

AUTO DE ARCHIVO DE LA DIAN – Acto definitivo susceptible de control jurisdiccional / ACCION DE LESIVIDAD - finalidad / FALLO INHIBITORIO – Procedencia

El análisis que motivó la decisión de archivo permite a la Sala concluir que, efectivamente, es un acto definitivo susceptible de control jurisdiccional, además, como lo indicó la Sala en la sentencia mencionada, el acto fue expedido por el Jefe de la División de Liquidación que “en esencia, tiene a su cargo la expedición de los actos definitivos de determinación de los impuestos y sanciones”, conforme al artículo 691 del Estatuto Tributario que dispone que el jefe de la unidad de liquidación tiene competencia para proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión, corrección y aforo; la adición de impuestos, y demás actos de determinación oficial de los impuestos, anticipos y retenciones; la aplicación y reliquidación de las sanciones allí señaladas. En efecto, dentro del proceso de determinación del impuesto, una vez respondido el requerimiento especial, como ocurrió en este caso, la División de Liquidación de la DIAN tiene 6 meses para proferir el acto con el que da por terminada la etapa investigativa, que bien puede ser con: (i) el auto de archivo, que implica la firmeza de la declaración privada, o (ii) la liquidación oficial de revisión. Por lo tanto, el auto de archivo adquiere una connotación de acto definitivo porque con él se cierra definitivamente la investigación del respectivo periodo o año gravable y, en consecuencia, la Administración no puede iniciar un nuevo trámite respecto de este. Por consiguiente, no le asiste razón al Tribunal quien en su sentencia sostuvo que el auto de archivo es un acto de trámite. La finalidad natural de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es que se restablezcan las cosas al estado en que se encontraban cuando se realizó el acto nulo, es decir, como si nunca hubiera existido la actuación que se impugna. Por consiguiente, en el presente caso, la declaratoria de nulidad del auto de archivo, si ella fuera procedente, conduciría a que la actuación administrativa iniciada por la DIAN para modificar la liquidación privada del impuesto a las ventas por el 2º bimestre de 1998, no se entienda concluida definitivamente y que, por el contrario, pueda la Administración continuar con el trámite que finaliza en la liquidación oficial de revisión, teniendo en cuenta que la demandante sostiene que REDEBAN realizó actividades gravadas con IVA en el período gravable indicado. Es tan evidente lo anterior, que la jurisdicción de lo contencioso administrativo, y específicamente esta Sala, ya juzgó la legalidad de la liquidación oficial de revisión 900009 del 19 de marzo de 2002 que fue expedida por la DIAN luego del auto de archivo que ahora se controvierte. La demanda fue promovida por REDEBAN, dentro del proceso de 25000-23-27-000-2002-00818-01 (15050) en el que se profirió la sentencia de 6 de diciembre de 2006, M.P. Dra. Ligia López Díaz, en el sentido de anular el acto liquidatorio, es decir, que la litis existente entre las partes fue definida, lo que confirma la carencia actual de objeto para hacer ahora un pronunciamiento de fondo respecto del auto de archivo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., diez (10) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación Número: 25000-23-27-000-2002-00825-01(17036)

Actor: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Demandado: REDEBAN

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 1° de noviembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la DIAN contra el Auto de Archivo 300642001000674 de 12 de diciembre de 2001, que expidió en el proceso de fiscalización adelantando contra REDEBAN, por el segundo bimestre de 1998 del Impuesto sobre las Ventas. El fallo del Tribunal resuelve:

“PRIMERO: DECLÁRASE *probada la excepción de INEPTA DEMANDA propuesta por la apoderada judicial de la CORPORACIÓN RED DE SERVICIOS ELECTRÓNICOS BANCARIOS COMPARTIDOS REDEBAN.*

SEGUNDO: DECLÁRASE INHIBIDO *para hacer un pronunciamiento de fondo.*

(...)”

ANTECEDENTES

El 19 de mayo de 1998, la Corporación Red de Servicios Electrónicos Bancarios Compartidos “REDEBAN” presentó declaración de IVA por el segundo bimestre (marzo-abril) de 1998 con un saldo a pagar de \$3.105.000.00¹.

El 30 de marzo de 2001, la DIAN ordenó iniciar investigación a REDEBAN por el período mencionado y decretó la práctica de una inspección tributaria para verificar la exactitud de la declaración y el cumplimiento de las obligaciones formales a cargo de la contribuyente².

El 15 de junio de 2001, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 300632001000244, en el que propuso modificar la declaración de IVA de REDEBAN para adicionar ingresos por operaciones gravadas e imponer sanción por inexactitud. Por tanto, propuso un total saldo a pagar de \$1.380.260.000³.

El 14 de septiembre de 2001, REDEBAN dio respuesta al requerimiento especial y solicitó a la Administración abstenerse de proferir liquidación de revisión por el bimestre marzo-abril de 1998 y, como consecuencia, archivar el expediente.⁴

¹ Fl. 78 c.p.

² Fl. 196 c.p.

³ Fls. 122 a 144 c.p.

⁴ Fls. 113 a 121 c.p.

El 12 de diciembre de 2001, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá accedió a lo solicitado por REDEBAN y archivó el expediente por el período investigado, mediante el Auto de Archivo 300642001000674⁵.

El 28 de febrero de 2002, la Administración solicitó a REDEBAN su consentimiento expreso para revocar el auto de archivo aludido, petición a la que no accedió el contribuyente, según lo comunicó el 11 de marzo de 2001⁶.

El 19 de marzo de 2002, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900009, mediante la cual modificó la declaración de IVA del 2º bimestre de 1998 presentada por la demandada y liquidó un saldo a cargo de \$1.367.117.000.

LA DEMANDA

La Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá – DIAN, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad del Auto de Archivo 300642001000674 del 12 de diciembre de 2001. A título de restablecimiento, pidió que se declare que dicho auto no impide que la Administración Tributaria prosiga con el proceso de determinación del IVA por el segundo bimestre de 1998 y que tenía competencia para expedir la liquidación oficial de revisión, a pesar de estar vigente el mencionado auto.

La actora cita como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 420 [b], 476 [11], 684 y 742 del Estatuto Tributario. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

REDEBAN es una asociación gremial sin ánimo de lucro que agrupa varias instituciones financieras. Fue inscrita ante la Cámara de Comercio de Bogotá como entidad sin ánimo de lucro, con personería jurídica otorgada por la Alcaldía Mayor, entidad que ejerce la inspección, vigilancia y control de REDEBAN.

El objeto social de REDEBAN consiste en la prestación de servicios como los de intermediación tecnológica, operativos de naturaleza electrónica o de conexiones técnicas (artículo 2 de sus estatutos).

Conforme con el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 en concordancia con los artículos 420 y 476 del E.T., todos los servicios prestados en el territorio nacional están gravados con el impuesto sobre las ventas, salvo aquellos expresamente excluidos.

El artículo 476 del Estatuto Tributario excluye del IVA las comisiones por operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas de crédito y débito, siempre que las operaciones sean realizadas por los tarjetahabientes.

La exclusión no comprende las comisiones que se originan en la contratación de mecanismos tecnológicos y otros servicios financieros que REDEBAN presta a las entidades financieras para que éstas, a su vez, puedan prestar servicios modernos a sus clientes.

⁵ Fls. 108 a 112 c.p.

⁶ Fls 104 a 107 c.p.

La Corporación recibe ingresos por el servicio de brindar acceso tecnológico a las entidades financieras, corresponden a la retribución de servicios prestados por REDEBAN sin que se entienda que éstos están expresamente excluidos del IVA.

Tampoco están excluidos del impuesto los pagos por los servicios de intermediación tecnológica y operacional que implican una relación directa entre REDEBAN y sus miembros, o ésta y un tercero, ni los servicios de conexiones técnicas a sus miembros o a terceros, por lo que están gravados con IVA conforme al artículo 420 del Estatuto Tributario. Lo anterior se desprende del análisis de los propios estatutos de la entidad.

Por medio de requerimiento ordinario, la DIAN solicitó a REDEBAN, la relación de todos los ingresos obtenidos durante el segundo bimestre de 1998, clasificados según su carácter de gravados, exentos o excluidos. De esta relación se refleja que la actora obtuvo ingresos por varios conceptos que no se encuentran expresamente excluidos del IVA⁷, así:

1. \$106.999.806 por la administración de terminales o servicios TSE (cajeros automáticos) que no se encuentran excluidos de IVA, puesto que corresponden a servicios de intermediación tecnológica y operacional, servicio prestado a entidades financieras y no a los clientes de estas.
2. \$215.131.294 provenientes, en general, de las comisiones POS, que coinciden con los literales c) y f) del artículo 3 de los estatutos sociales de REDEBAN y que obedecen a los servicios prestados directamente a FENALCHEQUE, SERVIBANCA, ASCREDIBANCO, RED MULTICOLOR y COVINOC, con el fin de facilitar la prestación de servicios electrónicos para los clientes de sus entidades miembros, mediante la conexión de sus equipos a las entidades no miembros, propietarias de redes de cajeros automáticos.
3. \$2.593.151.661 producto de los pagos provenientes del cobro por el uso de datáfonos y cajeros automáticos por parte de las distintas entidades (comisiones POS autofinanciado y comisiones ATM autofinanciado). Corresponde al valor que REDEBAN cobra a las entidades financieras en virtud del artículo 3° literales a), b) y f) de sus Estatutos
4. \$77.708.334 por concepto de las operaciones contenidas en el literal i) del artículo 3 de los estatutos de REDEBAN y requeridas para el cumplimiento de su objeto social como ente regulador de la calidad de los servicios compartidos y mediadora entre los miembros en relación con los conflictos surgidos en la prestación de dichos servicios.
5. \$10.822.906 por los pagos provenientes del servicio como centro de compensación de los dineros que deben debitarse o acreditarse entre las entidades que intervienen en los servicios de REDEBAN, sean miembros o no y por cuenta de su utilización. (literal g) art. 3° Estatutos sociales de REDEBAN).
6. \$294.050.377 que la demandada incluyó como ingresos operacionales por prestación de servicios, dado que no es posible determinar qué suma corresponde a gastos de sostenimiento y cuál al uso de cajeros.

Las anteriores sumas de acuerdo con los presupuestos legales, sí están gravadas con el impuesto a las ventas pues no son producto de comisiones generadas en operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas de crédito y débito como requiere la norma para darles tratamiento de exentas.

⁷ Numeral 11 del artículo 476 E.T.

Las certificaciones expedidas por BANCOLOMBIA y BANCAFÉ corroboran que las comisiones que recibió la demandada fueron el resultado de la relación entre REDEBAN y las entidades financieras, no entre la actora y los clientes.

El auto de archivo objeto de la demanda es violatorio del artículo 476 del Estatuto Tributario, porque la exclusión de IVA sólo se refiere a las comisiones por operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas débito y crédito y las mismas sólo emanan del convenio entre la entidad financiera que expide la tarjeta y el cliente.

El auto de archivo contiene una indebida valoración de la certificación del revisor fiscal, de la que se establece que REDEBAN en un momento dado presta un servicio gravado con el impuesto a las ventas en razón a que tienen una relación directa con las entidades financieras miembros y no con un tercero, como se deduce del contenido de la certificación de BANCAFE.

Subsidiariamente señaló que el auto de archivo no da por terminado el proceso de determinación del impuesto, pues éste sólo concluye con la liquidación de revisión o con el vencimiento del término. Como dicho auto es una etapa transitoria, la Administración debe continuar con el trámite para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial. En consecuencia, la DIAN tenía plenas facultades para proferir la liquidación de revisión que modificó la declaración de IVA del segundo bimestre de 1998, presentada por la demandada.

En caso de que el auto acusado no se tenga como de naturaleza transitoria, a título de restablecimiento del derecho debe declararse que el Administrador que profirió la liquidación de revisión tenía plena competencia para ello, por cuanto el mismo auto condicionó la terminación del proceso de determinación a la preclusión del término para proferir la liquidación oficial.

Además, la mención que se hizo en el auto demandado acerca de la posibilidad de iniciar una nueva investigación, se refiere a que deben tenerse en consideración los elementos probatorios que existían. Ello es así, porque legalmente sólo puede proferirse un requerimiento especial, que, en este caso, se había dictado antes de la expedición de dicho auto.

Los hechos fácticos y jurídicos planteados no fueron tenidos en cuenta por la División de Liquidación en el momento de dictar el Auto de Archivo. Una vez vencido el término de respuesta al requerimiento especial, la División de Liquidación debió proferir liquidación de revisión y no auto de archivo, por lo cual el auto demandado se encuentra proferido en contravía de las disposiciones de orden sustancial protegidas por la Constitución Política en su artículo 228, así mismo, el auto de archivo vulnera el artículo 29 ibidem, así como las demás disposiciones señaladas al no observar en debida forma el material probatorio obrante en el proceso.

En la corrección a la demanda la actora agregó que los aportes sociales, según los estados financieros, constituyen cuotas de sostenimiento aportadas por sus miembros, con mayor examen por parte del acto acusado evidenciaría que estos aportes están constituidos parte por una cuota fija y parte por el uso de cajeros, lo que vincula esta suma con la prestación de servicios de la entidad y que genera impuesto gravable para la entidad como desconoce el acto acusado. Igualmente allega copia de la sentencia proferida por la Sección Primera del Consejo de Estado el 8 de mayo de 2003 con ponencia de Gabriel Eduardo Mendoza en la cual se manifiesta que REDEBAN presta servicios de valor agregado.

LA OPOSICIÓN

REDEBAN se opuso a las pretensiones de la demanda y propone la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, que conduce a un fallo inhibitorio, porque el acto administrativo que puso fin al proceso, no fue el Auto de Archivo, sino la Liquidación de Revisión del 19 de marzo de 2002, que lo sustituyó, es decir, que la demanda se presentó contra un acto que había sido revocado implícitamente por la Administración y que, por ende, no alcanzó a producir efectos en la vía gubernativa.

La propia Administración así lo reconoce cuando, al proferir la liquidación de revisión, señaló que, a través de la liquidación de revisión, estaba revocando el auto de archivo, porque éste, a su juicio, no había entrado a analizar de fondo la glosa planteada en el requerimiento especial.

El auto de archivo no lesiona los intereses de la demandante, pues fue sustituido por el acto liquidatorio el cual, por su naturaleza de definitivo y perjudicial para REDEBAN fue demandado en acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

La acción de nulidad y restablecimiento del derecho sólo procede cuando el acto demandado ha causado lesión o perjuicio al demandante. El aparente daño que pudo sufrir la actora fue eliminado o restablecido cuando revocó el auto y practicó liquidación de revisión. Según lo indicado por la propia demandante, el auto de archivo objeto de la demanda no puso término al proceso administrativo, por lo que no es susceptible de ser demandado a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

La anterior afirmación es contundente para sostener que el auto de archivo, no solamente no resolvió de fondo las glosas del requerimiento especial, sino que, además, constituyó una etapa transitoria dentro del proceso de determinación.

De otra parte, señala que las sumas contenidas en el concepto de violación de la demanda no coinciden con los valores pretendidos por ella, con las glosas del requerimiento especial ni con los valores expresados en la liquidación oficial de revisión, razón adicional para proferir fallo inhibitorio por ineptitud sustantiva de la demanda.

En cuanto a los fundamentos de derecho de la demanda, indica que en el presente proceso no tiene aplicación el artículo 149 del C.C.A., por sustracción de materia, porque el auto de archivo no le generó ningún perjuicio a la parte actora y ella ignoró sus consecuencias y se restableció a sí misma, cualquier eventual derecho que le hubiere sido vulnerado, al proferir la liquidación oficial de revisión. Como se encuentra probado en los antecedentes, las comisiones que recibió REDEBAN corresponden a operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas de crédito y débito, y en consecuencia están excluidas del IVA como lo dispone el artículo 476 numeral 11 del Estatuto Tributario. REDEBAN es una asociación gremial sin ánimo de lucro, por tanto, no existe como propósito la distribución de utilidades entre los asociados.

La demandante pretende crear una confusión en relación con el tema, pues lo que se discute no es si REDEBAN presta o no servicios en beneficio de sus asociados, sino que el *quid* a definir es si los servicios que REDEBAN presta a los usuarios

de las tarjetas débito y crédito están o no gravados con el impuesto sobre las ventas.

Así se evidencia en las certificaciones de Bancolombia y Bancafé que despejan el origen de las comisiones pagadas a REDEBAN, las cuales se generan por permitir a los tarjetahabientes la utilización de los datáfonos, cajeros automáticos y redes electrónicas⁸.

La DIAN desconoció el numeral 11 del artículo 476 del Estatuto Tributario, al restringir la exclusión del IVA a la comisión que paga directamente el tarjetahabiente y no como afirma la norma, la que se origina en la tarjeta débito o crédito, con independencia de quien la asuma económicamente, como ha interpretado el Consejo de Estado⁹.

Los aportes efectuados por los miembros de REDEBAN no constituyen la remuneración de un servicio prestado por dicha entidad, sino la suma que anualmente aportan para el sostenimiento de la entidad. La forma de fijar la cuota de sostenimiento, no representa la remuneración por la prestación de un servicio, sino la manera de hacer equitativas las cuotas, que por lo demás se encuentran exentas del IVA de conformidad con el artículo 7 del Decreto 1372 de 1992.

La Administración incluyó la sanción por inexactitud dentro de la cuantía de la demanda, sin embargo, no hace referencia a su procedencia. La sanción por inexactitud procede cuando en la declaración tributaria se han incluido datos falsos, incompletos o desfigurados de lo que se deriva un menor impuesto. En el caso bajo examen, los datos suministrados por REDEBAN son fidedignos y completos, evidenciando así la diferencia de criterios, no sólo entre las partes del presente proceso, sino al interior de la propia DIAN.

La demandante interpreta de manera equivocada las pruebas obrantes en el expediente y particularmente las certificaciones de BANCAFÉ Y BANCOLOMBIA, las cuales ratifican que las comisiones recibidas por REDEBAN se originan en el uso de las tarjetas débito y crédito y de los datáfonos de su propiedad.

La demandante confesó la inexistencia del perjuicio y la improcedencia de la acción de lesividad al afirmar que el auto de archivo no finalizó el proceso de determinación del impuesto, ni obstruyó la facultad de determinación del impuesto de la demandante mediante la liquidación de revisión.

Advierte que la demanda no puede servir para sanear vicios en que haya incurrido el demandante, ya que de una parte solicita que se declare la nulidad del Auto de Archivo y, de otra, formula una petición totalmente contraria e ilegal, como es que si el auto de archivo no es anulado, se le reconozca que tenía facultades para proferir liquidación de revisión a pesar de seguir con el auto de archivo.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal profirió sentencia inhibitoria, al declarar probada la excepción de inepta demanda, porque sólo son susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción, los actos administrativos que deciden de fondo el objeto de la controversia, no los preparatorios o de trámite que impulsan los procedimientos en vía gubernativa.

⁸ Fls. 184 a 189 c.p.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 18 de octubre de 1996, Exp. 7757.

En el caso en estudio, el auto de archivo es un acto de trámite pues no puso fin a la actuación administrativa, ni decidió el fondo del asunto, por lo que la Administración tenía la posibilidad de iniciar nuevamente la investigación, como en efecto lo hizo al expedir la liquidación oficial de revisión, susceptible de recursos en la vía gubernativa y demandable ante esta jurisdicción.

Sostiene que la Ley le ha otorgado a la Administración Tributaria amplias facultades de fiscalización y determinación de los tributos¹⁰. Es al Jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración Tributaria a quien corresponde proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, y a los funcionarios de esa Unidad, adelantar las actuaciones preparatorias respecto de los actos de competencia del primero.

Para el efecto, se han institucionalizado tres tipos de liquidaciones oficiales, la de revisión, corrección y aforo, actos de carácter definitivo, al contener las decisiones del proceso de determinación del tributo, que son objeto de los recursos de ley.

Los artículos 62 y 63 del C.C.A. prescriben la obligatoriedad del agotamiento de la vía gubernativa como requisito para acudir ante esta jurisdicción (sic), por lo que su incumplimiento implica la inhibición de pronunciamiento por parte del Tribunal. Reitera que el acto acusado es un acto preparatorio o de trámite proferido por la demandante en el proceso de determinación del impuesto a cargo de REDEBAN y que no hace imposible continuar la actuación, en consecuencia, no puede la jurisdicción contenciosa pronunciarse respecto de su legalidad.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN, inconforme con la decisión adoptada por el Tribunal, interpuso recurso de apelación que sustentó en las siguientes razones.

En virtud del artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la DIAN está legitimada para demandar su propio acto, pues lo considera lesivo de sus intereses jurídicamente protegidos, el acto le es perjudicial y vulnera el ordenamiento superior, sin embargo, no pudo revocarlo directamente, pues no se ha obtenido el consentimiento del particular, por lo que es menester demandarlo. Transcribe apartes de diferentes sentencias de la Corte Constitucional.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada** sostiene que la DIAN se contradice, porque de un lado solicita la declaratoria de nulidad del auto de archivo, bajo el argumento que constituye un verdadero acto administrativo y, luego, pretende que el Consejo de Estado declare que la DIAN tenía competencia para revocarlo, como si se tratara de un auto de trámite.

La DIAN, al no contar con el consentimiento del particular para revocar el auto de archivo, procedió directamente a revocarlo mediante la práctica de la liquidación de revisión.

El recurso de apelación interpuesto por la DIAN, carece de argumentos para desvirtuar lo decidido por el Tribunal, porque existe un sinnúmero de pruebas que demuestran que la demandante le otorgó al auto de archivo la connotación de un simple auto de trámite, que era susceptible de sustituir por la liquidación de

¹⁰ Artículos 560 y 688 E.T.

revisión, sin contar con el consentimiento expreso y escrito de REDEBAN, para lo cual transcribe apartes de la demanda, de la liquidación de revisión, la contestación de la demanda de la DIAN frente a la demanda interpuesta contra la liquidación oficial de revisión.

Concluye que el auto de archivo que es materia de demanda es un acto de trámite lo cual justifica la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, presentada por REDEBAN y aceptada por el Tribunal.

De otra parte, el acto acusado no generó ninguna lesión o perjuicio, en la medida que la entidad procedió a practicar y a notificar la respectiva liquidación de revisión.

Finalmente transcribe apartes de la jurisprudencia del Consejo de Estado donde se ha pronunciado sobre el caso en discusión, en el sentido de negar las pretensiones de la demanda, criterio que solicita sea reiterado.

La parte **demandante** insistió que el auto de archivo no es un simple acto de trámite como lo afirmó el *a quo*, toda vez que para expedir el auto de archivo, el funcionario liquidador realizó el análisis de las pruebas para finalmente tomar una decisión de fondo, presupuesto establecido en la ley para que proceda la demanda de nulidad y restablecimiento presentada por la Administración.

Tampoco se puede afirmar que no causó un agravio a la Administración, pues con el archivo del expediente se tomó una decisión contraria a derecho y en perjuicio del Estado, porque de lo expuesto en la demanda queda claro que los servicios prestados por REDEBAN están gravados con IVA.

La jurisprudencia que sirvió de soporte jurídico al Tribunal para tomar la decisión apelada no es aplicable al caso bajo examen, toda vez que hace referencia a los autos de archivo en el programa específico de predevoluciones con ocasión de la devolución solicitada y sin que se hubiera proferido requerimiento especial.

Solicita tener en cuenta que la Administración en este proceso, actuó de acuerdo al ordenamiento jurídico y en cumplimiento al artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, buscó el consentimiento de REDEBAN, para revocar el acto de archivo, no siendo aceptado por parte de esa entidad, razón por la cual procedió a demandar su propio acto ante esa Jurisdicción.

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque la sentencia inhibitoria apelada y, en su lugar, se nieguen las súplicas de la demanda.

Advierte que el Tribunal no desconoció la naturaleza de la acción; tan sólo se inhibió para emitir un pronunciamiento de fondo porque el auto de archivo es de trámite, aspecto que es objeto de examen.

Que la expedición del auto de archivo se ajusta a la legalidad, toda vez que fue expedido por la oficina competente y basada en las pruebas obrantes en el expediente y la respuesta al requerimiento oficial.

El auto de archivo sí es un acto definitivo, se profirió luego de que la Administración examinara las pruebas y la respuesta al requerimiento especial. Su carácter definitivo, creador de una situación jurídica particular y concreta, fue reconocido por la Administración, al intentar revocarlo infructuosamente cuando el contribuyente se negó a dar su consentimiento.

Pese a que la Administración puede demandar su propia actuación¹¹, ante la falta de consentimiento de la entidad favorecida con el mismo para revocarla, tal proceder no resulta suficiente para obtener esa finalidad, pues como bien lo precisa una de las sentencias aducidas por la apelante, es la jurisdicción de lo contencioso administrativo la que “*decide si es posible modificar o desconocer los derechos reconocidos al particular*” y, en este caso, quedó establecido que no hay razón para desconocer los efectos del acto de archivo, que por lo tanto, se debe mantener.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de la DIAN, parte demandante dentro del presente proceso, la Sala debe decidir si procede la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra el Auto de Archivo 300642001000674 de 12 de diciembre de 2001, expedido dentro del proceso de fiscalización adelantando contra REDEBAN por el segundo bimestre de 1998 del Impuesto sobre las ventas.

El Tribunal consideró, en síntesis, que el auto de archivo no es un acto administrativo definitivo, sino preparatorio o de trámite proferido dentro de la competencia de la entidad fiscalizadora, que no impide que la Administración continúe con el proceso de liquidación del impuesto, de manera que podía válidamente proferir la liquidación de revisión si encontraba mérito para hacerlo.

Por su parte, la demandante considera que sí se trata de un acto definitivo que creó una situación particular y concreta a REDEBAN y por ello, sí es susceptible de control jurisdiccional para obtener su nulidad.

Sobre el asunto planteado en este proceso, la Corporación se ha pronunciado en anteriores oportunidades entre las mismas partes, por lo que procede a reiterar las consideraciones que sobre el particular ha expuesto¹².

En efecto, la naturaleza de esta clase de decisiones administrativas –auto de archivo- ha sido analizada por la Sala, al decidir sobre las solicitudes de suspensión por prejudicialidad de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho contra las liquidaciones de revisión interpuestos por REDEBAN, respecto de los procesos de lesividad instaurados por la DIAN, en los que se estableció que tales autos de archivo eran actos definitivos, porque la Administración había motivado de fondo las razones para no expedir liquidaciones de revisión en relación con las declaraciones de IVA de varios bimestres de 1998¹³, y en sentencia de 10 de octubre de 2007¹⁴ donde se decidió una acción de lesividad de la DIAN contra el auto de archivo dictado en relación con el impuesto sobre las ventas de REDEBAN, se concluyó que se trataba de un acto administrativo definitivo que había puesto fin a la actuación administrativa de determinación del impuesto.

En este caso a REDEBAN por el segundo bimestre de 1998, al igual que en el caso analizado por la Sala en la citada sentencia, también se le practicó el Requerimiento Especial 300632001000244 de 15 de junio de 2001, en el que

¹¹ Artículo 149 inc. 1º del C.C.A.

¹² Sentencia de 10 de abril de 2008, Exp. 15857, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹³ Entre otros, ver autos de 27 de mayo de 2004, Exp. 14348, C.P. Dra. Elizabeth Whittingham García y de 11 de noviembre de 2004, Exp. 14347, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁴ Expediente 15134 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

propuso modificar la declaración de IVA para adicionar ingresos por operaciones gravadas en \$3.310.467.000 e imponer sanción por inexactitud.

En la respuesta al requerimiento especial la contribuyente controvertió cada una de las glosas, allegó pruebas, solicitó abstenerse de proferir liquidación de revisión y archivar el expediente, a lo cual accedió la DIAN el 12 de diciembre de 2001 mediante el Auto de Archivo aquí demandado.

Para tomar la decisión de archivo, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá estudió los argumentos de la contribuyente y valoró sus pruebas, por lo que es claro que, luego de un análisis de fondo, concluyó que no había mérito para expedir la liquidación de revisión y por tanto la actuación administrativa debía archiversse.

Se precisa que mientras en el requerimiento especial se planteó la adición de ingresos por operaciones gravadas por considerar que los dineros obtenidos por el servicio que REDEBAN presta a las instituciones financieras que son sus miembros, están gravados con el impuesto a las ventas pues no son producto de comisiones generadas en operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas de crédito y débito como requiere el artículo 476 numeral 11 del Estatuto Tributario, para darles tratamiento de excluidos; por su parte, en el auto de archivo demandado, se estableció que las comisiones se generaban por permitir a los tarjetahabientes la utilización de los datáfonos para efectuar sus compras y adicionalmente por enrutar las transacciones hacia las entidades autorizadas. Se aceptó también la suma correspondiente a Otros intereses por \$31.595.205 conforme se probó con el certificado del revisor fiscal. Finalmente, los aportes sociales por \$294.050.377 certificados por el Revisor Fiscal, tampoco estaban sometidos al IVA, porque debían estar registrados únicamente en el patrimonio¹⁵.

El análisis que motivó la decisión de archivo permite a la Sala concluir que, efectivamente, **es un acto definitivo susceptible de control jurisdiccional**, además, como lo indicó la Sala en la sentencia mencionada, el acto fue expedido por el Jefe de la División de Liquidación que *“en esencia, tiene a su cargo la expedición de los actos definitivos de determinación de los impuestos y sanciones”*, conforme al artículo 691 del Estatuto Tributario que dispone que el jefe de la unidad de liquidación tiene competencia para proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión, corrección y aforo; la adición de impuestos, y demás actos de determinación oficial de los impuestos, anticipos y retenciones; la aplicación y reliquidación de las sanciones allí señaladas¹⁶.

En efecto, dentro del proceso de determinación del impuesto, una vez respondido el requerimiento especial, como ocurrió en este caso, la División de Liquidación de la DIAN tiene 6 meses para proferir el acto con el que da por terminada la etapa investigativa, que bien puede ser con: (i) el auto de archivo, que implica la firmeza de la declaración privada, o (ii) la liquidación oficial de revisión.

Por lo tanto, el auto de archivo adquiere una connotación de acto definitivo porque con él se cierra definitivamente la investigación del respectivo periodo o año

¹⁵ Fl. 111 c.p.

¹⁶ Mientras que a la Unidad de Fiscalización le corresponde proferir los actos de trámite para la determinación de los tributos, anticipos, retenciones y sanciones, conforme al artículo 688 del Estatuto Tributario.

gravable y, en consecuencia, la Administración no puede iniciar un nuevo trámite respecto de este¹⁷.

Por consiguiente, no le asiste razón al Tribunal quien en su sentencia sostuvo que el auto de archivo es un acto de trámite.

Si bien, en principio, correspondería abordar el estudio de fondo del auto de archivo demandado por ser procedente su revisión por esta jurisdicción¹⁸, para la Sala es relevante poner de presente la causa y objeto de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho promovida por la DIAN contra su propio acto (acción de lesividad)¹⁹.

La demandante solicita que se anule el auto de archivo y, como consecuencia, a título de restablecimiento del derecho que se realicen las siguientes declaraciones:

“1. Se declare que el auto de archivo no impide que la Administración Tributaria prosiguiese con el proceso de determinación del impuesto por el segundo bimestre de 1998, teniendo en cuenta la improcedencia de dicho auto.

“2. Se declare como consecuencia de la nulidad del acto acusado, y para precaver el derecho de la entidad que represento de expedir sus actos, la legalidad de la facultad y competencia de la Administración Tributaria para proferir cualquier otro acto administrativo dentro del proceso de determinación del tributo adelantado.

“3. Se declare de acuerdo a lo que se expone en el contenido de esta demanda que por virtud del contenido del auto de archivo la Administración Tributaria era legalmente competente y tenía la facultad de expedir la liquidación de revisión, aún estando vigente el auto de archivo”

La finalidad natural de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es que se restablezcan las cosas al estado en que se encontraban cuando se realizó el acto nulo, es decir, como si nunca hubiera existido la actuación que se impugna.

Por consiguiente, en el presente caso, la declaratoria de nulidad del auto de archivo, si ella fuera procedente, conduciría a que la actuación administrativa iniciada por la DIAN para modificar la liquidación privada del impuesto a las ventas por el 2º bimestre de 1998, no se entienda concluida definitivamente y que, por el contrario, pueda la Administración continuar con el trámite que finaliza en la liquidación oficial de revisión²⁰, teniendo en cuenta que la demandante sostiene que REDEBAN realizó actividades gravadas con IVA en el período gravable indicado.

Así pues, en ese contexto las declaraciones solicitadas por la DIAN en los numerales 1 y 2 de sus pretensiones, antes transcritas, en términos generales y haciendo una interpretación de la demanda en la que prevalezca lo sustancial

¹⁷ Art. 703 E.T. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **por una sola vez**, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. (Negrillas fuera de texto).

¹⁸ Art. 50 y 135 C.C.A.

¹⁹ Art. 136 numeral 7º C.C.A.

²⁰ Art. 710 E.T.

sobre lo formal²¹, se adecuan a las finalidades propias de la acción promovida y a la causa que originó la interposición de la demanda, esto es, a permitir que la Administración, una vez retirado del ordenamiento jurídico ese auto de archivo, pueda continuar con el trámite de determinación del tributo.

No obstante, la pretensión del numeral 3º, a través de la cual solicita que se declare que la DIAN era competente para proferir la liquidación oficial de revisión, “*aún estando vigente el auto de archivo*”, es un elemento de la controversia que modifica por completo la finalidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

En efecto, si como se explicó el orden lógico y que surgiría con la anulación del auto de archivo, de ser procedente, consistiría en que a partir de ese momento la Administración tendría competencia para proferir la liquidación oficial de revisión, en el *sub examine*, tal restablecimiento del derecho para la fecha en que se interpuso la demanda ya se había producido, por cuanto la Administración, antes de obtener un pronunciamiento de fondo por parte de esta jurisdicción sobre la legalidad del auto de archivo que ahora se demanda, optó por expedir la liquidación oficial de revisión, es decir, que interpuso la demanda cuando *oficiosamente* y de *manera tácita* había revocado su propio auto de archivo, actuación que la demandante pretende que sea convalidada con este proceso.

En esas condiciones, habiendo sido resuelta por la propia demandante la finalidad que buscaba con la demanda, resulta innecesario e inoficioso hacer un pronunciamiento que tiene por objeto dejar sin efectos un acto que ya no los tiene, pues ello se produjo con la expedición de la liquidación oficial de revisión, es decir, que el objeto y la causa de la demanda carecen de fundamento.

Es tan evidente lo anterior, que la jurisdicción de lo contencioso administrativo, y específicamente esta Sala, ya juzgó la legalidad de la liquidación oficial de revisión 900009 del 19 de marzo de 2002 que fue expedida por la DIAN luego del auto de archivo que ahora se controvierte. La demanda fue promovida por REDEBAN, dentro del proceso de 25000-23-27-000-2002-00818-01 (15050) en el que se profirió la sentencia de 6 de diciembre de 2006, M.P. Dra. Ligia López Díaz, en el sentido de anular el acto liquidatorio²², es decir, que la *litis* existente entre las partes fue definida, lo que confirma la carencia actual de objeto para hacer ahora un pronunciamiento de fondo respecto del auto de archivo.

Por consiguiente, no son necesarias más explicaciones para concluir que la decisión en el presente caso debe ser inhibitoria, por lo que se confirmará la decisión del *a quo* objeto de apelación, pero por las razones antes expuestas.

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

CONFÍRMASE la sentencia apelada, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

²¹ Art. 228 C.P.

²² En esa oportunidad, la Sala determinó que las comisiones recibidas por REDEBAN en virtud de las operaciones con tarjetas crédito o débito están excluidas del IVA, de conformidad con el artículo 476 numerales 11 y 17 E.T.

Reconócese personería a la Doctora Flori Elena Fierro Manzano para actuar como apoderada de la DIAN, según el poder que obra a folio 463.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ RODRIGUEZ