

JURISDICCION DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Objeto / ACTO ADMINISTRATIVO – Definición / PRESUNCION DE LEGALIDAD – Ampara a los actos administrativos / DEMANDAS – Requisitos / SENTENCIA - Efectos

Al tenor del artículo 82 del Código Contencioso Administrativo, la jurisdicción de lo contencioso administrativo está instituida para juzgar las controversias y litigios originados en la actividad de las entidades públicas y de las personas privadas que desempeñen funciones propias de los distintos órganos del Estado. Los actos administrativos, como decisiones unilaterales de la Administración, encaminadas a producir efectos jurídicos, constituyen una de las formas que expresan dicha actividad y son susceptibles de judicialización por parte de esta jurisdicción, a través de las acciones establecidas en los artículos 84 y 85 ibídem, dependiendo de la naturaleza de los mismos (generales o particulares). Sin embargo, tales actos se encuentran amparados por la presunción de legalidad, derivada del sometimiento coercitivo de la actividad administrativa al ordenamiento jurídico, propio de los Estados Sociales de Derecho; por lo mismo, el legislador sujetó su control judicial a una carga procesal de alegación por parte de quien pretenda desvirtuar la presunción. En efecto, al establecer los requisitos de las demandas contra la jurisdicción contencioso administrativa, el artículo 137 (numeral 4º) del Código Contencioso Administrativo, exigió que en la impugnación de actos administrativos se indiquen las normas violadas y se explique el concepto de su violación con ello, demarcó tanto el terreno de defensa para el demandado como el ámbito de análisis del juez y el alcance de su decisión. Por su parte, el inciso segundo del artículo 170 ibídem, circunscribió el efecto erga omnes de la sentencia que niega la nulidad pedida, a la causa petendi juzgada.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 82 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 84 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 85

PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA – Aceptaciones / FALLO ULTRAPETITA Y EXTRAPETITA – Definición

Las normas anteriores describen el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos acepciones: como armonía entre la parte motiva y la resolutive del fallo (congruencia interna), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en la contestación (congruencia externa). El principio así concebido persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda. Igualmente, trae consigo los conceptos de fallo ultra y extrapetita, como decisiones que van más allá de lo pedido, ya sea porque se otorgan cosas adicionales a las solicitadas en la demanda (sentencia ultrapetita), o porque se reconoce algo que no se solicitó (sentencia extrapetita).

ESTATUTO TRIBUTARIO – Aplicación en los entes territoriales. Armonización / ENTES TERRITORIALES – Tienen autonomía legislativa / DISMINUCION DE TERMINOS – No constituye ilegalidad manifiesta a los derecho del contribuyente

Por lo demás y sólo para fines de precisión, si bien es cierto existe disparidad entre los términos que consagran los artículos mencionados (tres meses para responder el requerimiento especial y 2 meses para interponer el recurso de reconsideración), y los que se concedieron a la demandante para los mismos

efectos, con fundamento en los artículos 361 y 416 del E. T. M. de Neiva vigente para la época de los hechos discutidos – Decreto 096 de 1996 – (un mes para ambos casos), esa diferencia no constituye ilegalidad manifiesta. Es así, porque el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 facultó a los municipios para disminuir y simplificar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional para la administración, determinación y discusión, entre otros, de los impuestos administrados por los departamentos y municipios, de acuerdo con la naturaleza que tengan. De hecho, al examinar esa facultad frente a la autonomía de las entidades territoriales, la sentencia C-1114 del 2003 señaló que la capacidad de interferencia del legislador en las competencias tributarias reconocidas a dichas entidades no es absoluta, porque no puede vaciar los derechos que les reconoce el constituyente. Y que las facultades de las entidades territoriales tampoco pueden ser ilimitadas. En ese sentido, dijo la Corte Constitucional, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario aplicable en las entidades territoriales, menos aún si con ello se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, optimizando el principio de eficiencia del tributo y potenciando la realización del derecho de participación en las rentas nacionales, propio del principio de autonomía. Así mismo, la posibilidad legal de disminuir sanciones y simplificar los procedimientos de las normas nacionales da cuenta de que la interferencia de estas últimas en el ámbito territorial es razonable y sólo se orienta a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados, eficaces para la administración y susceptibles de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de los departamentos y municipios.

INSPECCION TRIBUTARIA – Medio de prueba autónomo. Finalidad. Permite que se decrete cualquier otro medio de prueba. Estatuto Tributario Municipal de Neiva / PRUEBA CONTABLE – Es una prueba independiente de la inspección tributaria

La legislación tributaria consagró la inspección tributaria como un medio de prueba autónomo dentro de las investigaciones fiscales y que opera tanto de oficio como a solicitud de parte, a través de la cual la Administración constata directamente los hechos que interesan a aquéllas, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que sirvan al propósito de establecer la exactitud de las declaraciones, la existencia de hechos gravables declarados o no, y el cumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes (Art. 480 en concordancia con el 481 del E. T. M. y 779, E. T. N). Bajo tal cometido, el ordenamiento permite que en el desarrollo de la inspección se decrete cualquier medio de prueba autorizado por la ley, previa observancia de los requisitos legalmente previstos para los mismos. Es decir, a través de la inspección la Administración puede realizar toda clase de actuaciones tendientes a establecer hechos que interesan al proceso tributario, mediante la utilización de todos los demás medios de prueba establecidos en la ley. La práctica de la inspección presupone su previo decreto formal mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que deben indicarse los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Para finalizar, el cargo no es comprensible en cuanto a la referencia que hace a la prueba de inspección contable, siendo claro que, a las voces del artículo 782 del E. T. N., aplicable de acuerdo con el artículo 481 del E. T. M., ella es un medio probatorio autónomo e independiente a la inspección tributaria y que, en últimas, los antecedentes administrativos aportados no contienen ningún acto que la haya decretado en la actuación fiscal analizada.

PRINCIPIO DE CONGRUENCIA – Alcance. Garantía del derecho de defensa y audiencia del contribuyente / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Contenido / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Puede contener puntos diferentes de los referidos en el requerimiento sin que haya violación al principio de congruencia

De acuerdo con la disposición anterior, la declaración tributaria y los hechos que motivan el requerimiento especial y su ampliación, constituyen el marco de análisis de la liquidación oficial de revisión, de modo que ésta debe ajustarse a todos ellos, sin desconocer o ir más allá de lo declarado, ni variar los fundamentos de hecho de la propuesta de modificación que haga el requerimiento o su ampliación. Ha dicho la Sala que la correspondencia entre los actos administrativos referidos, asociada a los hechos que motivan la propuesta de modificación de la liquidación privada y de la efectiva realización de la misma, garantiza los derechos de defensa y audiencia del contribuyente. Examinada esta exigencia legal en el caso concreto, se observa que el supuesto fáctico de la liquidación oficial de revisión coincide con aquél que motivó la modificación propuesta en el requerimiento especial, cual es la improcedencia de la exención al sector cooperativo establecida en el artículo 58-1 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva, por incumplir el requisito de destinación de excedentes en la forma prevista por la legislación cooperativa, de acuerdo con el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, y los Decretos 1333 de 1989 y 468 de 1990. Por último, el cotejo que hace el libelista a folios 17 a 18 no demuestra la transgresión del principio de correspondencia aquí analizado, pues parte de valoraciones probatorias y jurídicas realizadas en el requerimiento especial, que en nada alteran el supuesto de hecho motivante de la investigación fiscal y del fundamento fáctico de la propuesta de modificación de la declaración privada, esto es, se insiste, la inexistencia de requisitos legales para acceder a la exención de industria y comercio prevista en el ordenamiento municipal para Cooperativas y Grupos Precooperativos. Y es que el análisis de la liquidación oficial sobre los argumentos del requerimiento especial no se determina solamente por el texto de dicho acto, sino por las argumentaciones que invoque el requerido para objetarlo, al momento de responderlo. Desde esa perspectiva, la liquidación Oficial puede abordar análisis y comprobaciones distintas a las que haga el requerimiento especial, siempre que unos y otras tengan que ver con aspectos planteados en la respuesta al requerimiento, sin que por ello se afecte la unidad material que debe tener con dicho acto de trámite, en cuanto a los hechos que lo sustentan.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 711

PRECOOPERATIVAS – Manejo de excedentes / EXCEDENTES – requisitos de aplicación en entidades sin ánimo de lucro. Municipio de Neiva / EXENCION AL SECTOR COOPERATIVO – Para su rechazo debe hacerse una valoración no sólo jurídica sino también probatoria

La Ley 79 de 1988 “por la cual se actualiza la Legislación cooperativa”, previó que las cooperativas tienen ejercicios anuales que se cierran el 31 de diciembre de cada año, al término del cual deben cortar sus cuentas y elaborar el balance, el inventario y el estado de resultados. El requisito que la Administración considera incumplido debe analizarse dentro de los parámetros objetivos que describen las normas transcritas, a partir de pruebas documentales que permitan establecer la cierta y oportuna destinación que ellas prevén, a saber: compensación de pérdidas de ejercicios anteriores; creación y mantenimiento de una reserva de protección de aportes sociales, revalorización de los mismos según las alteraciones en su valor real y amortizaciones a los asociados a través de un fondo determinado; aportes al fondo de educación; servicios comunes y de seguridad social; y retorno a los

asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo a título de complemento de las compensaciones otorgadas y los criterios legales para su fijación; sin perjuicio de las reservas y fondos comunes que ordene crear la Asamblea General.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C., veintidós (22) de marzo del dos mil doce (2012)

Radicación número: 41001-23-31-000-2007-00023-01((18194))

Actor: EMPRESA PRECOOPERATIVA P. T. C.

Demandado: MUNICIPIO DE NEIVA

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada contra la sentencia del 30 de noviembre del 2009, por medio de la cual el Tribunal Administrativo del Huila decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra los actos administrativos que liquidaron el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros a cargo de la empresa demandante, para el año gravable 2003.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: Se declara la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros No. 002 del 10 de marzo de 2006 y de la Resolución No. 1462 del 9 de octubre de 2006 que resolvió el recurso de reconsideración correspondiente a los mencionados impuestos municipales de Neiva del periodo gravable 2003 de la Empresa Precooperativa P. T. C.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y como restablecimiento del derecho se deja en firme la declaración de impuestos de industria y comercio, avisos y tableros presentada por la entidad demandante, por el año gravable 2003, con la acotación de que si la Empresa Precooperativa P. T. C., consignó valor alguno respecto de los actos que aquí se anulan, como se solicita en la demanda, le corresponde al Municipio de Neiva reintegrárselos a la empresa dentro de los treinta días siguientes a la ejecutoria de la presente sentencia (art. 176 CCA), debidamente actualizados (Art. 178 CCA).”

ANTECEDENTES

El 17 de febrero del 2004 la empresa PRECOOPERATIVA P.T.C. declaró impuesto de industria y comercio a favor del Municipio de Neiva, por el año gravable 2003, registrando una exención de \$23.229.994.000, por concepto del beneficio previsto en el artículo 58-1 del Estatuto Tributario Municipal para los grupos precooperativos que destinaran los excedentes del periodo en la forma prevista por la legislación cooperativa.

Para verificar dicha destinación, la Secretaría de Hacienda Municipal practicó inspección tributaria en la que concluyó que la declarante no podía acogerse a la exención del sector cooperativo, porque la distribución de los excedentes que obtuvo en el año 2003 violó la Ley 79 de 1988, el Decreto 1333 de 1989 y el Decreto 468 de 1990.

Por Requerimiento No. 000015 del 3 de noviembre del 2005, se propuso corregir la declaración privada para incluir los mayores valores resultantes de la improcedencia de la exención señalada, y liquidar la sanción derivada de esa corrección.

La Unidad de Planeación Tributaria de la misma Secretaría acogió la propuesta del requerimiento mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 0002 del 10 de marzo del 2006, que modificó la declaración privada en el sentido de desconocer el referido beneficio por incumplimiento de los requisitos previstos para el mismo, sumó su valor como base gravable de la actividad principal que la Precooperativa ejerció en el periodo, y, a partir de ello, determinó un impuesto a cargo de \$80.144.000 y una sanción por inexactitud de \$160.288.000.

Esta decisión fue confirmada por la Resolución No. 1462 de 9 de octubre del mismo año, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra.

LA DEMANDA

LA EMPRESA PRECOOPERATIVA P. T. C. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 002 del 10 de marzo del 2006, y de la Resolución No. 1462 del 9 de octubre del mismo año. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se condene a la Alcaldía de Neiva a pagarle la suma de \$243.432.000, y a indexar las sumas objeto de condena hasta el día de su pago efectivo. Así mismo, pidió que se condenara en costas al demandado.

Estimó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 647, 703, 704, 779 y 782 del Estatuto Tributario Nacional; 306, 307, 358, 359 y 471 (No. 7) del Decreto 096 de 1996 - Estatuto Tributario Municipal; 59 de la Ley 788 del 2002; 19, 54 y 57 de la Ley 79 de 1988, y 35 del Código Contencioso Administrativo, así como el Decreto 1313 de 1989.

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

La determinación oficial cuestionada no respetó las debidas formas del proceso Tributario, porque el acta de la inspección tributaria que se practicó no describe los hechos constatados ni las pruebas valoradas dentro de la misma, ni la fecha en que se cerró la diligencia que, además, es diferente de la inspección contable en cuanto ésta refiere exclusivamente al examen de la contabilidad.

El requerimiento especial que precedió a los actos demandados, es un acto preparatorio que debe estar debidamente motivado, no se fundamentó en el acta de inspección tributaria practicada, sino en el auto que la decretó.

Dicho requerimiento fue vago e impreciso, lo cual impidió conocer su alcance y motivación y transgredió el derecho de defensa y el debido proceso de la demandante. Igualmente, el hecho de que dicho acto señalara que los registros contables y los demás soportes aportados, sin precisar cuáles eran unos y otros, correspondían a gastos de la empresa y no al concepto de solidaridad, niega el propio funcionamiento de la Precooperativa, dado que ella debe pagar servicios públicos y, en general, todos los conceptos relacionados con el giro ordinario de sus negocios.

La vaguedad del requerimiento especial se evidencia en que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial demandada negó la violación del debido proceso, aduciendo, de una parte, que dentro de la actuación administrativa la demandante tuvo la oportunidad de interponer recursos y, de otro lado, que los argumentos de la liquidación oficial de revisión tenían soporte legal.

No existe congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, según el cotejo que se presenta en los folios 17 a 18 del cuaderno No. 1, a pesar de que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración afirme que los actos mencionados se basaron uniformemente en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 sobre distribución de excedentes.

Los actos demandados son nulos por indebida y errónea aplicación de la ley, en cuanto hacen regir la norma jurídica sobre hechos o situaciones que no previó, y busca hacerle producir efectos distintos a los que le corresponden, ya que niegan la exoneración del impuesto a la demandante por supuesto incumplimiento de los artículos 19, 54 y 57 de la Ley 79 de 1989 y 58 del E. T. M., en lo relacionado con la destinación de los fondos sociales y la distribución de remanentes y/o excedentes.

No obstante, de acuerdo con los Conceptos SES-OJ-0602/2000 y SES-OJ-CONT-0161-02, así como con el Oficio 008317, todos de la Superintendencia del Sector Solidario, el tema de excedentes, su distribución y retorno, tiene vacíos de contenido, de modo que, además de las normas legales, dichos aspectos se regulan por la costumbre existente en relación con el retorno de excedentes, y por normativas internas como la contenida en el Acta No. 07 del 27 de febrero del 2004 de la Asamblea General de Asociados de la Precooperativa demandante.

So pretexto de un criterio auxiliar, la Administración no puede cuestionar el acta mencionada porque ésta contiene la voluntad de los asociados que es la que le da vida a la Precooperativa.

No se tipificó ninguno de los hechos descritos legalmente como constitutivos de inexactitud, pues la falta de normas de procedimiento y la inexistencia de reglamentación del artículo 50 de la Ley 55 de 1985 condujeron a que la contribuyente aplicara su propia interpretación sobre la norma, lo cual constituye una diferencia de criterio exonerante de dicha sanción, a la luz de los artículos 306 y 307 del E. T. M.

Adicionalmente, la demandante retornó los excedentes a todos sus asociados, conforme con la participación de cada uno de ellos en el trabajo, en forma igualitaria para todos sus miembros y manteniendo la equidad propia del sector, y sin violentar el ordenamiento al cual está sujeta, incluyendo las directrices impartidas por la Superintendencia del Sector Solidario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Neiva se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

Los actos demandados fueron expedidos de acuerdo con los procedimientos previstos en las disposiciones tributarias y, muy especialmente, con los señalados en el Código Contencioso Administrativo.

Según la Ley 79 de 1988, la utilización y finalidades de las reservas y fondos sociales deben reglamentarse para conservar la equidad e igualdad. Una de las funciones del Comité de Administración, conforme con lo establecido en el literal b) del artículo 35 de los Estatutos, es la de reglamentar todos los servicios que presta la demandante. Las reformas tributarias de los años 2002 y 2003 condicionaron la obtención total de la exención a que el 20% de los excedentes se destinara a educación formal, de acuerdo con el Decreto 2880 del 2004.

Cuando no se presenta correctamente la declaración debe aplicarse una sanción por inexactitud equivalente al 200% de la diferencia entre la declaración inicial y la declaración propuesta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 307 del Estatuto Tributario Municipal, que goza de presunción de legalidad.

Dicho estatuto contiene normas especiales que reproducen las previstas en el Estatuto Tributario Nacional y que obligan a los contribuyentes y responsables de los tributos municipales de Neiva, con algunas diferencias regulatorias respecto de términos simplificados establecidos al amparo de la facultad que el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 reconoce a los municipios.

La actuación adelantada por la Administración municipal se ajusta a los lineamientos constitucionales y legales vigentes, así como a la jurisprudencia.

Los actos demandados se fundamentaron en diferentes pruebas documentales practicadas en virtud de las facultades delegadas por el auto de inspección tributaria, que se expidió dentro de la investigación adelantada contra el demandante por impuesto de industria y comercio del año gravable 2003. Por tanto, no se violó el debido proceso en la etapa de recaudación de pruebas.

El hecho de que el requerimiento especial no se haya fundamentado en el Acta de Inspección Tributaria sino en el auto que la ordenó, no obsta para que en su sustento se hayan tenido en cuenta todos los documentos solicitados y allegados en el desarrollo de la inspección, con base en los cuales podía concluirse el ejercicio improcedente de la exoneración por incumplir el requisito de la destinación de excedentes.

El requerimiento especial se profirió oportunamente, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 359 del E. T. M., y su anexo constituye por sí mismo un proyecto de liquidación oficial que deja en evidencia los aspectos que dicho requerimiento proponía modificar.

Frente a la respuesta al requerimiento especial, la Administración profundizó el tema con base en nuevos razonamientos que reafirmaron los inicialmente considerados, sin que ellos constituyeran nuevos elementos de prueba susceptibles de respuesta, porque tal alcance sería propio de la ampliación del requerimiento especial. De acuerdo con ello, es improcedente cotejar el acto

preparatorio con la liquidación oficial de revisión, pues lo que hace esta última es ahondar y aclarar los aspectos motivantes de la respuesta dada al primero.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y ordenó el consiguiente restablecimiento del derecho, bajo el entendido de que el demandado violó el debido proceso administrativo en cuanto desconoció las normas tributarias nacionales que establecen términos a favor del contribuyente. Al respecto, señala:

Para cuando se inició la actuación administrativa tributaria contra la demandante, regía el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 que ordenó aplicar los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional en el ámbito municipal, y facultó la futura disminución y simplificación del monto de las sanciones.

De acuerdo con ello, el procedimiento de determinación del impuesto que aquí se cuestiona debió regirse por los artículos 702 a 714 del estatuto mencionado. Bajo esa normativa, el plazo para responder el requerimiento especial es de tres meses; no obstante, la Administración Municipal de Neiva sólo concedió un mes a la demandante, por ser ese el término previsto en el artículo 361 del E. T. M.

La misma situación se presenta respecto del plazo para interponer el recurso de reconsideración contra el acto de determinación oficial, pues mientras el artículo 720 del E. T. N. lo establece en dos meses, la liquidación oficial acusada sólo concedió un mes para dicha impugnación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 416 del ordenamiento municipal.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en las razones que a continuación se sintetizan:

El artículo 58 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva exoneró del impuesto de industria y comercio por el término de tres años, a las actividades mercantiles de grupos precooperativos creados a partir de 1994 y con domicilio principal en dicho municipio. Vencido ese término la exención sería del 50% y operaría por tres años más.

Durante el año gravable 2003 la demandante no cumplió los requisitos establecidos para acceder a la exención mencionada, toda vez que los excedentes provenientes de su actividad fueron distribuidos en forma contraria a la legislación cooperativa (Ley 79 de 1988, Decretos 1333 de 1989 y 468 de 1990).

Según esa normativa, los miembros de las cooperativas de trabajo asociado deben ser propietarios o poseedores de los medios de labor y las empresas precooperativas deben organizar directamente las actividades de trabajo de sus asociados. Quienes se benefician con el trabajo de la precooperativa accionante son terceros, lo cual, como tal, transgrede los artículos 5 y 6 del último de los Decretos citados.

La actuación adelantada contra la parte actora se ajustó a los trámites, procedimientos y términos previstos en el Estatuto Tributario Municipal de Neiva, cuyas disposiciones se encuentran acordes con las del Estatuto Tributario Nacional, sin que el libelo desvirtuara ni controvirtiera tal aspecto, pues sus argumentos sólo cuestionaron el rechazo del beneficio de exención al sector

cooperativo. Dado que dicho beneficio fue establecido directamente en el Estatuto Tributario Municipal, sus condiciones y requisitos no pueden examinarse a la luz de las normas nacionales.

El artículo 59 de la Ley 788 del 2002 reconoce la autonomía de los entes territoriales para determinar el monto de los impuestos que se causan a su favor y los términos aplicables en el procedimiento de determinación de los mismos.

De acuerdo con ese procedimiento, la Administración notificó el requerimiento especial antes de que quedara en firme la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2003, y le concedió a la demandante el plazo establecido por el E. T. M. para responderlo, como también el previsto para objetar la liquidación oficial de revisión. Tal actuación no violó el debido proceso ni el derecho de defensa de la declarante, más aún cuando las disposiciones de tal estatuto gozan de presunción de legalidad porque no han sido anuladas ni suspendidas.

Existe inexactitud sancionable a la luz de los artículos 306 y 307 ibídem, porque la declaración privada objeto de la modificación oficial omitió ingresos gravables e incluyó exenciones, descuentos y tratamientos preferenciales inexistentes. Conforme con el ordenamiento municipal, esa sanción equivale al 200% de la diferencia entre el saldo a pagar de la declaración privada y el de la liquidación oficial, comoquiera que, se insiste, el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 faculta a las entidades territoriales para fijar el monto de las sanciones y los términos de aplicación de los procedimientos de determinación y discusión de los tributos que administran, pudiendo disminuirlos y simplificarlos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El actor no alegó no alegó de conclusión.

El demandado presentó texto íntegro del recurso de apelación y mantuvo su referencia. Sin embargo, dado que tal escrito se allegó dentro del término de alegaciones, infiere la Sala que su finalidad era cumplir con las mismas y, en tal sentido, interpreta sus argumentos como alegatos de instancia que reiteran en su totalidad las razones de la alzada.

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Provee la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales el Municipio de Neiva determinó el impuesto de industria y comercio a cargo de la Empresa Precooperativa P. T. C., para el año gravable 2003.

En los términos del recurso de apelación, corresponde analizar si la actuación administrativa de determinación y discusión de dicho tributo violó el debido proceso, en lo que se relaciona con los términos que se le concedieron a la demandante para responder el requerimiento especial que antecedió a la liquidación oficial de revisión acusada, y para interponer el recurso de reconsideración contra la misma, considerando que la contribuyente no cuestionó tales aspectos.

Se trata entonces de establecer si los aspectos considerados por el Tribunal constituían razón jurídica legítima para anular los actos administrativos

demandados en el contexto del presente proceso, a partir de los puntos discutidos en la demanda. Al respecto se observa:

Al tenor del artículo 82 del Código Contencioso Administrativo, la jurisdicción de lo contencioso administrativo está instituida para juzgar las controversias y litigios originados en la actividad de las entidades públicas y de las personas privadas que desempeñen funciones propias de los distintos órganos del Estado.

Los actos administrativos, como decisiones unilaterales de la Administración, encaminadas a producir efectos jurídicos, constituyen una de las formas que expresan dicha actividad y son susceptibles de judicialización por parte de esta jurisdicción, a través de las acciones establecidas en los artículos 84 y 85 ibídem, dependiendo de la naturaleza de los mismos (generales o particulares).

Sin embargo, tales actos se encuentran amparados por la presunción de legalidad, derivada del sometimiento coercitivo de la actividad administrativa al ordenamiento jurídico, propio de los Estados Sociales de Derecho; por lo mismo, el legislador sujetó su control judicial a una carga procesal de alegación por parte de quien pretenda desvirtuar la presunción.

En efecto, al establecer los requisitos de las demandas contra la jurisdicción contencioso administrativa, el artículo 137 (numeral 4º) del Código Contencioso Administrativo, exigió que en la impugnación de actos administrativos se indiquen las normas violadas y se explique el concepto de su violación¹; con ello, demarcó tanto el terreno de defensa para el demandado como el ámbito de análisis del juez y el alcance de su decisión. Por su parte, el inciso segundo del artículo 170 ibídem, circunscribió el efecto erga omnes de la sentencia que niega la nulidad pedida, a la causa petendi juzgada.

Tales preceptos imponen limitaciones que le endilgan a esta jurisdicción un carácter rogado, en cuanto administra justicia sólo respecto de lo que lo que le piden quienes ejercen las acciones reservadas a su conocimiento, a partir del ordenamiento legal que le invocan como vulnerado por los actos administrativos, y según los argumentos que justifican tal vulneración.

En esa medida, las acusaciones genéricas en el desarrollo del concepto de violación no satisfacen las exigencias legales del mencionado artículo 137, ni tienen, por ende, la virtud de enervar la presunción de legalidad de los actos administrativos, pues, dado el alcance de ésta, tal efecto requiere razones precisas y concretas en relación con cada norma violada.

No obstante, de acuerdo con la sentencia C-197 de 1999, el juez de la legalidad del acto administrativo sólo puede abordar el análisis más allá del planteamiento rogado del actor, en aquellos casos de flagrante violación de derechos fundamentales de aplicación inmediata o de incompatibilidad manifiesta entre la constitución y una norma jurídica, en el caso de las acciones de simple nulidad, aunque se aparten de las normas que se señalan como vulneradas.

¹ Mediante sentencia C-197 de 1999 la Corte Constitucional declaró exequible este numeral, bajo la condición de que cuando el juez administrativo advierta la violación de un derecho fundamental constitucional de aplicación inmediata, deberá proceder a su protección, aun cuando el actor en la demanda no hubiere cumplido con el requisito de señalar las normas violadas y el concepto de violación. Igualmente, cuando dicho juez advierte incompatibilidad entre la Constitución y una norma jurídica tiene la obligación de aplicar el art. 4 de la Constitución.

Esta causal genérica de nulidad de actos administrativos, opera por el simple estudio comparativo entre el acto acusado y las normas de superior jerarquía a las que debía ajustarse, del cual se deduzca la violación del ordenamiento jurídico superior, por exceso o por defecto en la aplicación de aquéllas.

Ahora bien, en concordancia con el requisito del numeral 4 del artículo 137 del Código Contencioso Administrativo (indicación de las normas violadas y explicación del concepto de violación), y en orden a que el fallo se profiera dentro del marco de la litis que plantea la demanda, ya que, se repite, al demandante es a quien le corresponde desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos, el artículo 170 ibídem dispuso:

“La sentencia tiene que ser motivada. Debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones...”

Por su parte, el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil señala:

“La sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la Ley.

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.”

Las normas anteriores describen el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos acepciones: como armonía entre la parte motiva y la resolutive del fallo (congruencia interna), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en la contestación (congruencia externa).

El principio así concebido persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda.

Igualmente, trae consigo los conceptos de fallo ultra y extrapetita, como decisiones que van más allá de lo pedido, ya sea porque se otorgan cosas adicionales a las solicitadas en la demanda (sentencia ultrapetita), o porque se reconoce algo que no se solicitó (sentencia extrapetita).

Según el apelante, la parte actora no cuestionó los motivos de ilegalidad considerados por la sentencia impugnada, consistentes en la violación al debido proceso porque para contestar el requerimiento especial que precedió a la liquidación oficial de revisión acusada y para recurrirla en reconsideración, la Administración Municipal concedió al demandante términos inferiores a los establecidos en las normas nacionales.

Sin duda alguna, el planteamiento así enfocado se traduce en el desconocimiento del principio de congruencia externa de la sentencia y el desbordamiento de las limitantes que impone el principio de jurisdicción rogada de cara a la carga

argumentativa que implica desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados.

Bajo esas premisas, la conclusión del fallo recurrido sólo podía emerger de un concepto de violación directamente referido a los artículos 707 y 720 del E. T. N., dado que ellos prevén los términos que, en criterio del a quo, fueron desconocidos por el demandado; sin embargo, no se invocó transgresión alguna en relación con ninguno de esos preceptos.

Si bien del artículo 59 de la Ley 788 del 2002 sí se predica violación expresa, ese señalamiento no facultaba per se la ratio decidendi de la sentencia anulatoria ni era suficiente para la misma, toda vez que tal vulneración normativa se enfocó desde la afrenta al debido proceso por aspectos de procedimiento relacionados con el contenido del acta de inspección tributaria practicada dentro de la investigación adelantada contra la demandante y la imprecisión en los fundamentos del requerimiento especial y por la violación del principio de congruencia entre dicho acto y la liquidación oficial de revisión demandada.

Esta simple constatación permite advertir que la violación al debido proceso no se asoció al desconocimiento y/o reducción de los términos legales establecidos en los ya citados artículos 707 y 720 del E. T., y que, por tanto, la nulidad motivada en ese desconocimiento configura un pronunciamiento judicial ultrapetita que conduce a revocar la sentencia recurrida para, en su lugar, realizar el juicio de legalidad de acuerdo con los cargos que presenta el libelo.

Por lo demás y sólo para fines de precisión, si bien es cierto existe disparidad entre los términos que consagran los artículos mencionados (tres meses para responder el requerimiento especial y 2 meses para interponer el recurso de reconsideración), y los que se concedieron a la demandante para los mismos efectos, con fundamento en los artículos 361 y 416 del E. T. M. de Neiva vigente para la época de los hechos discutidos – Decreto 096 de 1996 – (un mes para ambos casos²), esa diferencia no constituye ilegalidad manifiesta.

Es así, porque el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 facultó a los municipios para disminuir y simplificar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional para la administración, determinación y discusión, entre otros, de los impuestos administrados por los departamentos y municipios, de acuerdo con la naturaleza que tengan.

De hecho, al examinar esa facultad frente a la autonomía de las entidades territoriales, la sentencia C-1114 del 2003 señaló que la capacidad de interferencia del legislador en las competencias tributarias reconocidas a dichas entidades no es absoluta, porque no puede vaciar los derechos que les reconoce el constituyente. Y que las facultades de las entidades territoriales tampoco pueden ser ilimitadas.

En ese sentido, dijo la Corte Constitucional, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario aplicable en las entidades territoriales, menos aún si con ello se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan

² **ARTÍCULO 361. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL.** Dentro del mes siguientes a la notificación del requerimiento especial, el contribuyente o declarante deberá formular por escrito sus objeciones, y aportar o solicitar las pruebas que estime conducentes y subsanar las omisiones que permita el régimen tributario municipal.

ARTÍCULO 416. TERMINO PARA LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO. El contribuyente o declarante podrá hacer uso del recurso de reconsideración, por escrito, dentro del mes siguiente a la notificación del acto de la administración.

condiciones equitativas para los administrados, optimizando el principio de eficiencia del tributo y potenciando la realización del derecho de participación en las rentas nacionales, propio del principio de autonomía.

Así mismo, la posibilidad legal de disminuir sanciones y simplificar los procedimientos de las normas nacionales da cuenta de que la interferencia de estas últimas en el ámbito territorial es razonable y sólo se orienta a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados, eficaces para la administración y susceptibles de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de los departamentos y municipios.

En este orden de ideas, pasa la Sala a realizar el juicio de legalidad instado por la demandante, en el siguiente orden:

DE LA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO EN LA ACTUACIÓN DE DETERMINACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO A CARGO DEL DEMANDANTE POR EL AÑO GRAVABLE 2003

De las presuntas irregularidades en el acta de inspección tributaria

La legislación tributaria consagró la inspección tributaria como un medio de prueba autónomo dentro de las investigaciones fiscales y que opera tanto de oficio como a solicitud de parte, a través de la cual la Administración constata directamente los hechos que interesan a aquéllas, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que sirvan al propósito de establecer la exactitud de las declaraciones, la existencia de hechos gravables declarados o no, y el cumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes (Art. 480 en concordancia con el 481 del E. T. M. y 779, E. T. N).

Bajo tal cometido, el ordenamiento permite que en el desarrollo de la inspección se decrete cualquier medio de prueba autorizado por la ley, previa observancia de los requisitos legalmente previstos para los mismos. Es decir, a través de la inspección la Administración puede realizar toda clase de actuaciones tendientes a establecer hechos que interesan al proceso tributario, mediante la utilización de todos los demás medios de prueba establecidos en la ley.

La práctica de la inspección presupone su previo decreto formal mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que deben indicarse los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

Una vez decretada e iniciada la inspección, corresponde a quienes la realizan levantar y suscribir un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta la diligencia y la fecha de cierre de investigación. Dicha acta hace parte de la actuación administrativa que se derive de la inspección propiamente dicha, y, por lo mismo, no requiere traslado individual, excepto en los casos en que no procede requerimiento especial y/o pliego de cargos (Art. 398 del E. T. M.).

El valor probatorio de la inspección depende del lleno de las formalidades mencionadas y de la precisión y claridad respecto de las verificaciones realizadas en la diligencia que, a su vez, deben estar debidamente soportadas. Los documentos incorporados al acta de inspección hacen parte de una unidad probatoria y como tal deben valorarse.

En el caso concreto se observa que por Auto No. 200502030139, notificado el 20

de mayo del 2005, la Secretaría de Hacienda de Neiva comisionó a los señores Víctor Julio Molina Quintero y Tulia del Socorro Chavarro Sánchez, para practicar inspección tributaria a la empresa Precooperativa P.T.C., con el fin de verificar el cumplimiento de los requisitos relacionados con el beneficio de exoneración del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros al que se acogió, por los periodos gravables 2003 y 2004 (fl. 302).

En la misma fecha se diligenció el formato preimpreso del acta de la diligencia decretada que contiene seis apartes con distinta información: datos generales del contribuyente, análisis contable y tributario, análisis de aspectos de la liquidación privada, documentos de comprobación, documentos anexos y observaciones o conclusiones de los funcionarios.

Los datos que aparecen en el acta se entienden fielmente tomados de la documentación inspeccionada, sin que la demandante haya cuestionado tal aspecto, y esa acta como tal, se insiste, forma parte de la actuación que originó la inspección, constituyendo una formalidad adicional que no sufre el objeto específico de la prueba, exclusivamente cumplible con la verificación directa propiamente dicha.

Más allá de ello y dada la inexistencia de reparo sobre el particular, se deduce que el contribuyente atendió y participó en la diligencia de inspección entregando los documentos que le solicitaron los funcionarios comisionados, y conoció su contenido al levantarse el acta correspondiente que, se repite, forma parte de la actuación iniciada, así como al notificársele el requerimiento especial dado que éste tuvo en cuenta las verificaciones documentales que se realizaron en dicha diligencia según se desprende de lo consignado en su anexo explicativo (fl. 243), y el cual, además, presenta la valoración que se le dio a la diligencia y el mérito que se reconoció a la misma.

Es de observar que los apartes 2 y 4 del acta de inspección permiten aceptar la recopilación de material probatorio preciso dentro de la diligencia, del cual debieron extraerse las cifras registradas en el primero de dichos apartes, y la concreta revisión del libro mayor y balance según lo anota el aparte 4, considerando que la dinámica de la inspección permite ordenar y recibir todo lo necesario para efectivizarla. Tal recaudo documental se ratifica con las menciones que sobre el mismo hizo el ya referido anexo explicativo.

Así, la información del requerimiento especial ofreció elementos suficientes para que el demandado se opusiera al medio probatorio decretado al responder dicho acto de trámite, dado que la existencia del mismo descarta automáticamente el traslado individual del acta previsto en el artículo 398 del E. T. M.

Por lo demás, el acta de inspección tributaria contiene la fecha en que los funcionarios comisionados se presentaron en las instalaciones de la demandante para llevar a cabo lo ordenado por el Auto que la decretó, y dado que el libelo no tachó la realización de la diligencia en ese día, ni presenta cuestionamientos concretos de los que pueda deducirse su finalización en fecha diferente, bien puede estimarse que aquélla culminó en ese mismo momento, máxime cuando tampoco existen elementos documentales que desmientan esa apreciación.

Para finalizar, el cargo no es comprensible en cuanto a la referencia que hace a la prueba de inspección contable, siendo claro que, a las voces del artículo 782 del E. T. N., aplicable de acuerdo con el artículo 481 del E. T. M., ella es un medio probatorio autónomo e independiente a la inspección tributaria y que, en últimas,

los antecedentes administrativos aportados no contienen ningún acto que la haya decretado en la actuación fiscal analizada.

No existen, pues, irregularidades en el acta de inspección tributaria que invaliden dicho medio probatorio.

De las imprecisiones de contenido en el requerimiento especial

Anota la accionante que el requerimiento especial no se fundamentó en el acta de la inspección tributaria practicada, sino en el Auto que la decretó, y tilda su motivación de vaga, imprecisa y, en tal sentido, transgresora de su derecho de defensa.

Discrepa la Sala de las afirmaciones anteriores comoquiera que, si bien el anexo explicativo del requerimiento especial invoca el Auto que ordenó la inspección tributaria, tal señalamiento se hizo con mero alcance referencial apenas lógico dentro del aparte introductorio de dicho acto administrativo, toda vez que el auto mencionado es ciertamente antecedente inmediato de la propuesta de modificación que contiene el requerimiento.

Ello no indica que el acta de la inspección haya sido ajena al requerimiento especial, pues, de hecho, en el folio 243 se enumeran algunos "hallazgos" logrados dentro de la diligencia de inspección tributaria, en relación con la distribución de los excedentes conforme con la legislación cooperativa, según se lee:

"Que una vez revisada la documentación aportada por la Empresa Precooperativa P.T.C., en atención a la diligencia de inspección Tributaria para verificar la distribución de excedentes conforme a lo establecido en la Legislación Cooperativa, se pudo determinar los siguientes hallazgos:

1. Que en las actas aportadas no existe la aprobación de reglamento alguno para la solidaridad. Por lo que la aplicación de los recursos observados en los registros contables y demás soportes aportados, no corresponden al concepto de solidaridad, sino, a gastos de Empresa, pues se define la solidaridad "como la operación de los esfuerzos individuales hacia el logro del objetivo común, se supone con la participación de todos, estimulando el apoyo mutuo y la solidez de la organización, - del auxilio a personas concretas - para que su distribución se haga con ideas de cooperación y fraternidad".
2. Que no obstante laborar uno de sus Asociados en el desarrollo del objeto social de la organización a través de un tercero (Cooperativa de Trabajo Asociado INNOVAR), y que los demás asociados no devenguen la correspondiente compensación salarial; **Los asociados de la empresa Precooperativa P.T.C. son partícipes por partes iguales de la distribución de sus excedentes originados en el periodo gravable 2003.**"

Lo anterior, unido a las consideraciones que se hacen en el folio 317 en relación con el Oficio No. 000641 del 29 de septiembre del 2005, y la particular percepción que se expresa en cuanto al desconocimiento de la legislación cooperativa por la inexistencia del concepto de solidaridad en los gastos de la empresa

Precooperativa P.T.C. y de la organización directa de actividades de trabajo de los asociados a la misma, permite a la Sala concluir que el requerimiento especial no sólo tuvo en cuenta la inspección tributaria practicada, sino que, además, se enmarcó dentro de una fundamentación apenas aceptable para esa etapa inicial y suficiente para proponer el rechazo de la exención declarada por ausencia de los requisitos legalmente establecidos para ejercerla.

Siendo ello así, carece de sustento el cargo in examine, sin que tampoco se advierta transgresión alguna al derecho de defensa frente a las conclusiones del requerimiento especial, pues la oposición al mismo, como acto preparatorio inicial que puso de presente los puntos objeto de modificación oficial con sus fundamentos, se efectivizó mediante la respuesta al requerimiento especial al tenor del artículo 361 del E. T. M. y, en una segunda etapa, mediante el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial que dicho requerimiento provocó (Art. 415 ibídem).

De la incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión

El artículo 711 del Estatuto Tributario señala:

“La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.”

De acuerdo con la disposición anterior, la declaración tributaria y los hechos que motivan el requerimiento especial y su ampliación, constituyen el marco de análisis de la liquidación oficial de revisión, de modo que ésta debe ajustarse a todos ellos, sin desconocer o ir más allá de lo declarado, ni variar los fundamentos de hecho de la propuesta de modificación que haga el requerimiento o su ampliación.

Ha dicho la Sala que la correspondencia entre los actos administrativos referidos, asociada a los hechos que motivan la propuesta de modificación de la liquidación privada y de la efectiva realización de la misma, garantiza los derechos de defensa y audiencia del contribuyente³.

Examinada esta exigencia legal en el caso concreto, se observa que el supuesto fáctico de la liquidación oficial de revisión coincide con aquél que motivó la modificación propuesta en el requerimiento especial, cual es la improcedencia de la exención al sector cooperativo establecida en el artículo 58-1 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva, por incumplir el requisito de destinación de excedentes en la forma prevista por la legislación cooperativa, de acuerdo con el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, y los Decretos 1333 de 1989 y 468 de 1990.

Lo anterior debido a que los registros contables y los demás documentos soporte entregados por la demandante sólo reflejaban gastos de la empresa, ajenos al concepto de solidaridad, sin que existiera reglamento alguno sobre tal concepto.

Por último, el cotejo que hace el libelista a folios 17 a 18 no demuestra la transgresión del principio de correspondencia aquí analizado, pues parte de valoraciones probatorias y jurídicas realizadas en el requerimiento especial, que

³ Sentencias del 12 de julio de 2007, exp. 15440, C. P. María Inés Ortiz; 8 de julio de 2010, exp. 12741, C. P. Martha Teresa Briceño, y 7 de octubre del 2010, exp. 16635, C. P. Carmen Teresa Ortiz.

en nada alteran el supuesto de hecho motivante de la investigación fiscal y del fundamento fáctico de la propuesta de modificación de la declaración privada, esto es, se insiste, la inexistencia de requisitos legales para acceder a la exención de industria y comercio prevista en el ordenamiento municipal para Cooperativas y Grupos Precooperativos.

Y es que el análisis de la liquidación oficial sobre los argumentos del requerimiento especial no se determina solamente por el texto de dicho acto, sino por las argumentaciones que invoque el requerido para objetarlo, al momento de responderlo.

Desde esa perspectiva, la liquidación Oficial puede abordar análisis y comprobaciones distintas a las que haga el requerimiento especial, siempre que unos y otras tengan que ver con aspectos planteados en la respuesta al requerimiento, sin que por ello se afecte la unidad material que debe tener con dicho acto de trámite, en cuanto a los hechos que lo sustentan.

Es ello lo que ocurre con el análisis del porcentaje que debe destinarse para educación formal en el contexto del Decreto 2880 del 2004, respecto del cual la liquidación oficial de revisión tuvo que pronunciarse por haberlo planteado el requerido para explicar la disminución del porcentaje de los retornos a los asociados, contabilizados en el año 2004.

Según lo anotado, no existe divergencia violatoria del artículo 711 del Estatuto Tributario, lo que conduce a la Sala a considerar el problema jurídico puesto a sus órdenes.

DE LA EXENCIÓN AL SECTOR COOPERATIVO RECHAZADA POR LOS ACTOS DEMANDADOS

El artículo 58 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva, vigente para el momento en que se presentó la declaración modificada por los actos acusados – Decreto 096 de 1996, posteriormente modificado por el Acuerdo 050 del 2009, establecía:

“A partir de la vigencia del Acuerdo 050 de 1994 concédanse los siguientes incentivos al sector cooperativo:

1. Exonerar en el cien por ciento (100%) las actividades mercantiles que realicen los grupos precooperativos que se creen a partir de 1994 con domicilio principal en el municipio de Neiva. El término del beneficio será de tres (3) años. A partir del vencimiento de éste término la exoneración será del cincuenta por ciento (50%) por tres años (3) más.

2. Exonerar en el ochenta por ciento (80%) las actividades mercantiles que realicen las cooperativas que se creen a partir de 1994 con domicilio principal en el Municipio de Neiva. El término del beneficio será de dos (2) años. A partir del vencimiento de éste término la exoneración será del cuarenta por ciento (40%) por dos (2) años más.

3. Exonerar en el cincuenta por ciento (50%) las actividades mercantiles que realicen los grupos precooperativos creados con anterioridad a 1994 en el Municipio de Neiva. El término del beneficio será de tres (3) años a partir de la vigencia del Acuerdo 050 de 1994.

4. Exonerar en el cuarenta por ciento (40%) las actividades mercantiles que realicen las cooperativas creadas con anterioridad a 1994 con domicilio principal en el Municipio de Neiva. El término del beneficio será de dos (2) años a partir de la vigencia del Acuerdo 050 de 1994.

PARÁGRAFO. Podrán hacer uso de los beneficios de que trata el presente artículo, las cooperativas y grupos precooperativos, siempre que destinen sus excedentes en la forma prevista en la legislación cooperativa.”

De esta manera, el Concejo Municipal de Neiva consagró una exención tributaria respecto del impuesto de industria y comercio para los grupos precooperativos creados a partir del año 1994, siempre que cumplan dos requisitos a saber:

- Que se domicilien en el Municipio de Neiva
- Que hayan destinado sus excedentes en la forma prevista por la legislación cooperativa.

El valor de la exención se ajusta al porcentaje que corresponda aplicar de acuerdo con el término de vigencia de la misma.

La demandante, como empresa Precooperativa constituida por Acta del 7 de febrero del 2001, bajo la forma de persona jurídica sin ánimo de lucro, y domiciliada en el Municipio de Neiva, registró la exención referida por valor de \$23.229.994.000, en la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2003, radicada el 17 de febrero del 2004.

El demandado, sin embargo, rechazó el beneficio declarado por considerar que la contribuyente no destinó sus excedentes de acuerdo con la legislación cooperativa.

Ahora bien, la Ley 79 de 1988 “por la cual se actualiza la Legislación cooperativa”, previó que las cooperativas tienen ejercicios anuales que se cierran el 31 de diciembre de cada año, al término del cual deben cortar sus cuentas y elaborar el balance, el inventario y el estado de resultados. Y respecto de los excedentes resultantes de esos ejercicios previó:

“Artículo 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.
2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.

3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.

4. Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.”

Artículo 55. No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.

Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.

Artículo 56. Las cooperativas podrán crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados.

Igualmente podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo el ejercicio anual.”

En el mismo sentido, el Decreto 1333 de 1989 “por el cual se establece el régimen de constitución, reconocimiento y funcionamiento de las precooperativas”, dispuso en relación con la aplicación de excedentes:

“Si del ejercicio anual resultaren excedentes, éstos se destinarán en primer término, a compensar pérdidas de ejercicios anteriores, y si no las hubiere, se aplicarán de la siguiente forma: Un diez por ciento, como mínimo, para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales y un veinte por ciento, como mínimo, para el fondo de educación.

El remanente podrá aplicarse, en todo o en parte, según lo determinen los estatutos o la junta de asociados, así:

1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.

2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.

3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.

En este caso, un cuarenta por ciento, como mínimo deberá ser acreditado a los aportes sociales individuales, con el objeto de fortalecer la precooperativa.”

A su vez, el Decreto 0468 de 1990, estableció:

“En las cooperativas de trabajo asociado, el excedente del ejercicio económico, en el evento en que éste se produzca, se destinará conforme lo establece y faculta la Ley 79 de 1988 y si la Asamblea determina aplicar parte del mismo como retorno a los asociados, en relación con la participación en el trabajo, éste se efectuará como un

complemento de las compensaciones otorgadas y con los criterios adoptados por la ley para la fijación de las mismas.”

El requisito que la Administración considera incumplido debe analizarse dentro de los parámetros objetivos que describen las normas transcritas, a partir de pruebas documentales que permitan establecer la cierta y oportuna destinación que ellas prevén, a saber: compensación de pérdidas de ejercicios anteriores; creación y mantenimiento de una reserva de protección de aportes sociales, revalorización de los mismos según las alteraciones en su valor real y amortizaciones a los asociados a través de un fondo determinado; aportes al fondo de educación; servicios comunes y de seguridad social; y retorno a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo a título de complemento de las compensaciones otorgadas y los criterios legales para su fijación; sin perjuicio de las reservas y fondos comunes que ordene crear la Asamblea General.

En los documentos allegados con tal finalidad se destaca la siguiente información:

- De los excedentes obtenidos en el año gravable 2003, la Precooperativa liquidó apropiaciones legales por \$42.799.480, correspondientes al 50% de aquéllos, distribuidos así:

20% en reserva de protección aportes
20% en el fondo de educación
10% en el Fondo de solidaridad

El 50% restante se retornó a los asociados de acuerdo con su participación en el trabajo.

La distribución anterior fue aprobada unánimemente en Asamblea General Ordinaria celebrada el 27 de febrero del 2004, reportada en el Acta No. 7 (fls. 269 a 270, c. 1).

- Dicho 50% restante se destinó como retorno entre los asociados en partes iguales, según lo constata la nota de contabilidad No. L-004-00000043 del 28 de febrero del 2004 (Fls. 312 a 314, c. 1).

Es de anotar que la legislación cooperativa autorizó el retorno a los asociados en proporción a la participación en el trabajo o a la utilización de los servicios, también llamado por la Superintendencia de Economía Solidaria “retorno cooperativo”, como lo ponen de presente los Oficios SES-OJ-CONT-0161-02 del 16 de agosto del 2002, 008317 del 20 de abril del 2006 y SES-OJ-0602/20900 del 29 de mayo del 2000 (fls. 416 a 425, c. 1) del mencionado órgano de control.

No existen argumentos contundentes que demeriten la verificación precedente, dado que los actos administrativos se limitaron a desconocer la exención con base en argumentos jurídicos generales despojados de ese tipo de análisis probatorio, pues si bien aluden someramente a la existencia de registros contables y soportes sobre gastos con destinación legal distinta a la que exigen las normas transcritas y no incorporados en los antecedentes allegados, omiten identificar el concepto de los mismos.

Y es que si se trata de desconocer el concepto de solidaridad en los gastos que reportan dichos soportes y registros, lo propio era siquiera distinguirlos para a partir

de ello hacer el análisis jurídico sobre ese tópico, máxime cuando la legislación cooperativa no establece que los excedentes deban tener esa especial connotación.

Por lo demás, tampoco se encuentra prueba idónea y fehaciente en relación con el beneficio del trabajo de la precooperativa a favor de terceros, que el requerimiento especial menciona a título de “comentario” y que los actos acusados no analizaron, pues las certificaciones sobre prestación de servicios por parte de personal vinculado a la empresa “sertempo – gente activa”, datan del año 2006, posterior al periodo investigado (fls. 107 y 202, c. 1).

En este orden de ideas y sólo por las razones anteriormente señaladas, se confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 30 de noviembre del 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la empresa Preccoperativa P.T.C., contra el Municipio de Neiva.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ