

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

Bogotá D. C., seis (6) de marzo de dos mil ocho (2008)

EXPEDIENTE: 25000-23-27-000-2002-00817-01 (15021)
ACTOR : CORPORACIÓN RED DE SERVICIOS ELECTRÓNICOS
BANCARIOS COMPARTIDOS - REDEBAN
DEMANDADO: LA NACIÓN DIAN
FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 19 de agosto de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad del acto por el cual la DIAN modificó la declaración privada que presentó la Corporación de Red de Servicios Electrónicos Bancarios Compartidos – REDEBAN, por concepto de IVA – primer bimestre de 1998.

ANTECEDENTES

El 17 de marzo de 1998, la asociación gremial sin ánimo de lucro, Corporación de Red de Servicios Electrónicos Bancarios Compartidos – REDEBAN, presentó declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre del mismo año.

Previa apertura de investigación por el impuesto y período señalados, la DIAN ordenó practicar inspección tributaria. Y, por requerimiento especial de 15 de junio de 2001, propuso modificar la declaración mencionada para adicionar ingresos por operaciones no excluidas, aumentando el total de los obtenidos en el período, y, de acuerdo con ello, el impuesto a cargo por operaciones gravadas; además, propuso imponer sanción por inexactitud.

De acuerdo con la respuesta al requerimiento especial y las pruebas obrantes en el expediente, la División de Liquidación de la DIAN ordenó el archivo del expediente administrativo, mediante Auto 300642001000673 de 12 de diciembre de 2001, aduciendo que no era procedente practicar liquidación oficial de revisión.

Con Oficio 030-001-453 de 28 de febrero de 2002, la Administración solicitó consentimiento expreso y escrito a REDEBAN para revocar el auto anterior, quien, con respuesta de 12 de marzo del mismo año, se negó a otorgarlo.

El 19 de marzo de 2002, la DIAN modificó la declaración de impuesto a las ventas del primer bimestre de 1998, mediante Liquidación Oficial de Revisión 900008. REDEBAN demandó directamente dicha decisión, en virtud del artículo 720 [par.] del E. T.

LA DEMANDA

La actora demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 900008 de 19 de marzo de 2002. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no está obligada a pagar los mayores valores determinados en la liquidación mencionada, y que se encuentra en firme su declaración de impuesto a las ventas correspondiente al primer bimestre de 1998.

La demandante citó como normas violadas los artículos 28 y 83 de la Constitución Política; 62, 63, 64, 66 y 73 del Código Contencioso Administrativo; 420, 476 [11], 647, 683, 691, 730 y 736 del Estatuto Tributario; 1 y 7 del Decreto 1372 de 1992. Sobre el concepto de violación señaló:

La Administración archivó la investigación fiscal respecto del impuesto a las ventas a cargo de la actora para el primer bimestre de 1998, bajo el entendido de que era improcedente practicar liquidación oficial de revisión.

Lo anterior, porque, de acuerdo con el artículo 476 [11] del E. T., las comisiones que recibió REDEBAN durante el bimestre señalado estaban excluidas de IVA, dado que provinieron de la utilización de tarjetas débito y crédito. Además, dicho auto analizó las pruebas aportadas en relación con el origen de las mencionadas comisiones, de los intereses administrativos por \$4.719.592 y de otros conceptos por \$382.769.562; y determinó que los aportes sociales no estaban sometidos al impuesto al impuesto a las ventas por estar registrados únicamente en el patrimonio.

De esta manera, el auto de archivo decidió sobre el fondo de los temas planteados en el requerimiento especial y valoró las pruebas aportadas por REDEBAN, constituyendo una decisión particular y concreta que creó una situación jurídica a favor de dicha entidad, y que no se podía revocar sin el consentimiento expreso de

ésta, el cual fue solicitado por la Administración mediante Oficio 030-001-453 de 28 de febrero de 2002.

Dicho auto, además, fue proferido dentro del proceso de determinación del tributo, por funcionario competente, según las facultades otorgadas por los artículos 691 del E. T. y 70 de la Resolución 5632 de 1999 del Director General de Impuestos. No fue un auto de trámite sino una decisión de fondo respecto de las modificaciones propuestas por el requerimiento especial, la cual, por lo mismo, se ordenó notificar conforme al artículo 565 del E. T.

Entonces, como el auto de archivo decidió con carácter definitivo la investigación fiscal, reconociendo un derecho a favor de REDEBAN, la DIAN no podía revocarlo tácitamente a través del acto demandado, toda vez que la entidad financiera negó su consentimiento para tal efecto. Y, el mencionado auto sólo podía modificarse o dejarse sin efecto mediante la revocatoria directa, ya que se encuentra amparado por la presunción de legalidad.

En consecuencia, la Administración no tenía competencia para expedir la liquidación oficial de revisión demandada, pues, el auto de archivo concluyó legalmente el proceso de determinación del impuesto; y no ocurrió ninguna circunstancia excepcional que permitiera al Administrador Especial de Personas Jurídicas, definir la investigación fiscal con la liquidación oficial, pues tal competencia ya la había ejercido la División de Liquidación al ordenar el archivo del expediente administrativo.

Adicionalmente, la liquidación de revisión violó el principio de la cosa juzgada administrativa en cuanto dejó sin efectos el auto de archivo, no obstante que se encontraba en firme y que, por ende, lo amparaba el principio de inmutabilidad; ello, igualmente, alteró de manera sustancial la confianza legítima de la actora respecto de la actuación de la autoridad fiscal.

El acto demandado gravó las comisiones percibidas por la demandante durante el período investigado, por considerar que éstas no provenían de la utilización de tarjetas débito y crédito, sino de la prestación de servicios técnicos y administrativos a entidades financieras (Decreto 3100 de 1997 [6]).

Esa consideración es impertinente, porque REDEBAN es una asociación gremial sin ánimo de Lucro y, de acuerdo con ello, la Alcaldía Mayor de Bogotá le reconoció personería jurídica por Resolución 00328 de 4 de marzo de 1988; de hecho, la

propia DIAN concibió tal naturaleza jurídica cuando ordenó el archivo de la investigación fiscal que había iniciado por el impuesto de renta de 1998 (Auto de Archivo 300642001000655 de 30 de noviembre de 2001).

REDEBAN percibe las comisiones en comento, porque implementa toda la infraestructura de datáfonos, cajeros automáticos, cajeros automáticos, redes electrónicas de interconexión, etc., requeridos para la utilización de tarjetas débito y crédito. Por tanto, tales comisiones se encuentran excluidas de IVA, dado que derivan del pago que los usuarios de las tarjetas efectúan por la utilización de las mismas.

También están excluidos de IVA los aportes sociales de los afiliados a REDEBAN, como quiera que no corresponden a la remuneración por la prestación de un servicio, sino a la retribución por los beneficios la Asociación Gremial otorga a sus miembros, y se destinan al sostenimiento de la misma entidad.

No procede la sanción por inexactitud, porque los datos que la actora declaró son fidedignos, y el gravamen sobre las comisiones y aportes sociales proviene de diferencias de criterio entre las partes, respecto de la interpretación del derecho aplicable.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Administración de Impuestos, por conducto de apoderada judicial, propuso la excepción de falta de agotamiento de vía gubernativa porque REDEBAN no recurrió en reconsideración la liquidación oficial de revisión que modificó el impuesto a las ventas a su cargo, para el primer bimestre de 1998. Al respecto señaló que el temor de que dicho recurso fuera fallado parcialmente, no permitía demandar directamente la liquidación oficial, conforme al artículo 720 del E. T.

Así mismo, se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Los cargos de nulidad sólo atacan la naturaleza del auto de archivo, bajo argumentos errados y meramente adjetivos. Dicho auto es de trámite pues se encontraba sujeto a una condición resolutoria que REDEBAN no recurrió, según la cual, “de llegar a existir materia revisable y la Administración Tributaria cuente con el término de revisión, podrá en cualquier tiempo iniciar una nueva investigación”.

Por tanto, si bien la decisión de archivo dejó inactivo el proceso de determinación del impuesto, no creó una situación jurídica individual, concreta y definitiva que impidiera continuarlo ni proferir la respectiva liquidación oficial de revisión con base en un nuevo análisis de los hechos, siempre y cuando no hubiere vencido el término legal para practicar la liquidación de revisión. Además, la demanda del auto de archivo no suspende dicho término.

Por la misma razón de no contener una decisión definitiva a favor de REDEBAN, el auto de archivo no tiene carácter ejecutivo.

Para el acto demandado, REDEBAN no es una sociedad prestadora de servicios técnicos y administrativos, sino una entidad prestadora de los servicios gravados que desarrollan las entidades financieras dedicadas a prestar servicios técnicos y administrativos. Según certificaciones allegadas al proceso, por dichos servicios las corporaciones bancarias le pagan a REDEBAN comisiones “administrativas”, no excluidas de IVA.

De acuerdo con el objeto social de REDEBAN, su naturaleza jurídica y las actividades mediante las cuales ofrece servicios, tal Corporación no presta servicios directamente a los clientes de las entidades financieras afiliadas a la misma.

Todos los servicios son objeto del impuesto a las ventas, excepto los que la ley excluye expresamente, como las comisiones por operaciones que ejecutan los usuarios de las tarjetas de crédito y débito. Dichas comisiones no incluyen las que se generan por la prestación de los servicios tecnológicos requeridos para que las tarjetas puedan usarse.

Según los estatutos de REDEBAN, esta Corporación sólo presta servicios de intermediación tecnológica y operacional a las entidades financieras afiliadas, para que éstas, a su vez, puedan prestar servicios a sus clientes, de naturaleza electrónica y operativa. También presta servicios de conexiones técnicas mediante contratos o convenios.

En consecuencia, los ingresos provenientes de administración de terminales o servicios TSE (Cajeros Automáticos) por administración de terminales, de comisiones POS, POST autofinanciado y ATM autofinanciado, provienen de servicios prestados a las entidades afiliadas de REDEBAN en virtud de una relación comercial distinta de la que tienen dichas entidades con los usuarios de las tarjetas.

En las actas de REDEBAN aparecen las tarifas de los servicios que presta, de acuerdo con el número de transacciones efectuadas, y el total de éstas es el que determina la comisión proveniente de la utilización de la infraestructura técnica que facilita el uso de las tarjetas de crédito.

La simple manifestación de la actora en relación con el registro de los “aportes sociales” dentro del patrimonio, no permitía aceptar que esa partida estaba excluida de IVA, pues análisis contables permitieron determinar que REDEBAN consideró un ingreso diferente a los dichos aportes.

Así, los estados financieros demuestran que la contribuyente recibe aportes de sus asociados, registrados en su patrimonio, y “cuotas de sostenimiento” aportadas por los mismos socios y registradas en los ingresos operacionales.

Los aportes sociales se hicieron en partes iguales y se destinaron a inversión; las cuotas de sostenimiento eran, una parte, cuotas fijas reservadas a inversión, y, otra parte, ingresos por el uso de los cajeros; los cuales corresponden a cuotas distintas para cada asociado, que se determinan con base en tablas preestablecidas de utilización del servicio, por lo que constituyen un mecanismo compensatorio del servicio prestado, a diferencia de los aportes en partes iguales.

Procede la sanción por inexactitud porque la actora omitió ingresos que debieron gravarse.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia de 19 de agosto de 2004, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró impróspera la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, y anuló el acto demandado. A título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la declaración de impuesto a las ventas a cargo de la actora por el primer bimestre de 1998. Tales decisiones las fundamentó como sigue:

En materia tributaria la vía gubernativa se agota cuando el recurso de reconsideración se ha decidido, pero, en virtud del parágrafo del artículo 720 del E. T., el contribuyente puede prescindir del mismo cuando atiende debidamente el requerimiento especial. En tal caso, puede demandar el acto de determinación oficial directamente, en forma per saltum, prescindiendo del mencionado recurso.

REDEBAN podía demandar la liquidación oficial de revisión de IVA – primer bimestre de 1998, sin necesidad de recurrirla en reconsideración, porque respondió el requerimiento especial, debida y oportunamente. Y el hecho de que hubiere renunciado a interponer dicho recurso, no resta eficacia a la permisión legal de prescindir del mismo, toda vez que la renuncia fue simplemente una expresión de voluntad exenta de vicios.

Las liquidaciones oficiales de corrección aritmética, revisión y de aforo, son los únicos actos definitivos en la etapa de determinación del impuesto, como quiera que contienen las decisiones relacionadas con la determinación del tributo, siendo pasibles de atacarse mediante el recurso de reconsideración.

Los actos que preceden a dichas liquidaciones, como el auto de archivo, son decisiones de trámite que no resuelven los procesos de determinación. Dicho auto tan sólo procuró evitar el desgaste administrativo que implica el trámite de investigaciones innecesarias en un momento dado, por falta de respaldo fáctico y/o jurídico; de modo que no examina las razones sustanciales que motivaron el requerimiento especial, ni decide de fondo sobre los mismos.

Por lo anterior, el auto de archivo puede modificarse y/o revocarse cuando a juicio de la autoridad fiscal fluyen elementos de juicio que ameritan continuar la investigación fiscal para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales dado el interés general respecto del cuidado de la arcas públicas.

Fenómenos distintos de la firmeza de la liquidación privada bajo cualquiera de las hipótesis que contemplan los artículos 710 y 714 del E. T., no tienen mérito para coartar la facultad de fiscalización. Para cuando se expidió la liquidación de revisión que modificó la declaración de IVA discutida, ésta no estaba en firme.

La División de Liquidación podía disponer el archivo de la actuación fiscal porque las normas que reglamentan las funciones de las distintas dependencias de la DIAN, no restringen la atribución de dicha división para estudiar las respuestas a los requerimientos especiales y expedir las liquidaciones de revisión. Además, la competencia para decidir lo último, bajo el criterio de lo “más”, se extiende automáticamente para resolver lo que a ello antecede, bajo el concepto de lo “menos”.

Así mismo, el Administrador de Impuestos podía expedir la liquidación oficial de revisión porque, en virtud del Decreto 1265 de 1999, art. 31, podía asumir la

competencia asignada a otras Divisiones cuando las circunstancias lo ameritaran.

De acuerdo con la sentencia del Consejo de Estado, de 18 de octubre de 1996, exp. 7757, el numeral 11 del artículo 476 del E. T. excluyó de IVA a todas las comisiones por operaciones ejecutadas por los usuarios de tarjetas de crédito y débito, independientemente de que las sufrague el tarjetahabiente. Por esta razón, anuló el artículo 21 del Decreto Reglamentario 380 de 1996, en cuanto restringió la exclusión, al señalar que las comisiones objeto de la misma eran las cuotas de manejo pagadas por el tarjeta habiente y los cargos efectuados por la utilización de tarjetas.

En consecuencia, las comisiones provenientes de los servicios prestados por REDEBAN a sus entidades afiliadas, se encuentran cobijadas por la exclusión de IVA, ya que tienen relación de conexidad con las comisiones que pagan los usuarios por la utilización de sus tarjetas crédito o débito.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia.

Al efecto, reiteró la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, conforme a las razones que expuso en su escrito de contestación. Además, señaló:

Los servicios gravados con IVA son aquéllos que presta REDEBAN a sus bancos afiliados, en cuanto les suministra toda la estructura tecnológica para que presten un adecuado servicio a sus clientes, a cambio de una comisión que paga directamente la entidad financiera y que se encuentra gravada con IVA, por no provenir de las operaciones que ejecutan los usuarios de las tarjetas débito y crédito.

Las comisiones generadas por el uso de dichas tarjetas, sólo pueden emanar del convenio entre la entidad financiera que expide la tarjeta y su cliente. Entre REDEBAN y los usuarios de las tarjetas débito y crédito no existe ningún vínculo comercial del que pudiera deducirse que éstos pagan a dicha entidad una comisión por la utilización de las tarjetas; máxime cuando la expedición de éstas no hace parte del objeto social de dicha entidad, la cual es tan sólo un tercero que presta servicios técnicos y administrativos no excluidos de IVA.

La comisión que las entidades financieras pagan a la actora, depende del número de transacciones realizadas con las tarjetas débito y crédito, de modo que si no hay transacción tampoco hay comisión. Sin embargo, ésta no se causa por la utilización de las tarjetas, sino por la prestación de la infraestructura requerida para que tal utilización pueda efectuarse.

Los estados financieros de REDEBAN, registran “aportes sociales” de sus miembros, incluidos en el patrimonio y destinados a inversión. También registran ingresos operacionales por concepto de “cuotas de sostenimiento” aportadas por los asociados.

Según los mismos estados contables y el acta 120 de REDEBAN, una parte de los ingresos operacionales es cuota fija de igual valor para todas las entidades financieras asociadas, y otra parte proviene del uso de los cajeros por parte de los usuarios de las mismas entidades.

Esta segunda parte de ingresos operacionales, que se tasa de acuerdo con el uso que los tarjetahabientes dan a los cajeros, varía para cada una de las entidades asociadas, y se determina con base en tablas preestablecidas de utilización de servicio. Por consiguiente, constituye un mecanismo compensatorio del servicio que presta REDEBAN a las entidades financieras, a diferencia de la cuota social que pagan los socios en partes iguales.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Dentro de la oportunidad legal la demandante presentó sus alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos de la demanda y, además, expuso:

REDEBAN podía demandar directamente la liquidación oficial de revisión acusada, conforme al artículo 720 del E. T., porque atendió oportunamente y en debida forma el requerimiento especial. Y, las razones que tuvo para prescindir del recurso de reconsideración (inocuidad), no limitan dicha posibilidad.

Las comisiones percibidas por la actora durante el período declarado, están excluidas de IVA, porque, de acuerdo con las pruebas aportadas al expediente administrativo, provienen de la utilización de tarjetas débito y crédito a través de la infraestructura tecnológica que REDEBAN pone a disposición de los clientes de las

entidades financieras, a las cuales sólo les corresponde financiar los pagos efectuados con dichas tarjetas.

El Consejo de Estado, Sección Primera, en sentencia de 8 de marzo de 2003 (exp. 7546), señaló que REDEBAN presta auténticos servicios de valor agregado al público, a través de una red especializada de telecomunicaciones.

Los ingresos generados por las cuotas de sostenimiento que aportan los asociados de REDEBAN, se encuentran igualmente excluidos de IVA. Lo anterior, porque dichas cuotas no corresponden a la remuneración por la prestación de un servicio, y la fijación de su monto de acuerdo con el número de transacciones es tan sólo una forma de hacer más equitativa la distribución de las mismas.

La demandada, por su parte, solicitó que se suspendiera el proceso por prejudicialidad, pues, la decisión del sub lite dependía del fallo de la acción de lesividad que instauró contra el Auto 300642001000673 de 12 de diciembre de 2001, que ordenó el archivo del expediente administrativo de la investigación fiscal seguida contra la actora, por el impuesto a las ventas del primer bimestre de 1998.

Adicionalmente, insistió en los argumentos de la contestación a la demanda y del recurso de apelación, y puntualizó que para efecto del impuesto a las ventas es irrelevante que el sujeto pasivo sea una entidad sin ánimo de lucro, pues, cuando el objeto social de ésta es la prestación de servicios en el territorio nacional, realiza el hecho generador de IVA, y si dichos servicios no están excluidos de tal impuesto, debe pagar el gravamen correspondiente.

Por último, estima inconcebible que REDEBAN no perciba contraprestación alguna por la labor que desarrolla, dado que, aunque es una entidad sin ánimo de lucro debe obtener ingresos para sufragar gastos funcionales, honorarios, etc.

En atención a dicha solicitud, se ordenó la suspensión del proceso por prejudicialidad, de acuerdo con el artículo 170 [2] del C. P. C., mediante Auto de 23 de enero de 2007 (fl. 467), hasta tanto fuera resuelta definitivamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el Auto de Archivo 300642001000673 de 12 de diciembre de 2001.

Dicha demanda se falló por sentencia de 10 de octubre de 2007, fecha a partir de la cual se reanudó el presente proceso, conforme lo dispuso la providencia que decretó la suspensión.

MINISTERIO PÚBLICO

Dentro del término de traslado la representante del Ministerio Público rindió concepto favorable a las pretensiones, por las razones que a continuación se sintetizan:

REDEBAN podía demandar directamente la liquidación de revisión que modificó su declaración de impuesto a las ventas del primer de 1998, porque respondió oportunamente el requerimiento especial.

El auto de archivo que precedió a la liquidación oficial de revisión, fue expedido conforme a la Ley, por funcionario competente, y creó una situación jurídica, particular, concreta y definitiva para la actora. Este carácter definitivo del auto, condicionaba la revocatoria directa del mismo al previo consentimiento expreso y escrito de REDEBAN, de acuerdo con el artículo 73 del C. C. A.; como la DIAN no obtuvo dicho consentimiento, no podía revocar oficiosamente el mencionado acto y, de hecho, lo demandó en acción de lesividad.

En consecuencia, como el acto demandado se expidió con posterioridad al acto definitivo de archivo, creó incertidumbre frente al derecho que éste reconoció y violó el espíritu de justicia.

Por las razones anteriores, el Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada, sin necesidad de estudiar las consideraciones de dicha providencia en relación con la violación de las normas tributarias que regulan el impuesto a las ventas.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de la liquidación oficial de revisión por la cual se modificó el impuesto de IVA a cargo de la demandante por el primer bimestre de 1998.

La impugnante reitera la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, toda vez que la actora renunció al recurso de reconsideración contra la decisión anterior y la demandó directamente.

En lo sustancial, insiste en el gravamen de las comisiones que REDEBAN recibió de parte de sus entidades afiliadas, durante el primer bimestre de 1998, como quiera que no provenían de operaciones ejecutadas por usuarios de tarjetas débito y crédito. Así como en el gravamen de los ingresos operacionales correspondientes a cuotas de sostenimiento pagadas por las mismas entidades, en cuanto tales ingresos se generaron por el uso de los cajeros.

Entendiendo que el estudio de los aspectos sustanciales anteriores depende de la suerte de la excepción propuesta, comienza la Sala por analizar el presupuesto procesal al que ésta alude, en los siguientes términos:

El artículo 135 del C. C. A., estableció el agotamiento de la vía gubernativa como requisito de procedibilidad de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos particulares y concretos que ponen fin a las actuaciones administrativas.

Bajo la perspectiva de los artículos 50, 62 y 63 ibídem, la vía gubernativa se estructura a partir de los recursos procedentes contra los actos particulares anteriormente señalados¹. Y, se entiende agotada cuando dichos actos quedan en firme, ya sea porque los recursos interpuestos se hayan decidido o porque no proceda ningún recurso, y cuando no se interponen los recursos de reposición o queja, que no son obligatorios (art. 51 ejusdem), siempre que éstos sean los únicos procedentes.

Los casos en que la Administración no otorga la oportunidad de ejercer los recursos procedentes, por defectuosa notificación del acto definitivo, el requisito de agotamiento de la vía gubernativa no se aplica. Lo anterior, en procura de proteger el derecho de defensa y el acceso a la administración de justicia.

Dentro de la actuación administrativa de determinación de impuestos nacionales e imposición de sanciones tributarias, y sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, el artículo 720 del Estatuto Tributario estableció el recurso de reconsideración como medio de impugnación procedente contra las liquidaciones oficiales, entre otros actos definitivos. De acuerdo con ello, la Sala ha precisado que el mencionado recurso es obligatorio para agotar la vía gubernativa en materia tributaria.

¹ Dicha norma señalada como procedentes, por regla general, los recursos de reposición, apelación y queja.

Al tiempo, el párrafo del artículo referido facultó a los contribuyentes para prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial, siempre y cuando hubieren “atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se haya practicado la liquidación oficial”.

Así, frente al presupuesto de procedibilidad de agotamiento de la vía gubernativa con el recurso de reconsideración, la disposición anterior contempla una excepción legal, en virtud de la cual las liquidaciones oficiales de impuestos se pueden demandar directamente, bajo la única condición de que el requerimiento especial se haya atendido en “debida forma”, esto es, que la respuesta al mismo reúna los requisitos del artículo 707 del E. T., a saber:

- Que conste por escrito, el cual debe cumplir las prescripciones del artículo 559 del Estatuto Tributario.
- Que se presente dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de la notificación del requerimiento especial.
- Que se suscriba por el contribuyente o por quien tenga capacidad legal para hacerlo y,
- Que contenga las objeciones al requerimiento.

La solicitud de pruebas o el subsanar las omisiones que permite la ley, son actuaciones que no resultan obligatorias, a diferencia de lo que ocurre con los demás requisitos que acaban de enumerarse².

Tales exigencias de oportunidad y contenido se encuentran cumplidas en el caso concreto, pues, mediante escrito radicado el 14 de septiembre de 2001 REDEBAN respondió el requerimiento especial 300632001000243 de 15 de junio del mismo año, con base en el cual la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión demandada (Fls. 72-80, c. 1).

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 9 de septiembre de 2004, exp. 13860, C. P. Dra. Ligia López Díaz; 28 de octubre de 2004, exp. 13816, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; 6 de octubre de 2005, exp. 14581, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, y 2 de agosto de 2007, exp. 14913, C. P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

Conclúyese entonces que la actora cumplió la condición prevista en el párrafo del artículo 720 del E. T. para prescindir del recurso de reconsideración contra la mencionada liquidación oficial, y, en consecuencia, que podía demandarla directamente. Esta facultad no quedó sin efectos por la renuncia expresa al recurso (fl. 13), cualquiera que haya sido su razón, pues, el párrafo en comento no previó nada en tal sentido y, de hecho, la acción de “prescindir” es, como tal, un acto de voluntad que implicaba renunciar al recurso independientemente de que ello se haga expresa o tácitamente.

Por lo anterior, no prospera la excepción, como bien lo decidió el a quo.

Pasa la Sala estudiar el aspecto de fondo que cuestiona la apelación, relacionado con el gravámen de IVA de los ingresos que percibió la actora por concepto de comisiones y aportes sociales, durante el primer bimestre de 1998, los cuales se habían declarado como excluidos de dichos impuesto.

El problema jurídico así planteado, ya fue definido por la Sala³ en los siguientes términos:

“El artículo 476 del Estatuto Tributario, en su versión modificada por la Ley 223 de 1995, artículo 13, disponía, en lo pertinente:

“Servicios exceptuados del impuesto sobre las ventas. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

(...)

11. Las comisiones por operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas de crédito y débito; las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por concepto de administración de fondos comunes; y las comisiones de intermediación por concepto de colocación de títulos de capitalización y seguros y reaseguros y los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al Impuestos sobre las Ventas”.

Mediante el Decreto 380 de 1996 se reglamentó la Ley 223 de 1995, y en su artículo 21 se dispuso:

“Comisiones excluidas del IVA.

(...)

Parágrafo. Se consideran comisiones por operaciones ejecutadas por los usuarios de tarjetas de crédito y débito, excluidas del impuesto sobre las ventas, las cuotas

³ Sentencias de 18 de octubre de 2006, exp. 15327, M. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; 6 de diciembre de 2006, exp. 15050 y 30 de agosto de 2007, exp. 16122, M. P. Dra. Ligia López Díaz.

de manejo pagadas por el tarjetahabiente y los cargos efectuados a los mismos por la utilización de las tarjetas”

El párrafo que se subraya, de la disposición transcrita, fue declarado nulo mediante sentencia de 18 de octubre de 1996, Exp. 7757 M.P. Julio E. Correa Restrepo, por encontrarla contraria a la norma superior reglamentada. En la citada sentencia se precisó el alcance y correcto entendimiento del precepto legal que consagra la exclusión del IVA para comisiones generadas en operaciones efectuadas con tarjetas crédito y débito, en los siguientes términos:

“...advierte la Sala que la norma legal es clara en el sentido de excluir las comisiones por operaciones ejecutadas por los usuarios, sin distingo respecto de quien asume económicamente dicha comisión. La Ley, al efectuar la modificación, no se refirió a las comisiones pagadas o sufragadas por los usuarios de las tarjetas de crédito o débito, sino a las comisiones derivadas de las operaciones ejecutadas por los usuarios.

(...)

“En efecto, la exclusión, como ya se explicó, está dada frente a las operaciones ejecutadas por los usuarios, independientemente de quien atienda su carga económica, pues el criterio de la ley no fue en relación con que fuera el usuario quien sufragara su costo, sino que la comisión se originase en una operación efectuada por el usuario, quien por ser el titular de la tarjeta — crédito o débito —, no puede confundirse con el afiliado o establecimiento comercial. Lo anterior porque no puede desconocerse que las operaciones con tarjeta de crédito y débito tienen ocurrencia para la realización de actos de consumo, los cuales ya soportan una carga impositiva.

“En consecuencia, si una operación efectuada por un usuario o tarjetahabiente, origina una comisión, ésta según lo previsto en el artículo 467 numeral 11 del Estatuto Tributario, no se encuentra sujeta al impuesto sobre las ventas, a pesar que el responsable de su pago, sea el afiliado al sistema. Afirmar lo contrario equivale a desconocer el texto de la ley, para entrar a efectuar diferenciaciones que ésta no tuvo en cuenta y que por tanto, no pueden a manera de interpretación, incluirse.

“... al definir el reglamento como comisiones por operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas de crédito y débito, excluidas del impuesto sobre las ventas, únicamente las cuotas de manejo pagadas por el tarjetahabiente y los cargos efectuados a los mismos por la utilización de las tarjetas, las restringió a las que sufraga el tarjetahabiente, sin tomar en consideración que la ley fue más amplia al excluir las comisiones que se originen en operaciones realizadas por los usuarios, es decir, por las operaciones ejecutadas por éstos, sin que en algún momento las haya definido según quien las asuma económicamente, pues las consagró de una manera general, que no se presta a interpretaciones en sentido diferente”.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, la Sala concluyó en esa oportunidad, que las comisiones a las cuales se refiere la ley, no sólo son los pagos que recibe la entidad financiera por el uso de las tarjetas de crédito, provenientes del tarjetahabiente o usuario del crédito, sino cualquier comisión que se origine en la utilización de las tarjetas de crédito o débito.

Con la expedición de la Ley 488 de 24 de diciembre de 1998, artículo 48, aplicable para el período fiscal enero –febrero de 1999, objeto del revisión en el caso bajo análisis, se substituyó el texto del artículo 476 del Estatuto Tributario, así:

“Art. 476.- Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

(...)

17. Las comisiones percibidas por la utilización de tarjetas crédito y débito”.

Para la Sala, las consideraciones expuestas en la sentencia que declaró la nulidad del párrafo del artículo 1 del Decreto 380 de 1996, resultan igualmente pertinentes para precisar, en vigencia de la Ley 488 de 1998, el alcance del numeral 17 del artículo 476, pues como se observa, en esta oportunidad el legislador fue igualmente amplio, al excluir del gravamen las comisiones percibidas por la utilización de tarjetas de crédito y débito, sin hacer ninguna definición acerca de quien asuma la carga económica de esas comisiones.⁴”

Y, en sentencia de 30 de agosto de 2007, proferida dentro del expediente 16122, con ponencia de la doctora Ligia López Díaz, precisó:

“Independiente de que las entidades financieras afiliadas al sistema que permite la utilización de las tarjetas, sean las responsables de pagar las comisiones, éstas se entienden excluidas del IVA, en cuanto se originen en la utilización de tarjetas de crédito y débito.

En el caso bajo análisis se estableció, mediante visita de verificación y con base en la información suministrada por la actora (...), que los ingresos que la Administración considera gravados con el IVA, corresponden a los siguientes conceptos:

(Se detallan: Comisión administración de terminales, Comisiones POS y Comisiones Red Multicolor, Comisiones POS autofinanciado y ATM autofinan., Ajuste de comisiones por operación cajeros, Comisiones por proceso extracompensación, Esquema de compensación, Aportes sociales)

Según la certificación expedida por Bancafé, a solicitud de la Administración, las comisiones recibidas por la actora en las vigencias fiscales de 1998 y 1999 se originaron en operaciones realizadas con tarjetas débito y crédito”; se abonan diariamente mediante el proceso de compensación; y se definen así:

-Comisión administrativa: Es el costo que la red carga diariamente al banco emisor, por la utilización de las tarjetas en POS (puntos de venta) y presenta un egreso para el banco.

-Comisión Financiera: Es el valor porcentual de comisiones de establecimientos que la red abona al banco por los conceptos relacionados a continuación: Por emisor de tarjetas, por adquirencia del establecimiento, por adquirencia de tarjeta propia.

-Comisiones cajeros automáticos: Es el costo de las transacciones que la red cobra por utilizar los cajeros automáticos y el enrutamiento electrónico de las operaciones.

Lo anterior permite confirmar que las comisiones que pretende gravar la Administración, se originan por la utilización de las tarjetas débito y crédito, pues como se observa en las definiciones anotadas, hay una relación directa, entre la utilización de las tarjetas (causa) y la comisión que se genera por el hecho de la utilización (efecto). Por lo demás la Administración gravó tales ingresos de manera general, sin precisar las razones por las cuales estos corresponden a actividades gravadas. (Subrayas de la Sala)

⁴ Sentencia de 18 de octubre de 2006, exp. 15327. M. P. María Inés Ortiz Barbosa

Ahora bien, la relación existente entre las entidades financieras y REDEBAN no es de carácter contractual, como lo entiende la demandada, pues tal como se desprende del certificado de constitución y de sus estatutos, los bancos son afiliados a la Corporación Red de Servicios Electrónicos Bancarios Compartidos REDEBAN, y ésta tiene la naturaleza de entidad sin ánimo de lucro. Es precisamente, en su calidad de afiliados, que los bancos se obligan a hacer un aporte mensual para el sostenimiento de dicha Corporación.
(Subrayas de la Sala)

Así mismo, se observa que las entidades financieras afiliadas son a su vez miembros de la Junta Directiva de la Corporación, y en tal calidad acuerdan el sistema de compensación a través del cual se hacen efectivos los pagos con destino a REDEBAN, de ello dan fe las actas de asamblea que obran en el proceso (...).

Lo anterior es concordante con el objeto social de dicha Corporación que se describe en el certificado de la Cámara de Comercio así: “servir de intermediaria tecnológica y operacional para que sus miembros puedan prestar a sus clientes servicios masivos de naturaleza electrónica y operativa” (...).

Ahora bien, el hecho de que REDEBAN no tenga un vínculo contractual con los tarjetahabientes o usuarios de las tarjetas, como lo sostiene la demandada, no es argumento válido para desconocer el carácter de excluidos de los ingresos que recibe de sus afiliadas por concepto de comisiones, porque lo que les da a tales ingresos el carácter de excluidos del IVA, es que provienen de las operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas de crédito o débito. (resalta la Sala)

De otra parte se advierte, que el manejo contable que la actora haya dado a los aportes mensuales que recibe de sus afiliadas, esto es que una parte vaya al patrimonio y otra se tenga como ingresos operacionales, como lo sostiene la demandada, es una circunstancia que no resulta suficiente para desconocer el concepto de los pagos, pues según lo afirma la misma Administración, y así aparece demostrado en el proceso, los ingresos declarados como excluidos corresponden a los aportes mensuales para el sostenimiento de la Corporación, los cuales no pueden asimilarse a la “remuneración por la prestación de un servicio tecnológico”, cuando no existe una razón que permita hacer tal asimilación del concepto, para efectos de aplicar el gravamen. (Subrayas de la Sala)

En conclusión, son nulos los actos acusados, en cuanto pretenden gravar con el IVA los ingresos percibidos por la actora por concepto de comisiones originadas en la utilización de tarjetas débito y crédito, dado que por disposición legal se encuentran excluidos del gravamen; así como los aportes que recibe la actora de las entidades financieras afiliadas, como cuotas mensuales de sostenimiento (en relación con las tarjetas de crédito y débito). (resalta la Sala)

Los anteriores pronunciamientos se aplican en su integridad al caso concreto, toda vez que definieron procesos entre las mismas partes (Redeban y la DIAN), y cuyos objeto y causa eran idénticos a los que aquí se ventilan. En consecuencia, por lo que a los aspectos apelados se refiere, el proceso del epígrafe debe resolverse en el mismo sentido de las sentencias evocadas, es decir, declarando la nulidad del acto acusado, máxime cuando cuenta con elementos probatorios similares a los que menciona la segunda de dichas providencias.

También procede la nulidad por cuanto el Auto de Archivo 300642001000673 de 12 de diciembre de 2001, no podía revocarse oficiosamente, como bien lo advierte el representante del Ministerio Público.

En efecto, a la luz del artículo 73 del C. C. A. “cuando un acto administrativo haya creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto o reconocido un derecho de igual categoría”, no puede revocarse “sin el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular”.

Tal condición – la del consentimiento del particular -, sólo es prescindible cuando el acto particular definitivo resulta de la aplicación del silencio administrativo positivo, y respecto de él se configura alguna de las causales del artículo 69 del C. C. A., o se evidencia que fue expedido por medios ilegales⁵. Y, en todo caso, cuando el acto particular definitivo presenta errores aritméticos o de hecho que no incidan en el sentido de la decisión.

En el sub lite, la liquidación oficial de revisión acusada revocó implícitamente el Auto de Archivo 300642001000673 de 12 de diciembre de 2001.

En este auto, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, concluyó que no había mérito para continuar la investigación fiscal por el impuesto a las ventas a cargo de REDEBAN, por el primer bimestre de 1998, previo análisis de la respuesta al requerimiento especial que propuso modificar la declaración de IVA del primer bimestre de 1998, y de las pruebas que se adjuntaron al expediente administrativo (fls. 81-85, c. 1).

Por tanto, como los elementos de juicio señalados dejaron a la Administración desprovista de razones sustanciales para practicar liquidación de revisión por el primer bimestre de 1998, conduciendo a acceder a la solicitud de archivo del expediente, concluye la Sala que el Auto 300642001000673 de 12 de diciembre de 2001, creó una situación jurídica particular, concreta y definitiva a favor de REDEBAN respecto de su declaración privada, dado que la revistió de firmeza y, con ello, vedó la facultad de fiscalización frente a la misma.

Así pues, como lo precisó la Sala en sentencia de 10 de octubre de 2007, exp. 15134, C. P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, el auto de archivo en comento “*puso fin a la*

⁵ Consejo de Estado, Sala Plena, sentencia de 2 de julio de 2002, exp. IJ-029, C. P. Dra. Ana Margarita Olaya; Sección Cuarta, sentencia de 6 de marzo de 2003, exp. 13169, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

actuación administrativa de determinación del impuesto, después de haberse proferido y notificado el requerimiento especial, esto es, después de que la Administración dio a conocer a REDEBAN el acto por el cual le proponía modificar la declaración privada de IVA , con todos los puntos objeto de las glosas y las razones de las mismas, al igual que los impuestos y sanciones que pretendía adicionar (artículos 703 y 704 del Estatuto Tributario)”.

Igualmente, “fue dictado por el Jefe de la División de Liquidación que, en esencia, tiene a su cargo la expedición de los actos definitivos de determinación de los impuestos y sanciones. Y, para su expedición se tuvieron en cuenta, se insiste, aspectos de fondo relacionados con las glosas del requerimiento, las pruebas del expediente y las objeciones a dichas glosas”.

Ese carácter definitivo de la decisión de archivo, se ratifica, además, por el carácter de ejecutoriedad que adquirió, al quedar en firme por no haberse interpuesto recurso alguno en su contra.

En este orden de ideas, la revocatoria de dicha decisión se condicionaba al previo consentimiento expreso y escrito de REDEBAN, el cual, si bien le fue debidamente solicitado (fls. 115-117, c. 1), tal entidad no lo otorgó, según se observa en la Comunicación DGR-009-02 de 11 de marzo de 2002 (fls. 18-21, c. 1).

La respuesta negativa frente a la solicitud de consentimiento, impedía a la Administración revocar el auto de archivo, de modo que, al así hacerlo mediante la liquidación oficial de revisión demandada, incurrió en una afrenta al debido proceso por desconocimiento del requisito sine qua non para la revocatoria directa del acto particular.

Lo anterior evidencia que el acto acusado fue expedido en forma irregular y, además, que corresponde a un procedimiento legalmente concluido, razones suficientes para disponer su nulidad, imponiéndose confirmar el fallo apelado.

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.

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Reconócese personería a la doctora Flori Elena Fierro Manzano como apoderada de la DIAN, conforme al poder obrante a folio 446.

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

Apelación sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca
M. P.: Dra. Beatriz Martínez Quintero

REITERACIÓN JURISPRUDENCIAL

TEMA: EXCLUSIÓN DE IVA PARA COMISIONES Y APORTES SOCIALES QUE PROVIENEN DE OPERACIONES EJECUTADAS POR USUARIOS DE TARJETAS DÉBITO Y CRÉDITO (E. T. Art. 476, 13)

Asunto: REDEBAN declaró impuesto a las ventas por el primer bimestre de 1998. La Administración modificó dicha declaración por liquidación oficial de revisión, para adicionar ingresos gravados por concepto de comisiones y aportes sociales, los cuales se habían declarado como excluidos.

REDEBAN demandó directamente la liquidación oficial de revisión y el Tribunal la anuló. Además, el a quo declaró impróspera la excepción de falta de agotamiento de vía gubernativa, propuesta por la DIAN.

El recurso de apelación insiste en el carácter gravado de las comisiones referidas.

Proyecto: **CONFIRMA** porque:

- La actora podía demandar directamente la liquidación oficial de revisión dado que cumplió los requisitos previstos para ello en el parágrafo del artículo 720 del E. T.
- Todas las comisiones provenientes de la utilización de tarjetas débito y crédito se encuentran excluidas de IVA, independientemente de que las entidades financieras sean quienes las paguen. Sobre el particular, se reiteran las sentencias de 18 de octubre de 2006, exp. 15327, M. P. Dra. María Inés Ortiz y 30 de agosto de 2007, exp. 16122, M. P. Dra. Ligia López Díaz.

Apoderados:

Demandante: Luz María Nicolaza Escorcía Vargas

Demandada: Luis Z. Malaver Amézquita, Jhon Jairo Díaz Morales, Flori Elena Fierro manzano

G. S.

Bogotá, D.C., diez (10) de octubre de dos mil siete (2007)

Radicación: 25000-23-27-000-2002-00819-01
Número Interno: **14261**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 31 de julio de 2003 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de liquidación del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 1998.

Se insiste en la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, porque la actora acudió directamente a demandar la liquidación oficial de revisión, no porque se dieran las condiciones del artículo 720 del Estatuto Tributario, sino para evitar una decisión adversa.

El Tribunal desconoce la competencia que al Administrador de impuestos concede el artículo 31 del Decreto 1265 de 1999, para “*avocar el conocimiento y competencia de las divisiones, cuando existan circunstancias que así lo ameriten*”, porque centra su análisis en la actuación de la oficina liquidadora y la estima inmodificable por el superior.

La actuación administrativa siempre será válida, si se surte dentro de los términos legales, como ocurrió en el caso bajo análisis, puesto que cuando el administrador actuó en su calidad de superior jerárquico del Jefe de la División de Liquidación, los términos estaban vigentes.

El Administrador no revocó el auto de archivo, simplemente se valió de su calidad de auto de trámite, para actuar dentro de los límites de su competencia, reiniciar la investigación archivada, y proferir la liquidación de revisión. Solicitó autorización a REDEBAN para revocar el auto de archivo, pero motivado por las distintas posiciones que se han suscitado acerca de su naturaleza.

La actora no recurrió el auto de archivo, al cual sólo podría otorgarse la calidad de definitivo, de manera relativa, porque contenía una condición, que si se cumplía, permitía a la Administración reiniciar la investigación. Por ello, no tiene razón el Tribunal cuando dice que el auto no era recurrible.

Tampoco se tuvo en cuenta, que el auto de archivo fue demandado por la Administración, con anterioridad a la presentación de la demanda de REDEBAN. Se anexa copia de la respectiva demanda y se solicita tener en cuenta los argumentos allí expuestos, con base en los cuales se podrá concluir que la Administración no revocó de manera directa ni en forma implícita el auto de archivo, sino que su actuación obedeció a que el mismo auto la autorizaba para proseguir el procedimiento de determinación del impuesto.

La sentencia apelada incurre en incongruencia, al concluir que la Administración carecía de competencia para proferir la liquidación de revisión; y a su vez decidir que hubo una errada interpretación del artículo 476 [11] del Estatuto Tributario, sin controvertir los fundamentos expuestos por la demandada.

Consideraciones:

Sobre la controversia que se plantea en torno a los efectos del auto de archivo, la Sala observa:

Bogotá D.C., diez (10) de octubre de dos mil siete (2007)

Radicación: 250002327000200200826 01
Número Interno: 15134

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra el fallo inhibitorio de 30 de septiembre de 2004, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por LA DIAN contra el Auto de Archivo 300642001000673 de 12 de diciembre de 2001, expedido por ésta en razón de que no había mérito para continuar la investigación contra REDEBAN por la declaración de IVA del bimestre 1 de 1998.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante sustentó el recurso con los siguientes argumentos:

Debe proferirse fallo de fondo como quiera que la DIAN está legitimada para demandar su propio acto, debido a que le era perjudicial por contravenir el ordenamiento superior, y no pudo revocarlo directamente, porque no se cumplían los requisitos de los artículos 69 a 73 del Código Contencioso Administrativo.

En sentencia de 31 de julio de 2003 el Tribunal consideró que el auto de archivo era definitivo, para que no quedaran a la deriva los seis meses siguientes al vencimiento del término para responder el requerimiento especial.

Consideraciones

De otra parte, la Sala, al estudiar las solicitudes de suspensión por prejudicialidad de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho contra las liquidaciones de revisión interpuestos por REDEBAN, respecto de los procesos de lesividad instaurados por la DIAN, precisó que los autos de archivo son actos definitivos, porque la Administración motivó de fondo las razones para no expedir liquidaciones de revisión en relación con las declaraciones de IVA de varios bimestres de 1998 ⁶.

Ahora bien, aunque en este asunto el auto de archivo es un acto definitivo, respecto del mismo operó el fenómeno de la sustracción de materia, dado que dejó de tener vigencia desde el momento mismo en que, ante la negativa de REDEBAN de dar su consentimiento para obtener la revocatoria directa del auto (12 de marzo de 2002), LA DIAN procedió a revocarlo implícitamente mediante la expedición de la liquidación de revisión de 19 de marzo.

En consecuencia, cuando LA DIAN demandó su propio acto (5 de junio de 2002), el mismo había dejado de producir efectos, pues, se repite, había sido sustituido por la liquidación oficial de revisión.

⁶ Entre otros, ver autos de 27 de mayo de 2004, expediente 14348, C. P. Doctora Elizabeth Whittingham García y de 11 de noviembre de 2004, expediente 14347 Consejero Ponente doctor Héctor J. Romero Díaz.

En relación con la sustracción de materia, ha sido reiterada la jurisprudencia de la Corporación en el sentido de que si **los actos generales demandados** son derogados, o lo que es lo mismo, dejan de tener vigencia, antes de que se profiera fallo sobre su constitucionalidad o legalidad, debe de todos modos proferirse decisión de fondo, pues *“la derogatoria de una norma no restablece per se el orden jurídico supuestamente vulnerado, sino apenas acaba con la vigencia de la norma en cuestión. Porque resulta que un acto administrativo, aun si ha sido derogado, sigue amparado por el principio de legalidad que le protege, y que sólo se pierde ante pronunciamiento anulatorio del juez competente; de donde se desprende que lo que efectivamente restablece el orden vulnerado no es la derogatoria del acto, sino la decisión del juez que lo anula, o lo declara ajustado a derecho”*.⁷

Sin embargo, frente a los **actos particulares** demandados, la Sala ha sostenido que es posible que se presente la sustracción de materia por no existir pretensiones que atender, motivo que conduciría a dictar fallo inhibitorio, dado que carece de objeto cualquier pronunciamiento de fondo. Lo anterior, habida cuenta de que *“la sustracción de materia, admitida como causal para inhibirse, en este caso aparece por cuanto la relación sustancial o material que originó la litis ha variado de sentido al punto de ubicarse en el restablecimiento deprecado en el libelo.”*⁸

En consecuencia, carece de objeto hacer algún pronunciamiento de fondo en relación con el acto acusado, pues no existen los efectos del mismo respecto de los cuales pueda recaer pronunciamiento alguno. Adicionalmente, el supuesto restablecimiento del derecho, esto es, que se declare que el auto de archivo no impide que prosiga el proceso de determinación del impuesto y que La Administración tenía competencia para expedir la liquidación de revisión, se produjo con la expedición de dicha liquidación.

Así las cosas, se impone confirmar el fallo inhibitorio proferido por el a quo, pero por las razones aquí expuestas.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia de 30 de septiembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y

⁷ Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 14 de enero de 1991, expediente S - 157, C.P. doctor Carlos Gustavo Arrieta Padilla, reiterada, entre otras en sentencia de la misma Sala de 6 de marzo de 1991, expediente No. S - 148, C. P doctor Jaime Abella Zárate.

⁸ Sentencias de 12 de septiembre de 2002, expediente 11162, C.P, doctora María Inés Ortiz Barbosa y 9 de febrero de 2006, expediente 14596, C.P., doctor Héctor Romero Díaz.