

LIQUIDACION OFICIAL DE BONOS DE SOLIDARIDAD – El término para notificarla se rige por el Código Civil

En relación con la pretendida extemporaneidad de la resolución que determinó el valor de la diferencia en la inversión en Bonos a cargo del demandante, por haberse notificado cuando había vencido el plazo de dos años que tenía la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga para expedir el acto de determinación, la Sala precisa que la obligación prevista en la Ley 487 de 1998 es distinta de la obligación tributaria consagrada en el Ordenamiento Tributario habida cuenta de que se trata de una operación de endeudamiento interno de la Nación a través de la colocación de títulos de deuda pública y no de la determinación de impuestos. Ahora, el artículo 7 de la Ley 487 de 1998 le otorgó a la Administración Tributaria las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previstas en el Estatuto Tributario, pero no hizo referencia a las normas que establecen el procedimiento para la notificación de las liquidaciones oficiales de determinación de impuestos, como lo deduce la demandante. En tales condiciones, debe tenerse en cuenta que la Ley 487 se refirió específicamente al acto de cuantificación de la inversión y al recurso procedente contra el mismo; los demás aspectos deben regirse, entonces, por las normas que sean pertinentes del Estatuto Tributario y del Código Contencioso Administrativo. De manera coherente, no son aplicables los términos de firmeza de la declaración tributaria, ni mucho menos de imposición de sanciones, porque, se insiste, la Ley 487 de 1998 no remitió a dichas normas de procedimiento, ni éstas le son aplicables, dado que la suscripción de los bonos de paz no es una obligación tributaria. En consecuencia, la facultad de control quedó sujeta al término ordinario de prescripción consagrado en el artículo 2536 del Código Civil, debido a la ausencia de norma especial.

FUENTE FORMAL: CODIGO CIVIL – ARTICULO 2536 / LEY 487 DE 1998 – ARTICULO 7

SUSCRIPCION DE BONOS DE SOLIDARIDAD – Es una operación de endeudamiento / CAUSALES DE NULIDAD DEL ESTATUTO TRIBUTARIO – No se aplican a la suscripción de bonos de solidaridad

Conforme con el artículo 730 del Estatuto Tributario es evidente que cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo, el acto de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración tributaria, serán nulos. Observa la Sala que la obligación prevista en la Ley 487 de 1998 es distinta a la obligación tributaria prevista en el Estatuto Tributario, toda vez que se trata de una operación de endeudamiento interno de la Nación a través de la colocación de títulos de deuda pública - bonos de solidaridad para la paz - que se redimen dentro de los siete (7) años siguientes a la fecha de su vencimiento por su valor nominal y tienen reconocimiento anual de intereses, por consiguiente, no pueden aplicarse las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario. Además se advierte, que las causales de nulidad son taxativas de interpretación restrictiva por lo que no admite aplicación extensiva o por analogía.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 730 / LEY 487 DE 1998

DIRECTOR DE LA DIAN – Es Competente para ejercer la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución de los bonos de solidaridad

Como puede observarse la Constitución Política admite la delegación de funciones, entre autoridades administrativas así como en subalternos o en otras entidades. En estas condiciones, no tiene soporte jurídico la manifestación del apelante en cuanto a que la delegación de funciones que realizó el Ministro de Hacienda y Crédito Público, mediante la Resolución 472 de 1999 haya sido definida en el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pues como se indicó, fue la misma Ley 487 de 1998 la que facultó la delegación y de la Resolución en cita no se evidencia lo esgrimido por el recurrente. En consecuencia, y con base en el acto de delegación que estableció que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales estaba facultada para ejercer la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución por los Bonos de Solidaridad para la Paz, debía asumirla la dependencia de la Administración Tributaria que ejerciera la función conforme con la delegación, aunque la inversión forzosa no cumpla con las características propias de un tributo. Para efectos de la competencia para expedir el acto que determina la inversión forzosa vigente para el período que se examina, el Decreto 1071 de 1999. En el caso, la Sala observa que el funcionario que expidió la Resolución de Determinación Valor Inversión en Bonos para la Paz No. 040642004000103 del 22 de junio de 2004, mencionó como soporte de su decisión el artículo 70 de la Resolución 5632 de 1999. Visto el contenido de la Resolución No. 5632 de 1999 se encuentra que ella se ajusta a la facultad otorgada por el Decreto 1071 de 1999 y teniendo en cuenta que la Resolución de determinación de la Inversión Forzosa fue proferida por un funcionario de la División de Liquidación y la Resolución que resolvió el Recurso de Reposición por un funcionario de la División Jurídica, ambos vinculados a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, no se configura la incompetencia del funcionario aludida por el demandante.

FUENTE FORMAL: LEY 487 DE 1998

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

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

Radicación número: 68001-23-31000-2005-00206-01(17525)

Actor: PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del diecisiete (17) de julio de 2008 del Tribunal Administrativo de Santander, proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra la Resolución No. 0407720044000036 del 15 de

septiembre de 2004, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 040642004000103 del 22 de junio de 2004 a través de las cuales la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga determinó un mayor valor de la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000, por un valor de \$ 126.621.000 a cargo de la sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A. PROMISAN S.A. NIT. 804.006.510-9, la cual dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad de la Resolución 040642004000103 de fecha veintidós (22) de junio de dos mil cuatro (2004), proferida por el Jefe de la Dirección (sic) de Liquidación de la DIAN de Bucaramanga, por medio de la cual se determinó en la suma de CIENTO VEINTISÉIS MILLONES SEISCIENTOS VEINTIÚN MIL PESOS (\$126.621.000.00) el valor de la diferencia en la inversión forzosa en Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000, cargo (sic) del contribuyente PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A. y de la Resolución 0407720044000036 del quince (15) de septiembre de dos mil cuatro (2004), proferida por la Jefe de la división Jurídica de la DIAN Bucaramanga, por medio de la cual se decidió el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución 040642004 de fecha veintidós (22) de junio de dos mil cuatro (2004).

SEGUNDO. DECLÁRESE en firme la Liquidación y pagos que la empresa demandante, SOCIEDAD PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., realizó por concepto de Inversión de Bonos de Solidaridad para la Paz, correspondiente al año 2000, advirtiéndose que la empresa demandante SOCIEDAD PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER, no está obligada a invertir sumas adicionales por Concepto de Inversión de Bonos de Solidaridad para Paz correspondientes al año 2000.

TERCERO. En caso de haber realizado, LA SOCIEDAD PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., algún pago adicional al liquidado por ella en el mes de octubre del año 2001, por concepto de Inversión de Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000, **DEVUÉLVANSE** estos dineros debidamente actualizados de conformidad con la reiterada fórmula de actualización utilizada por el Consejo de Estado.

CUARTO. DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

(...)”

ANTECEDENTES

La sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., es una sociedad ubicada en la ciudad de Bucaramanga, cuyo objeto social es la realización de actividades de promoción y desarrollo de inversiones de capital en cualquier clase de empresas, en el sector de las telecomunicaciones, gas y energía y/o en las actividades conexas, complementarias o de valor agregado, en el sector agrícola, pecuario y/o ganadero.

Mediante oficio No. 81-04-064-428 del 1 de junio de 2004, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga le solicitó a la sociedad

PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., que le informara sobre el cumplimiento de la obligación de suscribir la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz de acuerdo con lo establecido en la Ley 487 de 1998.

El 17 de junio de 2004, el representante legal de la sociedad, da respuesta a la solicitud y a esta manifiesta que por el año de 1999, invirtió la suma de \$ 218.007.742 y por el año 2000 el valor de \$111.508.000 y que para el cálculo de la misma tuvo en cuenta lo indicado en el Concepto No. 09666 del 12 de febrero de 2001, según el cual, para efectos del cálculo de la inversión se debía descontar el valor patrimonial de las inversiones poseídas al 31 de diciembre de 1999. Finalmente, solicita que se tenga en cuenta que su actuación fue con base en el concepto citado, que no ha sido revocado y por tal razón se dé aplicación al artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Analizada la respuesta y los documentos allegados, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, profiere la Resolución No. 040642004000103 del 22 de junio de 2004 a través de la cual determina el valor de la diferencia en la inversión en los bonos por el año 2000, más los intereses de mora, con base en el patrimonio líquido declarado por el año gravable 1998 según la declaración del impuesto sobre la renta No. 10053010582697 de fecha 13 de abril de 1999.

El 9 de julio de 2004 el representante legal de la sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., interpone recurso de Reposición contra la Resolución No. 040642004000103 del 22 de junio de 2004, a través del cual indica que **i)** la resolución se expidió por fuera de los términos contemplados en el Estatuto Tributario para la investigación y determinación del impuesto. **ii)** no se respetó lo contemplado en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 que dispone que los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales Conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Para demostrar lo anterior solicita se decreten las siguientes pruebas:

- *Certificación expedida por la entidad encargada de la impresión del Codex 63, sobre la fecha real de impresión del mismo; en dicha certificación debe constar en forma expresa si el Codex fue impreso antes del 31 de mayo de 2001.*
- *Certificación expedida por la entidad encargada de la distribución y venta al público, sobre la fecha en que se efectuó la primera venta del Codex 93*

Mediante Auto No. 000005 del 16 de julio de 2004, notificado por correo al interesado el 19 de julio de 2004 la jefe de la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga dispone suspender por treinta (30) días, los términos para decidir el recurso de reposición y ordena la practica de las pruebas. En razón a que las pruebas decretadas no se habían recaudado en su totalidad siendo necesario su resultado, prorroga la suspensión del término para decidir por diez (10) días mas, para lo cual expide el Auto No. 000003 del 1 de septiembre de 2004.

La misma división, el 15 de septiembre de 2004, profiere la Resolución que decide el Recurso de Reposición No. 040772004000036, a través de la cual confirma la actuación recurrida por considerar que de la lectura del artículo 7 de la Ley 487 de 1998 no se infiere la existencia del término de los dos años para la expedición y

notificación de la Resolución de determinación de la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz; así mismo indicó que con base en las pruebas recaudadas, el Concepto No. 09666 del 12 de febrero de 2001 fue modificado por el Concepto No. 040809 del 18 de mayo de 2001 y aclarado mediante el Oficio No. 4350 del 25 de mayo de 2001, ambos publicados en el Diario Oficial No. 44.442 del 1 de junio de 2001, es decir, fue publicado antes del 12 y 29 de octubre de 2001 fechas de pago de la inversión.

LA DEMANDA

PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., por conducto de apoderado, acude en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, para que se declare la nulidad de la Resolución No. 0407720044000036 del 15 de septiembre de 2004, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 040642004000103 del 22 de junio de 2004 a través de las cuales la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga determinó un mayor valor de la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000.

La demandante citó como normas violadas los artículos 29° de la Constitución Política; 7° [inciso 1 y 2], 4° de la Ley 487 de 1998; 11° [inciso 1 y 2], 3° [parágrafo 1°] del Decreto 676 de 1999; 1° del Decreto 1484 de 1999; 714°, 730° [numeral 1 y 4] del Estatuto Tributario; 1° [numeral 1°] de la Resolución 472 de 1999; 58° del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de violación lo desarrolla así:

Extemporaneidad del acto acusado.-

Señaló que la Resolución No. 040642004000103 del 2 de julio de 2004 fue notificada por fuera del término que consagra el artículo 714 del Estatuto Tributario, que se refiere a la firmeza de las declaraciones tributarias.

Agregó el demandante que en la resolución que resolvió el recurso de reposición, la entidad demandada hace un análisis profundo del artículo 7° de la Ley 487 de 1998, pero sin mencionar que la misma Ley le otorga las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro contenidas en el Estatuto Tributario; además afirma que la DIAN señaló que no existe término legal para la determinación de los bonos de solidaridad para la paz. Mantener esta posición, sería tanto como legalizar la incertidumbre tributaria permanente por no existir límites en el tiempo para ejercer las facultades.

Indebida determinación de la base gravable.-

Indicó que el inciso 2 del artículo 7 de la Ley 487 de 1998 exige que en la resolución de determinación de la inversión en Bonos debe indicarse el monto de la base de la liquidación, requisito que no fue cumplido en la resolución acusada.

En consecuencia, la misma es nula por la clara contravención a la Ley 487 de 1998 y al numeral 4 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Incompetencia del funcionario.-

La Ley 487 de 1998 estableció que el control de la inversión forzosa estaba a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; esta función fue delegada en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a través de la Resolución 472 de 1999, y es el Director General de la entidad quien debe ejercer directa y personalmente las funciones delegadas.

A juicio del actor, esta función no podía delegarla a los jefes de las divisiones de las Administraciones de Impuestos, porque en este caso no se aplica la competencia funcional y tampoco son aplicables las facultades de delegación contempladas en los artículos 560 y 561 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la Resolución demandada fue expedida por funcionario incompetente ya que no fue suscrita por el Director General de la DIAN, sino por la Jefe de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, materializándose la causal de nulidad contemplada en el numeral 1° del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Indebida determinación del cálculo de la inversión.-

Sostiene la demandante que la DIAN tuvo como base legal para establecer el valor de la inversión forzosa el Concepto No. 040809 del 18 de mayo de 2001, modificado mediante el Oficio 043450 del 24 de mayo del mismo año. En las Resoluciones acusadas no se efectuó un análisis de las normas legales aplicables, sino que simplemente se limitaron a transcribir y a aplicar la teoría jurídica contenida en los conceptos en cita.

Aduce, igualmente, que los conceptos de la Oficina Jurídica de la DIAN son obligatorios para los funcionarios de impuestos y no para los contribuyentes, es decir que en las actuaciones de la DIAN debe primar la Ley sobre todo concepto.

Pone de presente la demandante su desacuerdo con algunos apartes del Concepto 040809 del 18 de mayo de 2001, por no ajustarse a lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley 487 de 1998 y el párrafo 1° del artículo 3° del Decreto 676 de 1999. El aparte que se constituye en la discusión es el relacionado con las acciones y aportes en sociedades, agregando que debe tenerse en cuenta las acciones y aportes del mismo año, es decir, en términos del concepto, el año 1998. En la Ley como en el Decreto reglamentario se hace referencia a la proporción que, dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, se presentan dichas inversiones.

Para demostrar lo anterior compara lo expresado por la Ley y la doctrina de la DIAN:

Artículo 4° de la Ley 487 de 1998	Artículo 3 del Decreto 676 de 1999, modificado por el artículo 1° del Decreto 1484 de 1999	Concepto 040809 del 18 de mayo de 2001
-----------------------------------	--	--

Para el cálculo de la inversión de que trata el presente artículo, se descontarán del patrimonio líquido, aquella proporción que dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades...	Para el cálculo del valor que se deba invertir, se descontará del patrimonio líquido aquella proporción que, dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades...	Para la inversión en bonos de solidaridad para la paz, correspondiente al año 2000 se puede descontar del patrimonio líquido, aquella proporción que dentro de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a Diciembre 31 de 1998, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades.
---	---	---

Considera que los actos acusados no se ajustaron a los términos de la Ley, sino que obedecieron a un concepto que no puede reemplazar la Ley, y no puede ser escudo para perjudicar a los contribuyentes que en todo momento han actuado ajustados a la Ley. Por lo anterior, solicita que se declare la violación de las normas acusadas y que la demandante actúe acorde a la Ley cuando al momento de determinar la base para liquidación de los Bonos correspondientes al año 2000 procedió a descontar del patrimonio líquido aquella proporción que, dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre de 1999 representaban la inversión y no frente al año 1998 como lo pretende la Administración Tributaria.

Violación del debido proceso.-

Indica que la sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., el día 9 de julio de 2004 interpuso, dentro de la oportunidad legal, el recurso de reposición contra la Resolución 040642004000103, y que el mismo fue resuelto mediante Acto administrativo el 15 de septiembre de 2004 y notificado el 28 de septiembre de 2004. Es decir, la División Jurídica resolvió el recurso cien (100) días después de interpuesto y su notificación se surtió ciento trece (113) días después de interpuesto.

Estos términos superan con amplitud el término perentorio de cinco (5) días que la Ley le otorga a la Administración Tributaria para resolver el recurso de reposición.

Así mismo, la entidad suspendió por treinta (30) días el término para decidir el recurso con el objetivo de decretar la práctica de unas pruebas solicitadas por la demandante y otras decretadas de oficio y prorrogó por diez (10) días más el término para resolver el recurso de reposición. Tanto en el Auto No.00005 del 16 de julio de 2004 [decreto de pruebas] como en el Auto No. 000003 [prorroga del término probatorio], se viola el artículo 58 del Código Contencioso Administrativo ya que en el primer auto de los nombrados no se indicó con exactitud el día que vencía el término probatorio, y en el segundo de ellos se excedió el término máximo de treinta (30) días de prórroga de la etapa probatoria dentro de la actuación administrativa.

Además advierte, que la Ley 487 de 1998 no contempla la posibilidad de suspender el término para decidir el recurso de reposición; en estas condiciones,

son nulas de pleno derecho todas las pruebas obtenidas con base en los Autos 000005 y 000003, por violación al debido proceso.

Violación al principio de la seguridad jurídica.-

Manifiesta que en la actuación administrativa, la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, por haber fundamentado la decisión en contra de la sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., en la publicación efectuada en el CODEX 93 de mayo de 2001, en el cual se publicó el texto del Concepto 040809 del 13 de mayo de 2001, y el Oficio 43450 del 24 de mayo de 2001, y no en la publicación de los mismos en el Diario Oficial, como lo ordena la Circular 175 del 29 de octubre de 2001. La prueba de esta publicación fue obtenida con posterioridad al Auto 00005 del 16 de julio de 2004, por medio del cual se decretaron las pruebas y como ya se anotó, viola las normas acusadas.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que en el Concepto No. 040809, soporte de la actuación administrativa, la DIAN indicó que este modificaba el Concepto No. 09661, y como el concepto con base en el cual había actuado la sociedad era el Concepto No. 09666, este se encontraba vigente, por lo que las autoridades de impuestos debieron respetar tal actuación pues esta se efectuó con base en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

En efecto, la demandante únicamente tuvo conocimiento de que la División de Normativa y Doctrina de la DIAN había emitido el Oficio No. 043450 de fecha 25 de mayo de 2001 hasta el momento de la notificación de la Resolución No. 0406420041003 del 2 de junio de 2004, mediante la cual el ente fiscal determina la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz, obviamente, para esa fecha ya se había calculado el valor de la inversión con base en el Concepto No. 09666 del 12 de febrero de 2001.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda se opone a las pretensiones y, en su lugar, solicita denegarlas.

Respecto al fondo del asunto, expuso los siguientes argumentos:

Extemporaneidad del acto acusado.-

Explicó que si bien es cierto que el artículo 7° de la Ley 487 de 1998 señaló expresamente que para el control de la inversión forzosa, el Ministerio de Hacienda contará con las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro, previstas en el Estatuto Tributario, no lo es menos, que en ningún momento dicha norma señaló el plazo dentro del cual, la DIAN debería ejercer esas funciones, y mal podría, como lo intenta hacer ver la demandante, que el término para determinar la inversión es el mismo que señala el artículo 714 ibídem sobre la firmeza de las declaraciones privadas, por las siguientes razones:

- La Ley 487 de 1998 establece que para el control de la inversión forzosa, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá hacer uso de las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro establecidas en el Estatuto Tributario. Estas son las únicas referencias que la Ley hace del

Ordenamiento Tributario, no se refiere al término para ejercerlas, por lo tanto, no le es dable al interprete considerar que para este tipo de inversión forzosa se presenta la caducidad y la prescripción ordinaria.

- Comparar la naturaleza de la declaración tributaria y el acto administrativo de determinación de la inversión forzosa, no es jurídicamente posible, por lo anterior, no es aplicable el artículo 714 del Estatuto Tributario.
- En las declaraciones privadas hay claridad en la fecha en que empieza a correr el término de los dos años para la firmeza, mientras que en la inversión, los decretos reglamentarios señalaron dos fechas para realizar los abonos, una corresponde al 70% de la inversión y otra al 30% de la misma, en consecuencia, cual sería el momento?, al pretender que se aplica la misma norma, dejaría al arbitrio del funcionario tomar una u otra, lo que a la luz del principio de legalidad, no puede ser aplicable.

Indebida determinación de la base gravable.-

Frente a este cargo, manifestó que en la parte motiva de la Resolución No. 040642004000103 del 22 de junio de 2004, así como en el anexo explicativo, se expone con claridad cómo se determina la base del valor a invertir por el año 2000 y se explica que se parte del patrimonio líquido consignado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1998, cuyos valores no le podían ser ajenos al demandante, por ser su propia declaración.

Incompetencia del funcionario.-

El artículo 1° de la Resolución No. 472 del 4 de marzo de 1999 delegó en la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la facultad para ejercer la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución, por la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz y para perseguir por la vía coactiva el cobro de la misma; esto no significa, como lo afirma el actor, que la delegación sea únicamente para el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, ya que esta fue dada a la entidad, y esta la ejerce a través de las dependencias facultadas para ello.

Así las cosas, y dejando claro que la competencia no fue delegada en el Director General sino en la Entidad como tal, los actos demandados fueron proferidos por funcionarios pertenecientes a la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales cumpliendo a cabalidad la delegación de funciones ordenada en la Resolución No. 472 del 4 de marzo de 1999, por lo que no hay lugar a la supuesta irregularidad de incompetencia planteada por el actor.

Indebida determinación del cálculo de la inversión.-

Frente a este cargo señala, que para el caso específico es aplicable el Concepto de la Oficina Jurídica de la DIAN No. 040809 del 18 de mayo de 2001, en el cual señala el alcance jurídico del inciso 3° del artículo 4° de la Ley 487 de 1998, entendiendo que para la inversión en bonos para el año 1999 y 2000, el contribuyente tomará la base del patrimonio líquido del año 1998 y podrá deducir los valores señalados en la norma, pero que correspondan al año 1998.

Para demostrar la vigencia de los Conceptos No. 9666 de 2001, 040809 de 2001 y del Oficio No. 4350 de 2001, explica:

El Concepto No. 09666 del 12 de febrero de 2001 y el Oficio No. 4350 del 25 de mayo de 2001, fueron publicados en el Diario Oficial No. 44.442 del 1° de junio de

2001; por lo tanto, cuando la sociedad demandante realizó la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz del año 2000, ya se encontraban plenamente vigentes el Concepto y el Oficio.

No obstante que con las pruebas allegadas a los antecedentes administrativos se ha aclarado que el Concepto No. 040809 modificaba el Concepto No. 9666 del 12 de febrero de 2001, precisa la demandada, que el hecho que en la parte final del Concepto No. 040809 se mencionó que se modificaba el Concepto No. 9661 del 12 de febrero de 2001, ello no llevaba a error ni al funcionario ni al contribuyente, por cuanto en todo el texto del Concepto se cita el No. 9666 y así está enfocado el encabezamiento del pronunciamiento; además, el tema que se planteaba en el problema y la tesis jurídica y el desarrollo del mismo llevaban sin lugar a dudas a entender que en la frase final se estaba cometiendo un error formal como lo indica el recurrente en su escrito, al traer a colación la Circular No. 175, en cuanto que no puede prevalecer lo formal sobre lo sustancial.

Agrega, que cuando la norma dice "*respectivo año*" debe entenderse, que hace referencia al año, que en la redacción de la norma aparece inicialmente señalado, pues de otra forma sería inocua dicha expresión, así las cosas, como en el artículo 4° de la Ley 487 de 1998 se señala que para el cálculo de la inversión se tomará el patrimonio líquido del año 1998, ha de entenderse que la referencia que hace el inciso 3° de dicho artículo corresponde al año 1998.

Adicionalmente indica, que entender la interpretación como lo sugiere la demandante sería contrario al principio de neutralidad que en materia fiscal señala la Constitución Política, y violatorio del artículo 338 ibídem, que establece, que en toda disposición del orden fiscal se debe determinar con precisión el sujeto activo, el hecho generador, la base imponible y la tarifa, pues al interpretarse, que para la inversión forzosa del año 2000, se tomen los ajustes del inciso 3°, referidos al año 2000, no habría seguridad en la base gravable, o lo que es igual, ella dependería del querer del contribuyente, aumentando o disminuyendo las acciones en sociedades nacionales, dejando a su arbitrio una de las características esenciales, la seguridad sobre la base gravable.

Violación del debido proceso.-

En cuanto a este cargo manifiesta que para resolver el recurso de reposición era imperioso ordenar la práctica de unas pruebas con el fin de determinar sí como lo afirmaba la demandante, a la fecha de efectuar la inversión forzosa estaba vigente el Concepto No. 09666 del 12 de febrero de 2001, pruebas encaminadas a obtener la fecha de publicación de los conceptos en el Diario Oficial. Si bien es cierto, el inciso 2° del artículo 7° de la Ley 487 de 1998 señala que el recurso de reposición debe resolverse dentro de los cinco (5) días siguientes a su interposición, no lo es menos, que en un momento dado, en que haya lugar a practicar pruebas para tomar una decisión de fondo, pueda la Administración Tributaria abrogarse el derecho a decretarlas.

Además advierte, que en dado caso que se considere que el fallo se profirió por fuera del término señalado en el inciso 2° del referido artículo, de conformidad con el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo y conforme con la hermenéutica jurídica, se deberá entender como un silencio administrativo negativo, pues no existe norma específica para el caso en estudio que señale lo contrario, atendiendo a que sólo hay silencio positivo, cuando el legislador lo haya reconocido expresamente, lo cual no le resta validez al acto.

Violación al principio de la seguridad jurídica.-

Afirma que no le asiste razón a la demandante cuando considera que se violó el principio de seguridad jurídica señalado en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, en atención a que el Concepto 09666 del 12 de febrero, que se tuvo en cuenta para efectuar la inversión de Bonos de Solidaridad por el año 2000, ya había sido modificado por el Concepto No. 40809 del 18 de mayo de 2001, el que junto con el Oficio No. 43450 del 24 de mayo del mismo año fueron debidamente publicados en el Diario Oficial No. 44.442 del 1 de junio de 2001.

En este orden de ideas, y teniendo en cuenta que la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz fue realizada por la sociedad demandante el 12 y el 21 de octubre de 2001, ya no se encontraba vigente el Concepto No. 09666, sino el 40809, razón por la cual la DIAN, no vulneró lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, pues estando vigente este último no es válido decir que la actuación fue en vigencia del Concepto No. 09666.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del diecisiete (17) de julio de 2008, el Tribunal Administrativo de Santander accedió a las pretensiones de la demanda y declaró la nulidad de la Resolución No. 040642004000103 de fecha veintidós (22) de junio de 2004, y de la Resolución No. 040772004000036 del quince (15) de septiembre de 2004, por las siguientes razones:

Señaló, que el plazo para realizar la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000, era el 12 y 29 de octubre de 2001, y el plazo límite era el 30 de noviembre del mismo año, entonces, a partir de esta última fecha empieza a correr el término de dos (2) años para que la DIAN inicie las actuaciones administrativas tendientes a la investigación, determinación, discusión y cobro de los Bonos de Solidaridad para la Paz.

Agregó que no es posible pretender que la investigación, determinación, discusión y cobro de los Bonos de Solidaridad para la Paz no esté supeditada en el tiempo y que no se le pueda dar "*Seguridad Jurídica*" a las situaciones que emanen del control que se le haga a esas inversiones forzadas de que habla la Ley 487 de 1998.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada interpuso recurso de Apelación contra la providencia proferida por el Tribunal Administrativo de Santander en los siguientes términos:

Manifestó que el artículo 714 del Estatuto Tributario tiene como supuesto fáctico la existencia de una declaración tributaria y los Bonos de Solidaridad para la Paz creados mediante la Ley 487 de 1998 los cuales no pueden considerarse como declaraciones y por ende, no se les puede aplicar la misma firmeza de las declaraciones tributarias.

Agrega, que el a-quo aplicó en forma errada la disposición en cita, por lo que los argumentos expuestos para decidir sobre la nulidad de los actos carecen de respaldo legal alguno. La decisión va en contravía del criterio jurisprudencial

sostenido por el Consejo de Estado, corporación que ha dejado claro que no todas las normas, ni procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario, le son aplicables a los Bonos y, en especial, la que trata de la firmeza de las declaraciones tributarias.

Por tanto, la inversión en bonos queda sujeta al término ordinario de prescripción consagrado en el artículo 2536 del Código Civil y no al término establecido por el artículo 714 del Ordenamiento Tributario ya que no se puede considerar la inversión forzosa como una obligación tributaria.

En consecuencia, solicita se revoque la sentencia de fecha 17 de julio de 2008 y se nieguen las pretensiones de la demanda.

ADHESION A LA APELACION

Dentro de la oportunidad legal para alegar de conclusión la sociedad demandante a través de apoderado, se adhiere al recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte demanda, en los siguientes términos:

Advierte, que la motivación de la sentencia de primera instancia fue insuficiente y restrictiva ya que solo se limitó a resolver una de las normas acusadas, dejando a un lado el análisis de las demás normas violadas.

En consecuencia, solicita se confirme el fallo apelado, pero aclarando que la nulidad de los actos administrativos acusados procede no sólo por la violación de las normas analizadas por el a-quo sino que también se sustenta en la violación de las demás normas acusadas, respecto de las cuales solicita se pronuncie esta Corporación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada en los alegatos de conclusión reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda, y agregó, que no son aplicables en su integridad las disposiciones procedimentales contenidas en el Estatuto Tributario para la modificación de los valores consignados por los contribuyentes en las declaraciones tributarias, pues en el caso concreto, se está frente a una inversión representada en títulos nominativos, y no frente a la materialización de una obligación tributaria.

Por tanto, la facultad de control de la inversión se rige por lo establecido por el artículo 2536 del Código Civil y no por lo establecido por el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Finalmente, solicita que se revoque la sentencia apelada.

El **Ministerio Público** en esta oportunidad procesal no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga determinó en la suma de \$126.621.000, el valor de la diferencia en la inversión forzosa en

Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000, a cargo del contribuyente PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A. NIT. 804.006.510-9.

La censura en contra de las actuaciones de la Administración se fundamenta en que la demandante determinó la inversión forzosa en Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000, de acuerdo con lo indicado en el Concepto No. 09666 del 12 de febrero de 2001.

Extemporaneidad del acto acusado.-

La Ley 487 de 1998 autorizó al Gobierno Nacional para emitir títulos de deuda interna denominados Bonos de Solidaridad para la Paz, estableció su naturaleza, rendimientos y plazo; y señaló las condiciones de emisión y colocación.

La redención de los “Bonos de Solidaridad para la Paz” era por su valor nominal y sólo podía efectuarse a partir de la fecha de su vencimiento, es decir, a los siete (7) años de haberse constituido la inversión inicial y devengaban un rendimiento anual igual al ciento diez por ciento (110%) de la variación de precios al consumidor ingresos medios certificado por el Dane.

El artículo 3o. de la Ley 487 de 1998 dispuso:

OBLIGADOS A EFECTUAR INVERSIÓN FORZOSA. *Deberán efectuar una inversión forzosa en Bonos de Solidaridad para la Paz durante los años 1999 y 2000, las personas naturales cuyo patrimonio líquido a 31 de diciembre de 1998 exceda de doscientos diez millones de pesos (\$210.000.000) y las personas jurídicas.*

De acuerdo con la norma en cita, la inversión la debían efectuar durante los años 1999 y 2000, las personas naturales cuyo patrimonio líquido a 31 de diciembre de 1998 exceda de \$210.000.000, las personas jurídicas, incluso las constituidas durante el año de 1999, para lo cual tendrán en cuenta las disposiciones del Libro Primero del Estatuto Tributario y el artículo 3 del Decreto 676 de 1999.

El artículo 4 del Decreto 1967 de 2000 estableció que el monto de la inversión forzosa por los años 1999 y 2000 era el equivalente al cero punto seis por ciento (0.6%) sobre el patrimonio líquido y que para las personas jurídicas diferentes a las calificadas como grandes contribuyentes para el año 2000 debían efectuar la inversión así:

- *El 30% de la inversión, hasta la fecha límite del mes de mayo del año 2001.*
- *El 70% de la inversión, hasta la fecha límite de los meses de octubre y noviembre del año 2001.*

La sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., dentro de la oportunidad legal, liquidó y pagó la suma de \$ 111.598.000 por concepto de la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000, correspondiente según el actor, al 100% de la inversión imputable a ese año.

Mediante la Resolución No. 040642004000103 de fecha 22 de junio de 2004, la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga determinó el valor de la diferencia en la inversión en Bonos a la sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A. por valor de \$126.621.000, notificada el 2

de julio del mismo año. Este acto fue impugnado, y como motivos de inconformidad el actor expuso que se expidió por fuera de los términos contemplados en el Estatuto Tributario para la investigación y determinación del impuesto.

En relación con la pretendida extemporaneidad de la resolución que determinó el valor de la diferencia en la inversión en Bonos a cargo del demandante, por haberse notificado cuando había vencido el plazo de dos años que tenía la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga para expedir el acto de determinación, la Sala precisa que la obligación prevista en la Ley 487 de 1998 es distinta de la obligación tributaria consagrada en el Ordenamiento Tributario habida cuenta de que se trata de una operación de endeudamiento interno de la Nación a través de la colocación de títulos de deuda pública y no de la determinación de impuestos.

Ahora, el artículo 7 de la Ley 487 de 1998 le otorgó a la Administración Tributaria las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previstas en el Estatuto Tributario, pero no hizo referencia a las normas que establecen el procedimiento para la notificación de las liquidaciones oficiales de determinación de impuestos, como lo deduce la demandante.

El asunto en cuestión ha sido analizado por la Corporación, por lo que en esta oportunidad se reitera la posición de la Sala¹:

“(…)

Dado que la obligación de suscribir los bonos no es de naturaleza tributaria, el acto de determinación de la inversión no puede considerarse como una liquidación oficial, ni mucho menos como una sanción tributaria, por lo cual las normas tributarias aplicables, en relación con las facultades asignadas para el control de la inversión, sólo pueden ser las que resulten compatibles con la naturaleza de la inversión.

Además, el otorgamiento de facultades del Estatuto Tributario, no significa la asignación de los procedimientos de dicho Estatuto Tributario, pues, las primeras corresponden a las potestades y derechos de que goza la Administración para el cumplimiento de sus fines, mientras que los segundos son el conjunto de actos relacionados entre sí que deben cumplirse para lograr el mismo objetivo. Por tanto, si se otorgan unas facultades, éstas no conllevan necesariamente un procedimiento determinado. En tales condiciones, debe tenerse en cuenta que la Ley 487 se refirió específicamente al acto de cuantificación de la inversión y al recurso procedente contra el mismo; los demás aspectos deben regirse, entonces, por las normas que sean pertinentes del Estatuto Tributario y del Código Contencioso Administrativo.

De manera coherente, no son aplicables los términos de firmeza de la declaración tributaria, ni mucho menos de imposición de sanciones, porque, se insiste, la Ley 487 de 1998 no remitió a dichas normas de procedimiento, ni éstas le son aplicables, dado que la suscripción de los bonos de paz no es una obligación tributaria.

¹ *Sentencia del 7 de mayo de 2008, C.P. Dr. HECTOR J. ROMERO DIAZ, expediente 15283.*

En consecuencia, la facultad de control quedó sujeta al término ordinario de prescripción consagrado en el artículo 2536 del Código Civil, debido a la ausencia de norma especial².

(...)”

El artículo 2 del Decreto 2160 de 1999, modificado por el Decreto 2576 de 1999, y el Decreto 1967 de 2000, señalaron que para las personas jurídicas cuyo NIT terminara en 9 o 0 el plazo para efectuar la inversión forzosa por el año 2000 vencía, para el treinta por ciento (30%) el 25 de mayo de 2001 y para el setenta por ciento (70%), el 7 de noviembre de 2001, y el demandante efectuó la inversión el 12 de octubre de 2001. La resolución de determinación del valor adicional de la inversión, fue notificada el 2 de julio de 2004 dentro de la oportunidad legal, es decir, dentro del término señalado en el artículo 2536 del Código Civil³.

No prospera el cargo.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca no estudió la totalidad de los cargos de la demanda, la Sala procede a su estudio:

Indebida determinación de la base gravable.-

Señala el demandante que en los actos acusados no se determinó el valor a invertir, por lo cual se incurre en la causal de nulidad señalada en el numeral 4° del artículo 730 del Estatuto Tributario.

El artículo 730 del Estatuto Tributario señala:

Causales de nulidad. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración tributaria, son nulos:

- 1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.*
- 2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermite el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.*
- 3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.*
- 4. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.*
- 5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.*
- 6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.*

Conforme con la norma tributaria es evidente que cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo, el acto de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración tributaria, serán nulos.

² Sentencia de 23 de junio de 2005, expediente 14548, C.P. doctora Ligia López Díaz.

³ El artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, señala que la acción ejecutiva prescribe en cinco (5) años y la ordinaria en diez (10).

Observa la Sala que la obligación prevista en la Ley 487 de 1998 es distinta a la obligación tributaria prevista en el Estatuto Tributario, toda vez que se trata de una operación de endeudamiento interno de la Nación a través de la colocación de títulos de deuda pública - *bonos de solidaridad para la paz* - que se redimen dentro de los siete (7) años siguientes a la fecha de su vencimiento por su valor nominal y tienen reconocimiento anual de intereses, por consiguiente, no pueden aplicarse las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario. Además se advierte, que las causales de nulidad son taxativas de interpretación restrictiva por lo que no admite aplicación extensiva o por analogía.

En consecuencia, no prospera el cargo.

Incompetencia del funcionario.-

Estima el demandante que el acto de determinación del valor a invertir está viciado, por cuanto fue expedido por funcionario incompetente.

La Ley 487 de 1998 - *Por la cual se autoriza un endeudamiento público interno y se crea el Fondo de Inversión para la Paz*- le otorgó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previstas en el Estatuto Tributario, y añadió que éste podía perseguir por la vía coactiva el cobro de la inversión junto con los intereses de mora, frente a quienes no la efectúen, lo hagan de forma extemporánea, o la realicen por una suma menor a la que corresponda.

Estas facultades según la Ley, se podían delegar en las entidades adscritas al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Con base en esto, el Ministerio profirió la Resolución 472 del 4 de marzo de 1999, a través de la cual dispuso:

“Artículo 1°. Delegar en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la facultad para ejercer la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución por la inversión en los Bonos de Solidaridad por la Paz, y para perseguir por la vía coactiva el cobro de la inversión junto con los intereses que sean del caso, contra quienes no la realicen, lo hagan de manera extemporánea, o la efectúen por una suma menor, de acuerdo con lo establecido en el Estatuto Tributario”.

En el caso, la Sala observa que la autorización de delegación impartida por la Ley 487 de 1998 no estableció una autoridad específica sino que por el contrario, señaló que podía ser una de las entidades adscritas al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como es la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Por otro lado, el artículo 211 de la Constitución Política señala:

La ley señalará las funciones que el Presidente de la República podrá delegar en los ministros, directores de departamentos administrativos, representantes legales de entidades descentralizadas, superintendentes, gobernadores, alcaldes y agencias del Estado que la misma ley determine. Igualmente, fijará las condiciones para que las autoridades administrativas puedan delegar en sus subalternos o en otras autoridades.

(...)

Como puede observarse la Constitución Política admite la delegación de funciones, entre autoridades administrativas así como en subalternos o en otras entidades.

En estas condiciones, no tiene soporte jurídico la manifestación del apelante en cuanto a que la delegación de funciones que realizó el Ministro de Hacienda y Crédito Público, mediante la Resolución 472 de 1999 haya sido definida en el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pues como se indicó, fue la misma Ley 487 de 1998 la que facultó la delegación y de la Resolución en cita no se evidencia lo esgrimido por el recurrente.

En consecuencia, y con base en el acto de delegación que estableció que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales estaba facultada para ejercer la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución por los Bonos de Solidaridad para la Paz, debía asumirla la dependencia de la Administración Tributaria que ejerciera la función conforme con la delegación, aunque la inversión forzosa no cumpla con las características propias de un tributo.

Para efectos de la competencia para expedir el acto que determina la inversión forzosa vigente para el período que se examina, el Decreto 1071 de 1999⁴ disponía:

Artículo 39. Competencia Funcional.- Sin perjuicio de las normas previstas en los artículos anteriores, las dependencias de las Administraciones tendrán las siguientes competencias:

(...)

b) La División que ejerza las funciones de determinación, sanción, decomiso o abandono:

(...)

2. Proferir los actos de determinación de impuestos, de decomiso o abandono de mercancías y/o de imposición de sanciones.

En el caso, la Sala observa que el funcionario que expidió la *Resolución de Determinación Valor Inversión en Bonos para la Paz No. 040642004000103 del 22 de junio de 2004*, mencionó como soporte de su decisión el artículo 70 de la Resolución 5632 de 1999⁵ que dice:

“Artículo 70. División de Liquidación.

a) Proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales, las liquidaciones oficiales y demás actos de determinación de las obligaciones tributarias, aduaneras y sanciones cambiarias, así como la aplicación y liquidación de las sanciones cuya competencia no esté asignada a otra dependencia, de acuerdo con el procedimiento señalado en las normas vigentes.

(...)”

Visto el contenido de la Resolución No. 5632 de 1999 se encuentra que ella se ajusta a la facultad otorgada por el Decreto 1071 de 1999 y teniendo en cuenta que la Resolución de determinación de la Inversión Forzosa fue proferida por un funcionario de la División de Liquidación y la Resolución que resolvió el Recurso de Reposición por un funcionario de la División Jurídica, ambos vinculados a la

⁴ *Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones.*

⁵ *Folio 2*

Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, no se configura la incompetencia del funcionario aludida por el demandante.

Esta Sala, mediante sentencia del 3 de junio de 2010 Consejera Ponente Doctora MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, Exp. 17517, se pronunció en otro caso de Bonos de Solidaridad para la Paz – Ley 487 de 1998 en los siguientes términos:

“...Por consiguiente, teniendo en cuenta que en el acto de delegación se señaló que la DIAN, para efectos de cobrar a los contribuyentes obligados a efectuar la inversión forzosa en los Bonos de Solidaridad por la Paz, debía proferir una resolución en la que debía determinar el monto base de liquidación, cuantificar el valor total de la inversión y los intereses a que haya lugar, tal facultad debía ser asumida por la dependencia de la administración tributaria que tuviera a su cargo una función acorde con la que le fue delegada, concretamente y para el caso, la de determinación, aunque la inversión forzosa no sea un tributo.

Sobre este punto resulta oportuno reiterar⁶ que en materia de competencias de la administración tributaria, las normas no señalan una competencia personal sino funcional, al establecer las actividades que le corresponde desarrollar a cada una de las divisiones o dependencias....”

En consecuencia, no se configura extralimitación de funciones, pues, aunque la competencia de los funcionarios sea en materia tributaria, por efectos de lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 487 de 1998 y en la Resolución 472 de 1999, tienen facultades para determinar la inversión forzosa en Bonos de Solidaridad para la Paz, y esta facultades debían en su momento ajustarse a la estructura interna y organizacional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

No prospera el cargo.

Indebida determinación del cálculo de la inversión.-

Considera el demandante, que para la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz, por el año 2000, se toma el patrimonio líquido del año gravable 1998 y se hacen los ajustes de que habla el inciso 3° del artículo 4° de la Ley 487 de 1998, pero que correspondan al año gravable 2000.

El artículo 4o. de la Ley 487 de 1998 señaló el cálculo de la inversión forzosa, y estableció:

“Para el cálculo de la inversión de que trata el presente artículo, se descontarán del patrimonio líquido, aquella proporción que dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades.

⁶ Sentencias de julio 25 de 1997, Exp. 8385, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo y de 26 de septiembre del 2002, Exp. 12978, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Tratándose de las personas naturales, adicionalmente se descontarán los aportes voluntarios y obligatorios a los Fondos públicos y Privados de Pensiones de vejez e invalidez.”

Mediante oficio No. 81-04-064-428 del 1 de junio de 2004, la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga le solicitó a la sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., le informara sobre el cumplimiento de la suscripción de la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000.

El contribuyente para sustentar el cumplimiento de la obligación, presentó a la Administración Tributaria fotocopia de los recibos de pago que demostraban el cumplimiento de la inversión por el año 2000 por un valor de \$111.508.000 y argumentó que para el cálculo de la inversión se fundamentó en lo expuesto en el Concepto 09666 del 12 de febrero de 2001 de la Oficina Jurídica de la DIAN.

La Administración Tributaria, no conforme con la respuesta de la sociedad, profiere la Resolución 040642004000103 en la cual determina el valor de la diferencia de la inversión forzosa en Bonos para la Paz del año 2000, precisando que para el cálculo de la inversión se tomaba el patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre de 1998, disminuido con la proporción que dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades del mismo año que sirve de base para la inversión, es decir 1998.

Agregó la entidad, que el concepto argumentado por la sociedad como fundamento de su proceder había sido modificado con anterioridad a la fecha en que se realizó el pago parcial de la inversión del año 2000, mediante Concepto 040809 del 18 de mayo de 2001.

A continuación transcriben apartes de los Conceptos 09666 y 040809:

Concepto 096666 del 12 de febrero de 2001

Problema Jurídico. Para la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz, correspondiente al año 2000, el valor de las acciones que se puede descontar del patrimonio líquido que sirve de base para la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz, es el valor patrimonial neto a diciembre 31 de 1998 o a 1999?, o es dicho valor ajustado por inflación?

Tesis Jurídica. Para la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz, correspondiente al año 2000, el valor de las acciones que se pueden descontar del patrimonio líquido que sirve de base para la inversión en Bonos de Solidaridad para Paz, es el valor patrimonial a diciembre 31 de 1999. (el subrayado es nuestro)

Concepto 040809 del 18 de mayo de 2001

Problema Jurídico. Para la inversión en Bonos de Solidaridad para la paz correspondiente al año 2000, el valor de las acciones que se puede descontar del patrimonio líquido que sirve de base para la inversión, es el valor patrimonial neto a diciembre 31 de 1998 o a 1999?

Tesis Jurídica. Para la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz correspondiente al año 2000 se puede descontar del patrimonio líquido, aquella

proporción que dentro de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a diciembre 31 de 1998, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades.(el subrayado es nuestro)

Al respecto, los conceptos que profiere la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo con la Circular No. 0175 de 2001, “...constituye la expresión de manifestaciones, juicios, criterios o dictámenes sobre la interpretación de las normas tributarias, aduaneras, de comercio exterior o de control de cambios, ya sea que hayan sido solicitados por los particulares o a instancia de las Administraciones, para satisfacer necesidades o requerimientos de las mismas”.

Pero estos conceptos no se convierten en decisiones administrativas que afecten la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de imponerles deberes u obligaciones, u otorgarles derechos no contemplados en la ley.

Ahora bien, la Sala observa que el Concepto No. 09666 del 12 de febrero de 2001, estuvo vigente hasta el 1 de junio de 2001, fecha en que fue publicado en el Diario Oficial No. 44.442 el Concepto 040809 del 18 de mayo de 2001⁷, ya que en este último se advierte que modifica el concepto número 9666 de febrero 12 de 2001.

De otra parte, estima el demandante, que en la parte final del Concepto No. 040809 del 18 de mayo de 2001, se hizo referencia al Concepto No. 9661 y no al No. 09666. En efecto, la DIAN al momento de emitir el pronunciamiento, incurrió en un error de transcripción que fue subsanado a través del Oficio modificador No. 043450 del 25 de mayo de 2001, publicado en el Diario Oficial en cita.

Con todo lo anterior queda demostrado, que el ente fiscal, con la publicación en el Diario Oficial de fecha 1 de junio de 2001, modificó la interpretación y aplicación de la Ley 487 de 1998.

Más adelante, solicita el demandante que se declare que la determinación de la inversión forzosa estuvo acorde a la Ley toda vez que al momento de determinar la base para la liquidación de los Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000 procedió a restar del patrimonio líquido las acciones y aportes poseídos en sociedades a 31 de diciembre de 1999, tal como lo indicaba el Concepto No. 09666.

Para la Sala es importante resaltar, que de conformidad con lo establecido en el párrafo del artículo 119 de la Ley 489 del 29 de diciembre de 1998, los actos administrativos de carácter general cumplen con el requisito de publicidad para efectos de su vigencia y oponibilidad, cuando se publiquen en el Diario Oficial.

Consecuente con lo anterior, se analizará la vigencia de los Conceptos en relación con los hechos, es decir con la fecha del pago de la inversión forzosa:

- Recibo inversión Bonos No. 126899 del 12 de octubre de 2001 por \$ 33.452.000 más intereses de mora \$ 6.075.000.⁸
- Recibo inversión Bonos No. 078643 del 29 de octubre de 2001 por \$ 78.056.000.⁹

⁷ Folio 159 a 161

⁸ Folio 118

⁹ Folio 128

Conforme con lo anterior, se evidencia que la inversión forzosa en Bonos de Solidaridad para la Paz fue posterior a la fecha de entrada en vigencia del Concepto No. 040809 del 18 de mayo de 2001, que indicó que para la inversión en Bonos de Solidaridad para la Paz correspondiente al año 2000 se podía descontar del patrimonio líquido, aquella proporción que dentro de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a diciembre 31 de 1998, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades.

Ahora, en materia tributaria, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 establece lo siguiente:

"Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica¹⁰ de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo".

La actuación de la sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A. se fundamentó en un Concepto que para la fecha de los hechos no se encontraba vigente, razón por lo cual no era posible que la Administración Tributaria la tuviera en cuenta, de hacerlo violaría el postulado legal transcrito.

Las consideraciones aquí consignadas llevan a desestimar el cargo propuesto.

Violación del debido proceso.-

El derecho fundamental al debido proceso está reconocido por la Constitución Política para que todo el proceso se adelante de conformidad con unos parámetros predeterminados y que, sobre todo, se garantice y vele por el derecho de defensa de los administrados.

El inciso 2 del artículo 7 de la Ley 487 de 1998 señala que contra el acto de determinación de Bonos de Solidaridad para la Paz procede únicamente el recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación, el cual deberá decidirse dentro de los cinco (5) días siguientes a su interposición.

Considera el demandante que esta norma no se cumplió, habida cuenta de que el día 9 de julio de 2004 interpuso el recurso de reposición contra la Resolución No. 040642004000103 y que el mismo fue resuelto mediante la Resolución 040772004000036 de fecha 15 de septiembre de 2004 y notificada el 28 del mismo mes y año.

En primer lugar observa la Sala, que en el escrito de recurso la demandante solicitó las siguientes certificaciones como pruebas:

- *Certificación expedida por la entidad encargada de la impresión del CODEX 93, sobre la fecha real de impresión del mismo; en la certificación debe constar en forma expresa si el CODEX fue impreso antes del 31 de mayo de 2001.*

¹⁰ Hoy Dirección de Gestión Jurídica

- *Copia del Diario Oficial en el que aparece publicado el Oficio de fecha 25 de mayo de 2001.*

Por esta razón, la Administración Tributaria expide el Auto No. 000005 del 16 de julio de 2004, notificado a la sociedad PROMOTORA DE INVERSION DE SANTANDER S.A. el 19 de julio de 2004, mediante el cual dispuso la práctica de pruebas y suspendió por treinta (30) días los términos para decidir el recurso. Posteriormente, mediante Auto No. 000003 del 1 de septiembre de 2004, la División Jurídica dispuso prorrogar por diez (10) días el término para decidir el recurso, desde el 2 de septiembre de 2004 hasta el 15 del mismo mes y año, en consideración a que las pruebas decretadas no habían sido recaudadas en su totalidad.

Aduce el demandante, que con los Autos No. 000005 y No. 000003 se viola flagrantemente el artículo 58 del Código Contencioso Administrativo, por no indicar con toda exactitud el día en que vence el término probatorio, porque la Ley 487 de 1998 no contempla la posibilidad de suspender los términos para resolver el recurso de reposición.

En el caso concreto, era forzoso decretar las pruebas, en tanto que era imperioso establecer la fecha de entrada en vigencia de los Conceptos 09666 y 040809 y del Oficio 043450 de 2001, y esto sólo era posible con la obtención de la certificación sobre la publicación en el Diario Oficial de los mismos. De no haber decretado las pruebas, la decisión administrativa no tendría respaldo cierto, y la Administración Tributaria hubiera expedido un acto administrativo sin la debida motivación.

Ahora, dice el demandante, que la Ley 487 de 1998 no dispuso la figura de la suspensión del término para resolver el recurso de reposición contra la Resolución que determina la inversión forzosa en Bonos de Solidaridad para la Paz, afirmación frente a la cual es imperioso señalar que los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas y, en lo no previsto en ellas, se aplicaran las normas del Código Contencioso Administrativo¹¹.

En efecto, la suspensión de los términos se surte con base en el artículo 58 ibídem que advierte que cuando sea del caso practicar pruebas, se podrán suspender los términos por un plazo no mayor a treinta días, tal como lo hizo la Administración Tributaria; dicho de otra manera, los autos de suspensión de términos reconocen un derecho a la sociedad PROMOTORA DE INVERSION DE SANTANDER S.A., al haber determinado el valor de la inversión forzosa con base en hechos ajustados a la realidad.

Mas adelante indica que la Resolución que resuelve el Recurso de Reposición es nula porque el Auto No. 000005 no indica con toda exactitud, el día en que vence el término probatorio. En el caso, la Sala observa, que efectivamente, la entidad fiscal no precisó con exactitud el día en que vencía el termino probatorio; pero no debe perderse de vista que una de las causales de nulidad del artículo 140 del

11 ARTICULO 1o. CAMPO DE APLICACION. Las normas de esta parte primera del código se aplicarán a los órganos, corporaciones y dependencias de las ramas del Poder Público en todos los órdenes, a las entidades descentralizadas, a la Procuraduría General de la Nación y Ministerio Público, a la Contraloría General de la República y contralorías regionales, a la Corte Electoral y a la Registraduría Nacional del Estado Civil, así como a las entidades privadas, cuando unos y otras cumplan funciones administrativas. Para los efectos de este Código, a todos ellos se les dará el nombre genérico de "autoridades".

Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles.

Código de Procedimiento Civil, es la omisión de los términos y oportunidades para pedir o practicar las pruebas, y como se puede observar el ente fiscalizador practicó las pruebas dentro del termino legal al que hace referencia el artículo 58 del Código Contencioso Administrativo, el cual, además, no precisa que el no indicar el día de vencimiento del termino probatorio sea una causal de nulidad.

En consecuencia, no le asiste razón al apoderado de la sociedad, cuando invoca la nulidad del acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Violación al principio de la seguridad jurídica.-

Frente a este cargo se reitera lo dicho en el cargo referente a la indebida determinación del cálculo de la inversión.

En consecuencia, esta Corporación revocara la decisión apelada que declaró la nulidad de la Resolución No. 040642004000103 de fecha 22 de junio de 2004, por medio de la cual se determinó en la suma de \$126.621.000 el valor de la diferencia en la inversión forzosa en Bonos de Solidaridad para la Paz por el año 2000, a cargo del contribuyente PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A. y de la Resolución No. 0407720044000036 del 15 de septiembre de 2004, por medio de la cual se decidió el recurso de reposición.

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

F A L L A :

Primero: REVÓCASE la sentencia del diecisiete (17) de julio de 2008 del Tribunal Administrativo de Santander dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad PROMOTORA DE INVERSIONES DE SANTANDER S.A., contra la U.A.E DIRECCION DE IMPEUSTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

En su lugar dispone:

NIEGÁNSE la nulidad de la Resolución No. 040642004000103 de fecha 22 de junio de 2004, y de la Resolución No. 0407720044000036 del 15 de septiembre de 2004.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora EDNA PATRICIA DIAZ MARIN como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 317 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ