

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D.C., ocho (8) de noviembre de dos mil siete (2007)

Referencia: 76001233100020020274301 (15376)

**ACTOR: EMPRESA DE ENERGIA DEL
PACIFICO**

S.A. E.S.P. EPSA E.S.P.

RENTA 1997

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 2 de abril de 2004, por medio de la cual el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca denegó las súplicas de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado, contra los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali negó la devolución del alegado pago en exceso de la primera cuota del impuesto sobre la renta del año gravable 1997.

ANTECEDENTES

1. EPSA es una empresa prestadora del servicio público domiciliario de energía eléctrica, que tuvo la capacidad jurídica de acceder a la exención del impuesto sobre la renta consagrada en el artículo 211 del Estatuto Tributario.

2. Cuando los accionistas de EPSA estructuraron la inversión de capital efectuada en la Empresa, tomaron la decisión de acogerse a la exención antes señalada por los años para los cuales la norma consagró dicho beneficio.

3. Por el año gravable 1997, EPSA decidió acogerse a la exención prevista en el art. 211 del Estatuto Tributario. Para el efecto, a 31 de diciembre de 1997, EPSA tenía decidido apropiar las utilidades obtenidas en dicho año para la constitución de una reserva para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

Por tal razón al cierre del ejercicio contable de 1997, el revisor fiscal estimó que no se debía provisionar valor alguno por el impuesto sobre la renta de ese año gravable, pues nuevamente EPSA gozaría de la exención de que trata el artículo 211 del Estatuto tributario, y en esa medida, en su declaración de renta no resultaría saldo a pagar por impuesto.

Así, la provisión contable del impuesto sobre la renta de EPSA, debidamente certificada por el revisor fiscal para el año gravable 1997, fue de cero (-0-).

4. Sin embargo, en la Asamblea Ordinaria de Accionistas de marzo 20 de 1998, esto es, con posterioridad a la fecha en que los grandes contribuyentes obligados a ello pagaron la primera cuota, la decisión inicial de los accionistas de EPSA cambió, determinando estos distribuir como dividendos la utilidad generada por el año gravable 1997. Así, los accionistas de EPSA decidieron no solicitar la exención del impuesto sobre la renta por el año gravable de 1997 en la declaración de renta que por ese año gravable presentó la demandante el 16 de abril de 1998, pagando el impuesto liquidado sobre la renta líquida.

5. Como quiera que el valor de la provisión contable, estimada razonablemente por el revisor fiscal para el impuesto de renta de EPSA por el año gravable 1997, fue igual a cero (-0-), adujo que hecho el cálculo de la primera cuota, en aplicación de las disposiciones que regían en su momento sobre la forma en que dicho cálculo debía hacerse, el monto a pagar a título de la primera cuota del impuesto sobre la renta es de cero (-0-).

6. Por consiguiente el valor a pagar de la declaración de renta del año gravable 1997 se dividió entre las cuatro cuotas restantes, de acuerdo a los porcentajes determinados para cada una de ellas. Es decir, que existiendo una provisión del impuesto sobre la renta calculada de manera razonable por el revisor fiscal y siendo que EPSA no generó saldo a pagar en su declaración correspondiente al año gravable 1996, no tuvo la obligación de pagar valor alguno a título de primera cuota.

7. El 10 de agosto de 1999, EPSA recibió por parte de la DIAN el oficio No. 0719 en el cual señaló el no pago de las cinco cuotas del impuesto de renta correspondiente a la declaración del año gravable 1997, en las fechas establecidas para ello. Por tal razón, la DIAN procedió a la reimputación de lo pagado y a la reliquidación de las cuotas correspondientes del valor a cargo del año gravable 1997, estableciendo a cargo de EPSA un saldo insoluto por la quinta cuota.

8. El 6 de abril de 2000 la DIAN emitió el oficio No. 07543, mediante el cual se le solicita a EPSA el pago insoluto de la quinta cuota del impuesto sobre la renta por el año gravable 1997, por valor de \$269.918.000 más los intereses de mora que se causaran hasta la fecha del pago.

9. En virtud de la necesidad que tuvo EPSA de obtener de la DIAN un paz y salvo para participar en una licitación pública y, adicionalmente, para no verse expuesta a un proceso de cobro coactivo, de acuerdo con lo expuesto por la Administración a lo largo del proceso de fiscalización y cobro, el 15 de mayo de 2000, EPSA canceló la suma de \$339.870.000.

10. A efectos de obtener el reintegro del pago en exceso efectuado por concepto de la primera cuota del impuesto sobre la renta del año gravable 1997, el 10 de enero de 2001 EPSA radicó ante la División de Devoluciones de la DIAN, solicitud formal de devolución por pago en exceso.

11. Mediante la Resolución No 28 del 10 de febrero de 2001 (con fecha de introducción al correo el 19 de febrero de 2001), la División de Devoluciones dio respuesta a la solicitud de devolución presentada, rechazándola de forma definitiva.

12. En contra dicha decisión el actor interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue decidido mediante la Resolución No. 032 del 21 de marzo de 2002 proferida por la División Jurídica Tributaria, confirmando en todas sus partes el acto recurrido.

LA DEMANDA

El apoderado de la sociedad actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

"A.- Que se declare la nulidad total de la actuación Administrativa integrada por los siguientes actos:

1. Resolución de Rechazo Definitivo No. 028 del 19 de febrero de 2001 proferida por la División de Devoluciones de Cali, y
2. Resolución No. 0032 del 18 de abril de 2001, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, por medio de la cual se resolvió el recurso de Reconsideración interpuesto en contra del acto administrativo determinado en el numeral anterior, confirmando lo dispuesto en él.

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN de Cali resolvió rechazar de manera definitiva la solicitud de devolución presentada por mi representada el 10 de enero de 2001, correspondiente a un pago en exceso originado en la declaración de renta del año gravable 1997.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de EPSA en los siguientes términos:

1. Que se ordene la devolución del pago en exceso efectuado por mi representada el 15 de mayo de 2000, por valor de \$339.870.000
2. Que se ordene el pago a favor de mi representada, de los intereses a que haya lugar en los términos del Artículo 863 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes".

Con la actuación administrativa, el accionante considera vulneradas las siguientes normas:

A.- Los artículos 2,6,29, 83, el numeral 9 del Artículo 95, el Artículo 121, el inciso 1 del Artículo 209 y el Artículo 363 de la constitución Política.

B.- Artículos 1518 y 2235 del Código Civil.

C.- los artículos 2,3, 35, 42, 59 y 84 del Decreto Ley 01 de 1984 o código Contencioso Administrativo.

D.- El artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

E.- El Artículo 48 de la Ley 270 de 1996

F.- El Artículo 11 del Decreto 1265 de 1999.

G.- El Artículo 13 del Decreto 1725 de 1997 y el decreto 2117 de 1992.

H.- Los Artículos 683, Artículo 730, 732, 734, 772, 774, 777, inciso 2 del Artículo 850, Artículos 853, 855, 856, 857 y 863 de la compilación efectuada por el decreto 624 de 1989, o Estatuto Tributario.

I.- Artículo 9 del Decreto 3049 de 1997.

J.- Artículo 8, 10 y 11 del Decreto 1000 de 1997.

K.- Orden Administrativa No. 010 del 6 de agosto de 1998 emitida por la DIAN.

L.- circular No. 175 emitida por la DIAN el 29 de octubre de 2001”.

El concepto de violación se resume así:

A. Nulidad total de la Actuación Administrativa por indebida o falta de motivación – correcto cálculo de la primera cuota por el año gravable 1997.

Para la fecha en que EPSA debió efectuar el cálculo de la primera cuota del impuesto de renta por el año gravable 1997, la norma aplicable era el Decreto 3049 de diciembre 23 de 1997 que condicionaba el monto mínimo de la provisión contable del impuesto de renta al 20% del saldo a pagar por el año gravable 1996, sin embargo, nada señaló con relación a aquellos contribuyentes que como en el caso de la demandante, no tuvieron saldo a pagar por el año inmediatamente anterior y mas aún cuando EPSA por el año gravable 1996 presentó saldo a favor en su declaración de renta.

Ante la ausencia de disposición legal o reglamentaria que expresamente señalara qué hacer en el caso en estudio, EPSA optó por dividir el valor a pagar de la declaración de renta del año

gravable 1997, entre las cuatro cuotas restantes de acuerdo a los porcentajes determinados para cada una de ellas.

Precisó: *“...en casos como el de mi representada por el año gravable 1997, ante la ausencia de prohibición legal expresa, debe aceptarse que la estimación razonable de la provisión contable del impuesto de renta puede ser cero (-0-). Lo anterior, por cuanto en materia de impuestos, cuando el legislador ha querido prohibir, restringir o limitar el alcance de una norma, expresamente así lo ha hecho”*.

Señaló que en el presente caso la obligación de pagar la primera cuota nació en el mes de febrero de 1998, si con posterioridad a dicha fecha, esto es, a 20 de marzo de 1998, las circunstancias variaron, dichas modificaciones no pueden aplicarse de manera retroactiva para de ello derivar el incumplimiento de una obligación que no existió con anterioridad.

Así debe tenerse en cuenta que cuando se produjo el cambio de la decisión inicial de los accionistas de EPSA, era físicamente imposible cumplir con la obligación del pago de la primera cuota del impuesto.

Alegó adicionalmente que los actos acusados se encuentran indebidamente motivadas, precisando: “*Lo anterior, debido a que si se observa la Resolución de rechazo definitivo No. 028 de 2001 y la Resolución No. 0032 de 2002, en ellas se omite hacer referencia a las argumentaciones propuestas por la EPSA en el trámite en vía gubernativa (no hay, por ejemplo, referencia alguna a los conceptos oficiales de la DIAN que fueron aportados por mi representada)*”.

B. Nulidad de la actuación administrativa por el incumplimiento de la obligación que tienen los funcionarios de la DIAN de acatar la doctrina oficial de esa entidad.

La demandante a través de memoriales presentados el 2 de agosto y el 10 de octubre de 2001, allegó los conceptos Nos 008469 y 06420 de 2001, emitidos por la DIAN, con el fin de que los criterios para el cálculo de la primera cuota del impuesto de renta que en ellos constan, fueran aplicados al resolver sobre el recurso de reconsideración interpuesto por EPSA contra la Resolución de Rechazo Definitivo No. 0028 de 2001.

Sin embargo, las Autoridades Tributarias obviaron lo dispuesto en dichos conceptos, viciando de nulidad la actuación demandada por indebida o falta de motivación.

C. Nulidad total de la Actuación Administrativa por violación al debido proceso, y al derecho de defensa.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 853 del Estatuto Tributario, el funcionario competente para rechazar la solicitud de devolución presentada por EPSA es el Jefe de la Unidad de Devoluciones y no la División de Cobranzas como se pretendió hacer en la comunicación No.1108-00017, firmada por la funcionaria Gladis Elena García.

La normas que regulan el procedimiento que deben seguir las Autoridades Tributarias al estudiar las solicitudes de devolución presentadas oportunamente y en debida forma, en modo alguno contempla que la División de Cobranzas, ante la cual no se surte el trámite de devolución, deba intervenir enviando oficios o comunicaciones al contribuyente, pretendiendo resolver dichas solicitudes.

Conforme a lo expuesto, el procedimiento que antecede la expedición de la Resolución de rechazo definitivo No. 28, es un procedimiento irregular que vicia de nulidad el Acto Administrativo, en los términos del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

D. Nulidad de los actos administrativos demandados por violación de principios y normas en que han debido fundarse.

Precisó: *“Por las razones expuestas en los puntos anteriores, los actos administrativos demandados violan las normas en que han debido fundarse, y en consecuencia están viciados de nulidad”*.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial de la entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda y al efecto expuso en resumen lo siguiente:

Respecto a la alegada falta de motivación de los actos acusados, en la resolución que desató el recurso, la División Jurídica Tributaria explicó que la falsa motivación del acto ocurre cuando el contenido del acto desnaturaliza los hechos en cuanto no son probados ni desmentidos, o cuando el acto se basa en un hecho inexistente.

En cuanto a la alegada nulidad de la actuación administrativa por incumplimiento de la obligación que tienen los funcionarios de la DIAN de acatar la doctrina oficial adujo: *“...La apreciación que la actora hace de los conceptos es totalmente errada, toda vez que*

*el concepto claramente interpreta que no habrá lugar a realizar la provisión cuando **aunados** el procedimiento para el cálculo de la provisión arroja CERO e igualmente en el año inmediatamente anterior no existió saldo a pagar. Lo que quiere decir que el saldo a pagar del año anterior, es un valor de referencia”.*

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca denegó las súplicas de la demanda.

Con fundamento en el artículo 9º del Decreto 3049 de 1997 precisó que las personas jurídicas, obligadas a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1997, debieron presentar tal declaración a más tardar el día 16 de abril de 1998 y cancelar el valor total a pagar que arrojara dicha declaración en cinco cuotas, es decir, que dicho valor totalizado que fue declarado, debía dividirse en cinco cuotas para cancelarse en las fechas indicadas, pero, para calcular la primera cuota, se debía dividir entre cinco la provisión contable y dicho resultado no podía ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable anterior.

En el caso concreto, la demandante en la declaración de renta del año gravable 1997, presentada oportunamente el 16 de abril de 1998, determinó un saldo total a pagar de \$7.493.302.000, saldo este, que de conformidad con el artículo 9º del Decreto 3049 de 1997, debió dividirse en cinco cuotas, para posteriormente cancelar la primera cuota en la fecha señalada en dicho decreto, es decir, el día 11 de febrero de 1998. Se observa, que no obra recibo oficial de pago en donde conste el pago de la primera cuota antes enunciada.

La Administración no hizo otra cosa que aplicar el artículo 804 del Estatuto Tributario, pues si bien se canceló el total de lo declarado respecto al impuesto de renta y complementarios del periodo gravable de 1997, se omitió cancelar la primera cuota ordenada en el artículo 9 del Decreto 3047 de 1997, por lo cual los pagos efectuados posteriormente a la fecha señalada para cancelar la primera cuota se reimputaron y se generó sanciones e intereses por su no pago.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado judicial de la parte demandante, interpuso recurso de apelación contra la decisión judicial, y al efecto señaló que aún cuando efectivamente no existe un recibo oficial de pago que

acredite la cancelación de la primera cuota del impuesto sobre la renta por el año gravable 1997, ello no implica necesariamente que se haya incumplido con una obligación legal como lo pretende señalar el Tribunal.

Reiteró que para la fecha en la cual se hacía exigible la obligación de pagar la primera cuota, esto es, el 11 de febrero de 1998, EPSA debía efectuar su cálculo conforme lo preveía el Decreto 3049 de 1997 y en estricto cumplimiento de lo establecido en dicho decreto, el valor a pagar por parte de EPSA a título de la primera cuota del impuesto debía ser cero (-0-).

Precisó: *“..aceptar la tesis expuesta por el fallador de primera instancia en relación con el hecho de que para efectuar el cálculo para el pago no sólo de la primera cuota sino de las cuatro restantes debía tenerse en cuenta el saldo a pagar determinado en la declaración de renta presentada, implica necesariamente crear sin competencia y sin fundamentos válidos para ello, un procedimiento absolutamente diferente al establecido en el Decreto 3049 de 1997. Nótese como esta interpretación desconoce los apartes del mencionado Decreto que expresamente señalaban que el valor de la primera cuota se determinaba dividiendo entre cinco la provisión contable (no el valor a pagar informado en la declaración de renta presentada)*

estimada razonablemente por el revisor fiscal o contador público de la Compañía”.

Señaló que el fallador de primera instancia guardó silencio frente a la eventual posibilidad que tienen los grandes contribuyentes de no efectuar el pago de la primera cuota cuando no existe base para determinar su valor, esto es, cuando la provisión contable es cero (-0-) y cuando no existe saldo a pagar por el año inmediatamente anterior, posibilidad que se encuentra respaldada en conceptos de la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada señaló que cuando los Grandes Contribuyentes desconocen la forma en que debe calcularse la cuota y como resultado se paga un menor valor, la administración deberá recalcular con los intereses de mora a que haya lugar, bien porque no se tuvo en cuenta el 20% del saldo a pagar del año gravable anterior o porque no se efectuó el cálculo de la provisión en los términos en que lo establece el decreto anual, luego una vez presentada la correspondiente declaración, el valor estimado del impuesto a pagar sobre el cual se fijó el monto de la cuota deja de ser un valor aproximado para convertirse en la suma que

efectivamente debe pagar el contribuyente y que la Administración puede exigir.

La demandante reiteró que para el mes de febrero de 1998 el valor a pagar a título de primera cuota del impuesto sobre la renta debía ser cero (-0-) como ocurrió.

Solicitó la práctica de la audiencia pública consagrada en el artículo 147 del Código Contencioso Administrativo, *“con el fin de aclarar puntos de derecho objeto de la presente controversia que no han sido entendidos a lo largo de lo que ha corrido en la primera instancia de este proceso”*.

El Ministerio Público representado por la Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación consideró que la sentencia de primera instancia debe ser confirmada.

Estimó que para obtener el valor de la primera cuota se requiere que la determinación de la provisión contable para impuesto de renta y complementarios se haya realizado y para ello se deben observar los parámetros señalados en el Decreto 3049 de 1997.

En el presente caso la empresa contribuyente informó que la provisión contable para impuesto de renta y complementarios a 31 de diciembre de 1997 fue igual a cero (-0-), porque los accionistas

de la sociedad tenían la intención de acogerse a la exención contemplada en el artículo 211 del Estatuto Tributario, sin embargo, dentro de los factores legales para la determinación razonable de la provisión para impuestos no se contempla la aplicación de exenciones.

Si la norma habla de razonabilidad en el cálculo de la provisión e indica los factores a tener en cuenta para tales efectos, no deja al libre albedrío de los contribuyentes su determinación.

Señaló: "...al momento de presentar la demandante la solicitud de devolución de lo pagado en exceso, ya se había dado la situación de imputación del valor materia de solicitud, razón por la cual no está desvirtuada la legalidad de los actos administrativos demandados".

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En primer lugar debe la Sala pronunciarse acerca de la solicitud de la parte actora en el sentido de que se celebre una audiencia pública. La Sala considera que no es necesaria porque para analizar las circunstancias de hecho que motivaron y rodearon la expedición de los actos acusados, se dispone de la totalidad de los antecedentes administrativos. Tampoco se hace

indispensable la práctica de la citada audiencia para dilucidar aspectos de derecho, pues para el efecto, se tiene la suficiente ilustración.

Se controvierte la legalidad de la actuación administrativa en virtud de la cual, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali negó la devolución del alegado pago en exceso de la primera cuota del impuesto sobre la renta del año gravable 1997 pagada por la demandante.

Alega el apelante que para la fecha en la cual se hacía exigible la obligación de pagar la primera cuota, esto es, el 11 de febrero de 1998, EPSA debía efectuar su cálculo conforme lo preveía el artículo 9º del Decreto 3049 de 1997, en consecuencia, el valor a pagar a título de la primera cuota del impuesto debía ser cero (-0-). Dicha norma expresamente señalaba que el valor de la primera cuota se determinaba dividiendo entre cinco la provisión contable (no el valor a pagar informado en la declaración de renta presentada) estimada razonablemente por el revisor fiscal o contador público de la Compañía.

Según el a quo, la demandada no hizo otra cosa que aplicar el artículo 804 del Estatuto Tributario, pues si bien se canceló el total de lo declarado respecto al impuesto de renta y complementarios

del periodo gravable de 1997, se omitió cancelar la primera cuota ordenada en el artículo 9 del Decreto 3047 de 1997, lo cual conllevó a que los pagos efectuados posteriormente a la fecha señalada para cancelar la primera cuota se reimputaran y se generaran sanciones e intereses por el no pago de la misma.

En consecuencia la discusión versa sobre la forma como debía calcularse el valor de la primera cuota, con el fin de establecer si como lo alega el contribuyente dicho valor es cero (-0-), y por ende el pago efectuado el 15 de mayo de 2000 por \$339.870.000 constituye un pago en exceso, o si por el contrario, como lo afirma la Administración, al no pagarse oportunamente la primera cuota, se afectó la liquidación de las cuotas posteriores y generó intereses moratorios sobre los saldos no cancelados oportunamente.

Observa la Sala que mediante el Decreto 3049 de 23 de diciembre de 1997, el Gobierno Nacional fijó los plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos correspondientes al año 1997, según el cual, las personas jurídicas que hayan sido calificadas como grandes contribuyentes, como es el caso de la actora, debían cancelar *“el valor total a pagar en cinco (5) cuotas, así:*

(Diciembre 23 de 1997)

“Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones.

“...

“ARTICULO 9º.- Grandes contribuyentes . Declaración de Renta y Complementarios.

Por el año gravable de 1997, deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios en el formulario prescrito por la DIAN, las personas jurídicas o asimiladas, las entidades sin ánimo de lucro con régimen especial y demás entidades que a 31 de diciembre de 1997 hayan sido calificadas como "Grandes Contribuyentes" por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 562 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 11 del presente decreto para las entidades del sector cooperativo.

El plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se inicia el 1 de abril de 1998 y vence el 16 de abril del mismo año, cualquiera que sea el NIT del declarante.

Estos contribuyentes deberán cancelar el valor total a pagar en cinco cuotas a más tardar en las siguientes fechas:

Pago primera cuota 11 de Febrero de 1998

Declaración y pago

segunda cuota 16 de Abril de 1998

Pago tercera cuota 11 de Junio de 1998

Pago cuarta cuota 12 de Agosto de 1998

Pago quinta cuota 14 de Oct. de 1998

Parágrafo: El valor de la primera cuota se determinará dividiendo entre cinco la provisión contable para el impuesto de renta y complementarios del respectivo ejercicio estimada razonablemente por el revisor fiscal o contador público, el cual no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable de 1996. Una vez liquidado el impuesto y el anticipo definitivo en la respectiva declaración, del valor a pagar, se restará lo pagado en la primera cuota y el saldo se cancelará de las siguiente manera de acuerdo con la cuota de pago así:

Declaración y pago segunda cuota	35%
Pago tercera cuota	30%
Pago cuarta cuota	25%
Pago quinta cuota	10%

La determinación de la provisión contable de que trata el inciso anterior se hará en la siguiente forma: El valor que corresponda al impuesto sobre al renta y complementarios estimado razonablemente para el año gravable 1997, menos las retenciones que le hayan sido efectuadas en dicho período y/o autorretenciones practicadas según el caso, menos los anticipos para el año 1997 reflejados en la declaración de renta del año gravable 1996, más el anticipo calculado para el año gravable de 1998.

Consta en el proceso que la EMPRESA DE ENERGIA DEL PACIFICO S.A. E.S..P. presentó el 16 de abril de 1998, la declaración de renta del año 1997, en la cual determinó un impuesto a cargo (FU) de \$6.122.173.000, del cual dedujo las retenciones efectuadas por \$462.343.000, más anticipo por el año gravable 1998 (\$1.833.472.000) para determinar un saldo a pagar de \$7.493.302.000; cancelando \$2.622.656.000 por concepto de la segunda cuota. (folio 28 exp.)

Está claro entonces que la actora no efectuó ningún pago por concepto de la “primera cuota”, cuyo plazo vencía el 11 de febrero de 1998; pero que en todo caso presentó oportunamente su declaración y canceló “el valor a cargo” allí determinado, en la fecha prevista para el pago de la “segunda cuota”, esto es, el 16

de abril del mismo año, por lo cual podría afirmarse que canceló el valor a cargo dentro del plazo señalado en el reglamento, si se tiene en cuenta que la última cuota vencía el 14 de octubre de 1998.

Según el Parágrafo del artículo 9 del mencionado decreto, *“El valor de la primera cuota se determinará dividiendo entre cinco la provisión contable para el impuesto de renta y complementarios del respectivo ejercicio estimada razonablemente por el revisor fiscal o contador público, el cual no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable 1996”*. La Administración, con fundamento en la citada disposición estimó que el valor de la primera cuota que debía pagarse, es el que resulta de aplicar el 20% al saldo a pagar (\$7.493.302.000). Es decir \$1.498.660.400 (fls. 55 exp..)

Así las cosas, como la primera cuota no fue cancelada por la actora, en concepto de la Administración, se generaron intereses de mora sobre el valor de la misma, que según verificación interna ascienden a \$339.869.000 , por el período transcurrido entre la fecha en que se hizo exigible el pago (Feb.11/98) y aquella en que se hizo efectivo (Oct.14/98), y fue así como se concluyó en la Resolución No. 0032 del 21 de marzo de 2002, por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración contra la resolución de rechazo definitivo:

“En el caso que nos ocupa el contribuyente por el año gravable 1997, se determinó un total saldo a pagar (HA) por valor de \$7.493.302.000, por lo tanto con fundamento en el artículo 9º del decreto 3049 del 23 de diciembre de 1997, el contribuyente debió cancelar el valor total de la primera cuota a más tardar el día 11 de febrero de 1998, como no lo hizo así fue por eso que la división de devoluciones, dio cumplimiento al artículo 804 del estatuto tributario el cual establece....

“ ...

“Por lo tanto como la primera cuota correspondiente a el 11 de febrero de 1998, debía liquidarla y pagarla, y no lo hizo, la división de devoluciones calculó los intereses de mora por cada mes o fracción de mes de retardo en su pago”.

Conforme al artículo 9º del Decreto 3049 del 23 de diciembre de 1997, el valor de la primera cuota se determinará dividiendo entre cinco la provisión contable¹ para el impuesto de renta y complementarios del respectivo ejercicio estimada razonablemente por el revisor fiscal o contador público, el cual no

¹ La determinación de la provisión contable de que trata el inciso anterior se hará en la siguiente forma: El valor que corresponda al impuesto sobre al renta y complementarios estimado razonablemente para el año gravable 1997, menos las retenciones que le hayan sido efectuadas en dicho período y/o autorretenciones practicadas según el caso, menos los anticipos para el año 1997 reflejados en la declaración de renta del año gravable 1996, más el anticipo calculado para el año gravable de 1998

podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable de 1996

Según el reglamento, en el evento de que no exista “saldo a pagar” en el año 1996, que es precisamente el caso, dado que la declaración de renta presentada por la actora para dicho año arrojó un saldo a favor, (folio 26 exp) el valor de la primera cuota será equivalente al que resulte de dividir la provisión contable por cinco (5), y una vez liquidado el impuesto y el anticipo definitivo en la respectiva declaración, *“del valor a pagar, se restará lo pagado en la primera cuota”*, y el saldo se cancelará en cuatro cuotas.

Sin embargo, a folio 86 del expediente obra el certificado de revisor fiscal de fecha 27 de diciembre de 2000, en donde se anota:

“ Que de acuerdo con los libros de contabilidad y tal como consta en los Estados Financieros dictaminados al 31 de diciembre de 1997, la Empresa de Energía del Pacífico s.A. E.S.P. – EPSA E.S.P., identificada con Nit. 800.249.860-1 no contabilizó provisión por impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta la orden directa de los accionistas de capitalizar las utilidades obtenidas a diciembre 31 de 1997, en una reserva para rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas para utilizar el beneficio de rentas exentas de que trata el artículo 211 del Estatuto Tributario, tal como se hizo en el año de 1996. Por esta razón la provisión contable por impuesto de renta por el año gravable de 1997 se estimó razonablemente por un valor de (0).

“Sin embargo, en marzo 20 de 1998, según consta en el Acta de la Asamblea, ésta decidió distribuir como dividendos la utilidad generada por el año gravable de 1997, razón por la cual, en la

declaración de renta de 1997, presentada en abril 16 de 1998, la Empresa no incluyó rentas exentas de las que trata el artículo 211 del Estatuto Tributario, y en consecuencia liquidó el impuesto de renta sobre la totalidad de la renta líquida. Para adoptar la decisión de distribuir dividendos se tuvo en cuenta el hecho de que no se quería asumir una nueva controversia con las autoridades, acerca de la determinación de la renta exenta.

“La provisión contable por impuesto de renta de 1997 se registró en 1998 como un gasto de años anteriores en la cuenta 581503 por \$7.659.658.000”.

A folio 92 del expediente figura la copia auténtica del folio No. 000122 del Libro Oficial Mayor de EPSA, a 31 de diciembre de 1997, registrado en la Cámara de comercio de Cali, en el que consta que el saldo de la cuenta 2615 (Provisión de Impuesto sobre la Renta) a esa fecha era de cero (-0-).

En consecuencia, para la fecha (20 de marzo de 1998) en que la Asamblea de Accionistas decidió distribuir como dividendos la utilidad generada por el año gravable de 1997, ya se había vencido el plazo para el pago de la primera cuota (11 de febrero de 1998). Por tal razón en la fecha en que presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 1997 (16 de abril de 1998) el contribuyente pagó la segunda cuota adeudada. (\$2.622.656.000) y así sucesivamente hasta el pago total del impuesto determinado.

Los pagos se efectuaron de la siguiente forma:

Total saldo a pagar, renta año 1997: \$7.493.302.000

Cuotas	Valores pagados Por EPSA	Recibos de Pago
PRIMERA	0	
SEGUNDA	2.622.656.000	Comprobante de Pago No. 25032 del 16 de abril de 1998 Banco Santander Cali (folio 30 exp)
TERCERA	2.247.991.000	Pagada el 11 de junio de 1998 en el Banco Andino Cali según stiker 1603001054996-6 (folio 32 exp)
CUARTA	1.873.326.000	Pagada el 12 de agosto de 1998 en el Banco Andino Cali según stiker 30031020001324 (folio 33 exp)
QUINTA	749.329.000	Pagada el 14 de octubre de 1998 en el Banco Andino Cali según stiker 1603101053492-4 (folio 34 exp)
TOTAL	\$7.493.302.000	
PAGO EN EXCESO RECLAMADO	\$339.870.000	Pagado El 15 de mayo de 2000 en Bancolombia Cali según stiker 0706025082571-4 (folio 37 exp)

Tal como lo ha precisado la Sala, independientemente de la forma en que deba calcularse el valor de la primera cuota, sea que exista o no saldo a pagar en el año 1996, todas las personas jurídicas calificadas como grandes contribuyentes, están obligadas a cancelar una primera cuota, que viene a constituir una especie de anticipo del impuesto, en los términos y dentro del plazo establecidos por el reglamento.

Por ello, es irrelevante que el valor de la primera cuota sea o no representativo, pues de aceptarse que no hay lugar al pago de la primera cuota, cuando no exista saldo a pagar en el año gravable respectivo, no solo se estaría desconociendo el derecho de igualdad de los demás contribuyentes, que pagaron la primera cuota respetando los términos y plazos establecidos en el reglamento, sino que, además, se dejaría al arbitrio del contribuyente decidir cuándo es conveniente el pago de la primera

cuota o para tasarla en una suma inferior a la que legalmente corresponde².

No obstante lo anterior, en el caso concreto, el contribuyente demostró que la provisión del impuesto para el año 1997, equivale a cero (0), aspecto no controvertido por la Administración y se observa que en la declaración del año anterior (1996), no hubo saldo a pagar, luego siguiendo los parámetros del artículo 9º del Decreto 3049 de 1997, no había base para calcular la primera cuota, y es por ello que no puede entenderse incumplido el requisito del pago oportuno del valor a cargo determinado en la declaración objeto de revisión³.

En consecuencia se revocará la sentencia apelada, toda vez que como se anotó, la demandante canceló la totalidad del impuesto determinado en la declaración de renta presentada por el año gravable 1997 (\$7.493.302.000) y conforme a lo expuesto, no estaba obligada a cancelar la primera cuota en la forma determinada por la Administración, razón por la cual no hay lugar al pago de intereses de mora por tal concepto⁴.

² Sentencia de 6 de abril de 2006 Exp. 13722 M.P. Héctor J. Romero Díaz

³ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 14 de noviembre de 2006, exp. 14782 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁴ La Sala precisa que en términos generales los contribuyentes están obligados al pago de la primera cuota conforme a los plazos señalados en la ley, pero en el caso concreto el reconocimiento del pago en exceso se originó en la ausencia de base para su liquidación y en la comprobación del pago efectuado por la demandante.

Por las anteriores razones se accederá a las súplicas de la demanda, ordenando la devolución del pago en exceso efectuado por la demandante el 15 de mayo de 2000, por valor de \$339.870.000, más los intereses a que haya lugar en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario.

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

FALLA

1º. **REVÓCASE** la sentencia del 2 de abril de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar:

1. Anúlense la Resolución de Rechazo definitivo No. 028 del 19 de febrero de 2001 y la Resolución No. 0032 del 21 de marzo de 2002, actos administrativos proferidos por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, por medio de los cuales se rechazó la solicitud de devolución presentada por la demandante el 10 de enero de 2001, correspondiente al pago en exceso originado en la declaración de renta del año gravable 1997.

2. A título de restablecimiento del derecho, se ordena la devolución del pago en exceso efectuado por la demandante el 15 de mayo de 2000, por valor de \$339.870.000, más los intereses a que haya lugar en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario.

3. Reconócese personería a la abogada Esperanza Luque Rusinque en nombre de la parte demandada, conforme al poder que debidamente conferido obra a folio 233.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

RAÚL GIRALDO LONDOÑO

Secretario

