

NOTIFICACION DE ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO – Los actos previos y definitivos se deben notificar por correo o personalmente / NOTIFICACION POR CORREO – Se practica con la entrega de un copia del acto en la última dirección informada en el RUT / DIRECCION PARA NOTIFICACIONES DE ACTOS TRIBUTARIOS – De no ser posible determinarla, la notificación se realiza en un periódico de amplia circulación / NOTIFICACION POR AVISO EN DIARIO DE AMPLIA CIRCULACION – Se utiliza cuando no es posible determinar la dirección del contribuyente y cuando por cualquier razón es devuelta / DIRECCION PROCESAL – Es la señalada expresamente por el contribuyente para que se le notifiquen los actos tributarios

El inciso primero del artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, dispuso que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente. El párrafo 1º del mencionado artículo 565 señaló que la notificación por correo se practicará mediante la entrega de una copia del acto en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en el RUT y que, cuando no hubiesen informado una dirección a la Administración, el acto podrá notificarse a la que establezca la autoridad fiscal mediante el uso de las herramientas que tiene a su disposición. Estableció, además, que de no ser posible determinar la dirección del interesado, los actos que lo afectan le serán notificados mediante publicación en un periódico de amplia circulación nacional. Acorde con lo anterior, el artículo 568 *ibídem*, modificado por el artículo 47 de la Ley 1111 de 2006, estableció que las actuaciones de la Administración, enviadas por correo, que por cualquier razón fueran devueltas, se deben notificar mediante aviso publicado en un periódico de circulación nacional o regional. Así mismo, el párrafo 2º del artículo 565 del mismo compendio normativo, indicó que cuando los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, actúen a través de apoderado, la notificación se surtirá en la última dirección registrada en el RUT por éste último. De la misma forma, el artículo 564 del mismo estatuto ordena que, si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 568 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 564

NOTIFICACION A DIRECCION PROCESAL Y A LA INFORMADA EN EL RUT – Procede para garantizar el derecho a la defensa y en observancia del principio de publicidad / PRINCIPIO DE PUBLICIDAD – Se garantiza al notificar en forma simultánea el acto administrativo a las diferentes direcciones establecidas por la DIAN / SUSPENSION DEL TERMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACION DE REVISION – Se produce por el término de tres meses con ocasión de la notificación del auto que decreta inspección tributaria

De conformidad con los hechos reseñados, la Sala advierte que la Administración cumplió con el deber de notificar el acto de liquidación, garantizando el derecho a la defensa de la actora y, en observancia del principio de publicidad, poniendo en conocimiento del interesado la existencia del acto administrativo que lo afectaba pues, además de enviar el acto de liquidación a la dirección procesal informada

por el apoderado del contribuyente, también lo remitió a la dirección informada por la caja de compensación en el RUT, dirección a la que había remitido el requerimiento especial que fue contestado por el apoderado. En tal sentido, para la Sala es viable que en aras de garantizar el principio de publicidad aludido, la Administración notifique de forma simultánea el acto administrativo a las diferentes direcciones que se hayan podido establecer del contribuyente, tema sobre el cual anotó. (...) En ese orden de ideas, la liquidación de revisión notificada el 15 de noviembre de 2007, fue puesta en conocimiento de la actora dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, que se vencían el 24 de noviembre de 2007, teniendo en cuenta que la notificación del auto de inspección tributaria suspendió el término por tres meses, y, por tal motivo, fue notificada oportunamente, sin que la liquidación privada del impuesto al patrimonio del año gravable 2005 adquiriera firmeza.

IMPUESTO AL PATRIMONIO DE LA LEY 863 DE 2003 – Sujetos pasivos, base gravable y tarifa / PATRIMONIO LIQUIDO – Es el total de bienes y derechos apreciables en dinero poseídos el último día del año, menos las deudas vigentes en ese momento / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO – No incluye los recursos del sistema de seguridad social / RECURSOS PARAFISCALES ADMINISTRADOS POR LAS CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR – No son objeto del impuesto al patrimonio, lo mismo que los recursos destinados a los servicios básicos de salud

De las normas transcritas se extrae que, las personas jurídicas y naturales, que sean contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y que posean al 1º de enero de cada año gravable un patrimonio líquido cuya cuantía supere el monto señalado por la norma, una vez detraídos los conceptos expresamente señalados por la misma, están gravadas con el impuesto al patrimonio a una tarifa del 0.3 por ciento de dicho patrimonio. Lo anterior, sin perjuicio de las entidades que, por disposición expresa del artículo 297 del Estatuto Tributario, fueron calificadas como *“Entidades no sujetas al Impuesto al Patrimonio”*. Los artículos 261 y 282 del Estatuto Tributario, por su parte, disponen que el patrimonio bruto está constituido por *“...el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable”*, incluidos los bienes poseídos en el exterior, al cual se le restan las deudas del contribuyente vigentes en ese momento, para obtener el patrimonio líquido que constituye la base gravable del impuesto al patrimonio. La Sala, al pronunciarse sobre la legalidad de los oficios 102614 del 6 de diciembre de 2006, **030681 del 23 de abril de 2007 y 059995 del 3 de agosto de 2007**, de la DIAN, relacionados con la base gravable del impuesto al patrimonio para las cajas de compensación familiar, precisó. (...) v) Que a partir del concepto de posesión, establecido en el artículo 263 del Estatuto Tributario, al gravar con el impuesto al patrimonio la totalidad del patrimonio líquido de las cajas de compensación familiar, no se afectan recursos del sistema de seguridad social, pues *“... la base gravable de dicho tributo la constituyen los bienes apreciables en dinero que le pertenecen, o que son propiedad efectiva de las cajas de compensación (...)”*, pues, los recursos que le pertenecen a la seguridad social, *“...no pueden confundirse dentro de los propios de la entidad que los administra (...)”* y, en tal sentido, las entidades promotoras de salud deben manejar los recursos de la seguridad social en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad, recursos que se destinan a la atención de los beneficiarios receptores del servicio. Por su parte, la Corte Constitucional reiteró la posición asumida por la Sala al pronunciarse en la demanda de inconstitucionalidad de los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario, con las modificaciones introducidas por la Ley 863 de 2003 y, por la Ley 1111 de 2006, y declaró la exequibilidad de las mismas, al señalar: De

conformidad con las consideraciones que preceden, por los cargos que han sido examinados en esta sentencia, las disposiciones demandadas serán declaradas exequibles, bajo el entendimiento de que su lectura adecuada a los contenidos superiores implica que los recursos parafiscales administrados por las Cajas de Compensación Familiar y los estrictamente destinados a la atención del derecho a la salud en los términos de la Ley 100 de 1993 no son objeto de gravamen mediante el impuesto al patrimonio”.

Nótese que la Corte Constitucional fue clara al señalar que los recursos parafiscales que administran y los estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud, es decir, los relativos a los planes obligatorios de salud no hacen parte del patrimonio líquido de las cajas de compensación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 261 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 282 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 292 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 293 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 295 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 297 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 263

APORTES PATRONALES A CAJAS DE COMPENSACION – Por ser recursos eminentemente parafiscales no pueden formar parte del patrimonio líquido / RECURSOS NO PARAFISCALES DE LAS CAJAS DE COMPENSACION – Al corresponder a la contraprestación por servicios a cargo de las cajas de compensación son gravados con el impuesto al patrimonio / INGRESOS POR LA PRESTACION DE SERVICIOS BASICOS DE SALUD – Al no formar parte del patrimonio de las Cajas de Compensación hacen parte de la base del impuesto al patrimonio

De la información establecida en el dictamen pericial, la Sala advierte que entre los rubros que conforman el patrimonio líquido de la caja de compensación, se incluyeron recursos por un valor de \$46.652.451.743, correspondientes a los aportes patronales del cuatro por ciento (4%), que, al ser de naturaleza eminentemente parafiscal, pues su administración y destinación está determinada por la ley, no le pertenecen a la actora y no pueden formar parte de su patrimonio líquido. Sin embargo, en la prueba pericial también se pueden identificar otros conceptos que, a juicio de la Corte Constitucional, deben formar parte del patrimonio líquido para liquidar el impuesto al patrimonio; algunos porque no son de naturaleza parafiscal y, otros, porque no es posible establecer su destinación. En el primer evento se encuentran los ingresos originados en recursos relacionados con vivienda, recreación, educación, administración y fomento, que no pueden detraerse de la base gravable del impuesto al patrimonio porque no corresponden a rentas de carácter estrictamente parafiscal, pues más allá de corresponder a recursos destinados al sostenimiento del sistema o que se reinviertan en el sector, surgen como contraprestación por la prestación de los servicios a cargo de las cajas de compensación familiar. Por otra parte, en la prueba pericial señalada se indicó que la actora registró ingresos por concepto de salud, por valor de \$83.708.363.418, sobre lo cual la Sala advierte que, de la conformación de dicho valor se concluye que, de una parte de esa suma, no es posible establecer la naturaleza del ingreso obtenido, ni mucho menos la destinación y ejecución de la misma, esto es, si constituye una renta parafiscal destinada a la prestación del servicio básico de salud, lo que implica la disminución del concepto de parafiscal no sometido al impuesto. (...) Esto, por cuanto el monto registrado en la prueba practicada, que como se dijo asciende a la suma de \$83.708.363.418, corresponde a la sumatoria de tres conceptos: - El correspondiente a “Total ingresos IPS” por \$77.448.152.717,75, que, al corresponder a recursos estrictamente destinados a la prestación de los servicios

básicos de salud, no forma parte del patrimonio de la Caja demandante. (...) - El de "Ingresos salud caja" por \$5.557.778.644,52, que, al no ser posible establecer su origen y destinación forma parte del patrimonio de la actora y, (...) En ese orden de ideas, los únicos recursos identificables en el dictamen pericial que corresponden a rentas parafiscales y a salud obligatoria, incumben a los aportes patronales del cuatro por ciento (4%), por la suma de \$46.652.451.743, y a los estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud, por valor de \$77.448.152.717,75, por lo que serán detraídos del patrimonio de la caja de compensación demandante.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil quince (2015).

Radicación número: 76001-23-31-000-2008-00240-01(20172)

Actor: CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR COMFENALCO VALLE DEL CAUCA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 13 de julio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad parcial del acto administrativo demandado.

El fallo dispuso:

"1.- DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto al Patrimonio N° 900005 del 17 de noviembre de 2007, expedida por la Jefe División Liquidación Tributaria (A), mediante la cual se modificó la liquidación privada del impuesto al patrimonio presentado por COMFENALCO VALLE, correspondiente al año gravable de 2005.

2.- Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, ORDÉNASE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, que proceda a emitir un nuevo acto administrativo, que contenga la liquidación del impuesto al patrimonio para el año 2005, en los términos indicados en esta providencia, es decir, teniendo como base el patrimonio líquido que efectivamente le pertenezca a COMFENALCO VALLE, sin incluir los recursos que ésta administre provenientes de los

aportes parafiscales. En dicho acto no se incluirá la sanción por inexactitud, por lo arriba explicado”.

ANTECEDENTES

El 27 de mayo de 2005, Comfenalco Valle presentó la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2005, en la que registró un patrimonio líquido de \$4.952.740.000.

El 23 de mayo de 2007, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali expidió el Requerimiento Especial 900003, en el que propuso aumentar el patrimonio líquido a \$73.424.978.000 y, por tanto, un mayor impuesto a cargo en la suma de \$219.179.000, así como una sanción por inexactitud de \$326.914.000, acto que fue contestado oportunamente por el contribuyente.

La División de Liquidación de la mencionada Administración practicó la Liquidación Oficial de Revisión 900005 del 15 de noviembre de 2007, confirmando las glosas propuestas. Contra este acto no se interpuso el recurso de reconsideración.

LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

“Teniendo en cuenta las consideraciones de hecho y de derecho que se exponen más adelante, solicito a los Honorables Magistrados que, mediante sentencia que resuelva de fondo el litigio, declaren la nulidad del acto administrativo demandado y, a título de restablecimiento del derecho, dispongan que la liquidación privada del impuesto al patrimonio por el año 2005 presentada por COMFENALCO VALLE está en firme. Como consecuencia de lo anterior, solicito que la Honorable Corporación declare que mi representada no está obligada a pagar el mayor valor impuesto y la sanción determinadas en la Liquidación Oficial de Revisión 900005, del 15 de noviembre de 2007, materia de esta demanda”.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 13, 48, 95, 338 y 363 de la Constitución Política y 19-2, 192, 295, 564 y 710 del Estatuto Tributario.

Concepto de la violación

Dijo que la Administración no notificó la liquidación de revisión demandada en la dirección procesal informada en la respuesta al requerimiento especial y que, por lo tanto, la declaración privada del impuesto al patrimonio del año 2005 quedó en firme.

Señaló que los plazos en los que la Administración debe expedir determinados actos también incluyen la notificación en debida forma, pues lo contrario desconoce los principios de la función administrativa, entre los que se encuentra el de publicidad, circunstancia ampliamente reconocida por la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Explicó que en los eventos en que un contribuyente designa un apoderado para que lo represente en la actuación administrativa, la validez de las notificaciones está condicionada a que se hagan directamente al apoderado, siendo inocuas las que se hagan al contribuyente.

Manifestó que la Administración incumplió el deber de notificar la liquidación de revisión dentro de los seis meses siguientes al término para dar respuesta al requerimiento especial, porque no le fue notificada al apoderado de la caja de compensación sino a esta última. Cuestionó, además, que la Administración afirmara que la liquidación de revisión le fue notificada al apoderado de la caja de compensación, pues como el acto administrativo era del 15 de noviembre de 2007 y fue remitido por las oficinas de la DIAN en Cali, era imposible que se recibiera ese mismo día en Bogotá, que es el lugar en el que está ubicado el apoderado de la demandante.

Precisó que nunca hizo alusión a una exención tributaria de parte del patrimonio de las cajas de compensación, porque la percepción de rentas exentas y el goce de beneficios tributarios suponen la calidad de contribuyente, que no se predica de la demandante con respecto al impuesto al patrimonio, pues en esas entidades

pueden concurrir las calidades de contribuyente declarante y no contribuyente del impuesto sobre la renta, lo que repercute directamente en la base gravable del tributo.

Destacó que los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, y que la normativa que regula la sujeción pasiva del primer tributo incide al momento de cuantificar el segundo impuesto.

Explicó que existen entidades que son contribuyentes del impuesto sobre la renta sobre ciertas actividades, pero que con respecto a otras no lo son, pues no consultan su capacidad contributiva y, por ende, omitir esa circunstancia en el impuesto al patrimonio, viola los principios de igualdad y de equidad en materia tributaria.

Advirtió que no es lo mismo una exención de parte de la renta o del patrimonio, que la calificación de una entidad como contribuyente declarante o sujeto pasivo, respecto de algunas de las actividades que realiza, pues, lo primero supone la citada calidad de contribuyente, mientras lo segundo supone que tal calidad sólo se predica sobre ciertas actividades y descarta esa condición sobre las demás.

Expuso que COMFENALCO VALLE solo es contribuyente declarante sobre algunas de las actividades que realiza, por lo que respecto de aquellas sobre las que no lo es, tampoco sería contribuyente del impuesto al patrimonio, en virtud de la remisión hecha por el artículo 292 del Estatuto Tributario. Por esto, afirmó que no es posible gravar la totalidad del patrimonio líquido de la caja de compensación familiar.

Argumentó que la DIAN, al afirmar que los tratamientos exceptivos son de interpretación restringida y deben estar taxativamente previstos en la ley, olvida que los elementos esenciales del tributo, entre los que se encuentra la base gravable, deben analizarse sistemáticamente pues el legislador, en casos como el que nos ocupa, se remitió a los establecidos para el régimen del impuesto sobre la renta.

Alegó que en el impuesto al patrimonio es sujeto pasivo quien ostenta la calidad de contribuyente declarante en el impuesto sobre la renta, lo que indica una

remisión a las normas que regulan la sujeción pasiva y la calidad de declarante de este último.

Anotó que el artículo 19-2 del Estatuto Tributario dispuso que las cajas de compensación son contribuyentes en renta sobre los ingresos percibidos por actividades gravadas, pero que, por regla general, no son contribuyentes. Que, por esto, como la sujeción pasiva al impuesto al patrimonio depende de la sujeción pasiva del impuesto sobre la renta, es errado que la Administración afirme que las entidades señaladas sean, en su totalidad, contribuyentes del impuesto al patrimonio.

Mediante silogismos, afirmó que no es posible que un contribuyente "*parcial*" del impuesto sobre la renta, que también acredita esa condición en el impuesto al patrimonio, sea "*contribuyente total*" de este último gravamen. Agregó que, como solo una parte del patrimonio de COMFENALCO está afecto a actividades gravadas con el impuesto sobre la renta, en el impuesto al patrimonio no es viable que el acto administrativo demandado lo grave en su totalidad.

Adujo que los actos demandados transgreden el principio de igualdad, porque pretenden tratar de igual manera a quienes son contribuyentes plenos del impuesto sobre la renta, frente a aquellos que sólo acreditan parcialmente esa condición, y que desconocen, además, que los particulares están obligados al sostenimiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Citó el concepto del Procurador General de la Nación sobre la constitucionalidad de los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario y algunos apartes de la aclaración de voto de los Magistrados Rodrigo Escobar Gil y Jaime Córdoba Triviño en la sentencia C-876 de 2002, para reforzar ese argumento.

Aclaró que: i) la caja de compensación no afirmó que el impuesto al patrimonio grava ingresos de carácter parafiscal, pues lo que grava es la riqueza; ii) que el artículo 48 de la Constitución Política se refiere a los recursos de las instituciones de seguridad social, concepto que abarca los bienes que componen el patrimonio líquido o la riqueza de las cajas de compensación, por lo que no pueden ser gravados; iii) que el impuesto al patrimonio no grava los ingresos y, iv) que los recursos de la seguridad social no se pueden destinar al pago de impuestos.

Relató que las cajas de compensación son un elemento de la seguridad social en Colombia, y desarrollan diferentes actividades afines a ese concepto, por lo que el patrimonio afecto no se puede destinar para fines diferentes, ni tampoco puede ser gravado.

Aseguró que en materia contable, es posible identificar claramente los recursos correspondientes a las actividades gravadas y los atribuibles a actividades no gravadas.

Indicó que el patrimonio de COMFENALCO VALLE no está afecto a actividades de las que se derive que es contribuyente del impuesto sobre la renta, sino a otras relativas a la seguridad social.

Rechazó la imposición de la sanción por inexactitud pues, a su juicio, su conducta no fue determinada con un ánimo defraudatorio y porque, además, existe una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, relacionada con la imposibilidad de gravar con el impuesto al patrimonio la totalidad del patrimonio líquido de las cajas de compensación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Explicó que si bien, por regla general, la notificación de las actuaciones de la Administración se debe practicar a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, en el caso en que éste informe una dirección procesal, es a esa dirección a la que se deben notificar los actos administrativos respectivos.

Explicó la forma como el Estatuto Tributario regula los términos aplicables en las actuaciones administrativas previas a la expedición del acto de liquidación oficial, y narró que el 16 de noviembre de 2007 envió, para efectos de la notificación, la liquidación de revisión, a la dirección aportada por el apoderado de la caja de compensación demandante en la respuesta al requerimiento especial, la cual, al ser devuelta por correo, se notificó mediante aviso publicado en el diario El Tiempo del 5 de diciembre de 2007.

Transcribió los artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario con las modificaciones establecidas en la Ley 863 de 2003.

Se refirió la Ley 223 de 1995 al Decreto 1265 de 1999 para señalar que los conceptos expedidos por la Oficina Jurídica de la DIAN son de carácter vinculante para los funcionarios de la Administración y, que los particulares pueden fundar sus actuaciones en tales conceptos, siempre que no hayan sido revocados por otros.

Esto, para explicar que el Concepto 076415 del 8 de noviembre de 2004, determinó que el impuesto al patrimonio no es complementario del impuesto sobre la renta, pues se trata de un impuesto autónomo.

Frente al argumento esgrimido por la demandante, según el cual el impuesto al patrimonio se debe cuantificar únicamente sobre el patrimonio afecto al impuesto sobre la renta, citó el Concepto DIAN 059995 de 2007, para poner de presente que en el impuesto al patrimonio lo que se grava es la riqueza de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta de manera general, esto es, su patrimonio líquido, lo que incluye las rentas exentas y los ingresos no constitutivos de renta o las rentas no vinculadas con una actividad gravada.

Que las cajas de compensación no están legalmente eximidas del impuesto al patrimonio y que los elementos esenciales del impuesto al patrimonio difieren de los que conforman el impuesto sobre la renta.

Reprodujo el texto del Oficio 102614 de 2006, según el cual las exoneraciones o exclusiones son de carácter restrictivo y deben estar expresamente determinadas en la ley, por lo que no es factible establecerlas mediante interpretaciones analógicas o extensivas de la norma, circunstancia que se aplica para el impuesto al patrimonio. Agregó que la base gravable de ese impuesto es la establecida en el artículo 295 del Estatuto Tributario y que no existe una norma que permita a determinados contribuyentes liquidar el impuesto, únicamente, sobre el patrimonio líquido afecto a las actividades sobre las que son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Concluyó que no es procedente que la base gravable del impuesto al patrimonio se afecte con los descuentos originados en actividades no gravadas con el impuesto sobre la renta, porque ese tributo grava la riqueza en forma general y, por lo tanto, el contribuyente no podía llevar a su declaración tributaria descuentos no previstos por la ley, generando un menor impuesto a pagar, lo que justifica la imposición de la sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló parcialmente el acto administrativo demandado.

Dijo que la liquidación oficial de revisión fue notificada en debida forma, mediante aviso publicado en el diario El Tiempo, porque a pesar de que se envió copia de la misma a la dirección procesal informada, a nombre de COMFENALCO VALLE y no al del mandatario judicial, una vez devuelta por correo la Administración procedió en la forma establecida por el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Transcribió los artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario con las modificaciones hechas por la Ley 863 de 2003 y citó la sentencia 17541 del 28 de julio de 2011, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹, para concluir que: i) el impuesto al patrimonio grava la riqueza de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta; ii) el hecho generador es la posesión de un patrimonio líquido de \$3.000 millones al 1º de enero de cada año gravable; iii) dicho patrimonio debe pertenecer efectivamente al contribuyente; iv) se grava con una tarifa del 0.3% y, v) se declara anualmente.

Consideró que la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio recae sobre los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, y que las cajas de compensación son contribuyentes del impuesto sobre la renta sobre los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras, es decir, diferentes a las de salud, educación, recreación y desarrollo social; que, por esto, en virtud del artículo 19-2 del Estatuto Tributario, en las cajas de compensación pueden concurrir las calidades de contribuyente declarante y de no contribuyente del impuesto sobre la renta.

¹ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Aclaró que si las cajas de compensación realizan las dos actividades descritas, siguen teniendo la calidad de contribuyente en renta, porque subsiste la obligación sustancial de pagar el tributo, aunque varía la base gravable del impuesto que está sujeta a actividades gravadas aunque, como el impuesto al patrimonio es diferente y autónomo del impuesto sobre la renta, la base gravable de uno no incide en la del otro.

Indicó que la calidad de contribuyente declarante, a que se hace alusión en el impuesto al patrimonio es indivisible y, por esa razón, si una caja de compensación desarrolla actividades gravadas y no gravadas con el impuesto sobre la renta, no pierde la condición de ser contribuyente del impuesto al patrimonio; por el contrario, si dicha caja solo realiza actividades no gravadas, no adquiere la calidad de contribuyente en renta y, en consecuencia, tampoco en el impuesto al patrimonio.

Aseguró que la demandante pretende obtener una exención tributaria por vía de interpretación, desconociendo que las exenciones se fijan directamente por el legislador; además, anotó que las cajas de compensación no están taxativamente señaladas por el artículo 297 del Estatuto Tributario, como entidades no sujetas al tributo.

Se refirió a la base gravable del impuesto al patrimonio y dijo que ese tributo solo grava la riqueza que efectivamente le pertenezca a las cajas de compensación familiar al 1º de enero de cada año gravable, y no los activos o bienes que ellas administran y que hacen parte de los recursos del sistema de seguridad social.

Afirmó que la liquidación oficial de revisión incluyó, además del patrimonio propio, los valores que COMFENALCO VALLE administra por concepto de parafiscales, sumas que deben ser detraídas para determinar su patrimonio líquido; así mismo, indicó que la demandante no incluyó la totalidad del patrimonio que efectivamente poseía al 1º de enero del año gravable 2005 y que, por esas razones, el acto demandado está viciado de nulidad parcial.

Rechazó la imposición de la sanción por inexactitud, al concluir que se presentó una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, en lo que atañe a la determinación de la base gravable.

Declaró la nulidad parcial del acto administrativo demandado y ordenó a la DIAN practicar una nueva liquidación de revisión, que tome como base gravable el patrimonio líquido que efectivamente le pertenezca a la demandante, sin incluir los recursos que administre y que provengan de aportes parafiscales.

RECURSO DE APELACIÓN

Las partes apelaron el fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

La DIAN advirtió que el impuesto al patrimonio no es complementario del impuesto sobre la renta y su base gravable está ligada a la riqueza que posea la caja de compensación el 1º de enero de cada año gravable, sin que se puedan excluir las rentas exentas y los ingresos no constitutivos de renta. Trajo apartes del Oficio DIAN 059995 del 3 de agosto de 2007.

Concluyó que las cajas de compensación, en su condición de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio y no es procedente que este último tributo se liquide sobre el patrimonio líquido afecto a las actividades en las que se es contribuyente de aquel.

Avaló la imposición de la sanción por inexactitud porque la caja de compensación, al registrar el patrimonio líquido, determinó un menor impuesto a pagar, sin que existiera una diferencia de criterios derivada de la interpretación de la ley.

La demandante, por su parte, interpuso apelación adhesiva para que el Consejo de Estado modifique el fallo y declare la nulidad total el acto administrativo demandado y se declare la firmeza de la declaración privada.

Fundamentó su oposición frente a la sentencia impugnada, en que la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión trajo como consecuencia la firmeza de la declaración privada. Para esto, reiteró que en los casos en que un contribuyente designe un apoderado para que lo represente, la validez de las notificaciones está condicionada a que se hagan directamente a este último.

Si bien respaldó que el Tribunal excluyera de la base gravable los recursos parafiscales que administra la actora, dijo que existen otros recursos que también pertenecen al Sistema de Seguridad Social y que no fueron reconocidos en la sentencia.

Se refirió a la sentencia de la Corte Constitucional C-890 de 2012 y señaló que los recursos parafiscales administrados por las cajas de compensación, así como los destinados al sistema de salud, no están gravados con el impuesto al patrimonio, por lo que se deben excluir del patrimonio líquido los recursos que pertenecen al Sistema de Seguridad Social.

Dijo que la interpretación dada por la Corte Constitucional al tema bajo estudio, es de obligatoria observancia y tiene un carácter vinculante, por lo que sería inconstitucional gravar activos que a pesar de que están contabilizados en el patrimonio del contribuyente, no le pertenecen, pues no puede disponer de ellos libremente.

Relató que el Consejo de Estado en la sentencia 17541 de 2011², concluyó que la calidad de contribuyentes del impuesto al patrimonio que tengan las cajas de compensación, no significa que el patrimonio de origen parafiscal, comprometido con la seguridad social, pueda ser gravado.

Señaló que algunos de los activos que conforman el patrimonio de Comfenalco Valle son recursos afectos al sistema de la seguridad social y de naturaleza parafiscal, que no pueden incluirse en la base gravable del impuesto al patrimonio.

Destacó que la base gravable del impuesto al patrimonio a cargo de las cajas de compensación, únicamente debe incluir el patrimonio relacionado con las actividades respecto de las cuales son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Manifestó que el acto demandado, al contrariar la interpretación normativa hecha por la sentencia C-890 de 2012, debe ser anulado, pues no existe una situación jurídica consolidada al estar en discusión ante la jurisdicción.

Adujo que el *a-quo* no fundó su decisión en el dictamen pericial que obra en el expediente, en el que se pone de presente la composición del patrimonio de la

² Ibídem 1.

caja de compensación y se identifica la base gravable y el impuesto a cargo, de la misma forma en que tales factores se registraron en la declaración privada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación y adicionó que la sentencia 17541 del Consejo de Estado desestimó la tesis expuesta en la demanda, según la cual la base gravable es la misma en el impuesto sobre la renta que en el impuesto al patrimonio, porque se trata de tributos diferentes que cuentan, cada uno, con su propia reglamentación.

Que, por lo mismo, la base gravable del impuesto al patrimonio se determina a partir del patrimonio bruto, conformado por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero, menos las deudas y, que a pesar de que los recursos parafiscales recaudados por las cajas de compensación no hacen parte de su patrimonio, los que corresponden a gastos de instalación, administración y funcionamiento, así como los destinados al pago del subsidio familiar en especie o servicios, al corresponder a los pagos que las cajas de compensación reciben a título de contraprestación, si hacen parte de su patrimonio bruto.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 900005 del 15 de noviembre de 2007, que desconoció como descuento al patrimonio líquido registrado por la actora en la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2005, los recursos relacionados con aportes patronales, salud, vivienda, recreación, educación y administración y fomento.

Para esto, debe establecer si, por tratarse de recursos generados por actividades en las que la caja de compensación demandante no es contribuyente del impuesto sobre la renta, podía detraerlos de la base gravable del impuesto al patrimonio.

No obstante, antes de pronunciarse sobre el fondo del asunto, la Sala estudiará el cargo relacionado con la falta de notificación del acto administrativo de liquidación alegado por la actora.

Notificación de las liquidaciones oficiales

La caja de compensación demandante argumentó que, en razón a que el acto de liquidación oficial no le fue notificado al apoderado de la caja de compensación demandante, la declaración privada del impuesto al patrimonio quedó en firme.

El inciso primero del artículo 565 del Estatuto Tributario³, vigente para la época de los hechos,⁴ dispuso que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

El párrafo 1º del mencionado artículo 565 señaló que la notificación por correo se practicará mediante la entrega de una copia del acto en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en el RUT⁵ y que, cuando no hubiesen informado una dirección a la Administración, el acto podrá notificarse a la que establezca la autoridad fiscal mediante el uso de las herramientas que tiene a su disposición. Estableció, además, que de no ser posible determinar la dirección del interesado, los actos que lo afectan le serán notificados mediante publicación en un periódico de amplia circulación nacional.

Acorde con lo anterior, el artículo 568 *ibídem*, modificado por el artículo 47 de la Ley 1111 de 2006⁶, estableció que las actuaciones de la Administración, enviadas

³ El artículo 565 del E.T. fue sustituido por el artículo 45 de la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006.

⁴ La Sala advierte que la actuación administrativa que se decide se adelantó bajo la vigencia de la Ley 1111 de 2006, que entró en vigencia el 1º de enero de 2007.

⁵ Según el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, el Registro único Tributario – RUT, administrado por la DIAN, “...constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (...)”.

⁶ "Artículo 568. Notificaciones devueltas por el correo. Las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de circulación nacional o de circulación regional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará

por correo, que por cualquier razón fueran devueltas, se deben notificar mediante aviso publicado en un periódico de circulación nacional o regional.

Así mismo, el párrafo 2º del artículo 565 del mismo compendio normativo, indicó que cuando los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, actúen a través de apoderado, la notificación se surtirá en la última dirección registrada en el RUT por éste último.

De la misma forma, el artículo 564 del mismo estatuto ordena que, si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

De otro lado, el artículo 710 del Estatuto Tributario estableció que la liquidación oficial de revisión se debe notificar dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, salvo los casos en los que practique inspección tributaria de oficio o a petición de parte, en cuyo caso el término se suspenderá por tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete o por el tiempo que dure la misma, respectivamente.

A partir de las anteriores consideraciones y, para efectos de decidir el cargo formulado sobre la falta de notificación de la liquidación oficial de revisión, la Sala advierte que en el expediente están probados los siguientes hechos:

- El 27 de mayo de 2005, la Caja de Compensación Familiar COMFENALCO Valle del Cauca, presentó la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año 2005.
- El 12 de marzo de 2007, la Administración de Impuestos Nacionales de Cali profirió el Auto de Inspección Tributaria 050632007000039, notificado el día 14 del mismo mes y año.

desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal".

- El 23 de mayo de 2007, expidió el Requerimiento Especial 900003, que fue notificado por correo certificado enviado a la Calle 5 N° 6-63 de Cali, a la Caja de Compensación Familiar COMFENALCO Valle del Cauca el 24 de mayo de 2007.
- El 23 de agosto de 2007, el apoderado de la caja de compensación respondió el requerimiento especial indicado, e informó como dirección de notificaciones la Carrera 14 N° 93B-32, Of. 404 de la ciudad de Bogotá D.C.8.
- El 15 de noviembre de 2007, la mencionada Administración Tributaria expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900005, y ese mismo día, en el Oficio 820564-00638⁹, con *“REF. NOTIFICACIÓN LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN N° 050642007900005”*, el Jefe de la División de Liquidación envió copia de dicho acto a la Calle 5 N° 6-63 de Cali, dirección informada en el RUT por la caja de compensación demandante, advirtiéndole que dicho acto fue notificado a la Carrera 14 N° 93B-32, Oficina 404, de Bogotá, dirección informada en la respuesta al requerimiento especial.
- Simultáneamente, la Administración envió la liquidación de revisión a la Carrera 14 N° 93B-32, Oficina 404, de Bogotá, dirección procesal informada por el apoderado de la actora. Sin embargo, a pesar de que la Guía Crédito 192200777¹⁰, del 16 de noviembre de 2007, indicaba que la Administración de Impuestos de Cali remitía la Liquidación *“900005”*, a nombre de la Caja de Compensación Familiar, NIT. 890.303.093, el correo fue devuelto al remitente, bajo la causal *“NO LO CONOCEN”*¹¹.
- El 5 de diciembre de 2007, la Administración notificó la liquidación oficial mediante aviso publicado en el diario El Tiempo¹².

De conformidad con los hechos reseñados, la Sala advierte que la Administración cumplió con el deber de notificar el acto de liquidación, garantizando el derecho a

⁷ Folio 86 del cuaderno de antecedentes.

⁸ Folio 106 del C.A.

⁹ Folio 110 del C.A.

¹⁰ Folio 112 del C.A.

¹¹ Folio 111 del C.A.

¹² Folio 121 del C.A.

la defensa de la actora y, en observancia del principio de publicidad, poniendo en conocimiento del interesado la existencia del acto administrativo que lo afectaba pues, además de enviar el acto de liquidación a la dirección procesal informada por el apoderado del contribuyente, también lo remitió a la dirección informada por la caja de compensación en el RUT, dirección a la que había remitido el requerimiento especial que fue contestado por el apoderado.

En tal sentido, para la Sala es viable que en aras de garantizar el principio de publicidad aludido, la Administración notifique de forma simultánea el acto administrativo a las diferentes direcciones que se hayan podido establecer del contribuyente, tema sobre el cual anotó¹³:

“La Sala precisa que incluso la DIAN ha señalado a través de sus Conceptos, que cuando no es posible establecer la dirección del apoderado, nada impide notificar directamente al contribuyente, pues así se cumple de manera eficaz con el principio de publicidad al garantizar el efectivo conocimiento de los actos de la Administración por parte del interesado e incluso ha admitido la posibilidad de notificar de manera simultánea a las diferentes direcciones que se hayan podido establecer del contribuyente. En consecuencia, si por lo menos, en este caso, la Administración hubiera notificado a COLTABACO se habría entendido notificada la liquidación oficial de revisión, razón por la cual no era suficiente con la notificación por aviso”.
(Se subraya).

En ese orden de ideas, la liquidación de revisión notificada el 15 de noviembre de 2007, fue puesta en conocimiento de la actora dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, que se vencían el 24 de noviembre de 2007, teniendo en cuenta que la notificación del auto de inspección tributaria suspendió el término por tres meses, y, por tal motivo, fue notificada oportunamente, sin que la liquidación privada del impuesto al patrimonio del año gravable 2005 adquiriera firmeza.

Impuesto al patrimonio

En términos generales, el patrimonio se entiende como una universalidad jurídica conformada por una serie activos y pasivos susceptibles de valoración económica¹⁴, en cabeza de una persona natural o jurídica.

¹³ Sentencia 18577 del 2 de agosto de 2012, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁴ Sentencia C-876 de 2002, magistrado ponente Álvaro Tafur Galvis.

Esta universalidad fue definida por la Corte Constitucional¹⁵, como “*un concepto jurídico abstracto e independiente de los bienes que lo conforman, y que el impuesto que sobre él recae no es un gravamen real sino personal*”.

Desde el punto de vista fiscal, el patrimonio es un conjunto de activos¹⁶ representados en bienes y derechos de carácter real o personal, apreciables en dinero, poseídos por el contribuyente el último día del año gravable, destinados a la generación de renta.

En cuanto a la regulación legal del tributo y, para efectos del caso *sub-examine*, el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, en el sentido de establecer y regular el impuesto al patrimonio durante los años gravables 2003 a 2006.

En lo pertinente, los artículos modificados son los siguientes:

“Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año gravable cuyo valor sea superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2004). (...)

Artículo 295. Base gravable. La base imponible del Impuesto al Patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Artículo 296. Tarifa. La tarifa del Impuesto al Patrimonio es del cero punto tres por ciento (0.3%) de la base gravable establecida de conformidad con el artículo anterior.

Artículo 297. Entidades no sujetas al Impuesto al Patrimonio. No están obligadas a pagar el Impuesto al Patrimonio creado mediante la presente ley, las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, así como las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se

¹⁵ Sentencia C-243 de 2011, magistrado ponente Mauricio González Cuervo

¹⁶ Decreto 2649 de 1993, Art. 35 “Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros”

encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999". (Se subraya).

De las normas transcritas se extrae que, las personas jurídicas y naturales, que sean contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y que posean al 1º de enero de cada año gravable un patrimonio líquido cuya cuantía supere el monto señalado por la norma, una vez deducidos los conceptos expresamente señalados por la misma, están gravadas con el impuesto al patrimonio a una tarifa del 0.3 por ciento de dicho patrimonio. Lo anterior, sin perjuicio de las entidades que, por disposición expresa del artículo 297 del Estatuto Tributario, fueron calificadas como *"Entidades no sujetas al Impuesto al Patrimonio"*.

Los artículos 261 y 282 del Estatuto Tributario, por su parte, disponen que el patrimonio bruto está constituido por *"...el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable"*, incluidos los bienes poseídos en el exterior, al cual se le restan las deudas del contribuyente vigentes en ese momento, para obtener el patrimonio líquido que constituye la base gravable del impuesto al patrimonio.

La Sala, al pronunciarse sobre la legalidad de los oficios 102614 del 6 de diciembre de 2006, **030681 del 23 de abril de 2007 y 059995** del 3 de agosto de 2007, de la DIAN, relacionados con la base gravable del impuesto al patrimonio para las cajas de compensación familiar, precisó¹⁷:

- i) Que los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio son los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, esto es, las personas naturales o jurídicas¹⁸ legalmente obligadas al cumplimiento de los deberes formales y sustanciales de declarar y pagar el tributo;
- ii) Que las cajas de compensación familiar que sean contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, sin que importe el monto o el concepto sobre el cual contribuyan, son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, siempre que su patrimonio líquido sea superior al establecido por la norma;

¹⁷ Sentencia 17541 del 28 de julio de 2011, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁸ Posteriormente la Ley 1111 de 2006 incluyó las sociedades de hecho.

- iii) Que los impuestos de renta y patrimonio son diferentes y autónomos, pues *“...el legislador está facultado para configurar de forma distinta la sujeción pasiva al uno y al otro”*;
- iv) Que el patrimonio líquido está conformado por la totalidad de los bienes y derechos apreciables en dinero, poseídos por el contribuyente en el último día del año gravable, menos las deudas que tenga a su cargo en esa misma fecha;
- v) Que a partir del concepto de posesión, establecido en el artículo 263 del Estatuto Tributario¹⁹, al gravar con el impuesto al patrimonio la totalidad del patrimonio líquido de las cajas de compensación familiar, no se afectan recursos del sistema de seguridad social, pues *“... la base gravable de dicho tributo la constituyen los bienes apreciables en dinero que le pertenecen, o que son propiedad efectiva de las cajas de compensación (...)”*, pues, los recursos que le pertenecen a la seguridad social, *“...no pueden confundirse dentro de los propios de la entidad que los administra (...)”* y, en tal sentido, las entidades promotoras de salud deben manejar los recursos de la seguridad social en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad, recursos que se destinan a la atención de los beneficiarios receptores del servicio.

Por su parte, la Corte Constitucional reiteró la posición asumida por la Sala al pronunciarse en la demanda de inconstitucionalidad de los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario, con las modificaciones introducidas por la Ley 863 de 2003 y, por la Ley 1111 de 2006, y declaró la exequibilidad de las mismas, al señalar²⁰:

*“Resta, entonces, sostener que **no hay fundamento constitucional para considerar que se afecta la protección debida a sectores marginados o ubicados en situaciones de debilidad o que se quebrantó el derecho a la igualdad al no tener en cuenta a las Cajas de Compensación Familiar entre las entidades exentas de pagar el impuesto al patrimonio, porque esta enunciación corresponde a la facultad de configuración que asiste al legislador y, en cualquier caso, la protección brindada, más que en la identificación de las entidades que manejan los recursos parafiscales destinados a satisfacer el subsidio familiar, se funda en la identificación de los recursos que no pueden ser gravados, lo que***

¹⁹ Es el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente.

²⁰ Sentencia C-890 del 30 de octubre de 2012, M.P. Dr. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

concuera con la manera como está concebido constitucionalmente el asunto. (...)

*A fin de establecer si las disposiciones demandadas gravan con el impuesto al patrimonio la totalidad de las rentas manejadas por las Cajas de Compensación Familiar, la Corte examinó la naturaleza jurídica de esas entidades, las actividades que desarrollan y los recursos que manejan, para concluir que, aunque pueden ser interpretadas en el sentido de que gravan todos los recursos, incluidos los parafiscales, tal interpretación se centra exclusivamente en los preceptos demandados, sin atender contenidos constitucionales de los que se desprende, con total claridad, que los recursos parafiscales y los destinados a salud no pueden ser gravados, mientras que si pueden serlo otros recursos de las Cajas de Compensación Familiar que no sean de índole parafiscal y que **no estén directamente destinados a la atención del derecho a la atención del derecho a la salud en la forma como lo determina la Ley 100 al regular lo concerniente a los planes obligatorios.***

El carácter normativo de las cláusulas constitucionales impone asumir la segunda interpretación, pues si la Corte prefiriera la primera, desconocería ese carácter normativo, la vinculación de los jueces y de las autoridades administrativas a los contenidos superiores, así como la obligación que tienen los aplicadores de la ley de efectuar una lectura constitucional de las disposiciones que aplican, solución esta que, además, ha sido prohijada de manera reiterada en la jurisprudencia constitucional que ha insistido en que los recursos parafiscales que administran no pertenecen a las Cajas de Compensación Familiar y que no pueden ser gravados, como tampoco pueden serlo los estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud, de acuerdo con lo normado en la Ley 100 de 1993 respecto de los planes obligatorios de salud.

*De conformidad con las consideraciones que preceden, por los cargos que han sido examinados en esta sentencia, **las disposiciones demandadas serán declaradas exequibles, bajo el entendimiento de que su lectura adecuada a los contenidos superiores implica que los recursos parafiscales administrados por las Cajas de Compensación Familiar y los estrictamente destinados a la atención del derecho a la salud en los términos de la Ley 100 de 1993 no son objeto de gravamen mediante el impuesto al patrimonio**". (Se subraya y resalta).*

Nótese que la Corte Constitucional fue clara al señalar que los recursos parafiscales que administran y los estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud, es decir, los relativos a los planes obligatorios de salud no hacen parte del patrimonio líquido de las cajas de compensación.

Caso particular

En el caso que se decide, la Sala observa que en el recurso de apelación, la DIAN argumentó que de la base gravable del impuesto al patrimonio no es posible excluir las rentas exentas y los ingresos no constitutivos de renta, en tanto que la actora reiteró que la base gravable del impuesto al patrimonio a cargo, únicamente debe incluir el patrimonio relacionado con actividades respecto de las cuales es contribuyente del impuesto sobre la renta y, si bien avaló que el *a-quo* excluyera los recursos parafiscales de su patrimonio líquido, rechazó que omitiera excluir otros conceptos que fueron puestos de presente en el dictamen pericial practicado y, que a su juicio, le pertenecen al sistema de seguridad social.

Como se dijo con anterioridad, los impuestos de renta y patrimonio tienen una configuración legal independiente y autónoma, por lo que las actividades en que las cajas de compensación son contribuyentes en el impuesto sobre la renta²¹ y el monto de las obligaciones tributarias que se causen por su realización, son indiferentes en la determinación de sujeción pasiva de este último gravamen y del patrimonio líquido que constituye la base gravable.

En lo que respecta a la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio, sólo basta que los obligados tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y el patrimonio líquido que le sirve de base gravable, sólo puede conformarse por los bienes y derechos apreciables en dinero que efectivamente posea el contribuyente en el último día del año gravable que corresponda, lo que excluye los recursos parafiscales que administran y los estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud.

La Sala observa que la Administración determinó el mayor impuesto al patrimonio a cargo de la actora, con fundamento en el patrimonio líquido que registró en la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2004, por la suma de \$73.424.978.000 (casilla 44 de la declaración), que se presume cierta por disposición del artículo 746 del Estatuto Tributario y que, ante la ausencia de pruebas en el expediente que demuestren que ese valor fue objeto de comprobación especial, se entiende en firme.

No obstante, en el proceso adelantado ante la jurisdicción, se practicó un dictamen pericial tendiente a demostrar que la parte del patrimonio destinada a actividades

²¹ Industriales, comerciales y financieras distintas de la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

sobre las cuales la actora no es contribuyente del impuesto sobre la renta, no hace parte de la base gravable del impuesto al patrimonio. Si bien esa tesis fue desvirtuada por la Sala, la prueba resulta relevante para establecer si el patrimonio líquido que sirve de base para liquidar el tributo se afectó con conceptos que no le pertenecen a la caja de compensación, ya sea que se trate de recursos parafiscales sometidos a su administración o de rubros destinados a la prestación de los servicios básicos de salud.

Dictamen pericial

Del dictamen pericial²² en que funda los argumentos del recurso de apelación la caja de compensación demandante, se extraen los siguientes hechos:

- El objeto de la prueba consistió en *“...acreditar suficientemente la composición del patrimonio de Comfenalco Valle, haciendo necesaria la distinción, para los efectos de que aquí se trata, entre la parte de ese Patrimonio que se encuentra destinado a actividades respecto de las cuales la Caja tiene la condición de contribuyente del impuesto sobre la renta y aquella que se destina a actividades no originaria de la condición de contribuyente”*.
- El patrimonio líquido fiscal de COMFENALCO VALLE al 1° de enero de 2005, era de \$73.424.978.000, suma que se obtuvo al restar de los activos determinados en \$115.463.881.000²³, los pasivos por valor de \$42.038.903.000²⁴.
- A juicio del perito, de las sumas referidas, el patrimonio líquido fiscal que la caja afectó, *“...a actividades respecto de las cuales obró como contribuyente del impuesto sobre la renta es \$4.952.738.349”*, que resulta de restar de los activos relacionados con tales actividades en cuantía de

²² Visible de folio 184 a folio 230 del C.P.

²³ Según el anexo 1, este valor es el resultado de la sumatoria de las cuentas del libro mayor: 1105, 1110, 1120, 1225, 1305, 1310, 1330, 1340, 1355, 1365, 1375, 1380, 1390, 1399, 1417, 1435, 1455, 1499, 1504, 1508, 1516, 1520, 1524, 1528, 1540, 1545, 1592, 1705, 1710, 1730, 1815, 1820, 1899, 1905 y 1910 (débito).

²⁴ Según el anexo 1, este es el resultado de la sumatoria de las cuentas del libro mayor: 2105, 2150, 2205, 2305, 2365, 2367, 2368, 2370, 2371, 2372, 2408, 2510, 2515, 2525, 2550, 2705, 2720, 2805, 2810, 2815, 2850, 2860 y 2870 (crédito).

\$16.229.820.504²⁵, los pasivos por el mismo concepto por valor de \$11.277.081.155²⁶.

- Como “FUENTES DE RECURSOS DE LAS ÁREAS FINANCIERAS CORRESPONDIENTES AL PERIODO GRAVABLE 2004 QUE CONFORMAN Y HACEN PARTE DEL PATRIMONIO DE LA CAJA”²⁷, registró las siguientes:

1. SALUD	\$83.708.363.418
2. APORTES PATRONALES	\$46.652.451.743
3. VIVIENDA	\$23.450.171.373
4. RECREACIÓN	\$ 4.680.532.630
5. EDUCACIÓN	\$ 3.234.896.676
6. ADM. Y FOMENTO	\$ 1.420.214.531
Total fuentes de ingresos	\$163.146.630.374

- La anterior liquidación tomó los valores señalados en el anexo 4 del dictamen, según el cual, el rubro de salud se conforma con los siguientes conceptos exentos:

DESCRIPCIÓN	TOTAL INGRESOS
<i>Total ingresos IPS</i>	\$77.448.152.717,75 ²⁸
<i>Ingresos salud caja</i>	\$5.557.718.644,52 ²⁹
<i>Ingresos medicina prepagada</i>	\$702.492.054,83 ³⁰
Total	\$83.708.363.418

- En lo que respecta a los aportes patronales de la caja, los aportes parafiscales del cuatro por ciento (4%), en cuantía de \$46.652.451.743³¹ son ingresos “...exentos del impuesto a la renta, y que hacen parte del patrimonio de las cajas destinadas a la salud, recreación, educación y desarrollo social debido a que todo ese conjunto de actividades, que son

²⁵ Folio 224 del C.P.

²⁶ Folio 189 del C.P.

²⁷ La respuesta aportada obedeció a la siguiente pregunta: “SÍRVASE INDICAR, RESPECTO DE LAS ÁREAS DE LA CAJA DISTINTA A MERCADEO (VG. ADMINISTRACIÓN, EDUCACIÓN, SALUD, RECREACIÓN Y VIVIENDA), CUÁLES SON, CON INDICACIÓN DE SU IMPORTANCIA, LAS FUENTES DE RECURSO, DISTINTAS DEL ENDEUDAMIENTO QUE HAN PERMITIDO CONFORMAR SU PATRIMONIO”.

²⁸ Este monto corresponde a la sumatoria de la cuentas 4125 “SALUD IPS” y 4130 “SALUD EPS” del libro mayor (Crédito).

²⁹ Este monto se registró en la cuentas 4137 “SALUD Y NUTRICIÓN” del libro mayor (Crédito).

³⁰ Este monto se registró en la cuenta 4135 “MEDICINA PREPAGADA” del libro mayor (Crédito).

³¹ Este monto se registró en la cuenta 4105 “APORTES” del libro mayor de la caja de compensación (Crédito).

típicas del subsidio familiar, se alimenta con los recursos parafiscales del subsidio familiar y corresponde a la seguridad social garantizada con el subsidio”.

- En el Anexo 1³² del dictamen se hizo un comparativo entre el Libro Mayor y la declaración de renta presentada por el contribuyente.
- El Anexo 2³³ refirió los valores que conforman el patrimonio en la declaración de renta, y señaló que el patrimonio líquido de la caja correspondía a la suma de \$73.418.817.130.

De la información establecida en el dictamen pericial, la Sala advierte que entre los rubros que conforman el patrimonio líquido de la caja de compensación, se incluyeron recursos por un valor de \$46.652.451.743, correspondientes a los aportes patronales del cuatro por ciento (4%), que, al ser de naturaleza eminentemente parafiscal, pues su administración y destinación está determinada por la ley, no le pertenecen a la actora y no pueden formar parte de su patrimonio líquido.

Sin embargo, en la prueba pericial también se pueden identificar otros conceptos que, a juicio de la Corte Constitucional³⁴, deben formar parte del patrimonio líquido para liquidar el impuesto al patrimonio; algunos porque no son de naturaleza parafiscal y, otros, porque no es posible establecer su destinación.

En el primer evento se encuentran los ingresos originados en recursos relacionados con vivienda, recreación, educación, administración y fomento, que no pueden detrarse de la base gravable del impuesto al patrimonio porque no corresponden a rentas de carácter estrictamente parafiscal, pues más allá de corresponder a recursos destinados al sostenimiento del sistema o que se reinviertan en el sector, surgen como contraprestación por la prestación de los servicios a cargo de la cajas de compensación familiar.

Por otra parte, en la prueba pericial señalada se indicó que la actora registró ingresos por concepto de salud, por valor de \$83.708.363.418, sobre lo cual la

³² Folios 190 y 191 del C.P.

³³ Folios 192 y 193 del C.P.

³⁴ *Ibíd*em 20.

Sala advierte que, de la conformación de dicho valor se concluye que, de una parte de esa suma, no es posible establecer la naturaleza del ingreso obtenido, ni mucho menos la destinación y ejecución de la misma, esto es, si constituye una renta parafiscal destinada a la prestación del servicio básico de salud, lo que implica la disminución del concepto de parafiscal no sometido al impuesto.

Al respecto, cabe mencionar que la Corte Constitucional señaló que no todos los recursos que perciben las EPS y las IPS son rentas parafiscales, al indicar³⁵:

“En ese orden de ideas, cabe enfatizar que existe semejanza con lo que acontece con ciertos recursos captados por las empresas e instituciones prestadoras de salud, como lo recaudados “por los pagos de aseguramiento o planes complementarios que asumen los afiliados al régimen contributivo” mediante un contrato individual a fin de obtener servicios no contemplados en el plan obligatorio, en cuyo caso, “las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales.

De modo similar la Corte ha concluido que “dentro del amplio universo de servicios que actualmente prestan las Cajas de Compensación en Colombia (...), salvo aquellos vinculados con la Ley 100 de 1993, los demás no guardan una relación directa y estrecha con el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna, lo que genera sobre los respectivos recursos consecuencias que luego se explicarán”. (Se resalta).

Esto, por cuanto el monto registrado en la prueba practicada, que como se dijo asciende a la suma de \$83.708.363.418, corresponde a la sumatoria de tres conceptos:

- El correspondiente a “Total ingresos IPS” por \$77.448.152.717,75, que, al corresponder a recursos estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud, no forma parte del patrimonio de la Caja demandante. Sobre este punto, en el estado comparativo de resultados del año gravable 2004³⁶, se identificaron los rubros que conforman tal concepto, así: Ingresos UPC por \$68.973.76³⁷, Cuotas Moderadoras por \$2.106.915, Copagos por \$1.632.836 y, “otros ingresos” de \$4.764.635.

³⁵ Ibídem 20.

³⁶ Folio 44-1 del c.a.

³⁷ Cifras expresadas en miles de pesos.

- El de “Ingresos salud caja” por \$5.557.778.644,52, que, al no ser posible establecer su origen y destinación forma parte del patrimonio de la actora y,
- El concepto de “ingresos medicina prepagada” por \$702.492.054,83, siendo este último rubro diferente a los previstos como integrantes del Plan Obligatorio de Salud, punto sobre el cual, el fallo de la Corte constitucional señalado, anotó:

“A título de ejemplo y con fines ilustrativos cabe recordar que tratándose de la salud, la Corporación ha explicado que los recursos que “tanto las EPS como las IPS captan por los pagos de sobreaseguramiento o planes complementarios que los afiliados al régimen contributivo asumen a motu proprio por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios, por fuera de los previstos en el POS”, así como todos los demás recursos “que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social”, pues “las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravadas” (Se subraya).

En ese orden de ideas, los únicos recursos identificables en el dictamen pericial que corresponden a rentas parafiscales y a salud obligatoria, incumben a los aportes patronales del cuatro por ciento (4%), por la suma de \$46.652.451.743, y a los estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud, por valor de \$77.448.152.717,75, por lo que serán detraídos del patrimonio de la caja de compensación demandante.

En consecuencia, la Sala practicará la siguiente liquidación del impuesto al patrimonio de la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR – COMFENALCO VALLE DEL CAUCA correspondiente al año gravable 2005, así:

Total ingresos caja año 2004		\$193.940.590.297 ³⁸
Ingresos IPS	\$77.448.152.717	
Aportes patronales	\$46.652.451.743	
<u>Menos ingresos reconocidos C.E.</u>		<u>\$124.100.604.460</u>
Ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio		\$69.839.985.837

³⁸Folios 196, 198 y 218 del c.p.

El valor de la sanción por inexactitud en la suma de \$100.912.000, se determinó así:

Saldo a pagar - Liquidación de la Sala:	\$	77.928.000
<u>Saldo a pagar – Liquidación Privada:</u>	\$	<u>14.858.000</u>
Base para aplicar la sanción:	\$	63.070.000
Tarifa de la sanción:	\$	160%
Valor sanción por inexactitud:	\$	100.912.000

Dado que la demandante incluyó en su declaración conceptos a los cuales no tenía derecho y que no fueron demostrados en el expediente, que derivaron en un menor impuesto al patrimonio por pagar, la Sala considera que procede la sanción por inexactitud.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia del 13 de julio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca y, en su lugar, anulará parcialmente los actos administrativos demandados para fijar un total saldo a pagar por concepto de impuesto al patrimonio por la vigencia fiscal 2005, en la suma de ciento setenta y ocho millones ochocientos cuarenta mil pesos (\$178.840.000) M/CTE.

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

FALLA

PRIMERO.- REVÓCASE la sentencia del 13 de julio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar,

ANÚLASE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 900005 del 15 de noviembre de 2007. A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto al patrimonio por la vigencia fiscal 2005, a cargo de la Caja de Compensación Familiar COMFENALCO VALLE DEL CAUCA, la inserta en la parte motiva de la presente providencia.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ