

CONSEJO DE ESTADO
SALA ESPECIAL TRANSITORIA DE DECISIÓN 4 C

CONSEJERO PONENTE: Dr. JESÚS MARÍA LEMOS BUSTAMANTE

Bogotá D.C., siete (7) de abril de dos mil ocho (2008).-

REF: S - 139
RECURSO EXTRAORDINARIO DE SÚPLICA
ACTOR: JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA

Procede la Sala a desatar el recurso extraordinario de súplica interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia proferida el 26 de marzo de 1999 por la Sección Cuarta de esta Corporación, mediante la cual se declaró la nulidad parcial de la Circular Externa No. 073 de 1997, expedida por el Superintendente Bancario.

LA DEMANDA

La demanda estuvo encaminada a obtener la nulidad parcial de la circular No. 073 del 31 de diciembre de 1997 de la Superintendencia Bancaria, en relación con el siguiente texto:

“Los párrafos 2 y 3 del numeral 1 (de la circular 63 del 5 de septiembre de 1997) quedarán así:

“En armonía con las normas básicas de esencia sobre forma y prudencia, contenidas en los artículos 11 y 17 del Decreto 2649 de 1993 respectivamente, se permite precisar que no habrá lugar a contabilizar impuesto de renta diferido débito, con respecto al tratamiento contable generado por el efecto que tiene la aplicación de las deducciones especiales contempladas en los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario en los estados financieros de las entidades.”.

Como hechos que sustentan las pretensiones del actor se narran los siguientes:

El 5 de septiembre de 1997 la Superintendencia Bancaria profirió la circular externa No 063 para indicar, entre otros temas, la forma como las entidades vigiladas por dicha entidad debían proceder contablemente respecto del impuesto de renta diferido débito por diferencias temporales.

El numeral 1 de la mencionada circular, después de dar una noción aproximada de las diferencias temporales, expresó que en el caso de la deducción por pérdidas fiscales previsto en el artículo 147 del E.T. y de la deducción por diferencia entre la renta presuntiva y la renta líquida ordinaria, artículos 175 y 188 del E.T., se estaba en presencia de una situación de naturaleza exclusivamente tributaria y no contable, razón por la cual tales deducciones *“nunca afectarán el estado de resultados.”*

El 31 de diciembre de 1997 la Superintendencia bancaria expidió la circular externa No 73, que contiene la norma acusada, para modificar algunos apartes de la circular externa No 63 a que se ha hecho referencia, una de cuyas modificaciones es la acusada en la demanda.

DISPOSICIONES VIOLADAS

Artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario; artículos 11, 17 y 67 del decreto reglamentario 2649 de 1993.

LA SENTENCIA

La Sección Cuarta del Consejo de Estado accedió a las pretensiones de la demanda. Indicó que la Superintendencia Bancaria tiene competencia para ejercer la función de control y vigilancia de las instituciones financieras, conforme al Estatuto Orgánico Financiero, artículos 325, literal e), del numeral 1º, 236, literales a), b) y c), del numeral 3º, y 95-1, de esa normativa.

Con arreglo a lo anterior las entidades sometidas a la vigilancia de la Superbancaria deben ceñirse a los criterios e instrucciones contables impartidos por este órgano, siendo clara, entonces, su competencia funcional para establecer la instrucción inserta en el acto acusado, esto es, en cuanto al tratamiento contable del impuesto de renta diferido débito. Pero también es cierto que en desarrollo de tal facultad no puede la entidad desconocer el contenido y alcance de las normas legales y reglamentarias que rigen la materia contable, conforme al artículo 137 del decreto 2649 de 1993.

En tal sentido la Sección Cuarta destacó los principios enunciados en los artículos 11, 17 y 67 del decreto 2649 de 1993 y los beneficios fiscales contenidos en los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario, en consonancia con el artículo 188 ibidem, para puntualizar que las deducciones por pérdidas fiscales y exceso de renta presuntiva corresponden a conceptos estrictamente fiscales, que sólo afectan los resultados financieros y contables de aquellas vigencias en que se haga efectivo el derecho de amortización en la declaración del impuesto sobre la renta. La forma de aplicar las diferencias temporales fiscales y contables que se presenten entre

el impuesto de renta generado en el respectivo año gravable y el efectivamente liquidado, está prevista en el artículo 67 del decreto 2649 de 1993, así:

“Activos diferidos.

...

“Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.

...

“El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.”.

Por la circular acusada las entidades vigiladas por la Superbancaria no podrán contabilizar el impuesto de renta diferido débito atinente a la aplicación de las deducciones contempladas en los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario, en consideración a los principios de “*esencia sobre la forma*” y “*prudencia*”, previstos en el decreto 2649 de 1993.

La Superbancaria argumentó que la “*expectativa razonable*” no se ha venido cumpliendo en el caso de las entidades financieras, pero frente a esta afirmación debe reivindicarse la compatibilidad existente entre los principios enunciados y la disposición que autoriza contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales. Además, con la referencia normativa a la expectativa razonable de recuperación económica se está reconociendo expresamente el principio de prudencia, y, tácitamente, la esencia sobre la forma, lo cual implica, a su vez, el deber de aplicar el artículo 11 del decreto 2649 de 1993.

Luego de transcribir el artículo mencionado señaló la sentencia atacada que la definición de cuándo existe o no una expectativa razonable de que se generará la suficiente renta gravable en los períodos en los cuales se revertirán las diferencias temporales, a que se refiere el artículo 67 del decreto 2649 de 1993, corresponde en cada caso al sujeto pasivo del impuesto, tal como lo señala el demandante, puesto que, en primer término, la norma está autorizando de manera general su aplicación, sin especificar criterios de razonabilidad, y, de otra parte, porque son los sujetos responsables del manejo de la actividad rentable quienes, de acuerdo con los recursos disponibles y las proyecciones futuras, están en condiciones de demostrar las razones por las cuales consideran que existe o no una expectativa razonable de recuperación económica.

Este criterio no desconoce las facultades de vigilancia y control de la Superbancaria, toda vez que ella siempre tiene la capacidad para verificar en cada caso el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias que rigen la actividad contable, pudiendo al efecto aplicar los correctivos pertinentes.

En consecuencia, ni los principios enunciados ni la situación fáctica que alega la Superbancaria frente a las entidades financieras justifican la prohibición que el acto impugnado contiene en torno a la aplicación del artículo 67 del decreto 2649 de 1993 siendo, por tanto, violatorio de la referida norma reglamentaria, esto es, en cuanto restringe su alcance y establece una modificación a su contenido.

Finalizó señalando que si bien el instructivo demandado no desconoce el derecho que asiste a los contribuyentes de solicitar, cuando las condiciones de rentabilidad lo permitan, las deducciones previstas en los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario, porque tal reconocimiento es independiente del tratamiento contable que al impuesto diferido debe darse, sí está vulnerando las disposiciones superiores que gobiernan el ejercicio de la facultad reguladora en materia contable y concretamente las contenidas en los artículos 67 y 137 del decreto 2649 de 1993, al disponer para el impuesto de renta diferido débito un tratamiento contable distinto al previsto en el reglamento.

EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE SÚPLICA

Con fundamento en el artículo 57 de la ley 446 de 1998, la entidad demandada, Superintendencia Bancaria de Colombia, mediante apoderado, interpuso recurso extraordinario de súplica, formulando los siguientes cargos:

PRIMER CARGO: Falta de aplicación del artículo 137 del decreto 2649 de 1993, respecto de la parte adicionada por el artículo 5 del decreto 2337 de 1995.

Sustentó la glosa afirmando que a través del artículo 5 del decreto 2337 de 1995 se adicionó el artículo 137 del decreto 2649 de 1993, en el sentido de calificar de subsidiarios los artículos 61 a 136 de este decreto respecto de las normas contables especiales que dicten las autoridades distintas del Presidente de la República, y que, siendo esto así, las disposiciones dictadas por la

Superbancaria son especiales y de aplicación preferente respecto de los artículos 61 a 136 del decreto 2649 de 1993.

La Sección Cuarta omitió cualquier alusión al artículo 5 del decreto 2337 de 1995, centrando su argumentación en la primera parte del artículo 137 del decreto 2649 de 1993.

Se desconoció la competencia de la Superintendencia Bancaria para fijar las reglas generales que en su contabilidad deben seguir las instituciones vigiladas y *“que el artículo 67 del decreto 2649 de 1993 es de aplicación **supletoria** (sic) tal como lo prevé el artículo 5 del decreto 2337 de 1995, y en consecuencia, en su carácter de norma general, **no es de obligatorio cumplimiento**, (sic) al haberse expedido disposición especial por la autoridad competente.”*.

SEGUNDO CARGO: Interpretación errónea del artículo 67 del decreto 2649 de 1993.

La Superintendencia Bancaria, con base en el artículo 326 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, no se circunscribe a un estudio a posteriori de la situación financiera de las entidades sino que su labor implica una fiscalización permanente de los negocios y actividades a través de visitas, informes, órdenes, requerimientos de información, etc, pudiendo determinar la situación económica y financiera de la entidad incluso antes de la remisión de los balances a la entidad de supervisión, lo que le exige tomar medidas preventivas para el cumplimiento de los objetivos, según el numeral 1º del artículo 1º del Decreto 2359 de 1993, de manera que la expectativa de recuperación económica de la entidad también la

puede establecer la entidad de control en desarrollo de su actividad fiscalizadora.

Así la Sección Cuarta partió de una premisa falsa al considerar que la expectativa de recuperación la fija sólo el sujeto pasivo del impuesto, cuando, como ya se indicó, y, además, se comprueba con las medidas precautelativas de que eventualmente puede disponer la Superintendencia Bancaria, como son la recapitalización, la fusión, la cesión de activos y pasivos, etc, previstas en el numeral 5º del artículo 326 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la Superbancaria, con fundamento en las proyecciones y estudios técnicos puede concluir cuándo una entidad **no es viable** y en tal sentido no cuenta con capacidad económica para operar.

La Superintendencia Bancaria debe ponderar cuándo habrá utilidades libres para repartir, por ejemplo, o cuándo las utilidades deben cubrir reservas especiales o aumentar el capital de la sociedad.

Con base en estas potestades y en una situación de hecho que se observó, conforme a la cual los resultados contables que arrojan las entidades financieras a través del registro de las deducciones contempladas en los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario generaban o reflejaban en los balances cuantiosas utilidades que no se derivaban de la operación financiera sino de la composición contable, produciéndose una utilidad artificial que pondría en peligro la confianza y la solidez del sistema por el cual debe velar la Superintendencia Bancaria, se profirió el acto administrativo acusado, con el fin de que la información contable sea confiable o

“que represente fielmente los hechos económicos” (artículo 4º del Decreto 2649 de 1993).

El principio de esencia sobre la forma, artículo 11 del Decreto 2649 de 1993, exige que los recursos y hechos económicos sean reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

El artículo 17 ibídem señala como principio fundamental de la contabilidad el de la prudencia, que busca evitar que se efectúen registros que sobrestimen los activos y los ingresos o subestimen los pasivos y los gastos.

No comparte la afirmación de la Sección relativa a que el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, que autoriza a contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de la diferencia temporal cuando exista una expectativa razonable de recuperación económica reconoce expresamente el principio de prudencia y tácitamente el de la esencia sobre la forma, pues no se ve que el efecto contable tratado en el artículo mencionado evite las distorsiones de los balances en el sector financiero.

La Superbancaria, hoy Superfinanciera, expidió la circular acusada para evitar que la sola evidencia formal se sobreponga a la realidad financiera de las entidades vigiladas porque ejerce funciones preventivas, mediante una fiscalización permanente de los negocios y actividades de sus vigiladas, con el fin de determinar su real situación económica y financiera y evitar la pérdida de confianza del usuario del sector bancario.

El artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 resultó vulnerado, por interpretación errónea, porque, en la sentencia recurrida, se consideró que sólo los sujetos pasivos del impuesto son los que pueden establecer si existe o no una expectativa razonable de recuperación económica, cuando la entidad recurrente, con sus facultades de supervisión, está también en capacidad de determinar en cualquier momento la situación económica y financiera de sus vigiladas.

Además, como lo reconoció el fallo recurrido, la instrucción contenida en el acto administrativo declarado nulo no está desconociendo los beneficios fiscales de que tratan los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la Circular 073 de 1997 no desconoció los beneficios fiscales a que tienen derecho las entidades vigiladas sino que orientó exclusivamente la forma como estos deben registrarse contablemente para que no haya distorsiones financieras ni económicas.

CONSIDERACIONES

EL RECURSO DE SÚPLICA. NATURALEZA Y ALCANCES

Antes de pasar al examen de los cargos formulados conviene destacar los perfiles fundamentales del recurso extraordinario de súplica.

De acuerdo con el artículo 194 del Código Contencioso Administrativo este recurso procede contra las sentencias

ejecutoriadas dictadas por cualquiera de las secciones o subsecciones del Consejo de Estado y es causal del recurso la violación directa de normas sustanciales, que se desdobra en tres modalidades, aplicación indebida, falta de aplicación e interpretación errónea. La prosperidad de una de estas modalidades de la causal implica el éxito del recurso.

De lo anterior se sigue que en materia contencioso administrativa sólo cabe este recurso a partir de los **errores juris in judicando**, esto es, aquellos yerros de juicio que con vigor trascendente entrañan un quebrantamiento directo de normas jurídicas sustanciales. Por ende, para la configuración del vicio de juzgamiento la violación de la norma sustancial debe reflejarse en la parte dispositiva o resolutive del fallo, o, como dice la doctrina universal, debe tratarse de una falencia con “eficacia causal”. Por lo mismo, por expreso mandato del legislador, la súplica no procede por errores facti in judicando, esto es, por violación indirecta de las normas sustantivas, tal como ocurriría en el evento de que el juez llegara a vulnerar la norma sustancial como consecuencia de una pretermisión o de una suposición de medios probatorios.

En síntesis, la súplica, stricto sensu, excluye categóricamente el examen o verificación de todo asunto de hecho; advirtiendo sí que, dados la naturaleza y fines de este recurso, es la sentencia recurrida *“la que constituye el hecho o la materia sujetos al debate...”*.¹ Lo cual marca una nítida diferencia con las instancias del juicio contencioso administrativo, en las cuales el objeto de la litis está constituido por los actos administrativos, los hechos, las omisiones, las operaciones administrativas, los contratos estatales y

ciertos contratos celebrados por las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. De allí que, según lo ha sostenido esta Sala, la infracción denunciada por el recurrente debe ser inmediata y expresa, es decir, establecida mediante la confrontación objetiva de la sentencia con el precepto de derecho. Se trata, entonces, de un verdadero juicio a la sentencia ejecutoriada que permite definir, a instancia de parte, su conformidad o disconformidad con el orden jurídico nacional aplicable a la controversia, con el fin de reivindicar la prevalencia del derecho objetivo, unificar la jurisprudencia nacional y proveer a la reparación de los perjuicios sufridos por los administrados o por la Administración misma cuando quiera que el fallador haya quebrantado directamente la norma sustancial.

En consonancia con lo anterior debe afirmarse también que **los errores in procedendo** no tienen cabida en los motivos determinantes de este recurso, es decir, no pueden ser materia del recurso extraordinario de súplica los errores que envuelven quebrantamiento de normas procesales.

En lo que hace a las particulares definiciones de las causales del recurso extraordinario de súplica, se tiene:

- a) **FALTA DE APLICACIÓN:** se presenta cuando el fallador no aplica por cualquier razón la norma pertinente al caso.
- b) **INTERPRETACIÓN ERRÓNEA:** ocurre cuando el juzgador yerra al apreciar el contenido o significado de la norma.

¹ G.J., t. L, p. 341; citada por Humberto Murcia Ballén: Recurso de Casación Civil, 4ª edición, 1996,

c) **APLICACIÓN INDEBIDA:** tiene lugar cuando el juez aplica una norma que no corresponde a la materia examinada.

De otra parte, en lo concerniente a la técnica aplicable en la formulación del recurso debe reiterarse lo sostenido por esta Corporación, cuando expresó:

" ... la técnica en su formulación ha de ser menos rigurosa y formal que la exigida en aquélla (alude a la casación), pues sólo basta señalar en forma precisa las normas sustantivas violadas y los motivos de la infracción. La flexibilidad establecida en la técnica del recurso, busca facilitar el libre acceso a la administración de justicia y la prevalencia del derecho sustancial de los administrados, sin ceñirse a consideraciones de extremo rigor procesal;...".²

En efecto, el recurso extraordinario de súplica, no obstante su recio parentesco con el de casación, de acuerdo con lo preceptuado por los artículos 228 y 230 de la Carta Política, debe fundarse en la supremacía del derecho sustancial y en el imperio de la ley pues la jurisprudencia sólo alcanza el papel de criterio auxiliar de la actividad judicial, en el entendido de que, sin perjuicio de las ritualidades propias del debido proceso, el inveterado culto a las formas ya no encuentra sustento en nuestro ordenamiento superior.

PRIMER CARGO:

En criterio de la Sala el cargo propuesto se refiere a la violación del artículo 137 del decreto 2649 de 1993, respecto de la parte adicionada por el artículo 5 del decreto 2337 de 1995, por falta de aplicación y, según se deduce, por aplicación indebida del artículo 67 del decreto 2649 de 1993.

Edit. Gustavo Ibáñez, Santa Fe de Bogotá, p. 271.

² C. de E., Sala Plena de lo Contencioso Administrativo; Radicación: Q-063 del 4 de agosto de 1999, M.P. Dr. Alier Hernández Enríquez.

Las normas cuya vulneración se alega son del siguiente tenor:

“Artículo 137. Salvo lo dispuesto en normas superiores, el ejercicio de las facultades en virtud de las cuales otras Autoridades distintas del Presidente de la República pueden dictar normas especiales para regular la contabilidad de ciertos entes, está subordinado a las disposiciones contenidas en el Título Primero y en el Capítulo I del Título Segundo de este Decreto.”.

El artículo 137 fue adicionado por el artículo 5º del decreto 2337 de 1995, que dispuso:

*“Ejercicio de las facultades reguladoras en materia de contabilidad. Salvo lo dispuesto en normas superiores, el ejercicio de facultades en virtud de las cuales otras autoridades distintas del Presidente de la República pueden dictar normas especiales para regular la contabilidad de ciertos entes, está subordinado a las disposiciones contenidas en el título primero y en el capítulo I del título segundo de este Decreto. **En consecuencia, lo dispuesto en los artículos 61 a 136 del presente Decreto se aplicará en forma subsidiaria respecto de las normas contables especiales que dicten las autoridades competentes distintas del Presidente de la República.**”.* (Destacado no es del texto).

El artículo 67 del decreto 2649 de 1993, en lo pertinente, preceptuó:

*“**Activos diferidos.** Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:*

“1. (...)”

“Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.

“(...)”

“El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.”.

La Superbancaria señaló que la Sección Cuarta omitió cualquier alusión al artículo 5 del decreto 2337 de 1995 y sólo centró su argumentación en la primera parte del artículo 137 del decreto 2649 de 1993, que desconoció su competencia para fijar las reglas generales que deben seguir las instituciones vigiladas en su contabilidad, y, además, que el artículo 67 del decreto 2649 de 1993 es de aplicación supletoria, no de obligatorio cumplimiento para ella, ya que puede proferir normas que, respecto de sus vigiladas, tienen carácter prevalente.

Como el aspecto central del debate es la potestad reguladora de la Superintendencia Bancaria y el carácter de sus directrices respecto de sus vigiladas, la Sala revisará el cargo propuesto, así: (1) la competencia de la Superintendencia Bancaria para expedir, en materia contable, disposiciones generales para el sector financiero y (2) Competencia de la Superintendencia Bancaria, respecto del régimen general contable y análisis del cargo propuesto.

1. El artículo 95-1 del decreto 663 de 1993 o Estatuto Orgánico Financiero, vigente al momento en que se expidió la Circular acusada, estableció:

“1. Régimen general. Las entidades vigiladas deberán observar las reglas generales que en materia contable dicte la Superintendencia Bancaria, sin perjuicio de su autonomía para escoger o utilizar métodos accesorios, siempre que éstos no se opongan, directa o indirectamente, a las instrucciones generales impartidas por la Superintendencia.”.

La anterior norma fue modificada por el artículo 28 de la Ley 510 de 1999, preceptiva que es posterior y que no es aplicable al asunto pero que tiene un contenido sustancialmente idéntico al de la norma modificada. Preceptuó:

“1o. Régimen general. *La Superintendencia Bancaria se encuentra facultada para dictar las normas generales que en materia contable deban observar las entidades vigiladas, sin perjuicio de la autonomía de estas últimas para escoger y utilizar métodos accesorios, de conformidad con la ley.”*

Esta norma fue revisada por la Corte Constitucional en sentencia C-452-03, en la que se precisó:

“Las superintendencias son órganos o entidades públicas de creación legal, que hacen parte de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional y cumplen las funciones de inspección, vigilancia y control que les asigne la ley o les delegue el Presidente de la República. Su régimen jurídico está señalado en la Constitución y en la ley.

La Carta Política consagra, de manera expresa, estas referencias sobre la organización de las superintendencias y las atribuciones de los superintendentes: i) las superintendencias forman parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público (art. 115); ii) Corresponde al Congreso de la República la creación, supresión o fusión de estos organismos (art. 150-7); iii) los superintendentes podrán ser delegatarios para el ejercicio de funciones asignadas al Presidente de la República (art. 211); iv) el Presidente de la República ejercerá a través de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el control, inspección y vigilancia de las entidades que presten servicios públicos domiciliarios (art. 370), y v) la Comisión Nacional de Valores tendrá el carácter de superintendencia (art. tr. 52).

Por su parte, la Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, dispone que las superintendencias podrán ser creadas por la ley como organismos con autonomía administrativa y financiera, sin personería jurídica, en cuyo caso harán parte integrante del sector central de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional (arts. 38 y 66) o como entidades descentralizadas, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonial y sujetas al régimen jurídico contenido en la ley que las crea y en lo no previsto en ella, al de los establecimientos públicos (arts. 38 y 82).

De otro lado, para el eficiente cumplimiento de las funciones a su cargo y dada la especificidad de los sectores económicos en que

participan, las superintendencias y órganos de control podrán fijar aquellos parámetros requeridos para la cabal aplicación de la ley y las normas reglamentarias. Sobre este aspecto, la Corte Constitucional se pronunció en la sentencia C-397 de 1995³ en la cual señaló que “la actividad del Estado en esas materias no se agota en la definición de políticas, en la expedición de las leyes marco, ni en la de los decretos reglamentarios que vayan adaptando la normatividad a las nuevas circunstancias, sino que necesita desarrollarse en concreto, bien mediante normas generales que, en virtud de una competencia residual, expidan entes administrativos como las superintendencias en lo no establecido por la normatividad jerárquicamente superior, ya por las actividades de control, inspección y vigilancia a cargo de tales organismos especializados, todo con el objeto de que el Estado pueda cumplir el objetivo general señalado en el artículo 335 de la Constitución”.

No obstante, la aprobación de normas generales en materia contable por parte de superintendencias y órganos de control está condicionada por dos circunstancias específicas, a saber: 1ª) debe estar directamente relacionada con el cumplimiento de las funciones de inspección, vigilancia y control a su cargo, y 2ª) deberá darse dentro de los límites fijados en la Constitución, la ley y las determinaciones que sobre la materia adopte el Contador General de la Nación.

Estas exigencias corresponden a la aplicación de los principios de competencia de los entes públicos y de supremacía de la Constitución, en particular de los principios de eficacia, economía, celeridad e imparcialidad que orientan el cumplimiento de la función administrativa (C.P., art. 209), pues es razonable que si la Carta Política asigna al Contador General de la Nación el deber de llevar la contabilidad general de la Nación y consolidar ésta con la de sus entidades descentralizadas, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría, debe entonces limitarse toda acción que pueda entorpecer el cumplimiento eficiente de las funciones señaladas y, por el contrario, favorecer el proceso de consolidación de la información contable que rindan las entidades públicas y garantizar la coherencia de todo el sistema contable de las entidades públicas⁴, contra lo cual atentan los escenarios de atomización sectorial de la regulación contable.

La jurisprudencia constitucional también se ha referido al carácter vinculante de las decisiones del Contador General frente a las entidades públicas. En este aspecto, en la sentencia C-487 de 1997⁵, en la cual se resaltó que por mandato directo del Constituyente corresponde a este funcionario determinar las normas contables que deben regir en el país y que deberán ser aplicadas por todas las entidades públicas por ser, en esas materias, sus subordinadas. En esa ocasión la Corte precisó que “En esa perspectiva, las decisiones

³ M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

⁴ Corte Constitucional. Sentencia 478-92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁵ M.P. Fabio Morón Díaz.

*que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los 'productos finales', entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado"*⁶.

En el mismo sentido, en la sentencia C-1190 de 2000⁷, al revisar la constitucionalidad del artículo 11 de la Ley 298 de 1996, concluyó que: "los organismos de vigilancia e inspección deben aplicar las políticas, principios y normas que determine la Contaduría General de la República y en los términos y condiciones que ésta establezca".

En estas circunstancias, al ejercer la atribución dada por el Legislador para expedir reglas generales en materia contable, las superintendencias y órganos de control deberán considerar el mandato contenido en el artículo 354 de la Constitución y las disposiciones que desarrollen este precepto Superior. Así entonces, estos organismos especializados estarán vinculados de una doble manera frente a las normas superiores de carácter contable. De una parte, en lo referente a su propia organización y funcionamiento, acatarán las normas que en esta materia fije la Constitución, la ley y el Contador General de la Nación. Ello obedece a su naturaleza jurídica como entidades de carácter público. De otra parte, la expedición de normas generales en materia contable frente a las entidades vigiladas, estará condicionada por el ámbito de regulación que corresponda al Contador General de la Nación⁸, de acuerdo con la autorización legislativa dada a este funcionario⁹. Esta condición se fundamenta en la relación funcional que en materia contable consagra la Constitución Política, en particular por lo dispuesto en su artículo 354.

Bajo estas condiciones se declararán exequibles, por el cargo analizado, las normas acusadas del Decreto 663 de 1993 y la correspondiente modificación por la Ley 510 de 1999, así como las contenidas en las Leyes 32 de 1979, 142 y 174 de 1994, 222 de 1995 y 454 de 1998, puesto que no contradicen lo prescrito por el artículo 354 de la Constitución Política."

⁶ Corte Constitucional, sentencia C-487-97 M.P. Fabio Morón Díaz.

⁷ M.P. Álvaro Tafur Gálvis.

⁸ En concordancia con lo desarrollado por la Ley 298/96, el ámbito de aplicación de las normas que en materia contable determina el Contador General de la Nación corresponde a las entidades públicas y los particulares que manejen o administren recursos públicos y sólo en lo relacionado con estos.

⁹ La Ley 298/96 contiene dos artículos que ilustran acerca de la primacía de las normas que determine el Contador General de la Nación sobre las que emitan los organismos que ejercen funciones de inspección, vigilancia y control. De un lado, el artículo 11 dispone que "Las entidades u organismos de carácter público que actualmente se encuentran sujetos a normas contables expedidas por organismos que ejerzan funciones de inspección, vigilancia y control, deberán aplicar las políticas, normas y principios contables que determine la Contaduría General de la Nación, en los términos y condiciones que ésta establezca". De otro lado, el artículo 16, al referirse a la vigencia transitoria de las normas, establece que "Las normas de contabilidad pública que venían siendo expedidas por los organismos competentes, continuarán vigentes hasta tanto el Contador General de la Nación, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, determine las políticas, principios y normas de Contabilidad Pública".

De acuerdo con lo expuesto, las normas de orden contable expedidas por la Superbancaria deberán ser acatadas por los establecimientos de crédito, sociedades de servicios financieros, sociedades de capitalización, entidades aseguradoras, intermediarios de seguros y reaseguros, sujetas sólo al acatamiento de las reglas contables específicas proferidas por el Contador General de la Nación, como lo indicó la Corte Constitucional en la sentencia, lo que, a su turno, incorpora una especial prevalencia de tales disposiciones frente a las reglas que en materia contable le corresponde dictar al Presidente de la República.

2. La competencia de la Superbancaria (hoy Superfinanciera) se encuadra nítidamente dentro de la naturaleza, objetivos y funciones que el artículo 325 del Estatuto Orgánico Financiero, en su momento, le señaló, tales como:

“Asegurar la confianza pública en el sistema financiero y velar porque las instituciones que lo integran mantengan permanente solidez económica y coeficientes de liquidez apropiados para atender sus obligaciones”. (num. 1º, lit. a).

“Prevenir situaciones que puedan derivar en la pérdida de confianza del público, protegiendo el interés general y, particularmente, el de terceros de buena fe”. (num. 1º, lit. d).

“Fijar las reglas generales que deben seguir las instituciones vigiladas en su contabilidad, (sic) sin perjuicio de la autonomía reconocida a estas últimas para escoger y utilizar métodos accesorios, siempre que éstos no se opongan, directa o indirectamente, a las instrucciones generales impartidas por la Superintendencia”; (num. 15).

Por su parte, el artículo 2, numeral 3º, literal b), del decreto 2359 de 1993 reiteró literalmente su contenido, reconociendo así la potestad de la Superbancaria en torno al área contable del sector financiero.

El Gobierno Nacional expidió el decreto 2649 de 1993, *“por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.”*.

El artículo 137 del citado Decreto 2649 de 1993, adicionado por el artículo 5º del decreto 2337 de 1995, dispone que las autoridades competentes distintas al Presidente, como la Superbancaria, deben sujetar su ejercicio regulador de lo contable a lo previsto en los artículos 1 a 60 del decreto 2649 de 1993, que corresponden al título primero y al capítulo primero del título segundo, que hablan sobre los siguientes temas: De los principios de contabilidad generalmente aceptados; objetivos y cualidades de la información contable; normas básicas; de los estados financieros y sus elementos; de las normas técnicas generales.

Empero, el artículo 5º del Decreto 2337 de 1995, adicionó e hizo expreso lo que tácitamente se había dado a entender a través del artículo 137 del decreto 2649 de 1993, esto es, que la potestad sobre regulación contable que ostentan las autoridades diferentes al Presidente de la República se subordina a la Constitución y a la Ley y en cuanto al decreto 2649 de 1993 a las reglas estipuladas en el título primero y en el capítulo I del título segundo.

En suma, las normas contables que dicten tales autoridades se someten a la parte general y a los principios previstos en el Decreto 2649 de 1993, pero, además, se deben aplicar de preferencia sobre la preceptiva contenida en los artículos 61 a 136 del mismo decreto.

En materia contable, las normas dictadas por la Superbancaria (hoy Superfinanciera) respecto del decreto 2649 de 1993 tienen una

aplicación parcial y supletoria, siendo del caso reconocer que dentro de la órbita de las normas subsidiarias del decreto está el artículo 67, que regula el registro contable de los activos diferidos.

En consecuencia la Sección Cuarta al omitir toda alusión a la adición introducida por el artículo 5 del decreto 2337 de 1993 al artículo 137 del decreto 2649 de 1993, permitió la indebida aplicación del artículo 67, ibidem, que no sólo no es de obligatoria observancia para la Superbancaria sino que las normas que esta expida prevalecen sobre el artículo en mención.

Así las cosas, el cargo primero prospera y por ende la sentencia recurrida se infirmará en todas sus partes.

SENTENCIA DE REEMPLAZO

Al estimar la Sala que la Sección Cuarta de esta Corporación incurrió en causal de infirmación de la sentencia, sin analizar el segundo cargo de infirmación, como juez de instancia, procederá a proferir la sentencia de reemplazo:

La parte demandante pretende la anulación de la circular enunciada, para lo cual propone como cargo la violación de normas superiores porque con su expedición se vulneraron los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario y 11, 17 y 67 del decreto reglamentario 2649 de 1993.

La Sala, luego de revisar el asunto, encuentra que las pretensiones de la parte demandante no están llamadas a prosperar, por las siguientes razones:

Con base en el artículo 137 del decreto 2649 de 1993 la Superbancaria puede expedir disposiciones de orden contable que, como ya se indicó, son prevalentes en los términos vistos, pero dentro de los mandatos contenidos en los artículos 1 a 60 del mismo decreto.

En su ejercicio regulador la Superintendencia debe acatar, además, tanto el principio de la “*Esencia sobre la forma*” como el principio de la “*Prudencia*”, consagrados en los artículos 11 y 17 de dicho decreto.

La circular acusada invocó estos artículos para determinar que sus vigiladas no deberán contabilizar el impuesto de renta diferido débito por efectos de la aplicación de los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario.

Estos artículos, en su orden, preceptúan:

*“ART. 147.- **Deducción de pérdidas de sociedades.** Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.*

“PAR.-A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se les aplica el título V de este libro, tomarán como deducción dichas pérdidas ajustadas por inflación de conformidad con lo dispuesto en dicho título.”.

Con esta norma propende el Estado por la salvaguarda del equilibrio fiscal de las sociedades, facilitándoles la recuperación rentística hacia un punto de no pérdida, dentro del perentorio término de cinco años.

Asimismo prevé la norma que, a partir del año gravable de 1992, los contribuyentes obligados a practicar ajustes integrales por inflación aplicarán como deducción dichas pérdidas, previo ajuste de las mismas; de suerte que la compensación no se hará sobre valores históricos.

El artículo 351 del Estatuto Tributario dispone que las mencionadas pérdidas se compensan contra las utilidades resultantes en el indicado lustro fiscal, debiendo efectuar los ajustes correspondientes a la cuenta de revalorización del patrimonio.

*“ART. 175 .- **Deducción del exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria.** Los contribuyentes que a partir del año gravable de 1990 hayan determinado un impuesto a su cargo con base en el sistema de renta presuntiva, podrán restar de la renta bruta determinada, dentro de los dos años siguientes, el valor equivalente al exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida calculada por el sistema ordinario.*

“Lo dispuesto en este artículo, se aplicará sin perjuicio de la presunción mínima de rentabilidad que se debe calcular en el año en el cual se efectúe la deducción.”¹⁰

Al amparo de esta norma pretende el Estado reivindicar la liquidación impositiva que se obtiene con base en la renta líquida calculada a través de la depuración ordinaria, señalando al efecto un término preclusivo de cinco años, sin que por ello se entienda suprimida la obligación de calcular la renta presuntiva correspondiente al año en que se realice la deducción. En todo caso, la intención fiscal es la de que el contribuyente pague el tributo que consulte su realidad económica¹¹.

¹⁰ Para el caso en estudio es de cinco (5) años.

¹¹ Esta premisa se aplica dentro de los conceptos de equidad y justicia, según las voces del artículo 95-9 de la Carta y del artículo 683 del Estatuto Tributario.

Conforme al contenido de las normas aludidas, para la procedencia de la deducción, los respectivos montos deberán estar debidamente soportados en la realidad económico-tributaria del contribuyente. Estas opciones de amortización tendrán lugar en la medida en que se produzcan rentas gravables suficientes dentro de las cinco vigencias fiscales correspondientes.

Esta perspectiva, la ocurrencia de la pérdida fiscal o del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, a partir de su deducción, implica una diferencia temporal que debe ser registrada contablemente a fin de obtener la debida congruencia entre la información fiscal y la información contable.

Sobre este aspecto, el demandante alega la aplicación del artículo 67 del decreto 2649 de 1993, por el cual se dispone:

*“**Activos diferidos.** Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:*

“1. (...)”

“Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.

“(...)”

“El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.”

La Circular acusada, como ya se indicó, establece un tratamiento distinto:

“Los párrafos 2 y 3 del numeral 1 (de la circular 63 del 5 de septiembre de 1997) quedarán así:

“En armonía con las normas básicas de esencia sobre forma y prudencia, contenidas en los artículos 11 y 17 del Decreto 2649 de 1993 respectivamente, se permite precisar que no habrá lugar a contabilizar impuesto de renta diferido débito, con respecto al tratamiento contable generado por el efecto que tiene la aplicación de las deducciones especiales contempladas en los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario en los estados financieros de las entidades.”.

Como ya se indicó, las normas aludidas le dan plena facultad a la Superintendencia Bancaria para expedir la directriz contenida en la circular citada. Es más, con base en las facultades que le otorga el artículo 137 del decreto 2649 de 1993, la Superbancaria podía expedir regulaciones contables de aplicación prevalente frente al artículo 67 de este mismo decreto.

La susodicha regla contable no pretende modificar ni alterar en modo alguno los contenidos ni los efectos fiscales de los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que la contabilización del impuesto diferido débito se halla condicionada a una expectativa razonable en términos rentísticos, por ende, resulta literalmente compatible la instrucción que la Superbancaria dio en orden a precaver los fenómenos que puedan atentar contra el cumplimiento de los objetivos y funciones que le asigna el artículo 325 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

Bastaría agregar que, con apoyo en su competencia de regulación contable, la Superbancaria dictó la circular acusada con un nítido sentido finalístico, velar porque las instituciones controladas mantengan permanente solidez económica (folio 58), según las previsiones del artículo 325, literales a) y d), del Estatuto Financiero,

que se hallan en consonancia con los principios contables contenidos en los artículos 11 y 17 del decreto 2649 de 1993, toda vez que estos tienden a salvaguardar tanto el reconocimiento de los recursos y hechos económicos en su sentido real como la debida estimación de los activos, ingresos, pasivos y gastos.

Lo anterior teniendo en cuenta, además, la competencia y responsabilidad que anuncia la gestión de la Superbancaria en lo que hace a la confianza pública, que constituye uno de los extremos fundamentales del sistema financiero, en el cual argumentos como los presentados por la parte actora, respecto de que prudencia no es sinónimo de pesimismo, resultan aplicables para otros campos diferentes del financiero dado que la Superbancaria simplemente expide directrices precautelativas por los bienes jurídicos que están en juego, lo que tampoco indica que sea aplicación negativa o pesimista. Veámoslo:

Conforme al artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, norma alegada como violada por el actor, para que la contabilización del impuesto diferido débito pueda realizarse deben satisfacerse previamente los siguientes requisitos: 1) que durante el año o período gravable se genere un mayor impuesto del que ordinariamente corresponde a los resultados comerciales del ejercicio; 2) Que exista una expectativa viable de que hacia el futuro (vigencias de reversión) se generará suficiente renta gravable. Lo que a su turno descarta la posibilidad de que tal expectativa pueda configurarse a instancias de la renta presuntiva¹² determinada en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales.

¹² Desde luego que esto tiene que ser así, teniendo en cuenta que: "La renta líquida presuntiva es una renta teórica, una ficción creada por la ley para los solos efectos del tributo, es decir, que no tiene

Tratándose de las hipótesis previstas en los artículos 147 y 175 del Estatuto Tributario, el primero de los requisitos halla plena satisfacción, como lo señala el actor: *“Cuando un contribuyente realiza una pérdida operacional (art. 147 E.T.) o cuando la renta realizada es inferior a la renta presuntiva (art. 175 E.T.), por regla general, la base gravable del impuesto sobre la renta está constituida por la renta presuntiva determinada con base en el artículo 188 del E.T. En tal caso, se configura un impuesto de renta a cargo del contribuyente superior al que corresponde a su renta real, con lo cual se cumple el primer requisito a que se refiere el artículo 67 del decreto 2649 de 1993.”*

El cumplimiento del segundo requisito depende tanto de las condiciones reales de la economía del país, analizado también bajo el contexto macroeconómico nacional, como de las características y proyecciones propias del respectivo sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En este caso tales premisas no resultan aplicables porque la Superbancaria, que ejerce la función de vigilancia y control en materia contable y tributaria, concurre con su respectivo análisis e inferencias, procurando corregir todo registro contable que pueda llegar a provocar distorsiones financieras o económicas a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados, y muy particularmente, de los de la “Esencia sobre la forma” y la “Prudencia”.

consistencia real no goza de los atributos de los ingresos..., y por tanto no tiene capacidad, por sí sola de reflejarse en un incremento neto del patrimonio, en la parte que exceda la renta líquida real”. (DIN, Conc. 0410, enero 12 de 1983).

En el caso de autos se encuentra que la disposición adoptada por la Superbancaria no afecta las deducciones previstas en los prenotados artículos 147 y 175, simplemente constituye una norma contable que evita que el álea de la segunda hipótesis de aplicación del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 se incluya dentro de la contabilidad de las instituciones por ella vigiladas.

De otro lado conviene señalar que existe jurisprudencia de esta Corporación en el sentido de que las pérdidas fiscales no constituyen una diferencia temporal y su deducción no constituye ingreso, es decir, que ni aún bajo la aplicación del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 sería procedente contabilizar las supuestas “diferencias temporales” que se presentan. Así lo señaló la Sección Primera, en sentencia del 3 de mayo de 2002, expediente No. 11001022400020010048 01 (6822), M.P. Manuel Santiago Urueta Ayola, en los siguientes términos:

“El impuesto diferido débito es aquel que resulta mayor al que se debe pagar de no haber ocurrido una diferencia temporal, en el ejercicio donde se produce dicha diferencia, llamado año corriente, y que puede amortizarse con la eventual disminución del impuesto a pagar en los años siguientes en la medida en que vaya desapareciendo la diferencia temporal que lo ocasionó, lo cual, a su turno, depende de que la renta gravable en tales años sea suficiente para hacer la deducción en la proporción fiscalmente permitida, hasta que se reduzca a cero, de la partida de esa diferencia, registrada contablemente en el período en que se produjo.

Por consiguiente, como las pérdidas fiscales no ocasionan un mayor impuesto en el año en que tienen ocurrencia, ni en ningún otro, puesto que, aunque sea obvio conviene reiterarlo, no constituyen un ingreso, un costo o un gasto que se reconozca contablemente, sino el resultado de tales conceptos, pero bajo el tratamiento de las normas tributarias, por lo cual, retomando al autor precitado, “Ello descartaría de plano la viabilidad de reconocer el impuesto diferido derivado de la posible amortización de las pérdidas fiscales.”¹³

¹³ Corredor Alejo Jesús Orlando, Ib. pág. 232.

b. No procede registrar un ingreso por pérdidas fiscales

Si las pérdidas fiscales no constituyen una diferencia temporal, no es posible reconocer por efecto de ellas un impuesto diferido débito, y menos un ingreso en el periodo que se presentan. Ello está asociado al principio de realización, consagrado en el artículo 12 del Decreto 2649, que se pasa a examinar así:

Forma parte del Capítulo III del Título Primero del Decreto, titulado "Normas básicas" y su enunciado es el siguiente:

"ARTICULO 12. Realización. Sólo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que puede comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables."

Como su título lo indica, este precepto consagra el principio o norma básica de la realización como condición necesaria para el reconocimiento de hechos que tienen incidencia contable, y su violación la radica la actora en el rechazo por parte de la entidad demandada de la contabilización del beneficio tributario que puede derivarse de la pérdida fiscal, como ingreso realizado en el ejercicio en que hubo dicha pérdida."

En consecuencia la presunción de legalidad que ampara al acto administrativo acusado se mantiene incólume.

En mérito de lo expuesto, la SALA ESPECIAL TRANSITORIA DE DECISIÓN 4 C del Consejo de Estado, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

INFÍRMASE la sentencia del 26 de marzo de 1999 proferida por la Sección Cuarta de esta Corporación. En su lugar se dispone:

Deniéganse las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese y ejecutoriada esta providencia devuélvase el expediente a la Sección de origen.

La anterior providencia fue leída y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.-

JESÚS MARÍA LEMOS BUSTAMANTE

MAURICIO TORRES CUERVO

RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PLANETA RAMIRO SAAVEDRA BECERRA