



T1 / 2013

232

LEGISMOVII 001

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., once (11) de octubre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 44001233100020080009301 (18692)
Actor: CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE LA GUAJIRA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 24 de noviembre de 2010 del Tribunal Administrativo de la Guajira, denegatoria de las súplicas de la demanda instaurada por la Caja de Compensación Familiar de la Guajira –COMFAMILIAR, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha determinó oficialmente el impuesto al patrimonio, correspondiente al año gravable 2004.

I) ANTECEDENTES

- 1.- El 13 de marzo de 2007 el jefe de la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha expidió el emplazamiento para declarar No. 250762007000001, conminando a Comfamiliar a presentar la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2004.
- 2.- El 23 de abril de 2007, mediante oficio radicado con el No. 01551, Comfamiliar dio respuesta al emplazamiento antes señalado.
- 3.- El 27 de abril de 2007, el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha expidió la Liquidación Oficial de Aforo del Impuesto al Patrimonio No. 250642007000001,

mediante la cual se estableció un impuesto al patrimonio por el periodo gravable 2004 a cargo de Comfamiliar, por valor de \$53.838.000 y una sanción por no declarar de \$86.141.000.

4.- El 29 de junio de 2007 Comfamiliar presentó el recurso de reconsideración contra la mencionada liquidación.

5.- El 21 de abril de 2008, fue notificada personalmente la Resolución No. 900002 expedida el 31 de marzo de 2008 por la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha, mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial de aforo antes relacionada, agotando así la vía gubernativa.

II) LA DEMANDA

La demandante en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

“Suplico al Honorable Tribunal que, previos los trámites jurisdiccionales y la revisión de las pruebas que reposan en el expediente, la verificación de los hechos narrados, el análisis de las argumentaciones de derecho y las normas que se señalan quebrantadas, de los documentos y pruebas que se anexan a esta demanda y las que se solicitan, adelante enunciadas, y las que reposan en los antecedentes administrativos, anule la totalidad de la actuación administrativa demandada y restablezca en su derecho a mi representada, reconociendo su no obligación de presentar la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2004 y la improcedencia de la sanción por no declarar”.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 numeral 9° de la Constitución Política; 3 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 19 numeral 1°, 19-2 y 297 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se resume así:

FALTA DE MOTIVACIÓN. CARGO DE ORDEN PROCESAL.

El Emplazamiento para Declarar No. 250762007000001 señala que las Cajas de Compensación Familiar perdieron su calidad de contribuyentes del régimen tributario especial por cuanto el artículo 154 de la Ley 488 de 1998 expresamente derogó el numeral 3° del artículo 19 del Estatuto Tributario, y que la misma ley en su artículo 1° adicionó el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, convirtiendo a las Cajas en contribuyentes de renta de carácter ordinario, y que por lo tanto, no se

234

encuentran entre las entidades exceptuadas de pagar impuesto de patrimonio contempladas en el artículo 270 del Estatuto Tributario.

La Liquidación Oficial de Aforo del Impuesto al Patrimonio por el año 2004 No. 250642007000001, expedida por la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha, abandona la línea de argumentación establecida en el emplazamiento, y se limita a enumerar los artículos del Estatuto Tributario que regulan el impuesto al patrimonio, por lo tanto, no realiza una exposición clara, expresa y consistente de los motivos en que se sustenta, lo cual implica una violación al derecho de defensa de Comfamiliar.

Por su parte la Resolución No. 900002 expedida el 31 de marzo de 2008 por el Administrador Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Riohacha, mediante la cual se confirmó la liquidación oficial de aforo, tampoco se sustenta en la línea de argumentación establecida en el emplazamiento, sino que se soporta en dos oficios emitidos por la Oficina Jurídica de la DIAN del 23 de abril y 7 de agosto de 2007 en los que se establece que las Cajas de Compensación Familiar que realicen actividades industriales o comerciales son contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y por lo mismo sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, pero dichos oficios también reconocen que si las cajas no realizan dichas actividades industriales o comerciales, si bien son declarantes no son contribuyentes de renta, y por lo tanto, no son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio.

Lo anterior implica que la Administración tomó como motivación de la resolución confirmatoria unos oficios que son posteriores al periodo gravable que pretende aforar y estimó que Comfamiliar es contribuyente del régimen ordinario de renta, sin realizar el análisis de si en el año gravable 2004 la demandante realizó o no actividades industriales o comerciales que la hicieran contribuyente declarante del régimen ordinario del impuesto sobre la renta, y sin tener en cuenta las condiciones especiales de Comfamiliar al pertenecer al régimen tributario especial de renta, y por lo mismo, no obligada a presentar declaraciones del impuesto al patrimonio.

No se puede pretender que los actos administrativos demandados tienen un sustento legal cuando lo único que hacen es citar las normas que se consideran

235

violadas por Comfamiliar, y se basan en oficios de la oficina jurídica de la DIAN de fecha posterior al periodo gravable que se está aforando.

COMFAMILIAR NO ESTABA OBLIGADA A PRESENTAR DECLARACIÓN DE IMPUESTO AL PATRIMONIO POR EL AÑO GRAVABLE 2004.

El artículo 19 del Estatuto Tributario establece que ciertos contribuyentes del impuesto sobre la renta se someterán al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del Libro Primero de dicho estatuto. Ese régimen tributario especial, consiste básicamente en dos reglas, la primera, que el beneficio neto o excedente que generen cada año será gravado a la tarifa del 20% (art. 356 del E.T.), y la segunda, que dicho beneficio neto o excedente podrá ser exento, es decir, gravado a la tarifa cero (-0-) si se revierte en programas que desarrollen su objeto social (art 358 del E.T.).

Por su parte, el numeral 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario establece que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o a programas de desarrollo social, que dichas actividades sean de interés general y que sus excedentes sean invertidos totalmente en la actividad de su objeto social, harán parte del régimen tributario especial antes mencionado.

Según el certificado que se adjuntó como prueba de la existencia y representación legal de Comfamiliar, expedido por la Superintendencia del Subsidio Familiar, esta es una entidad sin ánimo de lucro, organizada como corporación, con domicilio en la ciudad de Riohacha, con personería jurídica conferida por medio de la Resolución No 335 del 28 de mayo de 1968, por la Gobernación del Departamento de la Guajira.

Lo anterior quiere decir que, contrario a lo manifestado por la Administración, Comfamiliar es en principio una entidad del régimen tributario especial de las enunciadas en el numeral 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario.

La Administración Tributaria dio por sentado que por el hecho de haber presentado Comfamiliar la declaración de renta del año 2004, era una Caja de Compensación Familiar de las que desarrollan actividades industriales y

comerciales, y, en consecuencia, estimó que para dicho año gravable tenía la calidad de contribuyente declarante del impuesto sobre la renta en el régimen ordinario y, por lo mismo, que no se trata de una de las entidades exceptuadas de la declaración y pago del impuesto al patrimonio, contempladas en el artículo 297 del Estatuto Tributario.

Esta apreciación es completamente errada, ya que si se revisa el denunciario rentístico de Comfamiliar por dicho año gravable, se observa que estableció un beneficio neto o excedente exento, y que su impuesto a cargo fue de cero (-0-), ya que precisamente se trata de una entidad sin ánimo de lucro sujeta al régimen tributario especial.

En el caso de las cajas de compensación, la condición de "contribuyente del régimen ordinario de renta" no se deriva simplemente de su condición de caja de compensación, o del hecho de que presente una declaración de renta, sino que se deriva de la realización de las actividades a que alude el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, las cajas que no realizan tales actividades contempladas en el artículo 19-2 ib, como fue el caso de Comfamiliar en el año 2004, son "contribuyentes del régimen tributario especial" del impuesto sobre la renta, ya que no pierden su carácter de entidades sin ánimo de lucro. Por consiguiente, no son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, ya que expresamente el artículo 297 ib establece que las entidades contempladas en el numeral 1º del artículo 19 ib no están sujetas al impuesto al patrimonio.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

En visita de verificación practicada por la División de Fiscalización en mayo de 2006, se constató que la contribuyente presta servicios de alojamiento, restaurante, bar, discoteca y arriendo de salones, actividades consideradas por la ley como comerciales, de conformidad con el artículo 20 del Código de Comercio, que son generadoras de renta y difieren de salud, educación, recreación y desarrollo social.

237

Adicionalmente, quienes les realizan pagos o abonos en cuenta, y que tienen la calidad de agentes de retención, le efectúan la respectiva retención a título de impuesto sobre la renta. En consecuencia, tal como lo indica el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, la Caja de Compensación Familiar de la Guajira es contribuyente del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, según el artículo 292 del Estatuto Tributario, lo que grava el impuesto al patrimonio es la riqueza de los contribuyentes, declarantes del impuesto sobre la renta, de manera general, sin excepción respecto de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o las no vinculadas con una actividad gravada.

Por otra parte, el Estatuto Tributario no exceptuó a las Cajas de Compensación de la obligación de pagar el impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 863 de 2003 y tampoco hizo extensivos los beneficios del impuesto sobre la renta para el impuesto al patrimonio.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de la Guajira, mediante sentencia del 24 de noviembre de 2010 denegó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

La Caja de Compensación Familiar de la Guajira es una entidad privada sin ánimo de lucro, organizada como Corporación, que cumple funciones de seguridad social, quedando enmarcada dentro del régimen contenido en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, esto es, que es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Siendo ello así, nace para la Caja de Compensación Familiar de la Guajira la obligación de declarar el impuesto sobre el patrimonio por el año gravable 2004, pues conforme al artículo 292 del Estatuto Tributario, el hecho generador de dicho impuesto lo constituye el ser sujeto del impuesto sobre la renta, requisito que la Caja de Compensación Familiar de la Guajira cumplió para el período gravable de

2004, prueba de ello es la declaración de renta presentada por la actora por el citado año gravable que obra en el folio 30 del expediente.

Por otro lado, el artículo 297 del Estatuto Tributario de manera taxativa señala las entidades que están exentas del impuesto al patrimonio, refiriéndose a las contempladas en los artículos 19-1, 22, 23, 23-1 y 23-2, entre las que no se encuentra enlistada la actora, pues las Cajas de Compensación Familiar se rigen por el artículo 19-2 ib, que les impone la obligación de declarar el impuesto sobre la renta y complementarios.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante apeló en los siguientes términos:

La sentencia apelada no mencionó la práctica de la inspección judicial (folios 129 y 130 del expediente), la declaración de renta con el informe financiero allegado por solicitud del perito nombrado por el Tribunal (folios 131 a 179 del expediente) ni el informe del perito (folios 188 a 216) en el que se estableció que todas las actividades que realizó la Caja de Compensación Familiar de la Guajira durante el año 2004 se encuentran enmarcadas dentro de aquellas que desarrollan su objeto social y que, por lo tanto, esta caja no se encuentra dentro de aquellas contempladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

El *a quo* no analizó la declaración de renta presentada por el año gravable 2004, que refleja que todas sus actividades hacen parte del desarrollo de su objeto social y, por lo tanto, se consideran rentas exentas bajo el régimen tributario especial. Esta declaración nunca fue controvertida por la Administración Tributaria de Riohacha, y goza de presunción de veracidad en los términos del artículo 746 del Estatuto Tributario.

La Caja de Compensación Familiar de la Guajira es una entidad sin ánimo de lucro, cuyo objeto social es de interés general, y que cumple con los requisitos legalmente establecidos para pertenecer al régimen tributario especial de renta. El Tribunal desconoció este carácter, y que todas las entidades sin ánimo de lucro son contribuyentes de renta y presentan declaración por este impuesto, sólo que si

cumplen con los requisitos de ley pueden acceder al régimen tributario especial, que implica que su renta líquida sea considerada exenta y tributan a la tarifa cero (-0-) y además dichas entidades se encuentran excluidas del impuesto al patrimonio en los términos establecidos en el artículo 297 del Estatuto Tributario.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.

El Ministerio Público solicitó se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones:

La Caja de Compensación Familiar de la Guajira tiene el carácter de contribuyente del impuesto sobre la renta, según el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, en relación con los ingresos por las actividades industriales, comerciales y las financieras allí indicadas, diferentes a las de salud, educación, recreación y desarrollo social, sin que el hecho de que no obtenga esa clase de ingresos en determinado periodo signifique que pierde la condición de contribuyente.

Es claro que según el citado precepto, el legislador simplemente consideró a las cajas de compensación familiar como contribuyentes del impuesto sobre la renta por esa clase de ingresos, pero no estableció que esa condición dependiera de si obtenían o no tales ingresos.

De tal modo que no es posible afirmar que por el hecho de que una caja de compensación no obtenga ingresos por la realización de actividades industriales, comerciales, y las financieras diferentes a que se refiere el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, no sea sujeto pasivo del impuesto de renta, ya que en tal caso deben presentar la respectiva declaración en cero (-0-), en cuanto tiene la condición de contribuyente del impuesto sobre la renta.

Respecto a las exclusiones del impuesto al patrimonio, se observa que de las entidades relacionadas en las normas que el artículo 297 ib estableció como no obligadas al impuesto al patrimonio, se desprende que el legislador tuvo en cuenta

240

las referidas en el numeral 1º del artículo 19 ib, es decir, las pertenecientes al régimen tributario especial.

Si bien el impuesto al patrimonio recae sobre los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, este no es el hecho generador de aquel, sino la posesión de riqueza en cabeza de dichos sujetos pasivos, razón por la que no es relevante examinar si la actora obtuvo o no ingresos por actividades distintas a las de su objeto social en el año 2004, sino el monto del patrimonio líquido, aspecto sobre el cual no hubo controversia.

En esas condiciones, como la actora es contribuyente declarante del impuesto de renta, y no se encuentra dentro de las entidades señaladas expresamente por el legislador como no obligadas al impuesto al patrimonio, carece de sustento la inconformidad del apelante.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandante contra la sentencia del 24 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de la Guajira.

Alegó la apelante que no tiene la obligación de presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2004, por las siguientes razones:

- La actora es una corporación sin ánimo de lucro, tal como lo prueba la copia del certificado de existencia y representación legal expedido por la Superintendencia del Subsidio Familiar.
- Todas sus actividades son de beneficio general, desarrollan su objeto social y producen un beneficio neto o excedente que se considera renta exenta, y que por lo mismo se encuentra gravado a la tarifa cero (-0-), gozando así del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta como cualquier entidad sin ánimo de lucro.
- Siendo esto así, la Caja de Compensación Familiar de la Guajira hace parte de las entidades sin ánimo de lucro contempladas en el numeral 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario, ya que no realiza actividades diferentes a las contempladas en su objeto social.

241

- En consecuencia se encuentra dentro de las entidades expresamente exceptuadas de presentar declaraciones del impuesto de patrimonio, excepción de que trata el artículo 297 del Estatuto Tributario.

Alegó que el *a quo* desconoció el carácter de la Caja de Compensación Familiar de la Guajira como entidad sin ánimo de lucro que cumple con los requisitos para acogerse al régimen tributario especial, y en tal sentido estaría excluida del pago del impuesto al patrimonio.

Observa la Sala que la accionante desconoce que el artículo 19-2 del Estatuto Tributario (introducido por el artículo 1º de la Ley 488 de 1998) señaló expresamente que las cajas de compensación familiar son contribuyentes del régimen ordinario de renta, en relación con los ingresos por actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

La Caja de Compensación Familiar de la Guajira es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, en los términos del artículo 292 ib (modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003), según el cual: *"Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta". Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado*".

Se debe tener en cuenta que son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta que superen los topes legalmente establecidos en el artículo 293 (vigente)¹ del Estatuto Tributario.

El artículo 292 del Estatuto Tributario expresamente señala que lo que grava el impuesto al patrimonio es la riqueza de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta de manera general, sin excepción respecto de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o las vinculadas con una actividad específica.

Sobre el particular la Sala se pronunció en sentencia del 28 de julio de 2011, exp. 17541² así:

¹ Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año gravable cuyo valor sea superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2004)

“... para ser sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, deben, por ley, concurrir las calidades de declarante y contribuyente del impuesto de renta, por tanto, si alguna de dichas entidades declara renta pero no está gravada por tal concepto, o viceversa, no tendrá el carácter de sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, independiente de la base gravable por la cual se genere el impuesto, pero en ningún caso será procedente aceptar que una persona sea “parcialmente” sujeto pasivo de un tributo, y, menos en este caso, ya que el impuesto sobre la renta y el de patrimonio son dos tributos diferentes y autónomos, donde el legislador está facultado para configurar de forma distinta la sujeción pasiva al uno y al otro.

Luego, no es viable la teoría de aceptar, como lo impetra el demandante, que la sujeción pasiva del impuesto de renta es la misma del impuesto al patrimonio, ya que las Cajas de Compensación que sean declarantes y contribuyentes de renta, sin estar atadas al concepto o al monto por el cual lo sean, serán también sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, siempre y cuando sobrepasen el límite monetario fijado por el artículo 293 E.T., dado que no se encuentran enumeradas dentro de las entidades que por ley determina como no sujetas el artículo 297 E.T.

Es decir, que si no superan ese límite podrán ser contribuyentes y declarantes de renta, pero no sujetos pasivos del impuesto al patrimonio.

En lo que hace al hecho generador y la base gravable, el artículo 293 E.T. expone que el impuesto a patrimonio se genera “por la **posesión de riqueza** a 1° de enero...”, mientras el artículo 292 ib. identifica el concepto de riqueza con el “total del patrimonio líquido **del obligado**”, y el 295 del mismo Estatuto define la base imponible como “el valor del patrimonio líquido **del contribuyente**, poseído el 1° de enero(...), determinado conforme lo previsto en el título II del libro I de este Estatuto

(...)”.

En el folio 30 del expediente se observa la declaración de renta presentada por la Caja de Compensación Familiar de la Guajira por el año gravable 2004, en la que declaró un patrimonio líquido (renglón 44) de \$17.946.042.000, razón por la cual la Administración, legalmente, conforme a los artículos 293³, 295 y 296 (vigentes) del Estatuto Tributario aplicó la tarifa del 0.3% y según el artículo 298-2 ib, impuso la sanción correspondiente, para un total de \$139.979.000.

² C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1° de enero de cada año gravable cuyo valor sea superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2004)

243

Toda vez que se estableció que la demandante es contribuyente del impuesto sobre la renta, que no se encuentra dentro de las entidades señaladas expresamente en el Estatuto Tributario como no obligadas a presentar la declaración del impuesto al patrimonio, que para el año gravable 2004 declaró un patrimonio líquido que superó los topes establecidos en el artículo 293 (vigente) del Estatuto Tributario y que para el caso concreto no es relevante examinar si obtuvo o no ingresos por actividades distintas a las de su objeto social, habrá de confirmarse la sentencia apelada.

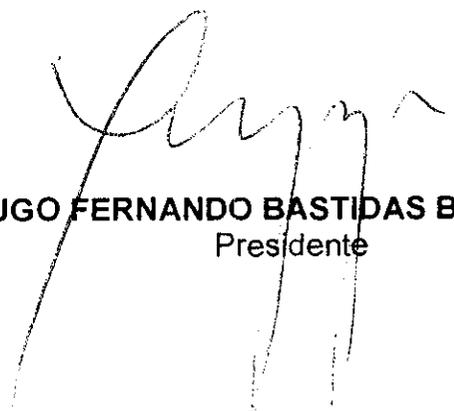
En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrado justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley.

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia de 24 de noviembre de 2010, dictada por el Tribunal Administrativo de la Guajira dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE LA GUAJIRA – COMFAMILIAR- contra la DIAN.

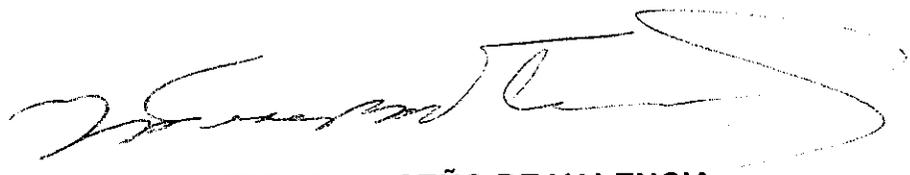
RECONÓCESE personería a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la DIAN, conforme al poder que obra a folio 283 del expediente. Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

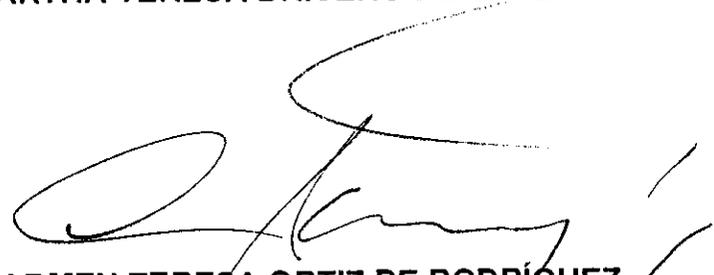


HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

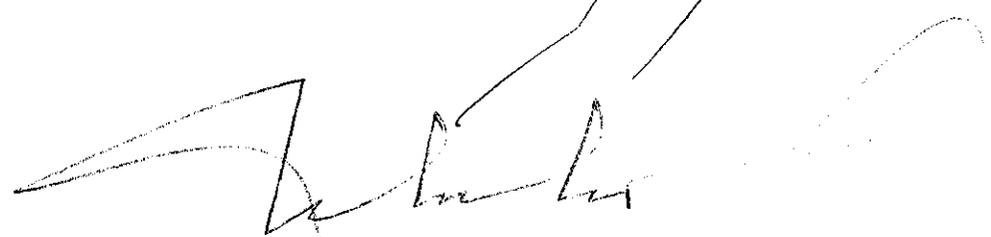
244



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ



WILLIAM GIRALDO GIRALDO

0

9