

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D.C., cinco (5) de junio de dos mil ocho (2008)

Referencia 110010327000 2006 00046 00 (16233)

Actor RAQUEL BEATRIZ AGRAY CORTES

AUTORIDADES NACIONALES

FALLO

Se decide en única instancia la demanda de nulidad interpuesta contra el problema número 2 del Concepto No. 007097 del 24 de enero de 2006, proferido por la Oficina Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

LA NORMA DEMANDADA

Se transcribe a continuación el texto de los apartes acusados del Concepto No. 007097 del 24 de enero de 2006 de la DIAN, el cual fue publicado en el Diario Oficial 46175 del 7 de febrero de 2006:

“CONCEPTO 007097

24 de enero de 2006

Tema: *Iva*

Descriptor: *Impuestos descontables por adquisición de maquinaria industrial.*

Referencia: *Consulta radicada bajo el número 95990 de 22/11/2005*

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1° de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

(...)

Problema jurídico número 2

¿Cómo opera el descuento especial del IVA previsto en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario cuando el responsable desarrolla simultáneamente operaciones gravadas, exentas y excluidas?

Tesis jurídica

El descuento especial del IVA previsto en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, cuando el responsable desarrolla simultáneamente operaciones gravadas, exentas y excluidas, debe calcularse de manera proporcional al monto de las respectivas operaciones en el bimestre en el cual se solicite, teniendo en cuenta que sólo es descontable en la declaración bimestral el impuesto vinculado a operaciones gravadas y exentas y que el impuesto vinculado a operaciones excluidas debe ser tratado como descuento en la declaración de renta y complementarios.

Interpretación jurídica

Tal como se aclaró al analizar el problema anterior, el descuento del IVA pagado en la adquisición o importación de maquinaria industrial opera de manera diferente para los responsables del impuesto que realizan operaciones gravadas y para los responsables que tienen la calidad de exportadores o producen bienes exentos. Mientras los responsables que realizan operaciones gravadas deben aplicar el inciso 2º del artículo 485-2 y no gozan del derecho a la devolución y/o compensación del impuesto descontable, los exportadores y productores de bienes exentos pueden acogerse a la oportunidad prevista en el párrafo 2º de la norma y solicitar la devolución y/o compensación del gravamen.

Asimismo, el descuento opera en forma distinta para los productores de bienes excluidos quienes, como tal, no son responsables del IVA y, por expresa disposición de la ley, sólo pueden solicitar el descuento del impuesto a las ventas pagado en la adquisición o importación de maquinaria industrial en la declaración de renta y complementarios (E.T., art. 485-2, par. 1).

Esta interpretación está a tono con las explicaciones del Gobierno Nacional contenidas en el pliego de modificaciones al artículo 40 de la Ley 788 de 2002 que adicionó el artículo 485-2 al Estatuto Tributario:

“Se adicionan unos párrafos al artículo sobre descuento especial del impuesto sobre las ventas, para contemplar la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes excluidos, exentos, exportadores y empresas nuevas, quienes tendrán derecho a descontarlo en el impuesto sobre la renta si se trata de productores de bienes excluidos, llevarlo como impuesto descontable con derecho a devolución en el caso de

productores de bienes exentos y exportadores, o llevarlo como impuesto descontable para las empresas nuevas en los términos que señala el mismo artículo, dentro de los tres (3) años siguientes al inicio de la actividad gravada”.

Es claro que la ley estableció el tratamiento del descuento de manera distinta según el tipo de operación que realice el contribuyente, y por lo tanto el mismo no puede aplicarse de manera indiscriminada. En otras palabras, los contribuyentes que realizan una determinada operación (gravada, exenta o excluida) no pueden atribuirse los efectos que corresponden al tratamiento del impuesto pagado por la adquisición o importación de activos fijos, que se han establecido para los contribuyentes que realizan otras operaciones.

Por tal motivo, cuando el contribuyente desarrolla simultáneamente operaciones gravadas, exentas y excluidas, el descuento especial del IVA previsto en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario debe calcularse de manera proporcional al monto de las respectivas operaciones en el bimestre en el cual se solicite, teniendo en cuenta que sólo es descontable en la declaración bimestral el impuesto vinculado a operaciones gravadas y exentas y que el impuesto vinculado a operaciones excluidas debe ser tratado como descuento en la declaración de renta y complementarios.

Adicionalmente, en relación con el impuesto descontable en la declaración de IVA, es preciso reiterar que sólo otorga derecho a su devolución y/o compensación el que esté vinculado a operaciones exentas. Así lo manifestó este despacho en el Oficio número 094816 del 19 de diciembre de 2005:

(el) “saldo a favor, que se deriva de la imputación de impuestos descontables por operaciones exentas y gravadas, no es objeto de devolución y/o compensación en su totalidad pues, como se dijo inicialmente, sólo son materia de devolución y/o compensación los saldos a favor generados por el impuesto pagado en operaciones exentas...”

Por esta razón, cuando existe saldo a favor originado en impuestos descontables pagados por operaciones gravadas y exentas, solamente se tiene derecho a la devolución y/o compensación del saldo a favor que corresponde a las operaciones exentas, situación que debe reflejarse en el respectivo formulario de declaración bimestral del impuesto, mediante el diligenciamiento de la casilla denominada “Total saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación” .”.

En mérito de lo expuesto se revoca el Oficio número 009128 del 15 de febrero de 2004.

Atentamente,

El Jefe Oficina Jurídica,”

LA DEMANDA

La ciudadana RAQUEL BEATRIZ AGRAY CORTÉS en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demandó la nulidad de los apartes transcritos del Concepto 007097 del 24 de enero de 2006 proferido por la DIAN.

Invocó como normas vulneradas los artículos 83 y 84 de la Constitución Política, y 485-2 del Estatuto Tributario. Explicó el concepto de violación en los términos que se resumen a continuación:

El artículo 40 de la Ley 788 de 2002 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 485-2 que consagra un beneficio tributario que permite a los responsables del régimen común descontar el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial, dentro de los 3 años contados a partir del bimestre que se importe o adquiera la maquinaria. El 50% el primer año, 25% en el segundo y el 25% restante el tercer año. En el caso de los productores de bienes excluidos, se les permite descontar el impuesto en la declaración de renta y complementarios. Los productores de bienes exentos y los exportadores llevan el impuesto como descontable en su declaración de IVA de conformidad con el artículo 496 del Estatuto Tributario.

La Ley no hizo remisión al artículo 490 del Estatuto Tributario, que se refiere a la proporcionalidad del impuesto cuando la adquisición de bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinan indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas.

El artículo 485-2 del Estatuto Tributario es una norma que dio un tratamiento especial al IVA en la importación o adquisición de maquinaria industrial, sin tener en cuenta la posibilidad que los responsables y productores de bienes exentos realizaran simultáneamente operaciones excluidas.

Los conceptos de la DIAN no pueden expedirse para reemplazar al legislador en aspectos que éste no tuvo en cuenta o para dejar sin vigencia normas superiores.

La Ley le dio unas pautas al exportador o al productor de bienes exentos para la compra e importación de maquinaria industrial con base en la posibilidad de recuperar el IVA pagado, sin limitar el descuento para los casos en que tuviere en forma simultanea operaciones excluidas.

El concepto generó incertidumbre y desconfianza en la norma, porque si una parte del descuento debe ser llevado en la declaración de renta, la inversión sólo se recuperaría un año después, con la incertidumbre que la ley no previó esta posibilidad para los responsables del régimen común ni para los productores de bienes exentos.

Se quebrantaron los principios de buena fe y confianza legítima, porque el concepto acusado revocó el Oficio 009128 del 15 de febrero de 2004 que interpretó el artículo 485-2 del Estatuto Tributario de manera diferente y los contribuyentes venían actuando conforme a él.

Adicionalmente, se estableció un requisito diferente para el descuento tributario con lo cual se vulneró el artículo 84 de la Constitución Política.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dio respuesta a la demanda presentada haciendo un recuento histórico del descuento del IVA pagado en el impuesto sobre la renta para demostrar que el tratamiento del artículo 485-2 del Estatuto Tributario no es nuevo.

Dentro de los impuestos descontables se encuentra el IVA pagado por adquisición e importación de maquinaria, creado por el legislador para incentivar la creación de nuevas empresas, como excepción a la regla general del artículo 491 del Estatuto Tributario que prohíbe llevar como descuento el IVA pagado por adquisición de activos fijos.

Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas y excluidas, conforme lo establece el artículo 490 del Estatuto Tributario, el IVA pagado en su adquisición puede llevarse como descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas de manera proporcional a los ingresos por operaciones gravadas, exentas o excluidas que se generen durante el periodo, con el fin que los contribuyentes no soliciten más impuestos de los que tienen derecho.

Cada una de estas operaciones está sujeta a reglas diferentes que deben observarse al momento de contabilizar y declarar, por lo que no es posible dar a todas el tratamiento de transacciones exentas.

El Concepto interpreta las normas tributarias de manera armónica, de tal forma que quienes realicen simultáneamente las actividades antes descritas, deben calcular el IVA de manera proporcional al monto de las respectivas operaciones, teniendo en cuenta que sólo es descontable el impuesto vinculado a operaciones gravadas y exentas, mientras que tratándose de operaciones excluidas, debe ser tratado como descuento en la declaración de renta y complementarios, atendiendo las reglas generales.

No se vulneró el principio de buena fe ni el de la confianza legítima, porque los impuestos descontables no son una figura nueva en la legislación tributaria y por tanto los contribuyentes conocían la normatividad aplicable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante consideró que demostró que el concepto creó unos requisitos adicionales no previstos en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, que es una norma de carácter especial donde no se tuvo en cuenta que los productores de bienes exentos o los exportadores pueden realizar simultáneamente operaciones excluidas. Como la ley introdujo una regulación específica, no se puede acudir a las normas generales del IVA, como es el artículo 490 del Estatuto Tributario, ni se pueden argumentar los antecedentes históricos de los impuestos descontables.

Las leyes especiales prevalecen sobre las generales, porque cuando el legislador dicta una ley sobre determinada materia, significa que la excluye de la regulación general.

Invocó el concepto 009128 del 15 de febrero de 2004, en el que la DIAN manifestó que el descuento especial del IVA no se puede fraccionar porque la ley no lo previó así.

Se quebrantaron los principios de buena fe y de confianza legítima, porque el mismo hecho económico fue interpretado de manera diferente en los conceptos 09128 del 15 de febrero de 2003 y en el 07097 del 24 de enero de 2006.

La entidad demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y manifestó que el concepto interpreta las normas tributarias de manera concordante, ya que no pueden analizarse de manera aislada.

Sólo es descontable en la declaración bimestral el impuesto vinculado a operaciones gravadas y exentas, y el vinculado a operaciones excluidas debe ser tratado como descuento en la declaración de renta.

No se vulneran los principios de buena fe y confianza legítima porque el Concepto se basa en normas preexistentes a la fecha de su expedición.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta delegada ante esta Corporación consideró que se debe acceder a las pretensiones de la demanda pues el beneficio de que trata el artículo 485-2 del Estatuto Tributario es de naturaleza especial, pues otorga a los responsables del régimen común el derecho a descontar el IVA pagado en la adquisición e importación de maquinaria industrial en tres años, en los porcentajes y condiciones allí establecidos.

Permitió a los productores de bienes excluidos la posibilidad de elegir si tratan el IVA como descuento en el impuesto de renta y a los productores de bienes exentos, tratarlo como descontable en el impuesto sobre las ventas de conformidad con el artículo 496 del Estatuto Tributario.

Esta regulación es diferente de la prevista para el descuento del IVA en los artículos 488, 489 y 490 del Estatuto Tributario, sin que sea relevante que quien aspire al descuento especial realice simultáneamente estas operaciones. La norma no señaló limitación alguna si tales responsables realizan simultáneamente operaciones gravadas, exentas o excluidas.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Corresponde a la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, decidir sobre la legalidad del Concepto No. 007097 del 24 de enero de 2006, proferido por la Oficina Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en cuanto consideró que para el descuento especial consagrado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario debía aplicarse la proporcionalidad consagrada en el artículo 490 ib.

El artículo 485-2 del Estatuto Tributario consagró un descuento especial del impuesto sobre las ventas en los siguientes términos:

*“Artículo 485-2.—Adicionado. L. 788/2002, art. 40. **Descuento especial del impuesto sobre las ventas.** Durante los años 2003, 2004 y 2005, los responsables del régimen común tendrán derecho a descontar del impuesto sobre las ventas el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial.*

Este descuento se solicitará dentro de los tres (3) años contados a partir del bimestre en que se importe o adquiera la maquinaria. El 50% el primer año, 25% en el segundo y el 25% restante en el tercer año. El valor del impuesto descontable en ningún caso deberá superar el valor del impuesto a cargo del respectivo bimestre. Los saldos que no se hubieran podido descontar al finalizar el tercer año, se llevarán como un mayor valor del activo.

PAR. 1º—En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes excluidos, el IVA pagado podrá ser tratado como descuento en el impuesto sobre la renta, en el año gravable en el cual se haya adquirido o importado la maquinaria.

PAR. 2º—En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes exentos o por exportadores, el IVA pagado podrá ser tratado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas de conformidad con el artículo 496 de este Estatuto.

PAR. 3º—En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de empresas que se constituyan a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, el IVA pagado podrá ser tratado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas dentro de los tres (3) años siguientes al inicio de las actividades gravadas.

PAR. 4º.—En ningún caso el beneficio previsto en este artículo puede ser utilizado en forma concurrente con el que consagra el artículo 258-2 de este estatuto.

PAR. 5º—Modificado. L. 1111/2006, art. 73. El beneficio previsto en este artículo solo será aplicable para la maquinaria industrial que se adquiera o importe hasta el día 30 de abril del año 2007 inclusive.”

Esta disposición consagra un tratamiento especial en la medida en que constituye una excepción temporal a la prohibición de descontar el impuesto a las ventas pagado por la adquisición o importación de activos fijos consagrada en el artículo 491 del Estatuto Tributario.

El régimen del impuesto sobre las ventas en Colombia está establecido bajo un sistema de gravamen al valor agregado, que se determina descontando, del impuesto generado en la venta o prestación de servicios gravados; el tributo pagado por los bienes o servicios que se

destinan a la producción de los bienes vendidos o para proporcionar los servicios sujetos a imposición.

Sin embargo, se prohíbe disminuir el impuesto generado con el IVA pagado por la adquisición de activos y fijos y en general sobre bienes de capital, salvo que se trate de la adquisición o importación de maquinaria industrial durante 2003, 2004, 2005, 2006¹ y hasta el 30 de abril de 2007 inclusive.

La norma transcrita señala la manera en que operará el descuento del IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial destinada a operaciones gravadas, permitiendo que se solicite dentro de los tres años contados al partir del bimestre en que se adquieran, en los siguientes porcentajes: El 50% en el primer año, 25% en el segundo y 25% restante en el tercer año, sin que en ningún caso el impuesto descontable pueda superar el impuesto a cargo del respectivo bimestre. Si al finalizar el tercer año, queda algún saldo del impuesto, no podrá descontarse, sino que se llevará como mayor valor del activo.

Para los productores de bienes exentos y los exportadores, quienes tienen derecho a la devolución de saldos a favor reflejados en sus

¹ El artículo 40 de la Ley 788 de 2002 estableció el beneficio por la adquisición de maquinaria industrial durante los años 2003, 2004 y 2005. Posteriormente el artículo 11 de la Ley 1004 de 2005 señaló que sería aplicable hasta el año 2007 y finalmente el artículo 73 de la Ley 1111 de 2006 determinó que se aplicara para adquisiciones o importaciones realizadas hasta el 30 de abril de 2007.

declaraciones de IVA, se admite que el impuesto pagado por la maquinaria industrial se solicite como descuento en la declaración de ventas del periodo fiscal correspondiente a su adquisición o importación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes.

El párrafo 1° del artículo 485-2 del Estatuto Tributario prevé que si quien adquiere la maquinaria industrial es un productor de bienes excluidos, el IVA pagado podrá ser tratado como descuento del impuesto sobre la renta, en el año en que se haya adquirido o importado.

Esta última previsión, resulta consecuente con el tratamiento general del impuesto sobre las ventas para los productores y comercializadores de bienes o prestadores de servicios expresamente excluidos, quienes no son responsables del impuesto sobre las ventas, no están obligados a presentar declaración por este tributo y por tanto el IVA pagado no puede ser llevado como descontable.

Así mismo, es coherente con los artículos 488 y 489 del Estatuto Tributario que disponen lo siguiente:

*“Artículo 488. **Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyen costo o gasto.** Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten*

computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.” (Subraya la Sala)

Artículo 489. En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores. *Cuando los bienes y servicios a que se refiere este artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar al descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata el título VI del presente libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación.”*

En las anteriores normas está implícita la prohibición de llevar como descontable el impuesto a las ventas pagado en la adquisición de bienes o servicios que se destinen a operaciones excluidas del impuesto. Las expresiones “sólo” y “únicamente” que aparecen en cada una de las normas llevan a tal conclusión, lo que implica que los responsables del régimen común que adquieran maquinaria industrial destinada a la producción de bienes excluidos de IVA no pueden llevar el impuesto a las ventas pagado por estos activos como descontable en dicho impuesto, sino que están autorizados para llevarlo como descuento en la declaración de renta del respectivo periodo.

En el caso de responsables del impuesto que no sólo realizan operaciones gravadas y exentas, sino también excluidas del impuesto sobre las ventas y utilizan bienes o servicios dirigidos indistintamente a estas operaciones, sin que exista la posibilidad de determinar con exactitud qué impuestos pagados pertenecen a cada operación, deben aplicar el artículo 490 del Estatuto Tributario que dispone la solución para el caso:

“Artículo 490. Los impuestos descontables en las operaciones gravadas, excluidas y exentas se imputarán proporcionalmente. Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del periodo fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.”

De acuerdo con esta disposición, ante la imposibilidad de determinar si el IVA pagado fue utilizado finalmente en operaciones gravadas o exentas que otorgan derecho al descuento, o si lo fue para venta o prestación de servicios excluidos, debe imputarse proporcionalmente a los ingresos por tales operaciones del periodo fiscal, con la finalidad de

no solicitar más impuestos descontables de los que se tiene derecho² y en el caso de las operaciones excluidas el impuesto pagado que resulte imputable a ellas se lleve como un mayor valor del costo o gasto en la declaración de renta.³

Para la Sala, la especialidad del artículo 485-2 del Estatuto Tributario significa que se aplica de preferencia frente a las normas que sean contrarias, como lo es por ejemplo el artículo 491 ib. que prohíbe el descuento por la adquisición de activos fijos, pero en aquellos aspectos no regulados expresamente, deben aplicarse las normas generales del impuesto sobre las ventas o del impuesto sobre la renta, en lo que sea pertinente.

Contrario a las consideraciones de la demanda, la proporcionalidad de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario no se opone al régimen del artículo 485-2 ib., pues esta última disposición no limitó su aplicación expresa o tácitamente.

Por el contrario, mantuvo la prohibición del régimen general del impuesto sobre las ventas de llevar como descontable el impuesto pagado por la adquisición de bienes o servicios destinados a operaciones excluidas, el cual y sólo para la adquisición o importación

² En ese sentido las Sentencias del 23 de junio de 2000, exp. 9970, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo y del 3 de diciembre de 2001, exp. 12532, M.P. Ligia López Díaz.

³ Artículo 30 del Decreto Reglamentario 1813 de 1984.

de maquinaria industrial, podrá llevarse como descuento en el impuesto sobre la renta.

En ese orden de ideas, cuando se adquiriera maquinaria industrial que será utilizada indistintamente para la realización de operaciones gravadas, exentas y excluidas y no sea posible determinar su imputación directa a unas y otras, el cómputo del descuento del IVA pagado se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del periodo fiscal correspondiente, en aplicación del artículo 490 del Estatuto Tributario.

Lo anterior no se opone a la finalidad perseguida por el legislador al consagrar el beneficio, por el contrario se otorga el tratamiento pretendido en la Ley dependiendo si el destino de la maquinaria es para operaciones gravadas, exentas o excluidas, pues para éste último caso procede el descuento en el impuesto sobre la renta.

En consecuencia, la interpretación del concepto demandado no vulnera el artículo 485-2 del Estatuto Tributario y por tanto no procede declarar su nulidad por los argumentos planteados en la demanda.

Por las mismas razones no se vulneró el artículo 84 de la Constitución Política, pues el Concepto no estableció requisitos que no estuvieran previstos en las normas generales del impuesto sobre las ventas, las cuales se aplican en cuanto no son contrarias al beneficio consagrado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario.

En relación con los principios de buena fe y confianza legítima consagrados en el artículo 83 de la Carta Política, que la demandante considera vulnerados por la derogatoria de un concepto anterior que señalaba el criterio opuesto, la Sala advierte que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.”

En esta disposición se señala la forma en que la DIAN puede modificar su doctrina expresada en los conceptos proferidos a los contribuyentes, requisitos que se cumplieron en el presente caso, como quiera que el concepto acusado se publicó en el Diario Oficial 46175 del 7 de febrero de 2006, por lo que por esta razón, no procede declarar su nulidad.

Lo anterior no obsta para que, como ha señalado la Sala, en los casos particulares los contribuyentes puedan fundamentar sus actuaciones tributarias en los conceptos de la DIAN que se encuentren vigentes en la

fecha en que se surtieron, sin que las autoridades tributarias puedan objetarlas.⁴

Por todo lo expuesto, no se demostró la ilegalidad del problema número 2 del Concepto No. 007097 del 24 de enero de 2006, proferido por la Oficina Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, y en consecuencia se negarán las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A :

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y publíquese. Cúmplase.

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

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, exp. 14699, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO