



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

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00988-01 (23010)  
**Demandante:** FUNDACIÓN ESENSA  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** Silencio administrativo positivo. Deudas manifiestamente perdidas. Principio de favorabilidad

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 9 de diciembre de 2016, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección “B”, que dispuso:

*“1. SE NIEGAN las súplicas de la demanda.*

*2. No se condena en costas ni en agencias en derecho por no encontrarse probadas”.*

**ANTECEDENTES**

**1. Demanda**

**1.1 Pretensiones**

Las pretensiones del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho son las siguientes<sup>1</sup>:

*“PRIMERA: Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 314212012000093 del 18 de enero de 2013 de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes y de la Resolución 622-900.114 del*

---

<sup>1</sup> Folio 1.

*14 de abril de 2014 de la Subdirección de Gestión Jurídica que decide un recurso de reconsideración, actos emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales U.A.E. DIAN*

*SEGUNDA: A título de restablecimiento del derecho declare que mi mandante no está obligada al pago por concepto alguno por impuestos, intereses y sanciones a la DIAN U.A.E. por el impuesto de renta y complementarios del año 2009.*

*TERCERA: Condenar en costas a la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales U.A.E.*

## **1.2 Hechos relevantes para el asunto**

1.2.1. La Dian inició un proceso de fiscalización a la Fundación Esensa, con el fin de verificar la declaración privada del impuesto de Renta y Complementarios año gravable 2009.

En el curso de dicha investigación, la Administración profirió el Requerimiento Especial No.312382012000075 del 20 de abril de 2014. En este acto se propuso:

- Adicionar el valor de 2.141.963.000 como ingresos gravados. Esto por cuanto i) no se demostró que el beneficio neto o excedente del año gravable anterior, es decir 2008, fue reinvertido en su totalidad, ii) no se manejó contablemente la ejecución del excedente del año 2008 en los términos de Decreto 4400 de 2004 iii) ni se controló dicho beneficio en la cuenta del patrimonio.
- Desconocer las siguientes deducciones: i) por valor de \$1.172.207.000 por no cumplir los requisitos para considerarse como una deuda perdida y ii) el valor de \$1.121.788.000 que corresponde a la inversión del beneficio neto, toda vez que el beneficio no puede considerarse como egreso, en los términos del parágrafo 1 del artículo 4 del mencionado Decreto 4400.
- Modificar el renglón de devoluciones, rebajas y descuentos en ventas con el fin de desconocer el valor 349.708.735 que consiste en la anulación de una factura de un periodo gravable – año 2008 – diferente al declarado – año 2009.
- Rechazar la renta exenta de \$3.820.660.000 al no ser beneficiaria del régimen especial por no cumplir con los requisitos del Decreto 4400 de 2004

Por lo anterior, al calcular el impuesto se aplicó la tarifa del 33% dando como resultado un impuesto a cargo de \$2.854.213.000. Igualmente, se propuso una sanción por inexactitud de \$24.553.045.000

1.2.2. La fundación dio respuesta al requerimiento especial. El 18 de enero de 2013, la Dian profirió Liquidación Oficial No. 31242012000093, por medio de la cual se modificó la declaración privada en los términos propuestos en el requerimiento.

1.2.3. El 21 de marzo de 2013, la fundación instauró recurso de reconsideración, el cual fue inadmitido mediante Auto No. 900037 del 20 de mayo de 2013, al no contar con presentación personal. Esta decisión se notificó el 31 del mismo mes y año.

El 7 de junio del mismo año, la parte demandante presentó recurso de reposición contra el auto inadmisorio. Con este recurso se hizo la respectiva presentación personal.

La Dian emitió el Auto Admisorio por reposición No. 900022 del 14 de junio de 2013, por medio del cual se dio trámite al recurso de reconsideración.

1.2.4. El 14 de abril de 2014, la Dian profirió la Resolución No. 622-900.114 por medio de la cual resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración. Esta decisión se notificó personalmente el 25 del mismo mes y año.

1.2.5. El 22 de agosto de 2014 se presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>2</sup>.

### **1.3. Normas violadas y concepto de la violación**

La parte demandante citó como normas vulneradas los artículos 29, 83 y 95 numeral 9 de la Constitución; 726, 732, 734, 730 numeral 3, 774 y 775 del Estatuto Tributario; 197 de la Ley 1607 de 2012; y 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

#### **1.3.1. Reinversión del beneficio neto o excedente**

El Consejo General de la Administración de la Fundación Esensa ordenó reinvertir el excedente neto del año 2008, el cual asciende a la suma de \$2.141.963.000.

La Dian consideró que tal valor no fue reinvertido en su totalidad, puesto que solo se demostró una relación de activos adquiridos en el año 2009 por la suma de \$1.121.788.575, quedando una diferencia de \$1.020.174.725 por reinvertir. Así mismo, la Administración indicó que no se puede determinar con claridad la totalidad de la reinversión, toda vez que la ejecución del excedente no se contabiliza en cuentas separadas, en los términos del Decreto 4400 de 2004.

No obstante, la Dirección de Impuestos desconoció que contablemente quedó demostrado que el valor restante del beneficio neto del año 2008 si fue reinvertido, específicamente en la apertura, adecuación y dotación de unidades renales en las ciudades de Bogotá, Medellín y Cali.

Si bien es cierto que en la contabilidad de la fundación no se llevan cuentas separadas para la ejecución del excedente neto, si hay forma de comprobar que se cumplió con la reinversión de los \$2.141.963.000 en las cuentas del Plan Único de Cuentas, tales como 15 (propiedades de planta y equipo), 171010 (diferido bienes muebles) y 13330 (anticipos y avances).

Es por esto que el registro contable con sus debidos soportes internos y externos acreditan la inversión hecha por la fundación, la cual tiene relación con el objeto social de la fundación – prestación de servicios de salud – de lo que se desprende que si era sujeto del régimen especial de tributación. Todos los registros contables aportados cumplen con los requisitos legales y, en consecuencia, constituyen prueba suficiente para resolver la controversia de la reinversión del beneficio neto.

---

<sup>2</sup> Ver folio 1

Así mismo, si la administración tenía claridad sobre la parte del excedente que reinvertió, sobre este no podía imponer una tarifa general del 33%.

Con la demanda se aportó “peritazgo contable” con el que se pretende demostrar la reinversión de la totalidad del beneficio neto o excedente del año 2008.

### **1.3.2. Revalorización del patrimonio**

En la liquidación oficial, la Dian hizo referencia a la revalorización del patrimonio en el tiempo, pero lo hizo de manera imprecisa y sin claridad. De igual modo, tal afirmación desconoce que los entes jurídicos y personas naturales comerciantes no están obligados a realizar ajustes por inflación mediante el porcentaje acumulado del año gravable, de conformidad con establecido en el Decreto 1536 de 2007.

No puede confundirse que el excedente neto se contabilizó en la cuenta 37 subcuenta 3705 del PUC y no con la cuenta 34 subcuenta 3405, puesto que ésta última hace referencia a la revaloración del patrimonio, es decir, *a los efectos de la variación al patrimonio por la pérdida del poder adquisitivo o envilecimiento de la moneda.*

Así mismo, en la liquidación oficial se indujo a un error al contribuyente al mencionar la cuenta 37 subcuenta 3805 con el fin de reflejar el excedente en las cuentas del patrimonio, cuando esta subcuenta trata de inversiones y la que debía utilizarse era la 3705 que trata de utilidades acumuladas.

### **1.3.3 Reinversión de activos fijos y su contabilización en las cuentas del patrimonio**

En los actos demandados, la Dian sostuvo que la reinversión del beneficio neto o excedente debía llevarse contablemente en la cuentas del patrimonio. Como sustento de su postura se citó el Concepto No. 153 de noviembre de 2007, proferido por el Consejo Técnico de Contaduría Pública.

No obstante, por analogía fáctica, debió aplicarse el Concepto 145 del 20 de abril de 2007, del cual concluye que no es cierto que solo pueda llevarse en la cuenta del patrimonio como activos fijos, sino que se pueden registrar en la cuenta 15 (propiedades de planta y equipo) o como gastos de la cuenta 5.

Se tiene entonces que la Dian aplicó un concepto cuando existía otro más específico en la materia y que fue acogido por el contribuyente.

### **1.3.4 Vulneración del párrafo 1 del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004**

La Dian considera que el excedente neto no puede ser considerado como egreso, de conformidad con la norma citada.

Sin embargo, en los actos no se consideró que dicho excedente se invirtió en la adquisición de activos, cuyo gasto si se puede llevar como parte de los egresos, en los términos expuestos en el inciso primero del artículo citado por la Dian.

De lo anterior se desprende que la Administración Tributaria hizo una errada interpretación del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004. Adicionalmente, desconoce su propio acto, esto es el Concepto No. 056052 del 26 de agosto de 2004, que si bien es anterior al Decreto 4400, consagra la posibilidad de manejar como deducción o egreso el 100% del costo de adquisición de activos fijos como reinversión del beneficio neto.

### **1.3.5 Rechazo de la renta exenta**

No comparte la postura asumida por la Dian de rechazar el valor de \$3.820.660.000 como renta exenta, por cuanto dicha suma no ha sido objeto de investigación en el proceso. Igualmente, por declararse en el año 2009 sólo puede ser reinvertida en el año 2010 y en el expediente no obra prueba alguna que demuestre que no se reinvirtió, razón por la cual ostenta la calidad de exenta.

De la actuación de la administración se desprende que se anticipó a un comportamiento tributario del año 2010, puesto que rechaza un monto que estaba ligado a un periodo fiscal no investigado.

### **1.3.6 Silencio administrativo positivo**

En el presente caso la Dian perdió su competencia, dado que el recurso de reconsideración fue resuelto transcurrido más de un año desde la interposición del recurso, razón por la cual opera el silencio administrativo positivo como consecuencia de la falta de diligencia de la Administración.

El recurso de reconsideración fue presentado el 21 de marzo de 2013 y el recurso se resolvió el 14 de abril de 2014 y se notificó el 25 del mismo mes y año. La administración inadmitió el recurso por no contar con presentación personal, es decir, violando el artículo 228 de la Constitución Política que consagra el principio de primacía de la sustancia sobre la forma.

Lo anterior por cuanto la Dian tuvo conocimiento que desde el inicio del proceso de fiscalización, quien actuó en nombre de la fundación fue su representante legal, quien interpuso el recurso. Así las cosas, era innecesario exigir la presentación personal de quien ya se tenía conocimiento de su calidad como representante. Como sustento, extrae apartes de la Sentencia T-1021 del 22 de noviembre de 2012, en la cual la Corte Constitucional, con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado, expuso que es irrelevante la falta de presentación personal en los recursos cuando esa persona ya actuó y fue reconocido por la administración.

Sin perjuicio de lo anterior, el auto inadmisorio del recurso de reconsideración es extemporáneo. El artículo 726 del E.T. dispone que el auto inadmisorio deberá dictarse dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. En este caso se tiene que el recurso se radicó el 21 de marzo de 2013, y el auto inadmisorio se profirió el 21 de mayo de 2013 y se notificó el 31 del mismo mes y año, es decir, por fuera del plazo legal.

El efecto de no cumplir con esta disposición es que la administración debe asumir las consecuencias de su omisión y no trasladarlas al contribuyente, pues de hacerlo, amplía el término para resolver el recurso sin que exista una disposición normativa que lo faculte para ello, usurpando así las competencias del legislador. El hecho de que el auto inadmisorio sea de

trámite no implica que se pueda desconocer el término perentorio para expedirlo.

Desconocer lo anterior, sería aceptar que la Administración puede, luego del décimo mes de radicado el recurso, inadmitirlo y tomarse el año para proferir la resolución. Esto implica que se puede tomar 21 meses para decidir una solicitud que legalmente debe ser resuelta en 12 meses.

Así las cosas, aceptar la postura asumida por la Dian vulnera el derecho al debido proceso del contribuyente y desconoce los principios de seguridad y certeza jurídica, en la medida que existe una disposición que consagra un término determinado para una actuación administrativa. No puede perderse de vista que las normas procesales son de orden público y, por tanto, no hay posibilidad de extender el plazo ya establecido.

En su sentir, la inadmisión extemporánea del recurso afecta la competencia temporal de la Dian en dos sentidos. El primero es que ya no cuenta con competencia para proferir el acto de trámite. El segundo es que afecta el resultado final de la actuación administrativa, puesto que de una actuación irregular no puede derivarse un resultado legal.

El hecho que el contribuyente subsanara la falta de presentación personal del recurso, no acarrea un saneamiento procesal en consideración a que i) por ser términos procesales de derecho público, no pueden ser prorrogables, ii) la administración no puede alegarse su propia culpa – incumplimiento del deber legal –con el fin de obtener un beneficio, iii) *censurable resulta admitir que frente al representante legal de la contribuyente lego en materias jurídicas y con apoyo en el principio de que la ignorancia de la ley no sirve de excusa*, iv) el contribuyente atendió los principios de buena fe y confianza legítima, sin saber que la inadmisión era extemporánea y, por ello, no estaba obligado a subsanar la presunta irregularidad.

Por las anteriores razones considera que la Administración tenía hasta el 21 de marzo de 2014 para decidir el recurso de reconsideración, esto es, un año después de la radicación de la solicitud. No obstante este acto sólo fue notificado al contribuyente hasta el 25 de abril de 2014 por lo que operó el silencio administrativo positivo.

Adicionalmente, en el presente asunto opera la nulidad consagrada en el artículo 730 numeral 3 del E.T., comoquiera que el recurso de reconsideración fue decidido extemporáneamente.

### **1.3.7 Improcedencia del castigo de cartera**

En los actos demandados la Dian rechaza un castigo de cartera al no cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 80 del Decreto 187 de 1975, toda vez que no se originan de una actividad productora de renta y no hay pruebas de las actividades realizadas para su cobro o recuperación.

La Dian incurre en un error conceptual al establecer que por tratarse de una entidad sin ánimo de lucro no puede realizar actividades de tipo comercial, desconociendo que lo pretendido es desarrollar la función social para la cual fue establecida.

Así mismo, no puede olvidarse que en el objeto social de la fundación se autoriza la ejecución de los actos y contratos necesarios para la prestación de los servicios de salud.

La cartera castigada se deriva de una transferencia de un activo fijo de la entidad, esto es de la venta de una unidad renal. Si bien esto no hace parte del giro ordinario de la fundación, se hizo con el fin de disminuir costos y lograr el autosostenimiento de la entidad, es decir, dar continuidad a los servicios de salud.

Respecto a las labores desempeñadas que lleven a concluir que era una obligación irrecuperable, se tiene que se contrató a un abogado quien gestionó el proceso de cobro y rindió un informe de gestión que fue aportado en sede administrativa. En este informe quedó reportada la situación de insolvencia del deudor y que se realizaron varias reuniones pero que no fue posible el pago.

Por las condiciones de la sociedad deudora – insolvente y sin activos – era innecesario y costoso iniciar un proceso ejecutivo singular, no solo por los honorarios y gastos del proceso, sino por la caución para la obtención de las medidas cautelares.

Las anteriores razones llevan a concluir que los actos reflejan un exceso de rigor formal, por lo cual considera que se dicha glosa fue falsamente motivada.

### **1.3.8 Sanción por inexactitud**

Los anteriores cargos dan lugar a considerar que la sanción por inexactitud es improcedente. En caso de no accederse a la nulidad solicitada, debe entenderse que la sanción proviene de una diferencia de criterios y, en consecuencia, debe levantarse la sanción.

## **2. Oposición**

La Dian se opuso a la prosperidad de las pretensiones en los siguientes términos:

2.1 Las decisiones tomadas en los actos demandados se originan del proceso administrativo en el cual se decidió negar una exención del impuesto de renta de la sociedad, toda vez que se llevó como egreso el valor de \$2.141.963.000 que corresponde a la reinversión del excedente neto del año 2008, cuando el Decreto 4400 de 2004 artículo 4 parágrafo 1, expresamente señala que *el valor correspondiente a la ejecución del beneficio neto o excedente de años anteriores, no constituye egreso o inversión en el ejercicio*. Es por esto, que al no cumplir con las condiciones del régimen especial pasaba a ser un contribuyente del régimen ordinario.

En el proceso de fiscalización de renta año gravable 2009, se le trasladó la carga de la prueba al contribuyente con la finalidad de demostrar el cumplimiento de las exigencias consagradas en el Decreto 4400 de 2004. Si bien la fundación aportó varios documentos y soportes probatorios, se evidenció que, efectivamente, la reinversión del beneficio neto se manejó como egreso, pese a prohibición legal.

A esto se suma el hecho del incumplimiento del literal c) del artículo 1 del Decreto 4400, evidenciado en la falta de reinversión de la totalidad del excedente neto en el desarrollo del objeto social de la fundación.

La contribuyente no lleva cuentas separadas que demuestren la reinversión del beneficio neto obtenido en el año 2008 (obligación establecida en el artículo 15 del reiterado Decreto 4400) y de la contabilidad solo puede tenerse certeza de la reinversión de \$1.121.788.275, cuando el excedente corresponde a la suma de \$2.141.963.000.

2.2 La deuda registrada como perdida por cuentas incobrables se originó con la sociedad Disovi S.A en el año 2003. Entre ésta última y la fundación demandante se realizó un contrato de cesión de derechos, en el cual Disovi cede una acreencia que tenía con el Hospital San Carlos de Bogotá.

Desde el punto de vista fiscal esta cesión no puede manejarse como castigo de cartera, puesto que no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, requisito esencial para la deducción como cuenta incobrable. Recuérdese que la actividad de la fundación no es la compra o negociación de cartera.

Otro de los requisitos para la deducción consiste en que se aporten las pruebas que demuestren la pérdida real de cartera, circunstancia que no se acreditó en el presente asunto.

2.3 Contrario a lo expuesto por la demandante, el rechazo de la renta exenta del año 2009 no está relacionado con la reinversión del beneficio neto en el año gravable siguiente. Este rechazo obedece al simple hecho de no acreditar el cumplimiento del régimen tributario especial, lo que implica que a la Fundación debe aplicársele las disposiciones del régimen ordinario.

2.4 La omisión en el cumplimiento de los requisitos del régimen especial lleva consigo la aplicación del régimen ordinario, es decir, para efectos del impuesto de renta se asemejan a sociedades de responsabilidad limitada. Del mismo modo, el beneficio neto dejará de tener tal calidad y se considerará como ingreso gravable.

En aplicación de lo anterior, es que la Administración profirió los actos demandados y, por ende, no es procedente la nulidad de los mismos.

2.5 Respecto a la extemporaneidad en la expedición del auto inadmisorio del recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo, la Administración resalta dos aspectos. El primero es que la norma consagra como verbo rector "dictar" el auto inadmisorio en el término de un mes contado desde la interposición del recurso, pero nunca establecen las consecuencias expuestas en la demanda. El segundo es que este asunto nunca fue discutido en sede administrativa, por lo cual no procede su estudio, con el fin de garantizar el derecho de contradicción de la Dian.

Sin perjuicio de lo anterior, en el presente caso se inadmitió el recurso y se le concedió al interesado la oportunidad de reponer esta decisión, lo que efectivamente hizo, originando que el 14 de junio de 2013 se admitiera el recurso de reconsideración por presentarse válidamente.

Desde esa fecha es que comienza la contabilización del año para resolver el recurso, plazo que fue observado por la Administración puesto que el 25 de

abril de 2014 se notificó la respectiva resolución. En consecuencia, no se configura el silencio administrativo positivo.

2.6 La sanción por inexactitud es procedente en cuanto se demostró i) se declararon deducciones que no eran procedentes y ii) no se reinvertió en el año 2009 la totalidad del beneficio neto del año 2008. Así mismo, y de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>3</sup>, no se requiere probar una actuación dolosa o culposa para la imposición de la sanción.

En el asunto que se debate no se evidencia una diferencia de criterios, sino un desconocimiento de los requisitos establecidos en el Decreto 4400 de 2004, para ser beneficiario del régimen tributario especial.

2.7 El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo dispone no habrá lugar a la condena en costas en los casos en que se ventile un interés público. Esta condición se configura en este asunto al discutirse tributos cuyo recaudo persigue el cumplimiento de los fines del Estado.

Así mismo, i) no se incurrió en conductas dilatorias o temerarias que originen una posible condena en costas ni ii) aparecen demostrada su causación.

2.8 Respecto al dictamen pericial aportado con la demanda, lo objeta por error grave al considerar que se tratan de opiniones y manifestaciones que corresponden de manera privativa al juez de la causa.

### **3. Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta – Subsección “B”, mediante sentencia proferida el 9 de diciembre de 2016, negó las pretensiones de la demanda.

3.1 El primer asunto que resolvió fue la posible configuración del silencio administrativo positivo. El artículo 732 del E.T. consagra que la Administración cuenta con un año para resolver el recurso contado a partir de la interposición en debida forma. No puede perderse de vista que el recurso se presentó el 23 de marzo de 2013, pero fue inadmitido por falta de presentación de personal, razón por la cual el 7 de junio de 2013 se presentó recurso de reposición contra la inadmisión en el cual se admitió que por error involuntario se realizó reconocimiento de firma y no presentación personal.

Comoquiera que en el recurso de reposición la fundación aceptó su error y lo subsanó el 7 de junio de 2013, esta es la fecha en la que se entiende como presentado en debida forma el recurso y, en consecuencia, la Administración tenía hasta el 7 de junio de 2014 para resolver la solicitud y como lo hizo el 25 de abril de ese año, no se configuró el silencio administrativo positivo.

3.2. El siguiente cargo objeto de estudio fue el beneficio neto o excedente. Al respecto hizo un recuento de las normas que regulan la materia y revisado el expediente concluyó: i) la demandante vulneró el inciso segundo del párrafo 1º del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, al llevar como egreso la reinversión de los excedentes de años anteriores y, por ende, era procedente desconocer tal valor y adicionarlo a los ingresos de la fundación, ii) era acertada la postura de la Dian de aplicarle a la Fundación Esensa el régimen

---

<sup>3</sup> Cita la sentencia del 22 de marzo de 2011 número interno No. 17286

tributario ordinario, al no cumplir con la totalidad de los requisitos establecidos en el Decreto 4400.

Así mismo, consideró que no se reinvertió la totalidad del excedente neto generado en el año 2008 que corresponde al valor de \$2.141.963.000, el cual fue destinado por el Consejo de Administrativo de la Fundación para las sedes de Bogotá, Cali y Medellín.

La fundación sostiene que dicho valor si se destinó para el desarrollo del objeto social de la siguiente forma:

Inversiones	Valor
Equipo médico para dotación de unidades y CIE	\$1.121.788.575
Otros activos, adecuaciones y construcciones	\$1.185.882.101
Total de reinversión del beneficio neto o excedente	\$2.307.670.676

Al respecto, el Tribunal precisó que la Fundación no lleva en su contabilidad cuentas separadas en las que se reporte la reinversión del beneficio neto por años como dispone el parágrafo del artículo 15 del Decreto 4400 de 2004, razón por la cual no se tiene certeza de la reinversión de la totalidad del excedente neto.

Aún en el evento de revisar los registros contables, no se cumple con el requisito de reinversión de la totalidad del beneficio neto. Se tiene que la suma controvertida recae sobre los otros activos, adecuaciones y construcciones, es decir \$1.185.882.101. De los documentos soportes se puede aceptar la suma de \$10.296.530, el valor restante corresponde a activos de los que no se informa la actividad realizada, se trata de cotizaciones o propuestas comerciales, corresponden a activos en una ciudad diferente a la autorizada por el Consejo Administrativo o no se tiene claridad sobre la sede en la que se encuentran. Así mismo, resaltó que los materiales quirúrgicos no son inversiones y, en consecuencia, no pueden ser incluidos en ese cálculo.

3.3 Frente al rechazo de la suma de \$1.172.207.000 por concepto de deudas manifiestamente perdidas, el Tribunal consideró que la fundación no demostró tal calidad porque no se adelantó ninguna gestión judicial o extrajudicial para el cobro de la obligación. Tampoco se acreditó i) el hecho de que las gestiones realizadas resultaran onerosas para la fundación y ii) que DISOVI S.A. estuviera en situación de insolvencia y en proceso de liquidación, pues solo reposa en el expediente una manifestación unilateral de un tercero que no da certeza sobre la iliquidez o ausencia de garantías reales para el respaldo de la deuda.

3.4 Se refirió al dictamen pericial aportado, resaltando que en el expediente no obran documentos que respalden su conclusión esto es, que aun cuando no se registró en una cuenta separada del patrimonio la ejecución y control del beneficio neto del año 2008, si se afectaron otras cuentas y se reinvertió el excedente neto.

Se tiene entonces que este medio probatorio no aporta elementos suficientes para acceder a las súplicas de la fundación demandante.

3.5 Se abstuvo de condenar en costas al no encontrarse probadas.

#### **4. Recurso de apelación**

La parte demandante presentó recurso de apelación en el que expuso la falta de pronunciamiento del tribunal sobre la extemporaneidad de la Administración en la expedición del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, lo que implica que la Dian perdía competencia para resolver esa petición. En su sentir solo se hizo referencia a disposiciones normativas de rango legal sin analizar los principios constitucionales como la supremacía de la sustancia sobre la forma y el debido proceso. Además, no puede olvidarse que el funcionario que recibió el recurso no le advirtió al contribuyente sobre la falencia de la presentación personal, lo cual era su deber.

Reiteró los argumentos de la demanda expuestos en el numeral 1.3.6 de los antecedentes y resaltó que consisten en circunstancias posteriores al agotamiento del proceso administrativo y, en consecuencia, no pudieron alegarse en el trámite del recurso de reconsideración.

Frente al castigo de cartera resaltó que si se realizaron gestiones extrajudiciales como las adelantadas por el abogado contratado para ello, quien sostuvo varias reuniones con Disodivi S.A., con el fin de proponer fórmulas de pago, como se acredita en sede administrativa y judicial.

Ahora bien, lo pretendido por el Tribunal consiste en acceder a información protegida, como lo son la contabilidad, estados financieros y cuentas bancarias.

La onerosidad debe estudiarse desde el punto de vista civil – artículo 1497 del Código Civil – puesto que en un contrato que tenga utilidad para las partes, como lo es el de un profesional en derecho, está prohibido prestar servicios sin que se hubiesen pactado honorarios. Adicionalmente, el mismo abogado, recomendó no demandar lo que imposibilita que al proceso se traigan constancias de honorarios, presentación de demanda y pago de una caución.

Así mismo, la inexistencia de garantías reales es una afirmación indefinida que no requiere prueba. Igualmente si se acude a una oficina de registro y se solicita los bienes de una persona, si ésta carece de bienes no se expide certificación, de lo que se desprende que el Tribunal solicite pruebas imposibles de aportar.

#### **5 Alegatos de conclusión en segunda instancia**

La parte demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda e insistió en la improcedencia del castigo de cartera, dado que i) el informe presentado por el abogado de la Fundación Esensa no da cuenta del procedimiento utilizado para recuperar la cartera del que se desprenda que se trata de deudas manifiestamente perdidas o sin valor y ii) no proviene de actividades productoras de renta.

La parte demandante reiteró algunos de los argumentos del recurso de apelación.

#### **6. Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada. Analizados los artículos 720, 722, 732 y 734 del Estatuto Tributario, concluyó que no consagran ninguna consecuencia relacionada con el incumplimiento del término de un mes con el que cuenta para Administración para dictar el auto indamatorio del recurso de reconsideración.

Hay que distinguir que los términos legales se dividen en perentorios y preclusivos. Los primeros son obligatorios y tienen el carácter de urgentes para realizar la acción en el plazo consagrado, pero su incumplimiento no invalida ni torna ineficaz lo realizado. Los segundos además de obligatorios tienen como consecuencia de su inobservancia invalidar la acción realizada fuera del plazo.

En su opinión la Dian no pierde competencia al proferir por fuera del mes el recurso inadmisorio, puesto que dicho término es perentorio.

En el caso concreto la Dian quedó habilitada para resolver el recurso una vez subsanado el requisito por el cual se inadmitió el recurso, esto es el 7 de junio de 2013, razón por la cual no se configura el silencio administrativo positivo porque el acto que resolvió el recurso fue notificado el 25 de abril de 2014.

Acerca de la cartera incobrable resaltó que en el recurso de apelación se hizo referencia a las gestiones adelantadas por un abogado contratado por la Fundación. No obstante, se trata de apreciaciones del profesional en derecho y no se aporta ningún documento que demuestre tales gestiones. Es por esto que considera que la apelante no aportó elementos de juicio que desvirtúen las razones expuestas en la sentencia.

Advirtió que el recurso de apelación se limitó solo a dos aspectos de inconformidad los cuales fueron los examinados en el concepto.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problema jurídico**

Según las inconformidades planteadas en el recurso de apelación, en el presente asunto se discute si i) se produjo el silencio administrativo positivo, partiendo del hecho que la administración profirió extemporáneamente el auto inadmisorio del recurso de reconsideración; ii) era procedente la deducción por deudas manifiestamente perdidas o incobrables y iii) es procedente el principio de favorabilidad respecto a la sanción por inexactitud.

### **2. Del silencio administrativo positivo.**

2.1 En este caso se tiene que el 21 de marzo de 2013, la fundación instauró recurso de reconsideración, el cual fue inadmitido mediante Auto No. 900037 del 20 de mayo de 2013, al no contar con presentación personal. Esta decisión se notificó el 31 del mismo mes y año<sup>4</sup>.

Efectivamente, la administración excedió el plazo para inadmitir el recurso de reconsideración, por lo que es importante establecer los efectos de tal omisión.

---

<sup>4</sup> FI 1120 vto.

2.2 El artículo 726 del Estatuto Tributario, regula la inadmisión del recurso de reconsideración en los siguientes términos:

*Art. 726. Inadmisión del recurso. En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.*

*Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo.*

De esta disposición normativa, la Sala destaca<sup>5</sup>:

- El legislador estableció dos términos: i) El primero de un mes para inadmitir el recurso de reconsideración, que se cuenta desde la presentación del mismo; ii) El segundo, para que la administración resuelva el recurso de reposición que se interponga contra el auto inadmisorio.
- Solo cuando la Administración no resuelve el recurso de reposición contra el auto inadmisorio, se entenderá aceptado el recurso.

Se tiene entonces, que aún en los eventos en que la Administración incumpla el término para inadmitir el recurso de reconsideración, tal omisión no tiene el efecto de producir silencio administrativo positivo.

No puede olvidarse que esta figura – silencio administrativo positivo – requiere, además del incumplimiento de un plazo, que el legislador la contemple expresamente como consecuencia jurídica de tal omisión, circunstancia que no se acredita en este caso.

Es por lo anterior, que no puede accederse a lo solicitado por la fundación demandante.

2.3. Adicionalmente, se observa que en el caso concreto la administración notificó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración dentro de los términos consagrados en el artículo 726 del E.T., pese a la irregularidad en la inadmisión del recurso.

Si la administración aplicara el mencionado artículo las actuaciones serían las siguientes:

- El recurso de reconsideración se presentó el 21 de marzo de 2013.
- La inadmisión del recurso y su notificación debió surtirse a más tardar el 21 de abril de 2013.
- El contribuyente contaba con 10 días para interponer recurso de reposición contra el inadmisorio, es decir, hasta el 07 de mayo de 2013.
- La Dian debía resolver la reposición dentro de los 5 días siguientes a su interposición, es decir, hasta el 15 de mayo de 2013.

---

<sup>5</sup> En igual sentido se ha pronunciado la Sala en Sentencias del 10 de febrero de 2011, 24 de octubre de 2013 y 15 de mayo de 2014, números internos 16998, 19108 y 19958. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, respectivamente.

- Resuelto el recurso y como en el caso concreto se decidió dar trámite a la reconsideración, tenía un año para resolverlo, esto es hasta el 15 de mayo de 2014.

Ahora bien, en el caso concreto la inadmisión del recurso de reconsideración se notificó el 31 de mayo de 2013, es decir, pasados más de dos meses desde su interposición. No obstante, la decisión de fondo, es decir la resolución que resolvió el recurso se notificó el 25 de abril de 2014, es decir, antes del 15 de mayo de 2014 que sería el último plazo que tenía la administración, tal y como se expuso anteriormente.

Es por esto, que no se presenta vulneración alguna al derecho del debido proceso de la fundación demandante puesto que la notificación de la decisión final se surtió dentro del término correspondiente.

### **3. Deudas manifiestamente perdidas o incobrables**

3.1 Conforme lo previsto en el artículo 146 del Estatuto Tributario, *“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 periodo 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.”*

Implica que, por disposición legal, para que proceda la deducción no solo se debe demostrar la existencia de la cartera, sino que además deben justificarse las razones de su descargo, tales como la insolvencia del deudor, la falta de garantías o cualquiera otra causa que permita considerar las deudas como perdidas, tal como lo precisa el artículo 79 del decreto reglamentario 187 de 1975; y probarse la realización de actuaciones específicas orientadas a su recuperación.

3.2 En el presente asunto, la fundación, desde sede administrativa, aportó un informe de gestiones realizado por el abogado Iván Humberto Sánchez Arango con el fin de demostrar que se trataban como deudas perdidas.

No obstante, el Tribunal consideró que tal informe no era suficiente al tratarse de una manifestación unilateral de un tercero. Contrario a lo expuesto en el recurso de apelación, la Sala considera que son razonables los argumentos expuestos por el Tribunal.

Es cierto que esta Sección ha manifestado que para acreditar la existencia de la cartera no existe una tarifa legal, por lo que se aceptan *los informes de los abogados en los que se aconseje la baja de la obligación por no ser viable su cobro*”, la demostración de la insolvencia de los deudores o acreditar la especificidad de las gestiones realizadas para lograr el cobro de las obligaciones<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de noviembre de 2015, radicado No. 05001-23-31-000-2009-00328-01 (20955) C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y sentencia del 13 de diciembre de 2017, radicado No. 50001-23-31-000-2009-00288-01 (21210) C.P. Milton Chaves García.

**Pero no es menos cierto que en este caso no es suficiente el informe aportado.**

El mencionado informe reza así:

*“Tal como le manifesté en el informe del paso 10 de febrero, la sociedad DISODIVI S.A., continúa inactiva y no se prevé que pueda reiniciar operaciones a corto o mediano plazo, teniendo en cuenta que completa cuatro (4) años sin realizar ningún tipo de actividad comercial.*

*De acuerdo con la información suministrada por esta misma sociedad, desde el año 2007 están en causal técnica de liquidación por acumulación de pérdidas que alcanzan los \$840 millones de pesos aproximadamente y solo tienen activos realizables a corto plazo por el valor de \$332 millones aproximadamente, de los cuales \$136 millones tienen que ver con cuentas por cobrar a terceros sobre los que no obra ningún tipo de garantía y ven poco probable la recuperación de esa suma.*

*Adicionalmente, los socios de DISODIVI no tienen ánimo alguno de continuar y piensan liquidar la sociedad en los próximos meses, con lo cual la obligación con la Fundación Leonor Goelkel [hoy Fundación Esensa] por valor de \$1.172 millones tiene una probabilidad muy remota de pago.*

*Por otra parte, debe tenerse en cuenta que en nuestra última reunión se les había propuesto algunas formas de pago y que de hecho en el año 2007 y 2008 se les ayudó a atender algunos pagos inmediatos ante la iliquidez que presentaban, todo ello pensando en contribuir a su reactivación sin éxito alguno.*

*Conforme a lo expuesto recomiendo cancelar cualquier gestión tendiente a la recuperación de esta cartera y darla de bajo en su totalidad por incobrable”<sup>7</sup>.*

De la revisión del expediente se observa que solo reposa dicho informe, es decir, no se aportaron los elementos que originaron las conclusiones expuestas por el profesional. Nótese que se hablan de i) periodos de inactividad comercial, ii) de pasivos y activos determinados en cifras exactas, iii) informes previos. Sin embargo, no hay soportes de tales datos.

En el recurso de apelación se expone que *la prueba pedida por el Tribunal es diabólica, pues supone que el abogado accediera a la contabilidad, estados financieros y cuentas e información bancaria que está protegida por su inviolabilidad, para traerlas al proceso.*

Sin embargo, considera la Sala que para llegar a las conclusiones que reposan en el informe, el abogado tuvo que acceder a cierta información, en consideración a lo detalladas que son las cifras expuestas. Es más, en el mismo informe se habla de *información suministrada* por la misma sociedad DISODIV, pero la misma no fue allegada.

No se trata, entonces, de exigir pruebas imposibles de aportar al proceso, como lo califica la fundación demandante, sino de simplemente allegar los documentos que respaldan las conclusiones del abogado, so pena, de cómo se hará en este caso, considerar que se trata de simples afirmaciones de un tercero que no tienen vocación de demostrar que se tratan de deudas manifiestamente perdidas o incobrables.

---

<sup>7</sup> Folio 881 del cuaderno 2.

#### 4. Principio de favorabilidad

4.1 La Sala encuentra que en la declaración presentada, la sociedad contribuyente incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de deducciones sin cumplir con los requisitos para ello.

Por lo anterior, la Dian liquidó la sanción en los siguientes términos

Saldo a pagar determinado antes de sanción	2.854.213.000
Menos. Impuesto de Renta declarado	8.560.000
Subtotal	2.845.653.000
Por: Porcentaje a aplicar según Artículo 647 del E.T.	\$160%
Sanción por inexactitud determinada	4.553.045.000

4.2 No obstante, no puede perderse de vista que la sociedad es beneficiaria del principio de favorabilidad en materia sancionatoria consagrado en el artículo 282 parágrafo 5 de la ley 1819 de 2016, por lo que es procedente la reducción del porcentaje de la sanción impuesta, esto es del 160% al 100%, según lo expuesto en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819<sup>8</sup>.

Se tiene entonces que si bien había lugar a las modificaciones de la declaración privada, en los términos expuestos en la liquidación de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, **se declarará la nulidad parcial de los actos demandados** en lo referente al porcentaje de la sanción y se procederá a practicar una nueva liquidación de la sanción en los siguientes términos:

Concepto	Valor declarado	Liquidación Oficial de Revisión	Valor liquidación Consejo de Estado
Sanciones	0	\$4.553.045.000	\$2.845.653.000

#### 5. Condena en costas

Respecto de la condena en costas debe tenerse en cuenta el artículo 365 numeral 8 del Código General del proceso, según el cual, solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas.

En el caso concreto se no se condena en costas porque en el expediente no se probó su causación.

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

**F A L L A**

<sup>8</sup> En igual sentido se pronunció la Sala en sentencias del 22 de febrero de 2018 y 15 de mayo de 2019, radicados No. 15001-23-33-000-2012-00254-01 (20978) y 76001-23-33-000-2013-00376-01 (21244). C.P Stella Jeannette Carvajal Basto y Jorge Octavio Ramírez Ramírez, respectivamente.

1. **Revocar** el numeral primero de la sentencia del 9 de diciembre de 2016, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección “B”, el cual quedará así:

*“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000093 del 18 de enero de 2013 y de la Resolución No. 622-900.114 del 14 de abril de 2014. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho fijar como sanción por inexactitud a cargo de la Fundación Esensa la suma de \$2.845.653.000”*

2. **Sin condena** en costas en esta instancia.

3. **Reconocer** personería a la abogada Nidya Yannett Montaña Hernández, como apoderada de la parte demandada, en los términos del poder obrante a folio 382 del cuaderno 3.

4. **Devolver** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL  
BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**