

**REQUERIMIENTO ESPECIAL – Es un acto de trámite / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación oficial**

En varias oportunidades esta Corporación ha precisado que el requerimiento especial es un acto de trámite que no crea una situación jurídica particular. Es un acto que contiene todos los puntos que la Administración Tributaria propone modificar de las liquidaciones privadas, con la explicación de las razones en que se sustenta. Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 711 del E.T., el requerimiento especial debe guardar correspondencia con la liquidación oficial, toda vez que constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio. Por tanto, para la Sala la liquidación de revisión acusada guarda la debida correspondencia con el requerimiento especial, en cuanto a los hechos y las normas en que se sustentaron las deducciones rechazadas, tal como lo exige el artículo 711 del Estatuto Tributario.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 711**

**NOTIFICACION PERSONAL – Procedencia / NOTIFICACION POR EDICTO – Procedencia / FALTA DE NOTIFICACION – No es causal de nulidad sino de inoponibilidad / CONDUCTA CONCLUYENTE – Forma de notificación**

De acuerdo con el artículo 565 del E.T., los actos que decidan los recursos interpuestos en el curso del proceso de determinación del impuesto deben ser notificados al contribuyente, por regla general, de manera personal y, subsidiariamente, por edicto cuando el contribuyente no comparece a notificarse personalmente del acto dentro de los 10 días siguientes, contados a partir de la fecha del aviso de citación. De tal forma que la notificación por edicto procede cuando a pesar de haber enviado la citación al contribuyente a la dirección de ley, éste no se hace presente. Sin embargo, si la citación no se realiza debidamente, no puede la administración entender agotado el trámite para la notificación personal y proceder a notificar el acto mediante edicto, pues no se cumpliría la finalidad de garantizar que los actos administrativos sean conocidos por los administrados, para que puedan ejercer su derecho de defensa. Para la Sala, la notificación por edicto que efectuó la DIAN resulta inválida, toda vez que no agotó el mecanismo legal previo para efectuar la notificación personal, consistente en el envío de la citación a que alude el artículo 565 del E.T. No obstante lo anterior, si bien la notificación de la Resolución 622-900.012 fue irregular, no es procedente anular la liquidación demandada por esa sola circunstancia, “porque la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es per se causal de nulidad de los actos administrativos (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo); la violación del debido proceso como motivo de nulidad se refiere a la formación del acto, no a su falta de notificación, dado que ello lo hace inoponible (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo), no nulo. Además, se insiste, la actora se notificó de la liquidación por conducta concluyente.”

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre los efectos de la falta de notificación se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 6 de marzo de 2008, Rad. 15586, reiterada con la sentencia del 26 de noviembre de 2009, Rad. 17295. M.P. Héctor J. Romero Díaz

**REQUERIMIENTO ESPECIAL – Debe ser motivado / LIQUIDACION OFICIAL – Acto administrativo que debe ser motivado / CONCEPTOS DE LA DIAN – Son un criterio auxiliar de interpretación. Es de obligatorio cumplimiento para la Administración**

El requerimiento especial es un acto de simple trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular. Se trata de un acto que propone las modificaciones que la Administración pretende efectuar a la liquidación privada y que debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial. Por tanto, atendiendo a su naturaleza de preparatorio, no es autónomamente un acto objeto de control jurisdiccional. De allí que resulte acertada la conclusión del a quo de abstenerse de pronunciarse sobre la legalidad de dicho acto. No obstante, ha sido reiterativa la jurisprudencia de la Sala al considerar que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial, son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción. Conforme a lo transcrito, en el caso in examine, la DIAN le advirtió a la demandante, en forma clara y completa, el fundamento de las diferencias encontradas en la liquidación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 1999. En efecto, la explicación tanto fáctica como jurídica de las partidas que pretendía modificar, permitió que ésta pudiera ejercer dentro de las oportunidades legales respectivas su derecho de defensa, a través de la objeción y de la posibilidad de aportar pruebas sobre los valores declarados. Adicionalmente, con respecto a la vinculatoriedad y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha precisado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.” Lo anterior permite inferir que el requerimiento especial podía fundamentarse no sólo en las normas tributarias aplicables al caso, sino también en el Concepto 045992 del 12 de junio de 1998, el que además de ser de obligatorio cumplimiento para la Administración, sirve como criterio auxiliar de interpretación oficial.

**DEDUCCIONES – Requisitos / REALIZACION DE LAS DEDUCCIONES – Es cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando se exige / CAUSACION DE LAS DEDUCCIONES – Cuando nace la obligación de pagarlas**

El artículo 107 del E.T. establece la posibilidad de que los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, puedan deducir aquellos gastos en que incurren, necesarios para la producción de renta, y con el lleno de los requisitos establecidos por la ley. De acuerdo con dicho artículo, para que se acepten dichos gastos como deducibles, se deben cumplir los siguientes requisitos: Realización; anualidad; proporcionalidad y necesidad; relación de causalidad; no prohibición ni limitación; el soporte y la retención en la fuente. Los artículos 104 y 105 del mismo ordenamiento definen el momento de realización de las deducciones. De acuerdo con el artículo 104, por regla general, las deducciones legalmente aceptadas se entienden realizadas cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo equivalente al pago. Estas deducciones sólo son aceptadas en el año en que efectivamente se hayan desembolsado, de tal forma que resulta necesario probar que se ha efectuado el pago para que la deducción sea aceptada en la declaración de renta. Sin embargo, dicha regla tiene su excepción para aquellos contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, caso en el que la deducción se entiende causada en el momento en que nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago, y sólo es deducible del impuesto de renta en el año gravable en que se cause. De acuerdo con el artículo 105, las deducciones se entienden causadas cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya

efectivo el pago. De otra parte, en relación con el momento de realización de aquellos gastos en que incurren las compañías de seguros, originados en el pago de indemnizaciones por contratos de seguros, necesariamente habrá que analizar el momento en que nace la obligación de pago.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 101/ ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 104 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 105

**SEGURO DE CUMPLIMIENTO – Sirve de garantía a los acreedores para el cumplimiento de obligaciones / RIESGO ASEGURADO – Definición / SINIESTRO – Concepto / CONTRATO DE SEGURO DE CUMPLIMIENTO - Los gastos que se deriven de éstos nacen cuando se realiza el riesgo asegurado / DEDUCCIONES EN EL CONTRATO DE SEGURO DE CUMPLIMIENTO – Se entienden causadas y realizadas cuando se realiza el riesgo asegurado**

El seguro de cumplimiento, al cual ceñirá su estudio la Sala por ser aplicable al caso, tuvo su origen en la Ley 225 de 1938, cuyo objeto es el de servir de garantía a los acreedores de obligaciones que emanen de la ley o de los contratos, acerca de su cumplimiento por parte del obligado, entre otras. El riesgo asegurado, de conformidad con el artículo 1054 del Código de Comercio, se define como aquel “suceso incierto que no depende exclusivamente de la voluntad del tomador, del asegurado o del beneficiario y cuya realización da origen a la obligación del asegurador.” El siniestro, por su parte, es la realización del riesgo asegurado, y, por tanto, “incumbe al asegurado demostrar ante el asegurador la ocurrencia del mismo, el menoscabo patrimonial que le irroga (perjuicio) y su cuantía, para que éste a su turno deba indemnizarle el daño padecido, hasta concurrencia del valor asegurado.” En ese orden de ideas, en un contrato de seguro de cumplimiento, el nacimiento de la obligación a cargo del asegurador está subordinado al acaecimiento del evento dañoso previsto por las partes. Por ende, el siniestro constituye el origen de la obligación de pagar las correspondientes indemnizaciones. El nacimiento de la obligación no puede confundirse con la exigibilidad de la misma. La obligación nace por la realización del riesgo asegurado. La obligación es exigible a partir del momento en que el asegurador está obligado a pagar la indemnización, derivada de la ocurrencia del siniestro. De conformidad con el artículo 1080 del C. de Co., “el asegurador estará obligado a efectuar el pago del siniestro dentro del mes siguiente a la fecha en que el asegurado o beneficiario acredite, aún extrajudicialmente, su derecho ante el asegurador de acuerdo con el artículo 1077. Vencido este plazo, el asegurador reconocerá y pagará al asegurado o beneficiario, además de la obligación a su cargo y sobre el importe de ella, un interés moratorio igual al certificado como bancario corriente por la Superintendencia Bancaria aumentado en la mitad. (...)” Por tanto, se concluye que una vez verificado el siniestro, no nace, sino que se consolida el derecho del asegurado a obtener del asegurador el cumplimiento de la prestación, que no es otra que el pago de la correspondiente indemnización. Con fundamento en esos presupuestos, para efectos del impuesto de renta, y para los contribuyentes que llevan el sistema de causación, los gastos que se deriven de los contratos de seguro de cumplimiento, nacen cuando se realiza el riesgo asegurado. En ese momento se entiende causada y realizada la deducción por dichos gastos de acuerdo con los artículos 104 y 105 del E.T.

**FUENTE FORMAL:** LEY 225 DE 1938 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 104 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 105 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTICULO 1054 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTICULO 1077 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTICULO 1080

**OPERACIONES DE REPORTE O REPO – Concepto / DEDUCCIONES EN OPERACIONES DE REPORTE O REPO – Deben declararse en el mismo año en que se causen / DEDUCCION DE INTERESES PAGADOS EN OPERACIONES DE REPORTE O REPO – Proceden cuando se declaran en el mismo año en que se causan / REALIZACION DEL INGRESO – Cuando llevan por el sistema de causación los ingresos se entienden causados en el año o período gravable**

De conformidad con el artículo 1º del Decreto 4432 de 2006, las operaciones de reporto o repo “son aquellas en las que una parte (el “Enajenante”), transfiere la propiedad a la otra (el “Adquirente”) sobre valores a cambio del pago de una suma de dinero (el “Monto Inicial”) y en las que el Adquirente al mismo tiempo se compromete a transferir al Enajenante valores de la misma especie y características a cambio del pago de una suma de dinero (“Monto Final”) en la misma fecha o en una fecha posterior previamente acordada.” Este tipo de operaciones implica que quien hace la recompra paga una cantidad mayor al monto inicial de los valores vendidos. Esa diferencia entre la cantidad que se paga en el futuro y la que recibe quien compró inicialmente, es la tasa de interés pactada en las operaciones repo. En esa medida, la operación repo constituye un sólo negocio jurídico, cuyas obligaciones nacen en el contrato y no de manera independiente con la compra de los valores y la recompra de los mismos. En el sub lite es un hecho no discutido que la demandante suscribió el contrato por operaciones repo en el año 1998, pero contabilizó los intereses en el año 1999. En ese contexto, la Sala considera que esos intereses eran deducibles en el período gravable 1998, no obstante que se contabilizaron en el año 1999, porque tales intereses se derivaron de las obligaciones que surgieron de los contratos. De tal forma que al haber surgido para la actora la obligación de pagar los intereses a favor de la Compañía Asesores en Valores S.A. en el año 1998, la deducción de los intereses causados debió registrarse en la declaración del impuesto de renta y complementarios del mismo año. Lo anterior guarda coherencia con lo dispuesto en el literal a) del artículo 27 del E.T., en cuanto prescribe que los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, así no se haya recibido efectivamente el ingreso bajo cualquier forma que equivalga al pago.

**FUENTE FORMAL: DECRETO 4432 DE 2006 - ARTÍCULO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 27 LITERAL A**

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá, D.C., Doce (12) de mayo de dos mil diez (2010).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00977-01(16534)**

**Actor: COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

## FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de febrero de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que dispuso lo siguiente:

*"1. DECLÁRASE INHIBIDO para hacer un pronunciamiento de fondo en relación con el Requerimiento Especial No. 310632002000069 de 13 de marzo de 2002, proferido por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá.*

*2. DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.*

*(...)"*

## 1. ANTECEDENTES PROCESALES

### LA DEMANDA

La sociedad COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. –CONFIANZA S.A.-, a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

**"PRIMERO** Que se declare la nulidad parcial del Acto Administrativo que contra la Aseguradora de Fianzas S.A. CONFIANZA S.A. profirió la Unidad Administrativa Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pretendiendo desconocer la procedencia de deducciones por concepto de siniestro Villas de Sachamate e intereses en operación financiera con Asesores en Valores S.A. , acto administrativo conjunto integrado por:

- a) *Requerimiento Especial No. 310632002000069 de fecha marzo 13 de 2002, proferido por el Jefe de Grupo de Sector Financiero de la División de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
- b) *Liquidación de Revisión No. 900026 del 12 de noviembre de 2002, proferido por el Jefe de División de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
- c) *Resolución de Reconsideración No. 622-900.012 del 28 de octubre de 2003, proferida por el Jefe de División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

**SEGUNDO** Como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de Aseguradora de Fianzas S.A. CONFIANZA S.A., adquiera firmeza la declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1999 en los términos reconocidos por la Liquidación de Corrección No. 310642000000185, manteniéndose las deducciones por concepto de siniestro Villas de Sachamate e intereses por operaciones

*Repo realizadas con Asesores en Valores S.A., sin que se modifiquen los renglones: (49) Otras Deducciones, (51) Total costos y deducciones y (53) Pérdida Líquida, por las sumas declaradas. Toda vez que el Acto Administrativo es nulo, de conformidad con lo que se establece y prueba en la presente demanda.”*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 104, 105, 107 y 565 del Estatuto Tributario

En el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

**(i) *Ilegalidad en cuanto al objeto***

Manifestó que los actos acusados violaron, por aplicación indebida, el artículo 107 del E.T. y, por inobservancia o inaplicabilidad, los artículos 104 y 105 del E.T.

Adujo que el debate de fondo se centraba en las deducciones que se solicitaron por el período gravable 1999. La primera referida al caso del siniestro “VILLAS DE SACHAMATE”, por \$ 810'020.484. La segunda, referida a la contabilización de intereses pagados a ASESORES EN VALORES S.A., por \$ 382'020.484.

Señaló que en los dos casos se discute que no eran deducibles en el período gravable 1999.

La demandante afirmó que la deducción registrada en el renglón (49) “Otras deducciones” de la declaración del impuesto de renta del año 1999, por valor de \$ 817'339.952, tuvo origen en el pago de las indemnizaciones derivadas del incumplimiento por parte del constructor “Proplanes” en la ejecución del proyecto de construcción y vivienda “Villas de Sachamate” en el año 1996, y en el pago efectuado por la compra del inmueble donde se desarrollaba el proyecto, el cual está hipotecado.

Precisó que por tales hechos cobró a los reaseguradores la indemnización, quienes efectuaron los reembolsos por el siniestro, reembolsos que fueron contabilizados en el período gravable 1999.

Por tanto, consideró que dichas deducciones se entienden realizadas, según el artículo 104 del E.T., en el momento en que nació la obligación de pagar, no la cobertura del siniestro, sino el valor del crédito que se garantizó con el inmueble adquirido.

Señaló que ese pago se causó en el año 1999, porque en ese año nació la obligación de pagarlos para CONFIANZA S.A.

En cuanto al rechazo de los intereses pagados a Asesores en Valores S.A., manifestó que durante los años 1998 y 1999 efectuó operaciones “Repo” por obligaciones de Reacol S.A. Que en el momento de hacer efectiva la recompra se causaron los intereses a favor del vendedor (inicial comprador de papeles) y que, por tanto, en ese momento también nace para el comprador la obligación de pagarlos. Que, en el caso concreto, ese hecho acaeció en el año 1999, pese a que el contrato sea de 1998.

Explicó el movimiento contable de las anteriores operaciones repo, para advertir que se trata de una sola operación, a pesar de que se manejen cuentas diferentes.

Adujo que la DIAN no discutió que el ingreso se generó en el año 1999, pero desconoció que el gasto relacionado con esos ingresos, también se dio en ese período. Dijo que esa tesis carecía de sustento jurídico.

Advirtió que el rechazo de las deducciones implica, por parte de la DIAN, el desconocimiento de la realidad económica de la compañía, que reflejó en los estados financieros como prueba de las cifras declaradas fiscalmente.

Recalcó que el ingreso se encuentra contabilizado y que se incluyeron como ingresos gravados en el 1999. No obstante, la DIAN sostuvo que los gastos no correspondían al año gravable, más el ingreso declarado si cumplió con la realización legalmente establecida. Consideró de mala fe y contrario a la justicia tributaria que se desconozca un gasto alegándose su no realización en el período fiscal, aun cuando las sumas que corresponden al ingreso no resultan discutibles por la DIAN.

### **(ii) Incongruencia de los actos**

Manifestó que se configuró incongruencia e indebido procedimiento en la modificación de un acto administrativo, porque mientras que el Requerimiento Especial 310632002000069 propuso modificar la Liquidación Oficial de Corrección 31064200000185 del 7 de febrero de 2000, los actos acusados modificaron la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 1999, sin tener en cuenta que ésta fue sustituida por la liquidación oficial de corrección.

### **(iii) Ilegalidad en cuanto al procedimiento**

Señaló que la Resolución 622-9000.12 del 28 de octubre de 2003 se notificó por edicto, sin que previamente se hubiera enviado citación a la compañía para notificarse personalmente, según lo dispuesto en el artículo 565 del E.T.

Que, por tanto, se vulneró el derecho fundamental al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

### **(iv) Inexistencia de motivos legales**

Manifestó que el requerimiento especial se fundamentó en el Concepto 045992 del 12 de junio de 1998 y adujo de manera indirecta el artículo 107 del E.T. Que como los conceptos de la DIAN no son vinculantes para los contribuyentes, carecen de fuerza legal y mal podrían aducirse como fuente de derecho. Que con ello se vulneró el principio de legalidad.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- se opuso a las pretensiones de la actora.

En el caso de la demandante, dijo, las pólizas a favor de los tomadores de seguro se hicieron efectivas en 1996, por la realización del riesgo asegurado originado en la ejecución de las garantías de cumplimiento expedidas por la actora. De tal forma que el gasto se causó en ese momento, en la medida en que nació para la actora

la obligación de pagarla, así no se hubiera hecho efectivo el pago conforme lo establece el artículo 195 del E.T.

Dijo que las deducciones que registró la demandante se causaron en el año 1996, momento en que acaeció el siniestro que dio origen al desembolso de las correspondientes indemnizaciones y al pago efectuado para la adquisición del inmueble en el que se construía el proyecto. Consideró que de acuerdo con el artículo 104 del E.T., en ese momento se entendía realizada la deducción y que por lo tanto debió declararse en ese mismo año.

De igual forma, resaltó que las pruebas allegadas con los antecedentes administrativos muestran que la actora reclasificó y reversó ingresos y deducciones causados en el año 1996, en el año 1999.

En consecuencia, la actora no podía solicitar como deducción en la declaración del impuesto de renta del año 1999, unas deducciones que fueron causadas en años anteriores.

Frente a la deducción por concepto de comisiones e intereses, adujo que ésta correspondía a gastos de vigencias anteriores *“esto es, al año gravable 1998, por cuanto su causación se originó en tal período gravable, debiendo en consecuencia haberse registrado en la contabilidad de dicho año y solicitado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal, dando aplicación a los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 48 y 96 del Decreto 2649 de 1993.”*

También adujo que la actora no demostró que para el año 1999 hubiera registrado en su contabilidad, como ingreso no operacional, el gasto por valor de \$ 382'020.484, ya que del análisis de los comprobantes con los que pretendió acreditar tal hecho, se pudo advertir que se trataba de operaciones diferentes.

En cuanto al cargo de incongruencia de la actuación administrativa, la DIAN resaltó que el procedimiento para modificar la declaración del contribuyente se encuentra plasmado en el Capítulo II del Título IV del Decreto 624 de 1989. Que conforme a dicho decreto, la DIAN se encuentra facultada para adelantar el proceso de determinación y discusión del impuesto que deben declarar y pagar los contribuyentes obligados a coadyuvar con las cargas públicas. Que en atención a dicho procedimiento, se garantizó el debido proceso y el derecho de defensa a la demandante, pues se le indicaron los recursos que procedían contra las actuaciones proferidas dentro del proceso de discusión, así como la oportunidad para ejercer su derecho de contradicción.

Frente al cargo de ilegalidad del procedimiento por indebida notificación, manifestó que si se citó a la demandante para que se notificara personalmente del acto que resolvió el recurso de reconsideración, de conformidad con lo establecido en el artículo 565 del E.T. Dijo que lo anterior se prueba con el aviso de citación No. 31-156-1406.

Por último, frente al cargo de inexistencia de motivos legales, después de transcribir algunos apartes de los Conceptos 124506 del 27 de diciembre de 2000 y 017064 del 25 de febrero de 2000, dijo que para el funcionario de la DIAN resulta obligatorio atender y someterse a la doctrina institucional. Añadió que el concepto a que alude la demandante goza de presunción de legalidad y, en consecuencia, el funcionario no puede desconocerlo. Que, a *contrario sensu*, es legítimo y legal que el funcionario base su actuación en el mismo.

## **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" negó las pretensiones de la demandante. Se inhibió de pronunciarse de fondo sobre la solicitud de nulidad del requerimiento especial, por no ser un acto definitivo susceptible de ser demandado. Se refirió a cada uno de los cargos de violación propuestos por la demandante así:

### **(i) Incongruencia de los actos administrativos**

El *a quo* precisó que dentro del término señalado en el artículo 589 del E.T., la DIAN puede revisar las declaraciones de corrección. Por tanto, consideró ajustado a la ley el requerimiento especial, toda vez que este propuso la modificación de la liquidación oficial de corrección. No le dio la razón a la demandante sobre que la liquidación de corrección no sustituye la declaración privada inicial. Transcribió un aparte de la sentencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 23 de agosto de 2002.<sup>1</sup>

Igualmente, concluyó que la Liquidación Oficial de Revisión 90026 del 12 de noviembre de 2002 también se encontraba ajustada a la ley, al señalar que modificaba la declaración privada presentada por el contribuyente, sustituida por la liquidación oficial de corrección.

En consecuencia no dio prosperidad al cargo.

### **(ii) Ilegalidad en cuanto al procedimiento**

El Tribunal advirtió que dentro del expediente obraba prueba de que la DIAN profirió la Resolución 622-900.012 del 28 de octubre de 2003, que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, y que el mismo día envió a la actora el aviso de citación para notificación personal de ella. Además, puso de presente que el aviso de citación no fue devuelto, lo que presupone que fue enviado correctamente. La DIAN podía notificar la resolución por edicto, de conformidad con el inciso 2º del artículo 565 del E.T., ante la no comparecencia de la demandante.

Por tanto, concluyó que el cargo no prosperaba.

### **(iii) Inexistencia de motivos legales**

Concluyó que la DIAN, a pesar de que citó el Concepto 045992, fundamentó principalmente el rechazo de las deducciones en la ausencia de los requisitos señalados en el artículo 107 del E.T.

Por lo anterior, consideró que el cargo no prosperaba.

### **(iv) Ilegalidad en cuanto al objeto**

---

<sup>1</sup> Expediente 12651, CP. Germán Ayala Mantilla.

El Tribunal abordó el estudio del rechazo de las deducciones por siniestros respaldados con reaseguradores y por intereses pagados a Asesores en Valores S.A. de manera separada.

En relación con el impuesto sobre la renta, precisó que de acuerdo con los artículos 104 y 105 del E.T., para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, las deducciones se entienden realizadas en el período en que nace el derecho de exigir su pago, independientemente de que se hayan pagado.

En el caso de la demandante estableció que estaba obligada a llevar su contabilidad por el sistema de causación, lo que implicaba que la deducción se reconociera cuando se generaba la obligación de pagarla.

A partir de los comprobantes de contabilidad que obran en el expediente, concluyó que la demandante reconoció en sus propios actos que la ocurrencia del siniestro y el consecuente gasto que ello conllevó, tuvo ocurrencia en el año 1996. Además, porque el registro contable indica que se estaban reclasificando y reversando ingresos y deducciones en la contabilidad de 1999, causados en el año gravable 1996.

Advirtió que el reconocimiento y la ejecución de las garantías de cumplimiento, propias de la actividad aseguradora de la actora, tuvieron origen en hechos acaecidos en el año 1996. Consideró que resulta evidente que aun cuando en tal fecha no se hizo efectivo el pago de los gastos que tales garantías generaron, el momento de causación de las obligaciones corresponde a la fecha en que nació ésta, es decir, en 1996.

En consecuencia, concluyó que la demandante estaba obligada a declarar la deducción a que hubiere lugar por dicho concepto en el año 1996, y que la actuación de la DIAN de rechazar la deducción por \$ 817'339.952, registrada en la declaración del impuesto de renta del año 1999, se ajustó a derecho, por corresponder a vigencias anteriores.

Con respecto a la deducción por \$ 382'020.484, correspondiente a intereses pagados a Asesores Valores S.A., el *a quo* concluyó, a partir de los comprobantes contables, que los intereses debidos se causaron en el año 1998, y que es apreciable, en la columna débito del comprobante No. 123 del 30 de abril de 14999, la alusión a los pagos efectuados en el año 1998 por concepto de comisiones e intereses. A partir de ello, encontró ajustado a derecho el rechazo de la deducción, por corresponder a una vigencia fiscal anterior.

A partir del anterior análisis, concluyó que el cargo no prosperaba.

## **APELACIÓN**

La demandante interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal, con el fin de que se revoquen y se concedan las pretensiones de la demanda.

Consideró que el *a quo* no estudió de fondo el tema que se puso a su consideración, ya que su decisión se basó exclusivamente en la denominación o mención de las cuentas del PUC financiero, así como de los comprobantes de contabilidad de la empresa, sin evaluar la causación fiscal de los gastos frente a los hechos que dieron lugar a los mismos.

Frente a la inhibición del *a quo* de pronunciarse sobre la legalidad del requerimiento especial, afirmó que las referencias que hizo en la parte considerativa del fallo con respecto a dicho acto, no resultan coherentes con la decisión de no pronunciarse de fondo sobre el requerimiento especial.

Dijo que el Tribunal no estudió de fondo el cargo de incongruencia de los actos administrativos demandados. Si hubiera estudiado adecuadamente el cargo, debió necesariamente concluir la nulidad de los actos acusados, pues, basados en la sentencia a que se refirió, resultaba clara la diferencia entre la liquidación oficial de corrección y el proyecto de corrección que, según uno u otro caso, sustituyen a la declaración inicial.

En cuanto a la ilegalidad del procedimiento de notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración, afirmó que dentro del expediente no obra constancia de recibido de la citación por parte de la compañía. Consideró que no resulta procedente que el Tribunal considere, a partir de suposiciones, que no existió vulneración del derecho al debido proceso de la compañía. Resaltó que el aviso de citación a que aludió el *a quo* no tiene constancia alguna de haber sido enviado y menos de haber sido recibido por la compañía.

Frente a la inexistencia de motivos legales, reiteró los argumentos esgrimidos en la demanda.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** presentó sus alegatos de conclusión, en los que precisó lo siguiente:

- El requerimiento especial no es un acto definitivo, sino de trámite. La decisión del Tribunal respecto a este punto se encuentra ajustada a la ley, porque los actos de trámite no son demandables.
- Reiteró que la DIAN cumplió con el procedimiento legal para la notificación del acto por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración.
- Insistió en que rechazó las deducciones por siniestros, conforme con las pruebas recopiladas y, especialmente, en la contabilidad de la actora.

Precisó que en los actos acusados se hicieron unas aclaraciones respecto a la realización del gasto, que en nada cambian los motivos del rechazo. Las deducciones solicitadas por la actora en la declaración de renta del año 1999 se causaron en años anteriores, razón por la que era procedente su rechazo.

- En cuanto al rechazo de la deducción por comisión e intereses pagados a Asesores en Valores S.A., reiteró que eran deducciones solicitadas en el año 1999, que se causaron en la vigencia fiscal de 1998. Por tanto, resultaba procedente su rechazo.

El **Ministerio Público** presentó alegatos de conclusión en los que puntualizó:

- Que comparte la decisión del *a quo* en cuanto se inhibió de pronunciarse frente a la legalidad del requerimiento especial.

- Que tanto en el proceso gubernativo, como en las instancias judiciales, la demandante admite como cierto el hecho de que el siniestro acaeció antes de la vigencia fiscal de 1999. Consideró que esto pone en evidencia la existencia de una confesión relativa.
- Que si bien los comprobantes de contabilidad aducidos por el Tribunal se expedieron en el año 1999, el hecho económico particular a que éstos aluden en el caso del siniestro de “Villas de Sachamate” tuvo ocurrencia en 1996. El pago correspondiente se causó en el momento del surgimiento de la obligación, pese a que en ese momento no se hubiera efectuado.

A partir de lo dispuesto en los artículos 104 y 105 del E.T., coligió que si la demandante estaba obligada a llevar la contabilidad por el sistema de causación, y nació en ese año la obligación de pagar el siniestro ocurrido en el año 1996, la deducción de dicho gasto debió efectuarla en ese mismo período gravable.

- Que era procedente el rechazo de la deducción por intereses pagados, por las mismas razones de derecho que operaron frente al rechazo de deducciones por siniestros.
- Que los actos administrativos demandados guardan perfecta relación. Precisó que se tratan de actos de distinta naturaleza que procuran garantizarle al contribuyente su derecho de defensa y al debido proceso.
- Que no corresponde a la verdad que en la parte resolutive del requerimiento especial se haya resuelto modificar la liquidación oficial de corrección, sino que propone su modificación. Esta situación dista mucho de ordenar perentoriamente hacer unas modificaciones como lo pretende hacer ver la demandante, máxime si dicho acto carece de parte resolutive.
- Con respecto a la carencia de los sellos de recibo que, según la demandante, pondría en evidencia que la citación para notificarse del acto que resolvió el recurso de reconsideración no fue recibida, señaló que dicho argumento resultaría de recibo si el artículo 565 del E.T. dispusiera que el contribuyente devolviera la comunicación recibida con los respectivos sellos de recibo, lo que no acontece en este caso.

## **2. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala decide si se ajustan a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 310632002000069 del 13 de marzo de 2002 y la Resolución No. 622-900.012 del 28 de octubre de 2003.

Inicialmente se estudiarán aspectos tales como la notificación de los actos que resuelven los recursos tributarios; la motivación del requerimiento especial y la naturaleza de los conceptos de la DIAN.

Luego, la Sala se centrará en establecer en qué momento se entienden realizadas y causadas las deducciones registradas en la declaración del impuesto de renta y complementarios, correspondientes a los pagos que se efectúan por indemnizaciones derivadas de un contrato de seguro y por el pago de intereses derivados de operaciones repo.

Para el análisis del caso, la Sala parte de los siguientes hechos probados no controvertidos:

- La compañía aseguradora CONFIANZA S.A. presentó por medio electrónico la declaración del impuesto de renta del año gravable 1999, el día 12 de abril de 2000.

- El 10 de agosto de 2000, la demandante solicitó la corrección de la anterior declaración, la que fue aceptada por la DIAN mediante la Liquidación Oficial de Corrección No. 310642000000185 del 7 de febrero de 2001.

- Previa investigación adelantada por la DIAN, se profirió el Requerimiento Especial No. 310632002000069 del 13 de marzo de 2002, en el que se propuso modificar la declaración del impuesto de renta y complementarios del año 1999, presentada electrónicamente y corregida mediante liquidación oficial de corrección.

- Una vez respondido el requerimiento especial por parte de la demandante, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 900026 del 12 de noviembre de 2002, confirmada por la Resolución 622-900.012 del 28 de octubre de 2003, la que modificó los renglones 49, 50, 51 y 53 de la declaración privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 1999, sustituida por liquidación oficial de corrección.

El motivo de la modificación consistió en el rechazo de las deducciones por siniestros por valor de \$ 817'339.952 y por pago de comisiones e intereses por \$ 382'020.484.

Precisado lo anterior, la Sala analizará los cargos de violación en el orden que fueron propuestos por la demandante.

### **DE LA INCONGRUENCIA DE LOS ACTOS**

La demandante consideró que los actos acusados son nulos, porque se configuró incongruencia e indebido procedimiento en la modificación de la liquidación privada del impuesto de renta del año 1999 y de la liquidación oficial de corrección. Precisó que mientras que el Requerimiento Especial 310632002000069 propuso modificar la Liquidación Oficial de Corrección 310642000000185 del 7 de febrero de 2000, los actos acusados modificaron la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 1999, sin tener en cuenta que ésta fue sustituida por la liquidación oficial de corrección.

Para la Sala el cargo no está llamado a prosperar, por las razones que a continuación se explican.

En varias oportunidades esta Corporación ha precisado que el requerimiento especial es un acto de trámite que no crea una situación jurídica particular. Es un acto que contiene todos los puntos que la Administración Tributaria propone modificar de las liquidaciones privadas, con la explicación de las razones en que se sustenta.

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 711 del E.T.<sup>2</sup>, el requerimiento especial debe guardar correspondencia con la liquidación oficial, toda vez que constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio.

Pues bien, según el Requerimiento Especial 310632002000069 y la Liquidación Oficial de Revisión 900026 que obran dentro del expediente, se observa lo siguiente:

En algunos de los apartes del Requerimiento Especial, la DIAN señaló:

#### *“1. PROPONE MODIFICAR*

*Mediante Liquidación de Revisión la declaración de renta correspondiente al periodo de 1999, presentada por el contribuyente COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. “CONFIANZA S.A.” NIT 860.070.374, el 12 de abril de 2000, en forma electrónica radicada con el Stiker No. 900000025196 (Folio No 14 al 16), corregida mediante liquidación oficial de corrección No 310642000000185 del 7 de febrero de 2000, (Folio 123 al 127); En los conceptos que más adelante se relacionan y con base en los siguientes documentos y actuaciones administrativas:*

*(...)*

#### *3.1 HECHOS ENCONTRADOS*

*El contribuyente COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. “CONFIANZA” NIT 860.070.374, presentó su declaración de renta y complementarios el 12 de abril de 2000, en forma electrónica radicada con el Stiker No. 9000000025196 (Folio No 14 al 16), corregida mediante liquidación oficial de corrección No. 310642000000185 del 7 de febrero de 2000, (Folio 123 al 127); Y se registra en el renglón cuarenta y nueve (49) “Otras deducciones” el valor de \$ 8.361.783.000.00, dentro de este monto se incluye el valor de \$ 1.357.351.346.00, contabilizados en la cuenta PUC No 5295-95 por concepto de gastos de periodos anteriores registrados como deducibles, los cuales se discriminan de la siguiente manera: (...)”*

Y luego, en la Liquidación Oficial de Revisión, la DIAN consideró lo siguiente:

#### *“4. CONSIDERACIONES DEL DESPACHO*

*(...)*

*En consecuencia, este Despacho mantiene el desconocimiento de los \$ 1.357.351.346 solicitados por la sociedad COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. “CONFIANZA” S.A. NIT 860.070.374-9, al renglón 49 CX Otras deducciones de la declaración de renta del período gravable 1999.*

*(...)*

#### *6. MODIFICACIÓN A LA LIQUIDACION PRIVADA*

<sup>2</sup> Artículo 711. Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión. La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

*De conformidad con el artículo 712 del Estatuto Tributario, este Despacho modifica la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, correspondiente al año gravable de 1999, presentada por el contribuyente COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. "CONFIANZA" S.A. NIT 860.070.374-9, por vía electrónica bajo el número 90000000251960 el 12 de abril de 2000, sustituida por la Liquidación Oficial de Corrección número 31064200000185 de fecha 7 de febrero de 2001, de acuerdo con las siguientes modificaciones:*

De acuerdo con lo anterior, la Sala concluye que tanto el Requerimiento Especial 310632002000069 del 13 de marzo de 2002, como la Liquidación Oficial de Revisión No. 900026 del 12 de noviembre de 2002, siempre se encausaron a la modificación del renglón 49 "Otras deducciones" de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 1999, siempre aclaró que se refería a la declaración privada que había sido sustituida por la Liquidación Oficial de Corrección 31064200000185 del 7 de febrero de 2001.

De tal forma que no se evidencia la supuesta falta de congruencia e indebido procedimiento del requerimiento especial y de la liquidación de revisión a que alude la demandante, toda vez que los dos actos se refirieron al desconocimiento de las deducciones por valor de \$ 1.357.351.346, registradas en el renglón 49 "Otras deducciones" de la declaración del impuesto de renta de año 1999, y siempre con la aclaración de que había sido sustituida por la liquidación oficial de corrección.

Por tanto, para la Sala la liquidación de revisión acusada guarda la debida correspondencia con el requerimiento especial, en cuanto a los hechos y las normas en que se sustentaron las deducciones rechazadas, tal como lo exige el artículo 711 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, se confirma lo decido por el Tribunal frente a este cargo.

### **DE LA ILEGALIDAD EN CUANTO AL PROCEDIMIENTO**

Afirmó la demandante que la Resolución No. 622-9000.12 del 28 de octubre de 2003, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900026, no se le notificó de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 565 del E.T. Dijo que dentro del expediente no aparece constancia de que hubiera recibido la citación en la que se le invita a notificarse personalmente de dicho acto. De tal forma que, al omitirse el envío de dicha citación, la DIAN no podía notificar por edicto la Resolución 622-9000.12.

De acuerdo con el artículo 565 del E.T.<sup>3</sup>, los actos que decidan los recursos interpuestos en el curso del proceso de determinación del impuesto deben ser notificados al contribuyente, por regla general, de manera personal y, subsidiariamente, por edicto cuando el contribuyente no comparece a notificarse personalmente del acto dentro de los 10 días siguientes, contados a partir de la fecha del aviso de citación.

---

<sup>3</sup> **Artículo 565. Formas de notificación de las actuaciones de la Administración de Impuestos.** Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

De tal forma que la notificación por edicto procede cuando a pesar de haber enviado la citación al contribuyente a la dirección de ley, éste no se hace presente.

Sin embargo, si la citación no se realiza debidamente, no puede la administración entender agotado el trámite para la notificación personal y proceder a notificar el acto mediante edicto, pues no se cumpliría la finalidad de garantizar que los actos administrativos sean conocidos por los administrados, para que puedan ejercer su derecho de defensa.

Consta en el expediente que el Grupo de Documentación de la División de la DIAN envió al Representante Legal de CONFIANZA S.A., el día 28 de octubre de 2003, el aviso de citación No. 31-156-1406, con el fin de que compareciera a notificarse de la Resolución 900012 del 28 de octubre de 2003, que resolvió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 900026 del 12 de noviembre de 2002.

Sin embargo, no obra constancia de que dicho aviso de citación haya sido introducido al correo, así como tampoco está la constancia de que la demandante lo hubiera recibido. A pesar de ello, la DIAN notificó la Resolución 900012 mediante edicto fijado el 12 de noviembre de 2003 y desfijado el 27 de noviembre del mismo año.

Para la Sala, la notificación por edicto que efectuó la DIAN resulta inválida, toda vez que no agotó el mecanismo legal previo para efectuar la notificación personal, consistente en el envío de la citación a que alude el artículo 565 del E.T.

No obstante lo anterior, si bien la notificación de la Resolución 622-900.012 fue irregular, no es procedente anular la liquidación demandada por esa sola circunstancia, *“porque la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es per se causal de nulidad de los actos administrativos (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo); la violación del debido proceso como motivo de nulidad se refiere a la formación del acto, no a su falta de notificación, dado que ello lo hace inoponible (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo), no nulo<sup>4</sup>. Además, se insiste, la actora se notificó de la liquidación por conducta concluyente.”<sup>5</sup>*

Por lo tanto, se confirmará lo decidido por el Tribunal frente a este cargo.

### **DE LA INEXISTENCIA DE MOTIVOS LEGALES**

La demandante consideró que el Requerimiento Especial No. 310632002000069 del 13 de marzo de 2002 es nulo, porque carece de motivación legal. Dijo que el Concepto DIAN No. 045992 del 12 de junio de 1998, con el que se fundamentó el requerimiento, no es vinculante ni obligatorio para CONFIANZA S.A., y además no es fuente de derecho.

Como se precisó anteriormente, el requerimiento especial es un acto de simple trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular. Se trata de un acto que propone las modificaciones que la Administración pretende efectuar a la liquidación privada y que debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial. Por tanto, atendiendo a su naturaleza de preparatorio, no es autónomamente un acto objeto de control jurisdiccional.

---

<sup>4</sup> Sentencia de 6 de marzo de 2008, exp 15586, reiterada con la sentencia del 26 de noviembre de 2009, exp. 17295. C.P. Héctor J. Romero Díaz.

De allí que resulte acertada la conclusión del *a quo* de abstenerse de pronunciarse sobre la legalidad de dicho acto.

No obstante, ha sido reiterativa la jurisprudencia de la Sala al considerar que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial, son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción.

En el presente caso, se advierte que el Requerimiento Especial No. 310632002000069 del 13 de marzo de 2002, tuvo como fundamentos de hecho y de derecho los siguientes:

*“La División de Fiscalización tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., en desarrollo del programa “PQ PERDIDAS FISCALES”, profirió el Auto de Apertura No 310632001000234 de fecha 5 de abril de 2001 (Folio No 1), con el objeto de iniciar investigación a la sociedad COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. “CONFIANZA” NIT 860.070.374, a fin de verificar su realidad económica, establecer las bases gravables, determinar la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, relacionadas con la declaración de renta de 1999.*

(...)

*De lo anterior, se desprende que la deducción es improcedente por ser contrario a lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario, son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con la misma, sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con la actividad; Por consiguiente se rechaza dicha deducción en cuantía de \$ 1.357.351.000.00, por concepto de gastos de periodos anteriores.”*

Adicionalmente, precisó que *“La División de Doctrina mediante conceptos se ha pronunciado referente al tema de las expensas deducibles, dentro de los cuales extractamos los siguientes: Concepto 045992 de Junio 2 de 1998, (...)”*

Conforme a lo transcrito, en el caso *in examine*, la DIAN le advirtió a la demandante, en forma clara y completa, el fundamento de las diferencias encontradas en la liquidación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 1999. En efecto, la explicación tanto fáctica como jurídica de las partidas que pretendía modificar, permitió que ésta pudiera ejercer dentro de las oportunidades legales respectivas su derecho de defensa, a través de la objeción y de la posibilidad de aportar pruebas sobre los valores declarados.

Adicionalmente, con respecto a la vinculatoriedad y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha precisado que *“los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad”<sup>6</sup> y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.”<sup>7</sup>*

<sup>6</sup> Sentencia del 5 de diciembre de 1997, expediente 8557, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

<sup>7</sup> Sentencia del 3 de octubre de 2007, expediente 15571, C.P. Ligia López Díaz.

Lo anterior permite inferir que el requerimiento especial podía fundamentarse no sólo en las normas tributarias aplicables al caso, sino también en el Concepto 045992 del 12 de junio de 1998, el que además de ser de obligatorio cumplimiento para la Administración, sirve como criterio auxiliar de interpretación oficial.

Por tanto, la Sala encuentra que el requerimiento especial cuenta con una adecuada y suficiente motivación, conforme a los artículos 703 y 704 del E.T., en concordancia con el 35 del Código Contencioso Administrativo, razón suficiente para negar el cargo en la forma que lo hizo el *a quo*.

## **DE LA ILEGALIDAD EN CUANTO AL OBJETO**

### **a) Deducción originada en el caso “Siniestro Villas de Sachamate”**

La demandante afirmó que la deducción registrada en el renglón (49) “Otras deducciones” de la declaración del impuesto de renta del año 1999, por valor de \$ 817'339.952, objeto de rechazo por la DIAN, tuvo origen en el pago de las indemnizaciones derivadas del incumplimiento por parte del constructor “Proplanes” en la ejecución del proyecto de construcción y vivienda “Villas de Sachamate” en el año 1996, y en el pago efectuado por la compra del inmueble donde se desarrollaba el proyecto, el cual está hipotecado.

Precisó que por tales hechos cobró a los reaseguradores, quienes efectuaron los reembolsos por el siniestro, reembolsos que fueron contabilizados en el período gravable 1999.

Por tanto, consideró que dichas deducciones se entienden realizadas, según el artículo 104 del E.T., en el momento en que nació la obligación de pagar, no la cobertura, sino el valor del crédito que se garantizó con el inmueble adquirido, obligación que se causó en el año 1999.

Por el contrario, para la DIAN, las deducciones que registró la demandante se causaron en el año 1996, momento en que acaeció el siniestro que dio origen al desembolso de las correspondientes indemnizaciones y al pago efectuado para la adquisición del inmueble en el que se construía el proyecto. Consideró que de acuerdo con el artículo 104 del E.T., en ese momento se entendía realizada la deducción y que, por lo tanto, debió declararse en ese mismo año.

Hechas las anteriores precisiones, la Sala considera que las deducciones registradas por la demandante, originadas en el siniestro del proyecto “Villas de Sachamate”, se entienden realizadas en el año 1996, por las siguientes razones.

El artículo 107 del E.T.<sup>8</sup> establece la posibilidad de que los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, puedan deducir aquellos gastos en que incurren, necesarios para la producción de renta, y con el lleno de los requisitos establecidos por la ley.

---

<sup>8</sup> **Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles.** Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

De acuerdo con dicho artículo, para que se acepten dichos gastos como deducibles, se deben cumplir los siguientes requisitos: *Realización; anualidad; proporcionalidad y necesidad; relación de causalidad; no prohibición ni limitación; el soporte y la retención en la fuente.*

Los artículos 104 y 105<sup>9</sup> del mismo ordenamiento definen el momento de realización de las deducciones.

De acuerdo con el artículo 104, por regla general, las deducciones legalmente aceptadas se entienden realizadas cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo equivalente al pago. Estas deducciones sólo son aceptadas en el año en que efectivamente se hayan desembolsado, de tal forma que resulta necesario probar que se ha efectuado el pago para que la deducción sea aceptada en la declaración de renta.

Sin embargo, dicha regla tiene su excepción para aquellos contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, caso en el que la deducción se entiende causada en el momento en que nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago, y sólo es deducible del impuesto de renta en el año gravable en que se cause. De acuerdo con el artículo 105, las deducciones se entienden causadas cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya efectivo el pago.

De otra parte, en relación con el momento de realización de aquellos gastos en que incurren las compañías de seguros, originados en el pago de indemnizaciones por contratos de seguros, necesariamente habrá que analizar el momento en que nace la obligación de pago.

El seguro de cumplimiento, al cual ceñirá su estudio la Sala por ser aplicable al caso, tuvo su origen en la Ley 225 de 1938<sup>10</sup>, cuyo objeto es el de servir de garantía a los acreedores de obligaciones que emanen de la ley o de los contratos, acerca de su cumplimiento por parte del obligado, entre otras.

El riesgo asegurado, de conformidad con el artículo 1054 del Código de Comercio, se define como aquel *“suceso incierto que no depende exclusivamente de la voluntad del tomador, del asegurado o del beneficiario y cuya realización da origen a la obligación del asegurador.”*

---

<sup>9</sup> **Artículo 104. Realización de las deducciones.** Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía.

**Artículo 105. Causación de la deducción.** Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

<sup>10</sup> **Artículo 1º.** El gobierno procurará que alguna o algunas de las compañías de seguros que funcionan en el país establezcan el seguro de manejo o de cumplimiento de que trata la presente ley, y en las condiciones que en ella se fijan; y si ello no fuere posible, procederá a llevar a cabo las gestiones conducentes a la fundación de una sociedad anónima de seguros de manejo o de cumplimiento, en la cual, además de las personas o entidades particulares, podrán ser accionistas la Nación y las entidades de derecho público.

**Artículo 2º.** El seguro de que trata el artículo anterior tendrá por objeto garantizar el correcto manejo de fondos o valores de cualquier clase que se confíen a los empleados públicos o a los particulares, a favor de las entidades o personas ante las cuales sean responsables; y podrá extenderse también al pago de impuestos, tasas y derecho y al cumplimiento de obligaciones que emanen de leyes o de contratos.

El siniestro, por su parte, es la realización del riesgo asegurado, y, por tanto, *“incumbe al asegurado demostrar ante el asegurador la ocurrencia del mismo, el menoscabo patrimonial que le irroga (perjuicio) y su cuantía, para que éste a su turno deba indemnizarle el daño padecido, hasta concurrencia del valor asegurado.”*<sup>11</sup>

En ese orden de ideas, en un contrato de seguro de cumplimiento, el nacimiento de la obligación a cargo del asegurador está subordinado al acaecimiento del evento dañoso previsto por las partes. Por ende, el siniestro constituye el origen de la obligación de pagar las correspondientes indemnizaciones. El nacimiento de la obligación no puede confundirse con la exigibilidad de la misma. La obligación nace por la realización del riesgo asegurado. La obligación es exigible a partir del momento en que el asegurador está obligado a pagar la indemnización, derivada de la ocurrencia del siniestro. De conformidad con el artículo 1080 del C. de Co., *“el asegurador estará obligado a efectuar el pago del siniestro dentro del mes siguiente a la fecha en que el asegurado o beneficiario acredite, aún extrajudicialmente, su derecho ante el asegurador de acuerdo con el artículo 1077. Vencido este plazo, el asegurador reconocerá y pagará al asegurado o beneficiario, además de la obligación a su cargo y sobre el importe de ella, un interés moratorio igual al certificado como bancario corriente por la Superintendencia Bancaria aumentado en la mitad. (...)”*

Por tanto, se concluye que una vez verificado el siniestro, no nace, sino que se consolida el derecho del asegurado a obtener del asegurador el cumplimiento de la prestación, que no es otra que el pago de la correspondiente indemnización.

Con fundamento en esos presupuestos, para efectos del impuesto de renta, y para los contribuyentes que llevan el sistema de causación, los gastos que se deriven de los contratos de seguro de cumplimiento, nacen cuando se realiza el riesgo asegurado. En ese momento se entiende causada y realizada la deducción por dichos gastos de acuerdo con los artículos 104 y 105 del E.T.

Precisado lo anterior, se pasa a resolver el cargo propuesto.

En primer lugar, se deja claridad sobre el hecho no discutido por las partes, de que la sociedad actora se encuentra obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, lo que implica que el ingreso, el costo o la deducción se reconozca, cuando se realiza.

En virtud del contrato de seguro suscrito entre la demandante y la constructora PROPLANES, la primera se obligaba a garantizar el cumplimiento de la ejecución del proyecto de vivienda denominado “Villas de Sachamate”.

Las partes coinciden en que el acaecimiento de los hechos que dieron origen al siniestro, consistentes en la interrupción de la construcción del proyecto se dio en el año 1996, y que a partir de ese momento se generó la obligación de la aseguradora de pagar las correspondientes indemnizaciones a los beneficiarios del proyecto.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 104 del E.T., es en ese momento que se entienden realizadas las deducciones que fueron rechazadas por la DIAN, correspondientes a dichos pagos, aun cuando éstos no se hubieran hecho exigibles o efectivos, o se hubieran contabilizado en períodos anteriores.

---

<sup>11</sup> Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, sentencia Del 7 de mayo de 2002, expediente 6181, M.P. José Fernando Ramírez Gómez.

El reconocimiento y la ejecución de las garantías de cumplimiento, así como el pago del crédito hipotecario para adquirir el inmueble en que se construiría el proyecto "Villas de Sachamate", tuvo origen en el siniestro acaecido en el año 1996, razón por la que es evidente que, aun cuando en tal fecha no se hubiera hecho efectivo el pago de los gastos que se generaron, el momento de causación de los mismos se dio cuando ocurrió el siniestro y surgió la obligación de pagar, es decir, en el año 1996.

En este tipo de situaciones no incide que las reaseguradoras hayan reconocido los pagos con posterioridad a la ocurrencia del siniestro, ya que la relación jurídica existente entre el asegurador y los reaseguradores, en nada interfiere con el contrato de seguro que fue suscrito entre la aseguradora y la constructora PROPLANES.

En consecuencia, como acertadamente lo considero el *a quo*, la demandante estaba obligada a declarar la deducción por gastos incurridos en el caso del siniestro "Villas de Sachamate", en el momento en que se realizó el riesgo, es decir, en el año 1996.

Por lo tanto, se confirmará lo decidido por el Tribunal en lo relacionado con este aspecto.

***B) Deducción de los intereses pagados por CONFIANZA S.A. a la compañía ASESORES EN VALORES S.A.***

La demandante precisó que la deducción que rechazó la DIAN, por concepto de intereses pagados a Asesores en Valores S.A., se originó en un contrato suscrito en el año 1998, cuyo objeto era la ejecución de las operaciones Repo por obligaciones de acciones de REACOL S.A.

Para la demandante, la deducción se debe entender realizada cuando se hace efectiva la recompra, porque en ese momento se hacen efectivos los intereses, así el contrato sea del año 1998.

Para definir cuándo se entiende realizada la deducción, debe tenerse en cuenta qué se entiende por operaciones de reporto o repo.

De conformidad con el artículo 1º del Decreto 4432 de 2006, las operaciones de reporto o repo *"son aquellas en las que una parte (el "Enajenante"), transfiere la propiedad a la otra (el "Adquirente") sobre valores a cambio del pago de una suma de dinero (el "Monto Inicial") y en las que el Adquirente al mismo tiempo se compromete a transferir al Enajenante valores de la misma especie y características a cambio del pago de una suma de dinero ("Monto Final") en la misma fecha o en una fecha posterior previamente acordada."*

Este tipo de operaciones implica que quien hace la recompra paga una cantidad mayor al monto inicial de los valores vendidos. Esa diferencia entre la cantidad que se paga en el futuro y la que recibe quien compró inicialmente, es la tasa de interés pactada en las operaciones repo. En esa medida, la operación repo constituye un sólo negocio jurídico, cuyas obligaciones nacen en el contrato y no de manera independiente con la compra de los valores y la recompra de los mismos.

En el sub lite es un hecho no discutido que la demandante suscribió el contrato por operaciones repo en el año 1998, pero contabilizó los intereses en el año 1999. En ese contexto, la Sala considera que esos intereses eran deducibles en el período gravable 1998, no obstante que se contabilizaron en el año 1999, porque tales intereses se derivaron de las obligaciones que surgieron de los contratos.

De tal forma que al haber surgido para la actora la obligación de pagar los intereses a favor de la Compañía Asesores en Valores S.A. en el año 1998, la deducción de los intereses causados debió registrarse en la declaración del impuesto de renta y complementarios del mismo año.

Lo anterior guarda coherencia con lo dispuesto en el literal a) del artículo 27 del E.T., en cuanto prescribe que los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, así no se haya recibido efectivamente el ingreso bajo cualquier forma que equivalga al pago.

Por lo expuesto, la Sala encuentra acertado el rechazó que realizó la administración de los intereses deducidos por la actora en el año gravable 1999, por lo que en este punto la sentencia de primera instancia debe confirmarse.

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,

#### **F A L L A**

- 1. CONFÍRMASE** la sentencia apelada.
- 2. RECONÓCESE** personería para actuar, en representación de la DIAN, a la doctora FLORI ELENA FIERRO MANZANO, en los términos del poder allegado al expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**