

**RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - Objeto y alcance / JURISDICCION ROGADA - Le corresponde al demandante pedir la nulidad del acto y el correspondiente restablecimiento del derecho / SENTENCIA - Congruencia interna y externa / FACULTADES DEL JUEZ ADMINISTRATIVO - Puede modificar, reformar o sustituir la pretensión de restablecimiento solicitada**

El restablecimiento aparece entonces como la medida idónea, adecuada y eficaz para subsanar la integridad del derecho subjetivo lesionado, y, por ser consecuencia directa de la nulidad declarada judicialmente, se encuentra determinado por el contenido y alcance del acto anulado. En principio y dado el carácter rogado de esta jurisdicción, corresponde al actor solicitar tanto la nulidad del acto administrativo que lo perjudica, como el restablecimiento de su derecho en la forma que considere aplicable (C. C. A. arts. 85, 137 y 138), para que, de estimarla pertinente, el Juez la ordene en el fallo. Ello, en virtud del principio de congruencia, que supone la debida correspondencia entre la sentencia y lo pedido por las partes (congruencia externa), y la concordancia entre las partes motiva y resolutive del fallo (congruencia interna), de modo que lo decidido derive de las valoraciones fácticas, probatorias y jurídicas que aquél contenga. Es de anotar que la medida de restablecimiento pretendida no es obligatoria para el juez, pues, en todo caso, éste tiene la facultad de modificarla, reformarla o sustituirla por la que encuentre procedente, de acuerdo con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

**VENTA PARA EFECTOS DE IVA - Es entre otros la incorporación de bienes corporales muebles a servicios no gravados / BIENES CORPORALES MUEBLES - Su incorporación a servicios no gravados es gravada con IVA si quien los incorpora es también quien los fabrica / COFRE MORTUORIO - Si la funeraria que los vende es la funeraria no es quien los fabrica, no existe ingreso gravado con IVA / SERVICIO FUNERARIO - La venta de cofres que no son fabricados por quien presta el servicio no configura venta para efectos del IVA / INGRESO GRAVADO CON IVA - No lo es la venta de cofres en una funeraria cuando no son fabricados allí**

La declaración de los ingresos provenientes de venta de cofres, como ingresos excluidos, conduce a concluir que la declarante no efectuó pago alguno por tal actividad, la cual, se precisa, no genera IVA. Lo anterior, porque el artículo 421 del Estatuto Tributario (lit. c) previó que, para efecto del impuesto al valor agregado, se consideran ventas las incorporaciones de bienes corporales muebles a servicios no gravados, pero condicionó dicho hecho generador a que tales bienes fueran construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa la incorporación. Esta condición no se cumple en el sub lite, pues, si bien la actora incorpora cofres a la prestación del servicio funerario que el artículo 476 ibídem (No. 14), estableció como servicio no gravado, lo cierto es que Administración no probó que ella misma construyera, fabricara, elaborara o procesara dichos cofres. Sobre este aspecto la sección se pronunció en sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, providencia en la que señaló: En cuanto a la prestación del servicios, el artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 48 la ley 488 de 1998, en el ordinal 14, excluye del impuesto sobre las ventas los servicios funerarios...En todos los casos se exige que tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados, por quien efectúa la incorporación o la transformación. Esta es una condición sin la cual, el hecho no se considera venta para estos efectos. Por el contrario, cuando quien realiza la incorporación no es el productor del bien gravado, el hecho no constituye "venta". Así las cosas, si los ingresos de la actora, provienen exclusivamente de la prestación de servicios funerarios y no realiza ventas de

bienes muebles gravados en forma independiente a los incorporados al servicio, no es aplicable al caso concreto el artículo artículo16 del decreto reglamentario 326 1995.”

**INGRESO EXCLUIDO DEL IVA - Al declararse de esa forma no genera pago de lo no debido / PAGO DE LO NO DEBDIDO - No existe cuando el responsable declara ingresos excluidos del IVA / REGISTRO NACIONAL DE VENDEDORES - No puede decretarse la anulación de la inscripción como consecuencia de anular actos liquidatorios**

Así, entendiéndose que respecto de los ingresos declarados como excluidos no se efectúa pago alguno, concluye la Sala que no se configura el “pago de lo no debido” establecido por el artículo 850 del E. T. como presupuesto sustancial de la devolución, la cual, por lo mismo, no podría ordenarse como restablecimiento del derecho, máxime cuando aquélla sólo tiene lugar dentro del procedimiento especial que regula el título X del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 1000 de 1997, normatividad que la sentencia no puede suplir o desconocer, so pena de apartarse del marco de legalidad. De otra parte, encuentra la Sala improcedente la pretensión de restablecimiento consistente en la cancelación de la inscripción de la actora en el Registro Nacional de Vendedores, pues tal medida no sería consecuencia de la anulación de los actos que modifican la declaración privada del impuesto, sino de la declaratoria de nulidad de los actos que ordenan la inscripción o niegan la cancelación, como ocurrió en la sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, evocada por la apelante y citada párrafos atrás; ya que quien desee su exclusión del Registro Nacional de Vendedores, debe solicitarlo directamente a la Administración mediante el diligenciamiento del respectivo formulario oficial (Decreto 2788 de 2004, art. 12).

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE**

Bogotá D. C., siete (7) de febrero de dos mil ocho (2008)

**Radicación número: 76001-23-31-000-2002-04068-01(15496)**

**Actor: ARQUIDIOCESIS DE CALI**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

## **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia de 28 de febrero de 2005, proferida por la Sala de Descongestión de los Tribunales de Cauca, Quindío y Nariño, que declaró la nulidad de los actos por los

cuales la DIAN modificó la declaración privada de la Arquidiócesis de Cali, por concepto de IVA - cuarto bimestre de 1999.

### **ANTECEDENTES**

El 21 de septiembre de 1999 la Arquidiócesis de Cali presentó declaración de IVA correspondiente al cuarto bimestre de 1999.

Dicha declaración fue modificada por Liquidación Oficial de Revisión 050642000000031 012194 de 16 de abril de 2001, previo emplazamiento para corregir y requerimiento especial.

Mediante Resolución 050662002000010 de 22 de abril de 2002, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra.

### **LA DEMANDA**

La actora demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 050642000000031 012194 de 16 de abril de 2001, del auto de verificación, emplazamiento para corregir y del requerimiento especial que a ella precedieron, y de la Resolución 050662002000010 de 22 de abril de 2002. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no es responsable del impuesto a las ventas, y, de acuerdo con ello, que se ordene la cancelación de la inscripción de la Arquidiócesis de Cali en el Registro Nacional de Vendedores, o, en todo caso, que se disponga la forma de restablecimiento más conveniente a los intereses de la actora.

Igualmente, pidió que se condene a la demandada a pagar agencias en derecho, gastos y costas del proceso.

La demandante citó como normas violadas los artículos 2, 4, 13, 29, 123 y 363 de la Constitución Política; 420, 421, lit. c), 424, 476, N. 14, 647, 712, lit g) y 730, No. 4 del Estatuto Tributario; 48 y 50 de la Ley 488 de 1998; 15 de la Ley 174 de 1994; 16 del Decreto 326 de 1995; 1 del Decreto reglamentario 1372 de 1992; 32 del

Código Civil; 3 del Código Contencioso Administrativo; y el Concepto DIAN 54763 de 15 de junio de 1999. Sobre el concepto de violación señaló:

La actora presta servicios funerarios que incluyen la entrega de los cofres en los cuales se entierran los difuntos.

Conforme a los artículos 476 del Estatuto Tributario, 15 de la Ley 174 de 1994 y 48 de la Ley 488 de 1998, la prestación del servicio funerario se encuentra excluida de impuesto a las ventas, al igual que la incorporación de bienes corporales muebles como cofres, cajas fúnebres, mortajas, etc., a dicho servicio.

Para que la incorporación del bien corporal al servicio no gravado, constituya venta que genera IVA, dicho bien debe haber sido construido, fabricado, elaborado o procesado por quien efectúa la incorporación y, además, estar gravado con el impuesto.

La actora no se dedica habitualmente a la venta de los bienes corporales muebles mencionados, no los produce, fabrica ni transforma; tampoco descuenta IVA por el servicio facturado porque tal impuesto no se genera.

El hecho de que el demandante haya omitido declarar como gravables algunas operaciones que consideró excluidas de IVA no configura inexactitud sancionable. Lo anterior, porque los hechos y cifras declarados eran ciertos y verdaderos, de modo que las discordancias entre la declaración privada y la liquidación oficial de revisión sólo provinieron de diferencias de criterio respecto de la interpretación de las normas tributarias.

Los actos demandados desconocieron los principios de justicia, equidad, distribución de las cargas públicas y economía procesal, pues gravaron con IVA un servicio excluido del mismo, sin tener en cuenta las razones claras y precisas que demostraban esa exclusión.

La liquidación oficial de revisión demandada es nula, como quiera que no explicó sumariamente las modificaciones efectuadas a la declaración privada, y la remisión a otros documentos o antecedentes, no satisface tal requisito.

El mencionado acto oficial fue falsamente motivado y violó el derecho de defensa de la actora, porque el servicio funerario corresponde a una obra de fe relacionada con las tradiciones cristianas de culto a los muertos, e incluye recoger el cuerpo del difunto, prepararlo para evitar su rápida descomposición, depositarlo en un cofre, ubicarlo en una sala de velación, trasladarlo al cementerio y celebrar los funerales. Por tanto, el servicio funerario no se limita a vender el cofre ni termina con la entrega de éste; la venta sólo hace parte del servicio.

Además, la liquidación no precisó la forma como aplicó el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, ni sustentó la decisión de gravar la incorporación del cofre a un servicio no gravado, por considerarla una venta independiente del servicio funerario.

### **LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Administración de Impuestos, por conducto de apoderada judicial, aceptó los hechos de la demanda y señaló que los actos acusados se encuentran debidamente sustentados.

Precisó que, de acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario y los conceptos 064611 y 066734 de 1999, la venta de cofres o cajas mortuarias se encuentra gravada con impuesto a las ventas, independientemente de que se suministren con la prestación del servicio funerario, excluido de dicho tributo por el numeral 14 del artículo 476 ibídem.

### **LA SENTENCIA APELADA**

Mediante sentencia de 28 de febrero de 2005, la Sala de Descongestión de los Tribunales del Valle del Cauca, Quindío, Cauca y Nariño, anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración de impuesto a las ventas a cargo de la actora por el cuarto bimestre de 1999. Tales decisiones las fundamentó como sigue:

De acuerdo con el artículo 16 del Decreto 326 de 1995, los servicios funerarios que presta la actora están “exentos” (sic) de impuesto a las ventas. Y si bien a dichos servicios se incorporan bienes muebles como cofres o cajas mortuarias, la

venta de éstos no causa IVA en los términos del artículo 421, lit c) del Estatuto Tributario, porque la actora no es quien los fabrica.

De acuerdo con lo anterior, la Arquidiócesis de Cali no era responsable del impuesto a las ventas para el cuarto bimestre de 1999, procediendo la nulidad de los actos demandados.

Por lo demás, el Tribunal negó la pretensión de cancelación de la inscripción de la Arquidiócesis de Cali en el Registro Nacional de Vendedores, porque los actos acusados no se pronunciaron sobre tal aspecto. De la misma manera, negó el reconocimiento de la condena en costas, porque la conducta de la Administración no fue temeraria.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte actora apeló la sentencia para que se revocaran los numerales 2 y 3 de su parte resolutive. Al efecto, señaló:

El Tribunal confundió las pretensiones principales con el restablecimiento del derecho, el cual es consecuencia directa de aquéllas, pues, al tiempo de haber declarado que la demandante no era responsable del IVA para el cuarto bimestre de 1999, dispuso la firmeza de la declaración privada presentada por el mismo concepto.

La segunda de tales declaraciones constituye la negación de la primera y fomenta el enriquecimiento ilícito del Estado, toda vez que le permite apropiarse de lo pagado en virtud de una declaración presentada por error.

El restablecimiento del derecho congruente con la declaratoria de nulidad es la orden de devolución de lo pagado por el impuesto y período señalados, y la de cancelación de la inscripción de la actora en el Registro Nacional de Vendedores.

Los actos demandados violan normas supralegales del Concordato suscrito entre Colombia y la Santa Sede, aprobado por la Ley 20 de 1974, de acuerdo con las cuales, la iglesia católica tiene un régimen jurídico particular en materia administrativa, judicial y tributaria; posee autonomía para autogobernarse por las leyes canónicas y ejercer libremente sus funciones eclesíásticas en lugares

sagrados como cementerios, funerarias y demás bienes destinados al culto divino o a la sepultura de los fieles; y los edificios y bienes en los que realiza dicho culto, así como aquéllos donde funcionan curias diocesanas, casas episcopales y curales y seminarios, gozan de exención tributaria (artículo 24 de la Ley 20 de 1974).

Por tanto, como los cementerios católicos y las funerarias metropolitanas de la Arquidiócesis de Cali son sitios destinados al culto de los muertos, todas las actividades y servicios que presta para tal finalidad, están “exentas” (sic) de impuestos.

La demandada debe ser condenada en costas porque durante toda la actuación administrativa se opuso infundadamente a la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre exclusión de IVA para la venta de cofres incorporados a la prestación del servicio funerario, por parte de quien no fabrica dichos bienes<sup>1</sup>.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Dentro de la oportunidad legal la demandada presentó sus alegatos de conclusión, en los que expuso:

La declaración de impuesto a las ventas es un acto voluntario que denuncia hechos y operaciones constitutivos de dicho tributo, de acuerdo con la actividad económica del declarante, y, en sí misma, no constituye una obligación tributaria.

Los actos demandados sólo modificaron algunos renglones de la declaración privada de la demandante, de manera que la declaratoria de nulidad de aquéllos no puede conllevar la nulidad de dicha declaración, ni relevar a la actora de presentarla, porque pueden llegar a existir otras actividades que generen IVA como la venta de elementos religiosos. El restablecimiento ordenado se ajustó a las pretensiones de la demanda y a la ley, sin que sea procedente ordenar la devolución del impuesto pagado.

---

<sup>1</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

La apelante confunde la obligación tributaria sustancial y la formal, y se aparta del objeto de la acción impetrada, pues, los actos anulados refieren exclusivamente a los hechos generadores del IVA que la actora declaró, y nada tienen que ver con la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores como deber formal a cargo de los responsables de dicho impuesto.

Dicha inscripción es un acto distinto al de declarar, y puede ser revisada o corregida mediante otros actos administrativos susceptibles de demandarse ante la jurisdicción.

La solicitud de condena en costas es improcedente porque la Administración no realizó ninguna actuación dolosa o de mala fe.

La demandante no alegó.

### **MINISTERIO PÚBLICO**

Dentro del término de traslado el representante del Ministerio público no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la procedencia de la orden impartida por el a quo a título de restablecimiento del derecho, frente a la declaratoria de nulidad de los actos por los cuales la Administración de Impuestos de Cali modificó la declaración de impuesto a las ventas que presentó la actora para el cuarto bimestre de 1999.

El artículo 85 del C. C. A. consagra la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, como el mecanismo de defensa judicial con el que cuenta toda persona para pedir la nulidad de los actos administrativos que lesionan alguno de los derechos que le reconoce el ordenamiento jurídico, y para obtener el restablecimiento de los mismos, la reparación del daño que le causan, o la devolución de lo que pagó indebidamente.

El restablecimiento aparece entonces como la medida idónea, adecuada y eficaz para subsanar la integridad del derecho subjetivo lesionado, y, por ser

consecuencia directa de la nulidad declarada judicialmente<sup>2</sup>, se encuentra determinado por el contenido y alcance del acto anulado.

En principio y dado el carácter rogado de esta jurisdicción, corresponde al actor solicitar tanto la nulidad del acto administrativo que lo perjudica, como el restablecimiento de su derecho en la forma que considere aplicable (C. C. A. arts. 85, 137 y 138), para que, de estimarla pertinente, el Juez la ordene en el fallo. Ello, en virtud del principio de congruencia, que supone la debida correspondencia entre la sentencia y lo pedido por las partes<sup>3</sup> (congruencia externa), y la concordancia entre las partes motiva y resolutive del fallo (congruencia interna), de modo que lo decidido derive de las valoraciones fácticas, probatorias y jurídicas que aquél contenga<sup>4</sup>.

Es de anotar que la medida de restablecimiento pretendida no es obligatoria para el juez, pues, en todo caso, éste tiene la facultad de modificarla, reformarla o sustituirla por la que encuentre procedente, de acuerdo con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

En el asunto *sub exámine*, la pretensión de nulidad recayó sobre los actos que modificaron la declaración de IVA de la actora, por el cuarto bimestre de 1999, y la de restablecimiento del derecho consistió en que se declarara que la Arquidiócesis de Cali no era responsable del impuesto a las ventas y, de acuerdo con ello, en ordenar la cancelación de su inscripción en el Registro Nacional de Vendedores.

El Tribunal declaró la nulidad porque la demandante no estaba obligada a declarar ni cancelar impuesto a las ventas por la prestación de servicios funerarios a los que incorpora cofres y cajas mortuarias que le proveen terceros (pág. 9, fl. 140). Como restablecimiento del derecho, únicamente declaró la firmeza de la declaración privada modificada por los actos demandados.

---

<sup>2</sup> Carlos Betancur Jaramillo. Derecho Procesal Administrativo. Quinta Edición. Señal Editora, 1999, págs. 38, 39, 41.

<sup>3</sup> Arts. 170 del C. C. A., 304 y 305 del C. P. C.

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 13 de febrero de 1998, exp. 8714, C. P.: doctor Julio E. Correa Restrepo, y de 15 de marzo de 2002, exp. 12439, C. P.: doctor Juan Ángel Palacio Hincapié

Según el apelante, el restablecimiento del derecho debe consistir en ordenar la devolución de los dineros que canceló en virtud de la mencionada declaración, dadas las razones que motivaron la anulación.

Aunque en el petitum de la demanda no se solicitó dicha medida, tampoco encuentra la Sala que sea procedente ordenarla conforme al artículo 170 del C. C. A., por las siguientes razones:

Según los antecedentes administrativos, la modificación de la declaración de IVA del cuarto bimestre de 1999 consistió en la **adición de ingresos** percibidos durante el período por la venta de cofres, incluida en la prestación del servicio funerario, dado que la actora los declaró como “ingresos por operaciones excluidas y no gravadas”, en el renglón 4 BC. La Administración estimó improcedente la exclusión bajo el entendido de que la venta de cofres era una operación gravada.

La declaración de los ingresos provenientes de venta de cofres, como ingresos excluidos, conduce a concluir que la declarante no efectuó pago alguno por tal actividad, la cual, se precisa, no genera IVA.

Lo anterior, porque el artículo 421 del Estatuto Tributario (lit. c) previó que, para efecto del impuesto al valor agregado, se consideran ventas las incorporaciones de bienes corporales muebles a servicios no gravados, pero condicionó dicho hecho generador a que tales bienes fueran construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa la incorporación. Esta condición no se cumple en el *sub lite*, pues, si bien la actora incorpora cofres a la prestación del servicio funerario que el artículo 476 ibídem (No. 14), estableció como servicio no gravado, lo cierto es que Administración no probó que ella misma construyera, fabricara, elaborara o procesara dichos cofres.

Sobre este aspecto la sección se pronunció en sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, providencia en la que señaló:

*“El artículo 420 del Estatuto Tributarios establece los hechos sobre los cuales se aplica el impuesto sobre las ventas y contempla entre otros los siguientes:*

*“a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;*

*(...)*

*...es claro que el gravamen sobre los bienes corporales muebles se causa por razón de su venta.*

*En cuanto a la prestación del servicios, el artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 48 la ley 488 de 1998, en el ordinal 14, excluye del impuesto sobre las ventas los servicios funerarios...*

*Para la prestación del servicio funerario, deben ser utilizados bienes corporales muebles que no están excluidos del impuesto a las ventas, tales como los ataúdes o cofres o los hábitos. Para dilucidar el tratamiento fiscal sobre este tipo de bienes, el artículo. 421 del E.T. al precisar los hechos que se consideran venta, dispone:*

*“c) Modificado ley 488 de 1998, artículo 50. Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.”(Subraya la Sala),*

*(...)*

*En todos los casos se exige que tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados, por quien efectúa la incorporación o la transformación. Esta es una condición sin la cual, el hecho no se considera venta para estos efectos. Por el contrario, cuando quien realiza la incorporación no es el productor del bien gravado, el hecho no constituye “venta”.*

*Si como pretende la demandada, siempre que se incorporen bienes muebles gravados a servicios no gravados, el hecho es venta y por consiguiente genera el impuesto, sobraría la exigencia de la norma de que quien presta el servicio sea igualmente el fabricante o productor del bien.*

*(...)*

*La prestación del servicio funerario, requiere entre otros, el suministro del ataúd, elemento que a su vez, es adquirido a un proveedor, salvo que la funeraria sea a su vez fabricante o realice sobre éste proceso de transformación. Por ello de conformidad con la norma analizada, para la Sala la inclusión del cofre mortuario, hace parte de la prestación del servicio fúnebre,*

*(...)*

*Así las cosas, si los ingresos de la actora, provienen exclusivamente de la prestación de servicios funerarios y no realiza ventas de bienes muebles gravados en forma independiente a los incorporados al servicio, no es*

*aplicable al caso concreto el artículo artículo16 del decreto reglamentario 326 1995.”*

Así, entendiéndose que respecto de los ingresos declarados como excluidos no se efectúa pago alguno, concluye la Sala que no se configura el “pago de lo no debido” establecido por el artículo 850 del E. T. como presupuesto sustancial de la devolución, la cual, por lo mismo, no podría ordenarse como restablecimiento del derecho, máxime cuando aquélla sólo tiene lugar dentro del procedimiento especial que regula el título X del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 1000 de 1997, normatividad que la sentencia no puede suplir o desconocer, so pena de apartarse del marco de legalidad.

De otra parte, encuentra la Sala improcedente la pretensión de restablecimiento consistente en la cancelación de la inscripción de la actora en el Registro Nacional de Vendedores, pues tal medida no sería consecuencia de la anulación de los actos que modifican la declaración privada del impuesto, sino de la declaratoria de nulidad de los actos que ordenan la inscripción o niegan la cancelación, como ocurrió en la sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, evocada por la apelante y citada párrafos atrás; ya que quien desee su exclusión del Registro Nacional de Vendedores, debe solicitarlo directamente a la Administración mediante el diligenciamiento del respectivo formulario oficial (Decreto 2788 de 2004, art. 12).

En efecto, las actuaciones administrativas terminan y se individualizan a través de actos con unidad de contenido y de fin, y éstos en conjunto dan lugar a controles de legalidad independientes y autónomos, de acuerdo con la causa y objeto de cada actuación (art. 138 del C. C. A.).

En el caso del trámite de cancelación de la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores, dichos actos son los que aceptan o niegan la cancelación, de acuerdo con las causales del artículo 11 del Decreto 2788 de 2004.

En el proceso de determinación del impuesto, que se adelanta en ejercicio de la función fiscalizadora del Estado, para asegurar el cumplimiento efectivo de las normas sustanciales tributarias a través de las facultades que otorga el artículo 684 del E. T., la unidad de contenido y fin se predica de las liquidaciones oficiales del impuesto y las resoluciones que deciden los recursos contra las mismas.

De modo que, como el presente proceso se promovió contra los actos que definieron la actuación administrativa de determinación del impuesto a las ventas a cargo de la actora para el cuarto bimestre de 1999, y ya que la cancelación de la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores, es una actuación administrativa ajena, no demandada, la medida de restablecimiento en tal sentido no tiene lugar.

En este orden de ideas y toda vez que los “ingresos por operaciones excluidas y no gravadas” no es el único concepto que aparece en la declaración privada (fl. 123, c. 2), la firmeza de ésta es la forma de restablecimiento del derecho congruente con la declaratoria de nulidad.

Por último, ha sido reiterativa la Sala en señalar que la condena en costas a la parte vencida en los procesos contenciosos, con excepción de las acciones públicas, se sujeta a que la conducta que aquélla asume desde que inicia la actuación administrativa dentro de la cual se expiden los actos demandados, haya sido temeraria o de mala fe<sup>5</sup>.

El desconocimiento de la jurisprudencia en acciones particulares no constituye conducta abusiva ni reprochable de la parte demandada en este caso, que justifique condenarla a pagar los gastos en que incurrió la actora al acudir a la jurisdicción, máxime cuando, como ya se explicó, la sentencia de 27 de julio de 2001, exp. 11811, de la cual el apelante predica desconocimiento, juzgó la nulidad de los actos que negaron la cancelación de la inscripción de la Funeraria San Francisco en el Registro Nacional de Vendedores, actuación administrativa diferente a la que aquí se discute.

Por todo lo anterior, se confirmará la sentencia apelada.

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.

---

<sup>5</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 17 de noviembre de 2000, exp. 10095, 5 de octubre de 2001, exp. 12425, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, y 14 de noviembre de 2006, exp. 15548, C. P. Dra. Ligia López Díaz, entre otras.

**FALLA**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Reconócese personería a la doctora Patricia del Pilar Romero Angulo como apoderada de la DIAN, conforme al poder obrante a folio 168.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA**  
Presidente

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**