

DEDUCCION POR CARTERA MOROSA O PERDIDA - Formas de realizarla

Se advierte de los argumentos en que se sustenta la glosa en sede administrativa, es que en parte, el cuestionamiento de la DIAN radica en el hecho que la actora haya castigado la cartera contra la provisión y no contra el gasto. De lo anterior se advierte que los artículos antes transcritos constituyen dos formas diferentes de realizar la deducción por cartera morosa o perdida, pero de ninguno de los dos preceptos puede establecerse que el hecho de que el contribuyente adopte en primera instancia la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro, luego no pueda castigar esas mismas acreencias con fundamento en el artículo 146 E.T., pues no existe prohibición legal ni reglamentaria en ese sentido.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 145 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 146

DEUDAS MANIFIESTAMENTE PERDIDAS O SIN VALOR - Son aquellas consideradas como actualmente perdidas de acuerdo con la sana práctica comercial / CASTIGO DE CARTERA - Cuando se castiga contra la provisión no se pierde el beneficio de la deducción por deudas de dudoso o difícil cobro / SANA PRACTICA COMERCIAL - Permite determinar cuando una deuda es manifiestamente perdida o sin valor

Ahora bien, en este punto lo que se advierte de los argumentos en que se sustenta la glosa en sede administrativa, es que en parte, el cuestionamiento de la DIAN radica en el hecho que la actora haya castigado la cartera contra la provisión y no contra el gasto. De lo anterior se advierte que los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario constituyen dos formas diferentes de realizar la deducción por cartera morosa o perdida, pero de ninguno de los dos preceptos puede establecerse que el hecho de que el contribuyente adopte en primera instancia la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro, luego no pueda castigar esas mismas acreencias con fundamento en el artículo 146 E.T., pues no existe prohibición legal ni reglamentaria en ese sentido. En tales condiciones, el procedimiento adoptado por la demandante en cuanto hizo la cancelación directamente contra la provisión de deudas incobrables que tenía de la sociedad Lloreda S.A., no hace perder el derecho a la deducción, porque, se reitera, no existe impedimento para hacerlo y además no existió un doble beneficio, por cuanto si bien el valor total de la deuda que tenía Lloreda S.A., era de \$874.132.000, lo solicitado como deducción por deuda manifiestamente perdida o sin valor en el año gravable 2001 (\$662.373.000), no incluye lo que la demandante ya había deducido en el año gravable 2000 como deuda de dudoso o difícil cobro (\$211.759.000). Para la Sala, el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 define las deudas manifiestamente perdidas o sin valor, concepto dentro del cual se destaca el aparte final en cuanto señala que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial", lo cual le da a la definición condiciones especiales que deben ser consideradas en cada caso concreto.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de enero de dos mil diez (2010).

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00002-01(17202)

Actor: FIRMENICH S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 3 de abril del 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B", proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra los actos que modificaron la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2001 presentada por la sociedad actora.

ANTECEDENTES

El 27 de marzo de 2002 la sociedad FIRMENICH S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 2001, con un saldo a favor de \$1.032.301.000. La declaración fue corregida el 20 de junio de 2002¹ en la que se disminuyó el saldo a favor a la suma de \$979.789.000.

Por Resolución 608-01326 de 29 de agosto de 2002² se ordenó la devolución a la actora del saldo a favor corregido.

La Administración expidió requerimiento especial 310632004000322³ en el que propone modificar el renglón 47 CX Otras Deducciones - Provisión Clientes, por la suma de \$724.998.000 e imponer sanción por inexactitud de \$398.360.000. La sociedad actora dio respuesta oportuna al anterior requerimiento en el que se opuso a la glosa propuesta y a la sanción impuesta.

El 30 de noviembre de 2004, la Administración profiere ampliación al requerimiento especial 310642004000024⁴, para reliquidar la sanción por inexactitud que determinó en \$405.988.000. La ampliación al requerimiento fue atendida por la sociedad contribuyente mediante escrito que obra a folios 519 a 540 c.a.

¹ Folio 37 c.a.

² Folios 139 a 140 c.a.

³ Folios 391 a 406 c.a.

⁴ Folios 485 a 494 c.a.

El 25 de agosto de 2005 la Administración profiere Liquidación Oficial de Revisión 310642005000074 en la que confirma la glosa inicialmente planteada⁵, acto contra el cual la contribuyente interpone recurso de reconsideración⁶, decidido mediante Resolución 310662006000005 de 31 de agosto de 2006, en la que modifica el acto recurrido en el sentido de acceder a disminuir los ingresos en cuantía de \$211.660.207.

LA DEMANDA

El apoderado de la actora solicita que se declare la nulidad de la actuación administrativa y que se condene en costas a la parte demandada.

Cita como violados los artículos 6°, 338 y 363 de la Constitución Política, 145, 146, 147, 148, 270, 647, 688, 691, 703, 705, 711, 730, 857, 857-1 del Estatuto Tributario, 78, 79, 80 y 82 del Decreto 187 de 1975 y 14, 17, 34 y 37 de la Ley 550 de 1999.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Aspectos Procedimentales

1. Fecha de notificación - Silencio positivo.

Explica que su representada radicó solicitud de devolución el 22 de mayo de 2002, pero en virtud de la “invitación” de la Administración a corregir la declaración privada, se procede en tal sentido el 20 de junio siguiente. Agrega que el 25 de junio de 2002 solicita el saldo a favor resultante en la declaración corregida a satisfacción de los funcionarios.

Sostiene que si el artículo 857 E.T. no trae como causal de rechazo o inadmisión la corrección provocada, ha de entenderse que el trámite ha seguido y sigue la solicitud inicial que es la que expresa el ánimo de obtener el reembolso de los dineros, independientemente de la “costumbre” de invitar a la corrección, pues tal solicitud no ha sido renunciada y finalmente terminó con la obtención del saldo a favor, aunque disminuido por la corrección.

⁵ Folios 631 a 660 c.a.

⁶ Folios 664 a 686 c.a.

Señala que si la solicitud efectuada el 25 de junio de 2002 es corolario de la presentada el 22 de mayo, por efecto de la corrección y al no distinguir el artículo 705 E.T. sobre una o varias solicitudes, ni por tratarse de solicitud extemporánea como lo prevé el inciso 2° del párrafo 1° del artículo 857-1 E.T., como tampoco se produce saldo a pagar para considerar que hubo causal de rechazo de la solicitud inicial, debe concluirse que los dos años para notificar el requerimiento han debido contarse desde la primera solicitud del saldo a favor no renunciado y en últimas obtenido.

Concluye que en el caso el requerimiento especial se notificó cuando habían transcurrido los 2 años previstos en el artículo 705 E.T., por lo que se origina la causal de nulidad establecida en el artículo 730 numeral 3° E.T.

2. Falta de identidad.

Afirma que la demandada pretende argumentar que desde siempre su glosa, como hecho económico, fue el desconocimiento de la provisión de cartera y aduce que en lo que erró fue en la argumentación. Al respecto el apoderado manifiesta que al inicio, lo glosado fue la pérdida de activos donde se exige una prueba diferente, como es, la ocurrencia de causales justificativas de fuerza mayor o caso fortuito, mientras que en la liquidación, la demandada argumenta, no sólo la provisión de cartera que requiere como prueba la antigüedad, sino el castigo de la misma, para lo que exige pronunciamiento de autoridad o juez competente.

Aduce que aun cuando se aceptara que el requerimiento especial tomó el tema de la cartera, resulta que lo hizo respecto de la provisión y en la liquidación efectúa el rechazo por un hecho o motivación nueva dirigida a exigir la prueba de la procedencia del castigo, por lo que se configura la omisión del requerimiento especial prescrita en el numeral 2° del artículo 730 E.T.

Argumenta que según el requerimiento, al no haberse adelantado acción de cobro para demostrar la irrecuperabilidad de la cartera, se estaría ante una pérdida de un activo, lo cual no es deducible según el artículo 148 E.T. y, en consecuencia, debe demostrarse fuerza mayor. De otra parte, la liquidación oficial en el acápite de fundamentos de hecho, afirma que el desconocimiento de la deducción se sustenta en los artículos 145 y 146 E.T., que tratan sobre la provisión y el castigo de cartera, lo que cambia el enfoque del requerimiento.

Concluye que es incuestionable la violación de los numerales 2 y 6 del artículo 730 E.T. y del derecho de defensa, ya que, los hechos planteados son diferentes y requieren para su contradicción de un esfuerzo explicativo y probatorio diferente. Sobre este punto cita la sentencia de septiembre de 2006, Exp. 15032.

Sostiene que todo lo anterior también se relaciona con el artículo 703 E.T., pues en el requerimiento debieron plantearse todos los puntos que se pretendían modificar y, en el caso, resulta claro que, en principio, se desconocía la pérdida de un activo fijo y posteriormente se plantea la provisión de cartera y luego, los requisitos para su castigo.

Explica que la demandada, al pretender rechazar el castigo de cartera, como hecho económico producido y evidenciado en vigencias anteriores, ante la precaria situación del cliente que la generó (Lloreda S.A.), en su fiscalización no enfoca ni glosa la recuperación de cartera como otro hecho o asunto económico que incide en la base impositiva, por lo que se genera una proposición jurídica incompleta.

Aspectos Sustanciales

1. Procedencia del castigo de cartera.

Expone que la demandada más que referirse a la provisión de cartera, centra el rechazo en que la cartera no cumplió con la condición de ser incobrable o sin valor. Sostiene que son dos motivaciones diferentes, una la de rechazar la provisión y otra el castigo de cartera.

Precisa que la demandante, en materia contable, reconoció la calidad de deuda sin valor de Lloreda S.A. en el año 2000, anterior al fiscalizado, cuando se provisionó al 100% (efecto similar al castigo), decisión que desde el punto de vista fiscal no fue precipitada o de momento, por lo que teniendo en cuenta los límites y requisitos exigidos por las normas tributarias, procedió a utilizar en primera instancia la herramienta de la provisión.

Explica que en el año 2001, ya descargada la deuda en su contabilidad contra esa provisión del 100% y visto el tema financiero de la imposibilidad del cobro, se concluye que la cartera igualmente cumple con los requisitos para ser considerada

“deuda mala o sin valor” y procede a castigarla fiscalmente en la liquidación privada del impuesto de ese año gravable. Reitera que tal decisión ya era un hecho económico evidenciado contablemente desde mucho antes y en especial reflejada en el año anterior.

Afirma que en el presente caso se produce una conciliación que resulta viable, porque se registra una provisión al 100% contra el estado de resultados contable pero, por efecto de los límites de los porcentajes aplicables en materia fiscal, resulta necesario deducir en el futuro lo que ya fue gasto contable total en el pasado, todo lo cual ocurre no solo con las provisiones de cartera sino con las depreciaciones, amortizaciones y agotamiento, entre otros.

Señala que la Administración pretende que el gasto sea igual en materia fiscal y contable, sin ser una exigencia legal. Indica que el saldo solicitado como deducible no es del año anterior pues fiscalmente no fue pedido por efecto de las limitaciones porcentuales a las provisiones fiscales, y aclara que lo solicitado no es el saldo contable, ya provisionado al 100% y luego castigado, sino el castigo desde el punto de vista puramente fiscal, cumplidos los requisitos desde el inicio de la misma vigencia fiscal e incluso desde la vigencia anterior 2000 que se castiga por efecto de que la vigencia es una, anual y consolidada.

Manifiesta que el castigo posterior del año 2001, objeto de glosa, es de la suma de \$724.998.000 cuyo rubro principal es nada menos que el castigo fiscal de una cifra que ya fue objeto de reconocimiento en la cuenta de resultados contable en el año anterior, lo que le da mayor sustento y realidad al castigo fiscal, por valor de \$662.373.000, al cual se agrega el faltante fiscal por \$22.256.000, para castigar todo el valor de la cartera, más el rubro que nada tiene que ver con el castigo pero sí con el gasto deducible del año, como es el gasto de la provisión general para el año 2001, por valor de \$40.369.000.

Alega que en cuanto a los requisitos para el castigo de la cartera de Lloreda S.A., existen pruebas aportadas en vía gubernativa, de las que se desprende que se trata de un cliente que desde vigencias anteriores mostraba dificultades para pagar oportunamente, tanto así que llegó a acogerse a la Ley 550 de 1999, situación que, a primera vista, para cualquier acreedor, es un síndrome de postergación a largo plazo de la cartera y, en última instancia, la premonición de su no pago. Agrega que tales deudas no deben mantenerse en el patrimonio

social, sea contable o fiscal, ya que sobreestima su valor, por lo que se hace prudente proceder a su castigo, independientemente de que en el futuro dicha cartera pueda ser cumplida bajo las condiciones del acuerdo de reestructuración, que en nada garantiza su cancelación.

Afirma que la jurisprudencia⁷ ha sido unánime en indicar que no se requiere, para el castigo, prueba plena y menos juicio ejecutivo, como ha sido exigencia de la DIAN, sino demostrar que se han hecho gestiones necesarias al interior del ente social y que estas justifiquen su registro como dudosa o incobrable.

Indica que no se puede afirmar que se ha recuperado la cartera por haber recibido acciones del deudor, pues era esta opción o esperar un plazo de 5 años para el pago de lo adeudado. Agrega que haber aceptado las acciones es equivalente a una capitalización de su acreencia, hecho económico que nunca fue acordado al momento de realizar transacciones comerciales con Lloreda S.A., ya que el negocio de la demandante no es capitalizar acreencias, ni hacerse accionista de sus clientes, sino recibir en efectivo la remuneración de sus servicios.

Explica que si el castigo de cartera no fuera posible, se requiere que, por tratarse de capitalización de acreencias, se tome el valor nominal de las acciones, con lo que en el caso se presenta una diferencia, pues aquel no cubre el monto de la acreencia, entonces, debe reconocerse de todos modos, como castigo el monto no cubierto, equivalente en el caso a \$392 millones, que resultan de restar de \$896 millones de cartera final, lo provisionado, es decir \$211 millones, menos el valor cubierto por el valor nominal de \$293 millones.

Igualmente, explica que si el costo fiscal de las acciones es menor que el costo fiscal de la especie (cartera menos deducciones), produce una pérdida que ha de reconocerse como deducible, sin que se le apliquen los límites de la norma tributaria que prohíbe como deducción la pérdida en venta de acciones.

2. Provisión general - gasto del año

Precisa que no toda la partida glosada corresponde íntegramente a cartera de la sociedad Lloreda S.A., ya que la provisión es general y no individual, en clara

⁷ Sentencia de 12 de noviembre de 2003, Exp. 13492.

distinción entre las clases de provisiones, esta última que sí requiere de una comprobación adicional, por cartera.

Indica que la provisión general es procedente solo por efecto de la antigüedad de la deuda, bajo los requisitos establecidos en el Decreto 187 de 1975 que, en el caso concreto, nunca fueron objeto de glosa y, por ello, existe falta de motivación que produce la nulidad de la actuación administrativa demandada.

3. Recuperación de deducciones

Señala que este tema como el anterior no fue glosado ni tratado en ninguna de las instancias de la vía gubernativa, sólo hasta el momento del recurso, cuando la Administración decide pronunciarse sobre las mismas y en últimas en la Resolución demandada, donde para justificar el rechazo del castigo de cartera, decide excluir la recuperación del rubro de ingresos, lo cual da lugar a la nulidad ya propuesta, por falta de correspondencia con el requerimiento.

Afirma que si bien el mencionado proceder de la Administración tiene la apariencia de justo, en cuanto excluye la recuperación del rubro de ingresos, en realidad esconde el rechazo del derecho inalienable del contribuyente no solo de calificar la deuda como sin valor sino de su castigo. Agrega que si la demandante había reconocido un año antes y más atrás, la deuda como sin valor y ya había efectuado su castigo contable en el 2000, solo faltaba reconocer dicho hecho en materia fiscal, como en efecto se hizo en el año 2001.

Insiste en que, siendo la vigencia fiscal una sola, única y consolidada, dicho castigo era una circunstancia que se reconocía desde el inicio de la misma vigencia 2001 sin que pueda afirmarse, como lo hace la DIAN, que no podía tomarse como deuda sin valor, porque la actora había recibido unas acciones, pues se trata de momentos y situaciones disímiles, con lo que se pretende netear esas circunstancias desconociendo una de ellas.

Resalta que como salvaguarda y única alternativa, se logró firmar en el 2001 el acuerdo de reestructuración, es decir, un año después del descargo y reconocimiento contable de la provisión o castigo al 100% en el 2000, acuerdo en virtud del cual se invita a la actora a recibir a cambio de una cartera impagada, la emisión de unas acciones.

Expone que el valor nominal de las acciones no puede ni tiene sentido tomarse como “precio de venta” de cartera ya que ésta no lo tiene, ni se trata de una venta y, más bien, se trata de una capitalización o cambio de la deuda por unas acciones, las cuales se registraron tanto contable como fiscalmente por su valor nominal (inversiones) y se hizo la provisión por no tener valor de mercado o reposición según lo exige la técnica contable, por lo que en ningún momento se ocultó el activo.

Sostiene que frente a la capitalización de acreencias, el contribuyente dio alcance a su tratamiento tributario, incluso en aplicación de la doctrina de la misma DIAN⁸ que ahora ella misma desconoce.

Señala que la demandante, al entregar la cartera, por un precio de enajenación asignado en el negocio que fue básicamente el mismo valor de costo fiscal registrado y declarado en la sociedad (\$809 millones), lo que representa el “costo pagado por las acciones recibidas”, es evidente la pérdida, ya que el valor nominal de las acciones es inferior a dicho valor, y qué decir de su valor intrínseco que es negativo porque el mercado no le reconoce valor alguno.

Reitera que el tema de la recuperación no fue un hecho objeto de fiscalización, por lo tanto, no es posible modificar el tratamiento que el contribuyente le dio a la recuperación de deducciones, pero sí es necesario dejar en claro que no se hizo nada en contra del régimen tributario.

Analiza la posibilidad de que la diferencia entre el valor fijado de las acciones en el acuerdo de reestructuración y el valor nominal pueda tomarse como crédito mercantil.

Finalmente, resalta que lo que trata de explicar es que el valor que ha debido ser objeto de reconocimiento como eventual recuperación, era el valor nominal de dichas acciones pues, como ya se indicó, la diferencia con el valor de mercado o intrínseco, solo se dará cuando se realicen o vendan las acciones, no antes. Agrega que por lo anterior, no está de acuerdo con la disminución por valor de \$81.387.393 del valor de la recuperación de deducciones como no gravado, que decide aceptar la DIAN, para no producir una doble imposición, con la excusa de

⁸ Cita el Concepto 61450 de 2005 que reitera los Oficios 73293 y 032965 de 2004.

que ya fue objeto de deducción en el año 2000, pues se recuerda que se trataba de una provisión general de cartera calculada sobre el monto de la cartera del mismo año gravable 2001, que no hace distinción por cartera individual sino por edades, por lo que si se hace tal disminución, es desconocer la provisión del año 2001 con efecto en la declaración del mismo año.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Expone que la demandante declaró datos verdaderos y no existe fraude o falsedad en su declaración, lo que se discute es la forma de provisionar o castigar una cartera, sus requisitos para la procedencia, como el tratamiento y valor de una recuperación, todas igualmente registradas y declaradas, por lo que no hay lugar a su imposición.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la parte demandada se opuso a las pretensiones de la sociedad actora con fundamento en los siguientes argumentos:

Vicios de procedimiento

Con fundamento en el párrafo del artículo 857 E.T., sostiene que en el caso no hubo inadmisión de la solicitud, sino desistimiento del contribuyente y el consecuente auto de archivo, por tanto, la fecha a partir de la cual se debe contar el plazo para proferir el requerimiento especial, conforme al artículo 705 E.T., es el de la solicitud de devolución presentada en debida forma el 25 de junio de 2002, por lo que concluye que el requerimiento especial notificado el 17 de junio de 2002, fue oportuno.

En relación con la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, explica que el artículo 711 del E.T. hace referencia a los "hechos", por lo que se advierte que el desconocimiento planteado desde el inicio se refirió a la deducción por castigo de cartera. Indica que, por lo anterior, tampoco se presenta la falta de requerimiento especial alegada por el demandante.

Frente a la supuesta nulidad por existir una proposición jurídica incompleta en la liquidación oficial, porque se rechaza el castigo de cartera sin excluir los ingresos

gravados de dicho valor, sin perjuicio del valor incorporado como provisión pura del año 2001 equivalente a \$40.369.000, señala que ello no constituye una causal prevista en el artículo 730 E.T., pues las nulidades son de carácter taxativo.

Aspectos de fondo

Luego de hacer un recuento minucioso de los argumentos que sustentaron los actos demandados, de hacer referencia a las pruebas recaudadas en vía gubernativa y al manejo de las cuentas contables por parte de la demandante, expresa:

Que está suficientemente probado que FIRMENICH durante el año gravable 2001, dio de baja la cartera con otros clientes en cuantía de \$84.004.000 y con el cliente Lloreda por \$812.384.000, con éste último, no obstante haber contabilizado que recibió el pago de esta obligación, consideró que el crédito era completamente incobrable, perdido o sin valor, en atención a que el deudor entró en proceso de reestructuración.

Que en virtud del acuerdo de reestructuración suscrito el 31 de agosto de 2001 a favor de la sociedad Lloreda S.A. y sus acreedores, la demandante en uso de la alternativa de capitalización de acreencias prevista en el artículo 40 de la Ley 550 de 1999, recibió en el año 2001 y, por tanto, poseía y tenía suscritas para ese año, 2.930.476 acciones ordinarias de capital de la sociedad Lloreda S.A., por valor cada una de \$100, con las cuales, según oficio del 26 de octubre de 2001, se canceló la acreencia por valor de \$809.485.307.

Que la capitalización de acreencias a que se ha hecho referencia, tenía entre otros fines, restablecer la capacidad de pago de la empresa y, de esa forma, permitir que pudiera cumplir cabalmente sus obligaciones, por lo que, contrario a lo afirmado por el demandante, tal capitalización, antes de propiciar la pérdida de la cartera, tenía como fin facilitar su recuperación.

Que no existe razón para que la demandante haya decidido que las acciones recibidas, con el respectivo título, no tenían valor comercial o valor de mercado y patrimonial al finalizar dicho año gravable 2001 y así justificar su carácter de manifiestamente perdida o sin valor de la referida obligación.

Que según el certificado de revisor fiscal de 27 de marzo de 2006, el título de las acciones nominativas ordinarias, subsiste en el activo patrimonial de la sociedad, no obstante que en la declaración de renta 2001, valores fiscales y contables, renglón 1 cuenta 12 “inversiones”, no se registra ningún valor de acciones, pero si en la subcuenta de “pérdida de inversiones” se observa registrado el valor contable \$293.047.600. Agrega que en la declaración de renta año gravable 2002 la demandante si declaró las mencionadas acciones.

Que la contribuyente argumenta que registró y declaró como ingreso gravado el valor nominal de las acciones recibidas por \$293.047.6000, como ingreso por recuperación de deducciones, valor que en efecto consta en la discriminación fiscal y contable de la declaración de renta por el año gravable 2001.

De lo anterior, concluye que las acciones nominativas ordinarias, desde el punto de vista contable, debieron registrarse como un activo de la empresa y fiscalmente debieron haber formado parte del patrimonio bruto durante el año gravable 2001, por lo tanto, no podían considerarse como ingreso durante esa vigencia fiscal.

Señala que fue con base en lo anterior que en vía gubernativa se accedió a la modificación del renglón 27 de la declaración subcuenta 425005 “ingresos por recuperación de deudas malas” en cuantía de \$293.047.600, no obstante confirmó en ese renglón la suma de \$81.387.393, reconocida fiscalmente como deducción durante el año gravable 2000 como provisión de cartera para deudas de dudoso o difícil cobro con el cliente Lloreda S.A., en el entendido de que durante el año gravable 2001, dicha acreencia fue recuperada en su totalidad, en aplicación de lo previsto en el artículo 195 E.T. en relación con la renta por recuperación de deducciones y en el artículo 82 del Decreto 187 de 1975.

Expresa que no son aplicables al caso concreto el concepto 061540 del 6 de septiembre de 2005 ni la sentencia de 12 de noviembre de 2003, Exp.13492, por tratarse de supuestos de hecho que no coinciden con los que se analizan.

En relación con otros argumentos expuestos por el demandante precisa:

Que en ninguna parte de la actuación administrativa se afirmó que para que proceda la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, se acoja previamente la provisión individual o general de cartera. Al respecto indica que la baja de cartera puede hacerse contra la provisión autorizada o contra resultados

directamente, si se reúnen los requisitos legales, entre ellos, que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor, presupuesto que no se satisface en el caso.

Que dentro del acuerdo de reestructuración el capital autorizado de la compañía Lloreda se elevó a la suma de \$150.000.000.000, dividido en 1.500.000.000 acciones de valor nominal de \$100, y que en virtud del reglamento de suscripción de acciones, se emitieron la cantidad de acciones suficientes para permitir la capitalización de acreencias. Como la acción es un título corporativo o de participación o representación y no de contenido crediticio, no significa, que el accionista pueda reclamar de la sociedad la suma de dinero que ella representa, por la misma razón tampoco puede reclamar como cartera perdida la diferencia entre el valor de la acreencia reconocida por \$812.384.000 y el valor nominal de las acciones recibido por \$293.485.307.

Que aun cuando el contribuyente considera que las acciones tienen un valor intrínseco de cero, no cambia el hecho de que dichas acciones recibidas conforme al acuerdo de reestructuración, representan el valor total de la deuda pendiente de pago, por lo que no existe deuda manifiestamente perdida o sin valor.

En cuanto a la sanción por inexactitud, manifiesta que la actora solicitó como deducible en la declaración, la provisión clientes por valor de \$724.998.000 hecho con el cual disminuyó el impuesto de renta y como quedó demostrado, la referida provisión que se concretó en un castigo de cartera, no resulta procedente por cuanto la deuda no es incobrable, en la medida en que se efectuó el pago de la deuda mediante la capitalización de acreencias del deudor.

Finalmente se opuso a la condena en costas porque la actuación judicial no estuvo impregnada de temeridad, dolo o mala fe.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B", mediante sentencia de 3 de abril del 2008, decidió:

"PRIMERO. Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de revisión NO. 310642005000074 del 25 de agosto de 2005, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá

y la Resolución de Reconsideración No. 310662006000005 del 31 de agosto de 2006 expedida por la División Jurídica Tributaria de la misma Administración. SEGUNDO. En consecuencia y como restablecimiento del derecho se declarará en firme la liquidación privada del 27 de marzo de 2002”.

Estimó el *a quo*, con fundamento en el artículo 705 E.T., que en el *sub examine* los dos años para proferir el requerimiento especial, se deben contabilizar a partir del día siguiente de la presentación en debida forma de la solicitud de devolución del saldo a favor, fechada el 25 de junio de 2002, por lo que, la Administración tenía plazo para expedir el requerimiento hasta el 25 de junio de 2004 y lo profirió el 11 de junio de 2004, es decir, en tiempo.

En relación con la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, analizó los artículos 684, 703, 704 y 711 del E.T., transcribió apartes de la sentencia 14635 de 6 de octubre del 2005, C.P. Dra. Ligia López Díaz e hizo una comparación entre los dos actos para concluir que, de su cotejo, se colige que la liquidación oficial no introduce hechos nuevos sino que amplía los argumentos sobre los hechos previamente referidos.

Enfatizó que aunque en el requerimiento especial se concluyó que se trataba de la pérdida de un activo, también se hizo referencia al incumplimiento de los requisitos de los artículos 72, 74 y 80 del Decreto 187 de 1975 para la procedencia de la deducción de deudas manifiestamente perdidas, por lo que no existe un hecho nuevo en la liquidación oficial.

En cuanto al asunto de fondo consideró que los artículos 145 y 146 E.T. y normas reglamentarias prescriben la manera como fiscalmente debe tratarse la deducción de deudas de dudoso o difícil cobro o por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, pero en materia contable, cuando el ente económico tiene derechos por cobrar puede hacer uso de las provisiones con el fin de proteger sus activos y sus actividades.

Explicó que según el principio contable de esencia sobre la forma, mantenimiento del patrimonio y la prudencia, se podrán aplicar a derechos y acciones por cobrar, el 100% de su valor una vez determine la administración del ente societario que dicho derecho o acción, se vea efectivamente amenazada su recuperación en su integridad.

Precisó que dado el antecedente que tenía la sociedad demandante con respecto a las deudas contabilizadas como activos en sus estados financieros del cliente Lloreda por \$874.132.000, por cuanto dicha sociedad había solicitado su reestructuración de acuerdo con la Ley 550 de 1999, la actora consideró amenazados los derechos y acciones del cliente en mención y procedió a provisionar la cuenta en un 100% que contablemente eso es lo correcto, además, en su obligación tributaria solicitó razonablemente como deducción una porción equivalente al 33% en observancia de la ley fiscal.

Sostuvo que si bien FIRMENICH S.A. incluyó como deducción el castigo de cartera por valor de \$794.998.000, a su vez declaró como ingreso un mayor valor equivalente a la diferencia glosada por la Administración en el rubro de las deducciones por la referida pérdida de cartera provisionada por la empresa.

Señaló que en el caso resulta pertinente dar aplicación a los principios de justicia y equidad, por cuanto el actuar de la sociedad no impidió el recaudo del valor adeudado por concepto del impuesto de renta, es decir, no generó un detrimento a las arcas del Estado que dé lugar a liquidar un mayor impuesto e imponer una sanción.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de **la parte demandada** aduce como motivos de inconformidad con la sentencia de primera instancia, los expuestos en la contestación en relación con la glosa de fondo y la sanción por inexactitud.

Agrega que en el caso de que la decisión sea desfavorable para su representada, no debe dejarse en firme la declaración de renta por el año gravable 2001 presentada el 27 de marzo de 2002, como lo decidió el *a quo*, pues ésta fue corregida mediante declaración del 20 de junio del 2002, la cual fue tenida en cuenta por el Tribunal para determinar la fecha a partir de la cual debía contarse el plazo para proferir requerimiento especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada** afirma que la sentencia apelada se refiere a los métodos para hacer la provisión de la cartera frente a deudas de difícil cobro, métodos que reconoce la Administración porque se encuentran definidos en las normas fiscales

y contables, pero se aparta de estudiar que en el presente caso lo que se discute es el hecho de que la sociedad actora no podía deducir en su declaración de renta las provisiones efectuadas frente a la deuda de la sociedad Lloreda, toda vez que frente a ésta no hubo pérdida alguna, ya que con ocasión del acuerdo de reestructuración de la Ley 550 de 1999 y previo acuerdo celebrado en el año 2001 entre Firmenich S.A. y Comité de Vigilancia y Control, la demandante recibió el título número 0222 por 2.930.476 acciones nominativas ordinarias por un valor nominal cada una de \$100, a través de las cuales se cancelaba la acreencia de Lloreda.

Resalta que según oficio del 25 de septiembre del 2001, la actora le informa a su deudor Lloreda S.A., que se acoge a la capitalización de la acreencia, a través de las acciones con las cuales cancela la deuda, por lo que en modo alguno la demandante se encontraba ante una cartera morosa o de difícil cobro, pues con la capitalización de las acciones recuperó la cartera e incrementó el patrimonio de la sociedad.

Insiste que en el caso no se reúnen los requisitos del artículo 79 del Decreto 187 de 1975, porque si bien es cierto el deudor era insolvente, se acogió a la Ley 550 de 1999 y por este medio recibió un número de acciones en reemplazo de la cartera adeudada, que en últimas capitalizó el patrimonio. Agrega que para el año 2002 la actora incluyó en su patrimonio las acciones recibidas, cosa que no hizo para el 2001, sin explicación razonable alguna.

Finalmente solicita mantener la sanción por inexactitud y tener en cuenta la última declaración tributaria presentada por la demandante, como se advirtió en el recurso de apelación.

La **parte demandante** reitera, en términos generales, los planteamientos expuestos en la demanda, en relación con la glosa de fondo, para lo cual resalta que la DIAN equivocadamente insiste en que no es procedente la deducción de deudas malas, cuando lo que se solicita por el año 2001 no es una provisión sino el reconocimiento del castigo que contablemente ya se había realizado durante el año 2000, bajo los enunciados de prudencia y mantenimiento del patrimonio. Indica que el mencionado castigo se hizo cuando el deudor fue aceptado dentro del proceso de reestructuración que deja en evidencia la dificultad de recuperación.

Explica que la recuperación sólo se produce en tiempo posterior (septiembre 25 y octubre 26/01) cuando hay una decisión social adicional al castigo como hecho ulterior a éste y no concomitante o simultáneo como pretende hacerlo ver la demandada. Aclara que la iniciación del proceso previsto en la Ley 550 de 1999 impide la iniciación de cualquier proceso ejecutivo, por lo que la actora no podía adelantar tal trámite como lo exige la DIAN.

Reitera que no existen restricciones para que el castigo de cartera tenga registros contables y fiscales en años diferentes, tal como ocurre con las depreciaciones, impuestos diferidos y recuperación de deducciones. Indica que las provisiones y el castigo de cartera, así como sus condiciones y dinámica, no interesa en el año 2000, ya que allí ni siquiera se solicitó en materia fiscal, sino que interesa para el período gravable 2001, año para el cual ya se había realizado contablemente el castigo y que se cumplieron las exigencias fiscales cuando el deudor fue aceptado en el proceso de reestructuración, lo cual hizo tener razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor.

Afirma que en el proceso está demostrado que la provisión solo fue tomada de manera parcial en el año 2000, por lo que también se evidencia que el castigo se realizó sobre el saldo no provisionado contra los resultados fiscales.

Sostiene que las cifras mostradas por la parte apelante incurren en error pues indica que los valores solicitados (\$662 millones) corresponden a un saldo de provisión de cartera del año 2000 que no se solicita en dicho año, sino en el 2001, lo que evidencia que el error consiste en considerar que lo solicitado fue una provisión en vez del castigo que en efecto se pidió, y no un saldo excedido de provisiones, todo lo cual se origina en la errónea interpretación de los valores contables y fiscales.

En cuanto a la alternativa de capitalización de la acreencia, manifiesta que es claro que fue una pérdida evidente para la sociedad demandante, ya que incluso el registro de los \$812 millones contra \$293 millones de la acreencia, sin el registro ni reconocimiento de prima de colocación de acciones alguna, produce un desvalor de su acreencia o inversión, si así se puede llamar, de \$619 (sic) millones que es el castigo anticipadamente protegido y solicitado bajo el principio de prudencia en materia contable en el año anterior 2000 y tomado en el 2001 al

entrar en reestructuración como evidente dilación en la posibilidad de recuperación y, luego, parcialmente recuperado, según los tiempos ya citados.

Finalmente reitera los argumentos expuestos en relación con los vicios de procedimiento que fueron sustentados en la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino en esta oportunidad procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos del recurso de apelación, que se remiten a los expuestos en relación con la glosa de fondo analizada en la contestación de la demanda, la controversia planteada en el caso se contrae a determinar si era procedente como deducción el castigo de cartera solicitado por la actora, frente a la deuda de la sociedad Lloreda S.A., teniendo en cuenta que esta última entró en proceso de reestructuración y en virtud de ello canceló la acreencia a la demandante con acciones nominativas ordinarias.

En primer término se observa que en la actuación administrativa demandada, la Administración rechazó la provisión clientes por valor de \$724.998.000 que fue solicitada por la demandante como deducción en el renglón 47 CX de su declaración privada del impuesto de renta por el año gravable 2001. La suma objeto de glosa se descompone así: \$662.373.000 como saldo de una provisión para deudas de difícil cobro de la sociedad Lloreda S.A., el faltante de la provisión para cubrir la totalidad de la cartera del año 2001 por \$22.256.000 y el valor de la provisión general de la cartera a 31 de diciembre del mismo año de \$40.369.000.

No obstante, como se advierte, la discusión de la demandada, tanto en vía gubernativa como ante esta Corporación, se ha centrado en el rechazo de la deducción del castigo de la deuda que Lloreda S.A. tenía con la actora, por lo que no existen fundamentos ni fácticos ni jurídicos de la Administración que controviertan los otros valores que integran la deducción rechazada.

Precisado lo anterior, se advierte de los antecedentes administrativos que obran en el proceso y de los argumentos expuestos por la demandante, que los \$662.373.000 corresponden al saldo de provisión de cartera a 31 de diciembre de 2000 que no se solicitó como deducción en ese mismo año gravable.

Además se observa que a junio 19 de 2000 la sociedad Lloreda S.A. le adeudaba a la demandante la suma de \$1.081.036.201, con un valor vencido de \$1.050.508.858. Sin embargo, afirma la actora, que adelantó gestiones de cobro y para el 31 de diciembre de 2000 la acreencia ascendía a \$874.132.000, todo lo cual hizo que le diera a esta cartera el tratamiento de deuda de dudoso o difícil cobro y, en virtud de ello, decidió registrar una provisión contable por el total de la acreencia⁹.

Como consecuencia de lo anterior, para el año gravable 2000 fue deducida fiscalmente, de acuerdo con los límites legales, la suma de \$211.759.000 y en consecuencia, quedó un saldo de \$662.373.000 que no fue solicitado en ese período gravable, pero contra el cual se castiga el total de la deuda de la sociedad Lloreda en el año gravable 2001, lo que es ahora objeto de discusión.

Ahora bien, en este punto lo que se advierte de los argumentos en que se sustenta la glosa en sede administrativa, es que en parte, el cuestionamiento de la DIAN radica en el hecho que la actora haya castigado la cartera contra la provisión y no contra el gasto. Al respecto resulta del caso remitirse a lo dispuesto en los artículos 145 y 146 E.T. que prescriben, en lo pertinente, lo siguiente:

ART.145.—Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro. *Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.*

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa

(...)

ART. 146.—Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor. *Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación.*

⁹ Folio 516 c.a.

De lo anterior se advierte que los artículos antes transcritos constituyen dos formas diferentes de realizar la deducción por cartera morosa o perdida, pero de ninguno de los dos preceptos puede establecerse que el hecho de que el contribuyente adopte en primera instancia la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro, luego no pueda castigar esas mismas acreencias con fundamento en el artículo 146 E.T., pues no existe prohibición legal ni reglamentaria en ese sentido¹⁰.

En tales condiciones, el procedimiento adoptado por la demandante en cuanto hizo la cancelación directamente contra la provisión de deudas incobrables que tenía de la sociedad Lloreda S.A., no hace perder el derecho a la deducción, porque, se reitera, no existe impedimento para hacerlo y además no existió un doble beneficio, por cuanto si bien el valor total de la deuda que tenía Lloreda S.A., era de \$874.132.000, lo solicitado como deducción por deuda manifiestamente perdida o sin valor en el año gravable 2001 (\$662.373.000), no incluye lo que la demandante ya había deducido en el año gravable 2000 como deuda de dudoso o difícil cobro (\$211.759.000).

Ahora bien, teniendo en cuenta que la demandada ha sostenido que la cartera deducida y objeto de análisis no era incobrable o manifiestamente perdida, deben analizarse los requisitos legales exigidos para tener derecho a la deducción prevista en el artículo 146 E.T.

ART. 79.—*Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.*

ART. 80.—*Para que proceda esta deducción es necesario:*

- 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.*
- 2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.*
- 3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.*
- 4. Que la obligación exista en el momento de descargo.*
- 5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor.*

¹⁰ Arts. 72 y siguientes del Decreto 187/75

De los anteriores presupuestos la discusión se ha centrado en que a juicio de la demandada la deuda no era incobrable porque la demandante recibió de Lloreda S.A., en virtud del proceso de reestructuración, unas acciones con las que se extinguió la deuda.

De la revisión de las pruebas allegadas al proceso se advierte lo siguiente:

- Que mediante comunicación de **octubre 26 de 2001**¹¹, el Vicepresidente Financiero de Lloreda S.A. remitió a la demandante el Título 0222¹² por 2,930,476 acciones nominativas ordinarias por un valor de \$100 cada una *“que cancela la acreencia por valor de \$809.485.307”*.
- Que según comprobante contable 27662, el **28 de diciembre de 2001** se registró la cancelación de las deudas por cobrar a Lloreda S.A., por un valor total de \$812.383.752¹³.
- Que mediante comprobante contable 27695, el **31 de diciembre de 2001** se registraron las acciones recibidas de Lloreda S.A. por la suma de \$293.047.600.

Para la Sala, el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 define las deudas manifiestamente perdidas o sin valor, concepto dentro del cual se destaca el aparte final en cuanto señala *que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial*, lo cual le da a la definición condiciones especiales que deben ser consideradas en cada caso concreto.

Pues bien, como lo afirma la parte recurrente, en el mismo año en que la actora decidió realizar fiscalmente el castigo de la cartera glosada, “recuperó” el valor de la deuda a través de las acciones entregadas por Lloreda S.A., con lo cual, en principio, se desvirtúa el hecho de que en ese *momento* existieran razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor.

No obstante, desde el punto de vista de una “sana práctica comercial”, no puede exigírsele al contribuyente, como lo pretende la DIAN, que tenga como recuperada la deuda con las acciones recibidas, cuando en realidad éstas no cubren el valor total de la acreencia.

¹¹ Folio 713 c.a.

¹² Folio 724 c.a.

¹³ Folio 717 c.a.

Ahora bien, si se observa en conjunto el tratamiento que la demandante le dio a las acciones recibidas de Lloreda, se puede establecer lo siguiente:

- En materia contable de acuerdo con el comprobante de registro de las acciones y el certificado de revisor fiscal¹⁴, estas se contabilizaron por su valor nominal (\$293.047.600) en la cuenta de Inversiones con contrapartida crédito a la cuenta Otros Ingresos - Recuperación de deudas malas por la misma cifra.

- Por su parte, en la declaración de renta del año gravable 2001, el contribuyente incluyó el mencionado valor de las acciones dentro del renglón 27 Otros ingresos, suma que hizo parte de la renta líquida gravable de ese periodo, conforme al artículo 82 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 que dispone:

ART. 82. - *La recuperación total o parcial de la deuda cuya deducción se hubiere obtenido por considerarla manifiestamente perdida o sin valor constituye renta líquida en el año en que se produzca.*

Entonces, teniendo en cuenta de una parte la situación fáctica con base en la cual la demandante tuvo como manifiestamente perdida o sin valor la deuda de Lloreda S.A. y por otra, el hecho de haber declarado como renta líquida las acciones recibidas como pago parcial de la deuda, esta Corporación advierte que examinadas estas circunstancias no existe violación de la normativa tributaria que permita desconocer la deducción solicitada, pues de manera contraria a la forma en que analiza la parte recurrente la actuación de la sociedad contribuyente, el tratamiento que en *conjunto* le dio a la deducción y a su recuperación, impiden tener, como lo consideró el *a quo*, que ello hubiera afectado de manera alguna el recaudo del tributo.

En efecto, lo anterior resulta claro si se observa lo siguiente:

La deuda total de Lloreda S.A. correspondía a \$874.132.000. De este valor la actora fiscalmente solicitó las siguientes deducciones:

Año gravable 2000: \$211.759.000 (Art. 145 E.T.)

Año gravable 2001: \$662.373.000 (Art. 146 E.T.)

Hasta este punto, la actora habría obtenido la deducción total de la deuda inicial. Sin embargo, en el 2001 recibió en parte de pago de la acreencia unas acciones de la

¹⁴ Folio 727 c.a.

sociedad deudora por el valor de \$293.047.000, es decir, que fiscalmente para el año gravable 2001, en principio, sólo tenía derecho a deducir \$369.326.000, que correspondería a la parte no recuperada de la deuda.

Pero como la actora declaró las acciones como renta líquida gravable en el año gravable 2001, el efecto en su declaración es el siguiente:

Renta Líquida Gravable:	\$293.047.000
Menos Deducción solicitada (art. 146E.T.)	<u>\$662.373.000</u>
Total	(\$369.326.000)

Lo anterior permite confirmar, que tributariamente no hubo doble beneficio, porque finalmente la actora dedujo únicamente lo que legalmente le correspondía, es decir el valor no recuperado de la deuda.

Por consiguiente, de conformidad con lo antes expuesto, no prospera el recurso de apelación.

Finalmente, frente a la solicitud de la parte recurrente en el sentido de que se modifique la sentencia apelada en cuanto a lo allí dispuesto como restablecimiento del derecho, esta Corporación accederá a su petición teniendo en cuenta que, como se advirtió en el acápite de antecedentes, la sociedad actora presentó la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2001, el 27 de marzo de 2002, la cual fue declarada en firme por el Tribunal en primera instancia, no obstante que ésta fue corregida el 20 de junio de 2002 y toda declaración presentada con posterioridad a la inicial, será considerada como una corrección por expreso mandato del artículo 588 del E.T. y sustituye la inicial.

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

F A L L A :

1. Confírmase el numeral 1° de la sentencia objeto de apelación, en cuanto declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.
2. Modifícase el numeral 2° de la providencia apelada, el cual quedará así:

A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios para el año gravable 2001, presentada por la sociedad FIRMENICH S.A. el 20 de junio de 2002, identificada con el número 90000008388490.

Se reconoce personería a la Doctora NIDIA AMPARO PABÓN PÉREZ como apoderada de la parte demandada, según poder que obra a folio 383.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO