención antes, no autoriza al legislador para señalar otras causales de inhabilidad para dichos funcionarios, autorización que si la dió el constituyente en el inciso sexto al señalar las calidades para ser elegido Contralor Departamental, Distrital o Municipal, al decir "y las demás calidades que establezca la ley", se debe concluir que al ser dicha norma constitucional de carácter "cerrado", no permite que por ley se creen nuevas causales de inhabilidad para los funcionarios mencionados del control fiscal.

Lo anterior trae como consecuencia que el artículo 163 de la ley 136 de 1994 es violatorio del artículo 272 inciso penúltimo de la Constitución Nacional, y por ello y con fundamento en lo dispuesto en el artículo 4 de la C.N., haciendo uso de la excepción de inconstitucionalidad la Corporación considera inaplicable dicha norma legal.

De acuerdo con lo anterior, resulta forzoso concluir que para el caso a estudio no es aplicable la disposición que, según el libelo, transgredió el acto demandado y en esas

condiciones resulta superfluo determinar que categoría de servidor público tenía la demandada, cuando se desempeñó como funcionaria de una sociedad de economía mixta del orden nacional. (Fl. 5 cdo. 2)

4.-) La demandante considera que con el acto impugnado también se transgredieron los artículos 35 de la ley 136 de 1994 y 100 del acuerdo 012 de 1994, expedido por el Cabildo Local de Tunja.

Dichas normas rezan:

> ARTÍCULO 35. ELECCIÓN DE FUNCIONARIOS: Los concejos se instalarán y elegirán a los funcionarios de su competencia en los primeros diez días del mes de enero correspondiente a la iniciación de sus períodos constitucionales, previo señalamiento de fecha con tres días de anticipación. En los casos de faltas absolutas, la elección podrá hacerse en cualquier período de sesiones ordinarias o extraordinarias que para el efecto convoque el alcalde.
>
> (...)
>
> ARTÍCULO 100. Todo cargo cuya elección sea competencia del Concejo Municipal se proveerá en sesión pública, el día que se señale por medio de proposición aprobada en la sesión pública, que deberá efectuarse por lo menos con tres días de anticipación.
>
> (...)

En decir de la demandante, la violación de los anteriores preceptos se estructuró en razón de que la elección de Contralora Municipal de Tunja se realizó dos días –y no tres como manda la ley– después de efectuada la respectiva convocatoria.

En relación con este cargo se observa:

A folios 1 a 26 (cdo. ppl.) obran copias de las actas 001 y 002, correspondientes a sendas sesiones realizadas por el Concejo Municipal de Tunja y cuyo contenido permite establecer que el 2 de enero del año en curso, en sesión de instalación, se convocó al mismo Cabildo a fin de que realizara la elección de Contralor, misma que se llevó a cabo el día 5 siguiente, quiere ello decir que entre una y otra sesión transcurrieron los 3 días a que se refieren las normas transcritas, teniendo en cuenta que, el plazo señalado en ellas se refiere exclusivamente a los días correspondientes a las sesiones ordinarias del Concejo Municipal (30 días, prorrogables por 10 más, art. 3 Acuerdo 12/94), cuyo cómputo es continuo, esto es sin que lo interrumpan los días feriados y de vacancia, constituyendo en tal sentido una excepción al principio general consignado en el artículo 62 de la ley 4 de 1913.[1]

1 Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Sentencia de noviembre 5 de 1993. Con. Ponente: Dr. Miguel Viana Patiño. Exp. 1055. Actor: Gloria Stella Sánchez Sepúlveda y Otros.

Por lo brevemente expuesto y sin que sea necesaria consideración adicional, el cargo no prospera.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, administrando justicia en nombre de la Republica y por autoridad de la ley, oído el concepto de la Procuraduría y de acuerdo con él,

FALLA:

Confírmase la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo de Boyacá, el 23 de mayo de 1995, mediante la cual se denegaron las súplicas de la demanda.

En firme este proveído, vuelva el expediente a su lugar de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE,CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

MARIO ALARIO MÉNDEZ

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

NULIDAD ELECTORAL-Causales/**RESIDENCIA/TRASTEO DE VOTOS/ SANCIÓN ADMINISTRATIVA/CONSEJO NACIONAL ELECTORAL**

En tratándose del trasteo de votos, la jurisprudencia es reiterada en el sentido de que si bien el artículo 316 de la C.N., solo autoriza a los ciudadanos residentes en el respectivo municipio para participar en las votaciones que se realicen para la elección de autoridades locales, la disposición no consagra sanción nulitiva para quienes la infrinjan, como tampoco ha sido consagrada en leyes dictadas en relación con la organización electoral. Existen sanciones pero de tipo penal y administrativo, ésta última está plasmada en el artículo 4 de la Ley 163 del 31 de agosto de 1994 que dispone "para efectos de lo dispuesto en el artículo 316 de la Constitución Política, la residencia será aquella en donde se encuentre registrado el votante en el censo electoral. Se entiende que, con la inscripción, el votante declara bajo la gravedad del juramento residir en el respectivo municipio. Sin perjuicio de las sanciones penales, cuando mediante procedimiento breve y sumario se compruebe que el inscrito no reside en el respectivo municipio, el Consejo Nacional Electoral declarará sin efecto la inscripción...". Esta sanción con alcance similar al de la nulidad, puesto que se deja sin efecto el acto de inscripción, debe buscarse en la vía administrativa oportunamente y no mediante una acción electoral ante el Contencioso Administrativo por carácter éste de competencia.

ELECCIÓN DE ALCALDE/NULIDAD ELECTORAL-Causales/**SISTEMA DE CUOCIENTE ELECTORAL**-Improcedencia

De la sola lectura del art. 263 constitucional, se deduce claramente que el sistema de cuociente electoral no es aplicable a la elección de alcaldes,

debido a que en ésta uno es el cargo por proveer, siendo presupuesto básico del precepto una votación popular o de corporación pública por dos o más personas. El cargo en consecuencia no tiene asidero jurídico.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., diecinueve (19) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1393. Actor: SAÚL SISA TRASLAVIÑA. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA.

Decide la Sala, el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de junio 8 de 1995, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Santander denegó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

LA ACCIÓN Y SUS FUNDAMENTOS

Mediante apoderado legalmente constituido, el ciudadano SAÚL SISA TRASLAVIÑA en escrito presentado en tiempo, formuló ante el antecitado tribunal las siguientes peticiones:

"1.- Que se declare la nulidad del acto electoral contenido en el acta parcial del escrutinio de los votos para alcalde, fechado el día 1 de noviembre de 1994, signado por los miembros de la Comisión Escrutadora Municipal de Cimitarra por medio de la cual se decidió la elección como alcalde de dicho municipio del señor Herman Rodríguez Guerrero para el período 1995-1997.

2.- Que como consecuencia de la petición anterior se deje sin efecto el escrutinio hecho por la Comisión Escrutadora Municipal de Cimitarra, el día 1 de noviembre de 1994, en los corregimientos de Puerto Olaya, Caño Baúl y Campo Seco, y

3.- Se proceda a realizar nuevos escrutinios y a expedir la credencial correspondiente a quien resulta elegido alcalde".

Aduce el apoderado del actor que para las elecciones del 30 de octubre de 1994, la inscripción de cédulas venció por expreso mandato de la ley el martes 30 de agosto del mismo año.

Indica ser de conocimiento público el incremento notorio y desmedido de ciudadanos inscritos para sufragar en dichas elecciones, en los corregimientos de

Puerto Olaya, Caño Baúl y Campo Seco. Alteración del censo electoral que afecta no solamente el sistema electoral colombiano sino a las respectivas comunidades en su libre determinación para elegir las autoridades locales.

Hubo traslado de ciudadanos de municipios vecinos a su residencia, entre estos: Puerto Boyacá, Puerto Berrio y la Dorada en proporción superior al 50% comparado con el último censo electoral o con la mayor de las dos últimas inscripciones realizadas hasta el 17 de enero de 1992 y 13 de enero de 1994.

Basta examinar la lista de ciudadanos inscritos en Puerto Olaya, Caño Baúl y campo Seco, para las elecciones de Congreso, Presidente y Vicepresidente de la República, con las inscripciones de cédulas hechas para las elecciones locales del día 30 de octubre de 1994, para saber como se alteró ilegalmente el censo electoral.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

Se invocan como quebrantados los artículos 263 y 316 de la Constitución, el artículo 225 del C.C.A. y el 183 de la ley 136 de 1994.

Respecto a las normas constitucionales se expresa de manera general: "Es bien sabido que las disposiciones electorales persiguen perfeccionar el proceso y la organización electoral para asegurar que las votaciones traduzcan la expresión libre, espontánea y auténtica de los ciudadanos y que los escrutinios sean reflejo exacto de los resultados de la voluntad expresada en las urnas.

Que cuando ese proceso electoral no es el reflejo exacto de la voluntad expresada en las urnas como cuando se hacen inscripciones masivas de ciudadanos de manera ilegal y hasta dolosa a mas de quebrantar la Constitución Nacional, desconocen el sistema electoral fijado en la Ley".

Cita el actor la causal 41 del artículo 65 de la ley 96 de 1985.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado que para el efecto constituyó el demandado, dentro del término de fijación en lista presentó escrito de oposición a las pretensiones, al estimar que carecen de fundamento fáctico y jurídico.

Alega que si bien es cierto creció el número de inscripciones para las elecciones del 30 octubre de 1994, no fue solo en los Corregimientos de Cimitarra citados en la demanda, sino en la totalidad de las mesas y puestos de votación y ello obedeció entre otras razones, a la multiplicidad de candidatos y listas para alcaldía y concejo.

Se refiere al principio de la jurisdicción rogada para resaltar que: "No basta, en orden a fundamentar en derecho una demanda como la que nos ocupa, con citar en el capítulo de "normas violadas" las de rango constitucional que consagra el sistema del cuociente electoral en Colombia, o lo que establece que solo pueden sufragar en las

votaciones locales quienes residen en la municipalidad respectiva. Se hace necesario que se señale acertadamente la causal de nulidad que considera el actor, se tipifica con el vicio o la irregularidad en que se funda".

LA SENTENCIA APELADA

Clausurado el debate probatorio y surtido el traslado donde las partes presentaron sendos alegatos de conclusión, el Tribunal con fecha 8 de junio de 1995 profirió decisión de fondo (fls. 70 y s.s.) negando las pretensiones de la demanda.

La ausencia de pruebas es el fundamento básico del fallo, pues en los testimonios recepcionados en audiencia, advierte el *a-quo* no existe uniformidad en el sentido de que les constara desplazamiento de vehículos o buses a los corregimientos para incrementar el caudal electoral y su alguno de ellos habló de haber observado buses, ese hecho no es indicativo de que tuviera alguna relación con el proceso eleccionario del 30 de octubre de 1994.

Respecto a la prueba documental que aparece en el cuaderno No. 2 del expediente expresa: "Si se acepta que hubo un incremento en el registro de votantes para el 30 de octubre de 1994 cuando fue elegido el alcalde de Cimitarra, en relación con las personas que se inscribieron para sufragar en el anterior debate electoral, no existe prueba ninguna clase que demuestre que ese incremento se produjo con ocasión de un traslado masivo de votantes provenientes de otras localidades o municipios, que haya ocasionado un desequilibrio en el censo electoral..."

LA APELACIÓN

El apoderado del actor, en tiempo, interpuso recurso de apelación contra la sentencia (fl. 86) y al fundamentar el recurso ante esta Corporación (fls. 90 y s.s.), concreta su alegato en las versiones dadas por los testigos Biligran Aguirre Bustos a Hipólito Rodríguez, coligiendo que de acuerdo a éstas si llegaron a los corregimientos que cita en la demanda, gran cantidad de personas en diferentes buses a inscribirse sin que se supiera de donde procedían dichos vehículos. El mismo candidato Rodríguez Guerrero le pidió al segundo de los declarantes que lo acompañara a las fincas a inscribir en el censo las cédulas para su elección inscribiéndose como cuatrocientas personas.

CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA

Advierte en primer lugar la distinguida colaboradora del Ministerio Público, que la norma invocada por el actor (art. 65-4 de la Ley 96 de 1988 fue modificada por el artículo 17 de la ley 62 de 1988. Sin embargo anota que el estudio del caso *sub-lite* debe efectuarse considerando la causal invocada dentro de los precisos parámetros de la actual normación vigente, es decir, tomando para el efecto la causal tal como ha quedado consagrada en la norma modificatoria que hace relación al cómputo de votos con violación del sistema del cuociente electoral.

"Este sistema –agrega– tal como lo contempla la Carta Política, tiene plena aplicación en tratándose de elecciones en las cuales se vote por dos o más individuos; no así en las elecciones en las cuales se ha de elegir solo un candidato, como ocurre en tratándose de las elecciones para alcalde, en donde si bien, pueden presentarse múltiples opciones (más de dos), la elección solo recaerá en uno de ellos, aquél candidato que haya obtenido la mayoría de votos".

Sobre el artículo 316 de la C.N., del cual se hace derivar causal de nulidad, acoge la jurisprudencia de la Sección que en su parte pertinente transcribe para concluir solicitando confirmación de la sentencia.

CONSIDERACIONES

La pretensión de nulidad del acto de elección demandado, tiene como soporte fáctico "el incremento notorio y desmedido de ciudadanos que se inscribieron para sufragar en las elecciones del 30 de octubre de 1994, en los corregimientos de Puerto Olaya, Caño Baúl y Campo Seco..." del municipio de Cimitarra (Santander), por un supuesto traslado masivo de esas personas se hizo desde Puerto Boyacá, Puerto Berrio, La Dorada en proporción superior al 50% comparado con el último censo electoral o con la mayoría de las dos últimas inscripciones realizadas hasta el 17 de enero de 1993 y 13 de enero de 1994.

Con base en estos hechos el actor considera que en la expedición de dicho acto por la Comisión Estructadora Municipal de Cimitarra declarando elegido al señor Herman Rodríguez Guerrero como alcalde de esta localidad para el período 1995-1997, se violó el artículo 316 de la Constitución Nacional, que prohibe a personas no residentes en el respectivo municipio participar en las votaciones que se realicen para la elección de autoridades locales.

Y bajo el mismo supuesto de hecho, estima que se desconoció el sistema electoral fijado en la ley, siendo por ello nula la elección al haberse computado así los votos emitidos por ella, invocando la causal 4 del artículo 65 de la ley 96 de 1985.

Lo primero que se advierte al entrar en el estudio de este proceso, es el vacio probatorio resaltado por el Tribunal y del cual hizo mérito para desestimar los cargos de la demanda. Por si solo este aspecto sería suficiente para impartirle aprobación al fallo, pero considera la Sala conveniente recordar que en tratándose del trasteo de votos, la jurisprudencia es reiterativa en el sentido de que si bien el artículo 316 de la C.N., sólo autoriza a los ciudadanos residentes en el respectivo municipio para participar en las votaciones que se realicen para la elección de autoridades locales, la disposición no consagra sanción nulitiva para quienes la infrinjan, como tampoco ha sido consagrada en leyes dictadas en relación con la organización electoral.

Existen sanciones pero de tipo penal y administrativo, esta última está plasmada en el artículo 4 de la ley 163 del 31 de agosto de 1994 que dispone "para efectos de lo

dispuesto en el artículo 316 de la Constitución Política, la residencia será aquella en donde se encuentre registrado el votante en el censo electoral.

Se entiende, con la inscripción, el votante declara bajo la gravedad del juramento residir en el respectivo municipio.

Sin perjuicio de las sanciones penales, cuando mediante procedimiento breve y sumario se compruebe que el inscrito no reside en el respectivo municipio, el Consejo Nacional Electoral declarará sin efecto la inscripción..."

Esta sanción con el alcance similar al de la nulidad, puesto que se deja sin efecto el acto de inscripción, debe buscarse en la vía administrativa oportunamente y no mediante una acción electoral ante el Contencioso Administrativo por carecer éste de competencia.

Respecto a la violación del "sistema electoral" contenido en el artículo 65, numeral 4 de la ley 96 de 1985, que cita equivocadamente el apoderado del actor, debe recordarse que esta disposición fue subrogada por el artículo 17 de la ley 62 de 1988 que cambió la expresión "sistema electoral" por la de "sistema del cuociente electoral" cuyo alcance fue fijado por la Sala en sentencia 0293 de marzo 14 de 1990, con ponencia del Dr. Miguel González Rodríguez y que en el artículo 263 de la nueva Carta Política quedó plasmado de la siguiente manera:

> ARTÍCULO 263. Para asegurar la representación proporcional de los partidos, cuando se vote por dos o más individuos en elección popular o en una corporación pública se empleará el sistema del cuociente electoral. El cuociente será el número que resulte de dividir el total de votos válidos por el de puestos por proveer. La adjudicación de puestos a cada lista se hará en el número de veces que el cuociente queda en el respectivo número de votos válidos. Si se quedaren puestos por proveer, se adjudicarán a los mayores residuos, en orden descendiente.

Considera la Sala que de la sola lectura del canon constitucional, se deduce claramente que el sistema de cuociente electoral no es aplicable a la elección de alcaldes, debido a que en ésta uno es el cargo por proveer, siendo presupuesto básico del precepto una votación popular o de corporación pública por dos o más personas. El cargo en consecuencia no tiene asidero jurídico.

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

FALLA:

Confírmase la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Santander el 8 de junio de 1995, y mediante la cual denegó las súplicas de la demanda.

En firme esta decisión vuelva el expediente al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión del día dieciocho (18) de septiembre de mil novecientes noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

MARIO ALARIO MÉNDEZ

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

NOTA DE RELATORÍA: Se reitera la sentencia del 14 de marzo de 1990, Exp. 0293, Ponente: Dr. MIGUEL GONZÁLEZ RODRÍGUEZ.

ALCALDE-Inhabilidades/**AUTORIDAD CIVIL/AUTORIDAD POLÍTICA/AUTORIDAD MILITAR/DIRECCIÓN ADMINISTRATIVA-**Inexistencia/**TRABAJADOR OFICIAL/DIRECTOR DE NÚCLEO EDUCATIVO**

Con el cargo de director de concentración escolar, quien tampoco tiene entre sus funciones ninguna de las previstas como ejercicio de autoridad civil por cuanto, aunque tiene facultad de sancionar faltas, la sanción sólo es de amonestación y no de las previstas de manera concreta, en la norma que se estudia. De otra parte, las facultades de remover o trasladar personal no le corresponden al Director de la Concentración sino al Alcalde, conforme las disposiciones de la ley 115 de 1994 y la ley 60 de 1993. La inhabilidad del candidato por haber desempeñado dirección administrativa dentro del término de inhabilidad se predica concretamente, por su desempeño como director de núcleo educativo, no como director de concentración escolar ni como docente.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D. C., veintidós (22) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejera Ponente: DRA. MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF.

Referencia: Expediente No. 1395. Actor: RAFAEL FIGUEROA FIGUEROA. APELACIÓN SENTENCIA.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia del 24 de mayo de 1995, por la cual el Tribunal Administrativo de

Boyacá denegó las súplicas de la demanda mediante la cual se solicitó la nulidad de la elección como Alcalde del municipio de Boavita del señor Edilberto Hernández Ayala, para el período constitucional 1995-1997.

ANTECEDENTES

El demandante de la referencia, por intermedio de apoderado, instauró acción pública de nulidad de carácter electoral con el fin de que declarara nulo el acto administrativo contenido en el acta parcial de escrutinios por medio del cual se declara la elección del señor Edilberto Hernández Ayala como Alcalde de Boavita.

Igualmente que se declaren nulos los registros electorales de jurados de votación o de cualquier corporación que se hayan computado durante el proceso con violación del sistema electoral determinado en la Constitución Nacional y en las leyes, y se ordene la práctica de un nuevo escrutinio sobre los pliegos que no resulten afectados de nulidad, sólo los relacionados con la elección de Alcalde, y previa rectificación de los errores aritméticos o exclusión de los registros o actas que no debieron computarse.

Que, como consecuencia, se ordene la exclusión del cómputo general los votos contenidos en dicha acta respecto de la declaratoria de elección del alcalde, se ordene la cancelación de la credencial respectiva y se llame a ocupar la curul al demandante por haber sacado la mayoría de los votos. Se ordene comunicar a las autoridades correspondientes.

Los hechos narrados en el libelo se resumen así:

1.- El 30 de octubre de 1994 se llevaron a cabo elecciones para escoger, entre otros, Alcaldes municipales.

2.- Los escrutinios municipales realizados el 1o. de noviembre de 1994 por la Comisión Escrutadora Municipal declararon elegido como Alcalde Municipal al señor Edilberto Hernández Ayala.

3.- Al momento de la elección el señor Hernández estaba inhabilitado conforme al Art. 95-3 de la Ley 136 de 1994 por ser docente de primaria de la Concentración Nacionalizada Urbana Mixta del municipio de Boavita, además de ser Director de núcleo y desarrollo educativo del mismo municipio y director de la misma concentración porque ejercen jurisdicción y autoridad civil, según sus funciones, afirma.

4.- El señor Hernández renunció a los cargos el 29 de julio de 1994.

5.- De otra parte el señor Hernández manipuló con ayuda del Registrador y de la Administración Municipal, el proceso electoral comprando conciencias para adquirir votos, manipulando jurados de votación y nombramientos de los mismos, habilitaron a ciudadanos con cédulas canceladas, hicieron trasteo de votos.

6.- Así se habilitó a Temístocles Correa Correa y Luciano Hernández Ayala con cédulas no vigentes para votar en la mesa No. 11, por Resolución 2067 de 1991, igualmente habilitó a Neftalí Tarazona Jaimes y Jaime Alba Sepúlveda para votar en las mesas Nos. 10 y 5 respectivamente, no siendo vecinos de Boavita y votaron como jurados quienes a última hora fueron nombrados como tales.

7.- Utilizó maniobras para comprar votos con dinero y otras dádivas que facilitó el Alcalde y por ello hay denuncias penales.

Los cargos:

Luego de transcribir los Arts. 223 del C. C. A., 5o. de la ley 78 de 1986, 95-3 y 4 de la ley 136 de 1994, manifiesta que el Decreto 1246 de 1990 por el cual se adopta el sistema de nuclearización de la educación, y del cual transcribe los Arts. 2o., 4o., 7o., 8o., 11, 12, 13 y 14, estableció las funciones del Jefe de núcleo como la persona que lo organiza, lo preside por lo cual tiene jurisdicción, autoridad civil y administrativa. Hace una transcripción de apartes de dos providencias de esta Sección, la primera relacionada como exp. 0444, Consejero Ponente Dr. Miguel González Rodríguez del 24 de octubre de 1990 y la segunda como expediente 0440, Actor Hernán Alonso Mazo Giraldo, Consejero ponente Dr. Miguel González Rodríguez.

Por auto del 6 de diciembre de 1994 el Tribunal admitió la demanda y denegó la suspensión provisional solicitada en escrito separado.

El señor Edilberto Hernández Ayala se hizo presente en el juicio y con relación a los hechos de la demanda puntualiza que no es cierto que el elegido estuviera inhabilitado, pues, el numeral 3o. no se le aplica, porque ni como director de núcleo, ni como docente, ejerce jurisdicción civil, política o militar, ni dirección administrativa; por lo demás, explica que la renuncia como director de núcleo educativo fue aceptada por el Alcalde el 29 de julio de 1994.

En relación con las que se califican por la demanda como maniobras sobre el proceso electoral, compra de votos, manipulación de los jurados, etc., considera que se trata de afirmación temeraria y sin fundamento.

En relación con habilitación de cédulas responde que la vigilancia en ese sentido no es resorte del elegido sino de la Registraduría Municipal, lo mismo que el nombramiento de jurados y, por otra parte, el voto es secreto.

En relación con la formulación de denuncias considera una hipótesis adicional de la demanda porque no hay condena de conducta delictual.

Como razones de la defensa, arguye que no está incurso en el numeral 3 del Art. 95 de la ley 136 porque la Constitución Nacional de 1991, establece como regla general, la participación en política de los empleados públicos ciudadanos y la

prohibición como excepción. Al respecto invoca la sentencia C-454/93 Exp. D-250, Magistrado ponente Dr. José Gregorio Hernández.

A continuación analiza si la actividad docente del elegido corresponde a alguna de las prohibiciones establecidas por el Art. 127 de la C. N., reproducida por el Art. 95-3 de la ley 136 de 1994 en lo fundamental.

Considera que ni como docente, ni como director de núcleo ha ejercido jurisdicción o autoridad civil o política, conceptos que explica, y menos cuando el último de los cargos fue desempeñado desde el año de 1990 en que fue encargado de las funciones por Decreto 016 mientras se realizaba el concurso hasta la fecha de su renuncia y, tampoco, conforme al decreto 1246 del 11 de junio de 1990, en cuyo Art. 12 establece que el funcionario depende administrativamente del alcalde municipal, quien ejerce el único cargo del municipio del nivel directivo de la pirámide jerárquica de la administración local. El director de núcleo es un interlocutor entre la comunidad de docentes municipales y las autoridades superiores de los distintos niveles territoriales, a más de servir de facilitador de las políticas educativas del gobierno nacional ante la comunidad educativa de la localidad respectiva.

Invoca la sentencia C-454 de 1993, de la Corte Constitucional en la cual, dice, se consagra la participación como derecho fundamental y como uno de los conceptos de mayor arraigo y ha reiterado el concepto en providencia que transcribe T-03, Sala Tercera de Revisión, 11 de mayo de 1992.

Conforme al Art. 123 de la C. N., continúa, el servidor público está al servicio del Estado y de la comunidad; el servicio puede prestarse por el funcionario en ejercicio del derecho de participación política, desde que no se haga en indebida forma, y el elegido lo hizo como docente sin utilizar la cátedra para el proselitismo político, ni el tiempo como docente en actividades extrañas para gestionar intereses políticos.

Invoca igualmente la sentencia T-438 del 2 de julio de 1992, Magistrado ponente Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz sobre la necesidad de la imparcialidad de los funcionarios, pero si el servidor dentro del catálogo de funciones no tiene la de tomar decisiones políticas. Por fuera de la cátedra, la actividad es igual a la de los demás ciudadanos.

Manifiesta que por ello renunció a la docencia con tres meses de anticipación para no quedar incurso en la inhabilidad de que trata la causal 4a. del Art. 95 de la ley 136 de 1994.

Añade que está en curso un proyecto de ley para desarrollar el Art. 127 de la C. N. sobre participación política de los empleados del Estado.

En relación con la violación del Art. 223-5 del C. C. A., tal como fue modificado por el Art. 17 de la ley 62 de 1988, considera que no hay argumentación sobre la violación y que él cumplió con los requisitos para acceder al cargo, como renunciar con tres meses de anticipación.

Presenta como excepciones:

Ineficacia en la determinación de lo que se demanda porque se acusa el acto de declaración de la elección y no los cómputos o escrutinios intermedios, aunque el vicio sea en éstos.

Se configura, como consecuencia, una indebida acumulación de pretensiones porque se demanda el acto declaratorio de la elección, los registros o actas de escrutinio y el actor solicita indebidamente la exclusión de los votos depositados a su favor y se le llame a él para ocupar el cargo.

Las partes alegaron de conclusión.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo de Boyacá por sentencia del 24 de mayo de 1995, denegó las súplicas de la demanda, con base en los siguientes fundamentos:

En relación con las alegadas como excepciones explica que la denominada como ineficacia en la determinación de lo que se demanda, no puede tenerse en cuenta por no estar señalada en la ley. En relación con la indebida acumulación de pretensiones manifiesta que no se presenta por no haber incompatibilidad para solicitar la nulidad de los registros electorales o actas de escrutinio y, por último, tampoco se puede tener como excepción la solicitud del actor en relación con el llamamiento a ocupar la curul a otro candidato distinto al demandado.

Por el aspecto que hace relación a la violación del Art. 223 del C. C. A. por la compra de conciencias y habilitación de personas suspendidas para votar, precisa que las causales son taxativas y, por lo mismo, si los aspectos señalados no aparecen expresamente previstos como causales de nulidad no se les puede dar ese carácter.

A más de lo anterior, explica que si el Registrador habilitó a unas personas para que sufragaran, ello sería falta directa del funcionario y si fue denunciada debió ser investigada pero no procede la nulidad porque no se sabe a favor de cuál candidato votaron.

En relación con el numeral 3o. del Art. 95 de la ley 136 de 1994 expresa que el elegido por haber sido director de núcleo, no ejerció autoridad civil, porque sus funciones son las de asesorar, informar, realizar diagnósticos, lo que no está dentro de lo previsto en el Art. 188 de la ley 136 de 1994, como autoridad civil.

En cuanto a la inhabilidad prevista en el 95-4 de la ley 136 citada por el hecho de ser director de la Concentración Nacionalizada Urbana, precisa que hay prueba de que se presentó la renuncia a ese cargo el 29 de julio de 1994, transcurriendo un término superior a los tres meses previstos, así sea por un día.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora apeló la anterior decisión con los siguientes argumentos:

En primer término hace un recuento de la demanda y de la actuación procesal para reiterar los cargos expuestos en la demanda con la adición presentada en el alegato de conclusión cuya síntesis es la siguiente:

Luego de transcribir el Art. 223 del C. C. A. en sus numerales 2, 3, 4 y 5 manifiesta que la prueba de cualquiera de los cargos produciría la aceptación de las pretensiones de la demanda, y pasa a enumerar los cargos así: incremento del censo electoral con cédulas de ciudadanía cuyos titulares tenían perdidos sus derechos políticos; hace una relación de cédulas para concluir que las mismas acrecentaron el censo electoral.

De lo anterior deduce que se violó el numeral 4o. del artículo citado porque esos votos se computaron indebidamente al candidato que ganó.

A más de lo anterior el candidato estaba incurso en la inhabilidad previstas en el Art. 5o. de la ley 78 de 1986, disposiciones que considera subsumidas por la ley 136 de 1994.

Considera que el cargo de Director de Escuela como de Director de Núcleo, fue desempeñado por un tiempo posterior a la aceptación de la renuncia porque debió esperar a que le llegara el reemplazo. Fue empleado oficial hasta el mes de agosto de 1994 cuando se posesionó su reemplazo.

Por otro lado considera que el elegido como Director de Núcleo según las funciones previstas en el Art. 12 del decreto 1246 de 1990, tiene la competencia para dar permisos a sus subalternos, investigarlos y sancionarlos porque se constituye en una especie de secretario de Educación Municipal.

Hace un recuento de normas constitucionales y legales sobre el Alcalde.

Durante el trámite el señor apoderado del elegido solicita se confirme la providencia por estar ajustada a derecho por las razones que inicialmente expuso como fundamentos de la defensa.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Décima Delegada en lo Contencioso solicita que se confirme la sentencia apelada, por los siguientes motivos:

Hace referencia a las planteadas como excepciones para expresar que en el caso de autos se demandó el acto por medio del cual se declaró la elección, por lo cual, la demanda fue presentada conforme a derecho y, además, el indicar otros actos aparte del declaratorio de elección no configura indebida acumulación de pretensiones.

En cuanto al problema de fondo manifiesta, en primer término, que aunque el actor relata hechos que considera irregulares para efectos del resultado de las elecciones, sólo invoca como causal la 5a. del Art. 223 del C. C. A. pero referida a la inhabilidad del candidato.

Manifiesta que, conforme al principio de la jurisdicción rogada, el estudio procede sobre los hechos, normas y concepto de violación.

Así las cosas analiza la causal 5a. del Art. 223 del C. C. A. que hace derivar de la inhabilidad del demandado por estar incurso en las causales 3a. y 4a. del Art. 95 de la ley 136 de 1994.

Al respecto observa que como Director del Núcleo Educativo no tiene función jurisdiccional, ni tampoco autoridad civil porque no tiene potestad de mando sobre la generalidad de las personas, ni puede nombrar o remover libremente empleados de su dependencia o imponer sanciones disciplinarias.

Tampoco tiene autoridad política que se le atribuye al Alcalde como jefe de la localidad y por la naturaleza civil del cargo, no puede predicarse del mismo la autoridad militar.

En cuanto a la dirección administrativa considera que no tiene ninguna de las funciones previstas por el Art. 188 de la ley 136 citada. Invoca la sentencia de 3 de diciembre de 1982 citada en la sentencia de esta sección del 17 de agosto de 1995, Consejera ponente Dr. Amado Gutiérrez.

En relación con la causal 4a. dice que basta mirar la prueba para ver que no está incurso en la inhabilidad y en relación con la argumentación según la cual el funcionario debió permanecer en el cargo por un término mayor del señalado en la aceptación de la renuncia para ser reemplazado, es asunto que no pasa de ser simple hipótesis.

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

La Sala es competente para conocer del presente recurso de apelación conforme a lo previsto en el Art. 29 de la ley 78 de 1986.

CUESTIÓN PREVIA

La parte impugnadora, con base en un solo hecho plantea dos excepciones: una, consistente en que el actor demandó actos intermedios y, por lo mismo, hay lo que denomina ineficacia en la determinación de lo que se demanda y por ello hay, también, indebida acumulación de pretensiones.

La Sala debe precisar que las excepciones previas desaparecieron del procedimiento contencioso administrativo por derogatoria que hizo el Art. 68 del Decreto 2304 de 1989 del Art. 163 del C. C. A. pero hará el análisis por ser necesario para determinar si procede o no, el estudio de fondo del negocio.

Tal como lo señaló la distinguida colaboradora del Ministerio Público, siempre que se demande el acto declaratorio de la elección, aunque se mencionen otros diferentes, la demanda está ajustada a derecho, como sucede en el presente caso.

Ahora bien, el hecho de que se acuse, además del acto declaratorio de la elección, los actos intermedios, no constituye indebida acumulación de pretensiones, como lo ha dicho la Sala en anteriores oportunidades, por ajustarse a lo previsto en el Art. 229 del C.C.A.

Así las cosas lo procedente es dictar fallo de mérito.

EL FONDO DEL NEGOCIO

La demanda plantea tres cargos.

I.- Una supuesta manipulación de las elecciones por el señor Registrador, la Administración municipal y el Alcalde elegido. Tales circunstancias, narradas en el acápite, hechos de la demanda, no aparecen desarrolladas en el concepto de violación, ni invocada norma que establezca los supuestos fácticos relatados como configurativos de una causal de nulidad.

Debe precisar la Sala que por aplicación del principio de la jurisdicción rogada, el cargo debe ser rechazado sin mayor análisis, pues no es posible adelantar un estudio de violación de disposiciones no citadas en la demanda que se constituye en el marco de litis.

II.- El segundo cargo es la inhabilidad del elegido por estar incurso en las causales previstas en el Art. 95-3 de la ley 136 de 1994, en la siguiente forma:

a) Según lo planteado en el acápite Hechos de la demanda, porque al ser Director de la Concentración Nacionalizada Urbana Mixta del municipio de Boavita y Director de Núcleo y Desarrollo Educativo del mismo municipio, el elegido ejerció autoridad civil.

b) Conforme lo señala en el acápite "Concepto de la Violación" del libelo,por ser director de núcleo ejerció un cargo de dirección administrativa.

Con invocación del principio de la jurisdicción rogada a que ya se hizo mención, la Sala procede a efectuar el análisis:

La norma citada es del siguiente tenor:

"Art. 95: No podrá ser elegido ni designado alcalde quien:

.....

3. Haya ejercido jurisdicción o autoridad civil, política o militar o cargos de dirección administrativa en el respectivo municipio, dentro de los seis meses anteriores a la elección".

Se observa:

a) La autoridad civil a que se refiere el primer aspecto de la acusación, está definida en la ley 136 de 1994, en la siguiente forma:

Art. 188. AUTORIDAD CIVIL: Para efectos de esta ley, se entiende por autoridad civil la capacidad legal y reglamentaria que ostenta un empleado oficial para cualquiera de las siguientes atribuciones:

1. Ejercer el poder público en función de mando para una finalidad prevista en esta ley, que obliga al acatamiento de los particulares y en caso de desobediencia, con facultad de la compulsión o de la coacción por medio de la fuerza pública.

2. Nombrar y remover libremente los empleados de su dependencia, por sí o por delegación.

3. Sancionar a los empleados con suspensiones, multas o destituciones."

En relación con el cargo de director de núcleo educativo, deben hacerse las siguientes precisiones:

El Decreto 1246 de 1990 que cita el demandante, define la nuclearización de la educación, en su Art. 1o., en la siguiente forma:

"Se entiende por nuclearización educativa, el proceso de administración que, a partir del estudio de la realidad local y con el propósito de mejorar la prestación del servicio, busca generar el desarrollo educativo-cultural que facilite la solución a los problemas educativos locales".

En el art. 2o., el estatuto citado establece los objetivos de la nuclearización, así:

Art. 2o. Son objetivos de la nuclearización educativa:

1.- Ejecutar las políticas, planes y programas educativos, nacionales, regionales y locales.

2.- Organizar los servicios educativos en los niveles local, regional y nacional de acuerdo con las directrices dadas por el Ministerio de Educación Nacional.

3.- Solucionar cualitativa y cuantitativamente las necesidades educativas de las comunidades locales.

4.- Racionalizar los procesos y recursos educativos y adecuar el servicio educativo a las necesidades de la comunidad.

5.- Promover la participación de las comunidades en la gestión educativo-cultural y la integración del servicio educativo al desarrollo de la comunidad.

6.- Promover la integración de todos los organismos educativos y la coordinación con otras instituciones y servicios."

El Art. 12 del Decreto en estudio establece como funciones del Director de Núcleo Educativo, las siguientes:

Art. 12.- El Director de Núcleo de Desarrollo Educativo, cumplirá las siguientes funciones:

– Asesorar a las autoridades competentes y coordinar las funciones que les asignan las Leyes 24 de 1988 y 29 de 1989, decretos reglamentarios y demás normas vigentes.

– Dirigir, coordinar y controlar en el núcleo la ejecución de políticas, planes, programas y proyectos educativos nacionales, regionales y locales.

– Informar oportunamente a los estamentos educativos y a las autoridades del municipio sobre las normas, programas y acciones del Ministerio de Educación y de la respectiva Secretaría Regional de Educación.

– Realizar anualmente el diagnóstico integral del núcleo, mantenerlo actualizado y con base en éste, elaborar los planes, programas y proyectos de desarrollo educativo-cultural del núcleo para integrarlos al plan de desarrollo del municipio.

– Promover la coordinación e integración de los servicios educativos con los de otras instituciones.

– Elaborar el proyecto de presupuesto e inversión del núcleo y presentarlo a las autoridades competentes.

– Asesorar y controlar el proceso de recolección estadística del núcleo, presentar la información estadística y demás informes requeridos por las autoridades municipales, regionales y nacionales.

– Cumplir oportunamente con las obligaciones y atribuciones que le asigna el respectivo régimen disciplinario del personal docente y administrativo del núcleo.

– Proponer al Centro Experimental Piloto, a la Secretaría Regional de Educación y al Ministerio de Educación Nacional, alternativas de inivestigación, experimentación curricular, formación y capacitación de docentes y colaborar en las acciones que éstos desarrollan en el núcleo.

– Asesorar y controlar a los institutos docentes públicos y privados del núcleo en el cumplimiento de las normas sobre administración educativa.

– Identificar las necesidades en los institutos docentes públicos y privados con respecto a licencia para iniciación de labores, aprobación de estudios, cancelación, suspensión y revocatoria de las mismas y presentar a la autoridad competente la programación sobre recursos humanos, materiales y financieros para solucionar tales necesidades.

Así mismo, hacer parte de las comisiones que requieran las acciones de visita, revisión y elaboración de actas sobre dicha evaluación institucional y refrendar con su firma tales actas.

– Gestionar la provisión oportuna de recursos, bienes, suministros y la construcción, ampliación y mantenimiento de plantas físicas ante las autoridades competentes.

– Participar con la administración municipal en la asignación, distribución y utilización de los recursos de acuerdo con las necesidades de los institutos docentes del núcleo.

– Emitir concepto ante las autoridades competentes para el trámite de las novedades de personal y sobre el cumplimiento de las funciones del personal docente y administrativo del núcleo.

– Participar en las Juntas Educativas Municipales u otras a las cuales sea convocado o delegado.

– Controlar, supervisar y dar visto bueno de acuerdo con las disposiciones vigentes en los casos que se requiera con respecto a matrículas, transferencias, promociones y demás novedades académicas de los alumnos del núcleo.

– Controlar y supervisar la documentación y el archivo de los institutos docentes públicos y privados y registrar los libros reglamentarios de los mismos.

– Cumplir las atribuciones y obligaciones que le asignan las normas vigentes sobre los fondos de fomento de servicios docentes.

– Las demás que le sean asignadas por las autoridades competentes inherentes al cargo".

De las transcripciones anteriores se deduce que aunque el Director de Núcleo Educativo está calificado como directivo docente, las funciones que le señala el

Decreto 1246 de 1990 no revisten, por sí mismas, a los directores de núcleo de ninguna de las que la ley considera se realizan como parte del ejercicio de autoridad civil tal como se entiende por el Art. 188 de la Ley 136 de 1994.

Sucede lo mismo con el cargo de director de concentración escolar, quien tampoco tiene entre sus funciones ninguna de las previstas como ejercicio de autoridad civil por cuanto, aunque tiene facultad de sancionar faltas, la sanción sólo es de amonestación y no de las previstas de manera concreta, en la norma que se estudia. De otra parte, las facultades de remover o trasladar personal no le corresponden al Director de la Concentración sino al Alcalde, conforme las disposiciones de la ley 115 de 1994 y la ley 60 de 1993.

En consecuencia, no prospera el cargo.

b) La inhabilidad del candidato por haber desempeñado dirección administrativa dentro del término de inhabilidad se predica concretamente, por su desempeño como director de núcleo educativo, no como director de concentración escolar ni como docente y así lo analizará la Sala:

La ley 136 define la dirección administrativa en la siguiente forma:

> "ART. 190 DIRECCIÓN ADMINISTRATIVA: Esta facultad, además del alcalde, la ejercen los secretarios de la alcaldía, los jefes de departamento administrativo y los gerentes o jefes de las entidades descentralizadas, y los jefes de las unidades administrativas especiales, como superiores de los correspondientes servicios municipales.
>
> También comprende a los empleados oficiales autorizados para celebrar contratos o convenios; ordenar gastos con cargo a fondos municipales; conferir comisiones, licencias no remuneradas, decretar vacaciones y suspenderlas, para trasladar horizontal o verticalmente los funcionarios subordinados; reconocer horas extras, vincular personal supernumerario o fijarle nueva sede al personal de planta; a los funcionarios que hagan parte de las unidades de control interno y quienes legal o reglamentariamente tengan facultades para investigar las faltas disciplinarias".

Al respecto debe precisarse que el caso del Director de Núcleo Educativo ya fue analizado por la Sala para establecer si está investido de dirección administrativa.

En dicha oportunidad se dijo:

> "Examen de los cargos.
>
> "I. En lo que concierne al primero, es decir, por el ejercicio de autoridad administrativa dentro del lapso que prevé la norma, es de entender que el actor se refiere a las funciones previstas en Art. 190 de la ley 136 de 1994, esto es a

la dirección administrativa en la respectiva circunscripción municipal.- Al respecto en caso similar la Sala, con ponencia de quien elabora la que sirve de fundamento a este fallo, en sentencia del 17 del presente mes expresó:

> "Pero con esa precisión la norma antes citada sí suministra, en su inciso segundo, orientación bien clara acerca de lo que debe entenderse por dirección administrativa.
>
> Es la que ejercen los empleados oficiales autorizados para celebrar contratos o convenios, ordenar gastos, conferir comisiones, licencias no remuneradas, decretar vacaciones y suspenderlas, para trasladar horizontal o verticalmente funcionarios subordinados, reconocer horas extras, vincular personal supernumerario o fijarle nueva sede al personal de planta.- También los funcionarios que hacen parte de las unidades de control interno, y quienes legal y reglamentariamente tienen facultad para investigar faltas disciplinarias".

"Pero de lo previsto en los artículos 32 a 35 del decreto-ley 2277 de 1979, reiterado y ampliado en los artículos 126 a 132 de la ley 115 de 1994, no es posible determinar si la señora ...., pese a su condición de directiva docente, ejerció funciones de dirección administrativa.

"El texto de las aludidas normas no permite llegar a esa inferencia y el actor no aportó elemento normativo alguno de carácter local que facilite la determinación funcional que se echa de menos.- Por ello el cargo no tiene vocación de prosperidad".[1]

A lo anterior debe agregarse que conforme al art. 12 del Decreto 1246 de 1990 *"Por el cual se adopta el sistema de nuclearización para la administración de la educación"*, las funciones del Director de Núcleo Educativo que se transcribieron en otro aparte de esta providencia no están entre las señaladas por el art. 190 de la ley 136 de 1994, como de dirección administrativa y no se allega prueba de tal circunstancia en el caso particular por lo cual, por este aspecto, debe rechazarse el cargo.

III.- Se plantea la violación del numeral 4o. del Art. 95 de la ley 136 de 1994, por cuanto el elegido desempeñó dentro del término de inhabilidad los cargos de docente, director de concentración escolar y director de núcleo educativo.

La Norma citada es del siguiente tenor:

"Art. 95: No podrá ser elegido ni designado alcalde quien: .....

4. Se haya desempeñado como empleado o trabajadór oficial dentro de los tres (3) meses anteriores a la elección."

---

1 Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, EXP. 1370, ACTOR: Héctor Hugo Henao Martínez, Consejero Ponente Dr. Amado Gutiérrez Velásquez, 1o. de septiembre de 1995.

En relación con este cargo se observa que entre las pruebas allegadas aparecen los decretos 001, 002 y 003 todos del 29 de julio de 1994, mediante los cuales se acepta la renuncia del señor Edilberto Hernández Ayala, en su orden, como docente de primaria de la Concentración Nacionalizada Mixta, como Director de Núcleo y Desarrollo Educativo y como Director de la Concentración Nacionalizada Urbana Mixta que funciona en el municipio.

En estas condiciones debe precisarse que por haber sido presentada la renuncia y aceptada la misma, antes de que comenzara a correr el término de inhabilidad, el cargo debe despacharse en forma desfavorable.

Así las cosas, la sentencia del Tribunal deberá confirmarse.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, oído el concepto de la Procuraduría y de acuerdo con él, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA:

1.- Confírmase la sentencia de 24 de mayo de 1995, dictada por el Tribunal Administrativo de Boyacá.

2.- En firme esta providencia, envíese al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de fecha veintiuno (21) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente de Sala

MARIO ALARIO MÉNDEZ
Ausente

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

NOTA DE RELATORÍA: Se reitera la sentencia del 1o. de septiembre de 1995, Exp. 1370, Ponente: Dr. AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ.

CONCEJAL-Inhabilidades/**DOCENTE**-Inexistencia/**SENTENCIA DE INEXEQUIBILIDAD**

Ahora a partir de la ejecutoria de la sentencia de la Corte Constitucional acaecida en junio 7 de 1995, todos los que desempeñen funciones públicas como docentes pueden ser concejales, porque la excepción de la regla prohibitiva ya no discrimina sino que quedó establecida de manera igual para quienes están vinculados al campo de la docencia. Encuentra, pues la Sala, que al momento de proferir fallo de segunda instancia en este caso concreto, la causal de inhabilidad de la que dependían las pretensiones de nulidad del acto de elección acusado, ya no tiene existencia jurídica y dandose esta circunstancia, por lógica consecuencia desapareció el motivo de violación alegado. Dicho en otros términos entre el acto y la norma que se invoca como transgredida ya no existe contradicción alguna, quedando el cargo sin soporte legal y consecuentemente sin vocación de prosperidad. Siendo ello así carece de sentido práctico entrar a examinar la supuesta violación del preámbulo y demás normas constitucionales y el vicio, ya inexistente, atribuido al acto de elección.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre veintidós (22) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA.

Referencia: Expediente No. 1397. Actor: JOSÉ DIOMEDES GARCÍA HERNÁNDEZ. ELECTORAL - SEGUNDA INSTANCIA.

Decide la Sala, el recurso de apelación interpuesto por los señores Héctor Ramiro Reyes (fl. 126); Evelio López Hernández (fl. 128) y Luis Alberto Espinel Sánchez (fl. 129), contra la sentencia dictada el 22 de junio de 1995 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca (fls. 108 y s.s.).

ANTECEDENTES

LA ACCIÓN Y SUS FUNDAMENTOS.-

El ciudadano José Diomedes García Hernández en su calidad de personero del municipio de Pandi - Cundinamarca, en ejercicio de la acción pública electoral formuló ante el citado Tribunal las siguientes peticiones:

1.-) Que se declare la nulidad de los actos administrativos proferidos el 1 de noviembre de 1994 por la Registraduría Municipal de Pandi, mediante las cuales se declaró la elección de los señores Héctor Ramiro Reyes Morales y Evelio López Hernández como concejales de ese municipio para el período 1995-1997.

2.-) Que conforme a lo dispuesto por el artículo 56 parágrafo único de la ley 136 de 1994, la nulidad se haga extensiva a los candidatos potenciales a llenar la vacante señores Luis Alberto Espinel Sánchez y Héctor Antonio Gutiérrez, segundo y tercer renglón en la lista encabezada por Héctor Ramiro Reyes Morales (corrección de la demanda fl. 17).

3.-) Que se libren las comunicaciones del caso a las autoridades y funcionarios competentes.

Como fundamento fáctico señala el actor que en el municipio de Pandi-Cundinamarca, para las elecciones de autoridades locales realizadas el 30 de octubre de 1994, se inscribieron al concejo entre otros movimientos políticos, el Cívico Educativo de esta localidad integrado en su mayoría por candidatos provenientes del sector educativo, la lista estuvo encabezada por el profesor Héctor Ramiro Reyes Morales y como segundo y tercer renglón la conformaron Luis Alberto Espinel Sánchez y Héctor Antonio Gutiérrez, respectivamente.

Se inscribió igualmente, el Movimiento "Educación, Trabajo y Cambio Social", encabezada por el docente Evelio López Hernández.

Al llevarse a cabo la elección, cada uno de estos movimientos obtuvo una curul.

Conforme a la ley 136 de 1994 artículo 55, las mencionadas personas se encuentran incursas en causales de pérdida de investidura de concejales por violación del régimen de inhabilidades, incompatibilidades o de conflicto de intereses.

Reyes Morales y Espinel Sánchez son docentes, laboran en la Escuela Alianza para el Progreso y Colegio Departamental Francisco José de Caldas del municipio de Pandi, respectivamente y Héctor Antonio Gutiérrez es Miembro Directivo de la Junta

de Acción Comunal de la vereda Sabanalarga y además Presidente de la Asociación de Hogares Comunitarios del Instituto de Bienestar Familiar de la misma municipalidad. Evelio López Hernández es docente vinculado por contrato al municipio de Puerto Salgar (Cundinamarca).

> "Las circunstancias factuales y jurídicas son causales legales y manifiestas para despojar de su investidura de concejales a los candidatos mencionados conforme a los preceptos de la ley 136 de 1994".

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

Se indican como transgredidas además del preámbulo, los artículos 1, 3, 4, 6, 293 y 312 de la Constitución Nacional y los artículos 43, 45, 55, 56, 57 y 38 de la ley 136 de 1994.

Opina el actor que cuando se infringen disposiciones de orden electoral, se atenta contra los principios impresos en el preámbulo. Estima violado el artículo 1, al expresar que Colombia es una República cuyas entidades territoriales como los municipios tienen autonomía democrática, participativa y pluralista. El artículo 3 en cuanto consagra el principio de que la soberanía reside exclusivamente en el pueblo. El artículo 6 al establecer la responsabilidad de los particulares y servidores públicos frente a la ley. El artículo 293 al determinar las causales de inhabilidad e incompatibilidad para ocupar cargos de elección popular en las entidades territoriales, norma que a la par con el artículo 312 sirvió de fundamento a la ley 136 de 1994.

De esta ley hace seguidamente una relación de las normas invocadas y lo que cada una de ellas establece entre las que se resalta el artículo 43 numeral 3 que se refieren a las inhabilidades para ser concejal, señalando que no podrá serlo, "Quien dentro de los tres meses anteriores a la fecha de la inscripción haya sido empleado público o trabajador oficial, salvo que desempeñe funciones docentes de Educación Superior".

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

A folios 41 y siguientes obran escritos de todos los demandados, oponiéndose a las pretensiones de la parte actora.

Por ajustarse el resumen que de dichos escritos hace el Tribunal, a lo que sería la síntesis de la Sala, por economía procesal se transcribe:

> Los señores Evelio López Hernández, Luis Alberto Espinel Sánchez y Héctor Ramiro Reyes Morales presentan, en lo principal, los siguientes argumentos: 1o. Que han actuado conforme al espíritu, valores y principios de la Constitución Nacional, pues, de acuerdo con la misma, la participación política, además de ser un derecho, es un deber de toda persona y ciudadano. 2o. Que los educadores, como servidores públicos de régimen especial –ley 115 de 1994, artículo 104, parágrafo 2o.–, tienen derecho a participar en la conformación,

ejercicio y fiscalización del poder público, estableciendo su efectividad a través del derecho a elegir y ser elegido, tomar parte en todas las formas de participación democrática, incluidas las de construir partidos, movimientos, agrupaciones políticas y la difusión de sus ideas y programas. 3o. Que exista una contradición entre la Constitución Nacional y la Ley 136 de 1994, pues, mientras la Carta de principio a fin motiva a los ciudadanos a participar en la vida social, económica y política de la Nación, la mencionada Ley, en la norma que el demandante señala como violada, limita y contraría ese espíritu y texto. Por esta razón solicitan que se apliquen de preferencia las disposiciones constitucionales. 4o. Que el artículo 43 de la Ley 136 de 1994 establece en su numeral 3o. que podrá ser concejal quien dentro de los tres meses anteriores a la fecha de su inscripción haya sido empleado público o trabajador oficial, salvo que desempeñe funciones docentes de educación superior. De donde se deduce que el empleado público o trabajador oficial, salvo que desempeñe funciones docentes de educación superior. De donde se deduce que el empleado público o trabajador oficial debió renunciar por lo menos tres meses antes del 26 de agosto de 1994, fecha en que se cerraron las inscripciones para las elecciones del 30 de octubre del mismo año, esto es a partir del 26 de mayo. Y resulta que la Ley 136 de 1994 rige a partir del 2 de junio de 1994, lo cual significa que al entrar en vigencia esa ley ya estaban inhabilitados los ciudadanos que aspiraban a ser elegidos concejales municipales. 5o. Que por evidente falta de técnica jurídica una ley no puede entrar a regular hechos del pasado, pues las leyes rigen hacia el futuro.

Por su parte, el señor Héctor Antonio Rodríguez considera que no se encuentra afectado por ninguna de las causales de inhabilidad consagradas en el artículo 43, 45, 55, 56, 57 y 38 de la Ley 136 de 1994, pues su condición de directivo comunal no genera ningún tipo de inhabilidad señalada en el numeral 3o. del artículo 45 de la mencionada Ley surtiría efecto en la medida en que pudiera asumir una curul en el Concejo, pero que la lista de la cual forma parte sólo eligió el primer renglón, y él se encuentra inscrito en tercer renglón.

SENTENCIA APELADA

Declaró la nulidad de la elección de los señores Héctor Ramiro Reyes Morales y Evelio López Hernández como concejales del municipio de Pandi para el período constitucional 1995-1997 y ordenó la cancelación de sus credenciales.

La declaratoria de nulidad se hizo extensiva al señor Luis Alberto Espinel Sánchez segundo renglón en la lista del Movimiento Cívico Educativo de Pandi.

Las demás pretensiones de la demanda fueron denegadas.

Aduce en primer término el Tribunal que, si bien en la demanda se alude indistintamente a la existencia de causales de pérdida de investidura de los concejales,

de la interpretación del contexto del libelo se desprende que en realidad el demandante promovió un proceso de nulidad de carácter electoral y así procedió a su estudio.

Adentrándose en éste, expresa que de acuerdo al artículo 43, numeral 3 de la ley 136 de 1994 constituye causal de inhabilidad para ser elegido concejal el que una persona se haya desempeñado como empleado público o trabajador oficial dentro de los tres meses anteriores a la fecha de la correspondiente inscripción, salvo las relacionadas con el desempeño de funciones docentes de educación superior.

En el caso *sub-júdice* encontró probado que los señores Héctor Ramiro Reyes Morales y Evelio López Hernández, se desempeñaban como docentes en establecimientos públicos de educación "pues, de una parte así lo admiten ellos en la contestación de la demanda, y de otra, se corrobora con las certificaciones allegadas al expediente, que obran a folios 4 y 3 del cuaderno 2, y 102 y 104 del cuaderno principal, expedidas por el Jefe de la División de Recursos Humanos y Servicios Administrativos de la Secretaría de Educación de Cundinamarca".

Desestimó el *a-quo* los planteamientos de los mencionados concejales, hechos sobre la base del art. 127 de la C.N., explicando que el legislador no ha desarrollado la parte de dicho canon que se refiere a la determinación de las condiciones que le permitan a los empleados no señalados en la misma participar en actividades y controversias de los partidos y movimientos políticos y mientras ello no ocurra la posibilidad de tomar parte en esas actividades políticas, está limitada al ejercicio del derecho al sufragio y en modo alguno se puede entender que con base en el inciso 2 del artículo 127 de la Carta, además de elegir se puede ser elegido.

En lo atinente al señor Luis Alberto Espinel Sánchez, quien figuró en el segundo renglón del Movimiento Cívico Educativo de Pandi, la nulidad de la elección de quien encabezó la lista se le hizo extensiva con fundamento en el artículo 56 de la ley 136 de 1994 por ser la causal invocada común a ambos integrantes de la misma, ya que Espinel Sánchez también según los certificados de la Secretaría de Educación de Cundinamarca, se desempeñaba como docente de educación básica.

En cambio –concluye el Tribunal– en relación con el señor Héctor Antonio Gutiérrez, tercero en la mencionada lista, el cargo fue impróspero, no se planteo una causal de inhabilidad para ser elegido, sino de incompatibilidad para desempeñar el cargo.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Dentro del término legal, apelaron el fallo los señores Héctor Ramiro Reyes (fl. 126); Evelio Hernández (fl. 128) y Luis Alberto Espinel Sánchez (fl. 129), ninguno sustentó el recurso.

CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA

La Procuradora Décima Delegada ante la Corporación centra su análisis únicamente en relación con la causal de nulidad contemplada en el artículo 43 de la ley 136 de 1994, absteniéndose de emitir concepto respecto a la causal de incompatibilidad invocada por estimarla improcedente en el proceso de nulidad electoral.

El estudio que acomete coincide con el realizado por el Tribunal en la parte motiva del fallo y así mismo, halla demostrado que tanto el señor Héctor Ramiro Reyes Morales como Evelio López Hernández por tener la calidad de docentes dentro de los tres (3) meses anteriores a la inscripción como candidatos al concejo de Pandi, estaban incursos en la antecitada causal y por ello procede el decreto de nulidad solicitado. Considera que ésta debe hacerse extensiva a Luis Alberto Espinel Sánchez, conforme al artículo 56 de la misma ley, por haberse demostrado su condición de "funcionario público" al Servicio del Departamento de Cundinamarca y al no existir prueba indicativa de que tres meses antes de su inscripción como candidato hubiera hecho dejación del cargo.

En lo que toca con el señor Héctor Antonio Gutiérrez a quien se atribuye causal de incompatibilidad mas no de inelegibilidad, señala que por esta razón no procede la nulidad por extensión.

Solicita como conclusión se confirme la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES

La Corporación a través de esta Sección, es competente para conocer del presente recurso de apelación, conforme a lo previsto en el artículo 129 numeral 1 del C.C.A., y además, haberse allegado oportunamente la prueba del presupuesto (fl. 23).

Plantea la demanda la nulidad de la elección de los señores Ramiro Reyes Morales y Evelio López Hernández como concejales del municipio de Pandi (Cundinamarca), para el período 1995-1997 y que aquella se haga extensiva a los potenciales candidatos Luis Alberto Espinel Sánchez y Héctor Antonio Gutiérrez, en razón de que ante la perspectiva de ser próspera la pretensión principal, éstos sean llamados en su orden a llenar la vacante respecto a Reyes Morales de quien fueron segundo y tercer renglón en la misma lista.

Señala el actor que las mencionadas personas se encuentran incursas en causales de pérdida de la investidura de concejales por violación del Régimen de Inhabilidades e Incompatibilidades o de Conflicto de intereses, conforme al artículo 55 de la ley 136 de 1994 puesto que, a excepción de Héctor Antonio Gutiérrez que es Directivo de la Junta de Acción Comunal y Presidente de la Asociación de Hogares Comunitarios del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar de Pandi, todos los demandados on docentes de Instituciones Oficiales.

Estima la Sala, que si bien, como lo anota el Tribunal, en el libelo se hace referencia indistintamente a la existencia de causales de pérdida de la investidura y de inhabilidad, del contexto de la demanda se deduce que la acción incoada fue la de nulidad electoral.

En este sentido apuntan las pretensiones formuladas respecto a los concejales Ramiro Reyes Morales y Evelio López Hernández, a quienes por ostentar la calidad de docentes del sector oficial antes y después de los respectivos actos de inscripción y aún del de elección, se atribuye estar incursos en la causal de inhabilidad contemplada en el artículo 43, numeral 3 de la ley 136 de 1994.

La disposición en cita es del siguiente tenor:

ARTÍCULO 43. INHABILIDADES: No podrá ser concejal.

(...).

3) Quien dentro de los tres (3) meses anteriores a la fecha de la inscripción –hoy elección– haya sido empleado público o trabajador oficial, salvo que desempeñe funciones docentes de Educación Superior".

(...) (subrayas fuera de texto).

La calidad de docentes que se alega de los citados demandados aparece claramente establecida en el proceso mediante certificaciones expedidas por el Jefe de Recursos Humanos y Servicios Administrativos de la Secretaría de Educación del Departamento de Cundinamarca, obrantes en el cuaderno No. 2.

En efecto, el No. OFRH 86 indica que Héctor Ramiro Reyes Morales fue vinculado como docente de tiempo completo, mediante D. 4625 de noviembre 20 de 1980 y que actualmente se encuentra laborando en la Urbana Alianza del Municipio de Pandi.

El No. OF-RH-85 señala que Evelio Lopez Hernández por D. 1310 de julio 12 de 1989, fue nombrado docente de tiempo completo a nivel de primaria y actualmente está laborando en la rural de Galápago del Municipio de Puerto Salgar.

Sin embargo, a pesar de estar demostrados estos hechos la Sala obsrva que mediante sentencia calendada el 25 de mayo de 1995, expediente Nos. D-679, D-681, D-690, D-699 y D-700 Magistrado ponente Dr. Hernando Herrera Vergara, la Corte Constitucional declaró inexequible el numeral 3 del artículo 43 de la ley 136 de 1994, en la parte que dice: "La Educación Superior" quedando vigente la norma con el siguiente enunciado:

ARTÍCULO 43. INHABILIDADES: No podrá ser concejal

(...)

3) Quien dentro de los tres (3) meses anteriores a la fecha de la inscripción haya sido empleado público o trabajador oficial, salvo que desempeñe funciones docentes.

(...)

Por unidad normativa la ley 177 de 1994 en su artículo 11 numeral 3 que modificó la anterior disposición en lo referente a la inscripción, sustituyéndola por elección, se declaró inexequible la misma expresión "De Educación Superior".

En virtud de estas decisiones desapareció la prohibición que respecto al derecho político a ser elegido como concejal, existía para los docentes que no fueran de Educación Superior, pues para estos de manera injustificada las normas declaradas inexequibles, consagraban un privilegio a manera de excepción.

Ahora a partir de la ejecutoria de la sentencia de la Corte Constitucional acaecida en junio 7 de 1995, todos los que desempeñen funciones públicas como docentes pueden ser concejales, porque la excepción a la regla prohibitiva ya no discrimina sino que quedó establecida de manera igual para quienes están vinculados al campo de la docencia.

Encuentra, pues la Sala, que al momento de proferir fallo de segunda instancia en este caso concreto, la causal de inhabilidad de la que dependían las pretensiones de nulidad del acto de elección acusado, ya no tiene existencia jurídica y dándose esta circunstancia, por lógica consecuencia desapareció el motivo de violación alegado. Dicho en otros términos entre el acto y la norma que se invoca como transgredida ya no existe contradicción alguna, quedando el cargo sin soporte legal y consecuentemente sin vocación de prosperidad. Siendo ello así, carece de sentido práctico entrar a examinar la supuesta violación del preámbulo y demás normas constitucionales y legales que invoca el actor, puesto que esa supuesta transgresión se basa en el vicio, ya inexistente, atribuido al acto de elección.

Se tiene, entonces, que la nulidad deprecada respecto a la elección de los concejales Reyes Morales y López Hernández, deberá denegarse. Con iguales argumentos debe concluirse que Luis Alberto Espinel no está incurso en la causal de inhabilidad que se viene estudiando.

De la anterior postura jurídica resulta claro que las pretensiones relacionadas con el candidato Héctor Antonio Gutiérrez, en el evento sub-examine no ameritan ningún estudio, debido a que sólo puede hacerse extensiva la nulidad si se dan los presupuestos del artículo 56 parágrafo único de la ley 136 de 1994.

Consecuentemente con estos planteamientos el fallo será revocado en todos sus numerales y en su lugar se negarán las súplicas de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, en desacuerdo con la Procuradora Delegada, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

Revócase en todos sus numerales la sentencia apelada, en su lugar niéganse las súplicas de la demanda.

En firme este proveído, vuelva el expediente al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Esta providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión del día veintiuno (21) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE MAGYAROFF

MARIO ALARIO MÉNDEZ
Ausente con excusa legal

LUIS EDUARDO JARAMILLO MEJÍA

OCTAVIO GALIDNO CARRILLO
Secretario

NULIDAD ELECTORAL-Causales/**PRINCIPIO DE TAXATIVIDAD/PLIEGOS ELECTORALES**-Entrega extemporánea/**ACTAS DE ESCRUTINIO**-Firmas de los jurados/**RECLAMACIÓN ELECTORAL**

Es criterio de la Sala que los hechos configurativos de nulidad electoral deben estar previstos de una manera expresa en la ley. Por ello no es pertinente, en el caso de autos, estudiar la acusación propuesta por el actor respecto de la extemporánea entrega de los pliegos de electorales para su introducción en el arca triclave. Lo mismo por no contener algunas actas tres firmas de los jurados. Si el actor desaprovechó la oportunidad legal de ejercer su derecho a reclamación ante los funcionarios administrativos electorales, no puede ahora, como vía supletoria, recurrir a la jurisdicción contenciosa administrativa para enmendar la tardía reacción respecto a las razones de su inconformidad con el acto de elección, tratando de hacer aparecer como causales de nulidad (Art. 223 num. 2o.) las definidas únicamente como objeto de reclamación.

ELECCIONES LOCALES/RESIDENCIA/DOMICILIO/NULIDAD ELECTORAL-Inexistencia/**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**

La votación de personas no residentes en el municipio en la elección de autoridades locales, prohibida por el Art. 316 de la C. Política, no está instituida en causal de nulidad electoral. Tiene sanción penal conforme lo prevé la ley 2a. de 1990 y para prevenir la existen procedimientos administrativos consagrados en la ley 163 de 1994, artículo 4o.

ELECCIÓN DE ALCALDE/NULIDAD ELECTORAL-Causales/**CUOCIENTE ELECTORAL**-Improcedencia

En cuanto a la violación al sistema del cuociente electoral, por haber computado votos inválidos para las elecciones de alcalde del municipio de San Marcos, ha de expresarse que como se está ante la elección uninominal no es dable que se contrariara ese sistema, aplicable sólo cuando la votación se hace para elegir dos o más personas como lo ordena el Art. 263 de la Constitución Política.

Consejo de Estado.- Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Quinta. Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre veinticinco (25) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Consejero Ponente: DR. AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ.

Referencia: Expediente No. 1388. Acumulados. Actores: CÉSAR EUGENIO DÍAZ GRANADOS OTERO Y OTRO.

Por apelación que interpuso la parte actora en el proceso radicado en primera instancia bajo el No. 4688 contra la sentencia del 31 de mayo del presente año, proferida por el H. Tribunal Administrativo de Sucre, conoce la Sala del proceso acumulado de la referencia.

Satisfecho el trámite procesal de la alzada y no hallando en lo actuado motivo de nulidad, se decide lo que en derecho corresponde previo examen de los siguientes

ANTECEDENTES

1.- La señora Josefa de la Candelaria Mildreth Ramos Otero y el señor César Eugenio Díaz-Granados Otero, en demandas separadas, pretenden, en ejercicio de la acción contenciosa electoral, la nulidad del acto declaratorio de la elección de la alcaldesa popular del municipio de San Marcos para el período 1995-1997, expedido el 6 de noviembre de 1994 por los Delegados del H. Consejo Nacional Electoral.

Mediante auto del 25 de marzo del año en curso se dispuso la acumulación de los procesos que en primera instancia se radicaron bajo los números 4687 y 4688, con fundamento en que concurre la causal 1a. del Art. 238 del C.C.A.

2.- Relación de los procesos acumulados.-

I.- Por intermedio de apoderado, la señora Josefa de la Candelaria Mildreth Ramos Otero demandó la nulidad de su propio acto de elección como alcaldesa de San Marcos, al igual que la nulidad del Acta de Escrutinio de la mesa de votación No. 1o., Zona 99, Puesto 38, corregimiento de Cuenca en esa municipalidad, concerniente a los votos allí depositados en los comicios del 30 de octubre de 1994 para alcalde municipal.- Consiguientemente solicita certificación de los escrutinios de la elección de alcalde

computando sólo los votos válidos y excluyendo los que resultaren computados de más a favor del candidato distinguido en el tarjetón con el número 51 y, si fuere del caso, declarar electo a quien corresponda.

Presenta como fundamento fáctico de las pretensiones que en las elecciones para alcalde efectuadas el 30 de octubre de 1994 el acta de escrutinio de la mesa 1, zona 99, puesto 38 del corregimiento de Cuenca "... fue alterada sustancialmente en lo escrito después de firmada por los miembros del respectivo jurado de votación...", toda vez que el candidato César Eugenio Díazgranados Otero, con número de tarjetón 51, obtuvo allí 111 votos alterándose dicha cifra para convertir el dígito 1 del centro en un nueve (9), lo cual llevó a que los votos totalizados excedieran el número de votantes en la mesa.

Ese hecho fue oportunamente denunciado y mediante diligencia de inspección judicial practicada por funcionarios de la Fiscalía se precisó que en la mesa aludida se depositaron 275 votos, lo que concuerda con el número de sufragantes (Formulario E-11).

El concepto de violación de la ley se desarrolla con relación al Art. 223 numeral 3o. del C.C.A., que se aduce modificado por el Art. 65 de la ley 96 de 1985, norma esta inspirada "... en el propósito de garantizar la pureza del sufragio y sancionar las alteraciones y fraudes que se realicen sobre las actas de jurados después de firmadas...".

II.- El señor César Eugenio Díazgranados Otero, también mediante apoderado, demanda la nulidad del acto "por medio del cual se declaró elegida a la señora Josefa de la C. Mildreth Ramos Otero como alcalde para el MUNICIPIO DE "SAN MARCOS" (Sucre) y para el período constitucional 1995 a 1997, así como también deberán anularse los demás actos y actas de escrutinio que se impugnan en el presente libelo".

Los hechos que sustentan la pretensión se sintetizan de la siguiente forma:

a) En los comicios del 30 de octubre de 1994 para la alcaldía de San Marcos se inscribieron tres (3) candidatos, que en total alcanzaron 14.039 votos.

b) En dicho proceso eleccionario ocurrieron varias irregularidades, como que las actas de las mesas 1, 2 y 3 del corregimiento "Las Flores" fueron introducidas al arca triclave de manera extemporánea sin que se justificara la demora para su entrega; además, los respectivos pliegos se encontraban en mal estado, como consta en el acta pertinente, y que su traslado del corregimiento a la cabecera municipal se hizo sin vigilancia de fuerza pública uniformada, anomalías que implican su exclusión de los escrutinios.

Igualmente, las actas de escrutinio de los jurados de votación de las mesas 40 y 41 de la cabecera municipal de San Marcos en sus dos ejemplares sólo exhiben dos firmas, por lo que aquellas son apócrifas.

Y que para la elección de alcalde de San Marcos "SE TRASLADARON MASIVAMENTE CIUDADANOS RESIDENTES EN OTROS MUNICIPIOS", nativos o residentes de otras localidades en donde en el mismo año 1994 habían sufragado, como se observa en las mesas números 4, 16, 20, 21, 22, 23, 29, 35 y 40 de la cabecera municipal; los números 1 y 2 del corregimiento de "Buenavista"; la número 2 del corregimiento de "Cuenca y las números 1, 2 y 3 del corregimiento "Las Flores".

El actor se apoya en el Art. 223 numeral 2o. del C.C.A., subrogado por el Art. 17 de la ley 62 de 1988 para argumentar la existencia de registros electorales apócrifos o al menos los elementos que sirvieron para su formación; la causal 3o. del mismo artículo, para impugnar actas que presentan en su contenido alteraciones sustanciales en lo escrito, ocurridas con posterioridad a la firma de los jurados. Y el numeral 4o. de dicho artículo 223, por entender que los votos inválidos por ser ilegales no deben computarse para efectos de determinar el cuociente electoral.

La sentencia recurrida.-

El *a-quo* analizó independientemente cada uno de los procesos acumulados. Respecto de la demanda propuesta por César Eugenio Díaz-Granados Otero desechó las pretensiones; y en cuanto a la presentada por Josefa de la Candelaria Mildreth Ramos Otero, accedió a las súplicas y ordenó la práctica de nuevo escrutinio para que se efectúe la declaración de elección de quien corresponda.

La razón para desestimar los cargos primero y segundo propuestos por el actor Díazgranados consiste en que se trata de causales de reclamación previstas en el Art. 192 del Código Electoral y no de las de nulidad del Art. 223 del C.C.A. El tercer cargo, concerniente al trasteo de votos, tampoco prospera porque la carga de la prueba, dice el fallo impugnado, correspondía al actor y no a la administración.- El último cargo, señalado como violación del sistema del cuociente electoral no halló prosperidad, por cuanto los anteriores no prosperaron.

Respecto a las consideraciones del Tribunal para acceder a las pretensiones de la actora Josefa M. Ramos Otero, fundadas en las pruebas allegadas y en especial en la inspección judicial práctica por el Fiscal Seccional de San Marcos sobre los documentos tachados de alteración, así como en las declaraciones ordenadas que estimó suficientes, concluye expresando:

> "Para el Tribunal está claro que el acta de Escrutinio del jurado de Votación correspondiente a la mesa No. 1o., Zona 99, Puesto 38, Corregimiento de Cuenca, municipio de San Marcos (Sucre) en lo que respecta a la elección de alcalde verificada el día 30 de octubre de 1994 y que está contenida en el formulario: E-14 diseñado por la Registraduría Nacional del Estado Civil y que obra a folio 25 del Expediente sufrió alteraciones sustanciales después de firmada por los respectivos jurados de votación, que variaron el número de votos que realmente obtuvo el candidato a la alcaldía señor César Eugenio Díaz-

Granados Otero. Basta observar la referida acta para concluir sin lugar a equívocos que del número ciento once (111) votos que obtuvo aquel se alteró el número uno (1) intermedio por el número nueve (9) para así variar el resultado a favor del candidato Díaz-Granados Otero en ochenta (80) votos más; ..." (fl. 142).

4.- Recurso de apelación.-

En tiempo recurrió el actor César Eugenio Díazgranados Otero para insistir en el corregimiento de sus pretensiones de nulidad.

Como motivación de la alzada alega, luego de pormenorizado estudio del material probatorio acercado al expediente, que los cargos que formuló están contundentemente demostrados.

Con relación a la entrega extemporánea de las actas de las mesas 1, 2 y 3 del corregimiento Las Flores para ser introducidas en el arca triclave, acto violatorio de la Resolución No. 7283 del 13 de octubre de 1994 del Registrador Nacional del Estado Civil, sostiene que por ilegales deben tenerse sus votos como inválidos y no debiéndose computar en el escrutinio respectivo tal como lo dispone el Art. 144 del Código Electoral.

A este respecto analiza y critica la prueba aportada como certificación para justificar la tardanza en entregar a los claveros las actas en cuestión, situación que estima violatoria del régimen electoral y, además, constitutiva de transgresión al Código Penal. Reclama de esta Corporación "... atenerse siempre al mandato de la Ley..." ante lo irregular de la forma como se condujeron los pliegos desde el Corregimiento Las Flores hasta la cabecera municipal.- El recurrente da por acreditada la violación del Art. 223, causal 2a., del C.C.A. e igualmente la 4a. de la misma disposición.

Agrega que está igualmente demostrada la violación del Art. 316 de la C. Política, ante la masiva movilización de ciudadanos extraños al municipio de San Marcos, que inscribieron su cédula y votaron en las elecciones para alcalde. Que pese a la irregular inscripción sufragaron algunos de aquellos en las mesas 4, 16, 20, 21, 22, 23, 29, 35 y 40 de la cabecera municipal; los números 1 y 2 del corregimiento "Buenavista"; la No. 2 del corregimiento "La Cuenca" e igual en las números 1, 2 y 3 del corregimiento "Las Flores", todo como producto de inaplicable interpretación del artículo 3o. de la Resolución No. 298 de septiembre de 1994, expedida por el H. Consejo Nacional Electoral.

Por su parte el apoderado sustituto de la señora Josefa Mildreth Ramos Otero solicita confirmar el fallo recurrido, aunque critica la procedencia del numeral 2o. de la parte resolutiva, en cuanto declaró la nulidad del acto de elección de la precitada Josefa de la C. Mildreth Ramos O., siendo así que su votación no fue afectada.

5.- Concepto del Ministerio Público.-

La señora Procuradora Novena Delegada en lo Contencioso solicita la revocatoria del punto tercero del fallo recurrido y la confirmación de los demás. En su escrito hace independiente análisis de cada uno de los procesos acumulados, así:

a) Respecto del propuesto por César Eugenio Díazgranados Otero expresa, con apoyo en jurisprudencia de la Sala, lo siguiente:

> "Sin lugar a dudas, los cargos formulados en esta demanda no pueden dar lugar a que se configure alguna de las causales de nulidad alegadas, pues los supuestos de aquellos no encajan en los supuestos normativos de éstas.
>
> Estos hechos constituyen al tenor de lo dispuesto en los números 3o. y 7o. (subrogados por el Art. 15 de la ley 62/88), causales de reclamación que deben formularse ante las autoridades electorales, por tanto no son demandables ante la jurisdicción".

Y en cuanto al promovido por la señora Josefa Mildreth Ramos Otero, considera probada la causal invocada para demandar la nulidad aunque, agrega, no debió decretarse la de la elección, que sólo procedería si se hubiera alterado el número de votos consignados a favor de la elegida. Concluye anotando:

> "El Tribunal además, cayó en otro error, como fue el de ordenar la práctica de un nuevo escrutinio sobre las elecciones verificadas en el municipio de San Marcos (Sucre) para Alcalde Municipal, y ordenar excluir del cómputo general de los votos, los contenidos en el acta de escrutinio del jurado de votación de la mesa impugnada, pues en este caso no hay lugar a nuevo escrutinio sino a nueva elección, como lo señala el artículo 107 de la ley 136 de 1994, salvo que la falta absoluta se produzca transcurridos más de 24 meses del período, evento en el cual el gobernador llenará la vacante por encargo".

CONSIDERACIONES:

Las acciones propuestas se encaminan a obtener la nulidad del acto declaratorio de la elección de la alcaldesa de San Marcos, señora Josefa de la Candelaria Mildreth Ramos Otero.

Del estudio de las demandas se colige lo siguiente:

I.- El actor César Eugenio Díazgranados Otero solicita se declare NULO el acto expedido el seis (6) de noviembre de 1994 en Sincelejo por los Delegados del H. Consejo Nacional Electoral "... por medio del cual se declaró elegida la señora JOSEFA DE LA C. MILDRETH RAMOS OTERO como alcalde para el MUNICIPIO DE "SAN MARCOS" (Sucre) y para el período constitucional 1995 a 1997, así como también deberán anularse los demás actos y actas de escrutinio que se impongan en el presente libelo".

Sustenta los cargos en el Art. 192 del Dto. 2241 de 1986 (Código Electoral) argumentando, primero, que de las mesas 1, 2 y 3 del corregimiento LAS FLORES las actas y demás documentos fueron entregadas para su introducción en el arca triclave extemporáneamente, amén de que no fueron conducidas con el apoyo de la fuerza público uniformada, por lo que debió excluirselas de los escrutinios municipales; segundo, que las actas de escrutinio de las mesas 40 y 41 de la cabecera municipal resultaron apócrifas porque sólo exhiben dos firmas, cuando la ley dispone que deben llevar tres; tercero, que se presentó "trasteo de votos" porque en esa elección sufragaron ciudadanos de municipios vecinos, donde anteriores ocasiones habían votado por ser el de su residencia u origen, calificando de ilegal dicho traslado y de nula la elección correspondiente a las mesas que indica, tanto de la cabecera municipal como de algunos corregimientos.

Como soporte en derecho de esos cargos el actor invoca el artículo 223, numerales 2, 3 y 4 del C.C.A., con las modificaciones introducidas por el artículo 17 de la ley 62 de 1988. Igual señala como vulnerado el Art. 316 de la Carta Política y normas del régimen electoral vigente.

Ahora bien: al examinar los hechos que propone el actor para sustentar las pretensiones se encuentra que tanto la extemporaneidad para la entrega de los pliegos electorales, con las excepciones de rigor, como el que las actas de escrutinios carezcan de las firmas ordenadas, constituyen causales de reclamación al tenor del Art. 192, numerales 3 y 7 del Código Electoral, proponibles durante la etapa administrativa del proceso eleccionario, esto es, ante los jurados de votación o ante quienes llevaron a cabo los escrutinios parcial y general, investidos de competencia para apreciar los asuntos de hecho y de derecho que con esos actos se relacionan. Ante esa instancia se discutieron algunos de los aspectos equivocadamente propuestos ante esta jurisdicción, siendo resueltos oportunamente en forma contraria a la pretendida exclusión de los registros electorales impugnados.

Respecto a que las causales de reclamación no pueden aducirse para demandar la nulidad de acto declaratorio de una elección, tuvo oportunidad de expresar la Sala, con ponencia del H. Consejero Dr. Jorge Penen Deltieure, lo siguiente:

> "... Cuando el legislador eliminó como causales de nulidad en los procesos electorales "... los eventos previstos en las causales de reclamación", tuvo en cuenta que carecía de lógica llevar al proceso electoral situaciones que deben ser corregidas en la etapa de los escrutinios y que de ser aducidas a través de la acción pública electoral alargan los procesos electorales con menoscabo del principio de la brevedad y la celeridad que informan el juicio electoral y el derecho de acceder a los cargos de elección popular en guarda de los principios de la imparcialidad y la eficacia del voto" (Exp. No. 0548).

También es criterio de esta Sala que los hechos configurativos de nulidad electoral deben estar previstos de una manera expresa en la ley. Por ello no es pertinente, en el

caso de autos, estudiar la acusación propuesta por el actor respecto de la extemporánea entrega de los pliegos electorales para su introducción en el arca triclave. Lo mismo por no contener algunas actas tres firmas de los jurados. Si el actor desaprovechó la oportunidad legal de ejercer su derecho a reclamación ante los funcionarios administrativos electorales, no puede ahora, como vía supletoria, recurrir a la jurisdicción contenciosa administrativa para enmendar la tardía reacción respecto a las razones de su inconformidad con el acto de elección, tratando de hacer aparecer como causales de nulidad (Art. 223 numeral 2o.) las definidas únicamente como objeto de reclamación. Razón tuvo el *a-quo,* por consiguiente, para denegar la prosperidad de esos cargos.

Pero igualmente acude el actor a denunciar la ocurrencia de trasteo de votos en las elecciones del 30 de octubre de 1994 y expone que nativos y residentes de otros municipios sufragaron en San Marcos sin tener las condiciones para hacerlo. Esa argumentación, no obstante, está en contravía tanto de la ley 163 de 1994 como de la Resolución 298 de septiembre 26 del mismo año, expedida por el Consejo Nacional Electoral, toda vez que quienes hicieron uso del derecho al sufragio, según lo certifica la Registraduría Nacional del Estado Civil por medio de sus delegados en la circunscripción electoral de Sucre, podían hacerlo por no estar dentro del número de inscripciones declaradas sin efecto en la resolución preindicada, o porque su caso se ajustó a la excepción consagrada en el Art. 3o. del mismo acto administrativo.

Además, la votación de personas no residentes en el municipio en la elección de autoridades locales, prohibida por el Art. 316 de la C. Política, no está instituida en causal de nulidad electoral. Tiene sanción penal conforme lo prevé la ley 2a. de 1990 y para prevenirla existen procedimientos administrativos consagrados en la ley 163 de 1994, artículo 4o. Por ello no prospera el cargo formulado con base en alegada infracción del Art. 316 de la Constitución Política, que tampoco fue demostrada.

Y en cuanto a la violación al sistema del cuociente electoral, por haber computado votos inválidos para las elecciones de alcalde del municipio de San Marcos, ha de expresarse que como se está ante elección uninominal no es dable que se contrariara ese sistema, aplicable sólo cuando la votación se hace para elegir dos o más personas como lo ordena el Art. 263 de la Constitución Política.

II.- En el otro proceso acumulado, instaurado por la señora Josefa Mildreth Ramos Otero con sustentación en el Art. 223 numeral 3o. del C.C.A., por la alteración del acta de escrutinio de los jurados de votación de la mesa No. 1, zona 99 del puesto 38 del corregimiento Cuenca, se procura la nulidad del acto declaratorio de la elección de alcalde para el período 1995-1997, contenida en el acta de Escrutinio General de la circunscripción electoral de Sucre, de fecha 6 de noviembre de 1994. Se solicita además, se nulite el acta de escrutinio de la mesa en entredicho, rectificación del escrutinio con exclusión de los votos nulos y que nuevamente se declare la elección.

En el caso de autos se alega notoria diferencia entre el registro de votantes de la citada mesa 1 de la zona 99, puesto 38, observable en el formulario E-11, y el acta

de escrutinio del jurado de votación de la misma mesa, formulario E-14, toda vez que mientras el primer documento expresa que la cantidad de votantes ascendió a 275 personas, en el segundo se hace aparecer como total de votos 355.

Como elementos demostrativos del cargo se allegaron copias del registro de votantes y del acta de escrutinio de la mesa en cuestión (fol. 11 y 25), y declaraciones rendidas ante el alcalde de San Marcos por funcionario de la Delegación Nacional del Estado Civil en ese municipio y por quien hizo las veces de presidenta del jurado en esa mesa de votación, (fl. 27 a 31). También, como prueba trasladada, las practicadas por la Unidad de Fiscalía Once ante el Juzgado Promiscuo del Circuito de San Marcos, que corresponde a declaraciones recepcionadas a los jurados de votación de dicha mesa, diligencias de indagatorias recibidas a personas relacionadas con el proceso eleccionario y diligencia de Inspección Judicial llevada a cabo en la Registraduría del Estado Civil de San Marcos sobre los pliegos de votación depositados en el arca triclave y correspondiente a las elecciones para alcalde municipal en el período 1995-1997. El *a-quo* ordenó y recepcionó, igualmente, el testimonio de quien ofició de Delegado Municipal de la Registraduría del Estado Civil en el corregimiento Cuenca (fl. 59 a 96).

Del análisis de dicho acervo resulta evidente la notoria diferencia que se presenta entre el acta de escrutinio de los jurados de votación y el registro de votantes de la mesa 1, zona 99, puesto 38 del corregimiento en cita, puesto que en el formulario de sufragantes consta que fueron 275 mientras en el segundo se hacen aparecer 355, total este último que figura burdamente enmendado y que difiere del resultado logrado en la diligencia de Inspección Judicial practicada por la Unidad de Fiscalía ante el Juzgado Promiscuo del Circuito de San Marcos sobre los documentos de votación hallados en el arca triclave; también se distancia de lo vertido en declaración bajo juramento, primero y en diligencia de indagatoria después, recepcionadas a quienes como jurados de votación o delegados ante la Registraduría del Estado Civil tuvieron acceso al formulario que contiene el registro del escrutinio acusado.

De éste se tiene como resultado lo siguiente: (fol. 25).

No. Tarjetón	**Votos**	**Candidato**
50	132	Josefa de la C. Mildreth Ramos O.
51	191	César Enrique Díazgranados Otero
52	1	Edison Callejas Otero
97	12	Votos en blanco
98	19	Votos nulos
	355	Total de votos

En tanto, según la Inspección Judicial y demás documentos probatorios concernientes al asunto como el Registro de Votantes y los testimonios e indagatorias allegadas como prueba trasladada, se tiene:

No. Tarjetón	Votos	Candidato
50	132	Josefa de la C. Mildreth Ramos O.
51	111	César Eugenio Díazgranados Otero
52	1	Edison Callejas Otero
	19	Nulos
	12	En blanco
	275	Total Votos

Es claro, en consecuencia, que ante la tosca y grosera alteración del resultado final de los votos que se hicieron constar en el acta de escrutinio de la mesa 1, zona 99, puesto 38, se incurrió en fraude al proceso electoral.

Pero resulta improcedente declarar la nulidad del acta de escrutinio de la mesa en mención y, por obvia consecuencia, del acto declaratorio de la elección acusada, habida cuenta que si con los resultados del escrutinio adulterado resultó con mayoría de votos la candidata Josefa de la C. Mildreth Ramos Otero, con diferencia de 31 votos sobre su inmediato contendor el Sr. César Eugenio Díazgranados Otero, con mayores veras se daría ese resultado de declarar la nulidad del escrutinio de la citada mesa 1 (zona 99, puesto 38) visible a folio 25 de este cuaderno, como que al candidato Díazgranados Otero habría que restarle 191 votos y a la citada Sra. Ramos Otero 132, con lo cual la mayoría de esta sería de 90 sufragios. Declarar en esas condiciones la nulidad de dicha acta de escrutinio y del acto declaratorio de la elección, para que se proceda a la práctica de nuevo escrutinio de la elección de alcalde de San Marcos (Sucre) sería inoficioso. Por ello habrá de revocarse el fallo apelado para denegar, por este motivo, las pretensiones de la demanda.

Finalmente, es de observar que la declaración de nulidad del acto de elección para que se practiquen nuevos escrutinios sería procedente, de no mediar la anterior consideración, por provenir de causal objetiva. Pero no para que se ordene la realización de nueva elección como lo reclama la colaboradora del Ministerio Público, pues esa consecuencia sólo es procedente cuando el motivo determinante de la nulidad surge de la falta de calidades o de causal de inhabilidad del elegido alcalde, que no es el caso.

A mérito de lo expuesto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, obrando parcialmente de acuerdo con el concepto de la

Procuradora Novena Delegada ante lo Contencioso y administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

Revócase el fallo apelado por las consideraciones expuestas en la parte motiva para, en su lugar, negar las súplicas de las demandas en este proceso acumulado.

Reconocer personería al Dr. Hugo Escobar Sierra, con la cédula de ciudadanía No. 830 de Bogotá y portador de la Tarjeta Profesional No. 7108 del M. J. como apoderado sustituto de la señora Josefa de la Candelaria Mildreth Ramos en los mismos términos en que se otorgó el mandato.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y DEVUÉLVASE EL EXPEDIENTE AL TRIBUNAL DE ORIGEN.

Esta providencia fue discutida y aprobada por la Sala en sesión del veintiuno (21) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

AMADO GUTIÉRREZ VELÁSQUEZ
Presidente

MIREN DE LA LOMBANA DE M.

LUIS EDUARDO JARAMILLO M.

MARIO RAFAEL ALARIO MÉNDEZ
Ausente con excusa legal

OCTAVIO GALINDO CARRILLO
Secretario

NOTA DE RELATORÍA: Se reitera la sentencia No. 0548, Ponente: Dr. JORGE PENEN DELTIEURE.

CONSEJO DE ESTADO

ÍNDICE DE ACTORES

TERCER TRIMESTRE DE 1995

(Segunda Parte)

	Página
ALFREDO CORENA BALLESTEROS	893
ALUMINIO REYNOLDS SANTO DOMINGO S.A.	603
ARMANDO MANUEL ESLAVA GÓMEZ	938
ASEGURADORA GRANCOLOMBIANA S.A.	166, 757, 768
ASHE Y CÍA. S.A.	439
ATILANO DE JESÚS CÁRDENAS HERNÁNDEZ	927
AUGUSTO MORENO MURCIA	149
BANCO DE BOGOTÁ S.A.	361
BANCO DE CRÉDITO Y COMERCIO DE COLOMBIA	746
BANCO GANADERO	639
BANCO MERCANTIL DE COLOMBIA S.A.	392
BEATRIZ CORREA RESTREPO	281
CAJA SOCIAL	512
CÁMARA DE COMERCIO DE IBAGUÉ	695
CÉSAR EUGENIO DÍAZ-GRANADOS OTERO Y OTRO	1025
CLÍNICA LA MERCED S.A.	449
COLOMBIAN BAGS LTDA.	222

	Página
COMITÉ DE GANADEROS DEL CAQUETÁ	610
CONSORCIO DE OBRAS DE INGENIERÍA C.O.I.	502
CUEROS COLOMBIANOS LTDA.	630
DARÍO GUTIÉRREZ BOTERO	803
DE LA RUE TRANSPORTADORA DE VALORES S.A.	190
EGARCO LTDA. (HOY EGARCO S.A.)	350
EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS - ECOPETROL	575
EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES - TELECOM	312
ENRIQUE PÉREZ VÉLEZ	304, 310
FABIO LONDOÑO GUTIÉRREZ	341
FACTORES S.A.	401
FLAVIO AMADOR CORTEZ DELGADO Y ÓSCAR ANÍBAL NIÑO CARO	818
FRANCISCO HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ	828
FRUTERA COLOMBIANA S.A. - FRUCO	297
GABRIEL MEJÍA VÉLEZ	596
GERÓNIMO MIGUEL BERROCAL COGOLLO	971
GOBERNADOR DEL HUILA	143
GRACIELA GÓMEZ DE PLAZAS	797
GUILLERMO BALLESTEROS R.	617, 625
GUILLERMO EDMUNDO MARTÍNEZ BRAVO	856
GUSTAVO ADOLFO CHÁVEZ PAZ	908, 924
HABACUC BONILLA AMAYA	842
HACIENDA UÑA DE GATO	238
HELDER MARTÍNEZ NARANJO	75
HELENA ISABEL NIÑO ROJAS	985
HERNÁN MORALES MORALES	742

	Página
HERNANDO PINZÓN ÁVILA	539
HIJOS DE A. PARDO	677
HUGO PALACIOS MEJÍA	658
HUGO SIN CLAVIJO Y OTROS	589
IGNACIO AMADOR DE LA PEÑA, CARLOS BAENA ROJAS, IGNACIO PEÑA Y RIGOBERTO LÓPEZ DURÁN	332
INDUSTRIA COLOMBIANA DE LLANTAS - ICOLLANTAS S.A.	465
INDUSTRIAS ROMÁN S.A. EMBOTELLADORA DE VALLEDUPAR	180
INGENIERÍA, SERVICIOS Y REPRESENTACIONES DE COLOMBIA S.A. - INGESER DE COLOMBIA S.A.	494
INVERSIONES SAN FERNANDO LTDA.	214, 219
JAIME MARTÍNEZ ÁLVAREZ	254
JORGE ALIRIO PUERTO RAMÍREZ	479
JORGE ORLANDO GÓMEZ CAICEDO	287
JOSÉ CIPRIANO LEÓN CASTAÑEDA	781
JOSÉ DIOMEDES GARCÍA HERNÁNDEZ	1015
JULIO CÉSAR BURBANO ORTIZ	944
JULIO CÉSAR MONTAÑEZ ROA	903
LABORATORIO VLADY LTDA.	568
LEONIDAS SERNA GIRALDO	527
LUIS FERNANDO LÓPEZ ROCA	543
LUIS FERNANDO VILLEGAS GUTIÉRREZ	414, 424, 544
LUIS GUILLERMO NÚÑEZ SUÁREZ	790
MARCO MARÍN VÉLEZ	861
MARÍA LIGIA PATIÑO DE CANO	115
MARIBELL CÁRDENAS MAZZILLI	772

	Página
MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA	425, 434
MYRIAM G. FAJARDO	126
NÉSTOR GARCÍA PARRADO	979
OCTAVIO DUQUE	736
OLCO LIMITADA	158
ORLANDO ARCINIÉGAS LAGOS	848
PABLO JOSÉ ACUÑA FERGUSSON	259
PABLO JULIO CRUZ Y OTRO	961
PEDRO AQUILES BAUTISTA V.	899
PEDRO JAVIER SOTO SIERRA, JESÚS ACOSTA ZAPATA, GUSTAV LOHLE, LEONOR AÍDA CORREDOR DE LOHLE, MARTHA LUISA SALDARRIAGA VDA. DE VÁSQUEZ, MARY FRANCO GALLEGO, FRANCISCO ROMÁN ACOSTA Y COMERCIAL LIGIA DE RICHARD Y CÍA. S. EN C.	654
PEDRO URIBE A. SUCESORES LTDA.	231
PETROQUÍMICA DEL ATLÁNTICO S.A.	488
RAFAEL FIGUEROA FIGUEROA	1001
RAÚL GUTIÉRREZ GÓMEZ	836, 840
RECURSOS LIMITADA	206
REYNALDO MARTÍNEZ VILLAMIZAR	884
RODRIGO SÁNCHEZ FORERO	952, 958
RUBÉN DARÍO GÓMEZ GALLO	878
SAÚL SISA TRASLAVIÑA	995
SEGUROS ALFA S.A.	722
SERVICAMPO COLOMBIA LTDA.	249
SOCIEDAD BANKERS INTERNATIONAL CORPORATION	269
SOCIEDAD COGEFAR IMPRESIT COSTRUZIONI GENERALI S.P.A. SUCURSAL COLOMBIA	120

	Página
SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. - SOFASA	371
SOCIEDAD DE LA PEÑA SANTANDER ASOCIADOS LTDA.	131
SOCIEDAD DISTRIHUILA LTDA. Y OTRA	68
SOCIEDAD DURÁN MUÑOZ Y COMPAÑÍA LTDA.	98
SOCIETE AUXILIAIRE D'ENTREPRISES, S.A.E. (EN LIQUIDACIÓN)	711
SONIA ORTEGA SALDARRIAGA	454
SUPERINTENDENCIA BANCARIA	814
TEXTILES TELARAÑA S.A.	700
THOS Y JAS HARRISON LINE LIMITED	321
VICENTE AMAYA MANTILLA Y CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO	586
WALTER CAICEDO ORREGO	688
YESID HERNANDO CAMACHO JIMÉNEZ	868

CONSEJO DE ESTADO

ÍNDICE TEMÁTICO

TERCER TRIMESTRE DE 1995

(Segunda Parte)

Página

- A -

ABSORCIÓN DE ENTIDAD CREDITICIA 478

ACCIÓN CONTENCIOSA 118

ACCIÓN CONTENCIOSA-Improcedencia 118

ACCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA -Determinación 96

ACCIÓN DE NULIDAD 221, 877, 878

ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO 97

ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO 213

ACCIÓN DE REPARACIÓN DIRECTA 97

ACCIÓN DE REPETICIÓN 143

ACCIÓN DE TUTELA-Improcedencia 902

ACCIÓN EJECUTIVA-Prescripción 720

ACCIÓN ORDINARIA-Prescripción 720

ACCIONES 268

ACCIONES EN CIRCULACIÓN-Adquisición 478

	Página
ACTA DE CONCEJO-Finalidad	898
ACTA SOBRE CONSTANCIA DE NO FACTURACIÓN	735
ACTAS DE ESCRUTINIO	861
ACTAS DE ESCRUTINIO-Firmas de los jurados	1024
ACTIVIDAD ANÁLOGA DE SERVICIOS	616
ACTIVIDAD COMERCIAL	624, 625
ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN	157
ACTIVIDAD DE SERVICIOS	311, 502, 616
ACTIVIDAD DE SERVICIOS-Inexistencia	624, 625
ACTIVIDAD DE TELECOMUNICACIÓN	311
ACTIVIDAD ECONÓMICA	454
ACTIVIDAD FINANCIERA	511
ACTIVIDAD INDUSTRIAL	179, 463, 602
ACTIVIDAD PORTUARIA	546, 547
ACTIVIDAD PORTUARIA-Regulación	546
ACTIVO FIJO-Reajuste	268
ACTO ADMINISTRATIVO	68, 221, 767
ACTO ADMINISTRATIVO DEFINITIVO-Inexistencia	756
ACTO ADMINISTRATIVO-Ejecución	97
ACTO ADMINISTRATIVO-Inexistencia	898
ACTO ADMINISTRATIVO-Nulidad	12
ACTO DE COMERCIO	625
ACTO DE LIQUIDACIÓN	130
ACTO DE NOMBRAMIENTO-Inexistencia	898
ACTO DE TRÁMITE	818, 840
ACTO REPRODUCIDO	686
ACTUALIZACIÓN DE CONDENA	280

	Página
ACTUALIZACIÓN DE DEUDA TRIBUTARIA	687
ACUERDO DE VOLUNTADES	802
ACUMULACIÓN DE PRETENSIONES	411
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	676
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-Facultades	349
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-Negligencia	735
AGENCIA	463
ALCALDE MAYOR-Inhabilidades	883
ALCALDE MAYOR-Régimen	883
ALCALDE-Calidades	926
ALCALDE-Facultades	538
ALCALDE-Inhabilidad	848, 907, 923
ALCALDE-Inhabilidades	907, 937, 958, 960 970, 971, 1001
ALCALDE-Régimen de Inhabilidades Aplicable	970
APOCRIFICIDAD	867
APORTE A FONDO DE PENSIONES	543
APORTES PARAFISCALES-Pago	567
ÁREA METROPOLITANA	652
ARGUMENTO NUEVO	219
ARRENDAMIENTO DE BIEN INMUEBLE	616, 625
ARRENDAMIENTO DE INMUEBLE	624
ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES	616
ARRENDAMIENTO DE MUEBLES	616
AUTO ADMISORIO DE DEMANDA-Inexistencia	148
AUTO COMISORIO	253
AUTO DE ARCHIVO	268
AUTO DE SALA	120

	Página
AUTO QUE APRUEBA LA CONCILIACIÓN-Recurso de Apelación	118
AUTORIDAD ADMINISTRATIVA	960
AUTORIDAD CIVIL	1001
AUTORIDAD MILITAR	1001
AUTORIDAD POLÍTICA	1001

- B -

BALANZA DE PAGOS	637
BASE GRAVABLE	502
BASE GRAVABLE EN ACTIVIDAD INDUSTRIAL	179, 463, 464
BASE GRAVABLE EN IMPORTACIONES	772
BASE GRAVABLE EN INDUSTRIA Y COMERCIO	538, 699
BASE GRAVABLE EN REMESAS	320

- C -

CADUCIDAD ADMINISTRATIVA	11
CADUCIDAD DE LA ACCIÓN CAMBIARIA	258
CADUCIDAD DE LA ACCIÓN-Término	143
CÁLCULO ACTUARIAL	285
CANALES ELECTROMAGNÉTICOS	413
CAPITALIZACIÓN DE GASTOS	237
CARTA DE CRÉDITO ABIERTA	637
CARTA DE CRÉDITO AL EXTERIOR-Utilización	745
CARTA DE CRÉDITO-Naturaleza	745
CASO FORTUITO	391. 400
CAUSACIÓN DE IMPUESTO DE TIMBRE	341
CAUSACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	602

	Página
CAUSACIÓN DEL IMPUESTO DE TIMBRE-Cuantía	340
CAUSACIÓN INSTANTÁNEA	694
CAUSACIÓN SUCESIVA	694
CAUSACIÓN SUCESIVA EN INDUSTRIA Y COMERCIO	575
CAUSAL DE INHABILIDAD-Configuración	842
CAUSAL DE INHABILIDADES-Inexistencia	842
CAUSALES DE INHABILIDAD-Interpretación Restrictiva	923
CÉDULA INEXISTENTE-Efectos	525
CELEBRACIÓN DE CONTRATO	841, 842, 923
CELEBRACIÓN DE CONTRATO CON ENTIDAD PÚBLICA	907
CERTIFICADO BIMESTRAL	221
CERTIFICADO CONTABLE-Ineficacia	676
CERTIFICADO DE APORTES	205
CERTIFICADO DE CONTADOR-Requisitos	238
CERTIFICADO DE RETENCIÓN EN LA FUENTE	189
CIRCUNSCRIPCIÓN DEL MUNICIPIO-Elección	841
CLÁUSULA DE CADUCIDAD	11
COBRO DE DEUDAS FISCALES	813
COMERCIALIZACIÓN DE LA PRODUCCIÓN	464, 602
COMISIÓN POR MANEJO DE APORTES PENSIONALES	317
COMISIONISTA-Naturaleza	789
COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR	756
COMPETENCIA	11, 148, 877
COMPETENCIA FUNCIONAL	120, 538, 780
COMPETENCIA POR CUANTÍA	741

	Página
COMPRAS DE MERCANCÍA CON CARTAS DE CRÉDITO-Comprobación	676
COMPRAS-Inexistencia	350
COMPRAS-Rechazo	676
COMUNAS-Elección	836
CONCEJAL	971
CONCEJAL-Inhabilidad	841, 842
CONCEJAL-Inhabilidades	893, 970, 1015
CONCEJO DISTRITAL-Facultades	780
CONCEPTO DE VIOLACIÓN-Inexistencia	349, 855
CONCESIÓN DE BIEN DE USO PÚBLICO	546
CONCILIACIÓN ENTRE ENTIDADES ESTATALES -Improcedencia	118
CONCILIACIÓN JUDICIAL-Efectos	118
CONCILIACIÓN JUDICIAL-Recurso de Apelación	118
CONCILIACIÓN PREJUDICIAL-Aprobación	118
CONCILIACIÓN PREJUDICIAL-Efectos	119
CONCILIACIÓN PREJUDICIAL-Recurso de Apelación	118
CONDENA-Reajuste	280
CONDICIÓN RESOLUTORIA	802
CONGRESISTA	817
CONSEJO DE ESTADO-Competencia	12, 68, 877
CONSEJO NACIONAL DE TELEVISIÓN-Facultades	902
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL	836, 994
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL-Funciones	867
CONTABILIDAD DE CAUSACIÓN	370
CONTABILIDAD-Valor Probatorio	445
CONTRALOR MUNICIPAL-Inhabilidades Generales	984
CONTRALOR MUNICIPAL-Régimen de Inhabilidades	984

	Página
CONTRATO	68, 842
CONTRATO ADICIONAL	11
CONTRATO ADICIONAL-Improcedencia	12
CONTRATO ADICIONAL-Nulidad	68
CONTRATO ADMINISTRATIVO-Celebración	937
CONTRATO ADMINISTRATIVO-Ejecución	937
CONTRATO ADMINISTRATIVO-Inexistencia	827
CONTRATO DE ARRENDAMIENTO-Ejecución	907
CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN	710
CONTRATO DE CUENTA DE AHORROS	511
CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN DE LICORES	11, 68
CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN DE LICORES -Naturaleza	67
CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN-Régimen Aplicable	67
CONTRATO DE OBRA PÚBLICA	73
CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS	893
CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS -Inexistencia	971
CONTRATO DE SEGUROS	720
CONTRATO DE SERVICIOS AUTÓNOMOS	710
CONTRATO EN USO DE BIENES Y SERVICIOS EN CONDICIONES COMUNES	907
CONTRATO ESTATAL	126
CONTRATO PRIVADO	11
CONTRATO-Incumplimiento	11
CONTRAVENCIÓN CAMBIARIA	638
CONTRIBUCIÓN DE DESARROLLO MUNICIPAL	654
CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN DEPARTAMENTAL-Requisitos	331

	Página
CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN POR BENEFICIO GENERAL	331
CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN POR BENEFICIO GENERAL-Marco Legal	331
CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Factores	654
CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Requisitos	652
CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Requisitos	653
CONTRIBUCIÓN FISCAL	413
CONTRIBUYENTE-Obligaciones	526, 797
CONTROL JURISDICCIONAL	12, 68, 130
CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL -Consejo Directivo	877
CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES -Naturaleza jurídica	877
CORRECCIÓN A DECLARACIÓN TRIBUTARIA-Efecto	230
CORRECCIÓN DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA	453, 454, 494
COSA JUZGADA	118, 119, 463
COSTO DE MERCANCÍA VENDIDA	369
COSTO DE MERCANCÍA VENDIDA-Disminución	370
COSTO FISCAL DE ACCIONES	269
COSTO FISCAL DE ACCIONES-Determinación	268
COSTO FISCAL-Reajuste	269
COSTO PRESUNTIVO-Procedencia	526
COSTOS	157
COSTOS-Aceptación	370
COSTOS DIFERIDOS	711
COSTOS EN HONORARIOS	446
COSTOS EN SERVICIOS-Determinación	445
COSTOS PARA COMISIONISTAS	789

	Página
COSTOS-Aceptación	370
COSTOS-Limitaciones	789
COSTOS-Rechazo	445, 525
COSTOS-Requisitos	237
CRÉDITO EN MONEDA EXTRANJERA	637
CRÉDITO FISCAL	720
CUANTÍA DE LA DEMANDA-Determinación	741
CUENTA DE AHORROS-Reglamento	511
CUENTA DE COBRO ADICIONAL	771
CUENTA INDIVIDUAL DE AHORRO PENSIONAL	317
CUENTA INDIVIDUAL DE AHORRO PENSIONAL -Conformación	543
CULPA GRAVE-Demostración	115
CUOCIENTE ELECTORAL-Improcedencia	1025
CUOTA DE MANEJO EN CUENTA INACTIVA	511
CUOTA DE MANEJO-Cobro	511

- D -

D.I.A.N.	258
D.I.A.N.-Funciones	258
DACIÓN EN PAGO	370
DAÑO EMERGENTE	803
DECLARACIÓN BIMESTRAL DEL IVA	629
DECLARACIÓN DE IMPUESTO DE TIMBRE	494
DECLARACIÓN DE RENTA-Plazo de vencimiento	253
DECLARACIÓN DE VENTAS-Inexistencia	221
DECLARACIÓN TRIBUTARIA	526
DECRETACIÓN DE OBRA DE VALORIZACIÓN	653
DECRETO LEY (Salvamento de Voto)	424
DECRETO REGLAMENTARIO	411

	Página
DECRETO-LEY	411
DEDUCCIONES	157
DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN EN SECTOR AGROPECUARIO	237
DEDUCCIÓN POR APORTES PARAFISCALES	370
DEDUCCIÓN POR DEUDAS INCOBRABLES-Procedencia	370
DEDUCCIÓN POR HONORARIOS-Improcedencia	188
DEDUCCIÓN POR IMPUESTO DE VEHÍCULOS -Improcedencia	189
DEDUCCIÓN POR PÉRDIDA DE ACTIVOS -Improcedencia	237
DEDUCCIÓN POR SALARIOS	205
DEDUCCIÓN POR SALARIOS-Procedencia	567
DEDUCCIONES-Procedencia	803
DEDUCCIONES-Requisitos	188, 189, 237
DEMANDA ELECTORAL	855
DEMANDA-Interpretación	349
DEMANDA-Requisitos	349, 855
DERECHOS ADQUIRIDOS CONSOLIDADOS	574
DERECHOS DE CONCESIONARIOS DE FRECUENCIAS ELECTROMAGNÉTICAS	412
DERECHOS DE IMPORTACIÓN	771
DEROGATORIA DE NORMA	411
DEROGATORIA TÁCITA-Inexistencia	188
DESCONGESTIÓN DE DESPACHOS JUDICIALES	119
DESCUENTO PIE DE FACTURA	699
DESCUENTO TRIBUTARIO	371

	Página
DESCUENTO TRIBUTARIO POR RENUNCIA A CORREGIR	188
DESENGLOBE DEL INMUEBLE	360
DESTITUCIÓN	978
DEUDA EXTERNA-Concepto	637
DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR CON GARANTÍA	585
DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR-Improcedencia	629
DICTAMEN PERICIAL-Ineficacia	401
DICTAMEN PERICIAL-Valor probatorio	97
DIPUTADO	817
DIPUTADO-Inhabilidades	978
DIRECCIÓN ADMINISTRATIVA	960
DIRECCIÓN ADMINISTRATIVA-Inexistencia	1001
DIRECTOR DE ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO -Facultades	960
DIRECTOR DE NÚCLEO EDUCATIVO	1001
DISTRIBUCIÓN DE COSTOS DE VALORIZACIÓN	653
DISTRITO CAPITAL-Régimen aplicable	883
DOBLE ELECCIÓN-Inexistencia	817
DOCENTE-Inexistencia	1015
DOCUMENTO EXTERNO	189
DOCUMENTO PÚBLICO-Inexistencia	898
DOLO-Demostración	115
DOMICILIO	926, 1024
DOMICILIO/RESIDENCIA	827

- E -

EJECUCIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO-Irregularidad	97

	Página
EJECUCIÓN DE CONTRATO DE SUMINISTRO	943
ELECCIÓN DE ALCALDE	994, 1025
ELECCIONES LOCALES	827, 1024
EMPLEADO PÚBLICO	951, 958
EMPLEADO PÚBLICO-Inexistencia	893
EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL DEL ESTADO	11
ENAJENACIÓN DE ACCIONES	269
ENTIDAD FINANCIERA-Obligaciones	340
ENTIDADES DESCENTRALIZADAS DEL ORDEN NACIONAL-Nombramientos	877
ENTIDADES DESCENTRALIZADAS DEL ORDEN NACIONAL-Regulación	877
ERROR ARITMÉTICO	867
ERROR ARITMÉTICO-Inexistencia	157, 260, 268, 772
ERROR ARITMÉTICO-Requisitos	157
ERROR GRAVE-Inexistencia	189
ESPACIO PÚBLICO	296
ESPECTRO ELECTROMAGNÉTICO-Uso y Acceso	902
ESPÍRITU DE JUSTICIA	803
ESTABLECIMIENTO DE CRÉDITO	511
ESTADO CIVIL	943
ESTATUTO TRIBUTARIO-Implicación	813
EXCEPCIÓN A LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN	721
EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD-Improcedencia	221
EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD	984
EXCEPCIÓN PREVIA-Improcedencia	813
EXCEPCIONES CONTRA MANDAMIENTO DE PAGO	721

	Página
EXCEPCIONES DE MÉRITO	943
EXENCION DE DERECHOS DE IMPORTACIÓN	771
EXENCIÓN DEL IVA	425

- F -

FACULTAD DE FISCALIZACIÓN	676
FACULTAD FISCALIZADORA	349
FACULTAD IMPOSITIVA DEL GOBIERNO	413
FACULTAD SANCIONATORIA	392
FACULTAD SANCIONATORIA-Caducidad	303
FALSEDAD	867
FALLO INHIBITORIO	855
FECHA DE NOTIFICACIÓN	285
FONDEO	547
FORMULARIO PARA TRASLADO DE SALDOS A FAVOR	767
FRAUDE PROCESAL-Efectos	525
FUERZA MAYOR	400
FUERZA MAYOR-Imprevisibilidad	391
FUERZA MAYOR-Inexistencia	74, 400
FUERZA MAYOR-Irresistibilidad	391
FUNCIONARIO DEL MUNICIPIO	960
FUSIÓN BANBOGOTÁ-BANCOMERCIO	478
FUSIÓN DE ESTABLECIMIENTO DE CRÉDITO	478
FUSIÓN DE ESTABLECIMIENTO DE CRÉDITO-Requisitos	478

- G -

GANADO VENDIDO-Tratamiento	237
GANANCIA OCASIONAL-Determinación	268

	Página
GASTO CAUSADO	370
GASTOS DIFERIDOS	370, 711
GRAVAMEN ARANCELARIO	772
GRAVAMEN ARANCELARIO-Reajuste	771

- H -

HECHO ACEPTADO POR EL CONTRIBUYENTE	741
HECHO GENERADOR	296, 616
HECHO GENERADOR DEL IVA	771
HECHO GENERADOR-Aspecto Espacial	602
HECHO NOTORIO	652
HONORARIOS	971

- I -

I.P.C.-Variación	340
IMCOMPATIBILIDADES-Diferencias	970
IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA PESADA	425
IMPORTACIÓN DE MENAJE DOMÉSTICO	771
IMPORTACIÓN EXCLUIDA	425
IMPORTACIÓN EXCLUIDA DEL IVA	771
IMPUESTO A IMPORTACIONES	772
IMPUESTO A JUEGOS ELECTRÓNICOS	538, 780
IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN PRIMARIA AGROPECUARIA	610
IMPUESTO A MOTELES	538, 780
IMPUESTO A PARQUEADEROS	780
IMPUESTO AL TRÁNSITO DE SEMOVIENTES -Improcedencia	610
IMPUESTO DE ADUANA-Reajuste	771

	Página
IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS-Naturaleza	296
IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	296
IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Cali	602
IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Itagüí	616
IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Naturaleza	575
IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Puerto Boyacá	502
IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Sibaté	463
IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Valledupar	180
IMPUESTO DE REMESAS	320
IMPUESTO DE TIMBRE	340, 341, 494
IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL-Ajuste	745
IMPUESTO DESCONTABLE	350
IMPUESTO DISTRITAL DE INDUSTRIA Y COMERCIO	780, 699
IMPUESTO DISTRITAL EN INDUSTRIA Y COMERCIO	699
IMPUESTO PREDIAL DISTRITAL	360
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	341
IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS	425, 438, 629
IMPUESTOS DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Valledupar	179
IMPUESTOS-Naturaleza	413
INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATO	74
INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATO-Término	73
INDEBIDA ACUMULACIÓN DE PRETENSIONES	68
INDEMNIZACIÓN LABORAL POR DESPIDO-Inexistencia	286
ÍNDICE DE PRECIOS	280

	Página
INDICIO EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE	400
INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS	797
INFORMACIÓN SOBRE CONSIGNACIONES	340
INFORMACIÓN SOBRE ENAJENACIÓN DE BIENES	797
INFORMACIÓN TRIBUTARIA	438
INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE ENTIDAD VIGILADA	341
INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE ENTIDADES FINANCIERAS	340
INFORMACIÓN TRIBUTARIA PARA NOTARIOS	797
INFORMACIÓN TRIBUTARIA-Conservación	525
INFORME SOBRE ENDEUDAMIENTO	391
INGRESO BRUTO	595
INGRESO DE DESTINACIÓN ESPECÍFICA	413
INGRESO EXENTO	638
INGRESO FISCAL-Depuración	445
INGRESO NETO EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS -Determinación	164, 165
INGRESO NETO MÍNIMO	538
INGRESO NO CONSTITUTIVO DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	286
INGRESO POR OPERACIÓN GRAVADA	595
INGRESO RECIBIDO POR ANTICIPADO	711
INGRESO TRIBUTARIO-Inexistencia	803
INGRESO TRIBUTARIO-Realización	802
INGRESOS DEDUCIBLES	502
INGRESOS DIFERIDOS	711
INGRESOS EN OTROS MUNICIPIOS	699

	Página
INGRESOS GRAVADOS EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS	164
INGRESOS POR OPERACIÓN EXCLUIDA	595
INHABILIDAD PARA EL DESEMPEÑO DE FUNCIONES PÚBLICAS	861
INHABILIDAD PARA EL DESEMPEÑO DE FUNCIONES PÚBLICAS-Inexistencia	978
INHABILIDADES	970
INHABILIDADES PARA ELECCIÓN	943
INMUEBLE-Desenglobe	361
INMUEBLE-Rendimiento	97
INSCRIPCIÓN DE CANDIDATURA	840
INSCRIPCIÓN ELECTORAL	818
INSCRIPCIÓN ELECTORAL-Requisitos	907
INSCRIPCIÓN IRREGULAR	827
INSPECCIÓN CONTABLE-Improcedencia	400
INSPECCIÓN TRIBUTARIA-Inexistencia	253
INSPECCIÓN TRIBUTARIA-Objeto	735
INSPECCIÓN TRIBUTARIA-Presunciones	238
INSPECCIÓN TRIBUTARIA-Valor Probatorio	238
INTERÉS MORATORIO	687
INTERMEDIACIÓN COMERCIAL	616, 624, 789
INTERMEDIARIO	624
INVENTARIO DE MERCANCÍAS-Bajas	370
INVENTARIO FINAL DE MERCANCIA-Conformación	369
INVENTARIO INICIAL DE MERCANCÍA	369
IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA	464, 575
IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA	694

	Página
ISS	893
IVA EN IMPORTACIONES	771, 772

- J -

JUICIO DE REVISIÓN DE IMPUESTOS	213
JUNTA ADMINISTRADORA LOCAL-Elección	836
JUNTA METROPOLITANA DEL VALLE DE ABURRÁ-Facultades	652
JURISDICCIÓN COACTIVA	813
JURISDICCIÓN COACTIVA-Improcedencia	148
JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA	11
JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-Competencia	148

- L -

LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA POR ACTIVA -Inexistencia	902
LEY DE CONTRATACIÓN PÚBLICA-Aplicación	67
LEY EN EL TIEMPO-Aplicación	118
LIBROS DE CONTABILIDAD	400
LIBROS DE CONTABILIDAD-Exhibición	487
LIBROS DE CONTABILIDAD-Irregularidades	638
LIBROS DE CONTABILIDAD-No presentación	400
LICENCIA DE CONSTRUCCIÓN	98
LICENCIA DE CONSTRUCCIÓN-Inexistencia	97
LIQUIDACIÓN DE CONTRATO-Plazo	73
LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN ARITMÉTICA	371, 453
LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN	237, 371, 453
LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN-Explicación	164

	Página
LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN-Validez	268
LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO	130
LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO-Características	74
LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO-Finalidad	74
LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO-Régimen Aplicable	73
LIQUIDACIÓN OFICIAL-Motivación	179
LIQUIDACIÓN PRIVADA-Firmeza	268
LUGAR DE NACIMIENTO	926
LLAMAMIENTO EN GARANTÍA-Requisitos	115

- M -

MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN	148
MANDAMIENTO DE PAGO	721
MANIFIESTA INFRACCIÓN	878
MAQUINARIA PESADA COMPLETA	433
MEDIO DE DEFENSA JUDICIAL	902
MEDIOS PROBATORIOS-Ineficacia	205
MENAJE DOMÉSTICO	771
MERCANCÍAS EN CONSIGNACIÓN	369
MÉTODO DE GRADO DE AVANCE	710
MÉTODO DE OBRA TERMINADA	710, 711
MINISTERIO DE TRANSPORTE	589
MODERNIZACIÓN DEL ESTADO	258
MOTIVACIÓN DE LIQUIDACIÓN-Existencia	179

- N -

NEGOCIO JURÍDICO	802
NORMA INEXEQUIBLE	686
NORMA PENAL-Inaplicabilidad	303

	Página
NORMA TRIBUTARIA-Aplicabilidad	575
NOTIFICACIÓN DE DECISIÓN SOBRE RECURSO	249
NOTIFICACIÓN PERSONAL	285
NULIDAD DE LA ELECCIÓN-Causales	923
NULIDAD ELECTORAL	923
NULIDAD ELECTORAL-Alcalde	943
NULIDAD ELECTORAL-Causales	907. 994, 1024, 1025
NULIDAD ELECTORAL-Inexistencia	827, 848, 1024
NULIDAD PROCESAL	120, 213
NULIDAD PROCESAL-Causal	867
NULIDAD TRIBUTARIA	213
NULIDAD-Causales	861
- O -	
OBJETO SOCIAL	97
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Causación	575
OBRA DE INTERÉS PÚBLICO	653
OFICINA DE CAMBIO DEL BANCO DE LA REPÚBLICA	637
OPERACIÓN ADMINISTRATIVA	96, 97
OPERACIÓN ADMINISTRATIVA-Definición	96
OPERACIÓN PORTUARIA	547
- P -	
PACTO DE RETROVENTA	802
PAGO	943
PAGO EN EXCESO	494
PAGO LABORAL POR CONCILIACIÓN	286
PAGOS AL EXTERIOR	320

	Página
PARENTESCO	848
PARENTESCO-Cónyuge	960
PARTIDA ECLESIÁSTICA-Improcedencia	926
PASIVOS-Demostración	400, 401
PEAJES	589
PENSIÓN DE INVALIDEZ	543
PENSIÓN DE SOBREVIVIENTES	543
PENSIÓN FUTURA DE JUBILACIÓN	285
PÉRDIDA DE ENAJENACIÓN DE ACCIONES	269
PÉRDIDA DE FUERZA EJECUTORIA	12
PERÍODO DE GRACIA EN DEUDA TRIBUTARIA	687
PERJUICIO	98
PERJUICIO EVENTUAL-Improcedencia	97
PERJUICIO INCIERTO-Improcedencia	97
PERJUICIO-Determinación	97
PERJUICIO-Fuente	97
PERJUICIOS-Tasación	11
PERSONERO MUNICIPAL	898
PERSONERO MUNICIPAL-Inhabilidades	951, 958
PLAZO EN AÑOS-Cómputo	525
PLIEGOS ELECTORALES-Entrega extemporánea	1024
POTESTAD REGLAMENTARIA	836
POTESTAD REGLAMENTARIA-Objeto	433
PREDIO NO INCORPORADO	360
PRESCRIPCIÓN DE ACCIÓN EJECUTIVA-Improcedencia	721
PRESCRIPCIÓN DE FACULTAD SANCIONATORIA	303
PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA EXTRAORDINARIA	720
PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA ORDINARIA	720

	Página
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA	433, 883
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA-Facultades	258, 413
PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO	923
PRESUNCIÓN DE INGRESO MENSUAL	780
PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD	221
PRESUNCIÓN DE VERACIDAD	349, 526, 803
PRESUPUESTO DE RENTAS MUNICIPALES	694
PRESUPUESTO NACIONAL	694
PRETERMISIÓN DE ETAPA PROBATORIA-Inexistencia	205
PRIMAS ACEPTADAS EN SEGUROS-Naturaleza	165
PRIMAS RETENIDAS EN SEGUROS-Naturaleza	165
PRIMERA INSTANCIA	126
PRINCIPIO DE BUENA FE	803
PRINCIPIO DE BUENA FE-Violación	767
PRINCIPIO DE CONGRUENCIA-Violación	237
PRINCIPIO DE CONTABILIDAD	445
PRINCIPIO DE IGUALDAD FRENTE A LAS CARGAS PÚBLICAS	97
PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA	119
PRINCIPIO DE TAXATIVIDAD	827, 907, 958 970, 1024
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	710
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	1024
PROCESO DE COBRO COACTIVO	721
PROCESO DE ÚNICA INSTANCIA	741
PROCESO EJECUTIVO	126

	Página
PROCESO EJECUTIVO CONTRACTUAL	148
PRODUCTOR DE BIEN EXENTO	629
PROFESIÓN LIBERAL	789
PROGRAMA DE GOBIERNO	907
PROHIBICIÓN IMPOSITIVA DEPARTAMENTAL	610
PROPIEDAD DE PREDIOS-Participación	652
PROPIEDAD HORIZONTAL	361
PROVEEDOR FICTICIO	350
PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS	370
PRUEBA	926, 943
PRUEBA DOCUMENTAL-Eficacia	803
PRUEBA INNECESARIA	652
PRUEBA SUPLETIVA EN RETENCIÓN	189
PUERTOS DE COLOMBIA-Facultades	546
PUNTO NUEVO	219

- R -

RADIO	311
RAMA EJECUTIVA-Funcionario	861
REAJUSTE DE DEUDA TRIBUTARIA	687
REAJUSTE DE VALOR ABSOLUTO	340
REAJUSTE DE VALORES ABSOLUTOS-Determinación	340
REAJUSTE DE VALORES ABSOLUTOS-Procedimiento	340
RECLAMACIÓN ELECTORAL	1024
RECURSO DE REPOSICIÓN	585
RECURSO DE REPOSICIÓN-Improcedencia	543
RECURSO GUBERNATIVO-Decisión	249
REEMPLAZO-Segundo Renglón	817
REGISTRO CIVIL	926

	Página
REGISTRO ELECTORAL	867
REGISTRO MERCANTIL-Alcance	350
RENTA EXENTA DE PENSIONES-Improcedencia	285
RENTA EXENTA POR EMPRÉSTITOS	637
RENTA EXENTA POR INTERESES SOBRE PRÉSTAMOS	637
RENTA EXENTA POR TÍTULOS DE DEUDA EXTERNA	637
RENTA EXENTA-Procedencia	638
RENTA PRESUNTIVA EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS	164
REPRESENTANTE A LA CÁMARA	817
REPRODUCCIÓN DE NORMA INEXEQUIBLE	686
REPUESTOS PARA MAQUINARIA PESADA	425
REQUERIMIENTO ESPECIAL	164, 237, 371, 453
REQUERIMIENTO ESPECIAL-Notificación	525
RESERVA DE DOMINIO	802
RESERVA INTERNACIONAL	637
RESIDENCIA	926, 994, 1024
RESPONSABILIDAD DEL ESTADO	96
RESPONSABLE-Obligaciones	221
RETENCIÓN EN CARTAS DE CRÉDITO	676
RETENCIÓN EN LA FUENTE-Procedencia	189
RETENCIÓN POR REMESAS	320
RETENCIÓN SOBRE COMPRAS	676
RETROSPECTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA	575
RETROSPECTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA -Concepto	574
REVISIÓN DEL CONTRATO	12

	Página
REVOCACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO	756

- S -

SALDO A FAVOR EN DECLARACIÓN TRIBUTARIA	525
SALDOS A FAVOR-Traslado	756, 767
SANCIÓN ADMINISTRATIVA	994
SANCIÓN CONTABLE	446
SANCIÓN DISCIPLINARIA	861
SANCIÓN MORATORIA EN PREDIAL	360
SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD-Cálculo	230
SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD-Determinación	595
SANCIÓN POR INEXACTITUD	446
SANCIÓN POR INEXACTITUD-Improcedencia	445
SANCIÓN POR INEXACTITUD-Procedencia	164, 166, 180, 745
SANCIÓN POR INFORMACIÓN SOBRE ENDEUDAMIENTO	391
SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD -Improcedencia	487
SANCIÓN POR NO ACREDITAR PAGO DE APORTES-Improcedencia	567
SANCIÓN POR NO DECLARAR-Procedencia	221
SANCIÓN POR NO FACTURAR-Improcedencia	735
SENTENCIA DE INEXEQUIBILIDAD	1015
SENTENCIA DE NULIDAD-Efectos	463, 699
SENTENCIA ESTIMATORIA	411
SENTENCIA INHIBITORIA	219, 411
SENTENCIA INHIBITORIA (Salvamento de Voto)	424
SENTENCIA JUDICIAL-Naturaleza	686
SERVICIO DE CORRESPONDENCIA PÚBLICA	412

	Página
SERVICIO DE TELECOMUNICACIÓN	412
SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES	413
SERVICIO PORTUARIO	546
SERVICIO PÚBLICO-Prestación	652
SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO	73
SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO-Requisitos	249
SISTEMA DE CUOCIENTE ELECTORAL	867
SISTEMA DE CUOCIENTE ELECTORAL-Improcedencia	994
SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS	446
SISTEMA DE VALORIZACIÓN	652
SOBRECOSTOS-Improcedencia	74
SOBRETASA A LA GASOLINA	694
SOBRETASA-Creación	694
SOBRETASA-Percibimiento	694
SOCIEDAD CONSTRUCTORA	97
SOCIEDAD CONTRATANTE-Objeto Social	923
SUCURSAL	463
SUCURSAL DE SOCIEDAD EXTRANJERA	320
SUCURSAL EN EL EXTERIOR	638
SUJETO PASIVO	296
SUJETO PASIVO-Unidad Jurídica	638
SUPERINTENDENCIA BANCARIA	303
SUPERINTENDENCIA BANCARIA-Facultades	392, 511
SUPERINTENDENCIA DE CONTROL DE CAMBIOS -Funciones	258
SUPERINTENDENCIA GENERAL DE PUERTOS -Funciones	546

	Página
SUPERSOCIEDADES-Intervención	400
SUSPENSIÓN DE TÉRMINOS CAMBIARIOS	258
SUSPENSIÓN DEL PROCESO-Improcedencia	813
SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA REQUERIMIENTO	253
SUSPENSIÓN PROVISIONAL	686, 878
SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Improcedencia	543, 589, 694, 898
SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Procedencia	585, 610
SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Requisitos	686
SUSPENSIÓN PROVISIONAL-Sustentación	878
SUSTRACCIÓN DE MATERIA	411
SUSTRACCIÓN DE MATERIA (Salvamento de Voto)	424

- T -

TARIFA DIFERENCIAL DE PEAJES	589
TARIFA POR USO DE FONDEADERO	547
TARIFA PORTUARIA	546
TARIFA PORTUARIA-Procedencia	546
TASA-Naturaleza	413
TELECOM-Exención Tributaria	311
TELECOM-Naturaleza	311
TERMINACIÓN DEL PROCESO	118
TERMINACIÓN DEL PROCESO-Inexistencia	118
TERMINACIÓN UNILATERAL DEL CONTRATO	11
TÉRMINO PARA EFECTUAR DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR	585
TÉRMINO PARA REQUERIMIENTO ESPECIAL-Conteo	253

	Página
TERNA-Elaboración	984
TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO	179, 463, 699
TÍTULO EJECUTIVO	721
TÍTULO EJECUTIVO DE NATURALEZA CONTRACTUAL	148
TÍTULO EJECUTIVO-Firmeza	721
TRABAJADOR OFICIAL	1001
TRABAJADOR OFICIAL-Inexistencia	893
TRADICIÓN DEL BIEN VENDIDO	802
TRÁNSITO CONSTITUCIONAL	574
TRANSMISIÓN DE SEÑAL DE TELEVISIÓN	902
TRASTEO DE VOTOS	994
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO-Competencia	12, 118, 126
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO-Revisión	68
TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO -Facultades	984
TRIBUTOS PARA ACTIVIDAD PORTUARIA	546

- U -

ÚNICA INSTANCIA	877
UTILIDAD	11
UTILIDAD COMERCIAL	320
UTILIDAD EN VENTA DE INMUEBLE POR UTILIDAD PÚBLICA	280

- V -

VACANCIA ABSOLUTA	817
VALOR CIF DE MERCANCÍA	772
VALOR COMERCIAL	438

	Página
VALOR CORRIENTE EN PLAZA	438
VÍA GUBERNATIVA-Agotamiento	219
VÍA GUBERNATIVA-Restricción	213
VIGENCIA DE NORMA	411