

**ESTAMPILLAS – Fundamento legal. Cuantía / ESTAMPILLAS PRO-DESARROLLO URBANO Y PRO-UNIVERSIDAD DEL VALLE – Hecho generador**

Las estampillas pagadas por la actora fueron establecidas por el Concejo Municipal de Cali, mediante los Acuerdos 10 de 1983 y 51 de 1990, en los que se establece el cobro obligatorio de las estampillas “Pro-Desarrollo Urbano” y “Pro-Universidad del Valle”, respectivamente. En ambos casos, se establece el pago en cuantía del 1 por ciento de las cuentas de cobro que presenten las personas naturales y jurídicas de derecho privado ante las entidades municipales.

**FUENTE FORMAL:** ACUERDO 10 DE 1983 / ACUERDO 51 DE 1990

**ESTAMPILLAS – Sigue la regla del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias / PAGO DE ESTAMPILLAS – Puede ser declarado como costo o deducción / COSTOS Y DEDUCCIONES – Para que proceda su deducción deben cumplir los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario / EXPENSAS NECESARIAS Y PROPORCIONADAS – Deben ser analizadas desde el criterio comercial de cada actividad / PAGO DE ESTAMPILLAS PRO-DESARROLLO URBANO Y PRO-UNIVERSIDAD DEL VALLE – Son deducibles por ser expensas necesarias**

Frente a la controversia de la naturaleza de las estampillas para ser aceptadas como costo o deducción, esta Corporación ha señalado que: “ (...), es irrelevante determinar en este proceso si tal carga es una tasa o una contribución, toda vez que en materia de deducciones del impuesto de renta solamente ciertos y precisos impuestos pueden ser deducibles por autorización legal (artículo 115 del Estatuto Tributario), de manera que sean tasas o contribuciones, de todos modos son erogaciones a cargo de la sociedad para cuya procedencia deben analizarse los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, que se demuestre que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionales a esa actividad. En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampillas, sigue la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducibles.” El pago de las estampillas fue declarado por la actora como un costo de ventas y, para ello, ha sustentado su procedibilidad en el artículo 107 E.T., sin que haya sido objeto de discusión por parte de la DIAN en el acto acusado, su condición de costo o deducción. En todo caso, la Sala ha indicado que “interpretando armónicamente, los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, se tiene que los costos y deducciones requieren para su deducción los requisitos que expresamente y en términos generales exige el citado artículo 107, para lo cual se deberá analizar su alcance y aplicabilidad en las diferentes clases de erogaciones que realiza el contribuyente en desarrollo de su objeto social”. Ahora bien, lo hasta ahora expuesto permite concluir que el pago de las estampillas es para la actora un requisito sin el cual no puede obtener el ingreso por el directorio de páginas amarillas, lo cual lo hace indispensable para el desarrollo de su actividad, independientemente de que sea o no impuesto, pues su procedibilidad como costo o deducción, se define por los requisitos del artículo 107 E.T., es decir, que tenga una relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sea necesaria y proporcionada, aspectos estos últimos que deben ser vistos con un criterio comercial teniendo en cuenta las expensas normalmente acostumbradas en cada actividad. En cuanto al criterio comercial con el que se deben analizar los presupuestos de necesidad y proporcionalidad, supone que la carga que asume la demandante para realizar su objeto social, sea

una expensa normal, acostumbrada y necesaria en su actividad productora de renta, pues de no haber pagado ese gravamen, no podría celebrar contratos con entidades municipales que, a su vez, le permiten la obtención de la renta. En consecuencia, para la Sala es procedente el costo declarado por la demandante por concepto del pago de estampillas y, por tanto, prospera el cargo.

**FUENTE FORMAL. ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107**

**DESCUENTO Y DEDUCCION DEL IMPUESTO DE RENTA – Este beneficio es diferente a la exención de dividendos / RENUNCIA AL DESCUENTO EN EL IMPUESTO DE RENTA – No tiene incidencia sobre el beneficio de exención del artículo 228 del Estatuto Tributario. Beneficios excluyentes**

Teniendo en cuenta que por expresa disposición legal, no era posible utilizar los beneficios de las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997, para poder acceder al de auditoría por los periodos gravables en que éste pudiera ser utilizado por los contribuyentes, para la Sala, en el caso, tal incompatibilidad solo se presentó en los años gravables 1996 y 1997 y la renuncia solo tenía como propósito hacer uso de un beneficio fiscal temporal, por lo que afectó únicamente a los beneficios de la Ley Páez que eran aplicables para los periodos gravables en que era procedente el de auditoría. Esto, sin perjuicio de que para los años posteriores en que se soliciten los beneficios de las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997, se reúnan por parte de los contribuyentes las condiciones legales en cuanto al mantenimiento de la inversión, la materialización o la capitalización de utilidades, entre otras, requisitos que hacen procedentes los beneficios fiscales que surgieron a raíz del desastre natural en la zona del Río Páez y que deben ser verificados en cada caso por las oficinas de impuestos para su reconocimiento y que, por los mismos presupuestos para su procedencia, resultan independientes del que consagra el artículo 228 E.T. En efecto, los beneficios concedidos por el artículo 5º de la Ley 218 de 1995, son distintos del señalado en el artículo 280 de la Ley 223 de 1995 y, para acceder a este último, sólo se requiere ser accionista de alguna de las empresas señaladas en la Ley 218 de 1995. En tales condiciones, para esta Corporación la renuncia al descuento en el impuesto sobre la renta de los años gravables 1996 y 1997 que realizó PUBLICAR S.A., no cobijó la exención del artículo 228 E.T. sobre los dividendos que posteriormente recibió PUBLICAR DE COLOMBIA S.A. de TECAR S.A. en el año gravable 2003, pues, se reitera, la renuncia sólo afectó los estímulos que eran procedentes por los años en que la Ley 488 de 1998 estableció el beneficio de auditoría y sin que, en el caso, se haya discutido por la demandada el cumplimiento o no de los requisitos previstos en el mencionado artículo 228 para acceder a la exención.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el beneficio de auditoría y el de la Ley Páez se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 10 de junio de 2010, Rad. 17429, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00009-01(18003)**

**Actor: PUBLICAR DE COLOMBIA S.A.**

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

## **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 27 de agosto de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que denegó las súplicas de la demanda.

## **ANTECEDENTES**

PUBLICAR DE COLOMBIA S.A. nació de la escisión<sup>1</sup> de la compañía PUBLICAR S.A. de la que recibió, entre otros activos, 588.597.167 acciones de la sociedad TECAR S.A., beneficiaria por 10 años de la exención del 100% del impuesto de renta que consagra la Ley 218 de 1995.

El 15 de abril de 2004, PUBLICAR DE COLOMBIA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003<sup>2</sup> que fue corregida el 18 de abril de 2005<sup>3</sup>.

El 15 de marzo de 2005, la DIAN expidió el emplazamiento para corregir 310632005000075<sup>4</sup>, para que la actora modificara su declaración respecto del costo de ventas, deducciones y rentas exentas. La sociedad respondió el emplazamiento sin realizar la corrección propuesta<sup>5</sup>.

El 9 de diciembre de 2005, se profirió el Requerimiento Especial 310632005000162<sup>6</sup> mediante el cual la Administración propone la modificación de los renglones de costos de ventas y rentas exentas y calcula la sanción por inexactitud correspondiente. La actora respondió oportunamente el requerimiento y solicitó la confirmación de su liquidación privada<sup>7</sup>.

El 5 de septiembre de 2006, se expidió la Liquidación de Revisión 310642006000044<sup>8</sup> en la que mantiene las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

La contribuyente prescindió del recurso de reconsideración, acogiéndose al párrafo del artículo 720 del E.T., y ejerció su derecho de acudir directamente a la jurisdicción.

---

<sup>1</sup> Fl. 104 a 116 c.a.

<sup>2</sup> Fl. 63 c.a.# 1

<sup>3</sup> Fl. 498 c.a. # 2

<sup>4</sup> Fls. 488 a 495 c.a. # 2

<sup>5</sup> Fl. 499 c.a. # 2

<sup>6</sup> Fls. 609 a 627 c.a. # 3

<sup>7</sup> Fls. 721 a 749 c.a. # 4

<sup>8</sup> Fls. 759 a 786 c.a. # 4

## LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicita la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión. A título de restablecimiento del derecho, pide la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2003.

Cita como disposiciones violadas los artículos 84 de la Constitución Política; 107, 228 inciso 2°, 647, 683 y 742 del Estatuto Tributario; 40 de la Ley 383 de 1997 párrafo; 30 del Código Civil y 3 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de violación se sintetiza así:

### **1. Las estampillas no son impuesto y, por tanto, su pago es deducible. (\$449.975.000)**

En desarrollo de la actividad productora de renta, la actora celebró un contrato con las Empresas Municipales de Cali – EMCALI, para preparar, actualizar, elaborar, comercializar, imprimir, publicar y distribuir el directorio telefónico de Cali y demás municipios en los que presta sus servicios EMCALI. En el contrato, se pactó que el ingreso obtenido en el año 2003 por la venta de anuncios en páginas amarillas, sería del 60% para la actora y del 40% para EMCALI.

Explica que para realizar el pago de las respectivas facturas o cuentas de cobro, el pagador oficial retiene el valor correspondiente a “Estampilla Pro Universidad del Valle” y “Estampilla Pro-Desarrollo”, de conformidad con los Acuerdos 51 de 1990 y 10 de 1983, es decir, que el pago de las estampillas es un costo inherente al contrato y, por lo tanto, es necesario y tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta<sup>9</sup>.

Luego de hacer un recuento normativo sobre la creación y regulación de la Estampilla Pro Universidad del Valle, concluye que este cobro surge de actos que crean ingresos para los entes territoriales, con una destinación específica a una entidad que presta el servicio público de educación superior, sobre la base de gravar algunas actuaciones ante la administración pública, por lo que no son generales ni consultan la capacidad contributiva de quienes la pagan.

Con fundamento en doctrina nacional y extranjera y en pronunciamientos de la Corte Constitucional, las estampillas no pueden clasificarse como tasas o impuestos, sino como una contribución especial o parafiscal, como lo señaló el Consejo de Estado<sup>10</sup>, en la medida en que su uso es obligatorio para ciertos usuarios de organismos públicos, los ingresos se han establecido en provecho de entidades públicas determinadas, para ser destinados exclusivamente a las actividades previstas por la ley que ordena su emisión.

En el acto acusado, la DIAN desconoce su Concepto 0066308 de julio de 2000, en el que establece que la estampilla no es un impuesto, sin embargo, en la liquidación oficial de revisión, sin fundamentos jurídicos, afirma categóricamente que las estampillas son un impuesto, sin hacer un análisis de los elementos que lo caracterizan, únicamente se limita a transcribir las normas que crean algunas de las estampillas pagadas, para concluir que por ser creadas por las Asambleas Departamentales o los Concejos Municipales, son un impuesto.

<sup>9</sup> Aunque la glosa se compone del pago de otras estampillas en diferentes entes territoriales, lo pagado en Cali, representa el valor más alto, y fue frente a este que la DIAN exigió prueba.

<sup>10</sup> Sentencia del 5 de octubre de 2006, Exp. 14527, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

La referencia que hace la Administración al artículo 94 de la Ley 633 de 2000, para decir que allí se refiere a las estampillas como "impuesto", resulta tendenciosa, porque lo que esta norma hace es una referencia puntual a la estampilla "Ciudadela Universitaria del Atlántico" y sin que el solo nombre que el Legislador le pone al redactar una norma sea suficiente para establecer que la naturaleza del pago es la de un impuesto.

De los artículos 107 y 114 E.T. se establece que, por regla general, se pueden deducir de los ingresos, los costos incurridos y las expensas que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionadas, atendiendo al criterio comercial y las normalmente acostumbradas para cada actividad.

La excepción a la regla general es la imposibilidad de solicitar como costo o deducción aquellos pagos que, por disposición legal, no sean deducibles o su deducción esté limitada.

Al comparar los artículos 114 y 115 E.T., se establece que está permitida la deducción de los pagos por contribuciones parafiscales sin limitación. Entonces, si las estampillas no son impuesto sino contribuciones especiales, parecidas a las contribuciones parafiscales, para efectos del impuesto de renta su deducibilidad debe establecerse con la regla del artículo 107 E.T.

El gasto por estampillas resulta necesario en la actividad ejercida por la sociedad, porque no es posible recaudar los ingresos obtenidos en el ejercicio de su objeto sin su pago. Igualmente se trata de gastos acostumbrados en la actividad, pues es una obligación pagarlas, para todo aquel que presente cuentas de cobro a EMCALI.

## **2. Exención de los dividendos o participaciones recibidos de TECAR S.A., empresa cobijada por la Ley Páez. (\$679.379.000)**

De conformidad con el inciso 2° del artículo 228 del E.T., todo accionista que reciba dividendos o participaciones de una sociedad ubicada en la zona de Ley Páez, está exento del impuesto sobre la renta sobre los dividendos o participaciones en el mismo porcentaje de la sociedad emisora y por el mismo tiempo previsto en la norma.

TECAR S.A. es una empresa de las señaladas en la Ley 218 de 1995 y goza del beneficio de exención del impuesto de renta del 100% por diez años, desde 1996. La actora es accionista de TECAR y en el año 2003 recibió dividendos por valor de \$679.379.000.

El artículo 228 del E.T.<sup>11</sup> no hace referencia a la procedencia que tengan las acciones ni al tiempo durante el cual deba permanecer el accionista vinculado a la sociedad beneficiaria de la exención. Tampoco existe ninguna otra norma que regule el tratamiento de los dividendos provenientes de empresas señaladas en la Ley 218 de 1995.

Entonces, en el acto demandado, la Administración violó el artículo 228 del E.T., pues desconoció el derecho que la actora tenía para que se le reconociera la exención del 100% del impuesto sobre la renta a los dividendos recibidos de

---

<sup>11</sup> Este artículo fue adicionado por el artículo 280 de la Ley 223 de 1995.

TECAR en el año gravable 2003. No puede supeditarse la exención de los dividendos recibidos de una empresa de las señaladas en la Ley 218 de 1995, a las mismas condiciones que impuso esta para obtener los beneficios en ella contenidos; es una interpretación carente de objetividad, que excede la intención del legislador y contraría el principio constitucional consagrado en el artículo 84 C.P.<sup>12</sup>

El artículo 5 de la Ley 218 de 1995, en su versión original y con el cambio efectuado por el artículo 39 de la Ley 383 de 1997, es el único que otorga beneficios a los que invierten capital en empresas ubicadas en la zona de influencia de la Ley Páez, pero en ningún momento hace referencia al tratamiento de los dividendos o participaciones que reciban.

Los artículos 37 a 42 de la Ley 383 de 1997, que modificaron apartes del Decreto 1264 de 1994, tampoco hacen referencia a los dividendos o participaciones recibidos por los socios de las empresas señaladas en la Ley 218 de 1995, por lo que permanece jurídicamente vigente el inciso 2° del artículo 228 del E.T., adicionado por el artículo 280 de la Ley 223 de 1995.

La DIAN sostiene que PUBLICAR S.A., por la escisión, no podía trasladar a la actora una exención que no tenía, pues había renunciado expresamente al tratamiento preferencial de las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997, al optar por el beneficio de auditoría, beneficios que no pueden ser concurrentes de acuerdo con el parágrafo 2° del artículo 111 de la Ley 488 de 1998, vigente para la época de la renuncia.

Se ha demostrado que el carácter de exentos de los dividendos o participaciones recibidos por los socios o accionistas de las empresas señaladas en la Ley 218 de 1995, fue un derecho otorgado por la Ley 223 de 1995, entonces, no puede la Administración concluir que la renuncia a los beneficios de la Ley 218 de 1995, al optar por el beneficio de auditoría, también incluyó el consagrado en el artículo 280 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el artículo 228 E.T.

Otro argumento de la DIAN para negar la exención, consiste en que la inversión que origina los dividendos en discusión no es exenta, por cuanto los beneficios de la Ley Páez no son susceptibles de trasladarse, ya que el inversionista no cumpliría con el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, en cuanto a la conservación de la inversión por el término de 5 años.

Es extraña la insistencia de la Administración Tributaria en sostener que el carácter de exentos de los dividendos recibidos por los socios o accionistas de las empresas señaladas por la Ley Páez, se pierde si el inversionista no conserva su inversión por los menos 5 años. Con lo anterior, se desconoce el parágrafo del artículo 40 de la Ley 383 de 1997 que señala los beneficios que se deben reintegrar en caso de no conservar la inversión en el tiempo requerido, esto es, cuando ha sido tratada como deducción o descuento tributario.

Además, el mencionado argumento reafirma que la norma en que se fundamenta la DIAN para rechazar la exención a los dividendos recibidos por la actora, no hace referencia a los dividendos ni los incluye cuando define en forma taxativa los beneficios que deben ser reintegrados. Si fuera acertada esta conclusión, la ley o los decretos reglamentarios habrían instruido a los inversionistas para tratar los

---

<sup>12</sup> Art. 84 C.P. Cuando un derecho o una actividad hayan sido reglamentados de manera general, las autoridades públicas no podrán establecer ni exigir permisos, licencias o requisitos adicionales para su ejercicio.

dividendos recibidos como exentos, una vez transcurridos los 5 años que estableció como condición para mantener la inversión.

La actora no desconoce la relación que tiene el inciso 2° del artículo 228 del E.T. con la Ley 218 de 1995, toda vez que, el tratamiento preferencial que allí se establece es para los socios o accionistas de las sociedades señaladas en ella, lo que no se acepta es que la DIAN sostenga que se trata de una extensión de la Ley Páez, con todas sus condiciones y restricciones.

La Administración Tributaria confunde los beneficios que otorga la Ley Páez a los inversionistas en empresas ubicadas en su zona de influencia, con el derecho a los dividendos que tienen todos los propietarios de acciones de una sociedad anónima.

En el primer caso, *Publicar S.A.*, para solicitar el valor de la inversión efectuada en acciones de TECAR S.A. como deducción, como renta exenta o como descuento tributario<sup>13</sup>, debía mantener la inversión por lo menos 5 años, so pena de devolver tales beneficios, según el parágrafo del artículo 40 de la Ley 383 de 1997. A esos beneficios tuvo que renunciar PUBLICAR S.A. para acceder al beneficio de auditoría.

En el segundo caso, *Publicar de Colombia S.A.* está ante un tratamiento general para todos los socios o accionistas que reciban dividendos de una empresa de las previstas en la Ley Páez, por los mismos periodos y porcentajes que le correspondan a la empresa que los decreta, sin que exista norma que imponga más condiciones a este tratamiento preferencial. En este caso, no importa cuándo se adquieren las acciones y si el contribuyente obtuvo o no beneficios, lo importante es que a la fecha de recibir los dividendos, la sociedad emisora esté gozando de la exención de la Ley 218 de 1995.

En cuanto a la sanción por inexactitud, dice que se han demostrado suficientemente los hechos en que se fundamenta la deducción y la exención y, por ello, es injusto que la Administración insista no solo en negar el derecho a Publicar de Colombia S.A. sino en imponer sanción por inexactitud, cuando todos los valores y los hechos declarados son ciertos. La conducta de la parte actora no incurre en los presupuestos sancionables previstos en el artículo 647 E.T. Lo que existe en el caso es una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

## LA OPOSICIÓN

La parte demandada se opone a las pretensiones de la actora con los siguientes argumentos:

### 1. El rechazo de pagos por concepto de estampillas

Luego de hacer referencia a varias sentencias de la Corte Constitucional, a doctrina y a conceptos de la DIAN, señala que, en el caso, por disponer los Concejos Municipales y las Asambleas que el pago de la estampilla es obligatorio, sin contraprestación específica para quien lo paga, sin relación directa con el beneficio que pueda recibir, donde su destino no procede de los criterios o prioridades de quien lo paga, a pesar de estar destinado a un fin especial, como es "Pro Universidad del Valle" y "Pro desarrollo urbano", es claro, a la luz del criterio de la sentencia C-136 de 1999 de la Corte Constitucional, que la estampilla es un impuesto aunque de orden territorial.

---

<sup>13</sup> Art. 5 de la Ley 218 de 1995 y su modificatoria Ley 383 de 1997

En consecuencia, el pago de estampillas no es deducible del impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 115 E.T., que relaciona taxativamente los impuestos permitidos como deducción, entre los cuales no está la estampilla.

Frente al argumento de la actora, según el cual, la estampilla es una contribución parafiscal, resalta que es elemento fundamental de esas contribuciones que los recursos obtenidos por ella se destinen íntegramente al beneficio del mismo grupo que los tributa, por lo que el pago de las estampillas no se enmarcan dentro de tal concepto, pues su destinación es para el financiamiento de obras.

De otra parte, el pago por estampillas, en este caso, relacionado con cuentas de cobro o contratos, tienen la naturaleza más de gasto que de costo, por lo que no se han debido incluir en el renglón de "otros costos".

El hecho que la estampilla tenga el carácter de obligatoria, no implica que, en consecuencia, todo gravamen coercitivo y/o impositivo sea necesariamente deducible, pues se deben verificar los presupuestos generales regulados en el artículo 107 E.T., entre otros, su relación de causalidad con la actividad productora de renta que, en este caso, no se cumple, porque no está destinado a la actividad productora de renta de la sociedad, consistente en la edición y elaboración de directorios telefónicos, comerciales e industriales, sino a otros fines distintos, como es el financiamiento de obras, por lo que, en consecuencia, no resulta deducible.

## **2. Renta exenta por dividendos recibidos de TECAR S.A.**

La exención de los dividendos es un beneficio creado por la Ley 218 de 1995, al que PUBLICAR S.A. renunció el 7 de mayo de 1999<sup>14</sup> para acogerse al beneficio de auditoría. PUBLICAR DE COLOMBIA S.A. tampoco tiene derecho a la exención de los dividendos, porque por la escisión de PUBLICAR no mantuvo la inversión en los términos requeridos por el artículo 40 de la Ley 383 de 1997 y, por lo tanto, perdió el derecho a todos los beneficios derivados de esa inversión.

PUBLICAR se escindió para transferir parte de su patrimonio para la creación de una nueva sociedad, denominada PUBLICAR DE COLOMBIA (actora), por lo que se configuró una escisión sin disolución en la que PUBLICAR transfiere a la beneficiaria los activos y pasivos relacionados con la actividad de los directorios telefónicos, diferentes a los de Bogotá y Medellín, y entre los activos transferidos se encuentran las inversiones, una de ellas fue la de TECAR S.A.

TECAR se constituyó bajo las normas del Decreto 1264 de 1994 y, en consecuencia, goza de los beneficios de las leyes 218 de 1993 y 383 de 1997, por lo que la inversión realizada por PUBLICAR debió mantenerse inclusive hasta el 13 de febrero de 2002, para poder utilizar el beneficio otorgado a los inversionistas, sin embargo, al efectuar, el 29 de diciembre de 2000, la escisión de parte de su patrimonio perdió el beneficio que inicialmente había conseguido, teniendo en cuenta que no cumplió con la permanencia de la inversión y por cuanto se dio una transferencia de la titularidad de la inversión, lo que hace que se configure igualmente causal de restitución del beneficio.

Los tratamientos exceptivos de la Ley 218 de 1995, aplican para los contribuyentes individualmente considerados, y no pueden hacerse extensivos ni

---

<sup>14</sup> Fl. 487. Mediante oficio la actora informó que el 26 de abril de 1999 presentó corrección a la declaración de renta del año gravable 1997, en la que renuncia al beneficio de la Ley Páez.

transferirse a personas distintas de su titular, dado el carácter restrictivo de esta clase de disposiciones.

Concluye que la sanción por inexactitud es procedente, porque la actora solicitó en su declaración privada deducciones y rentas exentas a las que no tenía derecho. La demandante incurre en un supuesto de inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

### LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones.

Para el *a quo*, lo pagado por la demandante por concepto de estampillas es un impuesto, porque se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado, no guardan relación directa e inmediata con un beneficio para el contribuyente y, una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente y, para el caso, su pago no es opcional ni discrecional.

Por lo tanto, al ser las estampillas un impuesto, no pueden ser deducibles del impuesto de renta, ya que el artículo 115 E.T. es taxativo y, en ese sentido, señala que sólo son objeto de deducción los impuestos pagados por concepto de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre.

En cuanto a la exención, precisa que, en el caso, mediante escrito radicado el 7 de mayo de 1999, ante la Administración de Impuestos, PUBLICAR S.A. renunció expresamente al beneficio de la Ley Páez, actuación que comprometió solamente sus intereses, si se tiene en cuenta que la consecuencia de la renuncia señalada es gravar con el impuesto de renta y complementarios los dividendos y participaciones recibidos de la sociedad TECAR S.A. de la cual PUBLICAR era su socia.

En ese sentido, mal podía pretender PUBLICAR S.A. en el año 2000 trasladar un beneficio al cual había renunciado con anterioridad a la nueva sociedad PUBLICAR DE COLOMBIA S.A., resultado del proceso de escisión, por lo que no puede ceder un derecho del cual, por efectos de la renuncia, ya no era titular para la fecha en que se llevó a cabo la cesión.

PUBLICAR S.A. es la sociedad que realizó la inversión en la zona establecida en la Ley 218 de 1995, en principio, sería la beneficiaria directa de la exención contemplada en la Ley pero, al haber renunciado expresamente a dicho beneficio, le era imposible transferirlo a otra sociedad, más aún cuando, en gracia de discusión, con tal actuación se interrumpió inevitablemente el requisito de permanencia de la inversión, por lo menos durante 5 años en TECAR.

### EL RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** interpuso recurso de apelación en el que reitera los argumentos expuestos en la demanda. Sin embargo, en relación con el cargo de la deducción por pago de estampillas, transcribe apartes de la sentencia del 24 de julio de 2008, Exp. 16302, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

Frente a la exención de los dividendos recibidos de TECAR, allega copia (i) de la sentencia de 17 de julio de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en

la que sobre este punto falló a favor de la demandante para el año gravable 2002 y (ii) de la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000023 del 22 de abril de 2009, en la que la DIAN aceptó la procedencia del tratamiento como renta exenta de los dividendos recibidos en 2006 por parte de PUBLICAR S.A., por su inversión en TECAR.

Además, agregó que la exención de los dividendos no es una extensión de los beneficios de la Ley 218 de 1995, porque no es un beneficio otorgado por esta ley y no es uno de aquellos a los que renunció PUBLICAR S.A. como afirma la Administración Tributaria. Tampoco se puede entender que el artículo 228 E.T. constituya una extensión de los beneficios de la Ley 218 de 1995, por el título que se le dio al artículo.

El Ejecutivo, al compilar las normas vigentes en el Estatuto Tributario, le puso un título al artículo 228<sup>15</sup> que no existía en la norma que estaba incorporando. Tampoco por ese título puede deducirse que era la voluntad del Legislador extender los beneficios de una ley que no existía cuando se hizo la compilación.

E igualmente es equivocado pretender que cuando se otorga un beneficio de carácter tributario a una empresa, el beneficio para los socios deba entenderse como una extensión del primero; es el legislador quien determina, en cada caso, a quién le confiere o no los tratamientos exceptivos. Precisamente, el artículo 234 del E.T., que es una norma de carácter general, dispone que cuando el legislador pretenda conceder a los socios o accionistas el beneficio que concede a las empresas, deberá hacerlo con una norma expresa o norma especial que prima sobre la general.

La exención del impuesto de renta a los dividendos o participaciones recibidos por los socios o accionistas es un beneficio completamente distinto del que haya podido otorgarse a las empresas de las cuales provienen, cuando las normas que los establecen son diferentes, como en el caso, los dividendos recibidos de las empresas señaladas por la Ley 218 de 1995, fueron eximidos por el artículo 280 de la Ley 223 de 1995.

Insiste en que no se renunció al derecho a la exención de los dividendos para obtener el tratamiento especial contemplado en el artículo 111 de la Ley 488 de 1998, pues no es uno de los beneficios consagrados para la zona de la Ley Páez<sup>16</sup>. Si el legislador hubiera querido incluir esta limitación a los dividendos, habría hecho referencia expresa al artículo 228 del E.T. en el artículo 111 de la Ley 488 de 1998 (beneficio de auditoría), como lo hizo con el artículo 221 E.T., ya que estaba indicando taxativamente las normas que concedían beneficios y que impedían acceder al de auditoría.

Finalmente, sostiene que no se configura inexactitud sancionable porque los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos, lo que se presenta es un error de apreciación o diferencia de criterios.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandada** reitera, en síntesis, los argumentos del *a quo*.

---

<sup>15</sup> Extensión del beneficio a los socios en la zona del Nevado del Ruiz.

<sup>16</sup> Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997.

La **parte demandante** insiste en la prosperidad de los cargos planteados en la demanda y transcribe la sentencia de 4 de marzo de 2010, Exp. 165579 (sic), M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en relación con la deducibilidad del pago de estampillas.

**El Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda.

En cuanto al *pago de las estampillas*, explicó que, con fundamento en la jurisprudencia de esta Sección, las características del impuesto no son aplicables al tributo de las estampillas.

En el presente caso, por mandato del numeral 1º del artículo 4º del Acuerdo 51 de 1990, se ordenó su cobro en el Municipio de Cali, sobre las cuentas de cobro presentadas por las personas naturales y jurídicas privadas, por lo que, si el objeto social de la demandada era la elaboración y distribución de directorios telefónicos, no habría obtenido sus ingresos de haber omitido realizar el pago por concepto de estampillas, es decir, que éste pago tiene relación de causalidad con los ingresos provenientes de esa actividad. Además, el pago de \$449.975.000 por concepto de estampillas, resulta proporcional teniendo en cuenta que el monto de la renta bruta obtenida en el año 2003 fue de \$64.812.109.000.

En conclusión, el pago de las estampillas cumple con los requisitos de una deducción, de conformidad con el artículo 107 E.T. y, por tanto, procede su reconocimiento.

Frente a la *exención de los dividendos*, indica que, para el año 1997, PUBLICAR era destinataria de los beneficios de la Ley 218 de 1995 en los porcentajes indicados en el artículo 5º, por la inversión que tenía en TECAR y, por lo tanto, no podía acceder al beneficio de auditoría respecto de ese mismo año por expresa prohibición de la Ley 488 de 1998, para los años 1996 y 1997.

Por esa razón, la empresa renunció al beneficio de la Ley Páez respecto del año 1997, cuya declaración corrigió con tal finalidad, entonces, esa renuncia fue temporal y, por consiguiente, no podía operar para el año 2003 respecto de PUBLICAR DE COLOMBIA, en relación con los dividendos que ésta recibió por la participación accionaria que tenía en TECAR, razón por la cual asiste razón al apelante y, en consecuencia, se debe reconocer la exención de los dividendos en la cuantía solicitada por la actora.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto, corresponde a la Sala determinar si la actora tiene derecho al reconocimiento del costo en que incurrió por el pago de estampillas y a la exención establecida en el inciso 2º del artículo 228 E.T., solicitados en su liquidación privada del periodo gravable 2003.

##### **1. Pago de estampillas**

En la Liquidación Oficial de Revisión, la Administración rechazó el costo de ventas declarado por la actora en el renglón 70, por valor de \$449.975.000, por concepto del pago de estampillas que le fue retenido al presentar cuentas de cobro para recaudar los ingresos correspondientes a los contratos celebrados con entidades territoriales

La Administración revisó el detalle del “costo de ventas” contabilizado por la actora en la cuenta PUC 73409500 y determinó pagos por estampillas a diferentes entidades del Estado.

La demandada, a pesar de que rechazó totalmente el costo, solicitó únicamente los soportes del pago de estampillas de las Empresas Municipales de Cali, por ser el pago más significativo, soportes que obran a folios 305 a 322 <sup>17</sup> y sin que frente a los demás pagos se haya cuestionado la realidad de la erogación.

Las estampillas pagadas por la actora fueron establecidas por el Concejo Municipal de Cali, mediante los Acuerdos 10 de 1983 y 51 de 1990, en los que se establece el cobro obligatorio de las estampillas “Pro-Desarrollo Urbano” y “Pro-Universidad del Valle”, respectivamente. En ambos casos, se establece el pago en cuantía del 1% de las cuentas de cobro que presenten las personas naturales y jurídicas de derecho privado ante las entidades municipales<sup>18</sup>.

Del certificado de existencia y representación legal se establece que PUBLICAR DE COLOMBIA S.A. es una empresa de derecho privado que tiene como objeto principal, entre otros, “A. La edición y elaboración de directorios telefónicos, comerciales e industriales o de cualquier otra clase y la edición y elaboración de directorios contratados por terceros, con la sociedad. (...)”<sup>19</sup>

En desarrollo de su objeto social y según lo expuesto por la demandante tanto en la respuesta al requerimiento especial como en la demanda, sin que fuera controvertido por la DIAN, la actora celebró un contrato con EMCALI para la elaboración de los directorios de páginas blancas y amarillas. Para el pago del directorio de páginas amarillas, se pactó que del ingreso obtenido por la empresa de teléfonos por la facturación de la totalidad de los anuncios publicitarios, el 60% correspondía a PUBLICAR DE COLOMBIA S.A.

En esas condiciones, EMCALI debió pagarle a la demandante los valores correspondientes por la venta de la pauta publicitaria en las páginas amarillas, por lo que le retuvo los cobros de las estampillas “Pro-Desarrollo Urbano” y “Pro-Universidad del Valle” en las respectivas facturas allegadas al cuaderno de antecedentes administrativos, sin que la DIAN hubiera cuestionado el valor y la realidad de estos Pagos..

Entonces, es claro que las estampillas pagadas por la actora son gravámenes que debe soportar por contratar con una entidad municipal, como lo es EMCALI<sup>20</sup>.

Ahora bien, frente a la controversia de la naturaleza de las estampillas para ser aceptadas como costo o deducción, esta Corporación ha señalado que:

*“(…), es irrelevante determinar en este proceso si tal carga es una tasa o una contribución, toda vez que en materia de deducciones del impuesto de renta solamente ciertos y precisos impuestos pueden ser deducibles por autorización legal (artículo 115 del Estatuto Tributario<sup>21</sup>), de manera*

<sup>17</sup> c.a. # 2.

<sup>18</sup> Art. 2º numeral 1-A del Acuerdo 10 de 1983 y Art. 4º numeral 1 del Acuerdo 51 de 1990. Información tomada de la página web del Concejo de Cali.

<sup>19</sup> Fl. 503 vto. c.a. # 2,

<sup>20</sup> En igual sentido, sentencias de 24 de julio de 2008, Exp. 16302, M.P. Dra. Ligia López Díaz y de 15 de abril de 2010, Exp. 17905, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

<sup>21</sup> ARTÍCULO 115 (modificado por la Ley 633 de 2000) vigente para el año gravable 2002: Son deducibles en su totalidad los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieren relación de

que sean tasas o contribuciones, de todos modos son erogaciones a cargo de la sociedad para cuya procedencia deben analizarse los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, que se demuestre que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionales a esa actividad<sup>22</sup>.  
En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampillas<sup>23</sup>, sigue la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducibles<sup>24</sup>.<sup>25</sup> (Subrayas fuera de texto)

El pago de las estampillas fue declarado por la actora como un costo de ventas y, para ello, ha sustentado su procedibilidad en el artículo 107 E.T., sin que haya sido objeto de discusión por parte de la DIAN en el acto acusado, su condición de costo o deducción. En todo caso, la Sala ha indicado que *“interpretando armónicamente, los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, se tiene que los costos y deducciones requieren para su deducción los requisitos que expresamente y en términos generales exige el citado artículo 107, para lo cual se deberá analizar su alcance y aplicabilidad en las diferentes clases de erogaciones que realiza el contribuyente en desarrollo de su objeto social”*<sup>26</sup>.

Ahora bien, lo hasta ahora expuesto permite concluir que el pago de las estampillas es para la actora un requisito sin el cual no puede obtener el ingreso por el directorio de páginas amarillas, lo cual lo hace indispensable para el desarrollo de su actividad, independientemente de que sea o no impuesto, pues su procedibilidad como costo o deducción, se define por los requisitos del artículo

---

causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

<sup>22</sup> Frente a la deducción por impuestos pagados ha considerado la Sala que fue voluntad del legislador autorizar la deducibilidad de los impuestos que de manera expresa se señalan en la norma; y que dos son los requisitos para que proceda su deducción, esto es que se trate de aquellos efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente; en estos casos se excluyen los presupuestos de necesidad y proporcionalidad a que alude el artículo 107 del Estatuto Tributario, para las deducciones generales, pues resulta obvio que dada la naturaleza legal de los impuestos, éstos no pueden determinarse con criterio comercial, ni teniendo en cuenta los gastos normalmente acostumbrados en cada actividad, como lo expresa el mismo artículo, ya que se trata del cumplimiento de una obligación legal que no depende de tales condicionamientos (Sentencias de 26 de noviembre de 1993, Exp. 4842 M.P. Jaime Abella Zárate y de 13 de abril de 2005 Exp.14279 M.P. María Inés Ortiz Barbosa).

<sup>23</sup> La Sala en sentencia de 5 de octubre de 2006, Exp. 14527, M.P. Ligia López Díaz, precisó que las estampillas, pertenecen a lo que se conoce como *tasas parafiscales*, pues son un gravamen que surge de la realización de un acto jurídico, cual es la suscripción de un contrato con el Departamento, que se causan sobre un hecho concreto y que por disposición legal tienen una destinación específica, cuyas características difieren de las que permiten identificar al impuesto indirecto. Que las tasas participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, en la medida que constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar los gastos en que incurran las entidades que desarrollan funciones de regulación y control y en el cumplimiento de funciones propias del Estado. Las tasas son administrativas cuando equivalen a la remuneración pagada por los servicios administrativos, y *parafiscales* cuando se perciben en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por servicios públicos administrativos propiamente dichos, pues se trata de organismos de carácter social.

<sup>24</sup> La Sala ha estudiado la procedencia de otras contribuciones, como la de valorización o la contribución a la Superintendencia de Sociedades bajo la regla general de procedencia de las deducciones del artículo 107 del Estatuto Tributario (Sentencias de 12 de febrero de 2004, exp. 13568 M.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 13 de octubre de 2005, exp. 13631 acumulado con el 14122, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>25</sup> Sentencia de 24 de julio de 2008, antes citada.

<sup>26</sup> Sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

107 E.T., es decir, que tenga una relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sea necesaria y proporcionada, aspectos estos últimos que deben ser vistos con un criterio comercial teniendo en cuenta las expensas normalmente acostumbradas en cada actividad.

Sobre la *relación de causalidad*, no existe duda sobre el vínculo de causa y efecto, esto es, entre el pago de la estampilla y la producción de la renta, pues ese pago es la causa indispensable para que la demandante pueda obtener la renta líquida u operacional para el impuesto (efecto). La *necesidad*, se reitera, esta dada porque es un desembolso imprescindible para desarrollar su objeto social y resulta *proporcionado*, pues el costo declarado fue de \$449.975.000, frente a unos ingresos brutos de \$64.812.109.000, es decir, que es una cifra razonable respecto de los ingresos obtenidos por el contribuyente en su actividad económica.

En cuanto al criterio comercial con el que se deben analizar los presupuestos de necesidad y proporcionalidad, supone que la carga que asume la demandante para realizar su objeto social, sea una expensa normal, acostumbrada y necesaria en su actividad productora de renta, pues de no haber pagado ese gravamen, no podría celebrar contratos con entidades municipales que, a su vez, le permiten la obtención de la renta<sup>27</sup>.

En consecuencia, para la Sala es procedente el costo declarado por la demandante por concepto del pago de estampillas y, por tanto, prospera el cargo.

## **2. Exención de los dividendos o participaciones obtenidos de TECAR S.A.**

El estudio propuesto se contrae a establecer la procedibilidad de la exención del artículo 228 E.T., teniendo en cuenta que PUBLICAR S.A. –sociedad de la cual surgió la demandante- había renunciado antes de la escisión a los beneficios de la Ley Páez para acceder al de auditoría dispuesto en el artículo 111 de la Ley 488 de 1998.

Sobre este punto, la Sala se pronunció frente a las mismas partes respecto de los mismos supuestos fácticos por el año gravable 2002, análisis que procede a reiterar<sup>28</sup>, así:

El artículo 111 transitorio de la Ley 488 de 1998 establecía:

*ARTICULO 111. TRANSITORIO. El término de firmeza para las declaraciones privadas del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los años gravables de 1996 y 1997, que sean corregidas para incrementar por lo menos en un treinta por ciento (30%) el impuesto neto de renta liquidado por el contribuyente, será de cuatro (4) meses contados a partir de la fecha de vigencia de la presente Ley, siempre y cuando la totalidad de los valores a cargo por impuestos, sanciones e intereses, sean cancelados dentro de la misma oportunidad, e independiente de que sobre las mismas exista auto de inspección tributaria o contable, emplazamiento para corregir o requerimiento especial. Para efectos de lo anterior, el término para corregir y pagar las declaraciones privadas vence una vez transcurridos los cuatro (4) meses señalados.*

<sup>27</sup> En igual sentido, sentencia de 15 de abril de 2010, antes citada.

<sup>28</sup> Sentencia de 10 de junio de 2010, Exp. 17429, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

*En el caso de los contribuyentes que, a la fecha de vigencia de la presente Ley, no hayan presentado declaración de renta y complementarios por los años gravables 1996 y/o 1997, y cumplan con dicha obligación dentro del término de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de vigencia de la presente Ley, les será aplicable el término de firmeza de la liquidación privada previsto en el inciso anterior, para lo cual deberán incrementar el impuesto neto de renta en los porcentajes que se indican a continuación, y cancelar la totalidad de los valores a cargo por impuestos, sanciones e intereses dentro de la misma oportunidad:*

*(...)*

*PARAGRAFO 1o. (...)*

*PARAGRAFO 2o. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, ni a los contribuyentes que son objeto de los beneficios consagrados en materia del impuesto sobre la renta para la zona de la Ley Páez en las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997 y para las empresas de servicios públicos domiciliarios en el artículo 211 del Estatuto Tributario. (Subrayas fuera de texto)*

Para obtener el beneficio de auditoría, el contribuyente debía incrementar el impuesto neto de renta por lo menos en un treinta por ciento (30%) respecto del impuesto neto de renta liquidado en las vigencias fiscales de 1996 y 1997, para que su liquidación privada de esos periodos quedara en firme dentro de los 6 meses siguientes a su presentación oportuna, en la medida en que pagara los valores a cargo dentro del plazo legal.

Sin embargo, el parágrafo 2° del artículo 111 de la Ley 488 de 1998, excluyó del mencionado beneficio a los contribuyentes “*que son objeto de los beneficios consagrados en materia del impuesto sobre la renta para la zona de la Ley Páez en las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997*”.

Entonces, se advierte que PUBLICAR S.A. (escidente) para no quedar excluida del beneficio de auditoría, por lo dispuesto en el parágrafo 2° del artículo 111 de la Ley 488 de 1998, renunció al *descuento* que había solicitado en las declaraciones del impuesto de renta de 1996 y 1997, con fundamento en el artículo 5° de la Ley 218 de 1995 modificado por el artículo 40 de la Ley 383 de 1997.

La Ley 488 de 1998 fue reglamentada por el Decreto 433 del 10 de marzo de 1999, que en su artículo 15 dispuso:

**Artículo 15. Contribuyentes excluidos de los beneficios de auditoría.** *No podrán acogerse a lo consagrado en los artículos 22 y 111 (transitorio) de la Ley 488 de 1998, los contribuyentes del régimen tributario especial, los contribuyentes que son objeto de los beneficios para el impuesto sobre la renta en la zona de la Ley Páez, contemplados en las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997 o de los beneficios que para el mismo impuesto establece el artículo 211 del E.T. para las empresas de servicios públicos domiciliarios, **por cualquiera de los años susceptibles del beneficio de auditoría**” (negrillas fuera del texto).*

De la norma transcrita resulta que la incompatibilidad entre los beneficios de la Ley Páez y el de auditoría se presenta por los años en que éste último pueda ser utilizado, para evitar la concurrencia de beneficios tributarios.

Entonces, para la Sala por los años 1996 y 1997 a los cuales era aplicable el beneficio del artículo 111 transitorio de la Ley 488 de 1998 y al que se acogió PUBLICAR S.A., no podían solicitarse simultáneamente los beneficios de la Ley 218 de 1995, que le eran aplicables para esos mismos años.

Precisamente, como se señaló, PUBLICAR S.A. renunció al descuento que había solicitado en 1996 y 1997 por su inversión en la empresa TECAR S.A.<sup>29</sup>, según el artículo 5° de la Ley 218 de 1995, que establece:

*ARTÍCULO 5o. <Modificado por el artículo 39 de la Ley 383 de 1997.*

*El nuevo texto es el siguiente:> Las empresas domiciliadas en el país que realicen durante los cinco años siguientes a 1994, inversiones de capital en efectivo en el patrimonio de las empresas determinadas en el artículo 2o. del Decreto 1264 de 1994, podrán optar en el período gravable en el cual efectuó la inversión, por uno de los siguientes beneficios tributarios:*

*a) Descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones que haya efectuado en las empresas determinadas en el artículo 2o. del Decreto 1264 de 1994;*

*b) Deducir de la renta el quince por ciento (15%) del valor de las inversiones que haya efectuado en las empresas determinadas en el artículo 2o. del Decreto 1264 de 1994.*

*PARAGRAFO. Los beneficios aquí previstos son excluyentes. La solicitud concurrente o complementaria de los beneficios basada en el mismo hecho, ocasiona la pérdida de los dos beneficios solicitados, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar".*

Ahora bien, teniendo en cuenta que por expresa disposición legal, no era posible utilizar los beneficios de las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997, para poder acceder al de auditoría por los periodos gravables en que éste pudiera ser utilizado por los contribuyentes, para la Sala, en el caso, tal incompatibilidad solo se presentó en los años gravables 1996 y 1997 y la renuncia solo tenía como propósito hacer uso de un beneficio fiscal temporal, por lo que afectó únicamente a los beneficios de la Ley Páez que eran aplicables para los periodos gravables en que era procedente el de auditoría.

Esto, sin perjuicio de que para los años posteriores en que se soliciten los beneficios de las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997, se reúnan por parte de los contribuyentes las condiciones legales en cuanto al mantenimiento de la inversión, la materialización o la capitalización de utilidades, entre otras, requisitos que hacen procedentes los beneficios fiscales que surgieron a raíz del desastre natural en la zona del Río Páez y que deben ser verificados en cada caso por las oficinas de impuestos para su reconocimiento y que, por los mismos presupuestos para su procedencia, resultan independientes del que consagra el artículo 228 E.T.

En efecto, los beneficios concedidos por el artículo 5° de la Ley 218 de 1995<sup>30</sup>, son distintos del señalado en el artículo 280 de la Ley 223 de 1995<sup>31</sup> y, para

<sup>29</sup> Mediante Resolución 008 del 13 de febrero de 1997 de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Popayán. (fl. 898 c.a.), fue calificada como nueva empresa en la zona afectada por el sismo y la avalancha del río Páez, de conformidad con las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997.

<sup>30</sup> Descuento del 40% o deducción del 15% en el impuesto sobre la renta.

<sup>31</sup> Exención de dividendos.

acceder a este último, sólo se requiere ser accionista de alguna de las empresas señaladas en la Ley 218 de 1995.

En tales condiciones, para esta Corporación la renuncia al descuento en el impuesto sobre la renta de los años gravables 1996 y 1997 que realizó PUBLICAR S.A., no cobijó la exención del artículo 228 E.T. sobre los dividendos que posteriormente recibió PUBLICAR DE COLOMBIA S.A. de TECAR S.A. en el año gravable 2003, pues, se reitera, la renuncia sólo afectó *los estímulos* que eran procedentes por los años en que la Ley 488 de 1998 estableció el beneficio de auditoría y sin que, en el caso, se haya discutido por la demandada el cumplimiento o no de los requisitos previstos en el mencionado artículo 228 para acceder a la exención.

Por lo anterior, prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandante y, en consecuencia, esta Corporación revocará la decisión del Tribunal que negó las pretensiones de la demanda para, en su lugar, anular el acto administrativo acusado y, a título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la demandante por el año gravable 2003.

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. **REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar,
2. **ANÚLASE** la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000044 del 5 de septiembre de 2006 proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por PUBLICAR DE COLOMBIA S.A., por el período gravable 2003.

Reconócese personería para actuar al Doctor Carlos Javier Ortiz Montero como apoderado de la parte demandada.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**