

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D. C., cuatro (4) de septiembre de dos mil ocho (2008)

CONSEJERA PONENTE: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Referencia 08001233100019990205101

Radicado 16069

**Actor: INDUSTRIAS PECUARIAS Y AGRICOLAS S.A. INGRAL -
LIQUIDADA**

IMPUESTO RENTA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la parte demandante, contra la Sentencia de febrero 1º de 2006, mediante la cual el Tribunal Contencioso Administrativo del Atlántico declaró probada parcialmente la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y no probada la excepción de falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación, actos administrativos proferidos por la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Barranquilla, por medio de los cuales determinó oficialmente el impuesto de renta a cargo de la demandante por el año gravable 1995.

ANTECEDENTES

Mediante escritura pública No. 137 del 22 de enero de 1996 de la Notaría 5ª de Barranquilla, inscrita en la Cámara de Comercio el 7 de marzo del mismo año, la sociedad Industrias Pecuarias y Agrícolas S.A.

INGRAL se declaró disuelta y en estado de liquidación.

Por medio del Requerimiento Ordinario No. 2086 del 7 de noviembre de 1996, la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Barranquilla, solicitó a la demandante información sobre los costos y deducciones declarados por el año gravable 1995.

Mediante comunicación del 3 de enero de 1997 se informó a la Administración el estado de liquidación de la Sociedad.

El requerimiento No. 2086 de 1996 fue atendido el 10 de abril de 1997, informando los costos y deducciones declarados, discriminando conceptos, beneficiarios y montos respectivos. Igualmente se calculó la renta presuntiva y se incluyeron las retenciones practicadas. El escrito fue firmado por el revisor fiscal, el contador y el liquidador de la Sociedad.

La Sociedad fue liquidada mediante escritura pública No. 2319 del 22 de abril de 1997 de la Notaría Única del Municipio de Soledad (Atlántico) registrada el 14 de julio del mismo año ante la Cámara de Comercio, fecha en la cual se canceló la matrícula mercantil.

Dentro de la escritura de liquidación aparece que el inmueble ubicado en la Calle 17 No. 40 -95 del municipio de Soledad (Atlántico) fue transferido a la sociedad Fiduciaria Ganadera. En dicho inmueble operaba la dirección administrativa de la demandante y su localización corresponde a la dirección informada a la Administración de Impuestos para efectos del RUT.

El 15 de julio de 1997 la Administración Tributaria notificó el auto de inspección contable No. 0095 y el auto de inspección tributaria No.

0112 a la Calle 17 No. 40 – 95 del municipio de Soledad.

Las inspecciones ordenadas no se pudieron llevar a cabo por la entrega del inmueble a la Fiduciaria Ganadera S.A.

El 10 de octubre de 1997 se solicitó a la Administración de Impuestos la cancelación del RUT de la sociedad liquidada. En el formato de cancelación se anotó como dirección de la Sociedad, la calle 17 No. 40-95 del Municipio de Soledad. Sin embargo, posteriormente figura como dirección del liquidador la carrera 53 No. 79 – 01 Local 301 de Barranquilla y se informa que el motivo de la cancelación del RUT es la liquidación de la sociedad.

El 11 de noviembre de 1997 la Administración profirió el Requerimiento Especial, proponiendo la modificación de la declaración presentada determinando costos y gastos conforme al artículo 82 del Estatuto tributario, el aumento de la renta presuntiva y la imposición de sanción por inexactitud, acto administrativo notificado a la calle 17 No. 40 – 55.

El 29 de abril de 1998 se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 000031, notificada a la última dirección registrada, en contra de la cual el actor interpuso el recurso de reconsideración, decidido mediante Resolución No. 900008 del 26 de febrero de 1999.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el apoderado judicial del demandante solicitó ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Atlántico, la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°000031 del 29 de abril de 1998 y de la Resolución No. 900008 del 26 de febrero de 1999. Como consecuencia de lo anterior solicitó se declare que la demandante no

está obligada a pagar los montos determinados en los actos acusados.

Acusó como violados los artículos 82, 189, 711, 742 y 777 del Estatuto Tributario, 10 de la Ley 43 de 1990, 39 de la Ley 222 de 1995, el parágrafo 3º del artículo 93 de la Ley 223 de 1995

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

El artículo 744 del Estatuto Tributario dejó de aplicarse porque no se incorporó al expediente el documento explicativo de los costos y deducciones y los estados financieros aportados el día 10 de abril de 1997. En consecuencia, la Administración no valoró el mérito probatorio de los documentos aportados.

En la respuesta al requerimiento ordinario se aportó el balance general y el P y G, lo cuales aparecen suscritos por el contador y el revisor fiscal. El desconocimiento de estos estados financieros por parte de la autoridad tributaria, implica la violación del artículo 10 de la Ley 43 de 1990. Igualmente deriva en la falta de aplicación del artículo 39 de la Ley 222 de 1995 que otorga el carácter de auténticos a dichos estados financieros.

Respecto a la respuesta al requerimiento ordinario, al no apreciar su valor probatorio, se violó el artículo 10º de la Ley 43 de 1990, que hace presumir que la certificación expedida se ajusta a la Ley.

El artículo 82 del Estatuto Tributario resulta violado porque para su aplicación se requiere que el contribuyente se ubique dentro de estos supuestos:

- Que existan indicios de que el costo informado por el

contribuyente no es el real.

- Que la Administración no conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas.

Dentro del expediente aparece certificación que vale como prueba contable, de la discriminación de los costos y gastos incurridos por la sociedad por el año gravable 1995. Esta certificación constituye prueba directa, junto con la declaración de renta del contribuyente y los estados financieros, por lo que su falta de apreciación resulta violatoria del artículo 777 del Estatuto Tributario y de los artículos 10 de la Ley 43 de 1990 y 39 de la Ley 222 de 1995.

Aun, el hecho de no haberse llevado a cabo la inspección contable, obligaba a la Administración a obtener otras pruebas, toda vez que la inspección no es el único medio previsto en la ley, en aras de determinar la realidad económica del contribuyente.

El artículo 742 del Estatuto Tributario resulta violado porque la decisión de la Administración no se soportó en los hechos que aparecen demostrados en el expediente, donde están los estados financieros y la discriminación de costos y gastos de la declaración de renta por el año gravable 1995. En consecuencia, la Administración debió desplegar su actividad fiscalizadora con la finalidad de desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria.

Los argumentos relacionados con el cálculo de la renta presuntiva se aportan en la demanda, a pesar de no haberse incluido en la vía gubernativa, con base en la sentencia de l 6 de mayo de 1994 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 5299 C.P. Jaime Abella Zárate, de acuerdo con la cual resulta posible invocar nuevas

pruebas y argumentos ante la jurisdicción contenciosa.

Los actos demandados violan el parágrafo 2º del artículo 93 de la Ley 223 de 1995 por omisión en su aplicación, toda vez que dicha norma permite restar en el cálculo de la renta presuntiva los primeros \$150.000.000 de activos destinados al sector agropecuario.

Revisado el texto del requerimiento especial, no se encuentra que la Administración hubiera contemplado la liquidación de la contribución especial, aspecto contemplado en la liquidación oficial de revisión. Tal inobservancia viola el artículo 711 del Estatuto Tributario que ordena la debida correspondencia entre el requerimiento y la liquidación oficial de revisión.

LA PARTE OPOSITORA

La entidad demandada, a través de apoderado, se opone a las pretensiones de la demanda, precisando en primer lugar que la demandante en el recurso de reconsideración no se ocupa de esgrimir como argumento la respuesta del requerimiento ordinario con los estados financieros y la verificación de los costos, como tampoco alega estar inconforme con el procedimiento utilizado por la Administración para la aplicación de la renta presuntiva, ni mucho menos la falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación oficial, en lo que tiene que ver con la contribución especial, razón por la cual solicita que la Sala se declare inhibida para fallar respecto a estos tres aspectos.

El único punto que fue objeto de agotamiento de la vía gubernativa es el concerniente a la posibilidad de acreditar los costos y como

consecuencia la indebida aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.

En el escrito de demanda no se menciona que no se pudo atender la inspección contable y el requerimiento especial por cuanto no habían informado a la Administración Tributaria el cambio de dirección para efectos de notificaciones, tal y como lo desarrolla dentro del recurso de reconsideración.

La División de Fiscalización expidió el auto de inspección tributaria No. 112 y el Auto de Inspección Contable No. 0095, ambos del 15 de julio de 1997, actos administrativos notificados por correo a la última dirección informada por la contribuyente, que es la misma que aparece en el RUT y en su declaración de renta de 1996, de conformidad con el artículo 779 del Estatuto Tributario.

Señaló: “ Hasta el momento le ha probado la Administración al actor que no le comunicó a esta entidad el cambio de dirección por efecto de la dación en pago a la Fiduciaria Fidugan de las instalaciones donde laboraban, por lo que no estábamos obligados a notificarle a ninguna otra dirección, con las consecuencias que dicho olvido le genera como es el desconocimiento de los costos y deducciones por la no exhibición de los libros y soportes de la contabilidad y la aplicación de la presunción que consagra el artículo 82 del Estatuto Tributario por imposibilidad de verificación de los mismos”.

Independientemente de que el contribuyente con ocasión del recurso de reconsideración hubiera aportado una copia de la presunta respuesta al requerimiento ordinario con los estados financieros suscritos por el revisor fiscal y el contador, en dicha copia no hay constancia de la radicación ni fecha de recepción por parte de la DIAN, por lo que no se

puede aceptar como prueba.

Reposa dentro de los antecedentes administrativos fotocopia simple de un oficio de fecha 2 de abril de 1997, suscrito por el liquidador y dos contadores, con un balance a diciembre 31 de 1995, sin fecha ni constancia de radicación o de recibo por parte de la DIAN, lo que hace imposible tenerla como prueba.

En cuanto a la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario, precisó: *“...toda la actividad desplegada por la división de fiscalización, al momento de iniciar la investigación y solicitar la exhibición de libros de contabilidad en la dirección que fue registrada por el contribuyente tanto en las declaraciones de renta presentadas como en el registro único tributario, aún hasta el momento de la cancelación del mismo. El olvido del contribuyente del detalle del aviso del cambio de dirección, impidió que esta Administración realizara una verificación directa sobre la contabilidad de la empresa lo que conllevó a que esta entidad no pudiera conocer el costo de los activos enajenados ni fuera posible su determinación por otras pruebas directas, lo que encuadra perfectamente en el artículo 82 ya mencionado por lo que esta entidad procedió a aplicarlo”.*

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Contencioso Administrativo del Atlántico, mediante providencia de fecha 1º de febrero de 2006, declaró probada parcialmente la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y no probada la excepción de falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación, además negó las súplicas de la demanda.

Respecto a la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, propuesta por la entidad demandada, señaló que tiene vocación de prosperar parcialmente: *“...habida consideración que efectivamente de la sola lectura del memorial del recurso de reconsideración, se desprende que la firma actora (sic) no fueron objeto de discusión en la vía gubernativa ni el requerimiento ordinario con los estados financieros y la verificación de los costos y la inconformidad con el procedimiento utilizado por la administración para la aplicación de la renta presuntiva. Así se declarará en la parte resolutive”*.

En cuanto al fondo del asunto, precisó que no está probado que la sociedad demandante estuvo imposibilitada para atender la inspección contable, toda vez que la Administración notificó los actos oficiales a la dirección informada por el contribuyente con ocasión a la solicitud de cancelación de RUT presentada ante la Administración Local de Barranquilla.

La Administración podía deducir el incumplimiento de la obligación de exhibir los libros de contabilidad, ya que: *“...se hizo en la dirección registrada por la sociedad contribuyente, por lo que era aplicable el artículo 82 del E. T.”*.

Precisó: *“Al tercer y último interrogante: se dio la falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación en lo que tiene que ver con la contribución especial? La respuesta fluye de las anteriores, ya que es consecuencia de la falta de verificación de los datos que la Administración colocó en el requerimiento ordinario, por lo que no se violó el artículo 742 del Estatuto Tributario, ya que en las diferentes etapas, se recabó las*

pruebas que sirvieron de fundamento para modificar la declaración de renta del contribuyente año gravable 1995'.

Estimó que la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario no puede ser objeto de debate en esta instancia por no haber sido discutido en vía gubernativa.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante interpuso recurso de apelación, alegando que existe contradicción entre la parte motiva y resolutive de la sentencia de primera instancia, por cuanto en la parte motiva se acepta que la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa está llamada a prosperar, pero en la parte resolutive declaró parcialmente probada la excepción, pero negó las súplicas de la demanda.

Que la DIAN con fundamento en el artículo 82 del Estatuto Tributario hubiera determinado costos presuntos, no le daba soporte jurídico para desconocerle a la contribuyente un beneficio fiscal consagrado en la norma que permitía para efectos del cálculo de la renta presuntiva restar los primeros \$150.000.000 de activos destinados al sector agropecuario.

La actuación de la DIAN constituye un indebido agotamiento de la vía gubernativa y una violación del derecho de defensa de la demandante que debiera dar lugar, como mínimo, a la revocatoria parcial de las actuaciones de la DIAN en lo que hace a la determinación de la renta presuntiva.

La Administración violó el artículo 711 del Estatuto Tributario, toda vez que la División de Fiscalización al expedir el requerimiento especial No. 0087 del 11 de noviembre de 1997 no manifestó su voluntad de modificar el renglón No. 43 de la declaración que se refiere a la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992. A pesar de lo anterior, en la liquidación de revisión se procedió a modificar el referido renglón, registrando por tal concepto \$115.529.000.

La situación anterior implica la violación del artículo 711 del Estatuto Tributario y del derecho de defensa del contribuyente, por no tener la oportunidad de pronunciarse sobre ese punto en la respuesta al requerimiento especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada, respecto a la alegada falta de agotamiento de la vía gubernativa, sostuvo que hay una inadecuada redacción por parte del tribunal del Atlántico al resolver “no probada la excepción de falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación”, ya que la excepción propuesta por la demandada fue precisamente el indebido agotamiento de la vía gubernativa, refiriéndose al punto presentado en la demanda y relacionado con la contribución especial.

En el recurso de reconsideración el actor no manifestó su inconformidad con la liquidación de la renta presuntiva y la supuesta violación del párrafo 3º del artículo 93 de la ley 223 de 1995 y del párrafo del artículo 189 del E.T, vigente para la época de los hechos, al igual que tampoco se refirió a la contribución especial frente

al hecho de la posible falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

La parte resolutive de la sentencia es la consecuencia lógica de los motivos y consideraciones que llevaron al juzgador a negar las súplicas de la demanda.

Señaló que el ente fiscal, ante la imposibilidad de determinar mediante pruebas directas la contabilidad o los comprobantes internos o externos, aplicó lo preceptuado en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Precisó: “ *En cuanto a la contribución especial, creada con ocasión de la expedición de la ley 6 de 1992, solo vino a suprimirse a partir del 23 de diciembre de 1995, razón por la cual estuvo vigente y se causó desde el 1º de enero y hasta la fecha antes señalada, por lo que el contribuyente estaba en la obligación de liquidarla y cancelarla y ante su negativa, procedió la administración hacerlo (sic) en la etapa de determinación del impuesto.*

“*Con relación a la renta presuntiva se ratifica que el contribuyente si debió calcularla, toda vez que la liquidación de la sociedad solo se solemnizó mediante escritura pública el 22 de enero de 1996, es decir, durante el período gravable de dicho año, como quién dice que para el período de 1995, la sociedad aún ejercía su objeto social*”.

La parte demandante señaló que la Administración de Impuestos de Barranquilla contaba con suficientes elementos de juicio para confirmar los costos y gastos declarados por el contribuyente por el año gravable 1995, razón por la cual no había lugar a aplicar el artículo 82 del Estatuto Tributario en cuanto a los costos y gastos

presuntos.

Precisó que la actuación de la Administración vulnera el artículo 711 del Estatuto Tributario al realizar modificaciones en la liquidación de revisión que no fueron objeto de glosa en el requerimiento especial.

Señaló que la determinación de la renta presuntiva en la liquidación de revisión no tuvo en cuenta las normas legales vigentes, específicamente, el párrafo 3 del artículo 93 de la Ley 223 de 1995 y el párrafo del artículo 189 del Estatuto Tributario.

El Ministerio Público representado por la Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación, solicitó se confirme la sentencia apelada, con fundamento en los siguientes argumentos:

En el presente caso se observa que en la parte resolutive, el Tribunal negó las pretensiones y declaró probada parcialmente la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, en lo cual sustenta la contradicción el apelante.

Precisó: *“Aun cuando la sentencia debió expresar con más claridad la decisión para evitar confusiones, en virtud del principio de congruencia entre la parte motiva y la resolutive de toda sentencia (art. 304 Código de Procedimiento Civil), se entiende que la prosperidad parcial de la excepción atañe a que del requerimiento ordinario y del procedimiento para calcular la renta presuntiva aducidos en la demanda, no se dijo nada en la etapa administrativa; la negativa de las súplicas hace referencia a que no se configuró la falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación, del cual declaró no probada la excepción, razón por la que no se puede concluir la contradicción endilgada”*.

En cuanto al alegado beneficio fiscal a tener en cuenta en el cálculo de la renta presuntiva precisó que el demandante no lo sometió a controversia en

la etapa administrativa y solamente lo esgrimió en la demanda.

En relación con las bases gravables para la determinación oficial de la renta, la contribuyente sólo controvertió a través del recurso de reconsideración los costos que la Administración le había rechazado y determinado como presuntos, al aducir que no tuvo en cuenta las pruebas para demostrarlos, pero sin controvertir la renta presuntiva.

Si bien se pueden alegar 'argumentos' nuevos ante la jurisdicción, los 'hechos' discutidos en una y otra vía deben coincidir, pues de lo contrario, además de vulnerar el debido proceso y la defensa de la Administración, se le impediría la oportunidad de revisar su propia actuación y, de ser el caso, reconsiderarla, como ocurrió en el presente asunto con la sanción por inexactitud, la cual fue levantada como respuesta al recurso interpuesto por la actora contra la liquidación oficial.

Precisó que el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992 que adicionó el artículo 248-1 del Estatuto Tributario, dispuso la creación de la contribución especial para los años gravables 1993 a 1997, inclusive, a cargo de los declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del impuesto neto sobre la renta determinado por cada uno de dichos años gravables, la cual se debía liquidar en la respectiva declaración de renta. La mencionada contribución fue liquidada por la contribuyente conforme al impuesto neto de renta determinado en su declaración.

En consecuencia, aun cuando dicha contribución no se hubiera incluido en el requerimiento especial, era obligación de la Administración de Impuestos liquidarla en la liquidación oficial de revisión sobre el impuesto neto que determinó oficialmente, en cumplimiento del artículo 248-1 del E.T. (vigente) y dado el carácter especial y obligatorio que el legislador atribuyó a la misma. El mayor valor no es el resultado de una propuesta de modificación que debiera formar parte del citado requerimiento, sino que obedeció al incremento del impuesto neto sobre el cual debía liquidarse, por lo que carece de asidero la inconformidad de la recurrente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde en la instancia decidir sobre la legalidad de los actos administrativos en virtud de los cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla, determinó oficialmente el impuesto de renta a cargo de la Sociedad Industrias Pecuarias y Agrícolas S.A., por el año gravable 1995.

Según el apelante: *“...el hecho de que la DIAN con fundamento en el artículo 82 del Estatuto Tributario hubiera determinado costos presuntos, no le daba soporte jurídico para desconocer al contribuyente un beneficio fiscal consagrado en la norma legal que le permitía para efectos del cálculo de la renta presuntiva restar los primeros \$150.000.000 de activos destinados al sector agropecuario”*.

La sociedad actora señaló que los argumentos relacionados con el cálculo de la renta presuntiva se aportan en la demanda, a pesar de no haberse incluido en la vía gubernativa, con base en la sentencia de l 6 de mayo de 1994 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 5299 C.P. Jaime Abella Zárate, de acuerdo con la cual resulta posible invocar nuevas pruebas y argumentos ante la jurisdicción contenciosa.

El Tribunal de instancia declaró probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa propuesta por la demandada, señalando: “ Para la Sala, esta excepción tiene vocación de prosperar parcialmente habida consideración que efectivamente de la sola lectura del memorial del recurso de reconsideración, se desprende que la firma actora no fueron objeto de discusión (sic) en la vía gubernativa

ni en el requerimiento ordinario con los estados financieros y la verificación de los costos y la inconformidad con el procedimiento utilizado por la administración para la aplicación de la renta presuntiva. Así se declarará en la parte resolutive".

Toda vez que el cálculo de la renta presuntiva fue objeto de apelación y que el *a quo* no estudió de fondo el asunto por considerar que tal planteamiento no fue efectuado en la vía gubernativa, la Sala previo a cualquier pronunciamiento de fondo, estudiará la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, propuesta por la demandada.

A folio 62 del expediente obra copia del Recurso de Reconsideración interpuesto por la sociedad actora en contra de la Liquidación Oficial de Revisión 000031 del 29 de abril de 1998, en donde manifiesta la recurrente su inconformidad con los actos demandados, derivada de la violación al debido proceso por la falta de valoración probatoria de los costos declarados, solicitando la práctica de una inspección tributaria con la finalidad de acreditar: *"...los costos de la declaración privada de la sociedad Ingral para el año gravable 1995"*

En el asunto en estudio, la demanda mejoró la argumentación expuesta en la vía gubernativa en relación con la violación del debido proceso. En consecuencia, no planteó hechos nuevos ante la jurisdicción, sino que amplió los argumentos para cuestionar la legalidad de los actos acusados, motivo por el cual la excepción no está llamada a prosperar¹.

Es así como en la demanda se alegó la vulneración del parágrafo 3º

¹ En el mismo sentido se ha pronunciado la Sala en sentencia del 30 de agosto de 2007, exp. 15542, C.P. Hector J. Romero Díaz.

del artículo 93 de la Ley 223 de 1995, toda vez que: *“claramente establece un beneficio pues permite restar en el cálculo de la renta presuntiva los primeros \$150 millones de pesos de activos destinados al sector agropecuario. Ello permitiría disminuir el monto del impuesto para los contribuyentes que debieran tomar como base la renta presuntiva”*

Estima la Sala que se trata de un argumento nuevo tendiente a reforzar la alegada vulneración al debido proceso planteado en la vía gubernativa, en consecuencia se revocará en este punto la sentencia apelada para declararla no probada y se procede al análisis de fondo por parte de la jurisdicción contencioso administrativa.

Considera el demandante que Administración tributaria vulneró el debido proceso al efectuar el cálculo de la renta presuntiva por el año gravable 1995, sin tener en cuenta el beneficio fiscal consagrado en el párrafo 3º del artículo 93 de la Ley 223 de 1995.

Señala la referida norma:

*“Artículo 93. Bases y porcentajes de Renta Presuntiva.
El artículo 188 del Estatuto Tributario quedará así:*

“... ”

“Parágrafo tercero nuevo. Los primeros \$150.000.000 de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario se excluirán de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre patrimonio líquido”.

La Ley 223 del 20 de diciembre de 1995, fue publicada en el Diario Oficial 42.160 del viernes 22 de diciembre de 1995 y de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos

en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, sólo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley.

El impuesto sobre la renta es un tributo de periodo, pues se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.²

Es decir, aquellas disposiciones que regulen el impuesto de renta, no pueden aplicarse sino a partir del periodo gravable que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran impuesto de periodo, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas,³ disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto (Principio de legalidad). Para el caso de los tributos de periodo, las normas deben regir con anterioridad a su iniciación.

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de la ley, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente.⁴ La ley aplicable es la vigente al inicio del periodo.

² Art. 1° del D.R. 187 de 1975. Esta misma norma plantea la posibilidad que el periodo sea inferior cuando se constituyen o liquidan sociedades durante el año calendario o en el caso de extranjeros, cuando llegan o salen del país

³ Consejo de Estado, Sentencia del 7 de diciembre de 2000, exp. 10445, M.P. Daniel Manrique Guzmán, y del 26 de octubre de 2006, exp. 15177, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 19 de julio de 2000, exp. 9907, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 10 de julio de 2003, exp. 13453, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

No tiene sustento alguno en el derecho tributario que se aplique el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, pues los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas. No puede considerarse desfavorable una norma fiscal que por principio pretende el bien común.

No es posible aplicar la Ley 223 de 1995, para hechos relacionados con el impuesto de renta de ese mismo año, pues como se indicó, por tratarse de un tributo de periodo, sólo rige a partir del periodo siguiente, esto es el año gravable 1996.

En el presente caso, el beneficio fiscal previsto en el párrafo tercero del artículo 93 de la Ley 223 de 1995 aplica a partir del año gravable 1996. En consecuencia el argumento planteado por la demandante no está llamado a prosperar.

En cuanto al segundo cargo planteado por la apelante, relativo a que la sentencia de primera instancia no se pronunció sobre la alegada violación del artículo 711 del Estatuto Tributario, derivada de la modificación en la Liquidación Oficial de Revisión del renglón 43 de la declaración (más contribución especial) sin haberse planteado en el requerimiento especial, la Sala observa que en la sentencia apelada sobre el particular se precisó:

“Con relación a la falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación, en lo que tiene que ver con la contribución especial, a diferencia de la anterior su estudio se hará al destrabar la litis en el asunto.

“ ...

“Al tercer y último interrogante: Se dio la falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación en lo que tiene que ver con la contribución especial? La respuesta fluye de las anteriores, ya que es consecuencia de la falta de verificación de los datos que la Administración colocó en el requerimiento ordinario, por lo que no se violó el artículo 742 del Estatuto Tributario, ya que en las diferentes etapas, se recabó las pruebas que sirvieron de fundamento para modificar la declaración de renta del contribuyente año gravable 1995”.

Observa la Sala que la liquidación oficial de revisión modificó el renglón 43 de la declaración (\$387.000), liquidando a título de contribución especial \$115.529.000.

En el memorando explicativo (folio 55 c de a) se afirmó que en sentencia C- 063 de 1998 la Corte Constitucional precisó y adicionó el alcance de la sentencia C-185 del 10 de abril de 1997, en relación con la obligatoriedad de la contribución especial para el año gravable 1995, señalando que ésta estuvo vigente entre el 1º de enero de 1995 y el 22 de diciembre del mismo año y conforme a lo expuesto, la Administración realizó la liquidación de la contribución sobre 351 días.

A folio 28 y siguientes del cuaderno de antecedentes aparece la copia del memorando explicativo del Requerimiento Especial 0087 del 11 de noviembre de 1997 por medio del cual la Administración Tributaria propone las modificaciones a efectuar a la declaración de renta presentada por la demandante correspondiente al año gravable 1995. En dicho acto oficial no se propone la modificación al renglón 43 del formulario oficial (más contribución especial) ni la Administración tributaria a lo largo del debate contencioso desvirtuó el argumento planteado en la demanda.

Señala el artículo 711 del Estatuto Tributario:

“Artículo 711. La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere”.

El requerimiento especial debe contener todos los puntos que se proponga modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta. El mencionado requerimiento, a pesar de ser una actuación de carácter preparatorio, tiene dentro del procedimiento de fiscalización una gran importancia, pues de una parte es la actuación que por regla general interrumpe el término de firmeza de liquidación privada, (artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario) y de otra parte, porque *"deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones"* que se pretendan adicionar al denuncia presentado por el contribuyente.

Por tal razón, dicho acto administrativo debe guardar correspondencia con la liquidación oficial, toda vez que constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio, por mandato expreso del legislador, contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

En el caso concreto observa la Sala que el cambio del renglón 43 de la declaración (más contribución especial) no fue propuesto en el requerimiento especial, razón por la cual no podía ser modificado en la liquidación de revisión violando de esta forma la Administración el artículo 711 del Estatuto Tributario.

Finalmente anota la Sala que verificado el expediente, no obra prueba de los costos y deducciones declarados, con la finalidad de desvirtuar

los costos presuntos determinados oficialmente. Adicionalmente como anexo de la demanda la sociedad presentó copia de la alegada respuesta al requerimiento ordinario en donde se limitó a efectuar una relación de los costos y deducciones registrados en los libros de contabilidad, documento que no fue presentado ante la administración, (no aparece el sello de presentación) circunstancia que resaltó la DIAN en el requerimiento especial practicado.

En consecuencia se revocará la sentencia apelada, anulando la actuación administrativa en cuanto la determinación oficial de la contribución especial y reliquidando la sanción por inexactitud.

La nueva liquidación quedará como sigue

		Declaración Privada	Liq. Oficial 000031 del 29 de abril de 1998	Determinación Definitiva
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	LA	1.548.000	473.962.000	473.962.000
Menos: descuentos IVA por bienes de capital	DI	0	0	0
Menos: Otros descuentos tributarios	LB	0	0	0
IMPUESTO NETO DE RENTA	LC	1.548.000	473.962.000	473.962.000
Mas: Contribución especial	OO	387.000	115.529.000	387.000
Mas: impuesto de ganancias ocasionales	LD	0	0	0
Mas: Impuesto de remesas	LF	0	0	0
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	1.935.000	589.491.00	474.349.000
Menos: Total Retenciones año gravable 1995	GP	150.000	150.000	150.000
Menos: Saldo a favor por el año 1994	GN	1.497.000	1.497.000	1.497.000
Menos: Anticipo por el año gravable 1995	GX	0	0	0
Mas: Anticipo por el año gravable 1996	FX	0	0	0
Más: Sanciones	VS	0	940.090.000	755.863.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	288.000	1.527.934.000	1.228.565.000

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:

REVÓCASE la Sentencia del 1° de febrero de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico y en su lugar se dispone:

1. Declárase no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa propuesta por la demandada.

2. ANULANSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 000031 del 29 de abril de 1998, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Barranquilla y la Resolución No. 900008 del 26 de febrero de 1999 proferida por la División Jurídica Tributaria de la misma Administración, actos administrativos por medio de los cuales se determinó el impuesto sobre la renta por el año gravable 1995 a la Sociedad Industrias Pecuarias y Agrícolas S.A. INGRAL.

3. En consecuencia de lo anterior y de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia, fijase como total a cargo de la demandante, por concepto de Renta por el año gravable 1995, la suma de MIL DOSCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MIL PESOS. (\$1.228.565.000.00). moneda corriente.

RECONÓCESE como apoderada de la parte demandada a la abogada NIDIA AMPARO PABON PEREZ, en los términos del poder que obra a folio 20.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y publíquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO

Secretario

RADICADO 16069

ACTOR: INDUSTRIAS PECUARIAS Y AGRICOLAS S.A. INGRAL
RENTA 1995

La sentencia del Tribunal declaró probada parcialmente la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, y no probada la excepción de falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación.

El demandante apeló alegando:

El hecho de que la DIAN con fundamento en el artículo 82 del Estatuto Tributario hubiera determinado costos presuntos, no le daba soporte jurídico para desconocer al contribuyente un beneficio fiscal consagrado en la norma legal que le permitía para efectos del cálculo de la renta presuntiva restar los primeros \$150.000.000 de activos destinados al sector agropecuario”.

La sentencia de primera instancia no se pronunció respecto a la alegada violación del artículo 711 del Estatuto Tributario, por cuanto la Administración en el requerimiento especial No. 0087 del 11 de noviembre de 1997 no manifestó su voluntad de modificar el renglón No. 43 de la declaración que se refiere a la contribución especial

creada por el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992. A pesar de lo anterior, en la liquidación de revisión se procedió a modificar el referido renglón, registrando por tal concepto \$115.529.000.

Se propone REVOCAR LA SENTENCIA APELADA, declarando no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y reconociendo la violación del artículo 711 del E.T. por cuanto en el requerimiento especial la Administración no propuso la modificación renglón 43 de la declaración (más contribución especial) razón por la cual no podía modificarse en la liquidación oficial.

G.R.

TRIBUNAL DE ORIGEN: ATLANTICO
PONENTE: JUDITH ROMERO IBARRA

APODERADOS:

Actor: OSCAR RAMIREZ CARDONA

Demandada: NIDIA AMPARO PABON PEREZ

RADICADO 16069

ACTOR: INDUSTRIAS PECUARIAS Y AGRICOLAS S.A. INGRAL
RENTA 1995

La sentencia del Tribunal declaró probada parcialmente la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, y no probada la excepción de falta de correspondencia de la declaración con el requerimiento y la liquidación.

El demandante apeló alegando:

El hecho de que la DIAN con fundamento en el artículo 82 del Estatuto Tributario hubiera determinado costos presuntos, no le daba soporte jurídico para desconocer al contribuyente un beneficio fiscal consagrado en la norma legal que le permitía para efectos del cálculo de la renta presuntiva restar los primeros \$150.000.000 de activos destinados al sector agropecuario”.

La sentencia de primera instancia no se pronunció respecto a la alegada violación del artículo 711 del Estatuto Tributario, por cuanto la Administración en el requerimiento especial No. 0087 del 11 de noviembre de 1997 no manifestó su voluntad de modificar el renglón No. 43 de la declaración que se refiere a la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992. A pesar de lo anterior,

en la liquidación de revisión se procedió a modificar el referido renglón, registrando por tal concepto \$115.529.000.

Se propone REVOCAR LA SENTENCIA APELADA, declarando no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y reconociendo la violación del artículo 711 del E.T. por cuanto en el requerimiento especial la Administración no propuso la modificación renglón 43 de la declaración (más contribución especial) razón por la cual no podía modificarse en la liquidación oficial.

TRIBUNAL DE ORIGEN: ATLANTICO
PONENTE: JUDITH ROMERO IBARRA

APODERADOS:

Actor: OSCAR RAMIREZ CARDONA

Demandada: NIDIA AMPARO PABON PEREZ