

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
Consejera Ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D.C., seis (6) de marzo de dos mil ocho (2008)

Referencia 05001-23-31-000-1996-02309-01(15867)

Actor PRODUCTOS QUÍMICOS PANAMERICANOS S.A.

IMPUESTO RENTA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia del 31 de marzo de 2005 proferida por la Sala de Descongestión de los Tribunales Administrativos de Antioquia, Risaralda, Caldas y Chocó que se declaró inhibida para tomar una decisión de fondo.

ANTECEDENTES

La sociedad PRODUCTOS QUÍMICOS PANAMERICANOS S.A. solicitó el 9 de marzo de 1995, la devolución del saldo a favor reflejado en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 1993 por valor de \$320'667.000. (Fl. 28 cuaderno antecedentes)

Mediante Auto de Trámite 0056 del 15 de marzo de 1995 la DIAN dispuso suspender por noventa días el trámite de la solicitud de devolución y ordenar la investigación correspondiente.

La División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín profirió el Requerimiento Especial 1-063-7-163 del 1° de agosto de 1995 para modificar la declaración de renta del año 1993 y determinar el saldo a favor en la suma de \$71'896.000. (Fls. 61 a 78 cuaderno antecedentes)

Por lo anterior, la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Medellín expidió la Resolución 2062 del 1° de agosto de 1995 ordenando la devolución de \$71'896.000 y rechazando la suma de \$248'771.000. (Fls. 81 y 82 cuaderno antecedentes)

El 2 de agosto de 1995 la misma dependencia profirió la Resolución 068 mediante la cual se corrigió un error de transcripción en la parte considerativa de la Resolución 2062 del 1° de agosto de 1995. (Fl. 84 cuaderno antecedentes)

La sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 2062 del 1 de agosto de 1995, corregida mediante la Resolución 068 del 2 de agosto de 1995.

La División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, mediante Auto 000132 del 2 de mayo de 1996, decidió archivar en forma definitiva el expediente de determinación del impuesto de renta del año 1993, toda vez que la demandante cumplía los requisitos para el saneamiento establecido en el artículo 240 de la Ley 223 de 1995.

El 23 de julio de 1996 se resolvió el recurso de reconsideración contra el acto que rechazó parcialmente la solicitud de devolución, mediante la Resolución 0159, que confirmó la actuación.

LA DEMANDA

La sociedad actora, en ejercicio de acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó declarar la nulidad de la Resolución 2062 del 1° de agosto de 1995 de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín y de la Resolución 0159 del 23 de julio de 1996 de la División Jurídica de la misma Administración. Como restablecimiento del derecho que se confirme la solicitud de devolución presentada el 9 de marzo de 1995 y se causen y reconozcan los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

Citó como normas vulneradas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política, 683 y 850 del Estatuto Tributario, porque a la sociedad le fue dictado un auto de archivo definitivo por el periodo gravable 1993 y por

tanto no puede resultar gravada por otras obligaciones. La Administración se equivocó al no compulsar copia de dicha actuación.

La sociedad demostró que las retenciones practicadas son reales y corresponden a los valores efectivamente contabilizados y soportados.

Se vulneró también el artículo 240 de la Ley 223 de 1995 porque se desconoció que la declaración de renta de la sociedad por el año 1993 estaba en firme.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dio respuesta a la demanda señalando que la División de Liquidación no archivó el proceso en cuanto a la facultad de verificar las retenciones en la fuente para el trámite de las devoluciones.

La Administración desconoció parte de la devolución solicitada porque algunas retenciones relacionadas carecen de los respectivos certificados o su valor es diferente. Toda vez que la sociedad no comprobó estos valores, no podía acceder a la solicitud.

No se puede confundir la determinación del tributo con su extinción, por lo que cuando el artículo 722 del Estatuto Tributario (sic) exige

acreditar el pago de la liquidación privada implica comprobar el pago del valor del impuesto y no solamente el del saldo a pagar.

Invocó las sentencias del Consejo de Estado del 4 de noviembre de 1994, exp. 5775 y del 13 de octubre de 1994, exp. 7272 para señalar que el contribuyente debe demostrar el pago del impuesto con recibos de pago, certificados de retención o con la prueba supletoria que otorga la ley.

Según el artículo 240 de la Ley 223 de 1995 se exonera de liquidación de revisión y las declaraciones quedan en firme, pero en cuanto a las retenciones que acreditan la devolución quedan sujetas a una posterior verificación por parte del fisco.

LA SENTENCIA APELADA

La Sala de Descongestión de los Tribunales Administrativos de Antioquia, Risaralda, Caldas y Chocó mediante sentencia del 31 de marzo de 2005 se declaró inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo, argumentando lo siguiente:

En el expediente obra la Resolución 068 del 2 de agosto de 1995 que resolvió corregir la Resolución 2062 del 1° de agosto de 1995. El artículo 138 del C.C.A. exige la individualización del acto que se demanda con toda precisión requisito que no se cumplió en este caso

porque no se acusó la Resolución de corrección. Por tratarse de un acto complejo deben demandarse todas sus partes.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante impugnó la sentencia por considerar que era procedente un fallo de fondo, pues no es necesario demandar un acto administrativo que aclaró un yerro que no se presenta en la parte resolutive sino en la motivación de la Resolución 2062 del 1 de agosto de 1995, consistente en que se escribió la cifra \$320.667 debiendo ser \$320.667.000.

La Resolución 068 de 2 de agosto de 1995 no es un acto administrativo definitivo porque no resuelve el fondo de un asunto, ni modifica la situación jurídica. Se trata de un acto de simple trámite contra el que no había lugar a conceder recursos en vía gubernativa.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandada se opuso al recurso de apelación considerando que la Resolución de corrección es un acto definitivo porque modificó el acto inicial al corregir un error de transcripción y conceder los recursos administrativos, por lo que de acuerdo con el artículo 138 del C.C.A. debió ser objeto de demanda

El rechazo parcial de la solicitud de devolución se debió a que no se acreditó la existencia del saldo a favor mediante los comprobantes de la retenciones en la fuente expedidos por los agentes retenedores, ni se confirmó su existencia por otros medios de prueba. No es suficiente su inclusión en la declaración para corroborar si los pagos se efectuaron y fueron recibidos por la Administración.

La parte demandante y el Ministerio Público no se pronunciaron en esta oportunidad procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia que se declaró inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo. Por ello inicialmente se definirá si las pretensiones de la demanda fueron debidamente individualizadas, en forma tal que puedan resolverse el proceso.

El artículo 137 del Código Contencioso Administrativo establece los requisitos de la demanda interpuesta ante la jurisdicción administrativa, la cual, según dispone el numeral 2º de la norma, debe contener “*lo que se demanda*”, es decir, las pretensiones que delimitan el accionar del juez y que constituyen el objeto mismo de la demanda.

El artículo 138 ib. señala en los siguientes términos las exigencias que deben reunir las pretensiones de la demanda para que se configure adecuadamente la relación procesal:

*“Artículo 138.—Subrogado. D.E. 2304/89, art. 24. **Individualización de las pretensiones.** Cuando se demande la nulidad del acto se le debe individualizar con toda precisión.*

Quando se pretendan declaraciones o condenas diferentes de la declaración de nulidad de un acto, deberán enunciarse clara y separadamente en la demanda.

Si el acto definitivo fue objeto de recursos en la vía gubernativa, también deberán demandarse las decisiones que lo modifiquen o confirmen; pero sí fue revocado, sólo procede demandar la última decisión.

Si se alega el silencio administrativo a la demanda deberán acompañarse las pruebas que lo demuestren.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con esta disposición, la demanda debe determinar sus pretensiones clara y separadamente, individualizando el acto cuya nulidad se pretende o las declaraciones o condenas que se reclaman, y demostrar el agotamiento de vía gubernativa. Es preciso que se demande el acto principal y todos los demás actos que lo **modifiquen o confirmen**, ya que ellos constituyen una unidad que materializa la voluntad de la Administración.¹

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de octubre de 2003, exp. 13668, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Este requisito resulta fundamental para el trámite de la acción pertinente, porque es el que delimita la actuación del juez y además permite que la contraparte pueda ejercer adecuadamente su defensa. Su inobservancia impide que la jurisdicción realice un adecuado control de legalidad de los actos administrativos y un efectivo restablecimiento del derecho, pues impide un pronunciamiento de fondo.²

Es deber del juzgador interpretar la demanda para garantizar el acceso a la administración de justicia y darle prelación al derecho sustancial, en los términos de los artículos 228 y 229 de la Constitución Política, pero como ha señalado esta Corporación³, esta labor no comprende la sustitución de las cargas impuestas por la ley a las partes, como es el cumplimiento de los requisitos de la demanda.

Dentro del anterior marco, se resolverá el caso concreto, cuya demanda contiene las siguientes pretensiones:

“Solicito a los honorables magistrados declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos mediante los cuales se fijaron los valores a devolver por 1993 a cargo de Productos Químicos Panamericanos S.A.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de octubre de 2006, exp. 14570, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³ Sentencias de Sala Plena del 23 de julio de 1996, exp. S-566 M.P. Juan de Dios Montes Hernández y del 4 de abril de 2000, exp. S-729, M.P. Juan Alberto Polo Figueroa.

1. *Resolución N° 2062 del 01 de agosto de 1995 de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales y Aduanas de Medellín (sic)*

2. *Resolución N° 0159 del 23 de julio de 1996 de la división Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas de Medellín.*

Como consecuencia de la nulidad impetrada, solicitó se confirme y deje como definitiva la solicitud de devolución N° DL 939500831 de marzo 09 de 1995 y se causen y reconozcan los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.” (Fl. 54)

El Tribunal consideró que la demanda era inepta, porque se omitió señalar la Resolución 068 del 2 de agosto de 1995 mediante la cual se corrigió la Resolución N° 2062 del 1 de agosto de 1995.

La sociedad apelante estima que este acto no se debía demandar por ser de simple trámite. Para resolver este punto debe señalarse que la Resolución de corrección fue aportada en la demanda y en sus consideraciones consta que mediante la Resolución de devolución o compensación N° 2062 del 1 de febrero de 2001 se resolvió la solicitud presentada y en “*el numeral 4 del considerando*” se indicó el valor \$320.667 siendo lo correcto \$320.667.000, por lo que resolvió “*Corregir la Resolución N° 2062 de fecha 95-08-01 en los términos indicados en la parte considerativa (...) Incorporar el texto de esta providencia en la Resolución N° 2062 de fecha 95-08-01 y remitir las copias necesarias a las dependencias correspondientes para lo de su conocimiento (...) Contra la presente resolución procede el recurso de reconsideración, el cual deberá*

interponerse ante la división Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, dentro de los dos (2) meses siguientes a su notificación.”

Esta actuación se limitó a corregir un error de transcripción que se cometió en la parte considerativa del acto definitivo que rechazó parcialmente la solicitud de devolución y no varió en ningún aspecto su parte resolutive. La Resolución de corrección no alteró la situación jurídica de la contribuyente, pues no creó, extinguió ni modificó sus derechos u obligaciones.

Como ya se indicó, el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo exige que se demande tanto el acto definitivo como aquellas decisiones que lo modifiquen o confirmen, pero en este caso la Resolución 068 del 2 de agosto de 1995 no modificó en manera alguna la decisión contenida en la Resolución 2062 del 1 de agosto de 1995 objeto de demanda, pues se limitó a la corrección de un error de transcripción. Tampoco se trata de un acto que resuelva los recursos en vía gubernativa.

En este caso, si prosperan las pretensiones de la demanda de nulidad, también perdería vigor la Resolución 068 del 2 de agosto de 1995 porque se incorporó en la Resolución 2062 del 1 del mismo mes y año y además porque individualmente el acto que echó de menos el Tribunal no contiene un acto administrativo.

La Resolución de corrección 068 del 2 de agosto de 1995, no es un acto definitivo susceptible de ser demandado ante la jurisdicción y el Tribunal pudo pronunciarse en la demanda contra las Resoluciones 2062 del 1° de agosto de 1995 de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín y de la Resolución 0159 del 23 de julio de 1996 de la División Jurídica de la misma Administración, lo cual procedía además en aplicación de la prevalencia del derecho sustancial.

En consecuencia la providencia de primera instancia será revocada y la Sala deberá a continuación estudiar los cargos de la demanda, los cuales no fueron estudiados por el Tribunal.

La sociedad actora considera que los actos demandados desconocieron el Auto que ordenó el archivo del expediente de determinación del impuesto de renta por el año gravable 1993, con base en el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 240 de la Ley 223 de 1995 para el saneamiento de las declaraciones.

Debe definirse si a pesar del saneamiento de la declaración de renta del año gravable 1993, la Administración podía rechazar la solicitud de devolución del saldo a favor allí reflejado si no se acredita la existencia de las retenciones en la fuente.

Al respecto, el artículo 240 de la Ley 223 de 1995 señaló los requisitos para el saneamiento de declaraciones de renta de los años gravables 1994 y anteriores así:

*“Artículo 240.—**Saneamiento de contribuyentes que han cumplido sus obligaciones.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que hubieren presentado las declaraciones de renta y complementarios correspondientes a los años gravables de 1993 y 1994, con anterioridad a la vigencia de esta ley, y hayan pagado el impuesto a su cargo determinado en las respectivas liquidaciones privadas con anterioridad a la misma fecha, tendrán derecho a que se les exonere de liquidación de revisión por los años gravables 1994 y anteriores, y a que las declaraciones por tales períodos queden en firme, sin perjuicio de la práctica de la liquidación de corrección aritmética, cuando ella sea procedente.*

Parágrafo 1º—El beneficio a que se refiere este artículo, no será aplicable a quienes antes del primero de julio de 1995 se les hubiere notificado requerimiento especial, en relación con el impuesto objeto del requerimiento. (...)” (Subraya la Sala)

Los requisitos exigidos por la ley para que a los contribuyentes se les exonere de liquidación de revisión por los años 1994 y anteriores, y que la declaración quede en firme, se concretan en los siguientes:

- a) Que hubiesen presentado las declaraciones por los años gravables de 1993 y 1994,
- b) Que las mismas hayan sido presentadas con anterioridad al 22 de diciembre de 1995, fecha de publicación de la ley y a partir de la cual entró en vigencia,

c) Que se haya pagado **el impuesto a cargo que figure en las liquidaciones privadas**, antes del día 22 de diciembre de 1995.

d) Que no se les hubiere notificado requerimiento especial antes del 1º de julio de 1995 en relación con el impuesto objeto de saneamiento. ⁴

La Administración de Impuestos Nacionales de Medellín en el Auto 0132 del 2 de mayo de 1996 archivó el expediente de determinación del impuesto de renta del año 1993, porque estableció que la sociedad demandante *“cumple con todos los requisitos para que le sea otorgado el saneamiento fiscal en cuanto a lo que la ley se refiere, esto es, el impuesto a cargo y el beneficio de que este no le sea cuestionado ni modificado mediante liquidación de revisión.”* Es decir, que la sociedad Productos Químicos Panamericanos S.A. estaba exonerada de liquidación oficial y su declaración tributaria quedó en firme por dicho impuesto y periodo.

Lo anterior implica que la Administración no podía controvertir el contenido de la declaración de renta del año 1993, que incluye las retenciones en la fuente que le practicaron en el respectivo periodo, conforme al artículo 17 del Decreto 2314 de 1989.⁵

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 2 de junio de 2000, exp. 9988, M.P. Daniel Manrique Guzmán; del 27 de abril de 2001, exp. 11335, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 14 de julio de 2002, exp. 12269, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

⁵ Esta es la norma vigente para el periodo en discusión. Su contenido fue reproducido por el Artículo 14 del Decreto 1000 de 1997, que rige actualmente.

Si la Administración pretende modificar el renglón correspondiente a las retenciones en la fuente que le practicaron al contribuyente del impuesto de renta, debe acudir al procedimiento establecido en los artículos 702 y siguientes del Estatuto Tributario, el cual concluye, si es del caso, con una liquidación oficial de revisión. Como en este caso ello no era posible por la firmeza de la declaración, el fisco no podía desconocer este rubro.

No tiene acogida el argumento de la Administración de que a pesar del saneamiento podía verificar la realidad de las retenciones en el trámite de las devoluciones, porque para ello existe un procedimiento especial del cual estaba exonerada la sociedad para el periodo gravable en discusión. Además, la norma no previó la pérdida del beneficio por la falta de comprobación de las retenciones.

El artículo 856 del Estatuto Tributario admite que en la etapa de verificación de las devoluciones, la Administración constate la existencia de las retenciones en la fuente, pero ello no implica que pueda desconocerlas en dicho trámite, pues el artículo 857-1 ib. expresamente indica que si se demuestra que alguna de las retenciones no fue practicada o el agente retenedor no existe, el término para devolver se puede suspender hasta por un máximo de noventa días, para que la División de Fiscalización adelante el proceso de determinación correspondiente y será dentro de este último que la entidad podrá rechazar las retenciones mediante liquidación oficial de

revisión, previo requerimiento especial. Procedimiento que este caso, no puede afectar el saneamiento.

Adicionalmente, el artículo 240 de la Ley 223 de 1995, transcrito, exige el pago del “**impuesto a cargo**” determinado en la respectiva declaración con anterioridad al 21 de diciembre de 1995 y la consecuencia del incumplimiento de este requisito no es otro que la pérdida del saneamiento, no el rechazo de las devoluciones, porque así no está previsto en norma alguna. Es por ello que no resulta congruente que la entidad reconozca expresamente el cumplimiento de las condiciones para acceder al beneficio y a renglón seguido ponga en duda uno de los requisitos.

En todo caso, se advierte que el impuesto a cargo declarado por \$116'053.000 (Fl. 14 cuaderno antecedentes) se encontraba cubierto en su totalidad por las retenciones en la fuente que no estuvieron en discusión (\$221'216.000)⁶. Como ha señalado esta sección⁷, el pago del impuesto a cargo exigido por la norma, no puede confundirse con el “saldo a pagar”, como parece entender la demandada cuando rechazó parcialmente la devolución. Razón adicional para acceder a las pretensiones de la demanda.

⁶ Como se observa en el requerimiento especial, se pretendió modificar el renglón correspondiente a las retenciones en la fuente practicadas a la demandante, planteando el rechazo de la suma de \$101'052.000 y reconociendo expresamente las retenciones por \$221'216.641. (Fl. 12 del cuaderno principal)

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de junio de 2000, exp. 9898, M.P. Daniel Manrique Guzmán.

Por todo lo expuesto, la Sala revocará la sentencia impugnada y en su lugar declarará la nulidad de los actos acusados, toda vez que con ellos se vulneraron las disposiciones legales y constitucionales invocadas.

Como restablecimiento del derecho, se ordenará la devolución de la suma de Doscientos cuarenta y ocho millones setecientos setenta y un mil pesos (\$248'771.000), correspondiente a la parte del saldo a favor reflejado en la declaración de renta de la demandante por el año gravable 1993, que fue rechazada por la Administración.

Adicionalmente se ordenará reconocer intereses corrientes desde la fecha de notificación del requerimiento especial (1 de agosto de 1995) hasta la fecha de notificación del Auto de archivo 00132 del 2 de mayo de 1996, mediante el cual se confirmó totalmente el saldo a favor. Así mismo los intereses moratorios que correspondan a partir del vencimiento del término para devolver, esto es 95 días hábiles⁸ después de la solicitud del 9 de marzo de 1995, y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, de conformidad con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

⁸ Este término se determina atendiendo a los artículos 860 (art. 40 de la Ley 49 de 1990) y 857-1 (art. 39 de la Ley 49 de 1990) del Estatuto Tributario vigentes para la fecha de solicitud de la devolución, que establecían el plazo de cinco días contados desde la fecha de la solicitud presentada con garantía para que la Administración devuelva el saldo a favor y señalan la posibilidad suspender dicho término hasta por noventa días, como ocurrió en el presente caso.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

FALLA:

1. **REVÓCASE** la Sentencia de fecha 31 de marzo de 2005 proferida por la Sala de Descongestión de los Tribunales Administrativos de Antioquia, Risaralda, Caldas y Chocó. En su lugar:
2. **DECLÁRASE** la nulidad de las Resoluciones 2062 del 1° de agosto de 1995 de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín y de la Resolución 0159 del 23 de julio de 1996 de la División Jurídica de la misma Administración.
3. Como restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** la devolución de la suma de Doscientos cuarenta y ocho millones setecientos setenta y un mil pesos (\$248'771.000), correspondiente a la parte del saldo a favor reflejado en la declaración de renta de la demandante por el año gravable 1993, que fue rechazada por la Administración.

4. **ORDÉNASE** el reconocimiento y pago de intereses corrientes sobre la suma anterior, desde la fecha de notificación del requerimiento especial (1 de agosto de 1995) hasta la fecha de notificación del Auto de archivo 00132 del 2 de mayo de 1996, mediante el cual se confirmó totalmente el saldo a favor. Así mismo los intereses moratorios que correspondan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

5. **RECONÓCESE** a la abogada BIVIANA NAYIBE JIMPENEZ GALEANO, como apoderada judicial de la parte demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y publíquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO