

Reseña jurisprudencia tributaria

Año 2008 y primer semestre año 2009

Observatorio de Jurisprudencia y Doctrina Tributaria

Universidad Externado de Colombia

JULIO ROBERTO PIZA, MARÍA HELENA BOCACHICA,
MARY CLAUDIA SÁNCHEZ, MARÍA CECILIA FRASSER,
MARÍA LOURDES BAUTE, JOSÉ MANUEL CASTRO,
NANCY VALENTÍN, CAROLINA ACUÑA, ZULMA ACOSTA

El Observatorio de Jurisprudencia y Doctrina Tributaria, siguiendo su propósito de construir un espacio académico dedicado al estudio y análisis de la jurisprudencia y doctrina oficial en materia tributaria que permita dar una lectura objetiva y crítica de la aplicación e interpretación de las normas tributarias, realizada por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado en sus respectivas providencias, presenta la reseña jurisprudencial del año 2008 y el primer semestre del año 2009 y este artículo incorpora un análisis de los principales tópicos abordados por la jurisprudencia en materia tributaria en este período.

Las sentencias seleccionadas fueron agrupadas en cinco bloques temáticos para facilitar su análisis sistemático: tributos nacionales, tributos territoriales, contratos de estabilidad jurídica, procedimiento tributario, régimen sancionatorio. Este es el criterio que seguimos en la elaboración de esta reseña, como se advierte a continuación.

I. Tributos nacionales

A. Impuesto sobre la renta

1. Deduciones del impuesto sobre la renta

En relación con este tema, el Consejo de Estado se pronunció en varios fallos durante

el período analizado. De los fallos hemos seleccionado los más relevantes, atendiendo al tipo de deducción analizada y a los criterios jurisprudenciales definidos en cuanto a su procedencia.

Un primer fallo que conviene reseñar es relativo a la *deducción de provisiones por gastos médicos para EPS*. En relación con este tema, el Consejo de Estado en sentencia del 30 de octubre de 2008, exp. 16099, C. P.: Martha Teresa Briceño de Valencia estudió la legalidad del Concepto 009214 de 2005 de la DIAN sobre la improcedencia de la deducción de provisiones por gastos médicos para EPS (cuentas pendientes de pago por servicios médicos que habiendo sido autorizados se adeudan a las IPS por no haberse expedido aún la factura correspondiente).

Sobre el particular consideró el Consejo de Estado que si bien el artículo 5.º del Decreto 783 de 2000 ordena a las EPS constituir una provisión sobre el 100% de los servicios hospitalarios autorizados y no cobrados hasta por un plazo de 5 meses, fecha a partir de la cual se desmonta la provisión en caso de no existir la correspondiente factura de cobro, tal provisión es de naturaleza contable y no es deducible para determinar el impuesto sobre la renta al no estar establecida expresamente en las normas tributarias. Así pues, advierte la Corporación que las únicas provisiones deducibles son la provisión para de-

das de dudoso o difícil cobro y la provisión para el pago de futuras pensiones.

Por lo anterior, concluye que la provisión por gasto médico no puede sustraerse como deducción de la base gravable y no anula el concepto demandado.

Un segundo fallo que conviene analizar es el relativo a la *deducción de los gastos provenientes del pago de estampillas a entidades territoriales*. La deducción se comienza a admitir con este fallo del 24 de julio de 2008, exp. 16302, C. P.: Ligia López Díaz, en el cual el Consejo de Estado conoció la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos expedidos por la DIAN que rechazaban la deducción de las estampillas Pro-anciano, Pro-desarrollo, Pro-hospitales y Pro-universidad, que fueron pagadas por el contribuyente al celebrar contratos de venta de tapas con empresas de licores departamentales.

Para esta Corporación el pago de las estampillas que descuentan las empresas de licores departamentales al vendedor-contratista en el momento del pago por el suministro de las tapas de seguridad para licores, tiene varios aspectos que permiten considerar que si bien, para otros contribuyentes puede no ser un gasto inherente a su actividad principal productora de renta, para otros puede constituir una expensa necesaria e indispensable para desarrollar su actividad, aspecto que depende de las actividades que ejecute el contribuyente en desarrollo de su objeto social. Por consiguiente, cuando esto último ocurre afirma el Consejo de Estado que se entienden cumplidas las condiciones del artículo 107 del Estatuto Tributario (en adelante E.T.) para las expensas necesarias, sin que resulte aplicable la limitación que contempla el artículo 115 del E.T. sobre los impuestos deducibles.

Otras dos sentencias impera destacar en este análisis, en cuanto permiten la *deducción de los gastos provenientes del pago de contribuciones parafiscales* tales como la contribución cafetera, la contribución a la CAR Atlántico, al DADIMA, al GAS-CREG y a la Superintendencia de Servicios Públicos, siguiendo un poco la línea jurisprudencia que permitió la deducción de la contribución a la Superintendencia de Sociedades.

El primero de los fallos es del 20 de noviembre de 2008, exp. 16312, C. P.: Martha Teresa Briceño. En este fallo el Consejo de Estado estudia la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos de la DIAN que rechazaban la deducción de la contribución cafetera pagada por el contribuyente, y afirma que el hecho gravado con la contribución cafetera es la exportación de café, por lo que la cancelación del tributo permite acceder a la exportación del grano y a la obtención de ingresos en cabeza del exportador.

Acorde con ello, concluye esta Corporación que la contribución cafetera constituye un egreso administrativo indispensable para el normal funcionamiento de las empresas dedicadas a la exportación del café, que aporta a la generación de la renta del contribuyente, razón por la cual se cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T para que sea procedente su deducción.

El tercer fallo es la sentencia del 13 de noviembre de 2008, exp. 16307, con ponencia de la misma Consejera, en la que estudió el Consejo de Estado la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos de la DIAN que rechazaron la deducción de los tributos pagados por el contribuyente a la CAR Atlántico, DADIMA, GAS-CREG y a la Superintendencia

de Servicios Públicos, al considerarlos contribuciones parafiscales no deducibles de acuerdo con el artículo 115 del E.T.

Frente a este problema jurídico, estimó la Corporación que las contribuciones parafiscales definidas por el artículo 29 del Decreto 111 de 1996 como gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, –que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector–; son deducibles al cumplir las condiciones del artículo 107 del E.T. Adicionalmente, aplicando las consideraciones del fallo anterior sobre la contribución a la Superintendencia de Sociedades, el Consejo de Estado entiende que las contribuciones del caso hacen parte de los egresos que con el fin de dar cumplimiento a disposiciones legales de carácter obligatorio deben cumplir las personas jurídicas y, en consecuencia, forman parte de los gastos por administración de los entes económicos.

Debe igualmente llamarse la atención sobre la sentencia el 29 de julio de 2008, exp. 15992, C. P.: Juan Ángel Palacio Hincapié. En tal sentencia el Consejo de Estado examina la legalidad de los actos administrativos de la DIAN que rechazaron la *deducción de pagos* por ausencia de factura expedida en la misma vigencia fiscal de prestación del servicio, y la *deducción de los costos financieros provenientes del endeudamiento para adquirir acciones de una compañía en período improductivo*.

En cuanto se refiere a la deducción de honorarios por ausencia de factura generada en el mismo período fiscal de prestación del servicio, afirma el Consejo de Estado que si contablemente se crea una provisión para contabilizar gastos que habiendo sido prestados son facturados en la vigencia fiscal siguiente, no es aceptable como deducción.

Esta posición es sustentada, por un lado, porque la provisión de gastos no es deducible, salvo los casos expresamente señalados en el Estatuto Tributario, y por otro, porque la obligación de causar costos así no se hayan pagado efectivamente requiere que se demuestre que se incurrió efectivamente en el costo y estar debidamente soportados en la factura correspondiente a la vigencia fiscal en que se prestó el servicio.

Por su parte, con relación a la deducción de costos financieros, se considera que: bajo el entendido que la sociedad en la cual el contribuyente efectuó la inversión se encuentra en etapa pre-operativa, aquél tendría que haber diferido tanto el gasto financiero (intereses pagados al banco por el crédito otorgado para la compra de acciones) como el ingreso por ajustes por inflación de las acciones compradas, para ser realizado en los ejercicios siguientes al inicio de la fase productiva de la inversión, esto, en aplicación del artículo 142 del E.T. en donde se establece que las inversiones necesarias amortizables constituyen una deducción en el impuesto de renta y se definen como las erogaciones efectuadas para fines del negocio que sean susceptibles de demérito, sin perjuicio de que según la técnica contable deban registrarse como diferidos cuando se trata de gastos preliminares de instalación, organización o desarrollo.

Frente a este fallo hemos de advertir que constituye un retroceso de la jurisprudencia en torno a la deducción de gastos que habiendo sido causados efectivamente en una vigencia fiscal son facturados en la siguiente, posición que resulta discutible si se tienen en cuenta los requisitos de causación y anualidad de los gastos y deducciones; pues, acorde con ello, resultaría imposible deducir gastos tales como los servicios públicos que

habiéndose prestado efectivamente a diciembre solo son facturados en enero del siguiente año. Al seguirse la posición del fallo como la factura es de una vigencia fiscal diferente no sería deducible el gasto.

Adicionalmente, se advierte una modificación de la línea jurisprudencial con respecto a la sentencia 16099, en donde al negarse la deducción de gastos provisionados –que no cuentan con la factura al momento de autorizar el servicio médico–, precisamente se advierte que tratándose de servicios efectivamente prestados, pueden ser deducidos como un gasto en la vigencia fiscal de su causación.

Otro fallo en el que se estudia la procedencia de deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, es la sentencia del 7 de febrero de 2008, exp. 15394, C. P.: María Inés Ortíz Barbosa, en la que se planteó como problema jurídico si sobre los contratos de *leasing* operativo, procede la *deducción especial del 30% de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario*.

En esta oportunidad se estudió la legalidad de los Conceptos 055704, 077779 y 085085 todos de 2004, y el Acta de Comité de Dirección n.º 003 de abril 4 de 2005 expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Para dar respuesta a este problema jurídico, inicia el Consejo de Estado precisando que con la Ley 223 de 1995 [art. 88] se adicionó el compendio fiscal con el artículo 127-1, para establecer la regulación contable y fiscal de los “contratos de arrendamiento financiero o *leasing* con opción de compra” celebrados a partir del 1.º de enero de 1996. Así, el arrendamiento operativo se distingue porque existe un plazo mínimo de utilización de ciertos bienes, en donde el arrendatario registra como gasto deducible la totalidad

del canon de arrendamiento causado, y omite registrar el bien objeto de arrendamiento en su activo o pasivo, es decir, no tiene ningún tipo de incidencia patrimonial.

En cambio, en el “arrendamiento financiero” [num. 2 del artículo 127-1 del E.T.], el arrendatario registra el valor del bien dado en arrendamiento como un activo y un pasivo. Al registrarlo como activo, el contribuyente lo involucra en su patrimonio, lo deprecia o amortiza como si fuera de su propiedad y discrimina lo pagado en los cánones de arrendamiento.

Ahora bien, recuerda esta Corporación que conforme a los postulados de interpretación jurídica [art. 10 C.C.], la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general, por ende, la definición usual de *leasing* (art. 2.º del Decreto 913 de 1993) no desplaza el alcance de la figura jurídica en sus distintas modalidades a nivel contable y fiscal consignada en una disposición tributaria particular [art. 127-1 del E.T.], la cual guarda coherencia con el fin perseguido por el legislador en la deducción especial en comentario.

Por lo anterior, el Consejo de Estado reitera que no basta que el contrato de *leasing* contenga opción de compra para que se pueda deducir el porcentaje específico de lo invertido en activos fijos reales productivos, sino que debe conducir a que el arrendatario en el proceso de adquisición del bien financiado, lo incluya en su patrimonio y utilice los mecanismos de depreciación o amortización, lo que solo se presenta en el denominado “arrendamiento financiero” contemplado en el numeral 2 del artículo 127 del E.T.

Por último, y también en materia de impuesto sobre la renta el Consejo de Estado se pronunció en el tema relacionado con la *deducción por destrucción de inventarios*

mediante sentencia del 8 de mayo de 2008, exp. 15564, C. P.: Juan Ángel Palacio Hincapié.

En esta oportunidad se presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó, mediante las cuales la DIAN rechazó la deducción por destrucción de inventarios, por cuanto el contribuyente establecía el costo de sus activos movibles por el sistema de inventarios permanentes y no por el sistema de juego de inventarios.

De acuerdo con lo anterior, el problema jurídico se planteó para determinar si procede la deducción del impuesto sobre la renta por la destrucción de inventarios (medicamentos) cuando el contribuyente establece el costo de sus activos movibles por el sistema de inventarios permanentes.

De conformidad con ello, afirma el Consejo de Estado que la disminución del inventario final por faltantes de mercancías (de fácil destrucción o pérdida) dispuesta en el artículo 64 del E. T., no está consagrada exclusivamente para los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios; por lo que su rechazo con base en este argumento resulta violatorio al principio de igualdad, pues los que utilizan sistemas diferentes, como inventarios permanentes, no podrían solicitar esa disminución por costo ni por deducción.

En el caso concreto, la sociedad registró la destrucción de medicamentos no como costo de sus ventas, sino como un gasto, y lo solicitó como deducción, pues, fue una pérdida real ocurrida durante el año y se debe reconocer por ser un gasto que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta. Tal gasto es necesario y proporcionado, y no se requiere que exista norma expresa para su procedencia.

Científicamente los productos farmacéuticos tienen una vida útil establecida de acuerdo con los estudios de estabilidad a diferentes condiciones de temperatura y humedad relativa, por tanto, pasado ese tiempo, ya no tienen las condiciones cualitativas para cumplir su función, pues sufren ciertas alteraciones, como: degradación del principio activo (fármaco) o moléculas inactivas; disminución de la potencia del producto, y pérdida de la capacidad preservante de los agentes antimicrobianos de la fórmula. De allí que el Consejo de Estado afirme que la destrucción de los medicamentos no proviene del descuido o por la conducta culpable de la sociedad o por circunstancias que pudieron preverse; sino, por el desuso o inadaptación de los productos y por actos de autoridad, es decir, por circunstancias de fuerza mayor.

Ello obliga a que se cumplan las condiciones técnico-sanitarias, previstas en el Decreto 677 de 1995 del Ministerio de Salud, tales como, calidad de los envases, las etiquetas y el almacenamiento; y la prohibición de tener o vender productos farmacéuticos vencidos, lo cual es definido como “alterado”, cuyo incumplimiento genera sanciones y pueden constituir delitos.

En síntesis, para el Consejo de Estado si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generadores en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de su salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E.T.; lo anterior, teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el

inventario, no pueden ser comercializados. El valor de los inventarios dados de baja por el cumplimiento de disposiciones legales, disminuye la renta, es decir con el objeto social (fabricación de productos farmacéuticos y químicos), pues, aunque no tenga una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su actividad en la medida en que para obtener el ingreso no se requiere su pago, es una expensa que deben cumplir los fabricantes de medicamentos.

2. Costos. Costos de venta

Sobre el tema anunciado es preciso destacar las consideraciones sostenidas por el Consejo de Estado en sentencia del 7 de mayo de 2008, exp. 15707, C. P.: Juan Ángel Palacio Hincapié. Los hechos que se presentaron en este caso pueden resumirse en los siguientes tópicos. La sociedad actora presentó la declaración de renta por el año gravable 1997 en la que solicitó dentro de los costos una suma equivalente al 15% de la remuneración pagada durante 1997 por el contrato de asistencia técnica suscrito con su casa matriz, arrojando la misma un saldo a favor.

La Administración profirió el requerimiento especial en el que propuso modificar la declaración privada porque consideró que la suma correspondiente al costo de ventas debió declararse como: cargos diferidos porque el beneficio de la asistencia técnica se realizaría en años futuros. Posteriormente, la Administración profirió la liquidación de revisión modificando la glosa propuesta en el requerimiento especial y aceptando la quinta parte de la remuneración pagada por el contrato como costo de venta deducible por asistencia técnica y como activo diferido la diferencia.

En este orden de ideas, el problema jurídico que le correspondió definir al Consejo de Estado consistía en establecer si la suma solicitada por la sociedad en su declaración de renta por concepto del contrato de asistencia técnica celebrado con su casa matriz, corresponde a costo de ventas, o debe dársele el tratamiento de activo diferido sujeto a amortización.

Frente a la situación planteada, el Consejo de Estado recuerda que conforme al artículo 107 del E. T., para que un gasto sea deducible, debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente, constituir una expensa necesaria para producir la renta, y corresponder al concepto de gasto necesario o normalmente acostumbrado en la actividad propia del contribuyente generadora de ingresos. Características que estima se cumplen en caso discutido, el 5% corresponde a la asistencia técnica sin que con esto se observe desproporción alguna.

Por tanto, advierte que no resulta procedente la aplicación de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario que establece la deducción por amortización de inversiones a 5 años, como lo decidió la DIAN, pues éstas corresponden a aquellas partidas que inciden en un ingreso futuro, conforme a las normas contables y, éste no es el caso de la asistencia técnica prestada a la sociedad actora. Están esencialmente relacionados con la fabricación de dichos productos cubiertos y tiene una relación directa con su proceso de fabricación.

Por lo anterior, el Consejo de Estado concluye que no puede afirmarse que las obligaciones derivadas del contrato de asistencia técnica contengan actividades ajenas a la actividad productora de renta, mucho menos cuando las partes han estipulado expresamente que la asistencia se refiere exclusiva-

mente al proceso de fabricación de los bienes descritos en el contrato y la modificación transcrita se realizó el 31 de agosto de 1995, es decir que para el período en discusión ya se encontraba vigente.

3. Exenciones. Ingresos laborales exentos

Mediante sentencia de junio 10 de 2008, exp. 16035, Conjuetz Ponente: Jaime Abella Zárate, el Consejo de Estado decidió la acción de nulidad instaurada contra parte del Concepto 015484 del 16 de marzo de 2005 expedido por el Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El problema jurídico abordado se centró en determinar si constituyen factor salarial las bonificaciones por compensación o la de gestión judicial, para efectos de la exención prevista en el inciso 3 numeral 7 del artículo 207 del E.T., en donde se establece que en el caso de los magistrados de los tribunales y de sus fiscales se considera como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al 50% de su salario.

Afirma el demandante que el concepto demandado es ilegal en cuanto sostiene que las bonificaciones por compensación y gestión judicial no constituyen salario para efectos de la exención consagrada en el artículo 206 del E.T. sobre los gastos de representación de los magistrados de tribunales y sus fiscales, ya que los Decretos 610 de 1998 y 4040 de 2004 establecen que: las citadas bonificaciones pagaderas mensualmente constituyen salario para determinar las pensiones de vejez, invalidez y sobrevivientes y hacen parte del ingreso base de liquidación.

Pues bien, el Consejo de Estado, consideró que de conformidad con las citadas

normas reglamentarias, la bonificación por compensación y la de gestión judicial solo constituyen factor salarial para efectos de determinar las pensiones de vejez, invalidez y sobrevivientes, en los mismos términos de la prima especial de servicios de los magistrados de las altas cortes.

Acorde con lo anterior, el Consejo de Estado entendió entonces que el legislador limitó las bonificaciones del caso como factor salarial únicamente para determinar las pensiones de vejez, invalidez y sobrevivientes, al anteponer en la frase respectiva el adverbio “sólo”. Pues si se suprime de las normas citadas el adverbio “sólo”, como lo hizo el demandante, el sentido es completamente diferente, ya que en lugar de la restricción o limitación que enseña el mencionado adverbio, los efectos se extenderían en todos los sentidos, caso en el cual el actor tendría razón en su pretensión.

Así las cosas, como toda la argumentación está construida sobre la misma idea de carácter salarial de las bonificaciones, que considera esta Corporación es atribuida en forma equivocada, resultan también equivocados los fundamentos de la demanda y no hay lugar a la declaratoria de nulidad del concepto. En consecuencia, al no constituir las bonificaciones del caso salario, no estarían dentro de la exención prevista en el inciso 3 numeral 7 del artículo 206 del E. T.

4. Obligación de declarar de los extranjeros

Esta Corporación decidió la acción de nulidad instaurada contra el Concepto 85384 de 18 de noviembre de 2005 expedido por el Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales¹, cuya tesis jurídica se resume así: *“Las sociedades extranjeras sin sucursal en Colombia que posean bienes en el país, así éstos no generen ingresos durante el período gravable, deben presentar declaración de renta y liquidar renta presuntiva”*.

El problema jurídico aquí planteado consistió en determinar entonces si está obligada a presentar declaración de renta y a liquidar renta presuntiva una sociedad extranjera sin sucursal en Colombia que posee un inmueble en el país, por el cual no percibió ingresos durante el período gravable.

El motivo de ilegalidad planteado en la demanda, consiste principalmente, en que tratándose de sociedades extranjeras sin domicilio en el país, no existe una disposición legal que las obligue a declarar el impuesto de renta por el sólo hecho de poseer un activo en Colombia, cuando no se han percibido ingresos.

En la medida en que una sociedad extranjera no obtenga ingresos bien sea porque no explote un bien material o inmaterial o no lo enajene dentro del territorio colombiano, puede considerarse que no es contribuyente del impuesto de renta en Colombia.

La posición del Consejo de Estado al respecto, es que si una sociedad extranjera no percibe ingresos de fuente nacional por concepto alguno, no puede ser considerada como contribuyente del impuesto de renta y en tal sentido no está obligada a declarar, pues, tal obligación sólo radica en cabeza de los contribuyentes, y no se adquiere la calidad de contribuyente por el hecho de poseer un

activo en Colombia que no generó ninguna clase de ingresos.

Así, mientras no exista el impuesto de patrimonio, si una sociedad extranjera no percibe ingresos ni ganancias ocasionales, de fuente nacional, no es contribuyente del impuesto de renta en Colombia. Además, no debe declarar, así tenga activos en el país, siempre y cuando, no perciba por su explotación o enajenación ingresos, pues de percibirlos, sí es contribuyente de renta y debe declarar.

En consecuencia, estima la Corporación en este fallo que el concepto demandado que concluye que: “ante la existencia de un activo poseído en el país, deberá determinarse la renta líquida gravable por el sistema presuntivo, por lo cual es forzoso concluir que, en tal evento, los contribuyentes extranjeros sin residencia o domicilio en el país que posean activos en Colombia, están obligados a declarar” y que de “esta forma se ratifica que una sociedad extranjera que posea un bien inmueble ubicado en el país, sobre el cual no perciba rentas durante el período gravable, está obligada a declarar y a liquidar renta presuntiva sobre dicho bien”, se aparta de la legalidad que se examinó y, por tanto, ordena que debe ser anulado en su totalidad.

En relación con este tema el Consejo de Estado también se pronunció en sentencia del 24 de julio de 2008, exp. 16110, C. P.: María Inés Ortiz Barbosa, en la que estudió la legalidad del artículo 2.º del Decreto 1242 de 2003, que establece la obligación de presentar declaración de renta por el cambio de titularidad de inversiones extranjeras, cuan-

¹ Sentencia del 17 de abril de 2008, exp. 16028, C. P.: Ligia López Díaz.

do la inversión se transfiere a un residente colombiano.

Sobre el particular, consideró el Consejo de Estado que las transferencias que se realicen a nacionales se entienden comprendidas dentro del concepto de cambio de titular de inversión extranjera, y en tal sentido el extranjero que transfiere la inversión debe acreditar ante el Banco de la República la declaración, liquidación y pago del impuesto sobre la renta por tal transacción, todo lo anterior para efectos de realizar el registro del cambio de titular.

Lo tratado, estima la Corporación, es un instrumento adecuado para que el Estado ejerza control sobre el pago de impuestos por parte de los inversionistas que abandonan sus inversiones en Colombia.

La obligación es para el inversionista extranjero que transfiere su inversión a un nacional, de presentar declaración de renta por la transacción, pues si bien el Decreto 1242 de 2003 se refiere al “cambio de titular de inversión extranjera”, es un mecanismo de control para el Estado así el titular no sea extranjero.

B. Impuesto sobre las ventas

1. Exclusión de las comisiones de los bancos por la prestación del servicio de pago a los pensionados

En sentencia del 5 febrero de 2009, exp. 16201, C. P.: Héctor Romero Díaz, el Consejo de Estado examinó la legalidad del concepto de la DIAN 015470 de 20 de febrero de 2006, en el cual sostiene la Administración que las comisiones que reciben los bancos por la prestación del servicio de pago a los pensionados se encuentran gravadas con

IVA, dado que la exclusión del artículo 476-3 del Estatuto Tributario sólo es aplicable a los servicios prestados por las sociedades administradoras de fondos de pensiones.

El Consejo de Estado inicia el examen de la legalidad del citado concepto afirmando que según la Ley 6 de 1992 la regla general es que están gravados con IVA todos los servicios, salvo los que el legislador expresamente excluya. Así el artículo 476.3 del E.T excluyó del IVA los servicios vinculados con la Seguridad Social conforme a la Ley 100.

Además, recuerda que la Corte Constitucional mediante la sentencia C-341 de 2007 precisó que: las exclusiones del pago del IVA a las que se refieren los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario “son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza”.

Por lo anterior, considera el Consejo de Estado que el concepto está viciado de nulidad ya que el pago de la pensión a los beneficiarios de los distintos regímenes pensionales guarda estrecha y directa relación con el manejo de las pensiones, como parte de la Seguridad Social, pues con éste se extingue la obligación periódica de las administradoras de pagar las pensiones a los beneficiarios y así permitirles los ingresos para tener una subsistencia digna. Por consiguiente, no hay duda de que el servicio que prestan los bancos está vinculado a la Seguridad Social, y dicha vinculación no se pierde por el hecho de que los bancos efectúen el pago a los pensionados en desarrollo de algún convenio con las administradoras, sea cual fuere la denominación que se le dé al acuerdo, pues, el pago de la pensión, en sí mismo, es el que está vinculado a la Seguridad Social.

II. Tributos territoriales

En el bloque temático correspondiente a los impuestos territoriales estimamos importante destacar las consideraciones del Consejo de Estado en torno a los siguientes temas:

- A. Impuesto sobre vehículos
- B. Impuesto predial
- C. Impuesto de alumbrado público
- D. Estampillas

A. *Impuesto sobre vehículos*

A propósito de este tema, el Consejo de Estado se pronunció en dos procesos de nulidad simple. La primera sentencia fue expedida el 11 de diciembre de 2008, exp. 14801, C. P.: Héctor J. Romero Díaz, en la cual examinó la legalidad de la Resolución n.º 010100 del 28 de noviembre de 2003 por la que el Ministerio de Transporte fijó el valor comercial de los vehículos para el 2004 en virtud de la facultad que le otorgó la Ley 488 de 1998, el cual constituye la base gravable para el impuesto sobre vehículos. Sin embargo, de acuerdo con las reclamaciones hechas por varios usuarios sobre su inconformidad frente a la base gravable de los vehículos para el año fiscal 2004, decidió modificar el contenido de la tabla 1 que señala las características, marca, línea y grupo de los vehículos, sobre el cual se define la mencionada base gravable mediante la Resolución n.º 575 de 2004.

El problema jurídico planteado en este caso consistió en determinar si es legal la Resolución n.º 575 de 11 de marzo de 2004 expedida por el Ministerio de Transporte, teniendo en cuenta que la competencia otorgada por la Ley 488 de 1998 al Ministerio de Transporte está limitada en el tiempo y en

virtud del art. 363 de la Constitución opera el principio de irretroactividad de las normas tributarias.

Sobre el particular, advierte el Consejo de Estado que la competencia del Ministerio de Transporte otorgada expresamente por el legislador, se concreta en expedir anualmente en el mes de noviembre el valor comercial de los vehículos a través de Resolución sobre el cual se liquida el impuesto por parte de los contribuyentes; sin embargo, carece de facultades para regular la base gravable del tributo.

En el artículo 1.º de la Resolución acusada, expresamente se indicó que era objeto de modificación la tabla 1 que atañe a la marca, línea, cilindraje y grupo en que se clasifican los vehículos objeto del gravamen. Así, la reclasificación efectuada a través del dicho acto, no tiene el alcance para variar el valor determinado como avalúo comercial por tratarse de aspectos distintos aunque relacionados por el hecho que intervienen en la liquidación del tributo.

De otra parte, esa corrección se ajusta a la oportunidad que tiene la Administración de revisar la legalidad o conveniencia de los actos que expide y en consecuencia, corregir en lo posible, las irregularidades en que hubiere incurrido. De tal manera que, en consideración de esta Corporación con la modificación efectuada a la tabla 1 a través del acto acusado, el Ministerio no desconoció el artículo 143 de la Ley 488 de 1998, por cuanto cumplió con el término allí ordenado, al expedir la resolución n.º 010100 de 28 de noviembre de 2003 de la cual hace parte la tabla 2, en que se fijó el avalúo comercial que equivale a la base gravable y no sufrió modificación alguna.

El segundo fallo del Consejo de Estado es la sentencia del 21 de agosto de 2004, exp.

15360, M. P.: Héctor Romero Díaz, por la cual declaró la nulidad del Oficio 119357 de 1999 y la Resolución 9529 de 1999 proferidos por el Departamento de Antioquia.

La situación fáctica que se presentó en este caso inició con la petición realizada al Departamento de Antioquia por las Empresas Públicas de Medellín (empresa industrial y comercial del orden municipal), para que determinara cuál era la tarifa del impuesto sobre vehículos automotores de los vehículos oficiales. El Departamento dio respuesta a la petición por oficio del 28 de septiembre de 1999 y precisó que conforme al artículo 141 de la Ley 488 de 1998, los vehículos oficiales no están exentos del impuesto de vehículos y que según el artículo 145 ibídem, la tarifa depende del valor comercial de los mismos. Este oficio posteriormente fue confirmado en apelación por resolución expedida por el Gobernador del Departamento, razón por la cual, las Empresas Públicas de Medellín procedieron a efectuar el pago del impuesto sobre vehículos correspondiente al año 1999.

No obstante lo anterior, las Empresas Públicas de Medellín solicitaron la nulidad del oficio del 28 de septiembre de 1999 y de la resolución confirmatoria del mismo, argumentando que: Los actos demandados desconocieron el principio de legalidad de los tributos, porque los artículos 146, 147 y 150 de la Ley 488 de 1998 no atribuyeron competencia a los departamentos para imponer el tributo sino para regular lo relativo a la declaración, pago y administración del mismo.

Además, los actos acusados confundieron la base con la tarifa, porque es la segunda la que se determina por el valor comercial, dado que la fijación de la base depende de un acto administrativo del Ministerio de

Transporte para determinar el avalúo comercial con base en distintos aspectos de los vehículos y la tarifa, que es de aplicación general, requiere la aplicación de porcentajes. Además, en el caso concreto, el Ministerio no fijó la base del impuesto de los vehículos de servicio oficial.

Así las cosas, la discusión se centró en determinar si como consecuencia del vacío legal de la Ley 488 de 1998, sólo los vehículos de particulares se encuentran gravados con el impuesto sobre vehículos automotores.

Luego del análisis de los elementos del tributo que regula la Ley 488 de 1998, el Consejo de Estado manifiesta que aunque las normas sobre sujeto pasivo y base gravable del impuesto de vehículos no excluyen del mismo a los vehículos oficiales, la disposición sobre tarifas sólo se refiere a los vehículos particulares y a las motos de más de 125 c.c., lo que significa que el legislador no previó ninguna tarifa para los vehículos de uso oficial ni autorizó a las entidades territoriales a hacerlo.

Con base en las anteriores consideraciones, la Corporación concluye que *los vehículos oficiales no pueden ser gravados con el impuesto de vehículos porque faltó uno de los elementos esenciales para que respecto de los mismos se configurara el tributo (la tarifa), elemento que, se insiste, no puede ser suplido por las entidades territoriales, dado que su autonomía tributaria se encuentra sujeta a la Constitución y a la ley (artículos 150 [12], 287, 300[4], 313 [4] y 338 de la Constitución Política). Y, si la Ley 488 de 1998 no gravó con el impuesto a los vehículos oficiales, sencillamente no existe el tributo en relación con los mismos, ni pueden los departamentos fijar este elemento esencial en reemplazo del legislador, puesto que las asambleas son organismos administrativos*

(artículo 299 de la Constitución Política) y no pueden legislar; además, el legislador no las facultó para fijar la tarifa del impuesto para los vehículos oficiales”.

Por consiguiente, conforme a lo manifestado por el Consejo de Estado en materia del impuesto en mención, la competencia de departamentos y el Distrito Capital se reduce a fijar los plazos para el pago del impuesto. De allí que la sentencia ordenó revocar el fallo de primera instancia y en su lugar declaró la nulidad del oficio 119357 de 28 de septiembre de 1999 de la Subsecretaría de Apoyo Jurídico del Departamento y la Resolución 9529 de 2 de noviembre del mismo año del Gobernador de Antioquia. Además, a título de restablecimiento del derecho ordenó declarar que la actora no está gravada con el impuesto de vehículos automotores en razón de los vehículos oficiales de su propiedad y la devolución de los impuestos pagados al Departamento de Antioquia.

B. Impuesto de registro

En sentencia del 7 de mayo de 2009, exp. 16795, C. P.: Martha Teresa Briceño, el Consejo de Estado analizó la legalidad de la actuación mediante la cual la Cámara de Comercio de Barranquilla liquidó a la actora el impuesto de registro con ocasión de la fusión por absorción realizada entre la sociedad demandante y otra sociedad ya existente, la cual se perfeccionó mediante Escritura Pública 2866 de 24 de septiembre de 1999 que fue inscrita en la Cámara de Comercio de Barranquilla el 6 de octubre de 1999.

Con fundamento en el certificado del revisor fiscal aportado, en el que consta que el anterior capital suscrito y pagado se incrementó como consecuencia de la inscripción efectuada el día 6 de octubre de 1999, en esa

Cámara de Comercio de la escritura pública de fusión, la Cámara de Comercio de Barranquilla expidió el acto en el que liquidó el impuesto de registro y anotación.

Así pues, el problema que debe dilucidarse en el caso planteado por parte del Consejo consistió en analizar si la figura jurídica de la fusión y concretamente las características de la fusión por absorción, causan el impuesto de registro. Para lo cual la Sala se remite a las disposiciones comerciales y a la doctrina especializada sobre el tema para determinar los efectos de la mencionada operación en ‘relación con la composición del capital social de la sociedad absorbente’.

En este sentido recuerda el Consejo de Estado que la fusión puede realizarse por dos modalidades: la fusión por creación y la fusión por absorción y ésta última –que es la que interesa para el caso concreto– ocurre cuando “una o más sociedades se extinguen para transferir en bloque sus patrimonios a otra sociedad ya existente que subsiste como persona jurídica”. Además, advierte que no solamente representa la extinción de una o varias Sociedades sin liquidar, sino que implica también la consolidación patrimonial en una sociedad nueva o en otra ya existente y, la consiguiente integración de dos sociedades.

De la anterior definición se establece que a la sociedad absorbente se incorporan los patrimonios de las sociedades absorbidas. Entonces, esta figura implica en la mayoría de los casos un incremento del capital suscrito, toda vez que la sociedad absorbente debe emitir las acciones necesarias para colocarlas entre los socios de las absorbidas, con el fin de que la participación de éstos en la compañía absorbente sea equivalente a la participación que poseían en la compañía absorbida.

Así las cosas, se advierte que contrario a lo afirmado por la demandante, la fusión por absorción implicó el aumento del capital suscrito en virtud de la emisión y colocación de acciones entre los socios de la sociedad absorbida. Como consecuencia de lo anterior, y teniendo en cuenta que con la expedición del artículo 153 de la Ley 488 de 1998, la inscripción del aumento del capital suscrito de las sociedades, genera el impuesto de registro.

Adicionalmente, precisa esta Corporación en el citado fallo que a partir de la vigencia de la disposición mencionada la certificación de revisor fiscal, a través de la cual se informa el aumento del capital suscrito, sin importar la operación que lo origine, constituye un documento sometido al impuesto de registro, pues la Ley 488 de 1998 lo definió como hecho generador del mismo.

C. Impuesto predial

1. Tarifa según el destino del predio

El caso analizado en esta oportunidad por el Consejo de Estado² consistió en que un contribuyente del impuesto predial presentó la declaración liquidando el impuesto con destino *residencial*, porque a la fecha de causación del impuesto lo tenía destinado para la vivienda de trabajadores a su servicio, quienes estaban autorizados para sembrar en el terreno y para mantener animales domésticos para el consumo. La Administración varió la destinación del predio y la tarifa declarada e impuso sanción por inexactitud, debido a que las certificaciones de catastro distrital registraban ninguna mutación por

construcción o edificación del predio a la fecha de causación del tributo de la cual pudiera derivarse el tratamiento que pretende el demandante.

La litis giró en torno a si el material probatorio que obraba en el expediente demostraba que el predio en cuestión tenía al momento de la causación del impuesto un destino residencial o por el contrario, como afirmaba la Administración, era un predio urbanizado no edificado.

Así pues, recuerda el Consejo de Estado que según la definición contenida en el artículo 407 del Acuerdo 6 de 1990, aplicable por remisión que hace el parágrafo primero del artículo 21 del Decreto 400 de 1999, los predios situados dentro de terrenos que han cumplido su proceso de desarrollo por urbanización, se denominan “predios urbanizados” y, en la medida en que cuenten con normas específicas que permitan construir edificaciones sobre ellos para el desenvolvimiento de usos urbanos, se denominan “predios edificables”; agrega, que por regla general los predios urbanizados son edificables.

Según lo anterior, se tiene que al momento de la visita realizada por la Administración, el funcionario encontró en el predio, dos “edificaciones”: una en madera en la que “vive el cuidandero” y otra en ladrillo con algunos muebles, madera y material de construcción, que no cuenta con cocina, baño, ni servicio de acueducto, razón por la cual, considera esta Corporación que el acta de visita por sí sola, no es suficiente para demostrar el carácter de edificado del predio para la época de causación del tributo y menos de uso residencial.

² Consejo de Estado, Sentencia del 11 de diciembre de 2008, exp 32801, C. P.: Martha Teresa Briceño de Valencia.

A juicio de la Sala, correspondía al demandante demostrar que el predio “urbanizado” había sido “edificado” y destinado al uso residencial, lo que no ocurrió en el caso, es decir, reconoce el Consejo de Estado que es carga probatoria del contribuyente demostrar el uso del predio.

Finalmente precisa el fallo que aunque el apelante afirma que en el caso se presenta una diferencia de criterios entre el Distrito y el contribuyente, lo cierto es que frente a la sanción por inexactitud el contribuyente en la demanda no planteó cargo alguno de ilegalidad, por lo que sobre el punto no se hizo análisis adicional.

D. Impuesto de alumbrado público

1. Principio de legalidad

En cuanto al impuesto de alumbrado público creado por la Ley 97 de 1913, es preciso destacar tres sentencias que hemos seleccionado en atención a que reflejan la posición del Consejo de Estado con relación a los límites y al alcance de la autonomía tributaria por parte de los concejos municipales y distritales al regular este tributo, y a que determinaron la declaratoria de nulidad de múltiples acuerdos municipales que regularon dicho impuesto. El primero de ellos fue la sentencia de 11 de septiembre de 2006, exp. 15344, M. P.: Ligia López Díaz en la cual se afirma que constituye el hecho generador del impuesto el servicio de alumbrado público, el cual según las definiciones de las Resoluciones 043 de 1995 de la CREG y del Decreto 2424 de 2006 del Gobierno Nacio-

nal, comprende otros elementos como: la iluminación de bienes de uso público, espacios de libre circulación vehicular o peatonal a cargo del municipio, el suministro de energía al sistema y la administración, operación, mantenimiento, reposición y expansión del sistema de alumbrado público, entre otros.

En relación con los demás elementos del tributo, admite que el establecimiento le correspondería a cada municipio, pero para ello no puede afirmarse que exista una absoluta libertad de los concejos para fijarlos, pues todos deben corresponder a las características del hecho generador señalado en la Ley, es decir, la prestación por parte del municipio del servicio de alumbrado público, de tal forma que no distorsionen el tributo ni se altere su esencia.

Por tal razón, los sujetos pasivos serán necesariamente quienes residan en el municipio o realicen actividades en él, y la cuantificación del impuesto debe ser compatible con su naturaleza jurídica debiendo fijarse “en referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o se relacione con éste”³. Lo anterior atendiendo a que la elección de una base del cálculo inadecuada, puede desvirtuar la naturaleza jurídica del impuesto, por lo que no es procedente cuantificar el tributo a partir de una circunstancia extraña a los presupuestos del hecho generador o que no tenga en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, quien en todo caso debe tributar atendiendo a criterios de justicia, equidad y generalidad.

El segundo de estos fallos es la sentencia del 17 de julio de 2008, exp. 16170, M. P.: Ligia López. En esta sentencia por la cual se

³ En un sentido similar puede consultarse Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de noviembre de 1998, exp. 9124, M. P.: Julio Enrique Correa Restrepo.

declararon nulas las expresiones demandadas del Acuerdo 024 de 2005 del Concejo de Saravena, que reguló el impuesto de alumbrado público en este municipio, el Consejo de Estado rectificó los criterios expuestos en el fallo antes explicado, es decir, cambió su posición sobre el tema y con ello la línea jurisprudencial que seguía, pues en consideración del tribunal es evidente que hay una indeterminación del hecho generador que no es superable, aún siguiendo las reglas de interpretación admisibles en derecho.

Afirma el Consejo de Estado que de la definición de “servicio de alumbrado público”, dada por las normas expuestas, que por demás carecen de fuerza de ley, no es posible determinar con certeza el hecho generador, es decir, la acción, los bienes o los derechos a los que se les impone el gravamen. Tampoco puede identificarse el vínculo que puede unir al sujeto pasivo con el objeto del tributo para que resulte obligado a sufragar el impuesto.

Si el hecho generador es la iluminación de espacios de libre circulación, no hay claridad sobre lo que se pretende gravar. Si se dijera que es el simple tránsito por dichos lugares, no hay certidumbre sobre cuál es el indicador de capacidad contributiva. Si por el contrario es la propiedad de un bien inmueble o la realización de actividades dentro del municipio, no es evidente su relación con la iluminación de bienes de uso público. Tampoco puede considerarse como el costo del servicio ni como retribución por el beneficio obtenido, pues no es posible identificar la persona que percibe directamente el servicio de alumbrado y en particular la manera de determinar la proporción del beneficio.

De manera que, afirma el Consejo de Estado, aunque la Corte declaró exequibles los literales d) e i) del artículo 1.º de la Ley 97 de 1913, no se refirió de manera expresa al

“impuesto sobre el servicio de alumbrado público” (lit. d), sugiriendo de esta forma su inconstitucionalidad, pues considera que para efectos de su aplicación, el tributo en la forma como se plasmó en esta ley carece de identidad y desconoce los requerimientos previstos en la Constitución Política (art. 338). En consecuencia, no puede desarrollarse porque conllevaría la violación de los principios generales del derecho tributario, dado que no sería la ley la que crearía el tributo, sino cada acuerdo municipal ejerciendo una autonomía fiscal que no está prevista, pues las potestades impositivas de los concejos están limitadas por la Constitución y la ley.

Esta indeterminación del hecho generador conlleva, según el Consejo de Estado, a que sean los concejos municipales o distritales los que creen el objeto del tributo y los hechos económicos reveladores de capacidad contributiva para el impuesto de alumbrado público, lo cual resulta inadmisibles en el ordenamiento constitucional actual porque ello implicaría que cada ente territorial pueda crear bajo la misma denominación, gravámenes totalmente diferentes sin ningún límite legal y cuyos elementos esenciales no se identifiquen entre sí; pues, mientras algunos municipios gravan la propiedad inmueble, otros bien podrían establecer el tributo por la percepción de un servicio público domiciliario, o por la realización de actividades dentro de su jurisdicción, o con base en la facturación del servicio de energía, o de los ingresos que se obtengan por una actividad específica de los contribuyentes. Este escenario es contrario a los principios de unidad económica, de generalidad, de equidad y de legalidad del sistema tributario, los cuales deben atenderse en el contexto nacional y no exclusivamente en relación con el ámbito regional.

Con este fallo el Consejo de Estado desconoce toda posibilidad de ejercicio del poder tributario por parte de los entes territoriales y presenta una posición bastante estricta frente al reconocimiento de la misma, toda vez que prácticamente impide que éstos regulen los elementos del tributo por la inconstitucionalidad de la ley que lo establece y que es considerada por el Consejo como inaplicable, al punto que sugiere una especie de cosa juzgada relativa de la sentencia en la cual la Corte Constitucional estudió la constitucionalidad de dicha disposición legal.

A partir de esta sentencia, el Consejo de Estado, manteniendo la línea jurisprudencial expuesta, declaró la nulidad del Acuerdo 032 de diciembre 29 de 2004 expedido por el Concejo del Municipio de Calima El Darién (Valle del Cauca) “*por medio del cual se modifica el acuerdo n.º 035 de diciembre de 2003 por el cual se fijan los valores del impuesto para el servicio de alumbrado público*”⁴.

Teniendo en cuenta esta cadena de fallos, se han interpuesto múltiples demandas de nulidad contra los acuerdos municipales que han regulado este impuesto en sus jurisdicciones, solicitando la suspensión provisional de los mismos. Sin embargo, dicha suspensión ha sido negada por el Consejo de Estado en dos oportunidades⁵ por considerar que no

aparece de manera manifiesta la infracción que se aduce pues *debe analizarse el alcance de las potestades impositivas de los concejos municipales, el contenido de las leyes invocadas y de acuerdo a ello, establecer si se vulneran las competencias asignadas en el artículo 338 de la Constitución Política*. De otro lado, afirma esta Corporación que el hecho de que en reiterados pronunciamientos haya declarado la ilegalidad del cobro del impuesto de alumbrado público, no significa que ese criterio deba ser tenido en cuenta al momento de proferir autos de admisión de demanda, pues esa conclusión supone el análisis de las normas que regulan la materia.

E. Estampillas

1. Características y límites

En lo que atañe específicamente a las estampillas, encontramos una serie de fallos que resultan de especial relevancia por cuanto se trata de identificar sus notas características y el alcance de la prohibición establecida por el Decreto 1222 de 1986 en sus artículos 62 num. 1 y 71 num. 5, que prohíben a las Asambleas Departamentales imponer gravámenes a los productos que se encuentran gravados por la ley.

4 Consejo de Estado, sentencia del 4 de septiembre de 2008, exp. 16850, C. P.: Ligia López Díaz.

5 En este sentido puede consultarse el Auto del 18 de junio de 2009, exp. 17657, C. P.: Hugo Fernando Bastidas Barcenas por el cual se decide el recurso de apelación interpuesto contra el auto del 10 de marzo de 2009, proferido por el Tribunal Administrativo del Meta. Tal Auto negó la solicitud de suspensión provisional presentada contra el Acuerdo 005 del 30 de junio de 2007, expedido por el Concejo Municipal de Acacías (Meta), por el cual se fijan las tarifas de alumbrado público para ese municipio. Y el Auto del 23 de julio de 2009, exp. 1770, C. P.: Martha Teresa Briceño, por el cual la se decide el recurso de apelación interpuesto contra el Auto de 20 de febrero de 2009, proferido por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que negó la solicitud de suspensión provisional presentada contra el Acuerdo 013 de 2004 “*Por medio del cual se fijan las tarifas de alumbrado público para el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta*”.

En este sentido vale destacar lo señalado por el Consejo de Estado en la sentencia del 8 de mayo de 2008, exp. 15245, C. P.: Héctor Romero Díaz. En esta oportunidad se estudió la legalidad de la Ordenanza 408 de 2000 de la Asamblea del Meta, que modificó la Ordenanza 260 de 1997, fijando como hecho generador de la estampilla pro cultura, el recibo del impuesto de registro por actos, contratos o negocios jurídicos documentales que deban registrarse en las oficinas de registro e instrumentos públicos o en las cámaras de comercio (art. 4.º)⁶. Lo anterior con fundamento en la autorización dada por el artículo 2.º de la Ley 666 de 2001 que autorizó a las Asambleas y los Concejos para determinar las características, hecho generador, tarifas, bases gravables y demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla.

En criterio del Consejo de Estado, el acto acusado violó lo dispuesto por el artículo 71 num. 5 del Decreto 1222 de 1986, que dispone que es prohibido a las asambleas departamentales imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley, ya que señala como hecho generador de la estampilla pro-cultura el recibo de pago del impuesto de registro sobre los actos, contratos y documentos sujetos a dicho impuesto. Es decir, que impone un gravamen sobre un objeto que ya es materia del impuesto de registro, dado que gravar con la citada estampilla el recibo de pago del impuesto de registro,

equivale a fijar un tributo sobre actos, contratos y documentos respecto de los cuales ya se pagó el impuesto de registro, o sea, que ya se encuentran gravados por la ley.

En un sentido análogo se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 4 de junio de 2009, exp. 16085, C. P.: Héctor Romero Díaz, en la que el Consejo de Estado identifica ciertas características fundamentales presentes en la *Estampilla Pro Hospitales Universitarios*, teniendo en cuenta las características del tributo de estampillas, su evolución, así como lo dispuesto expresamente en la Ley 645 de 2001 y lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia C-227 de 2002 que declaró la exequibilidad de dicha norma. La principal de ellas es que se trata de un tributo documental, lo que significa que el hecho generador es un documento o instrumento que produzca efectos jurídicos, cuyo hecho económico objeto de gravamen puede ser la circulación o transferencia de la riqueza, como también la obtención de un servicio a cargo del Estado.

En cuanto al hecho generador de la “*Estampilla Pro Hospitales Universitarios*” afirma que tiene como elemento objetivo la existencia de un *acto* documental que instrumente *actividades y operaciones* que impliquen la circulación de riqueza o la obtención de un servicio a cargo del Estado. El elemento subjetivo del tributo exige la intervención de funcionarios departamen-

6 Importa señalar que la modificación realizada a la Ordenanza 260 de 1997 responde a que el artículo 38 de la Ley 397, por la cual se autorizó la estampilla pro cultura, fue modificado por el artículo 1.º de la Ley 666 de 2001. En virtud del artículo 2.º de la Ley 666 de 2001 se adicionaron a la Ley 397 de 1997 los artículos 38-1 a 38-5. En el artículo 38-2 se autorizó a las asambleas y a los concejos para determinar las características, el hecho generador, las tarifas, las bases gravables y los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla “pro cultura” en todas las operaciones que se realicen en la respectiva entidad territorial. Y el artículo 38-3 *ibídem* dispuso que la tarifa de la estampilla no puede ser inferior al 0.5%, ni exceder el 2% del valor del hecho sujeto al gravamen.

tales o municipales, y que el sujeto pasivo se relacione con los actos documentales señalados como hecho gravable. El elemento espacial se refiere a que las *actividades y operaciones* deben realizarse en la jurisdicción del departamento o de los municipios que lo integran.

Adicional a lo anterior, las asambleas departamentales también deben sujetarse a los límites que les imponen otras disposiciones de orden legal, como los artículos 62 y 71 del Decreto Ley 1222 de 1986, citados por la parte demandante y que en sus apartes pertinentes disponen:

Así las cosas, para esta Corporación, cuando se establece como hecho generador de un tributo departamental la presentación de una declaración tributaria de otro impuesto, lo que se está haciendo es gravar el mismo hecho imponible, porque como ocurre en este caso, la liquidación privada que presenta el contribuyente del impuesto de industria y comercio tiene efectos únicamente declarativos (sobre la existencia de la obligación tributaria), pero que por sí misma no es indicativa del hecho económico que debe gravar las estampillas, esto es, la circulación de riqueza o la obtención de un servicio estatal.

Entonces, como están planteados el hecho generador y la base gravable en las normas acusadas, considera que son idénticos los hechos económicos sujetos a la Estampilla Pro Hospital Universitario del Atlántico y al impuesto de industria y comercio, pues en uno y otro caso se grava la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, dentro de la jurisdicción de cada uno de los municipios del Atlántico y en el Distrito de Barranquilla, los cuales necesariamente deben ser facturados o cobrados mediante cuenta, para recibir la remuneración correspondiente. Lo anterior se ratifica

porque los sujetos pasivos y la base gravable de uno y otro tributo son los mismos, con lo cual se concluye que la Asamblea del Atlántico impuso el tributo de estampillas sobre objetos o industrias previamente gravados por la Ley 14 de 1983.

En relación con estas disposiciones ha señalado esta Corporación que las normas en mención violan la prohibición que tienen las asambleas de gravar objetos o industrias gravados por la ley (artículos 62 y 71 del Decreto 1222 de 1986), comoquiera que cuando se causa un tributo departamental o se determina su hecho generador por la presentación de la declaración tributaria de otro impuesto, como sucede en el caso en estudio, lo que se está haciendo es gravar con la estampilla departamental un hecho ya gravado por la ley (el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios, gravados con el impuesto de industria y comercio en virtud del artículo 32 de la Ley 14 de 1983).

Con base en las anteriores consideraciones, el Consejo de Estado anuló los artículos 3 y 6 de la Ordenanza 40 de 2001, dado que prevén la causación del tributo y el hecho generador del mismo por la presentación de la declaración privada de industria y comercio, documento en el cual no necesariamente interviene ningún funcionario público, a pesar de la exigencia del artículos 3.º y 5.º de la Ley 645 de 2001, conforme a los cuales en la expedición de los documentos que causen la estampilla deben intervenir funcionarios públicos departamentales o municipales.

Finalmente, cabe destacar la sentencia del 4 de junio de 2009, exp. 16086, C. P.: William Giraldo Giraldo. En esta oportunidad analizó la legalidad de las disposiciones que regulan la Estampilla Pro Hospital Universitario del Atlántico contenidas en de las Ordenanzas 0027 de 2001 y 0040

del 3 de diciembre de 2001 “*Por la cual se modifica la Ordenanza 00027 de 2001 que ordenó la emisión de la Estampilla pro-Hospital Universitario de Barranquilla y se dictan otras disposiciones*”, que establecieron como hecho generador de la estampilla “*la presentación de la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito de Barranquilla y en todos los municipios del Departamento*” (arts. 3.º y 6.º), como base gravable “*los ingresos brutos o los ingresos operacionales, según el caso, o en general la base gravable declarada por los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio*” (art. 4.º), como tarifa el uno por mil sobre la anterior base gravable y el período para consolidar el monto a pagar (período gravable) el mismo establecido “*para la presentación y pago de la declaración privada de Industria y Comercio en el Distrito de Barranquilla y en los diferentes municipios del Departamento*” (art. 7.º).

Con fundamento en el artículo 5.º de la Ley 645 de 2001 y la Sentencia C-227 de 2002, afirma el Consejo de Estado que el tributo “*Estampilla Pro Hospitales Universitarios*” exige para su realización que en los actos gravados deben intervenir funcionarios departamentales o municipales, y es evidente que en la expedición o emisión de facturas por parte de quienes desarrollan actividades industriales, comerciales o de servicios en el Departamento, no necesariamente interviene un funcionario público, pues éste es un documento de carácter privado, que no requiere autorización alguna, para su validez, lo cual se ratifica con lo señalado por el artículo 944 del Código de Comercio y los artículos 615 y 617 del Estatuto Tributario.

Por estas razones procede a declarar la nulidad de los actos departamentales que regularon ese tributo en su jurisdicción.

III. Contratos de estabilidad jurídica

Dentro del tema de extinción de la obligación tributaria, en primer lugar, escogimos un fallo en el cual el Consejo de Estado estudia una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos mediante los cuales la DIAN se negó a modificar los términos del contrato de estabilidad suscrito con la sociedad actora⁷. En este caso la sociedad actora solicitó a la DIAN la aplicación del régimen de estabilidad tributaria a partir de 2001 hasta 2010. Sin embargo, la DIAN suscribió el contrato el cual cobijaba sólo la vigencia fiscal del 2000, razón por la cual la sociedad manifestó que no suscribiría el contrato y pidió se concediera la estabilidad tributaria por los diez (10) años solicitados. Ante tal solicitud la DIAN manifestó a la sociedad que no era viable la solicitud de modificación al contrato, decisión que se confirmó mediante Resolución del 14 de julio de 2003, que resolvió el recurso de reposición interpuesto por la sociedad.

En este caso la discusión se centró en determinar si la DIAN puede unilateralmente imponer los términos de duración del contrato de estabilidad jurídica, o debe aceptar el solicitado por el titular del derecho.

Para el Consejo de Estado, si la petición del contribuyente cumple los presupuestos legales previstos para el contrato de estabilidad tributaria, la DIAN no puede unilateralmente imponer los términos de duración del contrato, pues tiene que aceptar los solicita-

⁷ Consejo de Estado, sentencia del 5 de febrero de 2009, Exp. 15993, C. P.: Héctor Romero Díaz.

dos por el titular del derecho de opción, salvo que éste acepte reducir su pretensión.

Por lo anterior, considera esta Corporación que el proyecto firmado por la Administración por el tiempo que restaba del año 2000, no es sino una forma de negarse la DIAN a suscribir el contrato, y evidencia su propósito de no hacer efectiva, no ejecutar o no cumplir la ley que consagró el régimen especial, es decir, demuestra un proceder caprichoso e ilegal, pues el propósito de la ley fue otorgar una “estabilidad” hasta por diez años, según optaran los contribuyentes.

Además de lo anterior, destaca que si el contrato se firmaba por lo que restaba del año 2000, el contribuyente debía pagar dos puntos más de la tarifa de renta sin recibir la contraprestación legal, pues en virtud de lo previsto en el artículo 338 de la C.P., las modificaciones de carácter sustancial que se efectúen en materia tributaria durante un determinado año, no son aplicables hasta el período fiscal siguiente.

Con base en estas consideraciones, se declara la nulidad de los actos acusados por ser contrarios al artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

Igualmente, es preciso destacar las consideraciones expuestas en la sentencia del 26 de enero de 2009, exp. 16393, C. P.: Ligia López Díaz, debido a su utilidad para efectos de la aplicación del beneficio que genera para los sujetos pasivos, la suscripción de un contrato de estabilidad tributaria.

La sociedad actora solicitó a la DIAN la aplicación del régimen de estabilidad tributaria del 1.º de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2010. La DIAN concedió el régimen por la fracción restante de 2000 y guardó silencio en relación con los años 2001 a 2010, por lo que la demandante a partir de 1 de enero de 2001 debió pagar el Gravamen a

los movimientos financieros respecto de las operaciones gravadas realizadas.

Los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN impidió que la sociedad accediera al régimen de estabilidad tributaria fueron demandados en acción de nulidad y restablecimiento del derecho y el Consejo de Estado declaró que a la sociedad no le era exigible el gravamen a los movimientos financieros y por tanto, la DIAN debía devolver las sumas pagadas junto con los intereses.

Con base en la decisión del máximo tribunal de lo contencioso, la sociedad solicitó la compensación de las sumas pagadas por concepto del gravamen a los movimientos financieros. Sin embargo, la DIAN ordenó la devolución de una parte de la suma y rechazó el restante por considerar que la entidad financiera no era sujeto pasivo del gravamen, sino sus clientes.

Dicha decisión fue discutida por la sociedad actora, y el Consejo de Estado consideró que la suma cuya devolución fue rechazada por la Administración también debe devolverse, pues la sociedad actora en su calidad de entidad financiera recaudó la cartera que administraba de FOGAFIN y semanalmente transfería tales recursos de su cuenta de depósito en el Banco de la República a una cuenta de depósito que FOGAFIN también tenía en el Emisor. En tales transferencias el Banco de la República retuvo el GMF correspondiente y lo pagó a la DIAN, gravamen que estuvo en cabeza de la sociedad actora por la disposición de sus recursos, pues estas operaciones que generaron el impuesto no estaban exentas conforme a los artículos 879 y 880 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, atendiendo a que la sociedad actora se encontraba beneficiada por el contrato de estabilidad tributaria, concluye

el Consejo de Estado que debe devolverse el monto del tributo solicitado, con sus respectivos intereses corrientes y moratorios.

IV. Procedimiento tributario

A. Beneficio de auditoría

En cuanto al beneficio de auditoría, el Consejo de Estado se pronunció en sentencia el 14 de agosto de 2008, exp. 16213, C. P.: María Inés Ortiz Barbosa. En esta oportunidad se solicitó la anulación del auto de inspección tributaria, el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que decidió el recurso gubernativo y a título de restablecimiento del derecho se pide que se declare el beneficio de auditoría y en firme la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1998. El actor adujo que la DIAN tuvo como no presentada la declaración inicial de renta y complementarios del año gravable de 1998, sin haber proferido un acto administrativo que así lo decidiera, lo que vulneró el derecho de defensa del particular pues desconoció el beneficio de auditoría previsto en la Ley 488 de 1998. Así las cosas, el problema jurídico planteado consistió en determinar si el hecho de haber corregido la declaración de renta inicial que fue presentada con error en la actividad económica y con omisión de la firma de contador público, origina la pérdida de la firmeza especial de la declaración de renta por el desconocimiento del beneficio de auditoría consagrado en el artículo 22 de la Ley 488 de 1998.

Al respecto consideró el Consejo de Estado que conforme a lo dispuesto en el artículo 5.º del Decreto 433 de 1999, para acceder al beneficio de auditoría la declaración de renta debe ser presentada con el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el

Estatuto Tributario. Esto es, el contribuyente debía incrementar el impuesto neto de renta en un porcentaje mínimo del treinta por ciento (30%) respecto del impuesto neto de renta liquidado en la vigencia fiscal de 1997, para que el denuncia rentístico quedara en firme dentro de los seis (6) meses siguientes a su presentación oportuna.

Por otra parte, afirma el Consejo de Estado que no puede interpretarse que exista prohibición legal para que el contribuyente que hace uso del beneficio de auditoría pueda corregir su liquidación privada. Sin embargo, se advierte que la facultad de corrección debe ajustarse a las reglas particulares del mencionado beneficio, y por ello, tal potestad en cabeza del contribuyente debe ejercerse dentro del término de firmeza especial, con el cumplimiento de los requisitos esenciales del beneficio, tales como el incremento porcentual del impuesto de renta y su pago oportuno.

Así las cosas, en el caso concreto considera esta Corporación que el contribuyente cumplió con todos los presupuestos previstos en el artículo 22 de la Ley 488 de 1998 y si bien la mencionada declaración podía tenerse como no presentada al haber omitido el contribuyente la firma del contador público estando obligado a ello. El actor hizo uso de la facultad de corrección antes del vencimiento del término de firmeza especial de seis meses, razón por la cual, carece de fundamento legal el argumento de la Administración quien sostiene la extemporaneidad de la corrección.

Bajo estos supuestos, la actuación de la Administración estaba viciada de nulidad, pues para el momento en el cual la DIAN ejerció sus facultades de fiscalización (24 de agosto de 2001), la declaración del contribuyente correspondiente al impuesto de

renta año gravable 1998 se encontraba en firme y por tanto la Administración carecía de competencia para modificarla.

B. Liquidación de corrección aritmética

1. Naturaleza y procedimiento para su expedición

En cuanto a la liquidación oficial de corrección aritmética es preciso destacar la sentencia del 7 de mayo de 2009, exp. 16384, C. P.: Héctor Romero Díaz que hemos seleccionado por su utilidad para la comprensión de la finalidad y naturaleza de este tipo de liquidación oficial. En el caso planteado, el actor presentó extemporáneamente, ante el Distrito Capital, las declaraciones del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, correspondientes a las quincenas comprendidas entre el 29 de julio de 1999 y el 9 de noviembre de 2001, ante el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Mediante Liquidación Oficial de Corrección Sanción, el Distrito Capital determinó la sanción por extemporaneidad respecto de cada declaración, la cual fue confirmada por Resolución 46731 del 5 de mayo de 2004.

En concreto, el problema jurídico planteado en esta oportunidad era precisar si la liquidación oficial en mención, debía estar precedida de un acto previo para garantizar el derecho de defensa del contribuyente.

Para dar respuesta al mismo, el Consejo de Estado advirtió que ya en providencias

anteriores⁸ precisó que *si se corrigen sanciones o se impone la sanción no liquidada por el contribuyente mediante liquidación de corrección aritmética debe expedirse un requerimiento ordinario previo en el que se expliquen las razones de la Administración para sancionar con base en el artículo 701 del Estatuto Tributario, se permita ejercer el derecho de defensa del declarante y se le prevenga, que de no subsanar los errores procede la sanción equivalente al treinta por ciento (30%) de la sanción correspondiente o de los mayores valores que resulten.*

En dichas sentencias, la Corporación afirmó que durante el trámite del artículo 701 del Estatuto Tributario, los interesados pueden ejercer su derecho de defensa *al responder el acto previo a la imposición de la sanción, ya sea un pliego de cargos, requerimiento especial, o un requerimiento ordinario, según el caso, porque no hay una evidencia objetiva del hecho sancionable.*

Lo anterior, porque si bien el Estatuto Tributario no designó expresamente el acto previo a la imposición de la sanción por medio de liquidación oficial de corrección aritmética. La existencia del mismo se desprende del propio artículo 701 Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 683 del E. T. y el debido proceso (art. 29 CP), al prever que la corrección de sanciones procede por resolución independiente o por liquidación oficial, actos que implican la existencia del pliego de cargos o requerimiento especial, respectivamente.

En suma, concluye la Corporación que a través de la liquidación oficial de corrección

⁸ Consejo de Estado, sentencia del 2 de agosto de 2006, exp. 14922, C. P.: Ligia López Díaz, reiterado en sentencia del 11 de diciembre de 2008, exp. 16786, C. P.: Ligia López Díaz.

aritmética (art. 701 del E. T.), la Administración puede fijar las sanciones no liquidadas o reliquidarlas correctamente, pero siempre debe expedir y notificar el acto previo a la liquidación, en aras de respetar el debido proceso del contribuyente, que se opone a la arbitrariedad de la Administración, razón por la cual declaró la nulidad de la liquidación oficial y de la resolución confirmatoria de la misma expedidas por el Distrito Capital.

C. Inspección Tributaria

En la sentencia del 26 de noviembre de 2008, exp. 15753, C. P.: Héctor Romero Díaz, el Consejo de Estado se pronunció sobre la inspección tributaria a propósito de la demanda de nulidad presentada contra los actos administrativos por los cuales la DIAN modificó las declaraciones de IVA de los seis bimestres de 1997 y como restablecimiento del derecho pidió que se declare la firmeza de las liquidaciones privadas. El actor adujo que no se suspendió el término para notificar el requerimiento especial, por cuanto no se practicó la inspección tributaria. En consecuencia, las declaraciones de IVA quedaron en firme y las liquidaciones oficiales de cada bimestre nacieron viciadas de nulidad, puesto que fueron notificadas por fuera del término legal⁹.

El problema jurídico planteado consistió en determinar si la inspección tributaria decretada suspendió el término para notificar los requerimientos especiales y por consiguiente, si éstos fueron notificados oportunamente.

Para dar respuesta al mismo plantea la Sala que para que la inspección tributaria suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial (art. 705 del E.T.), debe practicarse por lo menos dentro del plazo por el que opera la suspensión de términos, el cual corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia. Insiste, que la suspensión del término procede solamente cuando la diligencia se realiza, para lo cual basta que dentro del período se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, pues, mientras los funcionarios no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse que hubiesen efectuado la inspección.

Por otra parte, sostiene esta Corporación que el artículo 779 del E.T. dispone que las pruebas pueden decretarse en la inspección tributaria, por lo que si se decretan y practican antes de que se ordene la práctica de la diligencia, no puede decirse que la prueba se decretó dentro de la misma, dado que ésta ni siquiera se ha ordenado. Así las cosas, si se decreta la inspección y en el trámite de la misma no se realiza ninguna prueba relacionada con la diligencia, se entiende que la inspección no se realizó.

En el caso concreto, estando dentro del término de firmeza de la declaración, la Administración notificó los autos que ordenaron la práctica de las inspecciones tributarias. No obstante lo anterior, si bien en fecha posterior al decreto de la misma, la Jefe de la División de Fiscalización de la Administración Local de Impuestos solicitó la práctica de varias pruebas, cabe anotar

⁹ En esta oportunidad el Consejo de Estado falló reiterando las tesis expuestas en los fallos de 28 de febrero de 2008, exp. 15201, C. P.: Héctor J. Romero Díaz; 10 de febrero de 2005, exp. 14553, C. P.: Ligia López Díaz y 18 de abril de 2002, exp. 12635, C. P.: Ligia López Díaz.

que la funcionaria en mención no estaba facultada para solicitar tales pruebas dentro de la inspección tributaria y que las pruebas tampoco se decretaron dentro del trámite de la inspección.

Incluso en un informe de visita de la DIAN, el cual fue proferido cuando habían vencido los tres meses para la práctica de las inspecciones decretadas, la entidad dejó constancia de la imposibilidad de la práctica de la inspección tributaria sobre los soportes de contabilidad, libros auxiliares y mayores de contabilidad.

Así las cosas, es claro que la DIAN no realizó inspección tributaria alguna y no podía pretender efectuarla seis meses después del plazo que tenía para ello, ni aspirar a que la actora tuviera en su poder los libros de contabilidad para atender no sólo una tardía visita sino una diligencia para la cual la Administración ya no tenía competencia temporal. Comoquiera que la DIAN no practicó inspección tributaria alguna, no hubo suspensión del término para notificar los correspondientes requerimientos especiales, por lo que la notificación de dichos actos fue extemporánea, dado que, según se precisó, las declaraciones privadas de IVA de cuestionadas ya estaban en firme.

Bajo estos supuestos, el Consejo de Estado resolvió anular liquidaciones de revisión y declarar la firmeza de las declaraciones de IVA presentadas por la actora.

V. Régimen sancionatorio

El quinto bloque temático corresponde a los pronunciamientos jurisprudenciales emitidos en relación con el régimen sancionatorio aplicable ante la inobservancia de los deberes formales. Sobre este punto estimamos conveniente destacar las consi-

deraciones de esta Corporación, en torno a los siguientes temas:

A. Sanción por la no expedición oportuna de los certificados de Retención en la Fuente.

B. Sanción por no enviar información.

C. Sanción por corrección aritmética.

A. Sanción por la no expedición oportuna de los certificados de Retención en la Fuente

El Consejo de Estado, en sentencia del 30 de octubre de 2008, Rad. 15762, C. P.: Héctor J. Romero Díaz, decidió el recurso de apelación interpuesto por el BBVA contra la sentencia de 11 de agosto de 2005 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales LA DIAN le impuso sanción por la no expedición oportuna de los certificados de Retención en la Fuente de 1998 y 1999 por conceptos distintos a los laborales: esto debido a que el Banco no había elaborado por escrito los certificados en mención dentro de los plazos fijados por el Gobierno Nacional.

En esta oportunidad el problema jurídico que estudió la Corporación consistió en determinar el alcance de la obligación de *expedir* certificados de retención establecida en el artículo 381 del Estatuto Tributario.

En este sentido, afirmó la Corporación que si bien en el contexto del artículo 381 del Estatuto Tributario, la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente significa la de extender el documento por escrito, debe tenerse en cuenta que debido a los avances de la tecnología, la noción de documento no corresponde solamente al escri-

to, también son documentos, las grabaciones magnetofónicas, las cintas cinematográficas y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo (art. 251 del Código de Procedimiento Civil); por tanto, también constituye documento la información contenida en los computadores en la que consten los datos exigidos por la ley para los certificados.

La equivalencia de los documentos electrónicos con los documentos escritos la corrobora el artículo 2.º de la Ley 527 de 1999, pues, los mensajes de datos son documentos que se definen como toda información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares. A su vez, el artículo 5.º de la Ley 527 de 1999 dispone que no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos.

Por ende, la expedición de los certificados se cumple con el almacenamiento de la información sobre las retenciones efectuadas, pues, la obligación de expedir oportunamente los certificados de retención en la fuente por conceptos distintos a los laborales, no implica la de entregar los certificados. Ello, porque los retenedores sólo están obligados por ley a expedir los certificados en mención (arts. 379, 381 y 667 del E. T.), por lo que la entrega de los documentos sólo procede cuando los sujetos de retención lo solicitan.

En todo caso, “para que se entienda satisfactoria la obligación de expedir oportunamente los certificados de retención en la fuente por conceptos distintos a los laborales, el agente retenedor debe tener almacenada la información en los computadores o en medios magnéticos y a disposición de los sujetos de retención oportunamente, lo que

significa que el último día del plazo para expedir tales certificados la información no sólo debe estar almacenada, sino lista para ser entregada a los interesados, independientemente de que los mismos pidan o no la impresión de los certificados”.

Finalmente, precisa el Consejo de Estado que al cumplirse la obligación de expedir los certificados con el almacenamiento oportuno de los datos de las certificaciones y la oportuna puesta a disposición de los mismos a los sujetos retenidos, no es del caso exigir al actor el cumplimiento de los requisitos del artículo 2.º de la Ley 527 de 1999, relativos a la firma digital y a la entidad certificadora. Ello, porque según el artículo 10 del Decreto 836 de 1991 las personas jurídicas pueden entregar los certificados de retención en la fuente sin necesidad de firma autógrafa, por lo que tampoco es necesaria la intervención de la entidad de certificación sobre la firma digital ni sobre transmisión y recepción del mensaje de datos, como quiera que no es obligación del agente retenedor por pagos distintos a los laborales, enviar la información a los sujetos retenidos.

B. Sanción por corrección aritmética

El Consejo de Estado, en sentencia del 12 de marzo de 2009, exp. 16147, M. P.: Héctor Romero Díaz, hizo un análisis de la sanción por corrección aritmética al evaluar si el error en que incurrió la sociedad actora en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2000, corresponde a un error de transcripción o si por el contrario estaba obligado a liquidar la sanción establecida en el artículo 644 del Estatuto.

Para dar respuesta a este interrogante, la Corporación plantea tres supuestos en los que es posible corregir los datos de la de-

claración sin generar la sanción establecida en el artículo 644 del Estatuto, son ellos: i. Cuando la corrección no varía el saldo a pagar o a favor determinado en la declaración anterior; ii. Cuando el contribuyente busca modificar su liquidación privada para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, caso en el cual el procedimiento a seguir es el señalado en el artículo 589 del Estatuto Tributario; iii. Cuando se corrige la declaración para aumentar el valor a pagar o disminuir al saldo a favor, para lo cual debe elevar una solicitud a la Administración de Impuestos acompañada del proyecto de corrección, para que el fisco lo apruebe a través de una liquidación oficial de corrección dentro de los seis (6) meses siguientes.

Por otra parte, reitera en esta oportunidad el Consejo de Estado que: los errores de transcripción o mecanográficos consistentes en copiar incorrectamente una partida, como llevarla a un renglón diferente, omitirla, repetirla, o en todo caso trastocar una partida en los renglones del formulario, de manera que aparentemente modifique el resultado, no pueden considerarse como errores aritméticos. Lo anterior se debe a que éstos siempre son de resultado, producto de una operación de este tipo, situación que no se da al trasladar o pasar la misma cifra de un renglón a otro pues para este efecto no hay necesidad de realizar cálculo matemático alguno, razón por la que no es posible equiparar un error de transcripción con un aritmético ya que se originan en hechos diferentes.

C. Sanción por no enviar información

En relación con esta sanción, el Consejo de Estado se pronunció mediante sentencia del 23 de abril de 2009, exp. 16.460, C. P.: Martha Teresa Briceño, la litis planteada en

el caso giró en torno a si para efectos del beneficio de la reducción de la sanción por no informar al 20%, el término de dos (2) meses para subsanar de que trata el inciso 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario, se cuenta a partir de la notificación de la resolución que niega la solicitud de reducción, o a partir de la notificación de la Resolución que impone la sanción.

Establece el citado artículo que la sanción se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si le omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de la suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

De conformidad con lo anterior, afirma el Consejo de Estado que el artículo 651 del Estatuto Tributario claramente establece que: el acto administrativo a partir del cual se deben computar los dos (2) meses para tener derecho al beneficio de la reducción de la sanción al 20% es aquel que notifique la sanción, no como lo estima la apelante según el cual los dos meses empiezan a contarse desde la notificación de la Resolución que negó la reducción de la sanción por falta de requisitos.

Conforme a lo anterior, para la procedencia de la reducción de la sanción al 10%, el contribuyente debió subsanar la omisión detectada por las autoridades tributarias y acreditar el pago de la suma señalada antes de la notificación de la resolución sanción y

para acceder a la reducción de la misma al 20% debió subsanar la omisión detectada y acreditar el pago o acuerdo de pago de la suma dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notificó la sanción, solicitud que se presentó oportunamente pero sin allegar el pago o acuerdo de pago conforme al artículo 651 del E.T., siendo en consecuencia improcedente la solicitud presentada.

Destaca esta Corporación que el beneficio de la reducción de la sanción es una opción con que cuentan los contribuyentes para disminuir el monto de la sanción establecida, previo el cumplimiento de los presupuestos contemplados en el artículo 651 del E.T., razón por la cual el sancionado interesado en reducir la sanción impuesta debe cumplir los presupuestos expresamente contemplados en dicha norma para el efecto.

D. Sanción por no declarar

1. Principio de legalidad en materia sancionatoria

En esta oportunidad el Consejo de Estado mediante sentencia del 26 de marzo de 2009, exp. 16496, C. P.: Martha Teresa Briceño, estudió la legalidad de la actuación mediante la cual la Administración Municipal de Ciénaga (Magdalena) impuso a la sociedad actora sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondiente a los años gravables 1996 a 2000.

Al respecto precisó el Consejo de Estado que las normas sancionatorias son de carácter sustancial y éstas deben ser preexistentes a los hechos sancionables pues de lo contrario se les otorgaría un carácter retroactivo violatorio del derecho de defensa. Con fundamento en lo anterior, esta Corporación ha

manifestado en varias oportunidades que en materia sancionatoria las normas aplicables son las vigentes al momento en que se incurre en la conducta sancionable o de la ocurrencia de los hechos respecto de los cuales se ejerce la facultad sancionatoria, independientemente de que la actuación administrativa de verificación al cumplimiento de las obligaciones fiscales y la expedición de los actos sancionatorios ocurran con posterioridad.

Así las cosas, la conducta sancionable que en el caso está referida a la no presentación de la declaración estando obligado a ello, se concreta en el momento del vencimiento del término señalado por la Administración. De acuerdo con lo anterior, en el presente supuesto advierte la Corporación que el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 ordena a los municipios y distritos aplicar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional para las actuaciones allí indicadas, entre ellas la imposición de sanciones, lo que no excluye la reglamentación que debe expedir la respectiva entidad territorial.

Por lo tanto, señala el Consejo de Estado que lo debatido es la aplicación de la normatividad sustancial vigente y la preexistente a los hechos objeto de sanción, la cual debía estar contenida en los acuerdos municipales que regularan, para la época en que se configuró el hecho sancionable, los elementos esenciales de la sanción a imponer, como sería la tarifa y la base para liquidarla de acuerdo con la naturaleza del tributo territorial, toda vez que las normas del Estatuto Tributario Nacional están previstas para impuestos del orden nacional, los cuales tienen una naturaleza distinta al gravar hechos diferentes. Razón por la cual concluye que no era procedente la aplicación de la sanción.

2. Oportunidad para liquidar la sanción

Igualmente, en cuanto a la sanción por no declarar el Consejo de Estado se pronunció en sentencia del 24 de julio de 2008, exp. 15975, C. P.: Héctor J. Romero Díaz, en la que se demanda la nulidad de los actos administrativos por los cuales la DIAN impuso al actor sanción por no declarar renta correspondiente al año de 1997.

El actor adujo que no procedía la sanción por no declarar puesto que presentó la mencionada declaración antes de la notificación de la resolución sanción y pagó la sanción por extemporaneidad, como lo ordena el artículo 642 del E.T.

Así las cosas, la litis planteada se concentró en determinar si se ajusta a derecho la sanción por no declarar impuesta a un contribuyente, por haber presentado la respectiva declaración, por fuera del mes siguiente a la notificación del emplazamiento para declarar.

Para el Consejo de Estado, conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario la Administración debe proferir un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la Administración debe imponer la sanción por no declarar.

No obstante lo anterior, si el contribuyente declara aun después de vencido el plazo concedido en el emplazamiento, no debe imponérsele la sanción por no declarar, pues

lo que se censura con dicha sanción, esto es, el hecho sancionable, es la omisión del deber de declarar, omisión que no se presenta cuando el contribuyente declara, aunque tardíamente.

En este orden de ideas, observa el Consejo de Estado que: en el caso planteado aunque al momento de imponer la sanción por no declarar (13 de julio de 2001) la DIAN no se había enterado de que la actora había presentado la declaración, al surtirse la notificación de la sanción (19 de julio de 2001), la infracción ya había desaparecido, pues la declaración había sido presentada el 16 de julio de 2001, antes de que la sanción produjera efectos frente a la contribuyente, y, por tanto, no hubo omisión del deber de declarar.

En conclusión, al haber desaparecido la infracción antes de que la sanción fuera oponible a la actora, puesto que al declarar extemporáneamente no hubo omisión alguna de dicho deber, por tanto la DIAN debía revocar la sanción por no declarar.