

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA. PRIMER SEMESTRE DE 2007

OBSERVATORIO DE JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA TRIBUTARIA

JULIO ROBERTO PIZA
ANDREA CAROLINA MARTÍNEZ
MARÍA HELENA BOCACHICA
MARY CLAUDIA SÁNCHEZ
MARÍA LOURDES BAUTE
ZULMA ACOSTA

El Observatorio de Jurisprudencia y Doctrina Tributaria del Centro de Estudios Fiscales, luego de realizar un análisis crítico de los pronunciamientos emitidos por la Corte Constitucional y por el Consejo de Estado durante el primer semestre del año 2007 sobre temas tributarios, y seleccionar los más relevantes de acuerdo con criterios decantados, relacionados con el carácter novedoso del tema, la adopción de nuevas posturas o su importancia en el ejercicio del Derecho Tributario, presenta la reseña sobre los principales tópicos en materia tributaria abordados por la jurisprudencia en este período, que incorpora la exposición realizada en el Foro Externo del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia,

Las sentencias seleccionadas fueron agrupadas en cuatro bloques temáticos para facilitar su análisis sistemático, que componen los cuatro apartes de esta reseña; son ellos:

A. Impuestos nacionales.

- B. Impuestos territoriales.
- C. Principios constitucionales tributarios.
- D. Procedimiento tributario.

A. Impuestos nacionales

En el primer semestre de 2007, el Consejo de Estado profirió varias sentencias en las que se analizaron temas concernientes a tributos nacionales, dentro de las cuales estimamos pertinente destacar las consideraciones realizadas en cuanto a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en materia del impuesto sobre la renta.

En relación con este tema de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos, el Consejo de Estado emitió tres pronunciamientos relacionados con los activos reales como bienes tangibles, la productividad de los activos fijos y los contratos de leasing. Lo anterior, a propósito de demandas de nulidad presentadas en contra de algunos apartes del artículo

2.º del Decreto 1766 de 2004, expedido por el Gobierno Nacional para reglamentar el artículo 158-3 E.T., en donde se establece que “los contribuyentes del impuesto sobre la renta pueden deducir el 40% del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra”.

Por su parte, el artículo 2.º del decreto citado entiende que son activos fijos reales productivos “los bienes tangibles que se adquieran para formar parte del patrimonio, que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta y se deprecien o amorticen fiscalmente”.

Analizada la disposición legal que contempla la deducción y el decreto reglamentario de los bienes frente a los cuales procede, como se anticipó, los temas abordados por la jurisdicción contencioso administrativa fueron:

a. Los activos fijos reales son los bienes tangibles. El problema jurídico abordado por la jurisdicción contencioso administrativa en esta sentencia fue si debería entenderse que activos fijos reales son exclusivamente los bienes tangibles y, en este sentido, si sólo las inversiones en estos últimos serían deducibles en los términos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario¹.

En esta oportunidad se presentó demanda de nulidad contra el aparte del artículo 2.º del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, en donde se entiende que son activos fijos reales los *bienes tangibles*. En sentir del demandante hubo exceso del Gobierno Nacional en el ejercicio de la facultad re-

glamentaria y violación del artículo 158-3 E.T., en tanto no se dio cumplida ejecución a la ley sino que se limitó su alcance, restringiendo el beneficio legal a las inversiones en bienes tangibles, cuando la ley reglamentada no distinguió entre bienes tangibles e intangibles para aplicar la deducción, más si se tiene en cuenta que estos últimos pueden formar parte del patrimonio, participar directa y permanentemente de la actividad productora de renta y depreciarse o amortizarse fiscalmente.

Pues bien, el Consejo de Estado, consideró que para efectos de que un activo fijo real productivo pueda acogerse a la deducción deben cumplirse 3 condiciones: 1. Que sea un activo fijo, es decir un bien corporal mueble o inmueble, y los incorporeales que no se enajenen en el giro ordinario de los negocios; 2. Que sea un activo real, bajo el entendido de que lo real solo puede predicarse de los bienes corporales, lo que en términos del artículo 653 del Código Civil serían aquellos bienes que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos; así las cosas, bienes corporales o reales serían los bienes tangibles, quedando excluidos los bienes intangibles; y 3. que sea productivo, es decir que los bienes deben participar de manera directa y permanente en el proceso productivo.

De acuerdo con lo anterior, el Consejo de Estado entendió entonces que así los bienes intangibles formen parte del patrimonio, sean activos fijos, y participen en el proceso productivo, el legislador fue claro al especificar que la deducción solo es procedente respecto de las inversiones en activos fijos

1. Consejo de Estado, Sentencia 14898 del 24 de mayo de 2007, M. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ.

reales, y se entiende que reales hace relación exclusivamente a bienes corporales o tangibles.

b. Los activos fijos como bienes productivos. La segunda demanda que se presentó fue contra el aparte del artículo 2.º del Decreto 1766 de 2004, en donde se determina como beneficiarios de la deducción a los activos fijos reales que “se deprecien o amorticen fiscalmente”². En esta oportunidad, en sentir del demandante, el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria bajo el entendido de que el legislador se había referido a los activos fijos reales y productivos, y el decreto había introducido circunstancias injustificadas al condicionar los activos mencionados a su depreciación o amortización, excluyendo bienes que no son susceptibles de ese tratamiento como los *terrenos*, los cuales pueden ser utilizados para generar renta. Adicionalmente, consideró que se había vulnerado el principio de igualdad en cuanto las personas que hicieran inversiones en terrenos recibirían un tratamiento menos favorable que quienes adquirieran otro tipo de activos fijos, con lo que se estaría restringiendo la finalidad prevista en el artículo 158-3, esto es el estímulo a la inversión.

Frente a la situación planteada, el Consejo de Estado hizo referencia exclusivamente al caso de los terrenos, planteando como problema jurídico si aquellos podrían considerarse como activos fijos reales productivos depreciables y amortizables fiscalmente, para la procedencia de la deducción contemplada en el artículo 158-3 E.T. En este punto, la jurisdicción entendió que la norma

legal condicionaba la deducción a que los activos fijos reales fueran productivos, lo que implicaba que entre lo producido y los bienes empleados debería existir una relación directa y permanente dirigida a generar ingresos. En sentir del Consejo, en este escenario los fenómenos de la depreciación y la amortización son elementos sustanciales de la productividad, que en el caso de los terrenos –así participen de manera directa y permanente en la actividad productora del ingreso– no se presentan por expresa disposición legal (art. 135 y 142 E.T.). Así las cosas, al ser elementos determinantes de la productividad, la depreciación y la amortización el Gobierno Nacional no incurrió en exceso de facultades reglamentarias, pues para que proceda la deducción los activos fijos reales deben ser susceptibles de depreciarse y amortizarse fiscalmente.

c. Contratos de leasing. El tercer fallo relacionado con la reglamentación de los activos fijos reales se dio en virtud de la demanda del aparte incluido en el artículo 2.º del Decreto 1766 de 2004 en donde se establece que aquellos son bienes tangibles “adquiridos para formar parte del patrimonio” y “se deprecian o amortizan fiscalmente”³. Para el demandante, el decreto limitaba el alcance del artículo 158-3 E.T., en cuanto no permitía que el beneficio de la deducción se aplicara a todos los contratos de leasing, siendo el objetivo del legislador incentivar la inversión en activos fijos reales productivos, sin diferenciar si ello se hacía a través de recursos propios, de financiación o de leasing con opción irrevocable de compra; y por ende una interpretación teleológica del

2. Consejo de Estado. Sentencia 15153 del 26 de abril de 2007.

3. Consejo de Estado. Sentencia 15400 del 5 de julio de 2007.

artículo 158-3 permitiría entender que todas las operaciones realizadas bajo el sistema de leasing, sin diferenciar las modalidades, podrían acogerse al beneficio.

Para esta oportunidad, el problema jurídico planteado fue si la definición de activo fijo real productivo contemplada en el Decreto 1766 de 2004 excluiría de la deducción algunos contratos de leasing. Frente a ello, el Consejo de Estado entendió que si bien debería tenerse en cuenta el artículo 127-1 E.T. como norma especial que regula los contratos de leasing para efectos contables y tributarios, el artículo 153-8 de la misma normatividad extiende el beneficio de la deducción únicamente a los bienes adquiridos mediante leasing financiero con opción irrevocable de compra, teniendo en cuenta que en este caso el bien forma parte del patrimonio desde el momento en que se suscriba el contrato, y por tanto el locatario puede registrar el bien como un activo susceptible de ser depreciado o amortizado fiscalmente. *A contrario sensu*, en el caso del leasing operativo, asimilable a un contrato de arrendamiento, el locatario no se entiende propietario del bien, por lo que no lo registra en su activo, y por ende no forma parte del patrimonio como activo depreciable o amortizable. De acuerdo con lo anterior, el Consejo de Estado entiende entonces que no es el reglamento el que excluye de la deducción el arrendamiento o leasing operativo, sino la propia ley al establecer como condiciones para el beneficio que el activo forme parte del patrimonio y que se deprecie o amortice fiscalmente, condiciones, estas últimas, que ocurren solo

en el caso del leasing financiero con opción irrevocable de compra.

Por último, y también en materia de impuesto sobre la renta, el Consejo de Estado se pronunció en el tema relacionado con la improcedencia de la deducción por inversiones en maquinaria para control y mejoramiento del medio ambiente⁴, y de la deducción por depreciación, en los términos que se exponen a continuación:

En esta oportunidad se presentó demanda de nulidad contra tres conceptos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante los cuales se establecía que no podía solicitarse la deducción por inversión en maquinaria para el control y mejoramiento del medio ambiente y adicionalmente la deducción por depreciación de los mismos bienes. En sentir del demandante, los conceptos mencionados violaban el artículo 128 E.T. –mediante el cual se permite la deducción por depreciación–, debido a la interpretación errónea de la DIAN al considerar que los activos adquiridos para el control y mejoramiento del medio ambiente no se incorporan a la actividad productora de renta, que es el requisito para que proceda la deducción por depreciación. En este sentido, se impediría la deducción de beneficios tributarios originados en dos hechos económicos distintos, por un lado, la inversión en compra de maquinaria, y por otro, el uso del bien.

De acuerdo con lo anterior, el problema jurídico se planteó para determinar si resultaba procedente solicitar de manera concurrente la deducción por depreciación y la deducción por inversiones para el control

4. Consejo de Estado. Sentencia 15211 del 29 de Marzo de 2007.

y mejoramiento ambiental sobre un mismo bien. Frente a ello, el Consejo de Estado entendió que la deducción por depreciación contemplada en el artículo 128 E.T. se refiere al gasto en que se incurre a medida que los activos fijos tangibles se desgastan, exigiéndose la existencia de una relación de causalidad con la actividad productora de renta, por lo que las erogaciones que no cumplan con esta relación de causalidad no serían deducibles. Sin embargo, algunas de las anteriores resultan deducibles por autorización expresa de la ley, como sería el caso de la consagrada para las inversiones en maquinaria para el control y mejoramiento medioambiental, en donde el artículo 158-2 permite deducir el valor total de la inversión independientemente de si tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

En este último caso, si la inversión en la maquinaria mencionada tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, el contribuyente tiene dos opciones, que resultan excluyentes entre sí: 1. Deducir el total del costo del bien, o 2. Amortizar el valor del bien durante la vida útil del activo. Así las cosas, el Consejo de Estado dejó claro que en ningún caso pueden solicitarse de manera concurrente las dos deducciones, pues se estaría reconociendo dos veces la misma erogación, teniendo en cuenta que si ya se dedujo el valor total del bien, no puede solicitarse también la deducción por su depreciación en el tiempo.

II. Impuestos territoriales

En el primer semestre de 2007, el Consejo de Estado estudió el tema del principio de reserva de ley en cuanto a la determinación de los elementos del impuesto de industria

y comercio específicamente en lo referente a la determinación del período impositivo. Es así como, mediante el auto 16271, ordenó la suspensión provisional de los artículos 59 y 62 del Acuerdo 30 de 2003 de 2003 del Concejo Municipal de Santa Rosa de Cabal, por el cual se determinó como bimestral el período impositivo del ICA.

Igualmente, mediante Auto 16364 el Consejo de Estado ordenó la suspensión provisional del artículo 57 del Acuerdo 013 de 2004 del Concejo Municipal de Yopal, que también establecía un período impositivo bimestral para el ICA.

Para la Sala, la infracción de los actos acusados con las normas invocadas como vulneradas es manifiesta, toda vez que al establecerse en los actos acusados un período gravable bimestral para del impuesto de industria, se transgrede de manera abierta el ordenamiento superior, toda vez que el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y el numeral 2 del artículo 7.º del Decreto 3070 de 1983, señalan que el período gravable para el pago del impuesto de industria y comercio es anual.

Otro fallo que hemos de reseñar es la sentencia 15105 del 8 de febrero de 2007 proferida por el del Consejo de Estado. En esta oportunidad, la corporación estudia la legalidad de algunos apartes de los artículos 38, 44 y 46 del Decreto 301 de 1996 expedido por el Alcalde de Pereira, y el debate jurídico se plantea en torno a tres problemas jurídicos:

El primer problema es el de determinar si la prohibición establecida por el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 de gravar con el ICA a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud solo comprende a las instituciones prestadoras de servicios de salud de naturaleza pública, tal

como se deriva de lo previsto por el artículo 46 del Decreto 301 de 1996.

Al respecto, el Consejo de Estado consideró que la norma legal no hace distinción alguna cuando consagra la no sujeción del impuesto de industria y comercio para las actividades de servicios de salud hospitalaria, y por consiguiente el subsector privado integra con el subsector oficial dicho sistema. De manera que el artículo 46 del Decreto 301 de 1996 transgrede el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, por cuanto restringe la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio sólo a los hospitales del sector público adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, a pesar de que la norma legal no distinguió la naturaleza pública o privada de las entidades prestadoras del servicio de salud.

Lo mismo ocurre respecto del artículo 38 del Decreto 301 de 1996 en cuanto establece que los servicios médicos, clínicas y laboratorios se encuentran gravados a la tarifa del 6.4 por mil, pues al no estar las entidades prestadoras de servicios de salud sujetas al impuesto de industria y comercio, cuando realizan actividades de servicios, tampoco es posible establecer una tarifa respecto de dichas actividades. Además, afirma la corporación, los servicios médicos, laboratorios y clínicas no hacen parte de los servicios previstos como gravados en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 ni como análogos de los mismos.

Finalmente, en relación con el artículo 44 del citado decreto que considera como actividades de servicio “todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por personas naturales o jurídicas o por sociedades de he-

cho”, la Sala confirma la nulidad declarada en primera instancia. Los argumentos que expone la corporación se resumen en que, para la determinación del hecho generador del impuesto de industria y comercio por actividades de servicio, el legislador enlistó de manera enunciativa las actividades que son objeto del referido tributo y abrió la posibilidad para que las entidades territoriales en el ejercicio del poder impositivo pudieran gravar otra clase de actividades, siempre y cuando las que se establezcan sean análogas o guarden similitud con las señaladas en el mencionado artículo.

En consecuencia, es forzoso concluir que la entidad territorial, al considerar como actividad de servicio “todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho”, desbordó los límites fijados en la norma legal, pues tal definición no guarda similitud o analogía con las enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

C. Principios constitucionales tributarios

1. *Principio de legalidad y de reserva de ley.* La Corte Constitucional en el primer semestre de 2007 profirió dos fallos en los que analizó el alcance del principio de reserva de ley en cuanto a las leyes marco en materia cambiaria y aduanera.

En estos pronunciamientos la Corte examinó la competencia del legislador en materia cambiaria y aduanera y estudió los posibles casos en los que puede llegar a vulnerar la reserva de las leyes marco⁵.

5. Corte Constitucional. Sentencias C-339 de 2007 del 9 de Mayo 2007, M. P.: NILSON PINILLA PINILLA, y C-140 de 2007 del 28 de febrero de 2007, M. P.: MARCO GERARDO MONROY CABRA.

En la sentencia C-140 de 2007 el debate planteado giró en torno a determinar si el precepto de la Ley 1066 de 2006 viola la reserva de leyes marco en materia cambiaria y aduanera al regular aspectos tan puntuales relacionados con el régimen de aduanas y cambios internacionales, y con ello las competencias gubernamentales para desarrollar los lineamientos normativos definidos en leyes marco y las facultades del Banco de la República en la materia.

Afirma la corporación que la norma acusada extiende la responsabilidad por el pago de obligaciones aduaneras y cambiarias de tipo dinerario a personas distintas del principal obligado con la finalidad de asegurar el recaudo de las mismas, a fin de regularizar el recaudo de la cartera pública, lo cual se erige como un objetivo de rango fiscal y no de política comercial. Su efecto es el de radicar en cabeza de terceros obligaciones aduaneras que pueden ser de naturaleza tributaria (pago de aranceles o impuestos aduaneros) o de naturaleza sancionatoria (sanciones por violación al régimen aduanero). Por lo cual es claro que en cualquiera de los dos casos la extensión de esta responsabilidad no puede ser establecida sino por el legislador, bien en razón del principio de legalidad del tributo, bien en virtud del principio de reserva de ley en materia de derecho sancionatorio.

De conformidad con lo anterior, la Corte descarta que la materia sobre la cual versa el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006 sea propiamente cambiaria y aduanera, en la cual el Congreso sólo podía limitarse a sentar pautas generales para que el Gobierno las reglamentara.

En efecto, señala la corporación, la disposición remite a las normas pertinentes del Estatuto Tributario para efectos de extender

las figuras de la solidaridad y subsidiariedad tributaria a las obligaciones cambiarias y aduaneras, y para efectos de regular la vinculación de los deudores solidarios o subsidiarios en materia cambiaria y aduanera. Pero la sola mención cambiaria en asuntos tributarios, estima la Corte, no puede entenderse *per se* sujeta a la técnica de leyes marco, ni da base alguna al alegado desconocimiento de lo estatuido en el artículo 150 numeral 19, literal b, de la Constitución Política. Por esta razón la Corte declara las normas demandadas exequibles.

Así las cosas, es claro que el legislador no pretende con esta norma dar pautas al Gobierno ni al banco emisor para fijar los cambios internacionales ni para regular el mercado cambiario, por lo que no tenía que ser expedida como una ley marco, sino como una ley general al amparo de la cláusula general de competencia legislativa.

Por su parte, en la sentencia C-339 de 2007 el problema jurídico planteado consistió en si el legislador vulneró la reserva de leyes marco para que se regule el régimen de cambios internacionales, al señalar como requisito para la autorización de cambio de titular de inversión extranjera el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción.

Sobre el particular la Corte sostiene que los artículos 326 y 327 E.T. acusados establecen el cumplimiento de una obligación tributaria, no cambiaria, a fin de asegurar que el inversionista que deja su titularidad demuestre que se encuentra al día con el fisco. Sin que ello signifique que a través de estas disposiciones se regulan temas cambiarios, ni que, por ende, se desconozca la potestad tripartita encomendada por la Constitución al Gobierno, al Congreso y al Banco de la República.

Otro fallo de la Corte Constitucional que es oportuno destacar en cuanto al principio de legalidad es la sentencia C-076 de 2007⁶, en la cual analizó la constitucionalidad del art. 53 de la Ley 383 de 1997, que por su redacción pareciera ser una norma interpretativa; sin embargo, el demandante considera que dicha disposición no es concordante con la naturaleza y estructura de una norma de carácter interpretativo y en razón de ello instaura la acción de constitucionalidad.

La Corte analiza de manera general la naturaleza y estructura de las normas interpretativas, reiterando los requisitos constitucionales para la expedición de leyes interpretativas por vía auténtica, entre los cuales se encuentra: en primer lugar, fijar el contenido material de una ley que, a juicio del legislador, quedó oscura, o durante su vigencia ha sido objeto de interpretaciones que le confieren un contenido diverso, produciendo en oportunidades deterioro de la certeza jurídica y de la finalidad perseguida por aquel; expedir disposiciones que tiendan a aclarar o determinar el sentido exacto de las normas oscuras, vagas o imprecisas y, por ende, hacer posible su fácil y correcto entendimiento; por tal razón, no es requisito que sea motivada.

En segundo lugar, señala como requisito que la ley interpretada junto con la ley interpretativa integren a partir de la vigencia de la primera un mismo cuerpo jurídico de la norma interpretativa junto con el precepto interpretado, aclarando que de lo contrario “aquella pierde su naturaleza interpretativa y es en realidad una reforma o adición de la norma interpretada”.

Y finalmente, como regla general, señala que so pretexto de interpretar una ley anterior no se pueden introducir nuevos mandatos o prohibiciones, ni realizar reformas, modificaciones o adiciones a lo dispuesto en aquella.

Por lo tanto, si por cualquier motivo se desconocen los requisitos constitucionales que ha de cumplir una norma interpretativa, la disposición interpretativa deviene en inconstitucional no sólo por desconocer los principios constitucionales de racionalidad mínima, irretroactividad de la ley, seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, sino también por vulnerar el contenido normativo del artículo 150, numeral 1, conforme al cual se le encomienda al Congreso de la República hacer las leyes y, a través de ellas, cumplir la función de interpretar otras disposiciones legales.

Luego de haber indicado los parámetros que deben cumplir las normas interpretativas, la Corte Constitucional entra a estudiar el caso de este tipo de normas en materia tributaria. Y al estudiar la norma acusada el juez constitucional se percató de que dicha norma, al acarrear una alteración en la depuración de la base gravable del impuesto de renta, generaría alteraciones a hechos acaecidos y debidamente consolidados al amparo de una ley previa, violando de esta manera los arts. 363 y 338 de la Constitución; entonces, por todo lo anterior concluye la Corte que la norma acusada es inconstitucional.

Sin embargo, en su parte motiva la Corte comete ciertas imprecisiones, razón por la cual el magistrado HUMBERTO SIERRA PORTO

6. Corte Constitucional. Sentencia C-076 de 2007 del 7 de febrero de 2007, M. P.: RODRIGO ESCOBAR GIL.

salva su de voto, en virtud de que la Corte al describir la naturaleza de la ley interpretativa enunció que no necesitaba motivación, sin que se desarrollara a cabalidad el punto, generando confusiones. Por su parte, el magistrado aclara que la falta de motivación no recae sobre la ley interpretativa, sino que, dado que la norma interpretada al ser oscura dio lugar a varias interpretaciones, la interpretación que haya acogido el legislador no tiene que ser motivada, situación muy distinta a decir que la ley no necesita motivación.

En segundo lugar, el juez constitucional en cuanto a la vigencia de la ley interpretativa en el tiempo comete una imprecisión al decir que tiene un efecto retrospectivo, pues bien es conocido que este tipo de efecto es una excepción al principio de irretroactividad.

Finalmente, el magistrado alude que no es cierto que la norma interpretativa no pueda introducir cambios interpretativos a la norma interpretada, en la medida en que una ley interpretativa siempre ha de introducir nuevos mandatos porque precisamente su finalidad es precisar el alcance de una disposición anterior.

2. Principio de seguridad jurídica. vigencia de la ley en el tiempo. En relación con este tema, el Consejo de Estado estudió la legalidad del Concepto 07390 proferido por la DIAN en el año 2003, por el cual consideró que el artículo 27 de la Ley 191 de 1995 no se encontraba vigente y, en consecuencia, tampoco la exención del impuesto sobre las ventas para los alimentos, elementos de aseo y medicamentos de uso humano y animal que se consumieron en la unidades de desarrollo fronterizo, provenientes de los países colindantes.

Así las cosas, el problema que se debate en la sentencia gira en torno a determinar

la vigencia del artículo 27 de la Ley 191 de 1995 que fue derogado expresamente por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000, precepto modificado por el artículo 29 de la Ley 677 de 2001, que suprimió la expresión “el artículo 27 de la Ley 191 de 1995”.

Se plantea entonces la pregunta de si debe entenderse incorporado al ordenamiento la exención del IVA prevista para las unidades de desarrollo fronterizo con la modificación de la norma derogatoria por parte de la Ley 677 de 2001, o si, por el contrario, al no haberse reproducido el texto legal expresamente, mantiene el carácter de una disposición derogada.

El Consejo de Estado avala la interpretación realizada en esta oportunidad por la DIAN, afirmando que el artículo 27 de la Ley 191 de 1995 fue expresamente derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000. En otras palabras, adquirió la categoría de “norma derogada” a que hace referencia el artículo 14 de la Ley 153 de 1887, y el actuar del legislativo en el artículo 29 de la Ley 677 de 2001 corresponde a una derogación parcial de una norma derogatoria (art. 134 Ley 633/00), que en sí misma no tiene la capacidad de revivir el texto derogado, o sea, el artículo 27 de la Ley 191 de 1995, comoquiera que una ley derogada no revive por la abolición (derogatoria) de la ley que la derogó, y por ende un precepto derogado sólo recobra su fuerza normativa al aparecer reproducido en una nueva ley (art. 14 Ley 153 de 1887).

Por tanto, afirma la corporación que si la finalidad perseguida por el legislador en el artículo 29 de la Ley 677 de 2001 era revivir la prerrogativa fiscal que había derogado, como pareciera inferirse de los antecedentes legislativos de la disposición, el procedimiento fue equivocado pues suprimir o dero-

gar parcialmente lo derogado expresamente en el artículo 134 de la Ley 633 de 2000 no tiene como efecto que el precepto recobre aplicación, sino que es necesario retomar o reproducir su contenido, en atención a lo señalado en la Ley 153 de 1887.

D. Procedimiento tributario

En cuanto a este bloque temático, hemos de analizar las consideraciones del Consejo de Estado frente a los siguientes temas:

1. Pago en exceso o de lo no debido.
2. Obligación de informar los estados financieros consolidados. Procedencia de la sanción por no enviar información. Grupos económicos y empresariales.
3. Impuesto de industria y comercio. Determinación de la base gravable. Sanción por inexactitud.

a. Pago en Exceso o de lo No Debido. Al respecto el Consejo de Estado en sentencia del 15 de febrero de 2007, exp. 14508, resuelve una acción de nulidad simple que se presenta contra la legalidad de los artículos 199 y 213 del Acuerdo 18 de 1999 expedido por el Concejo Municipal de Fómeque, en la que se establece el procedimiento y término para solicitar la compensación de deudas de los contribuyentes que tengan saldos a favor originados en sus declaraciones tributarias o en pagos en exceso o de lo no debido. En efecto, estos artículos prevén que la solicitud de devolución o compensación deberá presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para presentar la respectiva declaración tributaria o al momento en que se produjo el pago en exceso o de lo no debido.

La cuestión presentada a consideración del Consejo de Estado gira en torno al momento

en que se empieza a contar el término para la solicitud de devolución del pago en exceso o de lo no debido, pues, a consideración del accionante, de conformidad con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 las normas sobre procedimiento del Estatuto Tributario son obligatorias para los municipios. Así las cosas, los artículos 850 y 854 E.T. señalan que los contribuyentes o responsables tienen derecho a solicitar la devolución de los saldos a favor que liquiden en sus declaraciones, a más tardar dos años después de la fecha del vencimiento del término para declarar, y que la DIAN deberá devolver los pagos en exceso o de lo no debido siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones o saldos a favor.

Esto quiere decir que se asimila el procedimiento seguido para las devoluciones o saldos a favor a las solicitudes de devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, pero, a consideración del Consejo de Estado, el término que se prevé para los saldos a favor no puede aplicarse a los pagos en exceso o de lo no debido, pues la norma así no lo autoriza. Entonces, se entiende que al no establecerse un término para la solicitud de devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, debe aplicarse la norma general de prescripción contenida en el artículo 2356 del Código Civil.

Con todo, vale la pena efectuar una consideración subyacente al respecto de esta sentencia. Como recordaremos, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 permite que los departamentos y municipios al aplicar el procedimiento tributario contenido en el Estatuto Tributario a sus procesos de fiscalización, recaudación, determinación, gestión y liquidación simplifiquen procedimientos reduciendo los términos del Estatuto. Sin embargo, del pronunciamiento que se anali-

za se deriva una interpretación que no había sido esbozada en anteriores jurisprudencias del Consejo de Estado. Deberá entenderse entonces que los entes territoriales están facultados para reducir los términos, siempre y cuando los mismos se encuentren contemplados en la normatividad superior; de lo contrario, y ante el silencio del Estatuto, no les es dado a los departamentos y municipios establecer un término.⁹

b. Obligación de informar los estados financieros consolidados. Procedencia de la sanción por no enviar información. Grupos económicos y empresariales. Sobre el particular, el Consejo de Estado, al resolver una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, se pronuncia en Sentencia del 24 de mayo de 2007, exp. 15309, con respecto a la interpretación del artículo 651 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, del artículo 631-1 de la misma normatividad.

En el caso particular, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales impuso la sanción prevista en el artículo 651 E.T. a una sociedad inscrita en el registro mercantil, como “situación de control” por no informar los estados financieros consolidados. Nótese que la disposición en comento no contempla a las denominadas situaciones de control como obligados a informar los estados financieros. Sin embargo, sostiene la Administración Tributaria que en este evento nos encontramos frente al género de los denominados grupos económicos y empresariales, por lo que, aún cuando la “situación de control” no haya sido regulada expresamente por el artículo 651, al reglamentarse lo relativo a los grupos económicos y empresariales se entiende que hace lo propio con respecto a aquellas.

La controversia sometida a consideración de la corporación se circunscribe a la determinación del sujeto pasivo de la obligación prevista en el artículo 651 E.T. Al respecto, sostiene el Consejo de Estado que los grupos empresariales son los únicos que deben someterse a la imposición de la sanción prevista en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, pues dicha categoría encuentra definición legal en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995. A diferencia de lo que sucede con los grupos económicos, sobre los cuales no existe legislación aplicable. En tal sentido, y atendiendo a la naturaleza de las sanciones, las cuales no son susceptibles de aplicarse por analogía, debe entenderse que a las situaciones que no corresponden a la definición de grupos empresariales y no inscritas como tales en el registro mercantil no puede aplicarse la sanción por no enviar información.

3. *Impuesto de industria y comercio. Determinación de la base gravable. Sanción por inexactitud.* Se ocupa el Consejo de Estado de una cuestión suscitada con respecto a la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio en el municipio de Palmira. La Sociedad Harinera del Valle presenta su declaración del impuesto de industria y comercio en Palmira, lugar donde se encuentra ubicada la sede fabril, detrayendo de la base gravable los ingresos derivados de la comercialización de su producción en otros municipios, en donde ya ha cancelado el gravamen por cuenta de la actividad comercial ejercida en esas jurisdicciones territoriales. Sin embargo, el municipio de Palmira considera que la sociedad incurrió en inexactitud por haber omitido ingresos, ya que de conformidad

con el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 los ingresos que se obtengan con ocasión de la actividad industrial y los derivados de la comercialización de la producción son ingresos que deben ser declarados en el municipio de la sede fabril con independencia de que la comercialización se haya efectuado en otros municipios. Las actuaciones emitidas por la Administración de Impuestos sobre el particular son impugnadas por medio de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, de la que se ocupa el Consejo de Estado en sentencia del 19 de abril de 2007, exp. 15350.

Al respecto sostiene la Corporación, en abierta contravía con los argumentos del demandante, siguiendo el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que el impuesto de industria y comercio que recae sobre las actividades industriales debe ser cancelado en el municipio de la sede fabril, tomando como base la totalidad de los ingresos originados por la comercialización de la producción. En efecto, el demandante elabora una interpretación diferente de la norma en mención, señalando que la Ley 77 de 1990 diferenció la situación en la que se encuentra el industrial que efectúe la comercialización por medio de infraestructura, de aquella de quien no se provea de la infraestructura necesaria y despliegue la labor de comercialización a través de mayoristas. En el primer evento, sostiene el accionante, nos encontramos frente a una

actividad comercial, por lo cual se deberá declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en la sede de los establecimientos de comercio dedicados a la comercialización. Por su parte, si el industrial no tiene infraestructura deberá tributar por el total de sus ingresos en el municipio de la sede fabril. Sin embargo, para la corporación es claro el sentido de la Ley 77 de 1990, y no comprueba la existencia de alguna diferencia como la que alega el demandante.

Así, ante el municipio de la sede fabril no es admisible la prueba de la comercialización en municipios diferentes, pues se ha considerado que la actividad industrial comprende la comercialización como culminación del ciclo normal de fabricación. Con todo, en el caso particular, el Consejo de Estado, con el fin de desechar la aplicación de la sanción por inexactitud que se impuso al contribuyente, quien no declaró los ingresos generados en la comercialización de sus productos en el municipio donde se encuentra su sede fabril, reconoce una diferencia de criterio relativo a la interpretación del derecho aplicable. Esto, teniendo en cuenta que el contribuyente había cancelado en los municipios donde realizó la comercialización el correspondiente impuesto, lo que determina que en su entender no le correspondía declarar todos sus ingresos en el municipio de la sede fabril, de conformidad con la interpretación que había elaborado del artículo 77 de la Ley 49 de 1990.