

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

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

**Radicación: 25000-23-27-000-2003-00464-01(15283)
Número Interno: 15283
BANCO DE BOGOTÁ S.A. PANAMÁ contra LA
DIAN
FALLO**

Decide la Sala la apelación del demandante y la demandada contra la sentencia de 10 de diciembre de 2004 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió parcialmente a las súplicas de la demanda, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales la DIAN determinó al actor el valor de los bonos de solidaridad para la paz de 1999.

ANTECEDENTES

EL BANCO DE BOGOTÁ S.A. PANAMÁ es una sociedad extranjera con domicilio en Panamá y con oficina de representación en Colombia (folios 3 c.a y 13 c.ppal)..

Por oficio persuasivo 030-064-188-6843 de 31 de octubre de 2000 LA DIAN invitó a la actora a pagar el 70% del valor de la inversión en bonos de solidaridad para la paz por el año 1999, creados por la Ley 487 de 1998.

El 22 de noviembre de 2000 el Banco remitió copia simple del recibo de inversión en los bonos por \$3.319.000, equivalente al 70% de la misma (folio 4 c.a). Y, según información de la Subdirección de Recaudación, el Banco canceló \$9.082.624.

Por Resolución 300642002000076 de 21 de octubre de 2002, notificada el 15 de noviembre del mismo año, LA DIAN determinó en \$44.574.000 el valor de la diferencia en la inversión en los bonos por el año 1999, más los intereses de mora, con base en el patrimonio líquido declarado por el Banco en 1998.

El Banco, por medio de agente oficioso, interpuso reposición contra la mencionada resolución.

Por Resolución 90010 de 29 del mismo mes la DIAN rechazó el recurso, porque el representante legal del Banco no ratificó la actuación del agente oficioso dentro de los cinco días que tenía la Administración para resolver la reposición.

El 29 de enero de 2003 el Banco ratificó el contenido y los argumentos del recurso interpuesto y pidió a la Administración que se pronunciara de fondo respecto del mismo.

El 31 del mismo mes LA DIAN manifestó al Banco que debía estarse a lo resuelto en la Resolución 90010 y que si tenía alguna inconformidad debía acudir a la Jurisdicción o pedir la revocatoria directa de dicho acto.

DEMANDA

El Banco pidió la nulidad de las Resoluciones 300642002000076 de 21 de octubre de 2002 y 90010 de 29 de noviembre del mismo año. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que es improcedente el valor adicional determinado en los actos acusados por concepto de la inversión forzosa en bonos de paz.

El actor invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 3 [2], 4 [2] y 7 de la Ley 487 de 1998; 90-2, 277 [2 y 3] y 557 del Estatuto Tributario; 52 del Código Contencioso Administrativo; 3 [2] del Decreto 676 de 1999 y 1 de la Resolución 472 de 1999 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El concepto de violación lo desarrolló así:

La DIAN rechazó el recurso de reposición, porque el Banco no ratificó la actuación del agente oficioso dentro de los cinco días previstos en la Resolución 472 de 1999 para resolver el recurso. Este rechazo desconoció el debido proceso y el derecho de defensa del actor, puesto que redujo el término que tenía para ratificar la actuación del agente oficioso, que es de tres meses, conforme al artículo 52 del Código Contencioso Administrativo.

El término fijado en el artículo 1 de la Resolución 472 de 1999 del Ministerio de Hacienda para resolver el recurso de reposición, que es de cinco días, sólo se cuenta a partir de su interposición en debida forma, esto es, desde la ratificación de la actuación del agente oficioso.

Como el actor no tiene domicilio en Colombia, el patrimonio líquido a 31 de diciembre de 1998 para fijar el monto de la inversión debe determinarse con base

en el artículo 277 [2 y 3] del Estatuto Tributario, conforme al cual el inmueble poseído en el país a esa fecha debía ser declarado por el mayor valor entre el avalúo catastral y el costo fiscal; además, debía tenerse en cuenta el saneamiento fiscal que invocó el Banco en 1995, conforme al artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

En nota adjunta a la declaración de 1998 el Banco precisó que el costo ajustado para efectos del artículo 90-2 del Estatuto Tributario era \$14.027.880.000 menos el saneamiento fiscal en 1995 de \$8.835.000.000, lo que daba \$5.192.880.000. Este monto es inferior al avalúo catastral (\$5.735.625.000). La diferencia entre la última cifra (que era la superior) y los pasivos (\$4.945.256.000), daba un patrimonio líquido de \$790.369.000.

No obstante, la DIAN tomó como patrimonio \$14.027.880.000 sin tener en cuenta el saneamiento, y a dicha cifra le restó los pasivos (\$4.945.256.000), lo que dio un patrimonio líquido de \$9.082.624.000, con base en el cual calculó la inversión. El procedimiento que aplicó la Administración desconoció los artículos 90-2 y 277 del Estatuto Tributario.

Por cuanto el Banco es una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia, no estaba obligado a suscribir los bonos de paz; sin embargo, constituyó la inversión con fundamento en los artículos 4 [par 2] de la Ley 487 de 1998 y 3 [par 4] del Decreto 676 de 1999, que permitían a las personas extranjeras sin residencia o domicilio en el país suscribir voluntariamente los citados bonos. En consecuencia, no se podía obligar al demandante a suscribir un valor adicional por la inversión en los bonos, pues, la suscripción dejaría de ser voluntaria.

Según las normas reglamentarias de la inversión, el Banco pagó oportunamente el 30% y el 70% de la inversión. Si estuviera obligado a cancelar algún faltante, la DIAN tenía dos años, a partir de los pagos oportunos para determinar la obligación a cargo del demandante. Ello, porque el artículo 7 de la Ley 487 de 1998 dispone que para el ejercicio de las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro de la inversión son aplicables las normas del Estatuto Tributario.

Y, como quiera que la resolución acusada se notificó el 15 de noviembre de 2002, es evidente que la diligencia se surtió pasados los dos años, motivo por el cual es nula por extemporánea.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, dado que al interponer el recurso no se discutieron de fondo los aspectos que el actor planteó ante la Jurisdicción, por cuanto no cumplió los requisitos para la procedencia de dicho medio de impugnación. Además, se opuso a las pretensiones así:

La demandada no violó el debido proceso, porque la actuación del agente oficioso debía ratificarse dentro de los cinco días que tenía la Administración para resolver el recurso, según la Resolución 472 de 4 de marzo de 1999. No es aplicable, entonces, el artículo 52 del Código Contencioso Administrativo que señala un plazo de tres meses para dicha ratificación.

El Banco sí estaba obligado a suscribir los bonos de paz, dado que es una persona jurídica con obligaciones tributarias en Colombia.

La DIAN no dejó precluir el término para determinar el faltante en la inversión, pues, no son aplicables las normas sobre determinación del tributo o imposición de sanciones, dado que actuó con fundamento en los artículos 37, 39 y 40 del Decreto 1071 de 1999 y 70 de la Resolución 5632 de 1999.

Los artículos 4 de la Ley 487 de 1998 y 3 del Decreto 676 de 1999 disponen que la inversión forzosa es el equivalente al 0.6% del patrimonio líquido determinado a 31 de diciembre de 1998 en la declaración de renta de ese año; dichas normas no mencionan el saneamiento de bienes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló la resolución que rechazó el recurso de reposición y negó las pretensiones respecto del acto que determinó el faltante por la inversión forzosa a cargo del actor. Las razones de la decisión se sintetizan de la siguiente manera:

Conforme al artículo 1 de la Resolución 472 de 1999, que es norma especial, contra el acto que determina la inversión procede el recurso de reposición, que es obligatorio para agotar la vía gubernativa.

El recurso debe cumplir los requisitos de los artículos 51 y 52 del Código Contencioso Administrativo, y si el recurrente actúa mediante agente oficioso, debe ratificar la actuación en el término de tres meses. La interpretación que hizo la DIAN en el sentido de que con fundamento en el artículo 1 de la Resolución 472 de 1999 la agencia debe ratificarse dentro de los cinco días que tiene para resolver el recurso, es ilegal porque desconoce el artículo 52 del Código Contencioso Administrativo.

Debe entenderse que el plazo para decidir el recurso empieza a correr a partir del día siguiente a la ratificación, previo otorgamiento de la caución pertinente. En consecuencia, no procede la excepción de inepta demanda y debe anularse la resolución que rechazó el recurso.

Según la Resolución 472 de 1999 del Ministerio de Hacienda, la DIAN es la encargada de ejercer las facultades de investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución por la inversión en los bonos de paz. El Estatuto Tributario da a la DIAN amplias facultades de fiscalización y las mismas se aplican en relación con los bonos de paz, si la inversión no se realiza, se hace de manera extemporánea o por una suma inferior (artículo 5 de la Ley 487 de 1998).

Sin embargo, no son aplicables las disposiciones tributarias respecto de liquidaciones oficiales e imposición de sanciones, pues, éstas rigen respecto de la obligación tributaria sustancial, y los actos acusados no tienen naturaleza tributaria, dado que consagran una obligación fiscal cuyo beneficiario es el Estado, con una cuenta especial, cual es la de endeudamiento de la Nación y cobrable de acuerdo con los principios de justicia y equidad.

Por tanto, la facultad de control de la inversión forzosa en bonos queda sujeta al término ordinario de prescripción del Código Civil. Y, como los actos acusados se profirieron dentro del término en mención, no asiste razón al demandante.

El actor está obligado a suscribir los bonos para la paz, porque aun cuando es una persona jurídica con domicilio en el exterior, su actividad se orienta a captar clientes colombianos, para lo cual tiene una oficina de representación en Colombia, por lo que debe entenderse que realiza negocios permanentes en Colombia y tiene sucursal en el país (artículo 471 del Estatuto Tributario). Adicionalmente, mantiene obligaciones tributarias en el país, como lo corrobora su declaración de renta de 1998.

La Administración calculó correctamente la inversión adicional, puesto que el Decreto 676 de 1999 sólo descontó del patrimonio, los bienes representados en acciones y aportes en sociedades y no por concepto de saneamiento en bienes raíces. En similar sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia de 23 de junio de 2000, exp. 10009, relativa a los bonos para la seguridad.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló la sentencia con base en los argumentos que siguen:

El fallo es ilógico porque anuló el acto que rechazó la reposición por falta de ratificación del agente oficioso y negó las pretensiones respecto del acto definitivo, razón por la cual la Administración tendría que conocer de un recurso sobre una actuación que fue avalada judicialmente, lo que implica abrió la vía contenciosa para discutir el mismo tema.

No es aplicable el artículo 52 del Código Contencioso Administrativo, pues, debe tenerse en cuenta el término perentorio para resolver el recurso, fijado en la Resolución 472 de 1999. Además, el recurso debe decidirse en el plazo de cinco días, a que alude la mencionada resolución, so pena de que se produzca el silencio positivo.

El actor apeló por las siguientes razones:

El artículo 7 de la Ley 487 de 1998 señala que para el control de la inversión forzosa, el Ministerio de Hacienda cuenta con las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro del Estatuto Tributario. Dentro de las reglas de determinación están las de los artículos 638, 699, 705 y 714 de dicho Estatuto, normas que fijan un plazo de dos años para determinar un mayor valor del tributo o una sanción.

Dado que la DIAN tenía dos años, a partir de las fechas límites para pagar el 30% y el 70% de la inversión, la resolución acusada, que se notificó el 15 de noviembre de 2002, fue extemporánea.

De acuerdo con el artículo 3 [par 4] del Decreto 676 de 1999, las personas jurídicas extranjeras no están obligadas a suscribir los bonos de paz, motivo por el

cual no se les puede constreñir para que efectúen la inversión. Además, el actor no ejerce actividad permanente en el país ni tiene sucursal, pues, su actividad es promocionar sus servicios en Colombia, mediante la oficina de representación, a través de la cual las instituciones financieras extranjeras no pueden realizar negocios permanentes en Colombia (artículo 94 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, en concordancia con la Circular 088 de 1998 de la Superintendencia Bancaria).

A raíz de la aplicación de la Ley 55 de 1975, las sucursales de los bancos extranjeros fueron obligadas a convertirse en entidades bancarias con participación mayoritaria de capital colombiano. Por tanto, para que una entidad extranjera realice en el país operaciones propias de los bancos, necesita estar incorporada a través de una sociedad constituida en Colombia, pues, no es factible que existan en Colombia sucursales de entidades financieras del exterior.

El hecho de que el Banco esté obligado a declarar renta no significa que deba efectuar la inversión en bonos, pues, según la Ley 487 de 1998 y el Decreto 676 de 1999 dicha inversión no estaba a cargo de las sociedades extranjeras.

El saneamiento fiscal no hace parte del patrimonio líquido del Banco, que es la base para el cálculo de la inversión; no es que se excluya el saneamiento, como sucede con las acciones y otros activos que naturalmente hacen parte del patrimonio.

Dado que el actor no tiene domicilio en Colombia, el patrimonio líquido que debía tener en cuenta para determinar la inversión, debía fijarse con fundamento en el artículo 277 [2 y 3] del Estatuto Tributario, conforme al cual el inmueble poseído en el país, debía ser declarado por el mayor valor entre el avalúo catastral y el costo fiscal; además, debía tenerse en cuenta el saneamiento fiscal que invocó el Banco en 1995, conforme al artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

En nota adjunta a la declaración de 1998, el Banco precisó que el costo ajustado para efectos del artículo 90-2 del Estatuto Tributario era \$14.027.880.000 menos el saneamiento fiscal en 1995 de \$8.835.000.000, lo que daba una cifra de \$5.192.880.000. Y, la diferencia entre esta cifra y los pasivos (\$4.945.256.000), daba un patrimonio líquido de \$790.369.000.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El actor insistió en los planteamientos de la demanda y del recurso y la DIAN reiteró los argumentos de la contestación. El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación interpuesta por el Banco y LA DIAN, decide la Sala si se ajustan a derecho la resolución por la cual la DIAN determinó al Banco un mayor valor por la inversión en los bonos para la paz por el año 1999 y el acto que rechazó la reposición interpuesta contra aquélla, porque el agenciado no ratificó la actuación del agente oficioso dentro de los cinco días que tenía la demandada para resolver el recurso.

En concreto, precisa si procedía o no el rechazo del recurso; si la DIAN podía determinar la inversión al actor; si dicha determinación fue oportuna y si el saneamiento fiscal del artículo 90-2 del Estatuto Tributario hacía parte del patrimonio líquido para calcular la inversión.

En virtud del artículo 1 de la Ley 487 de 1998, "*Por la cual se autoriza un endeudamiento público interno y se crea el Fondo de Inversión para la Paz*", se autorizó al Gobierno Nacional para emitir títulos de deuda pública interna, hasta por dos billones de pesos (\$2.000.000.000.000), denominados "Bonos de Solidaridad para la Paz". Tales bonos eran títulos a la orden, con un plazo de siete años y un rendimiento anual igual al 110% de la variación de precios al consumidor ingresos medios certificados por el DANE.

Además, eran títulos redimibles a la fecha de su vencimiento por su valor nominal en dinero y podían ser utilizados para el pago de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones administrados por la DIAN (artículo 2 *ibídem*). Las condiciones de la emisión fueron fijadas por el Gobierno mediante Decreto 676 de 1999.

Conforme a los artículos 3 de la Ley 487 de 1998 y 3 del Decreto 676 de 1999 estaban obligados a efectuar la inversión forzosa en los bonos para la paz durante 1999 y 2000 las personas naturales cuyo patrimonio líquido a 31 de diciembre de 1998 excediera de \$210.000.000 **y las personas jurídicas**. El monto de la inversión forzosa para los dos años en mención era el equivalente al cero punto seis por ciento (0.6%) sobre el patrimonio líquido conforme al cálculo indicado en artículo 4 de la citada Ley.

Para efectos de la Ley en mención se considera patrimonio líquido el determinado de acuerdo con las disposiciones del Libro Primero del Estatuto Tributario (artículos 3 [par 2] ib y 3 [par 2] del Decreto 676 de 1999).

Según los artículos 4 [par 2] de la Ley 487 de 1998 y 3 [par 4] del Decreto 676 de 1999 las personas no obligadas a efectuar la inversión forzosa en bonos para la paz¹ y **las personas extranjeras sin residencia o domicilio en el país** podrán “voluntariamente” suscribir dichos bonos.

Cabe anotar que si las personas no obligadas a suscribir los bonos, lo hacen de manera voluntaria, deben someterse a las normas que regulan la inversión forzosa y, dentro de las mismas, a las que señalan cómo se calcula y las consecuencias de la determinación incorrecta de la inversión.

Los artículos 6 de la Ley 487 de 1998 y 6 del Decreto 676 de 1999 disponen que los obligados a invertir en los bonos que omitan la inversión, la realicen extemporáneamente o por una suma inferior a la debida, deben cancelar intereses moratorios a la misma tasa prevista para el pago de obligaciones tributarias del orden nacional, sobre los montos dejados de invertir, desde el vencimiento del plazo señalado para la inversión y hasta la fecha en que se efectúe.

Y, los artículos 7 de la ley 487 de 1998 y 11 del Decreto 676 de 1999 disponen que para el control de la inversión forzosa en los bonos de paz, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público cuenta con las facultades de **investigación, determinación, discusión y cobro** previstas en el Estatuto Tributario, y puede perseguir por la vía coactiva el cobro de la inversión junto con los intereses que sean del caso, contra quienes no la realicen, lo hagan de manera extemporánea, o la realicen por una suma menor a la que legalmente corresponda. Dichas facultades pueden ser delegadas en las entidades adscritas a dicho Ministerio.

¹ De acuerdo con el artículo 4 [par 1] de la Ley 487 de 1998 no están obligadas a realizar la inversión en bonos para la paz las entidades de los artículos 19, 22, 23, 23-1 y 23-2 del Decreto 624 de 1989, las entidades oficiales y sociedades de economía mixta de servicios públicos domiciliarios, de transporte masivo, industrias licoreras oficiales, loterías del orden territorial, las entidades oficiales y sociedades de economía mixta que desarrollen las actividades complementarias definidas en la Ley 132 de 1994, las sociedades que se encuentren en trámite concordatario o de liquidación obligatoria o las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria que les hayan decretado la liquidación o que hayan sido objeto de toma de posesión.

La determinación de la inversión forzosa debe hacerse por resolución, en la cual, además de indicar el monto de la base de liquidación y de cuantificar el valor total de la misma, debe advertirse sobre la causación de los intereses de mora hasta la fecha en que se realice el pago. Este acto debe notificarse personalmente de acuerdo con lo previsto en el Código Contencioso Administrativo y contra el mismo procede únicamente el recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación, **el cual deberá decidirse dentro de los cinco (5) días siguientes a su interposición** (artículo 7 [2] Ley 487 de 1998).

En virtud del artículo 1 de la Resolución 472 de 1999 del Ministerio de Hacienda **se delegó en la DIAN** la facultad de ejercer la investigación, determinación, discusión, cobro y ejecución por la inversión en los bonos de paz y para perseguir por la vía coactiva el cobro de la inversión junto con los intereses que correspondan, contra quienes no la realicen, lo hagan extemporáneamente o por una suma menor, de acuerdo con lo establecido en el Estatuto Tributario.

La norma en mención, además, reitera el artículo 7 de la Ley 487 de 1998 cuando señala que contra el acto de determinación de la inversión procede únicamente el recurso de reposición dentro de los cinco días siguientes a su notificación, el cual debe decidirse dentro de los cinco días siguientes a su interposición. Además, la resolución dispone que la decisión del recurso debe notificarse conforme al artículo 565 [2] del Estatuto Tributario.

Pues bien, en este asunto, el actor es una persona jurídica extranjera, pues tiene domicilio en el exterior. En efecto, el Banco de Bogotá S.A. Panamá, es una sociedad anónima con domicilio en Panamá, creada desde 1971 (Certificado del Registro Público de Panamá, folio 13).

Y, si bien con base en el artículo 94 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero², el Banco tenía una oficina de representación en Colombia (folio 3 c.a), tal hecho no significa que hubiera constituido una sucursal en Colombia, y tuviera domicilio en el país.

Lo anterior, porque las oficinas de representación, son, en general, entes de carácter *sui generis* sin personería jurídica, que se encargan de generar un acercamiento entre la entidad financiera extranjera que representan y los potenciales usuarios en Colombia, mediante **la promoción y ofrecimiento de los servicios que constituyen el objeto social de ésta** ³. Así, las oficinas de

² Modificado por el artículo 21 de la Ley 795 de 2003

³ Concepto de la Superintendencia Bancaria 2003025198-1 de 3 de julio de 2003.

representación no son sucursales de los bancos del exterior (artículo 471 del Código de Comercio), pues, no se dedican a cumplir el objeto social de dichas instituciones financieras, sino a promocionar los servicios que éstas prestan.

De otra parte, con base en la Circular 88 de 1998 de la Superintendencia Bancaria, las oficinas de representación no pueden ejercer en Colombia actividades propias de los Bancos y demás instituciones financieras, captar recursos ni obligarse en las actividades que promuevan. En consecuencia, por el hecho de tener una oficina de representación, el Banco no ejerce actividad permanente en Colombia ni mucho menos tenía sucursal ni domicilio en el país.

Así las cosas, como el actor es una sociedad extranjera y, por ende, no tiene domicilio en Colombia, no estaba obligado a suscribir los bonos para la paz. No obstante, al haberlos suscrito voluntariamente, como lo permitía el artículo 4 [par 1] de la Ley 487 de 1998, debía sujetarse **íntegramente** a la normatividad que rige tal inversión forzosa.

Ahora bien, el 10 de noviembre de 2000 el Banco suscribió los bonos de paz por el año 1999 y canceló \$3.319.000, correspondiente al 70% de la inversión imputable a dicho año (folio 4 c.a). Según información de la Subdirección de Recaudación de la DIAN, el actor canceló \$9.082.624 (folio 5 c.a).

Por Resolución 30064002000076 de 21 de octubre de 2002 la DIAN determinó al Banco un mayor valor por concepto de los bonos por \$44.574.000, acto que fue notificado el 15 de noviembre del mismo año.

Mediante agente oficioso, el 22 de noviembre de 2002 el Banco interpuso reposición contra el acto de determinación, y por Resolución 900010 de 29 de noviembre del mismo año, la DIAN rechazó el recurso, porque el actor no ratificó la actuación del agente oficioso dentro de los cinco días que tenía la Administración para resolverlo.

El rechazo del recurso es ilegal, por las siguientes razones:

Ni la Ley 487 de 1998 ni el Estatuto Tributario, al cual remite el artículo 7 de dicha ley, consagran previsión expresa respecto del término que tiene el agenciado para ratificar los recursos administrativos interpuestos por el agente oficioso, motivo por el cual debe aplicarse el Código Contencioso Administrativo, como lo prevé el artículo 1 de dicha normatividad.

El artículo 52 del Código Contencioso Administrativo, que señala los requisitos que deben reunir los recursos en la vía gubernativa, fija un término de

tres meses para que la persona por quien obra el agente oficioso ratifique su actuación. Además, el citado Código no fija plazo alguno para resolver los recursos administrativos, pero dispone que si en dos meses, contados a partir de la interposición de los recursos de reposición o apelación, no se ha notificado decisión expresa sobre ellos, se entiende que la decisión es negativa, lo que significa que el plazo máximo para decidir expresamente un recurso es de dos meses, so pena de que se entienda fallado adversamente al recurrente.

Lo anterior quiere decir, también, que el legislador previó un término mayor para ratificar la actuación del agente oficioso que para resolver los recursos administrativos interpuestos por éste, sin que ello signifique que el lapso para ratificar deba reducirse al plazo que tiene la Administración para decidir el recurso, sea éste cual fuere, pues, se violaría el derecho de defensa del administrado a cuyo favor se instauró el plazo de la ratificación.

Ahora bien, el artículo 7 [2] de la Ley 487 de 1998 dispone que contra la resolución que fija el monto de la base de liquidación y cuantifica la inversión, procede el recurso de reposición, el cual debe decidirse dentro de los cinco días siguientes a su interposición. No es cierto, entonces, como lo sostiene la DIAN, que el plazo para resolver el recurso haya sido fijado por la Resolución 472 de 1999 del Ministerio de Hacienda. Tampoco tiene fundamento legal la afirmación de la demandada de que el recurso debía resolverse en el término en mención, so pena de que se entendiera resuelto favorablemente, pues la Ley en mención no previó dicha consecuencia y, se recuerda, el silencio positivo requiere consagración expresa (artículo 41 del Código Contencioso Administrativo).

Así, el término de cinco días es sólo para decidir el recurso, no para que el agenciado ratifique los actos del agente oficioso, pues, se insiste son plazos distintos, que, por tanto, no tienen porqué confundirse.

Por tanto, si bien la Administración, por mandato legal, tenía cinco días para resolver la reposición contra el acto de determinación de la inversión por concepto de los bonos de paz, el Banco, también por previsión legal, tenía tres meses para ratificar el recurso interpuesto por el agente oficioso, motivo por el cual no procedía el rechazo de la reposición por no haberse ratificado lo actuado por el agente en los cinco días que tenía la DIAN para resolverla.

Cabe anotar que la ratificación del Banco se produjo dentro del término de tres meses contados a partir de la interposición del recurso, con fundamento en el artículo 52 del Código Contencioso Administrativo (folio 31 c.a).

Dado que no era viable el rechazo del recurso, estudia la Sala el fondo del acto de determinación de los bonos de paz, previa precisión de que lo procedente era anular el acto de rechazo, como lo hizo el *a quo*, pues, el rechazo del recurso era ilegal, sin que tal nulidad implique para la DIAN la obligación de resolverlo, como erróneamente lo entiende dicha entidad.

Ello, porque el actor demandó junto con el acto de rechazo del recurso, el definitivo de determinación de la inversión, motivo por el cual la Sala está plenamente facultada para resolver si el último acto se ajusta o no a derecho. No sobra advertir que si bien el recurso de reposición no es obligatorio para agotar la vía gubernativa (artículo 51 del Código Contencioso Administrativo), si el administrado decide interponerlo, la autoridad administrativa debe resolverlo para que el acto quede en firme (artículo 62 *ibídem*) y se agote la vía gubernativa (artículo 63 *ib*), como presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho (artículo 135 del mismo Código). No obstante, la DIAN al rechazar ilegalmente el recurso de reposición dejó de resolver el recurso. Sin embargo, la nulidad del acto de rechazo, se insiste, implica para la Sala el análisis de legalidad del acto definitivo.

Pues bien, en relación con la pretendida extemporaneidad de la resolución que determinó el valor de la inversión en bonos a cargo del actor, por cuanto se notificó cuando había vencido el plazo de dos años que tenía la DIAN para expedir dicho acto, la Sala precisa que la obligación prevista en la Ley 487 de 1998 es distinta de la tributaria consagrada en el Estatuto Tributario, toda vez que se trata de una operación de endeudamiento interno de la Nación a través de la colocación de títulos de deuda pública —bonos para la paz— que se redimen dentro de los siete años siguientes a la fecha de su vencimiento por su valor nominal y tienen reconocimiento anual de intereses.

Y, aun cuando para efectos de control de la inversión, el artículo 7 de la Ley 487 de 1998 otorgó a la Administración las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previstas en el Estatuto Tributario, dicha norma no hizo remisión alguna – general ni específica - a las disposiciones que regulan el trámite para las liquidaciones oficiales de impuestos o la imposición de sanciones tributarias, como lo entiende la demandante⁴. Por el contrario, fijó la facultad de expedir un “acto” que determina el monto de la inversión, contra el cual procedía el

⁴ En idéntico sentido se pronunció la Sala en sentencia de 23 de junio de 2005, expediente 14548, C.P. doctora Ligia López Díaz, al referirse al procedimiento aplicable a los bonos de seguridad, creados por la Ley 345 de 1996, en términos muy similares a los bonos para la paz.

recurso de reposición, que, además, debía resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.

Dado que la obligación de suscribir los bonos no es de naturaleza tributaria, el acto de determinación de la inversión no puede considerarse como una liquidación oficial, ni mucho menos como una sanción tributaria, por lo cual las normas tributarias aplicables, en relación con las facultades asignadas para el control de la inversión, sólo pueden ser las que resulten compatibles con la naturaleza de la inversión.

Además, el otorgamiento de facultades del Estatuto Tributario, no significa la asignación de los procedimientos de dicho Estatuto Tributario, pues, las primeras corresponden a las potestades y derechos de que goza la Administración para el cumplimiento de sus fines, mientras que los segundos son el conjunto de actos relacionados entre sí que deben cumplirse para lograr el mismo objetivo. Por tanto, si se otorgan unas facultades, éstas no conllevan necesariamente un procedimiento determinado⁵. En tales condiciones, debe tenerse en cuenta que la Ley 487 se refirió específicamente al acto de cuantificación de la inversión y al recurso procedente contra el mismo; los demás aspectos deben regirse, entonces, por las normas que sean pertinentes del Estatuto Tributario y del Código Contencioso Administrativo⁶.

De manera coherente, no son aplicables los términos de firmeza de la declaración tributaria, ni mucho menos de imposición de sanciones, porque, se insiste, la Ley 487 de 1998 no remitió a dichas normas de procedimiento, ni éstas le son aplicables, dado que la suscripción de los bonos de paz no es una obligación tributaria.

En consecuencia, la facultad de control quedó sujeta al término ordinario de prescripción consagrado en el artículo 2536 del Código Civil⁷, debido a la ausencia de norma especial⁸.

Como el Decreto 2160 de 1999, que modificó parcialmente el Decreto 676 del mismo año, dispuso que las personas jurídicas distintas a los grandes contribuyentes tenían plazo hasta el mes de noviembre de 2000 para cancelar el 70% de la inversión en bonos (artículo 1), y el actor efectuó la inversión el 10 de

⁵ Ibídem

⁶ Ibídem

⁷ El artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, señala que la acción ejecutiva prescribe por cinco (5) años y la ordinaria en diez (10).

⁸ Ver sentencia de 23 de junio de 2005, expediente 14548, C.P. doctora Ligia López Díaz.

noviembre de dicho año, la resolución de determinación de un valor adicional de la inversión, notificada el 15 de noviembre de 2002 fue oportuna.

Respecto de si para la determinación del patrimonio líquido debía tenerse en cuenta el saneamiento fiscal del artículo 90-2 del Estatuto Tributario, la Sala precisa lo siguiente:

Conforme al artículo 4 de la Ley 487 de 1998, el monto de la inversión forzosa en bonos para la paz, correspondiente a 1999, es el equivalente al 0.6% del patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre de 1998. Para el cálculo de la inversión de las personas jurídicas, del patrimonio líquido debe descontarse aquella proporción que dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades⁹.

Según el artículo 3 [par 2] de la Ley 487 para efectos dicha norma se considera patrimonio líquido el determinado de conformidad con las disposiciones del Libro Primero del Estatuto Tributario.

El Banco determinó el patrimonio líquido con fundamento en el artículo 277 [2 y 3] del Estatuto Tributario, conforme al cual el inmueble poseído en el país, debía ser declarado por el mayor valor entre el avalúo catastral y el costo fiscal, y dentro del mismo aplicó el saneamiento fiscal que invocó el Banco en 1995, conforme al artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

En nota adjunta a la declaración de 1998, el Banco precisó que el costo ajustado para efectos del artículo 90-2 del Estatuto Tributario era \$14.027.880.000 menos el saneamiento fiscal en 1995 de \$8.835.000.000, lo que daba una cifra de \$5.192.880.000. Y, la diferencia entre esta cifra y los pasivos (\$4.945.256.000), daba un patrimonio líquido de \$790.369.000, que fue el monto que tuvo en cuenta para calcular la inversión en los bonos para la paz.

Sobre este punto, la Sala reitera que de conformidad con los artículos 3 de la Ley 487 de 1998 y 3 del Decreto 676 de 1999, para el cálculo de la inversión

⁹ En sentencia C-476 de 1999 la Corte Constitucional declaró exequible condicionadamente la expresión *“Para el cálculo de la inversión de que trata el presente artículo, se descontarán del patrimonio líquido, aquella proporción que dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades”*, bajo el entendido de que dicho descuento sólo se justifica cuando la sociedad de la que se es socio o accionista, esté obligada a efectuar la inversión de que trata el artículo 3 de la Ley 487 de 1998.

forzosa de las personas jurídicas en bonos para la paz, sólo puede descontarse del patrimonio líquido aquella proporción que dentro del patrimonio bruto corresponda a “*los bienes representados en acciones y aportes en sociedades*”, sin que sea viable, como lo pretende el actor, restar el valor del saneamiento de bienes raíces, “*toda vez que la norma que regula la materia no lo prevé y en materia de beneficios, los mismos deben estar expresamente consagrados en una norma legal*”¹⁰.

Además, al artículo 90-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 que consagra un saneamiento de bienes raíces, no se le pueden atribuir los efectos pretendidos por el Banco, pues, dicha norma dispone que sus efectos son respecto de las previsiones del artículo 90-1 Estatuto Tributario (valor de enajenación de los bienes raíces) y en relación con las declaraciones de renta de 1995, situaciones que no corresponden a lo discutido en este asunto¹¹.

Las razones expuestas son suficientes para confirmar la providencia recurrida.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca de 10 de diciembre de 2004, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho del BANCO DE BOGOTÁ contra LA DIAN.

RECONÓCESE personería a los abogados Iván Fernando Vargas Nivia y Ana Isabel Camargo Ángel como apoderados del actor y de la DIAN, respectivamente.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y Cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

¹⁰ En el mismo sentido se pronunció la Sala en sentencia de 23 de junio de 2000, expediente 10009, C.P. doctor Daniel Manrique Guzmán, al referirse a la imposibilidad de incluir el saneamiento de bienes raíces en la determinación de la inversión en los bonos de seguridad, creados por la Ley 345 de 1996, en términos muy similares a los bonos para la paz.

¹¹ *Ibidem*

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ