

DESCUENTO TRIBUTARIO POR COMPRA DE BIENES DE CAPITAL - Vigencia / SALDOS DE IVA PENDIENTES - Limitación

Descuento del impuesto a las ventas por la adquisición de activos fijos. El artículo 20 de la Ley 6ª de 1992 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 258-1 estableciendo la posibilidad de descontar del impuesto sobre la renta el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos. Este beneficio era aplicable a las operaciones realizadas a partir del año 1993 y debía hacerse efectivo en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se realizó la adquisición o nacionalización. Este beneficio estaba sujeto a la limitante general para los descuentos señalados en el artículo 259 del Estatuto Tributario, vigentes en ese momento, y según la cual en ningún caso los descuentos tributarios podían superar el impuesto básico de renta. Al efecto el reglamento preveía que si el impuesto sobre las ventas pagado por los bienes objeto del beneficio excedía el monto del impuesto básico de renta, este exceso podría llevarse como mayor valor del costo del activo. La disposición transcrita artículo 18 Ley 488/98, fue declarada exequible por la Corte Constitucional, bajo el entendido que la oportunidad para hacer efectivo el descuento, que inicialmente era indefinida, y al que con la Ley 488 de 1998 se le estableció un límite temporal, no corresponde a una situación jurídica consolidada y, por tanto, podía ser modificada por el legislador. Consideró el alto tribunal que la norma permitió el descuento de los saldos de IVA pendientes de llevar en el impuesto sobre la renta, pero estableciendo una limitación hacia el futuro, la cual empezó a regir en el año 1999. En conclusión, los contribuyentes que adquirieron bienes capitalizables entre los años gravables 1996 a 1998 y que no descontaron la totalidad del IVA pagado por tales activos en dichos años, podían solicitarlo en los periodos siguientes, sin que en ningún caso excediera de cinco años gravables, plazo que va desde el periodo 1999 y hasta el 2003. En virtud del artículo 338 de la Constitución, que se ocupa de la vigencia de las normas que regulan impuestos de periodo, el artículo 29 de la Ley 383 de 1997 fue aplicable a partir del año gravable 1998, salvo para las inversiones realizadas en la zona afectada por la avalancha del río Páez, a cuyos descuentos no se les impone dicho límite, ni tampoco a las rentas exentas.

DESCUENTOS DEL IVA PAGADO POR ACTIVOS FIJOS ADQUIRIDOS - Límite para el año gravable 1999 / LIMITE DEL DESCUENTO CONTENIDO EN LEY 383 DE 1997 - No afectó el derecho de quienes adquirieron bienes durante los años 1996 a 1998

Ahora bien, en el presente caso se discute si para estos contribuyentes y en el lapso otorgado por el legislador para descontar los saldos pendientes de IVA, se aplica la limitación surgida con el artículo 29 de la Ley 383 de 1997, según el cual. Con la norma transcrita se estableció un nuevo límite general para los descuentos, los cuales no podían superar el monto básico del impuesto sobre la renta, pero además, a partir de la vigencia de la Ley 383 de 1997, el impuesto a cargo (después de descuentos) no puede ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva. En conclusión, el descuento del IVA pagado por activos fijos adquiridos durante los años 1996 a 1998, en el año gravable 1999 debe atender al límite establecido en el artículo 29 de la Ley 383 de 1997, esto es, que el impuesto a cargo no sea inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario. En ese sentido debe modificarse el criterio expuesto por esta corporación en la Sentencia 15030 del 15 de noviembre de 2007, pues el límite de los descuentos contenido en la Ley 383 de 1997 no afectó el derecho de quienes adquirieron bienes durante los años 1996 a 1998, ya que en

ese último año estaba permitido el descuento del impuesto sobre las ventas sin límite temporal alguno, y después de la modificación contenida en la Ley 448 de 1998 se respetó la confianza legítima de quienes realizaron dichas inversiones, permitiéndoles el descuento hasta el año 2003, sin perjuicio de respetar el límite impuesto con anterioridad en la Ley 383 de 1997.

NOTA DE RELATORIA: Se modifica criterio de Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 15 de noviembre de 2007, Rad. 15030, M.P. Héctor J. Romero Díaz

SANCION POR INEXACTITUD - Debe levantarse por existir diferencias de criterio

La Sala considera que la sanción por inexactitud debe ser levantada, porque no se configuran las circunstancias previstas en la norma para su procedencia. La disposición transcrita exige, para el caso, la inclusión de descuentos inexistentes o en general la utilización de datos o factores falsos, equivocados o incompletos de los que se derive un menor valor a pagar.

NOTA DE RELATORÍA: Salvamento de voto Dr. Héctor J. Romero Díaz

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., veinte (20) de agosto de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00355-01(16787)

Actor: B.P. EXPLORATION COMPANY (COLOMBIA) LIMITED.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la partes demandante y demandada contra la sentencia de 28 de junio de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante la cual declaró la nulidad parcial de los actos mediante los cuales la DIAN determinó el impuesto de renta de la sociedad B.P. EXPLORATION COMPANY –COLOMBIA- LIMITED por el año gravable de 1999.

ANTECEDENTES

B.P. EXPLORATION COMPANY COLOMBIA LIMITED presentó la declaración de renta por el año gravable 1999 el 11 de abril de 2000, incluyendo un descuento por el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, en cuantía de \$53.266.000.000.

El 13 de marzo de 2002 la Administración de Impuestos expidió el requerimiento especial No. 310632002000064, en el que propuso rechazar dicho descuento.

Al anterior acto la sociedad dio respuesta oponiéndose. La Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642002000064 de 25 de noviembre de 2002, modificando la declaración.

La sociedad prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la jurisdicción con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A. la sociedad B.P. Exploration Company Limited solicitó declarar la nulidad de la liquidación oficial, y como restablecimiento del derecho que se declare en firme su declaración del impuesto sobre la renta del año 1999.

Citó como normas violadas los artículos 258 (sic), 259 y 647 del Estatuto Tributario Nacional.

En desarrollo del concepto de la violación argumentó que las leyes 6 de 1992 y 223 de 1995 otorgaron el derecho a descontar del impuesto sobre la renta el IVA pagado en la adquisición de activos fijos, con el único límite de que no superara el impuesto de renta a cargo.

El artículo 29 de la Ley 383 de 1997 introdujo un límite adicional para los descuentos, que no podía aplicarse a aquellas situaciones jurídicas

consolidadas antes de su vigencia porque los derechos adquiridos se rigen por la ley vigente al momento de su nacimiento. De manera que si los activos que otorgaban el derecho al descuento se adquirieron en los años 1995, 1996 y 1997, el adquirente podía descontar el IVA pagado sin tener en cuenta dicho límite.

La Ley 488 de 1998 modificó el beneficio señalando que a partir de su vigencia el IVA pagado en adquisición de activos fijos no podría ser tratado como descuento sino como deducción. Posteriormente la Ley 633 de 2000 derogó completamente el beneficio. Estas normas fueron analizadas por la Corte Constitucional, que concluyó en la sentencia C-1215 de 2001 que era permitido seguir haciendo uso del descuento por aquellos contribuyentes que tuvieran saldos pendientes por solicitar, sin exceder de cinco periodos gravables.

La sociedad demandante no estaba obligada a aplicar las condiciones de la Ley 383 de 1997, porque ya se había cumplido el supuesto fáctico previsto en la ley 6 de 1992 para el nacimiento del derecho, esto es, la existencia del impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital. Hay una situación jurídica consolidada a favor de BP Exploration, y no una simple confianza legítima.

Se violó el artículo 18 de la Ley 488 de 1998 porque la demandada no permite agotar el saldo del IVA pagado que está pendiente de descontar, sino sólo una mínima parte, sin tener en cuenta el total por amortizar.

No procede la sanción por inexactitud porque no se dan los presupuestos exigidos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues las cifras declaradas son ciertas y no están en discusión. El debate gira en torno a la aplicación del límite de los descuentos.

La sanción por inexactitud no puede aplicarse de manera objetiva, como lo ha señalado en diversas providencias la Corte Constitucional.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de sus pretensiones alegando que, conforme a los artículos 258-1 del Estatuto Tributario y 104 de la Ley 223 de 1995, en el presente caso se debe hablar de una mera expectativa, puesto que para la procedencia del descuento era necesario que el contribuyente además de haber realizado el pago del impuesto a las ventas, hubiere liquidado impuesto de renta a cargo, lo cual indica que la sola obtención de bienes de capital no concedía automáticamente el nacimiento del derecho que se discute.

En relación con la sanción por inexactitud señaló que no se puede alegar diferencia de criterio porque este caso se refiere a la falta de aplicación del derecho, toda vez que el contribuyente no tuvo en cuenta el tope señalado en el artículo 259 del Estatuto Tributario y solicitó un descuento improcedente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante sentencia de 28 de junio de 2007 declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión demandada, para levantar la sanción de inexactitud.

Consideró que debido a la evolución normativa que tuvo el descuento del IVA pagado en adquisición de activos fijos, y dadas las disposiciones constitucionales y el desarrollo jurisprudencial sobre irretroactividad y derechos adquiridos, la sociedad no tiene derecho a descontar en su totalidad el IVA pagado, toda vez que debe adecuarse al nuevo límite impuesto en la Ley 383 de 1997.

En efecto, no obstante haber adquirido la sociedad los bienes en el año de 1997 bajo el impero de la Ley 223 de 1995, lo cierto es que para los períodos de 1998 y 1999 los efectos de esa norma ya no eran aplicables, toda vez que la Ley 383 de 1997 entró en vigencia.

Reiteró que la Jurisprudencia¹ ha señalado que en materia fiscal el legislador puede modificar las condiciones siempre y cuando se respeten las situaciones jurídicas consolidadas.

La sanción por inexactitud fue levantada por encontrarse diferencia de criterios en cuanto la interpretación normativa.

La Magistrada Nelly Yolanda Villamizar salvó su voto por considerar que se están vulnerando los principios de irretroactividad de la ley y de seguridad jurídica, pues se está afectando un derecho adquirido².

Consideró que la Ley 383 no era aplicable al presente caso, pues fue expedida en 1997, año en el que la sociedad adquirió los bienes y consolidó su situación, por tanto, sus efectos sólo se producían a partir del período siguiente.

EL RECURSO DE APELACION

Las dos partes impugnaron la sentencia de primera instancia.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales impugnó el fallo en cuanto levantó la sanción por inexactitud, pues estimó que no se puede aceptar la diferencia de criterios alegada por la demandante, y reiteró que existió un descuento improcedente por haber excedido el límite establecido en el artículo 259 del Estatuto Tributario.

¹ Corte Constitucional sentencia C-168 de 1995, C-529 de 1994, C-126 de 1995, C-350 de 1997 y C-926 de 2000.

² Citó la sentencia C-393 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

B.P. Exploration Company reiteró los argumentos que expuso en su demanda y manifestó inconformidad por no haberse aceptado que la adquisición de los bienes consolidaba una situación jurídica y, por tanto, tenía derecho a solicitar el descuento bajo los parámetros normativos anteriores a la Ley 383 de 1997.

La sentencia es incoherente porque en un mismo texto afirma que la modificación de la Ley 383 de 1997 sólo opera a partir de 1998, sin embargo, para este caso afecta el derecho a exigir el beneficio tributario obtenido con ocasión de adquisición de bienes de capital en 1997.

Las liquidaciones privadas por ser de naturaleza declarativa y no constitutiva no determinan el nacimiento de un derecho adquirido, como es el caso del descuento solicitado, el cual no nace cuando se presenta la declaración del impuesto de renta sino cuando se adquiere el bien. Ello porque al momento de pagarse el IVA esa suma de dinero se vuelve crédito a favor del contribuyente del impuesto de renta.

Si se acepta el límite consagrado en la Ley 383 de 1997 se le estaría dando aplicación retroactiva a dicha norma, vulnerándose el artículo 363 de la Constitución Política, en la medida en que una nueva ley no puede modificar una relación intersubjetiva, que además siempre es de contenido dinerario por originarse en una obligación tributaria.

Indicó que es diferente tener un derecho, a un beneficio con plazo indefinido, pues en el segundo caso no se alcanza a formar una situación consolidada, sin embargo, una vez se fija ese plazo o la forma de distribuir el derecho, éste no se puede modificar³.

³ Citó la sentencia de 13 de septiembre de 2007, Exp. 15503, M.P. Ligia López Díaz.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los argumentos de su demanda y del recurso de apelación. Citó la sentencia de 15 de noviembre de 2007, Exp. 15030, M.P. Héctor J. Romero Díaz

La Administración de Impuestos reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y en la contestación a la demanda en cuanto a la aplicación de la Ley 383 de 1997 al presente caso.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante esta corporación rindió concepto en el cual señaló que se debe revocar parcialmente la sentencia apelada porque la Ley 383 de 1997 reguló el tema relativo a los descuentos de forma general y, en tal medida, esa disposición choca con la Ley 488 de 1998, que mantuvo el descuento y debe primar por ser norma especial (artículo 10 del Código Civil). De otra parte, consideró que además la Administración no podía desconocer derechos adquiridos como el beneficio que se discute, pues en este caso y atendiendo a los principios de equidad y confianza legítima, no se le podían modificar las condiciones para poder hacer efectivo el derecho a descuento a la contribuyente.

CONSIDERACIONES

Se deciden los recursos de apelación presentados por las partes contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión que determinó oficialmente el impuesto sobre la renta del año gravable 1999.

La Sala debe establecer, en primer lugar, si para el año gravable 1999, que se discute, procede el descuento del IVA pagado por activos fijos adquiridos

durante los años 1996 a 1998, sin tener en cuenta el límite establecido en el artículo 29 de la Ley 383 de 1997, que modificó el artículo 259 del Estatuto Tributario. Una vez resuelto el primer problema jurídico debe abordar la procedencia o no de la sanción por inexactitud.

Descuento del impuesto a las ventas por la adquisición de activos fijos. El artículo 20 de la Ley 6ª de 1992 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 258-1⁴ estableciendo la posibilidad de descontar del impuesto sobre la renta el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos. Este beneficio era aplicable a las operaciones realizadas a partir del año 1993 y debía hacerse efectivo en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se realizó la adquisición o nacionalización.⁵

Este beneficio estaba sujeto a la limitante general para los descuentos señalada en el artículo 259 del Estatuto Tributario, vigente en ese momento, y según la cual en ningún caso los descuentos tributarios podían superar el impuesto básico de renta.⁶ Al efecto el reglamento⁷ preveía que si el impuesto sobre las ventas pagado por los bienes objeto del beneficio excedía el monto del impuesto básico de renta, este exceso podría llevarse como mayor valor del costo del activo.

Posteriormente el artículo 104 de la Ley 223 de 1995 dispuso que para los activos de capital comprados, construidos o nacionalizados a partir de la vigencia de esa ley, cuando en un ejercicio no fuese posible descontar la

⁴ "ART. 258-1.—**Descuento por impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos.** Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras adicionalmente de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. (...)"

⁵ Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-1215 del 21 de noviembre de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de febrero de 2000, exp. 9534, M.P. Julio E. Correa Restrepo.

⁷ Art. 11 del Decreto Reglamentario 1250 de 1992.

totalidad del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición, el saldo podría descontarse dentro de los ejercicios siguientes, sin límite de tiempo.⁸

Luego el artículo 29 de la Ley 383 de 1997 adicionó el artículo 259 del Estatuto Tributario para limitar los descuentos, señalando que **en ningún caso** el impuesto de renta, después de restar los descuentos, podía ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva.

Esta era la situación del beneficio cuando el artículo 154 la Ley 448 de 1998 derogó expresamente el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, eliminando la posibilidad de disminuir el monto del impuesto de renta con el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos capitalizables. En su lugar el artículo 18 de la misma ley (artículo 115-1 del Estatuto Tributario)⁹ dispuso que el impuesto a las ventas pagado por bienes de capital fuera deducible de la renta bruta del contribuyente en el periodo gravable correspondiente al año en que fueron adquiridos. El legislador también cambió la naturaleza del beneficio otorgado por el IVA pagado en activos fijos, que dejó de ser un descuento del impuesto, para convertirse en una deducción de la renta.

El artículo 18 de la Ley 488 de 1998 contiene una norma de transición aplicable a los contribuyentes que adquirieron activos de capital entre los años gravables 1996 a 1998 y no habían descontado en dichos años la totalidad del IVA pagado del impuesto sobre la renta:

“PAR. 2º—Los contribuyentes personas jurídicas que de conformidad con el inciso primero del artículo 104 de la Ley 223 de 1995, tuvieron a la fecha de vigencia de la presente ley, saldos pendientes para solicitar como descuento

⁸ “ART. 104.— **Descuento por impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos.** El descuento previsto en el artículo 258-1 del estatuto tributario se concederá únicamente sobre los activos de capital que se capitalizan de acuerdo con las normas de contabilidad, para ser depreciados o amortizados. Para los activos adquiridos a partir de la vigencia de esta ley, cuando en un ejercicio no sea posible descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición, el saldo podrá descontarse dentro de los ejercicios siguientes. (...)”

⁹ “ART. 115-1.—**Deducción del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos.** Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a tratar como deducción en el impuesto sobre la renta, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras, adicionalmente, de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. (...)”

tributario, correspondientes a impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos, conservarán su derecho a solicitarlo en los períodos siguientes hasta agotarlo, sin que en ningún caso exceda de cinco (5) períodos gravables”.

La disposición transcrita fue declarada exequible por la Corte Constitucional,¹⁰ bajo el entendido que la oportunidad para hacer efectivo el descuento, que inicialmente era indefinida, y al que con la Ley 488 de 1998 se le estableció un límite temporal, no corresponde a una situación jurídica consolidada y, por tanto, podía ser modificada por el legislador. Consideró el alto tribunal que la norma permitió el descuento de los saldos de IVA pendientes de llevar en el impuesto sobre la renta, pero estableciendo una limitación hacia el futuro, la cual empezó a regir en el año 1999.

En conclusión, los contribuyentes que adquirieron bienes capitalizables entre los años gravables 1996 a 1998 y que no descontaron la totalidad del IVA pagado por tales activos en dichos años, podían solicitarlo en los periodos siguientes, sin que en ningún caso excediera de cinco años gravables, plazo que va desde el periodo 1999 y hasta el 2003.¹¹

Ahora bien, en el presente caso se discute si para estos contribuyentes y en el lapso otorgado por el legislador para descontar los saldos pendientes de IVA, se aplica la limitación surgida con el artículo 29 de la Ley 383 de 1997, según el cual:

*“ART. 259.—**Límite de los descuentos.** En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta.*

La determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario.

¹⁰ Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-926 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

¹¹ Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-1215 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

PAR. 1º—El límite establecido en el inciso segundo del presente artículo, no será aplicable a las inversiones de que trata el artículo quinto (5º) de la Ley 218 de 1995, ni a las rentas exentas.” (Destaca la Sala)

Con la norma transcrita se estableció un nuevo límite general para los descuentos, los cuales no podían superar el monto básico del impuesto sobre la renta, pero además, a partir de la vigencia de la Ley 383 de 1997, el impuesto a cargo (después de descuentos) no puede ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva.

En virtud del artículo 338 de la Constitución, que se ocupa de la vigencia de las normas que regulan impuestos de periodo, el artículo 29 de la Ley 383 de 1997 fue aplicable a partir del año gravable 1998, salvo para las inversiones realizadas en la zona afectada por la avalancha del río Páez, a cuyos descuentos no se les impone dicho límite, ni tampoco a las rentas exentas.

Es decir, que para el año gravable 1998 era posible descontar el impuesto sobre las ventas pagado por activos fijos productivos, pero sin superar ese límite.

Para el descuento del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital era aplicable el límite señalado en la Ley 383 de 1997, porque expresamente se indicó que **“en ningún caso”** el impuesto neto de renta podía ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva. El legislador no exceptuó a éste beneficio de la aplicación de la norma, como sí lo hizo para los casos de descuentos por inversión en la zona del Páez. Tampoco es posible llegar a esa conclusión del contexto de la norma.

Contrario a lo afirmado por la demandante, la limitación a los descuentos contenida en la Ley 383 de 1997 no afectó situaciones jurídicas consolidadas, porque no impidió el ejercicio del derecho de quienes adquirieron bienes de capital en los periodos anteriores, ni tampoco afectó el principio de confianza legítima, porque la posibilidad de descontar el

impuesto a las ventas pagado por adquisición de activos de capital durante 1996 a 1998, podía ser efectiva hasta el año 2003, sin que el límite general de los descuentos establecido en la Ley 383 de 1997 coartara dicha posibilidad.

La parte actora también alegó que la aplicación de este límite para los descuentos dejó sin efectos el régimen transitorio establecido en la Ley 488 de 1998. La Sala discrepa de este planteamiento porque una norma anterior nunca podrá derogar o modificar una posterior. La Ley 488 de 1998 es posterior a la 383 de 1997 y, por tanto, de aplicación preferente y, en todo caso, no son normas opuestas entre sí; es decir, puede utilizarse el descuento del IVA pagado por bienes adquiridos antes de 1998 en los periodos 1999 a 2003, aplicando los límites generales para los descuentos establecidos en el artículo 259 del Estatuto Tributario.

Quienes adquirieron bienes de capital durante los años 1996 a 1998 no tenían un derecho adquirido al descuento de manera ilimitada y atendiendo únicamente a los límites legales señalados en ese momento, pues tratándose de tributos no puede hablarse de derechos adquiridos protegidos por el artículo 58 de la Constitución, porque las normas relativas a impuestos no atacan la propiedad privada. Tampoco existía una situación jurídica consolidada, en la medida que para los periodos posteriores a la Ley 383 de 1997 no se había hecho uso del descuento.

Así como la Corte Constitucional reconoció que el legislador tiene un ámbito de configuración en materia tributaria que le permitió variar el plazo en que podía hacerse efectivo el descuento,¹² también es válido el mismo planteamiento en relación con los límites anuales del beneficio, respetando la confianza legítima de quienes realizaron la inversión y tenían la expectativa fundada que el descuento se mantendría. Para el caso, así

¹² La Corte Constitucional en la Sentencia C-1215 del 21 de noviembre de 2001 al analizar la derogatoria del descuento del IVA pagado en adquisición de bienes de capital señaló: “si bien no podía predicarse que respecto de la oportunidad para solicitar el descuento existiese una situación jurídica consolidada, si cabía pensar que el contribuyente podía tener una expectativa fundada en que tal oportunidad se brindase de una manera razonable, en función de los fines a los que obedeció la medida”. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

como fue razonable el plazo de cinco años para hacer efectivo el descuento después de la derogatoria del beneficio, con mayor razón lo es el límite del descuento fijado cuando aún estaba vigente, por lo que no se afecta el principio de confianza legítima.

Como señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-926 del 19 de julio de 2000, mediante la cual declaró exequible el parágrafo 2 del artículo 18 de la Ley 488 de 1998:

“La fijación de un límite en el tiempo para hacer efectivo el descuento (5 períodos gravables) tampoco tiene carácter retroactivo pues este término no se aplica hacia el pasado sino hacia el futuro, es decir, a partir de la vigencia de la ley acusada.

(...)

Es pertinente señalar que la expresión demandada, como bien lo afirma el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, no está modificando o suprimiendo beneficios fiscales que hubiesen sido solicitados como tales por los contribuyentes, sino simplemente estableciendo una limitación hacia el futuro para hacerlos efectivos, limitación que debe comenzar a regir en el año gravable de 1999, por aplicación del artículo 338 de la Constitución, que consagra la vigencia de normas relativas a impuestos de período. Una cosa es modificar la situación jurídica consolidada para los contribuyentes y otra, la reglamentación hacia el futuro del ejercicio de un derecho consagrado en favor de los mismos.”¹³

Los mismos argumentos aplican, y con mayor razón, respecto del límite general del descuento contenido en la Ley 383 de 1997, que no modificó la situación consolidada de los contribuyentes, sino que reguló hacia el futuro el ejercicio de un beneficio tributario.

En conclusión, el descuento del IVA pagado por activos fijos adquiridos durante los años 1996 a 1998, en el año gravable 1999 debe atender al límite establecido en el artículo 29 de la Ley 383 de 1997, esto es, que el impuesto a cargo no sea inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del

¹³ M.P. Carlos Gaviria Díaz.

impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario.

En ese sentido debe modificarse el criterio expuesto por esta corporación en la Sentencia 15030 del 15 de noviembre de 2007¹⁴, pues el límite de los descuentos contenido en la Ley 383 de 1997 no afectó el derecho de quienes adquirieron bienes durante los años 1996 a 1998, ya que en ese último año estaba permitido el descuento del impuesto sobre las ventas sin límite temporal alguno, y después de la modificación contenida en la Ley 448 de 1998 se respetó la confianza legítima de quienes realizaron dichas inversiones, permitiéndoles el descuento hasta el año 2003, sin perjuicio de respetar el límite impuesto con anterioridad en la Ley 383 de 1997.

Por tanto, como en el presente caso la demandante llevó como descuento en su declaración de renta del año 1999 una suma que superaba el anterior límite, debe mantenerse el rechazo del exceso contenido en los actos demandados, tal y como lo dispuso el tribunal, por lo que la sentencia impugnada deberá ser confirmada en ese punto.

Sanción por Inexactitud. La entidad demandada también impugnó la sentencia de primera instancia porque consideró que no debió levantarse la sanción por inexactitud impuesta, toda vez que en su opinión no se presenta diferencia de criterios frente al derecho aplicable.

El artículo 647 del estatuto tributario contempla la sanción por inexactitud en los siguientes términos:

“ART. 647.—Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en

¹⁴ M.P. Héctor J. Romero Díaz.

los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

(...).

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

La Sala considera que la sanción por inexactitud debe ser levantada, porque no se configuran las circunstancias previstas en la norma para su procedencia. La disposición transcrita exige, para el caso, la inclusión de descuentos inexistentes o en general la utilización de datos o factores falsos, equivocados o incompletos de los que se derive un menor valor a pagar.

En el *sub-examine*, la Administración no discute la realidad del IVA pagado que otorgó el derecho a descuento, sino el límite del beneficio, es decir, no se trató de una partida inexistente, ni basada en datos falsos. Por tanto no hay lugar a la sanción, como lo dispuso el *A-quo* y debe confirmarse la providencia impugnada.

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. **CONFÍRMASE** la sentencia de 28 de junio de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”.

2. **RECONÓCESE** personería a la abogada AMPARO MERIZALDE DE MARTÍNEZ como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos del poder adjunto.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase. Devuélvase al Tribunal de origen.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
SALVA VOTO