

IMPUESTO AL PATRIMONIO - Sujetos pasivos. Salvo las personas y entidades expresamente excluidas, son las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho que sean contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y cuyo patrimonio líquido supere los topes fijados por la ley / CONTRIBUYENTE DECLARANTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Es una característica determinante para ser sujeto pasivo del impuesto al patrimonio / CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO DE RENTA - Pueden ser declarantes o no declarantes / CONTRIBUYENTES DECLARANTES DEL IMPUESTO DE RENTA - Pueden pertenecer al régimen ordinario o al especial / CONTRIBUYENTES DECLARANTES DEL REGIMEN ESPECIAL - Son los indicados en el artículo 19 del Estatuto Tributario / CONTRIBUYENTES - Declarantes del régimen ordinario / CONTRIBUYENTES - No declarantes del impuesto de renta / NO CONTRIBUYENTES - Declarantes del impuesto de renta

3.4.- Son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, salvo las personas y entidades expresamente excluidas, las personas jurídicas y naturales -hoy también sociedades de hecho con la reforma de la Ley 1111 de 2006-, que sean **contribuyentes declarantes del impuesto de renta**, siempre y cuando su patrimonio líquido supere los topes establecidos por ley. Como puede verse, la condición de contribuyente declarante del impuesto de renta, es una característica determinante para ser catalogado como sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, por lo que se hace necesario establecer, como primera medida, quiénes gozan de tal calidad. 3.5.- De acuerdo con el Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto de renta se clasifican en **contribuyentes declarantes** y **contribuyentes no declarantes**. A su vez, los contribuyentes declarantes pueden pertenecer al régimen ordinario o, al régimen tributario especial contenido en el título VI del libro primero ibídem. Son **contribuyentes declarantes del régimen especial**, los indicados en el artículo 19 del Estatuto Tributario, entre los que se encuentran las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social principal y sus recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social, enfocadas al interés general, siempre y cuando sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social. Son **contribuyentes declarantes del régimen ordinario**, tal como lo disponen los artículos 6 a 10 del Estatuto Tributario, las personas naturales y sucesiones ilíquidas, nacionales y extranjeras, residentes y no residentes, que no que no se encuentren en los supuestos establecidos en los artículos 592, 593 594-1 y 594-3. Así mismo, son **contribuyentes declarantes** de dicho régimen, las personas jurídicas mencionadas en los artículos 12 a 20 del Estatuto Tributario. Por su parte, son **contribuyentes no declarantes**, las personas naturales, sucesiones ilíquidas y las personas jurídicas extranjeras que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 592 del Estatuto Tributario. Igualmente, pertenecen a dicha categoría los asalariados y trabajadores independientes que se encuentren en los supuestos establecidos en los artículos 593, 594, 594-1 y 594-3 ibídem. 3.6.- Las entidades no contribuyentes del impuesto de renta y complementarios de que tratan los artículos 22, 23, 23-1, 23-2 y aquellas que no fueron expresamente determinadas por el legislador como contribuyentes, también están obligadas a declarar sus ingresos y patrimonio, tal como lo dispone el artículo 598 del Estatuto Tributario, por lo que se catalogan como **no contribuyentes declarantes**, con excepción de la Nación, los departamentos, los municipios, el distrito de Bogotá, las juntas de acción comunal y defensa civil, las asociaciones de padres de familia, y las juntas de

copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal, que no están obligados a declarar

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULOS 6 A 10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULOS 12 A 20 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 22 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 23 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 23-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 23-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 592 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 593 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 594 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 594-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 594-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 598

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: La Caja de Compensación Familiar de La Guajira - Comfamiliar demandó los actos de la DIAN que determinaron el impuesto al patrimonio a su cargo, por el año gravable 2005. El Tribunal Administrativo de La Guajira anuló dichos actos porque concluyó que Comfamiliar no era sujeto pasivo de ese gravamen por el 2005, por pertenecer al régimen tributario especial. La Sala confirmó dicha decisión, en cuanto anuló los actos acusados, pero la modificó para aclarar que la caja no estaba obligada a presentar declaración del impuesto al patrimonio por ese año, pero no por pertenecer al régimen tributario especial, sino por no ser contribuyente declarante del impuesto sobre la renta y complementarios, circunstancia determinante para ser catalogado como sujeto pasivo del gravamen al patrimonio.

CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR - Según las actividades que desarrollen pueden ser contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta del régimen ordinario y no contribuyentes declarantes del mismo impuesto / CONTRIBUYENTE DECLARANTE DEL IMPUESTO DE RENTA - Es una calidad dada por la ley que se adquiere cuando surge la obligación de pagar el impuesto, esto es, cuando ocurre el hecho generador / IMPUESTO AL PATRIMONIO - La obligación de pagarlo surge por el hecho de ser contribuyente declarante del impuesto de renta, siempre que se cumplan los topes fijados en la ley para el efecto. Año gravable 2005

[...] las Cajas de Compensación Familiar son **contribuyentes declarantes del impuesto de renta y complementarios** del régimen ordinario, conforme lo dispone el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, *“con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social”*. Pero, si no realizan las actividades descritas en dicho artículo, sino que se dedican únicamente a desarrollar actividades relacionadas con la seguridad social, tienen la calidad de **no contribuyentes declarantes**, conforme lo dispone el artículo 598 del Estatuto Tributario. Ahora, si concurre en un período gravable el desarrollo de actividades gravadas y no gravadas, las Cajas de Compensación Familiar **no pierden la condición de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta**, pues ésta se adquiere cuando surge la obligación de pagar el impuesto, esto es, cuando ocurre el hecho generador, lo que quiere decir que la calidad de contribuyente declarante del impuesto sobre la renta y complementarios está dada por la ley.

4.2.- La diferenciación entre actividades gravadas y no gravadas adquiere importancia únicamente al momento de liquidar el impuesto sobre la renta, pero nada tiene que ver en la determinación de la obligación de pagar el impuesto al patrimonio. La obligación de pagar el impuesto al patrimonio surge, como se explicó, por el hecho de ser declarante contribuyente del impuesto sobre la renta. En ese orden de ideas, las Cajas de Compensación Familiar, si ostentan la calidad

de contribuyentes declarantes del impuesto de renta son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, siempre y cuando posean riqueza al 1º de enero de cada año gravable, cuyo valor sea superior, para el año 2005, a \$3.183.000.000, según lo prevén los artículos 292, 293 y 295 del Estatuto Tributario y el Decreto 4344 de 2004.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 19-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 292 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 293 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 295 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 598 / DECRETO 4344 DE 2004

NOTA DE RELATORIA: Sobre la sujeción pasiva de las Cajas de Compensación Familiar al impuesto al patrimonio se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 28 de julio de 2011, Radicación 11001-03-27-000-2009-00007-00(17541), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

IMPUESTO AL PATRIMONIO - Creación y desarrollo normativo

3.1.- El Capítulo V del Título II del Libro I del Estatuto Tributario (artículos 292 a 298-3) fue modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, que creó el Impuesto al Patrimonio -antes Impuesto para la Seguridad Democrática- por los años gravables 2004 a 2006. Posteriormente, los artículos 25 a 30 de la Ley 1111 de 2006, modificaron dichas normas, para extender el impuesto hasta el año gravable 2010 e incluir como sujetos pasivos a las sociedades de hecho. La regulación del Estatuto Tributario también fue modificada y adicionada por la Ley 1370 de 2009, que creó y reguló el impuesto al patrimonio por el año 2011. Por su parte, el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, modificó y clarificó la forma de aplicar la tarifa del impuesto por el período gravable 2011.

FUENTE FORMAL: LEY 863 de 2003 - ARTICULO 17 / LEY 1111 DE 2006 - ARTICULOS 25 A 30 / LEY 1370 DE 2010 / LEY 1430 DE 2010 - ARTICULO 10

NOTA DE RELATORIA: La sentencia señala que se debe tener en cuenta que mediante el Decreto Ley 4825 de 2010, expedido en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010, se creó y reguló otro impuesto al patrimonio, distinto al previsto en el Estatuto Tributario, por el año 2011, pero con destinación específica para atender la emergencia invernal de esa época.

CAUSALES DE IMPEDIMENTO - Finalidad. Son taxativas y de interpretación restrictiva porque implican una excepción al ejercicio de la función jurisdiccional

1.2.- Las causales de impedimento están orientadas a garantizar la imparcialidad, independencia y objetividad de las autoridades encargadas de administrar justicia, razón por la que, tal como lo sostuvo la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo en auto de 21 de abril de 2009, además de estar taxativamente consagradas en el ordenamiento jurídico, son de interpretación restrictiva, pues implican una excepción al ejercicio de la función jurisdiccional atribuida a los Jueces de la República. En el mismo sentido la Corte Constitucional ha dicho: *“Técnicamente, el impedimento es una facultad excepcional otorgada al juez para declinar su competencia en un asunto específico, separándose de su conocimiento, cuando considere que existen motivos fundados para que su imparcialidad se encuentre seriamente comprometida. Sin embargo, con el fin de evitar que el impedimento se convierta en una forma de evadir el ejercicio de la*

tarea esencial del juez, y en una limitación excesiva al derecho fundamental al acceso a la administración de justicia (Artículo 228, C.P.), jurisprudencia coincidente y consolidada de los órganos de cierre de cada jurisdicción, ha determinado que los impedimentos tienen un carácter taxativo y que su interpretación debe efectuarse de forma restringida”.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el carácter taxativo de las causales de recusación e impedimento se cita Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, auto de 21 de abril de 2009, Radicación 11001-03-25-000-2005-00012-01(IMP) IJ, M.P. Víctor Hernando Alvarado Ardila y sentencia C-881 de 2011 de la Corte Constitucional.

CAUSAL 12 DE IMPEDIMENTO O RECUSACION - Noción / CONCEPTO OFICIAL DE LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS - La interpretación jurídica que contiene es abstracta y no tiene que ver con situaciones concretas de algún contribuyente, por lo que el funcionario que lo expidió no está inhabilitado después, como juez, para decidir sobre la legalidad de un acto administrativo particular en el que se haya aplicado tal concepto. Reiteración jurisprudencial / PARTICIPACION EN LA EXPEDICION DEL ACTO ACUSADO - Causal de impedimento que se podría configurar cuando el acto particular acusado se funda en la doctrina oficial de la DIAN en cuyo trámite y expedición intervino el juez o magistrado

1.3.- La causal de impedimento del artículo 150-12 del Código de Procedimiento Civil, que fue invocada en el presente proceso, está prevista para los casos en los que el juez de conocimiento ofrezca *“consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso”,* o haya *“intervenido en éste como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo”.* Sobre dicha causal, la Sección ha dicho que *“la interpretación que se vierte en un concepto oficial de la administración tributaria es diferente de la interpretación que hace el juez al resolver un caso concreto, pues mientras que la primera es general, la segunda es específica. Por lo tanto, no cabe duda que el concepto oficial que emita un funcionario de la administración no genera inhabilidad para que luego, ya en calidad de juez, decida la legalidad de un acto administrativo de contenido particular en el que se aplicó tal concepto”.* 1.4.- El concepto en cuestión, entre otros fundamentos, lo cita la parte demandante en el recurso de reconsideración para atacar en vía gubernativa la legalidad de la liquidación oficial expedida por la DIAN del impuesto al patrimonio por el año gravable 2005. (fl. 73). Como se desprende de la lectura del recurso, Comfamiliar realizó una interpretación abstracta del concepto jurídico en mención para aplicarlo a su situación particular y concreta, ejercicio argumentativo, que no inhabilita *per se* al Juez para conocer de este asunto, por cuanto esa opinión que, como en este caso, entregó la funcionaria para determinar el alcance general de una norma tributaria y en condición distinta a la de Juez, no la aplicó de manera particular sobre el asunto que es materia del debate en sede jurisdiccional. En otras palabras, la interpretación que hizo la DIAN, en su momento, por medio de la Jefe de la Oficina Jurídica, fue abstracta y se realizó con independencia de cualquier situación concreta de algún contribuyente. 1.5.- Debe tenerse en cuenta que la Sala también ha señalado que se configura la causal de impedimento prevista en el artículo 160, numeral 1, del Decreto 01 de 1984, cuando el acto administrativo de carácter particular y concreto enjuiciado se fundamenta en la doctrina oficial de la DIAN en cuyo trámite y expedición intervino el Juez o Magistrado. Sin embargo, en el asunto en debate, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al dictar los actos demandados - Liquidación Oficial de Aforo del Impuesto al Patrimonio No. 250642007000002 del 24 de julio de 2007 y Resolución No. 900003 del 8 de abril

de 2008, no se fundamentó en el Concepto No. 005 del 11 de septiembre de 2011, suscrito por la Consejera de Estado Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (fl. 12-32).
1.6.- Como en el presente asunto no se debe decidir la legalidad de un acto administrativo de contenido particular en el que se aplicó el Concepto No. 005 del 11 de septiembre de 2011, teniendo en cuenta que los impedimentos tienen un carácter taxativo y que su interpretación debe efectuarse de forma restringida, no se encuentra ninguna causal de impedimento que contemple el hecho analizado. Por tal razón, en la parte resolutive de la presente providencia se negará el impedimento manifestado por la Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 150 NUMERAL 12 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 160 NUMERAL 1

NOTA DE RELATORIA: Sobre la causal de impedimento del numeral 12 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil se reiteran los autos del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 10 de marzo de 2011, Radicación 76001-23-31-000-2004-03056-01(16476), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 16 de junio de 2011, Expediente 17180 y de 13 de septiembre de 2012, Radicación 76001-23-31-000-2004-02583-01(18058), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Ver también auto del 6 de marzo de 2014, Radicación 19001-23-33-000-2012-00366-01(20387), M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., diecisiete (17) de julio de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 44001-23-31-000-2008-00094-01(19251)

Actor: CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE LA GUAJIRA – COMFAMILIAR

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN, parte demandada del proceso, contra la sentencia del 21 de septiembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de La Guajira, que accedió a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.- El 13 de marzo de 2007, el jefe de la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha expidió el emplazamiento para declarar No. 250762007000002, en el que se requirió a Comfamiliar a presentar la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2005.

2.- El 23 de abril de 2007, mediante oficio radicado con el No. 01551, Comfamiliar respondió al emplazamiento.

3.- El 24 de julio de 2007, la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha expidió la Liquidación Oficial de Aforo del Impuesto al Patrimonio No. 250642007000002, en la que se estableció el impuesto al patrimonio por el período gravable 2005, a cargo de Comfamiliar, por valor de \$55.505.958 y una sanción por no declarar de \$88.809.532.

4.- El 26 de septiembre de 2007 Comfamiliar presentó el recurso de reconsideración contra la mencionada liquidación, que fue resuelto de manera desfavorable a sus pretensiones mediante la Resolución No. 900003 del 8 de abril de 2008, notificada personalmente el 21 de abril de 2008.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“Suplico al Honorable Tribunal que, previos los trámites jurisdiccionales y la revisión de las pruebas que reposan en el expediente, la verificación de los hechos narrados, el análisis de las argumentaciones de derecho y las normas que se señalan quebrantadas, de los documentos y pruebas que se anexan a esta demanda y las que se solicitan, adelante enunciadas, y las que reposan en los antecedentes administrativos, anule la totalidad de la actuación administrativa demandada y restablezca en su derecho a mi representada, reconociendo su no obligación de presentar la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2005 y la improcedencia de la sanción por no declarar”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para Comfamiliar, los actos administrativos demandados –Liquidación de Aforo No. 250642007000002 del 24 de julio de 2007 y Resolución No. 900003 del 8 de abril de 2008-, vulneran los artículos 29 y 95, numeral 9º, de la Constitución Política, 3 y 84 del Código Contencioso Administrativo y, 19, numeral 1º, 19-2 y 297 del Estatuto Tributario, por las razones que se pasan a resumir:

3.1.- Falta de motivación

En el Emplazamiento para Declarar No. 250762007000002 del 13 de marzo de 2007, la DIAN indicó que las Cajas de Compensación Familiar perdieron su calidad de contribuyentes del régimen tributario especial por cuanto el artículo 154 de la Ley 488 de 1998 expresamente derogó el numeral 3º del artículo 19 del Estatuto Tributario, y que la misma ley en su artículo 1º adicionó el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, lo que convirtió a las Cajas en contribuyentes de renta de carácter ordinario, por lo que no se encuentran entre las entidades exceptuadas de pagar impuesto de patrimonio, contempladas en el artículo 270 del Estatuto Tributario.

No obstante, la Liquidación Oficial de Aforo No. 250642007000002 del 24 de julio de 2007, se apartó de la línea argumentativa del emplazamiento, pues se limitó a enumerar los artículos del Estatuto Tributario que regulan el impuesto al patrimonio. La DIAN, en dicho acto, no realizó una exposición clara, expresa y consistente de los motivos en que sustenta su decisión, lo que implica una violación al derecho de defensa de Comfamiliar.

Por su parte, la Resolución No. 900003 del 21 de abril de 2008, tampoco se sustentó en la línea de argumentación establecida en el emplazamiento, sino que se soportó en dos oficios emitidos por la Oficina Jurídica de la DIAN el 23 de abril y el 7 de agosto de 2007, en los que se establece que las Cajas de Compensación Familiar que realicen actividades industriales o comerciales son contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y, por lo mismo, sujetos pasivos del impuesto al patrimonio.

Como puede verse, la Administración motivó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, en conceptos jurídicos expedidos con

posterioridad al período gravable que pretende aforar. Además, estimó que Comfamiliar es contribuyente del régimen ordinario de renta, sin realizar el análisis de si en el año gravable 2005 realizó actividades industriales o comerciales que la hicieran contribuyente declarante del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

En conclusión, los actos administrativos demandados no tienen un sustento legal, pues lo único que hacen es citar las normas que se consideran violadas y fundamentar la imposición del tributo en oficios de la oficina jurídica de la DIAN de fecha posterior al periodo gravable que se está aforando.

3.2.- Ausencia de obligación de Comfamiliar de presentar declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2005

El numeral 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario establece que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social principal, recursos y excedentes estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o programas de desarrollo social, hacen parte del régimen tributario especial contemplado en el Título VI del Libro Primero de dicho estatuto.

En virtud de dicho régimen, el beneficio neto o excedente que generen cada año estos contribuyentes es gravado a la tarifa del 20% (artículo 356 del E.T.), pero puede estar exento, es decir, gravado a la tarifa cero (0%), si se revierte en programas que desarrollen su objeto social (artículo 358 del E.T.).

Según el certificado de existencia y representación legal aportado al proceso, Comfamiliar es una entidad sin ánimo de lucro, organizada como corporación, con domicilio en la ciudad de Riohacha, con personería jurídica conferida por la Gobernación del Departamento de La Guajira mediante la Resolución No 335 del 28 de mayo de 1968, por lo que es una entidad del régimen tributario especial de las enunciadas en el numeral 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario.

No obstante, la DIAN *“dio por sentado que, por el hecho de haber presentado la declaración de renta del año 2005 y haber prestado servicios de alojamiento, restaurante, bar-discoteca y arriendo de salones, Comfamiliar era una Caja de Compensación Familiar de las que desarrollan actividades industriales y*

comerciales diferentes de las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social, y por lo tanto estimó que para dicho año gravable tenía la calidad de contribuyente declarante del impuesto sobre la renta en el régimen ordinario y por lo mismo, que no cabía dentro de las entidades exceptuadas de la declaración y pago del impuesto al patrimonio, contempladas en el artículo 297 del Estatuto Tributario”.

Esa apreciación es errada, ya que si se revisa el denuncia rentístico de Comfamiliar por dicho año gravable, se observa que se “*estableció un beneficio neto o excedente exento*”, y que su impuesto a cargo fue de cero, ya que, precisamente, todas las actividades realizadas se relacionaron con su objeto social –recreación y desarrollo social-, por lo que está sujeta al régimen tributario especial.

En el caso de las Cajas de Compensación, la condición de contribuyente del régimen ordinario de renta no se deriva simplemente de su naturaleza, o del hecho de que presente una declaración de renta, sino que se deriva de la realización de las actividades a que alude el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, las Cajas que no realizan las actividades contempladas en el artículo 19-2 *ibídem*, como fue el caso de Comfamiliar en el año 2005, son contribuyentes del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta, ya que no pierden su carácter de entidades sin ánimo de lucro. Por consiguiente, no son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, ya que expresamente el artículo 297 del Estatuto Tributario establece que las entidades contempladas en el numeral 1º del artículo 19 *ibídem* no son sujetos pasivos de dicho impuesto.

4. Oposición

La U.A.E. DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda, ya que en la visita de verificación practicada por la División de Fiscalización en mayo de 2006, constató que Comfamiliar prestó servicios de alojamiento, restaurante, bar, discoteca y arriendo de salones, actividades comerciales de conformidad con el artículo 20 del Código de Comercio, que son generadoras de renta.

Adicionalmente, verificó que quienes le realizan pagos o abonos en cuenta, y que tienen la calidad de agentes de retención, le efectúan la respectiva retención a título de impuesto sobre la renta, por lo que, tal como lo indica el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, es contribuyente del impuesto sobre la renta.

Según el artículo 292 del Estatuto Tributario, lo que grava el impuesto al patrimonio es la riqueza de los contribuyentes, declarantes del impuesto sobre la renta, de manera general, sin excepción respecto de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o las no vinculadas con una actividad gravada. Además, el Estatuto Tributario no exceptuó a las Cajas de Compensación de la obligación de pagar el impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 863 de 2003 y tampoco hizo extensivos los beneficios del impuesto sobre la renta para el impuesto al patrimonio.

SENTENCIA APELADA

En la sentencia del 21 de septiembre de 2011, el Tribunal Administrativo de La Guajira resolvió:

***PRIMERO:** Declarar la nulidad de la actuación administrativa conformada por la Liquidación Oficial de Aforo No. 250642007000002, del 24 de julio de 2007 y la Resolución No. 900003 expedida el 8 de abril de 2008, mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Aforo expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha.*

***SEGUNDO:** Como restablecimiento del derecho, se declara que la Caja de Compensación Familiar de La Guajira, por el año gravable 2005, pertenece al régimen tributario especial y por ende no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2004 (sic)¹.*

Como fundamentos de su decisión, expuso que la demandante es una entidad privada sin ánimo de lucro, organizada como corporación, que cumple funciones de seguridad social. En consecuencia, sólo es contribuyente del impuesto sobre la renta respecto de ingresos generados por actividades industriales y comerciales, distintas a la inversión de su patrimonio, tal como lo dispone el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, como en el proceso no está demostrado que Comfamiliar haya realizado en el año 2005 actividades diferentes a las de su objeto social, ni que

efectivamente la DIAN hubiera efectuado una visita en mayo de 2006, debe concluirse que no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio.

No puede perderse de vista que la recreación subsidiada es una forma de hacer efectivo el servicio de seguridad social, por lo que las actividades realizadas por Comfamiliar no se enmarcan en las contenidas en el artículo 20 del Código de Comercio, en vista de que fueron desarrolladas como parte de su objeto social.

Aunado a ello, del dictamen pericial se concluye que *“i) Comfamiliar no estaba generando riquezas con la prestación de sus servicios y que su patrimonio estaba conformado por los remanentes de sus ingresos por concepto de aportes parafiscales, ii) Comfamiliar es una entidad sin ánimo de lucro y sus actividades son de interés general y iii) siendo así goza del régimen tributario especial del impuesto de la renta y complementarios”*.

Por tales razones, le asiste razón a la parte demandante y se anulan los actos administrativos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la DIAN interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y adicionalmente expresa:

1.- Las entidades relacionadas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, como las Cajas de Compensación Familiar, no se encuentran legalmente eximidas del pago del impuesto al patrimonio en tanto son contribuyentes del impuesto sobre la renta respecto de las actividades industriales y comerciales realizadas.

De ninguna manera el concepto de riqueza, como es el patrimonio líquido del contribuyente, se limita, para efectos del impuesto al patrimonio, a la proporción que representa la actividad gravada por renta.

¹ Mediante el auto del 26 de octubre de 2011, el Tribunal Administrativo de La Guajira aclaró el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia y, en consecuencia, dispuso que Comfamiliar no era sujeto

La ley es clara en establecer que los contribuyentes del impuesto de renta deben liquidar el impuesto de patrimonio sobre el total de su riqueza.

2.- Aunque no está en el expediente constancia de la visita efectuada en mayo de 2006, ese hecho fue aceptado por Comfamiliar, por lo que se debe tener como cierto.

En dicha visita se constató que Comfamiliar prestó servicios de alojamiento, restaurante, bar, discoteca y arriendo de salones, actividades comerciales según lo dispone el artículo 20 del Código de Comercio, que se encuentran gravadas por el impuesto de renta.

3.- Como se expuso en los actos demandados, las Cajas de Compensación Familiar perdieron la calidad de contribuyentes del régimen especial por cuanto la Ley 488 de 1998, expresamente derogó el numeral 3º del artículo 19 del Estatuto Tributario y adicionó el artículo 19-2, convirtiendo a las Cajas en contribuyentes ordinarios.

4.- El impuesto al patrimonio grava la riqueza de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, sin excepción de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o las rentas no vinculadas con una actividad gravada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

Comfamiliar de La Guajira (fl. 271-273) y la U.A.E. DIAN (fl. 274-277) presentaron alegaciones en segunda instancia, para lo que reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, la contestación y el recurso, respectivamente.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en esta instancia procesal.

CONSIDERACIONES

1. Anotación preliminar

pasivo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2005 (fl. 245).

1.1.- La Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso con fundamento en el numeral 12 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, debido a que la parte demandante sustentó el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de liquidación oficial del impuesto al patrimonio por el año gravable 2005, en el Concepto No. 005 del 11 de septiembre de 2002, que suscribió como Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (fl. 287).

1.2.- Las causales de impedimento están orientadas a garantizar la imparcialidad, independencia y objetividad de las autoridades encargadas de administrar justicia, razón por la que, tal como lo sostuvo la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo en auto de 21 de abril de 2009², además de estar taxativamente consagradas en el ordenamiento jurídico, son de interpretación restrictiva, pues implican una excepción al ejercicio de la función jurisdiccional atribuida a los Jueces de la República.

En el mismo sentido la Corte Constitucional ha dicho³:

“Técnicamente, el impedimento es una facultad excepcional otorgada al juez para declinar su competencia en un asunto específico, separándose de su conocimiento, cuando considere que existen motivos fundados para que su imparcialidad se encuentre seriamente comprometida. Sin embargo, con el fin de evitar que el impedimento se convierta en una forma de evadir el ejercicio de la tarea esencial del juez, y en una limitación excesiva al derecho fundamental al acceso a la administración de justicia (Artículo 228, C.P.), jurisprudencia coincidente y consolidada de los órganos de cierre de cada jurisdicción, ha determinado que los impedimentos tienen un carácter taxativo y que su interpretación debe efectuarse de forma restringida”.

1.3.- La causal de impedimento del artículo 150-12 del Código de Procedimiento Civil, que fue invocada en el presente proceso, está prevista para los casos en los que el juez de conocimiento ofrezca *“consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso”*, o haya *“intervenido en éste como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo”*.

Sobre dicha causal, la Sección⁴ ha dicho que *“la interpretación que se vierte en un concepto oficial de la administración tributaria es diferente de la interpretación que*

² Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Auto de 21 de abril de 2009, Expediente No 11001-03-25-000-2005-00012-01(IMP)IJ, Consejero Ponente: Víctor Hernando Alvarado Ardila.

hace el juez al resolver un caso concreto, pues mientras que la primera es general, la segunda es específica. Por lo tanto, no cabe duda que el concepto oficial que emita un funcionario de la administración no genera inhabilidad para que luego, ya en calidad de juez, decida la legalidad de un acto administrativo de contenido particular en el que se aplicó tal concepto”.

1.4.- El concepto en cuestión, entre otros fundamentos, lo cita la parte demandante en el recurso de reconsideración para atacar en vía gubernativa la legalidad de la liquidación oficial expedida por la DIAN del impuesto al patrimonio por el año gravable 2005. (fl. 73).

Como se desprende de la lectura del recurso, Comfamiliar realizó una interpretación abstracta del concepto jurídico en mención para aplicarlo a su situación particular y concreta, ejercicio argumentativo, que no inhabilita *per se* al Juez para conocer de este asunto, por cuanto esa opinión que, como en este caso, entregó la funcionaria para determinar el alcance general de una norma tributaria y en condición distinta a la de Juez, no la aplicó de manera particular sobre el asunto que es materia del debate en sede jurisdiccional.

En otras palabras, la interpretación que hizo la DIAN, en su momento, por medio de la Jefe de la Oficina Jurídica, fue abstracta y se realizó con independencia de cualquier situación concreta de algún contribuyente.

1.5.- Debe tenerse en cuenta que la Sala⁵ también ha señalado que se configura la causal de impedimento prevista en el artículo 160, numeral 1,⁶ del Decreto 01 de 1984, cuando el acto administrativo de carácter particular y concreto enjuiciado se fundamenta en la doctrina oficial de la DIAN en cuyo trámite y expedición intervino el Juez o Magistrado.

Sin embargo, en el asunto en debate, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al dictar los actos demandados - Liquidación Oficial de Aforo del Impuesto al Patrimonio No. 250642007000002 del 24 de julio de 2007 y

³ C-881/11

⁴ Autos del 10 de marzo de 2011, expediente 16476, y del 16 de junio de 2011, expediente No. 17180.

⁵ Auto del 13 de septiembre de 2012, expediente No.18058

⁶ El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo reguló esa causal de impedimento en términos similares, así: “Artículo 130. 1. La Ley 1437 de 2011 1. Cuando el juez, su cónyuge, compañero o compañera permanente, o alguno de sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, hubieren participado en la expedición del acto enjuiciado, en la formación o celebración del contrato o en la ejecución del hecho u operación administrativa materia de la controversia.”

Resolución No. 900003 del 8 de abril de 2008, no se fundamentó en el Concepto No. 005 del 11 de septiembre de 2011, suscrito por la Consejera de Estado Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (fl. 12-32).

1.6.- Como en el presente asunto no se debe decidir la legalidad de un acto administrativo de contenido particular en el que se aplicó el Concepto No. 005 del 11 de septiembre de 2011, teniendo en cuenta que los impedimentos tienen un carácter taxativo y que su interpretación debe efectuarse de forma restringida, no se encuentra ninguna causal de impedimento que contemple el hecho analizado.

Por tal razón, en la parte resolutive de la presente providencia se negará el impedimento manifestado por la Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

2. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección determinar si la Caja de Compensación Familiar de La Guajira es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2005.

Para resolver el problema jurídico planteado se hace necesario estudiar las normas que regulan el impuesto al patrimonio y, específicamente, las que conciernen a las Cajas de Compensación Familiar.

3. Sujetos pasivos del impuesto al patrimonio: contribuyentes declarantes del impuesto de renta y complementarios

3.1.- El Capítulo V del Título II del Libro I del Estatuto Tributario (artículos 292 a 298-3) fue modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, que creó el Impuesto al Patrimonio –antes Impuesto para la Seguridad Democrática- por los años gravables 2004 a 2006.

Posteriormente, los artículos 25 a 30 de la Ley 1111 de 2006, modificaron dichas normas, para extender el impuesto hasta el año gravable 2010 e incluir como sujetos pasivos a las sociedades de hecho.

La regulación del Estatuto Tributario también fue modificada y adicionada por la Ley 1370 de 2009, que creó y reguló el impuesto al patrimonio por el año 2011. Por su parte, el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, modificó y clarificó la forma de aplicar la tarifa del impuesto por el período gravable 2011⁷.

3.2.- Las normas vigentes para el año 2005, período gravable por el que se discute el pago del impuesto al patrimonio en el presente caso, disponen que dicho impuesto está a cargo de las personas jurídicas y naturales, **contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta** y se genera anualmente por la posesión de riqueza, equivalente al total del patrimonio líquido del obligado, cuyo valor sea superior a \$3.183.000.000, *“determinado conforme a 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) [para el año 2005 \$212.200.000] del valor de la casa o apartamento de habitación”*⁸.

3.3.- De conformidad con el artículo 297 del Estatuto Tributario, no están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio, las entidades a que se refiere el numeral 1° del artículo 19, así como las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 ibídem, que, para el año 2005, son:

- a) Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social principal y sus recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social, enfocadas al interés general, siempre y cuando sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.
- b) La Nación, los departamentos y sus asociaciones, los distritos, los territorios indígenas, los municipios y demás entidades territoriales, las corporaciones autónomas regionales de desarrollo sostenible, las áreas metropolitanas, las asociaciones de los municipios, las superintendencias, las unidades administrativas especiales, las asociaciones de departamentos, las federaciones de municipios, los resguardos y cabildos indígenas, los

⁷ Debe tenerse en cuenta que mediante el Decreto- Ley 4825 de 2010, expedido en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010, se creó y reguló otro impuesto al patrimonio, distinto al regulado en el Estatuto Tributario, por el año 2011, pero con destinación específica para atender la emergencia invernal de esa época.

establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, la propiedad colectiva de las comunidades negras y el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero.

- c) Los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro, los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo y, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.
- d) Los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias.
- e) Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías.

Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración, de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999.

3.4.- Son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, salvo las personas y entidades expresamente excluidas, las personas jurídicas y naturales –hoy también sociedades de hecho con la reforma de la Ley 1111 de 2006-, que sean

⁸ Cfr. Artículos 292, 293 y 295 del Estatuto Tributario y Decreto 4344 de 2004.

contribuyentes declarantes del impuesto de renta, siempre y cuando su patrimonio líquido supere los topes establecidos por ley.

Como puede verse, la condición de contribuyente declarante del impuesto de renta, es una característica determinante para ser catalogado como sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, por lo que se hace necesario establecer, como primera medida, quiénes gozan de tal calidad.

3.5.- De acuerdo con el Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto de renta se clasifican en **contribuyentes declarantes** y **contribuyentes no declarantes**. A su vez, los contribuyentes declarantes pueden pertenecer al régimen ordinario o, al régimen tributario especial contenido en el título VI del libro primero ibídem.

Son **contribuyentes declarantes del régimen especial**, los indicados en el artículo 19 del Estatuto Tributario, entre los que se encuentran las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social principal y sus recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social, enfocadas al interés general, siempre y cuando sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.

Son **contribuyentes declarantes del régimen ordinario**, tal como lo disponen los artículos 6 a 10 del Estatuto Tributario, las personas naturales y sucesiones ilíquidas, nacionales y extranjeras, residentes y no residentes, que no que no se encuentren en los supuestos establecidos en los artículos 592, 593 594-1 y 594-3. Así mismo, son **contribuyentes declarantes** de dicho régimen, las personas jurídicas mencionadas en los artículos 12 a 20 del Estatuto Tributario.

Por su parte, son **contribuyentes no declarantes**, las personas naturales, sucesiones ilíquidas y las personas jurídicas extranjeras que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 592 del Estatuto Tributario. Igualmente, pertenecen a dicha categoría los asalariados y trabajadores independientes que se encuentren en los supuestos establecidos en los artículos 593, 594, 594-1 y 594-3 ibídem.

3.6.- Las entidades no contribuyentes del impuesto de renta y complementarios de que tratan los artículos 22⁹, 23¹⁰, 23-1¹¹, 23-2¹² y aquellas que no fueron expresamente determinadas por el legislador como contribuyentes, también están obligadas a declarar sus ingresos y patrimonio, tal como lo dispone el artículo 598 del Estatuto Tributario, por lo que se catalogan como **no contribuyentes declarantes**, con excepción de la Nación, los departamentos, los municipios, el distrito de Bogotá, las juntas de acción comunal y defensa civil, las asociaciones de padres de familia, y las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal, que no están obligados a declarar.

4. Las Cajas de Compensación Familiar como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio. Reiteración jurisprudencial

4.1.- De acuerdo con la clasificación hecha en el aparte precedente, las Cajas de Compensación Familiar son **contribuyentes declarantes del impuesto de renta y complementarios** del régimen ordinario, conforme lo dispone el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, *“con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social”*.

Pero, si no realizan las actividades descritas en dicho artículo, sino que se dedican únicamente a desarrollar actividades relacionadas con la seguridad social, tienen la calidad de **no contribuyentes declarantes**, conforme lo dispone el artículo 598 del Estatuto Tributario.

⁹ La Nación, los departamentos y sus asociaciones, los distritos, los territorios indígenas, los municipios y demás entidades territoriales, las corporaciones autónomas regionales de desarrollo sostenible, las áreas metropolitanas, las asociaciones de los municipios, las superintendencias, las unidades administrativas especiales, las asociaciones de departamentos, las federaciones de municipios, los resguardos y cabildos indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, la propiedad colectiva de las comunidades negras y el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero.

¹⁰ Los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro, los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo y, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.

¹¹ Los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias.

Ahora, si concurre en un período gravable el desarrollo de actividades gravadas y no gravadas, las Cajas de Compensación Familiar **no pierden la condición de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta**, pues ésta se adquiere cuando surge la obligación de pagar el impuesto, esto es, cuando ocurre el hecho generador, lo que quiere decir que la calidad de contribuyente declarante del impuesto sobre la renta y complementarios está dada por la ley.

4.2.- La diferenciación entre actividades gravadas y no gravadas adquiere importancia únicamente al momento de liquidar el impuesto sobre la renta, pero nada tiene que ver en la determinación de la obligación de pagar el impuesto al patrimonio.

La obligación de pagar el impuesto al patrimonio surge, como se explicó, por el hecho de ser declarante contribuyente del impuesto sobre la renta.

En ese orden de ideas, las Cajas de Compensación Familiar, si ostentan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto de renta son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, siempre y cuando posean riqueza al 1º de enero de cada año gravable, cuyo valor sea superior, para el año 2005, a \$3.183.000.000, según lo prevén los artículos 292, 293 y 295 del Estatuto Tributario y el Decreto 4344 de 2004.

4.3.- No puede perderse de vista, además, que esta Sección, en la sentencia del 28 de julio de 2011¹², declaró ajustado a derecho los Conceptos No. 102614 del 6 de diciembre de 2006, 030681 del 23 de abril de 2007 y 059995 del 3 de agosto de 2007, proferidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, que sirvieron de fundamento en la expedición de los actos que se demandan en el presente proceso.

Se dijo en la providencia en mención:

“Si nos referimos a la “sujeción pasiva” respecto de la cual enfatiza el actor y los demás intervinientes a lo largo de sus escritos, podemos observar que el artículo 292 transcrito es suficientemente claro cuando determina como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, en general a “las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho”, con una sola condición puntual, que es la de ser “contribuyentes declarantes del impuesto de renta”.

¹² Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías.

¹³ Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00007-00(17541).

El término “contribuyente”, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, atañe a la “Persona obligada por ley al pago de un impuesto”, en tanto, el Estatuto Tributario en su artículo 2° determina que “Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”. A su vez, el “declarante” es la persona sobre la que pesa, por ley, la obligación formal de informar al ente estatal sobre los movimientos económicos que haya realizado dentro de un determinado período.

Se hace necesaria la acotación anterior, con el objeto de aclarar que los calificativos de “contribuyente” y “declarante” devienen de que sobre la persona recaiga legalmente la obligación formal de informar, y la sustancial de pagar impuestos, **ligada directamente al hecho generador del tributo y a la existencia de una base gravable, pero de ninguna forma a la proporción que represente dentro de su actividad o al monto de la misma.**

Lo anterior por cuanto tanto en el texto de la demanda, como en los escritos por medio de los cuales los coadyuvantes se adhieren a la misma, se afirma que las Cajas de Compensación Familiar tienen el carácter simultáneo de “contribuyentes” y “no contribuyentes”, con base en que el artículo 19-2 E.T. ordena que “Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, **las cajas de compensación familiar**, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social” .

El calificativo es indivisible, y recae únicamente sobre la persona en sí misma considerada; por lo tanto, **las cajas de compensación serán contribuyentes en la medida en que ejecuten actividades gravadas (industriales, comerciales y financieras), y no lo serán si únicamente se dedican a desarrollar actividades relacionadas con la seguridad social.** Ahora, si concurren en una misma persona o entidad el desarrollo de actividades gravadas y no gravadas, diferirá la base gravable sobre la cual se tribute, **sin que por ésto (sic) pierda su condición de contribuyente, la cual adquiere al surgir la obligación de pagar el impuesto.**

Por otra parte, todas las personas obligadas a declarar, no lo están a pagar impuesto, y también las hay que deben tributar sin tener que presentar declaraciones. No obstante, para ser sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, deben, por ley, concurrir las calidades de declarante y contribuyente del impuesto de renta, por tanto, si alguna de dichas entidades declara renta pero no está gravada por tal concepto, o viceversa, no tendrá el carácter de sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, independiente de la base gravable por la cual se genere el impuesto, pero en ningún caso será procedente aceptar que una persona sea “parcialmente” sujeto pasivo de un tributo, y, menos en este caso, ya que el impuesto sobre la renta y el de patrimonio son dos tributos diferentes y autónomos, donde el legislador está facultado para configurar de forma distinta la sujeción pasiva al uno y al otro.

Luego, no es viable la teoría de aceptar, como lo impetra el demandante, que la sujeción pasiva del impuesto de renta es la misma del impuesto al patrimonio, ya que **las Cajas de Compensación que sean declarantes y contribuyentes de renta, sin estar atadas al concepto o al monto por el cual lo sean, serán también sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, siempre y cuando sobrepasen el límite monetario fijado por el artículo 293 E.T., dado que no se encuentran enumeradas dentro de las entidades que por ley determina como no sujetas el artículo 297 E.T.**

Es decir, que si no superan ese límite podrán ser contribuyentes y declarantes de renta, pero no sujetos pasivos del impuesto al patrimonio.” (Resaltos fuera de texto).

5. Análisis del caso concreto

5.1.- Está probado que la Caja de Compensación Familiar de La Guajira es una persona jurídica, sin ánimo de lucro, organizada como corporación, que cumple funciones de seguridad social, según certificación expedida por la Superintendencia de Subsidio Familiar (fl. 11).

5.2.- Igualmente está probado que el 19 de abril de 2006, Comfamiliar presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable 2005 en la que reportó la siguiente información (fl. 33):

- Patrimonio líquido por \$18.501.986.000 (casilla 43)
- **Renta líquida de \$1.210.050.000 (casilla 66)**
- **Renta exenta de \$1.210.050.000 (casilla 68)**
- **Renta gravable de \$0 (casilla 69)**
- Retenciones año gravable 2005 por \$2.695.000 (casilla 83)
- Saldo a favor año 2004 sin solicitud de devolución o compensación de \$2.359.000 (casilla 84)
- **Total saldo a pagar de \$0 (casilla 89)**
- Total saldo a favor de \$5.054.000 (casilla 90)

5.3.- Del análisis de la declaración de renta y sus anexos, especialmente del explicativo del renglón 44 –ingresos brutos operacionales¹⁴- (fl. 154), para la Sección es claro que Comfamiliar en el período gravable 2005 **no realizó** actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio y/o diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social. No es otra razón la que explica que en la declaración de renta se haya reportado una renta gravable por valor de cero.

¹⁴ En la explicación del renglón 44 se suministró la siguiente información: Empresas afiliadas 4%= 15.653.407.926,00; salud y nutrición= 13.210.337.250,00; educación= 753.701.307,00; formación, capacitación y biblioteca= 1.149.006.380,00; vivienda= 1.767.931.021,00; recreación, deporte y turismo= 3.630.362.681,00; ingresos por administración= 65.025.307,00; total renglón 44= 36.229.771.872,00.

En esas condiciones, si bien para el año 2005 Comfamiliar era declarante de renta, no tenía la calidad de contribuyente, por lo que no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por ese período gravable.

Recuérdese que las Cajas de Compensación Familiar son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios únicamente *“con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social”*, conforme lo dispone el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

5.4.- La DIAN fundamenta los actos demandados en el hecho de que en la visita realizada en mayo de 2006 constató que Comfamiliar prestó servicios de alojamiento, restaurante, bar, discoteca y arriendo de salones, actividades comerciales, según lo dispone el artículo 20 del Código de Comercio, que se encuentran gravadas por el impuesto de renta.

No obstante, otra conclusión surge: que la declaración de renta del año 2005 presentada por Comfamiliar adquirió firmeza y, por tanto, se presume cierta y veraz, habida cuenta de que no hay prueba de que la liquidación privada haya sido fiscalizada o modificada por la Administración Tributaria en el término establecido en el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Por tanto, los datos e información reportados por la Caja en la liquidación privada deben tenerse como ciertos, se presumen legales y son prueba idónea en el presente proceso para demostrar que no ejerció en dicho período gravable actividades diferentes a las de su objeto social.

5.5.- Como lo expuso el apoderado de la demandante, para que la DIAN pudiera expedir los actos demandados y liquidar el impuesto al patrimonio a cargo de la Caja por la realización de actividades diferentes al desarrollo de su objeto social, debió iniciar un proceso de fiscalización de la declaración de renta del año 2005.

No es el proceso administrativo de liquidación oficial del impuesto al patrimonio y, mucho menos, el presente proceso judicial, el medio idóneo para atacar y estudiar la legalidad de la declaración de renta en mención ya que la liquidación privada no fue controvertida por la Administración Tributaria en el término legal.

Por tal razón, para resolver la presente controversia no era necesario, contrario a lo afirmado por el *a-quo* (fl. 229), establecer si las actividades realizadas por Comfamiliar estaban relacionadas con salud, recreación, educación y desarrollo social, pues ello es propio del proceso de fiscalización de la declaración de renta. Lo importante para definir si Comfamiliar estaba obligada al pago del impuesto al patrimonio era establecer, como se expuso, si por el período gravable 2005 fue contribuyente declarante del impuesto sobre la renta.

5.6.- Así las cosas, como con las pruebas aportadas al proceso se pudo establecer que Comfamiliar por el período gravable 2005 no era contribuyente declarante del impuesto de renta, los actos administrativos expedidos por la DIAN, por los que se liquidó el impuesto al patrimonio a su cargo y se resolvió el recurso de reconsideración, son nulos.

Por tal razón, no prosperará el recurso de apelación y, en consecuencia, se confirmará la sentencia recurrida en cuanto declaró la nulidad de los actos demandados.

No obstante, se modificará el numeral segundo de la parte resolutive en el sentido de declarar, a título de restablecimiento del derecho, que la Caja de Compensación Familiar de La Guajira no está obligada a presentar declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2005, por no ser declarante contribuyente del impuesto de renta y complementarios y, en consecuencia, que no procede la sanción por no declarar por ese período.

Se hará la modificación en mención, dado que el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia recurrida declara que la demandante pertenece al régimen tributario especial, afirmación que no es acertada conforme se expuso en el acápite 3 de esta providencia.

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

1.- Se declara infundado el impedimento formulado por la Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

2.- Se **MODIFICA** el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia del 21 de septiembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de La Guajira, en el sentido de declarar, a título de restablecimiento del derecho, que la Caja de Compensación Familiar de La Guajira no está obligada a presentar declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2005, por no ser declarante contribuyente del impuesto de renta y complementarios y, en consecuencia, que no procede la sanción por no declarar por ese período.

3.- Se **CONFIRMA** en lo demás la sentencia recurrida, que anuló los actos demandados.

4.- Se **RECONOCE** personería para actuar al abogado Enrique Guerrero Ramírez, como apoderado judicial de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder conferido, que obra a folio 285 del expediente.

5.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

