

**IMPUESTO DE RENTA – Sujetos pasivos / ASOCIACION GREMIAL – Obligados a llevar contabilidad separada / FEDERACION NACIONAL DE CAFETEROS – Es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta / SANCION POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD – Procede cuando los gremios no cumplen con la obligación de llevar contabilidad separada respecto de las actividades industriales, comerciales y financieras que ejecuten**

El artículo 19-2 del E.T., tal y como fue adicionado por el artículo 1º de la Ley 488 de 1998, indica que las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales son contribuyentes del impuesto sobre la renta, con respecto a los ingresos generados por actividades industriales, comerciales y en actividades financieras, distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social. Conforme con lo anterior, los sujetos a que alude el artículo 19-2 E.T., entre los que se encuentran las asociaciones gremiales, están obligados a llevar contabilidad separada respecto de las actividades industriales, comerciales y financieras que ejecuten, diferentes a la inversión de su patrimonio, siempre y cuando, para el caso de la actividad financiera, se trate de actividades de captación y colocación de recursos del público realizadas de manera habitual. De acuerdo con lo anterior, es claro, entonces, que la Federación, por ser una asociación gremial sin ánimo de lucro es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios en los términos del artículo 19-2 E.T. (hecho no discutido por las partes). Como tal, cuando la Federación realice las actividades que define el artículo 1º del Decreto 433 de 1999, estará obligada a llevar en cuentas separadas los ingresos que obtenga durante cada período gravable, con el fin de poder establecer la naturaleza de los mismos y para garantizar el adecuado cálculo de la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios. Del análisis de los argumentos que fundamentaron los actos acusados, se establece que el sustento de la adición de ingresos y de la sanción por irregularidades en la contabilidad fue siempre el hecho de que la Federación obtuvo ingresos financieros gravados con el impuesto de renta durante el año gravable 1999. Por lo tanto, para la DIAN, la demandante debió registrarlos en cuentas separadas en la contabilidad, como lo ordenaba el artículo 1º del Decreto 433 de 1999. Dado que incumplió esa obligación, el hecho quedó subsumido en la infracción prevista en el literal e) del artículo 654 E.T.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 19-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 654 LITERAL E

**ACTIVIDAD FINANCIERA – Obliga a que la entidad gremial contabilice esa actividad separadamente**

Es decir que la Federación, además de aceptar que sí obtuvo ingresos por actividades financieras, efectuó un cálculo proporcional de la parte de los ingresos financieros que consideró que estaban gravados con el impuesto de renta, pero no aportó prueba alguna que mostrara que registró en cuentas separadas tales ingresos, conforme lo exigía el artículo 1º del Decreto 433 de 1999. Por ello, la Sala reitera que fue acertada la conclusión del Tribunal a quo que, sin necesidad de establecer si la demandante realizó o no actividades financieras en los términos del artículo 1º del Decreto 433 de 1999 y a partir de la adición de ingresos hecha por la DIAN, que por demás fue aceptada por la demandante, concluyó que la Federación no probó el cumplimiento de la obligación de registrar en cuentas separadas los ingresos financieros gravados y los no gravados, de tal manera que le permitiera a la DIAN identificar la base gravable del impuesto de renta en el

período discutido, y que, por tal razón, se configuraba el hecho sancionable del literal e) del artículo 654 E.T.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 433 DE 1999 – ARTICULO 1

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente:** HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Trece (13) de junio de dos mil once (2011).

**Radicación número:** 25000-23-27-000-2004-01177-01(16947)

**Actor:** FEDERACION NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA contra la sentencia del 11 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que negó las pretensiones de la demanda.

**1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

1- La Federación Nacional de Cafeteros de Colombia presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 1999 el 12 de abril de 2000, en la que registró un saldo a favor de \$ 1.258.599.000. El saldo a favor fue reconocido por la División de Recaudación mediante Resolución No. 00779 del 1º de agosto de 2000, a solicitud de la demandante.

2- Previa investigación adelantada por la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, se profirió el Requerimiento Especial No. 310632002000242 del 10 de septiembre de 2002, en el que se propuso modificar la anterior declaración privada, en el sentido de adicionar ingresos financieros por \$48.973.530, imponer sanción por inexactitud de \$17.608.830.000 y sanción por libros de contabilidad por \$317.800.000.

3- Respondido el anterior requerimiento especial, la División de Liquidación de la misma Administración produjo la Liquidación Oficial de Revisión No. 31065420030000059 del 21 de marzo de 2003, confirmando las glosas propuestas en el requerimiento especial.

4- Mediante la Resolución No. 310662004000001 del 23 de enero de 2004, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, la DIAN confirmó la adición de ingresos y las sanciones por inexactitud y por libros. Sin embargo, dado que aceptó costos y deducciones por compensación de pérdidas

fiscales en cuantía de \$225.260.101.000, la liquidación oficial arrojó un saldo a favor de \$940.799.000.

## 2. ANTECEDENTES PROCESALES

### A) LA DEMANDA

La FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA, a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

#### *“PRIMERA:*

*Que es nulo parcialmente el acto administrativo integrado por la Liquidación Oficial de Revisión número 310642003000059 del 21 de Marzo de 2003, originario de la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. y la Resolución número 310662004000001 de Enero 23 de 2004 proferida por la División Jurídica tributaria de la misma Administración que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad contra la citada Liquidación Oficial de Revisión número 310642003000059, en la parte correspondiente a la imposición de la sanción por irregularidades en la contabilidad.*

#### *SEGUNDA:*

*Que como restablecimiento del derecho de mi representada se decida por ese Honorable Tribunal que no hay lugar a imponer sanción por irregularidades en la contabilidad, teniendo en cuenta la inexistencia de hechos que constituyan una infracción sancionable de acuerdo con el artículo 654 del Estatuto Tributario.”*

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 228 y 335 de la Constitución Política.
- Artículos 19-2, 654, 746, 742, 743, 746 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1º del Decreto Reglamentario 433 de 1999, 1º del Decreto 633 de 1993 y el Decreto Reglamentario 2650 de 1993.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

La demandante dividió el concepto de violación en tres acápites que convergen al mismo punto. Por lo tanto, se sintetizan así:

La Federación puso de presente que el artículo 19-2 del E.T.<sup>1</sup>, vigente para el año 1999, dispuso que las asociaciones gremiales eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, con respecto a los ingresos generados entre otras, en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio.

---

<sup>1</sup> **ARTICULO 19-2. OTROS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** adicionado por el artículo 1º de la Ley 488 de 1998. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Las entidades contempladas en este artículo no están sometidas a renta presuntiva.

En los anteriores términos, se modifica el artículo 19 del Estatuto Tributario.

Que, ese artículo fue reglamentado por el Decreto 433 de 1999<sup>2</sup> cuyo artículo 1º dispuso que las entidades gremiales debían llevar en su contabilidad cuentas separadas para las actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio. Que, para el efecto, definió por actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, aquellas relacionadas con las actividades de captación y colocación de dineros del público en general, en forma habitual.

Que de conformidad con el artículo 654 del E.T. el incumplimiento de lo previsto en el artículo 1º del Decreto 433 de 1999 podría dar lugar a sanción por libros de contabilidad.

Explicó que la Federación Nacional de Cafeteros era una entidad gremial cuyo objeto social principal era la defensa del interés de los caficultores y su ingreso remunerativo, mediante la organización del gremio y el fomento de una industria cafetera eficiente. Que, así mismo, para alcanzar este fin, la Federación podía hacer inversiones temporales o permanentes con sus recursos, con el fin de obtener beneficios y rendimientos que garanticen la solidez patrimonial de la Federación, y que a la vez le permitan atender oportuna y adecuadamente sus programas a favor de sus asociados y servidores.

Que, en ejercicio de esa actividad gremial, para el año gravable 1999 no ejecutó las actividades financieras a que alude el artículo 1º del Decreto 433 de 1999.

Dijo que no realizó ese tipo de actividades, porque por operaciones distintas a la inversión del patrimonio de la Federación debían entenderse aquellas operaciones económicas que se ejecutaban con recursos económicos externos al patrimonio de la asociación gremial. Que los ingresos por actividades financieras distintas de la inversión del patrimonio tenían origen en la inversión de dinero recibido en ejecución de actividades financieras de intermediación de captación y colocación de dinero del público. Explicó que la captación y colocación de dinero del público sólo podía ser ejecutada por las instituciones autorizadas en el estatuto orgánico del sistema financiero y que la Federación no era una de esas instituciones. Que, por lo tanto, no estaba en la obligación de registrar en cuentas contables separadas los ingresos financieros que glosó la DIAN y que, por lo mismo, no era acreedora a la sanción por libros de contabilidad.

Añadió que la Federación ejecutaba actividades financieras conexas con su objeto social principal, que tienen una *“causa o razón teleológica directa de medio a fin, en relación con las actividades previstas en los Estatutos como objeto social principal de la Federación.”*

Explicó que, en ejecución de esas actividades, había obtenido ingresos por operaciones financieras de la inversión de su patrimonio y de su pasivo pensional que fueron contabilizados como ingresos operacionales.

---

<sup>2</sup> **Decreto 433 de 1999. ARTÍCULO 1o. OBLIGACIÓN PARA LOS NUEVOS CONTRIBUYENTES.** Para efectos de lo dispuesto en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta allí señalados, deberán llevar en su contabilidad cuentas separadas para las actividades industriales, comerciales, financieras distintas a la inversión de su patrimonio, y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Para tal efecto se consideran:

1. Actividades industriales: Las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que realicen en forma habitual, incluidos aquellos bienes corporales muebles que se convierten en inmuebles por adhesión o destinación.
2. Actividades comerciales: Las actividades definidas como tales por el Código de Comercio.
3. Actividades financieras: Las actividades de captación y colocación de dineros del público en general, en forma habitual.

Que, sin embargo, para la DIAN, tales ingresos los habría obtenido la Federación del ejercicio de la actividad de captación y colocación de recursos del público, por el mero hecho de haberlos contabilizado como ingresos no operacionales.

Dijo que el hecho de que la Federación desarrolle actividades financieras conexas con su objeto social principal, de naturaleza no operacional, no significaba que fueran actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, ya que no se trataba de actos de captación y colocación habitual de dineros del público, en los términos de los artículos 19-2 E.T. y 1º del Decreto 433 de 1999.

Que la DIAN nunca probó que la Federación hubiera ejecutado la actividad de captación y colocación de recursos. Que, esta actividad implicaba la ejecución regular de unas operaciones activas y pasivas de intermediación financiera, relacionadas con el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos que, al ser recibidos de terceros, constituyen pasivos que no hacen parte del patrimonio del ente que los capta e invierte. Que, además, la DIAN le había aplicado a la Federación la definición de actividad financiera prevista para las entidades del sector solidario.

Consideró equivocado que la DIAN hubiera impuesto una sanción tributaria con fundamento en el Concepto 031193 de 1999, para concluir que *“cuando la Federación invirtió recursos de su patrimonio en actividades financieras no relacionadas directamente con su objeto social principal,”* (subrayado del texto), tales actividades se convertían en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, que debían ser registradas en su contabilidad, en cuentas separadas, de acuerdo con el artículo 1º del Decreto 433 de 1999.

Puso de presente que conforme con el artículo 746 E.T., las pruebas que la Federación aportó a la División de Fiscalización, con anterioridad a la expedición del requerimiento especial, se presumían veraces y que tal veracidad no fue desvirtuada por la DIAN.

Para la demandante, la DIAN tenía la carga de probar que la Federación realizó actividades de captación y colocación de recursos del público en el año gravable 1999, para que tanto la adición de ingresos, como la sanción por irregularidades en la contabilidad, tuvieran sustento alguno. Que, sin embargo, esto no ocurrió.

Indicó que la actividad investigativa de la DIAN se centró en establecer el valor de los ingresos financieros que devengó la Federación, a su juicio, ingresos gravados con el impuesto, a partir del hecho formal de estar registrados como no operacionales. La DIAN, dijo, en ningún momento verificó si los recursos se originaron o no en la inversión de dineros captados de terceros en desarrollo de actividades financieras, por parte de la entidad gremial.

Indicó que en el curso de la actuación administrativa aportó un certificado del Revisor Fiscal de la entidad, que daba cuenta de que la Federación no realizó actividades de intermediación financiera relacionadas con la captación de recursos obtenidos del público en el año 1999, que pudieran generar ingresos gravados con el impuesto de renta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19-2 E.T. Asimismo, que los ingresos financieros no operacionales que recibió se originaron en la inversión de recursos de su patrimonio y de su pasivo pensional. Sin embargo, agregó, la anterior prueba fue rechazada por la DIAN sin justificación alguna.

Que, no obstante, la Federación incluyó como ingresos financieros gravados en la declaración de renta del año 1999, los generados en la inversión de su pasivo

pensional, de acuerdo con la proporción que éste representaba dentro del capital invertido (8.83%); a pesar de que dichos rendimientos no tenían como fuente las actividades de captación y colocación de recursos obtenidos del público. Que esta proporción de ingresos y su cálculo le fueron entregados al funcionario fiscalizador, cálculo al que no le fue concedido ningún valor.

Concluyó indicando que las modificaciones propuestas en el requerimiento especial carecieron de fundamento probatorio, lo que violó, a su juicio, el artículo 742 E.T.

Por otra parte, dijo que la Federación demostró a lo largo del proceso de fiscalización que las sub-cuentas y analíticos de su sistema contable permitían calcular la totalidad de los ingresos gravados y no gravados. Que, por esta razón, no había lugar a la sanción impuesta en los actos acusados, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Manifestó que no era cierta la afirmación que se hizo en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de que la Federación no aportó los documentos contables que le fueron solicitados en las visitas que realizó la DIAN.

Por el contrario, dijo, según consta en el informe final de la visita firmada por el funcionario Omar Restrepo Rojas, la Federación presentó todos los soportes contables necesarios para establecer la base de liquidación del impuesto de renta del año gravable 1999 a su cargo. Esta situación, agregó, confirma que nunca existió una irregularidad contable, sancionable en los términos de los artículos 654 y 655 del E.T.

Por todo lo anterior, solicitó el levantamiento de la sanción cuestionada, por no existir fundamento alguno para mantenerla.

#### **B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– se opuso a las pretensiones de la demandante. En concreto, afirmó que la Federación sí realizó actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio durante el año gravable 1999, y que, por ende, sí estaba obligada a llevar en su contabilidad cuentas separadas para registrar los ingresos gravados por ese concepto.

La DIAN dijo que tanto el artículo 19-2 del E.T. como el Decreto Reglamentario 433 de 1999 establecían que una asociación gremial era contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios por los ingresos que obtuviera en ejecución de actividades industriales, comerciales y financieras distintas de la inversión de su patrimonio.

Puso de presente que los auditores que realizaron la visita a la Federación establecieron que los ingresos financieros declarados por la asociación gremial en el año gravable 1999, correspondían en su totalidad a la cuenta interna 7401 “*ingresos financieros-intereses sobre préstamos*”. Pero que, sin embargo, los anexos y los auxiliares contables de esa cuenta interna no estaban separados como lo exigía el artículo 1º del Decreto 433 de 1999, hecho que había quedado consignado en el acta de la inspección.

A juicio de la DIAN, la anterior conducta se enmarca dentro de los presupuestos sancionables establecidos en el artículo 654 del E.T., razón por la que en los actos acusados había impuesto la sanción por libros de contabilidad. Dijo que la omisión

de la Federación le impidió a la DIAN verificar y determinar los factores necesarios para calcular la base de liquidación del impuesto de renta.

### **C) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El a quo explicó el alcance del artículo 654 del E.T. y afirmó que, conforme con la doctrina judicial del Consejo de Estado, la inexistencia o insuficiencia de la contabilidad es sancionable cuando exista la obligación de llevarla para efectos económicos o impositivos. Así mismo, dijo que las conductas previstas en dicho artículo pueden consistir en hechos irregulares no relacionados con un período gravable, como el caso del contribuyente que no lleva libros de contabilidad o incurre en infracciones que se constatan en un momento determinado, sin referencia a un período gravable en particular, o en el caso de que la contabilidad no permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer la base de liquidación del impuesto. (Sentencia del 17 de noviembre de 2005m exp. 9223, CP. Daniel Manrique Guzmán).

Dijo que la Federación era contribuyente del impuesto de renta y complementarios, respecto de las actividades de carácter privado que desarrolla.

Indicó que los contribuyentes señalados en el artículo 19-2 del E.T. están obligados a llevar en su contabilidad cuentas separadas respecto de las actividades industriales, comerciales y financieras gravadas con el impuesto sobre la renta, con el fin de evitar confusión con los ingresos que, por mandato legal, no se encuentran gravados.

Puso de presente que la pretensión principal de la demanda recayó, únicamente, sobre la sanción por irregularidades en la contabilidad y no sobre otros aspectos relacionados con la Liquidación Oficial de Revisión.

Que, no obstante, en la demanda la Federación insistió en el debate referido a la naturaleza gravable de los ingresos financieros que la DIAN adicionó en la liquidación oficial, para decir que en el año gravable 1999 no ejecutó actividades gravadas con el impuesto sobre la renta, y que también reiteró que en virtud de la interpretación generosa de la norma tributaria objeto de análisis, había incluido en su declaración privada ingresos financieros generados por la inversión de su pasivo pensional, de manera proporcional al capital efectivamente invertido.

Indicó que en el estado de ingresos y egresos, la Federación registró ingresos operacionales por valor de \$81.240.728.000. Que de esa cifra, \$67.418.328.000, correspondían a ingresos financieros, la utilidad método de participación y la recuperación de provisiones. Que, según se desprendía del plan de cuentas, esos conceptos no correspondían a ingresos operacionales.

Manifestó que *“Luego de haberse demostrado con la conciliación de la depuración contable de los ingresos financieros antes de determinar los valores fiscales del año gravable 1999, que la diferencia de \$11.143.127.022 originada entre el total de ingresos financieros registrados en la cuenta interna 74 “Ingresos financieros” por \$78.035.556 (fl. 748 a 832 del c.a.) y lo registrado en libro mayor y balance por \$66.892.4290877 (sic) (fl 722 c.a.), no se consignó en este libro por corresponder a cuentas recíprocas (sic) (ingresos-costos) entre la oficina central de la Federación y los Comités Departamentales, por tal razón la Administración consideró sujeto a*

*gravamen el valor de los ingresos financieros generados por la Federación durante el año gravable 1999, ...).*”

No obstante, el Tribunal a quo dedujo que ante la adición de ingresos efectuada por la DIAN y reconocida por la demandante (en tanto no fue discutido en esta jurisdicción), la Federación estaba en la obligación de llevar en su contabilidad cuentas separadas de las actividades objeto del impuesto sobre la renta, y no determinar dicho valor mediante una proporción no establecida por la Ley tributaria.

La anterior situación, agregó, dificultó la labor fiscalizadora de la DIAN, puesto que la contabilidad que aportó la demandante no reflejó la realidad de su actividad, en la medida en que no fue posible identificar los ingresos gravados y no gravados del período objeto de discusión.

Por último, concluyó que *“si bien la clasificación o registro contable de los ingresos financieros como operacionales o no operacionales percibidos por una asociación gremial no constituye el factor determinante que permita establecer si la obtención de esos ingresos es un hecho económico gravado”, en el caso específico de la FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS, la contabilidad incluido el certificado de revisor fiscal, se constituyó en única prueba para demostrar ante la Administración de Impuestos lo que dejó de declarar por el año gravable de 1999, ante la ausencia de otros medios probatorios, esto es, que los procedimientos financieros obtenidos fueron producto de actividades financieras propias de su haber patrimonial.*”

#### **D) RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado de la FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal, con el fin de que se revoque y se concedan las pretensiones de la demanda. Para el efecto precisó:

Que el hecho de que la Federación no hubiera demandado la parte del acto administrativo que se refiere a la adición de ingresos gravados por actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, que, a su juicio, nunca realizó durante el año 1999, no significaba que estuviera obligada a registrar en la contabilidad las operaciones que no correspondían a la realidad de su actividad económica.

Precisó que el problema jurídico que planteó en la demanda consistía en establecer si la Federación incurrió o no en una infracción tributaria sancionable, por incumplir la obligación prevista en el artículo 1º del Decreto 433 de 1999.

Añadió que la sentencia apelada no tuvo en cuenta que la DIAN no aportó prueba alguna que demostrara que la Federación desarrolló actividades financieras de captación y colocación de recursos del público, distintas a la inversión en su patrimonio, sujetas a registro contable en cuentas separadas. De tal forma que al no configurarse irregularidad contable alguna, no procedía la sanción que le fue impuesta en los actos acusados.

Que el Tribunal no analizó los argumentos expuestos en la demanda, que controvertían la afirmación de que la naturaleza no operacional de los ingresos

financieros percibidos por la Federación, es el factor determinante para establecer que la obtención de estos recursos era un hecho económico gravado con el impuesto sobre la renta durante el año 1999 que debía ser registrado en su contabilidad en cuentas separadas, de acuerdo con lo previsto por el artículo 1º del Decreto 433 de 1999.

Dijo que las entidades gremiales pueden realizar otras operaciones conexas con su objeto social, que le generen rendimientos financieros diferentes a los ingresos que obtiene por el desarrollo de su actividad económica principal. Agregó que estos ingresos se registran contablemente como no operacionales, debido a que la Federación, por su naturaleza, no tiene como objeto social principal la realización de inversiones financieras.

*Así mismo, que “la obligación de registrar en cuentas separadas las actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, nunca estuvo sujeta en el año 1999 a la naturaleza no operacional del ingreso financiero derivada de su relación con el objeto social principal descrito en los estatutos, por el contrario su existencia como prestación fiscal establecida en el artículo 1º del decreto 433 de 1999, siempre estuvo condicionada de acuerdo con el numeral 3º de dicha norma, a la realización habitual de actos de intermediación financiera de captación y colocación de dineros del público.”*

Que la DIAN no probó que la Federación, durante el año 1999, desarrolló las actividades financieras descritas en el numeral 2º del artículo 1º del Decreto 433 de 1999, las cuales debían ser registradas en su contabilidad en cuentas separadas.

Reiteró que la DIAN tenía la carga de probar que la Federación realizó actividades de captación y colocación de recursos del público, motivo por el que los actos demandados modificaron la declaración privada de renta del año 1999 e impusieron sanción por irregularidades en la contabilidad. Que, sin embargo, no lo hizo.

Indicó que la DIAN partió del supuesto errado de que los ingresos financieros no operacionales, percibidos por la Federación en el año 1999, en desarrollo de una actividad que no estaba relacionada directamente con su objeto social principal, estaban gravados con el impuesto sobre la renta y, por lo tanto, debían ser registrados como tales en su contabilidad en cuentas separadas, de conformidad con los artículos 19-2 E.T. y 1º del Decreto 433 de 1999.

Que el registro contable de las operaciones económicas realizadas por la Federación permite verificar los factores necesarios para establecer la base de liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la entidad por el año 1999. Que, por lo tanto, la sanción por irregularidades en la contabilidad impuesta en la liquidación de revisión era improcedente al no configurarse el presupuesto del literal e) del artículo 654 E.T.

Reiteró que en el curso del proceso administrativo la Federación demostró que las sub-cuentas y analíticos de su contabilidad permitían establecer la totalidad de los ingresos gravados y no gravados, razón por la que no había lugar a la sanción por irregularidades en la contabilidad, de acuerdo con la doctrina del Consejo de Estado.

Adujo que el Tribunal no analizó si la Federación realizó o no, durante el año gravable 1999, actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio,

sometidas a registro contable especial. Que tampoco analizó los argumentos y las pruebas que aportó la Federación con la demanda, que demostraban claramente que durante el período discutido nunca realizó actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, previstas en el numeral 3º del artículo 1º del Decreto 433 de 1999.

Por tanto, solicitó revocar la sanción por libros de contabilidad impuesta en los actos acusados y, en su lugar, declarar que la Federación, además de no tener que pagar impuesto sobre la renta por el año gravable 1999, no podía ser sancionada por irregularidad en los libros de contabilidad.

#### **E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **U.A.E. DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y precisó que la demandante estaba obligada a llevar cuentas contables separadas con el fin de identificar sus ingresos. A pesar de ello, la demandante no cumplió con su obligación, pues si bien manifestó que tenía identificados los ingresos financieros gravados o no gravados a nivel de auxiliares contables, éstos no fueron presentados a la comisión visitadora, tal y como constaba en el acta suscrita.

El **MINISTERIO PÚBLICO** no rindió concepto alguno.

### **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

#### **Cuestión preliminar**

Previo a decidir de fondo, la Sala observa que la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifiesta estar impedida para conocer del proceso de la referencia, por configurarse la causal prevista en el numeral 5 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil.

La Sala declarará fundado el impedimento formulado y por las razones que pasan a exponerse:

La causal de impedimento invocada en el presente asunto es la prevista en el artículo 150 5 C.P.C., que a la letra dice:

**“Artículo 150.-** *Son causales de recusación la siguientes:*

*5. Ser alguna de las partes, su representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios.”*

Conforme con dicha causal, se configura impedimento o recusación cuando una de las partes del proceso funge como representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios.

En el caso particular, el impedimento se fundamenta en el hecho de que la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena, que en la actualidad tiene la calidad de

Magistrada Auxiliar del despacho de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, actuó en el proceso como apoderada judicial de la DIAN.<sup>3</sup>

Es un hecho cierto no discutido que la doctora Suárez Valbuena en este momento es dependiente de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, porque fue nombrada como Magistrada Auxiliar, según Decreto 093 de 2011, y tomó posesión del cargo el primero de abril de 2011.

Tampoco se discute que en este asunto las partes del proceso son la Federación Nacional de Cafeteros (demandante) y la U.A.E. DIAN (demandada).

Está probado que la Jefe de la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá le confirió poder a la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena, para que representara a la U.A.E. DIAN en el asunto de la referencia<sup>4</sup>.

En virtud del poder conferido, la doctora Suárez Valbuena alegó de conclusión<sup>5</sup>.

En consecuencia, como la doctora Suárez Valbuena, que ahora se desempeña como Magistrada Auxiliar de esta Corporación, actuó en representación de la DIAN, se configura la causal de impedimento en cuestión.

#### **Asunto de fondo.**

En esta oportunidad le corresponde a la Sala decidir sobre la solicitud de nulidad **parcial** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000059 del 21 de marzo de 2003 y de la Resolución número 310662004000001 de Enero 23 de 2004, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, respectivamente.

En concreto, a la Sala le corresponde definir, únicamente, si era procedente la sanción por hechos irregulares en la contabilidad por \$317.800.000, impuesta en los actos demandados, dado que la Federación no demandó lo referente a la adición de ingresos financieros.

Pues bien, la demandante adujo su inconformidad con el fallo del Tribunal porque, según dijo, no abordó el análisis de fondo referido a si la Federación había ejecutado actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio durante el año 1999. Para la Federación, definir ese asunto era relevante, pues de ahí se derivaba la obligación de registrar en cuentas separadas en la contabilidad, las actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, actividad que, insistió, nunca ejecutó en ese año gravable.

Así mismo, la demandante consideró que el Tribunal no tuvo en cuenta que la DIAN nunca probó que la Federación hubiera ejecutado las actividades financieras de captación y colocación de recursos, durante el año gravable 1999. Dijo que de conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, a la DIAN le correspondía probar las irregularidades en la contabilidad que dieran origen a la sanción por libros de contabilidad de que trata el artículo 654 del E.T.

<sup>3</sup> Presentó los alegatos de conclusión en la primera instancia.

<sup>4</sup> Folio 236 cuaderno principal.

<sup>5</sup> Folios 226-238 c.p.

Por su parte, la DIAN dijo en la demanda que tanto el artículo 19-2 del E.T. como el Decreto Reglamentario 433 de 1999 establecían que una asociación gremial era contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios por los ingresos que obtuviera en ejecución de actividades industriales, comerciales y financieras distintas de la inversión de su patrimonio. Para la DIAN, la actividad financiera de captación y colocación de recursos incluía la captación y colocación de recursos de los asociados. Señaló que la Federación había contabilizado en la cuenta 7401 los ingresos financieros por intereses sobre préstamos, como ingresos no operacionales. Que esa cuenta debió llevarse de manera separada puesto que correspondía a ingresos por ejecución de actividades financieras distintas a la inversión del patrimonio de la asociación gremial y que la demandante no aportó más pruebas, diferentes a la contable, para inferir otra cosa.

Pues bien, la Sala considera que se debe confirmar el fallo del Tribunal a quo por las siguientes razones:

El artículo 19-2 del E.T., tal y como fue adicionado por el artículo 1º de la Ley 488 de 1998, indica que las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales son contribuyentes del impuesto sobre la renta, con respecto a los ingresos generados por actividades industriales, comerciales y en actividades financieras, distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.<sup>6</sup>

El artículo 1º del Decreto Reglamentario 433 del 10 de marzo de 1999 dispone:

*“ART. 1.- Obligación para los nuevos contribuyentes. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 19-2 del estatuto tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta allí señalados, deberán llevar en su contabilidad cuentas separadas para las actividades industriales, comerciales, financieras distintas a la inversión de su patrimonio, y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.*

*Para el efecto se consideran:*

- 1. Actividades industriales. Las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que realicen en forma habitual, incluidos aquellos bienes corporales muebles que se convierten en inmuebles por adhesión o destinación.*
- 2. Actividades comerciales. Las actividades definidas como tales por el Código de Comercio.*
- 3. Actividades financieras. Las actividades de captación y colocación de dineros del público en general, en forma habitual.*

Conforme con lo anterior, los sujetos a que alude el artículo 19-2 E.T., entre los que se encuentran las asociaciones gremiales, están obligados a llevar contabilidad separada respecto de las actividades industriales, comerciales y financieras que ejecuten, diferentes a la inversión de su patrimonio, siempre y

---

<sup>6</sup> “ART. 19-2.- Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

cuando, para el caso de la actividad financiera, se trate de actividades de captación y colocación de recursos del público realizadas de manera habitual.

En el caso en examen, la Federación Nacional de Cafeteros es una entidad sin ánimo de lucro que tiene por objeto *“orientar, organizar, fomentar y regular la caficultura colombiana procurando el bienestar del caficultor a través de mecanismos de colaboración, participación y fomento de carácter económico, científico, tecnológico, industria y comercial (...)”*

Entre algunas de las funciones que desarrolla la Federación están las de *“entregar fondos en fideicomiso, o bajo cualquier modalidad, a entidades nacionales o en el exterior, para financiar actividades relacionadas con el caficultor y la industria cafetera en general”, “comprar café, procesarlo y venderlo en el mercado interior y del exterior, o retenerlo en el país” y, “realizar inversiones permanentes con sus recursos sólo en activos que pertenezcan a la industria cafetera y efectuar inversiones temporales, para obtener beneficios y rendimientos que garanticen la solidez patrimonial de la Federación y le permitan atender oportuna y adecuadamente sus programas a favor de sus asociados y de bienestar para sus servidores”,* entre otras.

De acuerdo con lo anterior, es claro, entonces, que la Federación, por ser una asociación gremial sin ánimo de lucro es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios en los términos del artículo 19-2 E.T. (hecho no discutido por las partes). Como tal, cuando la Federación realice las actividades que define el artículo 1º del Decreto 433 de 1999, estará obligada a llevar en cuentas separadas los ingresos que obtenga durante cada período gravable, con el fin de poder establecer la naturaleza de los mismos y para garantizar el adecuado cálculo de la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios.

En la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000059 del 21 de marzo de 2003, objeto de demanda, la DIAN adicionó ingresos financieros a la declaración privada del impuesto de renta presentada por la Federación por el año gravable 1999, por valor de \$ 48.973.529.916. La razón aducida en dicho acto fue la siguiente:

*“Analizada la conciliación entre las cifras contables y fiscales de cada uno de los renglones de la declaración de renta del año 1999 (Folios 215 a 224), la División de Fiscalización Tributaria de esta Administración observó que la entidad declaró \$ 3.877.267.000 en el renglón 23, IC, Intereses y rendimientos financieros, correspondientes a intereses sobre préstamos, rendimientos sobre inversiones y rendimientos de recursos en fideicomiso, sin embargo, estas cuentas en la contabilidad (de acuerdo con el libro mayor y balances con corte a 31 de diciembre de 1999) reflejan un saldo de \$ 46.910.897.696 (Folio 454), de la misma manera dentro del renglón 25, IE, Otros ingresos distintos de los anteriores, involucró ingresos financieros por valor de \$ 1.536.432.000, correspondientes a utilidad en venta de inversiones, liquidación de inversiones, amortización descuento en inversiones, recuperación de provisiones, descuentos y utilidad por diferencia en cambio, estas cuentas presentaron un saldo contable de \$ 19.981.532.180 (Folio 454).*

*(...) en el requerimiento especial se encuentran discriminados los ingresos no operacionales presentados por la sociedad FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA durante el año 1999, por valor de \$ 81.240.728.000, que según la nota 21 de los estados financieros, dichos*

*ingresos corresponden a ingresos financieros, utilidad método de participación y recuperación de provisiones.*

*De otra parte el auxiliar contable de la cuenta interna 74 Ingresos financieros, muestra el saldo a 31 de diciembre de 1999, antes del cierre, por valor de \$ 78.035.556.899 (de los cuales hay discriminación en el requerimiento) y en el libro mayor y balances el total de la cuenta interna 74 ingresos financieros presenta un saldo a 31 de diciembre de 1999, antes del cierre de \$ 66.892.429.877 (Folio 722), por lo cual representa una diferencia de \$ 11.143.127.022; al respecto la Federación aportó la conciliación respectiva (Depuración contable de los ingresos financieros antes de determinar los valores fiscales del año gravable 1999-Folio 877), de la misma se desprende que dentro del total de ingresos financieros consignados en el libro mayor y balances no se involucra el valor de \$ 11.468.838.461, que corresponden a cuentas recíprocas (ingresos-gastos) entre la oficina central de la Federación y los comités departamentales (valor que se encuentra desglosado en el requerimiento especial, folio 941).*

*Adicionalmente, en virtud de la inspección contable adelantada, se encontró que la cuenta interna 7418 Recuperación de provisiones, presenta un saldo a 31 de diciembre de 1999 en el libro mayor y balances de \$ 2.581.400.268 (Folio 722), cifra que no concuerda con el saldo reflejado en el auxiliar contable de la cuenta interna 74 Ingresos financieros, que es de \$ 2.255.688.829 (Folio 877) ni con el presentado en la nota 21 de los estados financieros donde es de \$ 3.107.296.000 (Folio 180), al respecto y conforme al acta de inspección contable (Folio 883), la Federación informa que el dato correcto es el que corresponde al libro mayor y balances.*

*Teniendo en cuenta lo anterior, la División de Fiscalización Tributaria consideró que dentro del total de ingresos no operacionales de \$ 81.240.728.000 (señalados en la nota 21 de los estados financieros), se encuentran involucrados \$ 66.892.429.877, correspondientes a la cuenta interna 74, bajo los rubros ingresos financieros, utilidad método de participación y recuperación de provisiones.*

*Finalmente esta Administración manifestó que estos ingresos financieros fueron percibidos por una actividad accesorio, ajena al giro normal del negocio, y conforme a la regla de interpretación consagrada en el artículo 27 del Código Civil, de lo anterior se colige que están gravados con el impuesto sobre la renta, acorde con el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, más si se tiene en cuenta que estas fueron accesorias a su actividad principal, tal como el ente lo reconoció en sus estados financieros, certificados por su revisor fiscal y comparativos por los años terminados de 1999 y 1998, reconocimiento hecho en virtud de la no operacionalidad de los ingresos referidos (artículos 1º de la Ley 488 de 1998 y 1º del Decreto 433 de 1999).*

*Además argumenta la citada División, que por mandato del artículo 20 de la Ley 9 de 1991, la Federación recibe transferencias del gobierno nacional las cuales deben ser destinadas únicamente a programas de desarrollo social, económico, de fomento y apoyo al cooperativismo y de mejoramiento de las condiciones de la población campesina en zonas cafeteras, para lo cual la entidad de autos crea unos FONDOS denominados restringidos dentro de su balance; tales fondos a 31 de diciembre de 1999 se encontraban incorporados en los estados financieros (Folio 199).*

En estos rubros se encuentran partidas como inversiones temporales, Fondos en fideicomiso e inversiones permanentes, susceptibles de generar ingresos financieros, los cuales se encuentran involucrados dentro del total de ingresos financieros y pese a que la Federación los reconoce como impropios de su operación, por su naturaleza y destinación corresponden al objeto social de la entidad de autos y aunque ésta los incorporó dentro de su patrimonio, no se puede considerar que estos sean de propiedad de la Federación tal como lo manifestó la Corte Constitucional en la Sentencia C-543 de 2001, al ser creados con recursos públicos (Contribución parafiscal), por lo cual no están gravados con el impuesto a la renta, en virtud del análisis del artículo 19-2 del Ordenamiento Tributario, efectuado a la luz del artículo 27 del Código Civil, en el requerimiento especial.

Al respecto, la Federación aportó copia de los estados financieros de los fondos de destinación especial-fondos restringidos (Folios 867 a 870) página 26 del requerimiento especial o folio 935 del expediente, por valor de \$ 12.757.695.209.

Además, existen otros ingresos financieros que no se encuentran sometidos al impuesto de renta y complementarios por el año gravable 1999, según las razones ya descritas por ser estos propios de la actividad principal desarrollada por la FEDERACIÓN, estos son intereses sobre préstamos a cooperativas de caficultores por valor de \$ 1.408.029 (Folios 877 y 878).

Adicionalmente, dentro del total de ingresos financieros reflejados en el libro mayor y balances a 31 de diciembre de 1999, se encuentra involucrada una partida por \$ 2.581.400.286, correspondiente a recuperación de provisiones y al no estar sujeta al impuesto de renta y complementarios, debe sustraerse de la base para la cuantificación respectiva.

De acuerdo con lo expuesto, los ingresos financieros declarados por la entidad de autos, en el denunciario rentístico del año gravable 1999, los cuales fueron involucrados en los renglones 23, IC, intereses y rendimientos financieros por \$ 3.877.267.000 y 25, IE; Otros ingresos distintos de los anteriores por valor de \$ 1.536.431.000, no reflejan de manera alguna la totalidad de ingresos financieros generados por la actividad financiera adelantada por la Federación en el año 1999, y que como se expuso se encuentran sometidos al impuesto de renta y complementarios.

El valor de los ingresos financieros, generados por la Federación y gravados con el impuesto a la renta y complementarios por el año 1999, es calculado por parte de la División de Fiscalización Tributaria, de la siguiente manera (de conformidad con el libro mayor y balances folio 454): (subrayado de la Sala)

CUENTA INTERN A	DESCRIPCIÓN	VALOR CONTABLE	VALOR NO GRAVADO (1)	VALOR GRAVADO
<b>RENGLÓN 23</b>				
7401	Intereses sobre préstamos	8,283,691,190	313,169,340	7,970,521,850
7403	Rendimientos sobre inversiones	37,581,522,441	9,425,151,750	28,156,370,691
7406	Rendimientos recursos en fideicomiso	1,045,684,066	84,261,508	961,422,558

<b>TOTAL RENGLÓN 23</b>		<b>46,910,897,697</b>	<b>9,822,598</b>	<b>37,088,315,099</b>
<b>RENGLÓN 25</b>				
7404	Utilidad en venta de inversiones	764,265,875	-	764,265,875
7405	Utilidad por diferencia en cambio	11,794,154,801	-	11,794,154,801
7412	En liquidación de inversiones	4,228,314,547	-	4,228,314,547
7413	Amortización descuento en inversiones	396,279,068	-	396,279,068
7418	Recuperación de provisiones	2,581,400,268	2,581,400,268	-
7499	Descuentos	217,117,621	101,218,911	115,898,710
<b>TOTAL RENGLÓN 25</b>		<b>19,981,532,180</b>	<b>2,682,619,179</b>	<b>17,298,913,001</b>
<b>TOTAL INGRESOS FINANCIEROS</b>		<b>66,892,429,877</b>	<b>12,505,201,777</b>	<b>54,387,228,100</b>

(1) El valor no gravado corresponde a las partidas de ingresos financieros generados por los fondos restringidos; a los intereses sobre préstamos a las cooperativas de caficultores y a los ingresos por recuperación de provisiones.

Según lo anterior, la adición correspondiente a ingresos financieros en la declaración de renta del año gravable 1999, presentada por la FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA NIT. 860.007.538, es como sigue:

<b>CUENTA INTERN A</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>VALOR DETERMINADO</b>	<b>VALOR DECLARADO</b>	<b>DIFERENCIA A ADICIONAR</b>
<b>RENGLÓN 23</b>				
7401	Intereses sobre préstamos	7.970.521.850	731.449.977	7.239.071.873
7403	Rendimientos sobre inversiones	28.156.370.691	3.053.482.655	25.102.888.036
7406	Rendimientos recursos en fideicomiso	961.422.558	92.333.903	869.088.655
<b>TOTAL RENGLÓN 23</b>		<b>37.088.315.099</b>	<b>3.877.266.535</b>	<b>33.211.048.564</b>
<b>RENGLÓN 25</b>				
7404	Utilidad en venta de inversiones	764.265.875	67.484.677	696.781.198
7405	Utilidad por diferencia en cambio	11.794.154.801	1.041.423.869	10.752.730.932
7412	En liquidación de inversiones	4.228.314.547	373.360.175	3.854.954.372
7413	Amortización descuento en inversiones	396.279.068	34.991.442	361.287.626
7418	Recuperación de provisiones	-	-	-

7499	Descuentos	115.898.710	19.171.486	96.727.224
<b>TOTAL RENGLÓN 25</b>		17.298.913.001	1.536.431.649	15.762.481.352
<b>TOTAL INGRESOS FINANCIEROS</b>		<b>54.387.228.100</b>	<b>5.413.698.184</b>	<b>48.973.529.916</b>

Así mismo, la DIAN impuso sanción por hechos irregulares en la contabilidad, por configurarse el presupuesto del literal e) del artículo 654 E.T., con fundamento en las conclusiones del Acta Final de Inspección Tributaria del 9 de septiembre de 2002, en la que los funcionarios que realizaron la diligencia dejaron constancia de lo siguiente:

*“Aunque la Federación manifestó que tenía identificados los ingresos financieros gravados y no gravados con el impuesto sobre la renta a nivel de analíticos y auxiliares contables, estos no fueron presentados a la comisión visitadora. Referente a los anexos radicados el 7 de mayo de 2002 bajo el No. 008227 (Folios 388 al 426), se precisa que los mismos corresponden a los auxiliares de la cuenta interna 7403 Ingresos Financieros – Rendimientos sobre inversiones, estos arrojan el total contable a 31 de diciembre de la mencionada cuenta, así:*

Comités Departamentales	\$15.421.989.585
Oficina Central	22.159.532.856
Total cuenta interna 7403	37.581.522.441

*Ahora, la entidad aportó anexo explicativo de los ingresos financieros incluidos en la declaración de renta del año gravable 1999, el cual aparece en el acta de inspección contable (Folio 881); según este anexo, el valor de \$ 5.413.695.000, reflejado como ingresos financieros dentro de la declaración de renta y complementarios del año 1999, se desglosa de la siguiente manera.*

“...

**INTERESES SOBRE PRÉSTAMOS**

740136	Préstamos vivienda	\$ 1.313.259.000
740118	Libre destinación	1.755.904.000
740149	Presupuesto recursos propios	
	96.152.000	
740175	Línea universal	
	1.049.000	
740150	Intereses prima seguro de vehículo	151.000
740114	Vacaciones recreativas	176.000
740199	Otras personas naturales y jurídicas	
	2.247.004.000	
		\$ 5.413.695.000

...”

*Nótese, que según este anexo, los ingresos financieros declarados en el año gravable 1999, por la entidad, corresponden en su totalidad a la cuenta interna 7401 Ingresos Financieros – Intereses sobre préstamos, pero los anexos y auxiliares contables, de esta cuenta interna, no demuestran de forma alguna la discriminación exigida en el artículo 1 del Decreto 433 de*

1999: ahora la situación descrita contradice tanto los argumentos presentados por la sociedad, para considerar la parte gravable de los ingresos financieros (ya transcritos en el presente informe), según los cuales "...a la totalidad de ingresos financieros y de gastos financieros se le aplica el porcentaje establecido y ese será el valor a incluir como ingreso gravado o como gastos deducible", como lo reflejado en el anexo conformación de cada uno de los renglones de la declaración de renta por el año gravable 1999 (Folio 221), según la cual todos los rubros correspondientes a los ingresos financieros fueron reflejados en un 8.83%, respecto a su saldo en libros, en el denuncia rentístico del año 1999 y a la conciliación del excedente contable Vs la pérdida líquida (Folios 241 al 246).

Así y como se manifestó en el acta de inspección contable, no se encontró evidencia alguna sobre la separación contable de los ingresos, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto Reglamentario 433 de 1999. (...)

*Conforme a las normas anteriores a la conducta presentada por la entidad se enmarca como sancionable según lo dispuesto en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario: (...)" (Subrayado de la Sala)*

Del análisis de los argumentos que fundamentaron los actos acusados, se establece que el sustento de la adición de ingresos y de la sanción por irregularidades en la contabilidad fue siempre el hecho de que la Federación obtuvo ingresos financieros gravados con el impuesto de renta durante el año gravable 1999. Por lo tanto, para la DIAN, la demandante debió registrarlos en cuentas separadas en la contabilidad, como lo ordenaba el artículo 1º del Decreto 433 de 1999. Dado que incumplió esa obligación, el hecho quedó subsumido en la infracción prevista en el literal e) del artículo 654 E.T.

Ahora bien, como la parte actora decidió no demandar la nulidad de la liquidación oficial y de la resolución que la confirmó en lo relacionado con la adición de ingresos, tales actos administrativos adquirieron firmeza sobre dicho aspecto.

Conforme con estos presupuestos, el Tribunal a quo, de manera acertada, decidió denegar las pretensiones de la demanda, pues dio por sentado que si la Federación no discutió ante la jurisdicción la adición de ingresos como gravados, lo propio era que también estaba en la obligación de llevar en la contabilidad cuentas separadas respecto de tales ingresos.

Y fue acertada esa decisión, toda vez que analizar el fundamento de la sanción necesariamente habría implicado reabrir el debate sobre aspectos que fueron el fundamento de la adición de ingresos hecha por la DIAN, aspecto que, como se dijo, no fue cuestionado ante la jurisdicción y, por tanto, hace tránsito a cosa decidida en vía administrativa.

Para la Sala, hacer un pronunciamiento frente al hecho de si la Federación realizó o no las actividades financieras del artículo 1º del Decreto 433 de 1999, con el fin de establecer la procedencia de la sanción, atentaría contra el principio de seguridad jurídica de las decisiones contenidas en los actos administrativos ejecutoriados.

A pesar de lo anterior, la demandante afirmó durante el curso de la actuación administrativa que no realizó actividades distintas a la inversión de su patrimonio durante el año 1999, pero lo cierto fue que las pruebas que aportó demostraron lo

contrario, pues al reportar el origen del valor declarado por ingresos financieros, dijo que:

*“(...) la Federación por el año gravable 1999 es contribuyente del impuesto sobre la renta por actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, (...) Analizando la composición del balance, se determinó que la Federación invierte además de su patrimonio lo correspondiente al pasivo pensional. (...) Partiendo de esta consideración y dado que la Ley no estableció ningún mecanismo para determinar cuáles son las actividades financieras distintas a la reinversión del patrimonio, para analizar si un ingreso financiero es gravado con el impuesto sobre la renta y si un gasto financiero es deducible de la renta, se estableció la siguiente proporción:*

CONCEPTO	
PATRIMONIO CONTABLE A DICIEMBRE	
585.064.608.000	
(-) SUPERÁVIT MÉTODO DE PARTICIPACIÓN	
(14.547.433.000)	
TOTAL PATRIMONIO PARA PROPORCIÓN	
570.517.175.000	
DEUDA POR PENSIÓN DE JUBILACIÓN	55.269.292.000
TOTAL CAPITAL INVERTIDO	
625.786.467.000	
PARTE GRAVABLE DE LOS INGRESOS FROS	8.83%

*Lo anterior quiere decir, que a la totalidad de ingresos financieros y de gastos financieros se le aplica el porcentaje establecido y ese será el valor a incluir como ingreso gravado o como gastos deducibles.”*

Es decir que la Federación, además de aceptar que sí obtuvo ingresos por actividades financieras, efectuó un cálculo proporcional de la parte de los ingresos financieros que consideró que estaban gravados con el impuesto de renta, pero no aportó prueba alguna que mostrara que registró en cuentas separadas tales ingresos, conforme lo exigía el artículo 1º del Decreto 433 de 1999.

Por ello, la Sala reitera que fue acertada la conclusión del Tribunal a quo que, sin necesidad de establecer si la demandante realizó o no actividades financieras en los términos del artículo 1º del Decreto 433 de 1999 y a partir de la adición de ingresos hecha por la DIAN, que por demás fue aceptada por la demandante, concluyó que la Federación no probó el cumplimiento de la obligación de registrar en cuentas separadas los ingresos financieros gravados y los no gravados, de tal manera que le permitiera a la DIAN identificar la base gravable del impuesto de renta en el período discutido, y que, por tal razón, se configuraba el hecho sancionable del literal e) del artículo 654 E.T.

En consecuencia y, habiendo quórum para decidir, la Sala confirmará la sentencia.

Por lo tanto, el recurso de apelación no prospera.

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**

1. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.
2. **RECONÓCESE** personería a la doctora FIORI ELENA FIERRO MANZANO, como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder conferido.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**