

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., veintitrés (23) de julio de dos mil quince (2015)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00003-01(18285)
Actor: CAJA COLOMBIANA DE SUBSIDIO FAMILIAR-COLSUBSIDIO
Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –
DIAN
Renta 2001

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y la apelación adhesiva interpuesta por la parte demandante, contra la sentencia del 17 de marzo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección “A”, que dispuso:

“1. Se declara la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000125 de 27 de septiembre de 2006, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá-DIAN, así como de la Resolución No. 310662007000028 de 28 de agosto de 2007, por la cual la División Jurídica Tributaria de esa misma Administración confirmó la mencionada liquidación oficial, relativas al impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001 de la CAJA COLOMBIANA DE SUBSIDIO FAMILIAR-COLSUBSIDIO.

2. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración privada presentada por COLSUBSIDIO el 9 de abril de 2002 y luego corregida el 2 de octubre de 2003, en relación con el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001.”

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos de la demanda

El 9 de abril de 2002, COLSUBSIDIO presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2001, en la que determinó un saldo a favor de \$787.631.000, corregida el 2 de octubre de 2003, sin modificar el saldo a favor y posteriormente corregida el 17 de febrero de 2004, mediante Liquidación Oficial de Corrección No. 310642003000304 en la que se determinó un saldo a favor de \$1.606.348.000.

Previa solicitud de devolución y/o compensación, del 26 de marzo de 2004, la DIAN mediante Resolución No. 608-0403 del 6 de abril de 2004 reconoció y devolvió el citado saldo a favor.

Por medio del Requerimiento Especial No. 310632005000164 del 19 de enero de 2006, la División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá propuso la modificación de la mencionada declaración tributaria, en el sentido de adicionar ingresos en cuantía de \$1.742.206.000, correspondiente al saldo crédito de la cuenta corrección monetaria, allí determinado, al verificar que COLSUBIDIO solo ajustó por inflación los activos no monetarios vinculados a sus actividades industriales y comerciales. En consecuencia se disminuye el valor de la pérdida declarada de la suma de \$6.009.896.000 a \$4.267.690.000.

La sociedad presentó respuesta al anterior requerimiento en la que expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000125 del 27 de septiembre de 2006, la División de Liquidación, de la citada Administración, modificó la declaración de renta del año 2001, en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, resuelto por la Resolución No. 310662007000028 del 28 de agosto de 2007, que confirmó el acto recurrido.

1.2 Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“Teniendo en cuenta las consideraciones de hecho y de derecho que se exponen mas adelante, solicito a los honorables magistrados que, mediante sentencia que resuelva el litigio, se declaren (sic) lo siguiente:

“1. Que son nulas tanto la liquidación oficial de revisión numero 310642006000125 del 27 de septiembre de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, como la resolución 310662007000028 del 28 de agosto de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de esa misma Administración Especial.

2. Que, en virtud de la nulidad de los actos administrativos demandados, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca que la liquidación contenida en la liquidación de corrección numero 310642003000304, del 17 de febrero de 2004, ha quedado en firme.

1.3 Normas violadas y concepto de violación

La demandante citó como normas violadas los artículos 19-2, 329, 353 del Estatuto Tributario; el artículo 1 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el artículo 19-2 al Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 329 y 353 del mismo estatuto.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

Violación del artículo 329 del Estatuto Tributario

La violación a la citada disposición consistió en que la DIAN calculó la supuesta utilidad por inflación, sobre el saldo crédito en la cuenta corrección monetaria fiscal, tomando la totalidad de los ajustes a los activos no monetarios, sin tener en cuenta que la Caja de Compensación Familiar COLSUBSIDIO solo es contribuyente del impuesto de renta respecto de algunas actividades, tal como lo señala el artículo 19-2 del Estatuto Tributario y, por consiguiente, solo una porción de sus activos no monetarios y de su patrimonio están afectos a la generación de renta en su condición de contribuyente.

La administración no consideró que solo están obligados a efectuar ajustes por inflación las personas jurídicas que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y que cuando no sean contribuyentes de dicho impuesto, no están obligadas a ajustar por inflación, por lo menos, no con efectos tributarios, de manera que, cuando una entidad solo sea contribuyente del impuesto respecto de los ingresos generados por algunas de sus actividades,

solo está obligada al ajuste por inflación respecto de los activos no monetarios y el patrimonio vinculados a tales actividades.

La administración ignoró que fue el legislador quien estableció que las Cajas de Compensación pueden ser, a la vez contribuyentes y no contribuyentes del impuesto sobre la renta y que, por tanto, tendrán que someterse simultáneamente a normas propias de su condición de contribuyentes y de no contribuyentes, lo que significa que en lo que atañe a los ajustes por inflación, deben ajustar en parte, como contribuyentes y en parte no hacerlo, como no contribuyentes.

COLSUBSIDIO obró en esa doble condición y, en consecuencia, calculó los ajustes por inflación, para efectos del impuesto de renta, únicamente en relación con los activos, pasivos y patrimonio afectos a las actividades en relación con las cuales se considera contribuyente del impuesto de renta.

Violación del artículo 353 del Estatuto Tributario

La DIAN liquidó los ajustes por inflación a una Caja de Compensación que solo respecto de algunas actividades es contribuyente del impuesto de renta, tomando la totalidad de sus activos, pasivos y patrimonio, sin reparar cuales de esos activos estaban afectos a sus actividades originarias de su condición de contribuyente.

Adicionalmente, los artículos 353 y 329 del Estatuto Tributario fueron violados al pretender que la liquidación de los ajustes sobre los activos y el patrimonio afecto a las actividades respecto de las cuales la Caja de Compensación es contribuyente del impuesto, entrañaría una exención, porque lo que en realidad ocurre es que respecto de los activos, pasivos y

patrimonio vinculados a actividades diferentes a las señaladas en el artículo 19-2 ib, no se configura el hecho generador por ausencia del presupuesto fáctico de la obligación tributaria.

El demandante precisó que el Consejo de Estado¹, al pronunciarse sobre un litigio relacionado con la procedencia o no de incluir el importe de la utilidad por inflación dentro de la renta exenta de las empresas de servicios públicos, fue enfático al señalar que el ingreso de tales ajustes no es una renta proveniente de la prestación de los servicios públicos domiciliarios, sino, simplemente, el resultado de cuantificar la pérdida o utilidad que se genere para un contribuyente por exposición de su patrimonio y activos no monetarios a la inflación. Es así como sostuvo que la exención no comprendía tal utilidad por inflación.

Advirtió que si ese mismo criterio se traslada al caso concreto, se tiene que la Caja de Compensación ni siquiera tenía que incluir suma alguna por concepto de utilidad por inflación dentro de la base gravable para la cuantificación del impuesto de renta a su cargo.

Violación del artículo 19-2 del Estatuto Tributario

Este cargo tiene conexidad con el anterior porque la administración no reparó que, en estricto rigor, Colsubsidio ni siquiera debió incluir suma alguna por utilidad por inflación, ni aún en relación con sus activos y patrimonio afectos a sus actividades como contribuyente del impuesto de renta, porque los únicos ingresos a reflejar en su declaración debieron ser los que expresamente

¹ Sentencia 14749 de 12 de octubre de 2006

menciona el artículo 19-2 del Estatuto Tributario que en parte alguna se refiere al resultado positivo de tales ajustes.

Colsubsidio se excedió al haber incluido dentro de la base para la tasación del tributo, el resultado de los ajustes por inflación atribuibles a los activos y al patrimonio relacionados con sus actividades comerciales, por lo que, mal puede pretenderse que, además de ello, sufrague el impuesto sobre el total de la utilidad por inflación atribuible a todos sus activos, pasivos y patrimonio, en contravención con el artículo 19-2. Ib.

Violación del artículo 1º de la Ley 488 de 1998, que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 19-2, en concordancia con los artículos 329 y 353 ib.

Se configura la violación de las citadas disposiciones por liquidar los ajustes por inflación con efecto ingreso (crédito en corrección monetaria) sobre el saldo de las cifras contables de los activos no monetarios a 31 de diciembre de 2000 y determinar el efecto gasto (débito en corrección monetaria), en función del patrimonio líquido sobre la cifra fiscal y no contable, en esa misma fecha. No se reparó en que no se podían tomar como referente los saldos contables por la sencilla razón de que estos cobijaban ajustes por inflación que practicó la Caja de Compensación cuando no era contribuyente del impuesto de renta, esto es entre el 1º de enero de 1992 y el 31 de diciembre de 1998.

Es así como el acto liquidatorio determina un saldo crédito de la cuenta corrección monetaria fiscal inflado, que no corresponde a las cifras que resultarían en el ilegal supuesto de que fuera viable liquidar los ajustes por inflación respecto de todos los activos y todo el patrimonio de la Caja,

abstracción hecha de su condición de contribuyente, solo respecto de algunas de sus actividades.

1.4 Oposición

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

El artículo 329 del Estatuto Tributario establece que los ajustes por inflación se aplican a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, obligados a llevar libros de contabilidad, con excepción de los contribuyentes de régimen tributario especial. La norma no hace distinción entre los contribuyentes responsables de renta, es decir un contribuyente puede ser responsable por una parte de sus actividades y contribuyente de régimen especial, por otra de sus actividades, pero al cumplirse uno de los presupuestos para estar obligado a realizar ajustes con efectos fiscales, la obligación fiscal debe ser cumplida en su totalidad.

No es viable pretender un beneficio no contemplado en la ley, como es el hecho de no calcular ajustes por inflación sobre los bienes que no tienen relación con las actividades industriales y comerciales, porque el objetivo de los ajustes es traer al valor presente los activos, para conocer la situación patrimonial real del contribuyente, así que fraccionar el cálculo de los ajustes no permite conocer la realidad fiscal del contribuyente.

Los actos demandados se fundamentan en los artículos 19-2 y 353 del Estatuto Tributario, y solo con el fin de poner de presente la inequidad que conllevaría la interpretación pretendida por la actora, se menciona que no hay lugar a efectuar ajustes en forma proporcional, pues esta proporcionalidad no está contenida en las citadas normas. La única

proporcionalidad expresa, para una empresa del régimen tributario especial es la referente a la deducibilidad de los gastos.

El artículo 330 del mismo estatuto es enfático al disponer que los ajustes por inflación producen efectos para determinar el impuesto de renta, por tanto, es válido afirmar que, de permitir que todas las cajas de compensación calculen los ajustes solo en la parte que tiene relación con las actividades gravadas, se estaría concediendo un beneficio no previsto en la ley, ya que no existe norma que así lo disponga.

Carece de fundamento la afirmación de que la administración no se pronunció respecto de la violación al artículo 1 de la Ley 488 de 1998, al decidir el recurso de reconsideración, pues basta revisar la motivación de la resolución, donde se expresaron las razones por las que la liquidación de revisión debía ser confirmada, con fundamento en el citado artículo, en concordancia con los artículos 329 y 353 del Estatuto Tributario, según los cuales los nuevos contribuyentes debían ajustar todas las cuentas sujetas a ajustes por inflación, y sobre las bases para calcular los ajustes citó la doctrina oficial.

No se configura violación al artículo 19-2 del Estatuto Tributario, toda vez que la aplicación de los ajustes por inflación es un elemento que tiene efectos fiscales, ya sea como ingreso o como gasto, conforme con lo dispuesto en el artículo 330 ibídem y porque no es necesario que un solo artículo mencione las consecuencias que se pueden derivar de una nueva condición establecida en la ley para un grupo de contribuyentes.

1.5 Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección “A”, mediante providencia del 17 de marzo de 2010, declaró la nulidad de los actos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

El artículo 90 de la Ley 75 de 1986 otorgó facultades extraordinarias al Presidente de la Republica para “*dictar normas tendientes a desligar la determinación de la renta de los efectos de la inflación. En desarrollo de esa facultad el Gobierno podrá establecer el ajuste por inflación, total o parcial,...*”. En tal sentido, el propósito era evitar, en lo posible, que el impuesto sobre la renta gravara el ingreso nominal de los contribuyentes, es decir que este impuesto solo gravara sus ingresos reales y, en esta perspectiva, el Gobierno Nacional expidió los respectivos decretos.

Para el año 2001, el artículo 329 del Estatuto Tributario disponía a quienes se aplicaban los ajustes por inflación y el artículo 19 ib, establecía la categoría de contribuyentes con régimen tributario especial, entre los cuales figuraban las cajas de compensación familiar, prescripción que fue modificada por el artículo 1º de la Ley 488 de 1998, conforme al cual, a partir del año 1999, las cajas de compensación son contribuyentes del impuesto sobre la renta con régimen ordinario, en relación con los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Por consiguiente, las cajas de compensación son sujetos que claramente pueden operar como contribuyentes o como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, en el entendido que pueden ser parcialmente contribuyentes y parcialmente no contribuyentes en uno o más años gravables.

En este sentido, el artículo 1 del Decreto 433 de 1999, que reglamentó la Ley 488 de 1998, estableció el deber de llevar en la contabilidad cuentas separadas para incorporar: i) el movimiento de las actividades propias de su objetivo básico: seguridad social; y ii) el movimiento de “*las actividades industriales, comerciales, financieras distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.*” Y, en este ámbito, los gastos comunes de las actividades propias de las cajas y las actividades gravadas comportarían el correspondiente prorrateo.

El correcto entendimiento de la condición fiscal que asumieron las cajas de compensación a partir del año 1999 implica un examen sistemático de los artículos 19-2 y 329-2, de suerte que la excepción contenida en este último numeral implica que, a partir del año 1999, las cajas de compensación solo estaban obligadas a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación en relación con *las actividades industriales, comerciales, financieras distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con a salud, educación, recreación y desarrollo social.*

En lo atinente a los ajustes contables son aplicables las normas contenidas en el Decreto 2649 de 1993, en virtud del cual las cajas de compensación deben seguir los procedimientos allí señalados, y dar cumplimiento a los principios contables de consistencia, uniformidad y revelación suficiente, de suerte que para el año 2001 las cajas de compensación debían registrar contablemente los ajustes integrales de todos los activos no monetarios, de todos los pasivos y del total de patrimonio, independientemente de su vinculación a actividades gravadas o no gravadas, porque los ajustes para efectos contables, cobijaban, sin excepción, todos los activos no monetarios.

Se precisa que en el año gravable 2001, para efectos contables, los ajustes cobijaban todos los activos no monetarios y, por contraposición, para efectos fiscales, tales ajustes solo abarcaban los activos no monetarios, pasivos y patrimonio que estuvieran vinculados con las actividades industriales y comerciales. Consecuentemente, estos ajustes serían los únicos que tendrían relevancia en el cálculo de la utilidad o pérdida por exposición a la inflación para determinar el impuesto de renta.

Sobre el **primer cargo** que acusa la violación del artículo 329 del Estatuto Tributario, se reitera lo ya planteado, en el sentido de que, en aplicación del régimen jurídico de los ajustes, Ley 75 de 1986, artículos 19-2 y 329 del Estatuto Tributario, a partir del año 1999, las cajas de compensación familiar solo estaban obligadas a aplicar los ajustes por inflación sobre los activos no monetarios asociados a sus actividades industriales, comerciales y financieras, esto es, en cuanto actuaran como contribuyentes del impuesto de renta (Art.353 E.T.). Y de ahí la necesidad de que las cajas de compensación aplicaran una estrategia contable que les permitiera registrar en cuentas separadas los guarismos correspondientes a ingresos, costos y gastos imputables a actividades gravadas, en contraste con los registros contables de las cifras atinentes a ingresos y egresos imputables a actividades no gravadas.

En conclusión, a la luz de las citadas disposiciones y, para efectos fiscales, las cajas de compensación solo estaban obligadas a practicar los ajustes por inflación sobre los activos no monetarios, pasivos no monetarios y el patrimonio, vinculados a sus actividades gravadas. Prospera el cargo.

Con fundamento en las consideraciones ya expuestas prospera el **segundo cargo**, según el cual se vulneró el artículo 353 del Estatuto Tributario, por

cuanto se liquidaron los ajustes por inflación respecto de la totalidad de los activos, pasivos y patrimonio, sin reparar cuales de ellos estaban ligados a la condición de contribuyente del impuesto de renta.

En el **tercer cargo** se afirma que la DIAN desatendió el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, ya que conforme con dicha norma y lo que al respecto ha expresado el Consejo de Estado, COLSUBSIDIO no debió incluir suma alguna por concepto de utilidad por exposición a la inflación, porque la norma no menciona como ingreso el resultado de los ajustes.

Al respecto se advierte que conforme el régimen jurídico de los ajustes, lo lógico y jurídico era que COLSUBSIDIO fuera consecuente con su argumentación y, por ende, con la practica de los ajustes en los términos del artículo 350 del Estatuto Tributario, que implicaba liquidar la cuenta de corrección monetaria con las partidas de naturaleza crédito y debito, a fin de establecer la utilidad o pérdida por exposición a la inflación "*para efectos del impuesto sobre la renta*", en lo tocante a las actividades gravadas. El privilegio que erróneamente aduce COLSUBSIDIO, sería tanto como afirmar que, para fines fiscales, los ajustes por inflación, calculados por las cajas de compensación (en su condición de eventuales contribuyentes del impuesto de renta), no tenían efectos fiscales y que, por ello, no formaban parte de los ingresos y muchos menos de la base gravable.

Por ese camino la expresión concreta de los efectos fiscales de los ajustes por inflación sería ninguna, toda vez que dichos ajustes estarían al margen de la depuración de la renta, del recaudo y del tesoro público y por contrapartida refundidos en la abstracción tributaria. COLSUBSIDIO, en su condición de caja de compensación familiar, no podía válidamente pretender mayores privilegios que los que la ley le otorgaba y que ese eventual linaje

mixto, de contribuyente y no contribuyente, no la habilitaba para alegar en su favor una exclusión que el Estatuto Tributario no le concedía.

No cabe duda de que COLSUBSIDIO operó como contribuyente durante el año 2001 y, en esa medida, debió liquidar en la cuenta de corrección monetaria la utilidad o pérdida por exposición a la inflación y, por ende, la utilidad obtenida tenía que ser incluida en el renglón correspondiente a “*otros ingresos distintos de los anteriores*”. Y lo cierto es que COLSUBSIDIO se ajustó a la normativa al registrar en dicho renglón la suma de \$13.506.710.000, monto que se encuentra inmerso en el dictamen rendido por el perito al concluir sobre la razonabilidad de la corrección monetaria practicada. No prospera el cargo.

Como quiera que las glosas formuladas (salvo esta última) desvirtúan la legalidad de los actos demandados, la Sala se abstiene de examinar el último cargo.

1.6 Recurso de apelación

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Las disposiciones contenidas en el artículo 1 de la Ley 488 de 1998 que adicionó el artículo 19-2 del Estatuto Tributario y artículo 329 del mismo estatuto permiten demostrar el tratamiento preferencial establecido por el legislador para las cajas de compensación familiar, el cual se circunscribe a su calidad de no contribuyentes del impuesto de renta respecto a los ingresos generados por las actividades relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social; y de manera alguna puede extenderse este tratamiento a la obligación de efectuar los ajustes integrales por inflación,

establecida por el legislador en cabeza de estas entidades, para erróneamente concluir que no se debe aplicar a los activos no monetarios, pasivos y patrimonio vinculados con estas actividades.

El parágrafo 2 del artículo 329 ib, lo establece claramente cuando señala que lo dispuesto en el libro primero del Estatuto Tributario, referente al impuesto de renta, es aplicable a los contribuyentes sujetos al sistema de ajustes por inflación, en cuanto no sea contrario a lo dispuesto en este título, que precisamente consagra el régimen de ajustes.

El tratamiento exceptivo establecido en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario para las cajas de compensación familiar resulta contrario a lo dispuesto en el Título V del Libro Primero –ajustes integrales por inflación-, dentro del cual no se hace distinción alguna para efectos de su aplicación por parte de contribuyentes sometidos a este régimen, en consecuencia, tal distinción entre actividades gravadas y no gravadas, no es de aplicación tratándose de ajustes por inflación.

Por lo anterior y lo expuesto en anteriores etapas procesales se solicita revocar la sentencia apelada, por encontrarse ajustada a derecho la actuación administrativa demandada.

La **parte demandante** presento **apelación adhesiva** contra la sentencia de primera instancia, por los siguientes motivos:

Independientemente de las correctas apreciaciones que se exponen en la sentencia apelada, las razones de inconformidad radican en que, a juicio del Tribunal, COLSUBSIDIO, en la medida que operó como contribuyente durante el año gravable 2001, debió liquidar en la cuenta de corrección

monetaria la utilidad o pérdida por exposición a la inflación, lo cual no corresponde a la realidad y además, porque no se manifestó sobre la violación al artículo 1 de la Ley 488 de 1998, en concordancia con los artículos 329 y 353 del Estatuto Tributario.

El acto demandado violó el artículo 19-2 del Estatuto Tributario al no tener en cuenta que COLSUBSIDIO ni siquiera debió incluir suma alguna por utilidad por inflación, aun en relación con sus activos y patrimonio afectos a sus actividades como contribuyente, porque los únicos ingresos a reflejar en la declaración tributaria son los expresamente mencionados en la norma, la cual no cita el resultado positivo de tales ajustes. Sobre el particular se reitera que la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 12 de octubre de 2006 (expediente 14749), señaló que la utilidad por inflación no corresponde propiamente a un ingreso generado por una actividad, sino al efecto del enriquecimiento del contribuyente originado con motivo de la inflación.

Debido a la importancia del tema, el Tribunal debió manifestarse respecto de la violación del artículo 1 de la Ley 488 de 1998, en concordancia con los artículos 329 y 353 del Estatuto Tributario, por el hecho de haberse liquidado los ajustes por inflación con efecto ingreso, sobre el saldo de las cifras contables de los activos no monetarios a 31 de diciembre de 2000 y determinar el efecto gasto, en función del ajuste al patrimonio que liquidó sobre la cifra fiscal y no contable, en esa misma fecha.

La DIAN no podía tomar como referente esos saldos contables porque los mismos cobijaban los ajustes por inflación que practicó la Caja de Compensación cuando no era contribuyente del impuesto de renta, es decir, entre el 1 de enero de 1992 y el 31 de diciembre de 1998. Y es apenas obvio

que al calcular los justes por inflación, para efectos fiscales, sobre los activos no monetarios poseídos en el año 2001, incluyendo el monto de los ajustes contables realizados durante dicho término, incrementa, de manera ilegal, la base de su cuantificación.

Como las Cajas de compensación solo empezaron a ser contribuyentes del impuesto de renta a partir del 1 de enero de 1999, los ajustes por inflación debieron haberse calculado según los valores históricos y no los ajustados por inflación, que tuvieron los activos a partir del 1 de enero de 1999.

1.7 Alegatos de conclusión en segunda instancia

La **demandada** se refirió a la finalidad y efectos de los ajustes integrales por inflación y, adicionalmente, reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandante** manifestó su oposición a los fundamentos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, al considerar que la conclusión a que llegó el Tribunal, en el sentido de que las cajas de compensación familiar únicamente estaban obligadas a realizar ajustes por inflación respecto de los activos no monetarios afectos a sus actividades gravadas, es inobjetable y, adicionalmente, reiteró los fundamentos expuestos en la apelación adhesiva.

1.8 Concepto del Ministerio Público

El **Ministerio Público** consideró que la sentencia apelada debe ser confirmada, previas las siguientes consideraciones:

La discusión inicial gira en torno a la aplicación del artículo 19-2 del Estatuto Tributario que determina como contribuyentes a las cajas de compensación familiar, restringiendo su calidad de sujeto pasivo del impuesto de renta respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio.

Es evidente que la norma establece un límite especial para la calidad de contribuyente, es decir, limita su carácter a determinados ingresos, lo cual trae como consecuencia que la norma está admitiendo un doble régimen tributario en materia de impuesto de renta de los sujetos que allí se señalan y, adicionalmente, dispone que no están sometidos a renta presuntiva.

En relación con los ajustes por inflación, las normas aplicables para la época de los hechos eran los artículos 329 y 353 del Estatuto Tributario. El registro contable de los ajustes exigía la utilización de cuentas de activos y pasivos para cada tipo de ajuste y solo se ajustaban los activos no monetarios, pues los monetarios no eran ajustables por disposición del artículo 339 ibídem.

Los resultados de tales cuentas debían ser reflejados en el estado de pérdidas y ganancias como lo señalaba el artículo 350 ibídem. Los anteriores preceptos se encuentran dentro del Título V Ajuste integral por inflación a partir del año gravable 1992.

Para efectos contables, los ajustes deben abarcar todos los activos y pasivos no monetarios y el patrimonio de las personas jurídicas obligadas a llevar contabilidad y presentar declaración de renta. Para el caso de contribuyentes de régimen especial, las normas son claras en señalar que la declaración y determinación de la renta está restringida a las actividades diferentes a las

señaladas en el artículo 19-2, en consecuencia, para efectos tributarios, la aplicación de los ajustes también está limitada a los mismos.

El Tribunal consideró que, toda vez que la administración tomó los valores contables en los cuales se incluían los ajustes fiscales de todas las actividades (incluidas las exceptuadas de renta), que desarrollaba la contribuyente, se incurrió en ilegalidad, porque las cajas de compensación familiar solo estaban obligadas a practicar ajustes sobre los activos no monetarios, pasivos y patrimonio vinculados a sus actividades gravadas.

Por ello, la administración no podía esgrimir la exigencia de aplicar ajustes a todas las actividades para efectos de la renta gravable, porque tal argumento llevaría, en la práctica, a que una norma de procedimiento general eliminaría una excepción que es norma de carácter sustancial, actuación que va en contra del principio de prevalencia de las normas sustanciales sobre las adjetivas.

En similar situación incurre la parte demandante en su apelación, al afirmar que dado que existe una excepción, la caja de compensación ni siquiera estaba obligada a llevar en su contabilidad el registro de los ajustes integrales por inflación respecto de sus actividades gravadas, porque entre los años 1992 y 1998 no tenía el carácter de contribuyente. Apreciación que resulta acomodaticia y contraria a sus propios argumentos respecto de los cargos iniciales, considerando que el proceso de determinación del impuesto de renta incluye la consideración de las utilidades o pérdidas por exposición a la inflación, tal como lo determina el artículo 350 del Estatuto Tributario.

Se considera que le asiste razón a la actora, en cuanto a que la administración no podía tomar como base para el ajuste de los activos no

monetarios del año 2001 el valor contable del año anterior, porque este contenía los ajustes entre 1992 y 1999, con lo cual estaba modificando irregularmente el costo fiscal de los activos no monetarios base de los ajustes por inflación. Debe recordarse que uno de los efectos de tal procedimiento era precisamente ajustar el costo fiscal de los activos no monetarios, por efecto de la inflación, efecto que no podía predicarse de los que no tuvieran la obligación de realizarlos.

CONSIDERACIONES

Cuestión previa

La señora magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 5 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil², debido a que la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena, quien se desempeña como magistrada auxiliar de su despacho, actuó en el proceso como apoderada de la parte demandada.

Consta en el expediente que la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena objetó el dictamen pericial rendido en el proceso de la referencia³ y que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca la reconoció como apoderada de la parte demandada⁴.

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

³ Fl. 190 c.p.

⁴ Mediante auto del 17 de julio de 2009 (Fl. 210 c.p.).

En consecuencia, como la doctora Suárez Valbuena, que ahora se desempeña como magistrada auxiliar en el despacho en el que es titular la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, actuó en representación de la U.A.E. DIAN., se configura la causal de impedimento alegada, en consecuencia, se declarará fundado el impedimento manifestado.

De otra parte, se precisa que mediante auto del 23 de septiembre de 2010 se aceptó el impedimento de la señora Magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia por encontrarse incurso en la casual de impedimento del artículo 150-5 del Código de Procedimiento Civil, por cuanto uno de los actos administrativos acusados fue suscrito por la doctora Ana Clemencia Botero Guzmán, quien para la época fungía como Magistrada Auxiliar de su Despacho.

Como a la fecha ha desaparecido la causal de impedimento, la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia integra la Sala de Decisión.

Teniendo en cuenta que existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjuces.

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y la apelación adhesiva de la parte demandante, y de acuerdo con la decisión adoptada por el *a quo*, el problema jurídico que corresponde resolver en la presente instancia se concreta en establecer si para el año gravable 2001, la Caja Colombiana de Subsidio Familiar COLSUBSIDIO estaba obligada a los ajustes integrales por inflación en relación con todos los activos y pasivos no monetarios y el patrimonio, asociados a sus actividades industriales,

comerciales, de salud, educación, recreación y desarrollo social, para efectos de la determinación del impuesto de renta, como lo sostiene la administración; o si, por el contrario, solo estaba obligada a los ajustes por inflación sobre los activos y pasivos no monetarios y el patrimonio, asociados con las actividades industriales y comerciales, como lo afirma el parte actora y lo aceptó en Tribunal en la sentencia apelada.

2. Evolución normativa de los ajustes integrales por inflación

2.1 La Ley 75 de 1986, artículo 90, otorgó facultades al Gobierno Nacional para *“4. Dictar las normas tendientes a desligar la determinación del impuesto sobre la renta de los efectos de la inflación”*, en uso de las cuales se expidieron los Decretos 2686 y 2687 de 1988, estableciéndose por medio de este último el sistema integral de ajustes por inflación para los contribuyentes del impuesto de renta obligados a llevar libros de contabilidad, con efectos a partir del año gravable 1992.

2.2 Con la expedición del Decreto 624 de 1989, por medio del cual se adoptó el Estatuto Tributario, se incorporó el Decreto 2687 de 1988, quedando regulado el sistema de ajustes integrales por inflación en el Libro Primero, Título V, artículos 329 al 355.

2.3 El artículo 25 de la Ley 49 de 1990 nuevamente otorgó facultades extraordinarias al Gobierno Nacional para que adoptara e introdujera varias modificaciones y precisiones al sistema integral de ajustes por inflación, entre otras *“definir y armonizar el conjunto de normas tanto tributarias, como contables que sean necesarias para la adecuada aplicación de los ajustes por inflación”*.

2.4 En desarrollo de estas facultades, se expidió el Decreto 1744 de 1991, el cual, además de precisar los efectos de los ajustes en materia de impuesto sobre la renta, dispuso que, a partir del año 1992 y para efectos de la contabilidad comercial, también se utilizaría el sistema integral de ajustes por inflación, previsto en el Título V del Estatuto Tributario; estableció la apertura de las cuentas denominadas “*corrección monetaria*” y “*revalorización del patrimonio*”, como principales instrumentos del registro contable de los ajustes; previó la conciliación contable y fiscal y adoptó varias disposiciones con efecto simultáneo en la contabilidad y en los aspectos fiscales.

2.5 En ejercicio de las mismas facultades otorgadas por la Ley 49 de 1990, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2911 de 1991, que fue mas preciso al disponer que el sistema sería aplicable “*tanto para efectos contables como para efectos fiscales*”. No obstante, al ser declarado este decreto inexecutable por la Corte Constitucional⁵, recobró vigencia el Decreto 1744 de 1991, según el cual, el sistema también se utilizara “*para efectos de la contabilidad comercial*”.

2.6 Posteriormente, mediante el Decreto 2075 de 1992 se reglamentaron los ajustes en lo referente a su aplicación para efectos tributarios, que en lo pertinente dispuso:

“Artículo 1° APLICACION Y OBJETIVOS DEL SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACION. De conformidad con lo previsto en el artículo 330 del Estatuto Tributario, para los años gravables 1992 y siguientes, el sistema de ajustes integrales por inflación consagrado en el Título V del Libro I del mismo Estatuto, será aplicado en materia tributaria y produce efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios y del patrimonio de los contribuyentes.

⁵ Corte Constitucional, sentencia C-608 de 1992 M.P. Jaime Sanín Greiffenstein

La contabilidad comercial se regirá por lo previsto en el Título V del Estatuto Tributario, en concordancia con las disposiciones reglamentarias correspondientes.

(...)

Artículo 4° CUENTA DE CORRECCION MONETARIA FISCAL. *El sistema integral de ajustes por inflación se aplicará en forma anual o mensual, a opción del contribuyente; para lo cual se deberá llevar una cuenta de corrección monetaria fiscal, en la que se efectuarán los registros débitos y créditos correspondientes.*

Las partidas registradas como crédito en la cuenta de corrección monetaria fiscal menos los respectivos débitos registrados en la misma, constituyen la utilidad o pérdida por exposición a la inflación para efectos del impuesto sobre la renta. La utilidad será un ingreso gravable y la pérdida un gasto deducible, en el respectivo año gravable.

En concordancia con lo previsto en el artículo 1 antes transcrito, mediante el Decreto 2077 de 1992, se reguló lo concerniente a los ajustes por inflación en materia contable.

2.7 El sistema de ajustes por inflación fue desmontado gradualmente y retirado definitivamente del régimen jurídico con la expedición de la Ley 1111 de 2006, que derogó expresamente las disposiciones que regulaban el sistema, contenidas en el Libro Primero, Título V, artículos 329 al 355 del Estatuto Tributario.

2.8 Con fundamento en la anterior reseña normativa puede concluirse: i) que el sistema de ajustes integrales por inflación rigió a partir del año gravable 1992, tanto para efectos fiscales como contables; ii) que fueron sujetos obligados a aplicar el sistema de ajustes por inflación, los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a llevar libros de contabilidad; y iii) que el sistema de ajustes por inflación tuvo efectos en la determinación del impuesto sobre la renta, ya fuera como ingreso o como gasto, según fuera el saldo débito o crédito que se registraba en la cuenta corrección monetaria al

final del ejercicio gravable, pudiendo, en consecuencia, incidir en la utilidad o en la pérdida declarada.

3. El caso concreto

3.1 Mediante los actos acusados, la administración modificó la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2001, en el sentido de adicionar ingresos en cuantía de \$ 1.742.206.000, como consecuencia de haber determinado un mayor saldo crédito en la cuenta corrección monetaria, al verificar que la CAJA COLOMBIANA DE SUBSIDIO FAMILIAR COLSUBIDIO solo ajustó por inflación, para efectos fiscales, los activos no monetarios vinculados a sus actividades industriales y comerciales.

3.2 Según la demandante, la actuación administrativa es violatoria de los artículos 19-2, 329 y 353 de Estatuto Tributario, toda vez que conforme estas disposiciones, las cajas de compensación familiar, en su condición de contribuyentes del impuesto de renta, solo están obligadas a ajustar por inflación, con efectos tributarios, los activos no monetarios y el patrimonio vinculados a las actividades industriales y comerciales, mas no los activos y patrimonio vinculados a actividades relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social, en las que están amparadas por el régimen tributario especial.

3.3 Sostiene, además, que la administración incurrió en error al calcular el efecto de los ajustes por inflación sobre valores contables que incluían ajustes acumulados desde el 1 de enero de 1992 hasta 1998, teniendo en cuenta que las cajas de compensación solo estaban obligadas a los ajustes,

con efectos fiscales, desde el año 1999, cuando por disposición legal se incorporaron como contribuyentes del impuesto de renta.

Al respecto, proceden las siguientes consideraciones:

3.4 El artículo 329 del Estatuto Tributario en su versión vigente para la época de los hechos, precisó los sujetos obligados al sistema de ajustes integrales por inflación y quienes estaban exceptuados de su aplicación, así:

“ART. 329. Adoptase a partir del año gravable de 1992 el sistema integral de ajustes por inflación contenido en el presente Título, el cual deberá ser aplicado a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar libros de contabilidad, con excepción de los siguientes:

1. Personas naturales y sucesiones ilíquidas que cumplan con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, aun cuando no sean responsables de dicho impuesto.

2. (Numeral modificado por el artículo 115 de la Ley 223 de 1995) Los contribuyentes del régimen especial mencionados en los numerales 1), 3) y 4) del artículo 19 y en los artículos 23-1 y 23-2 de este Estatuto.

PARAGRAFO 1º. Derogado por el artículo 16 del Decreto 1744 de 1991.

PARAGRAFO 2º. Lo dispuesto en este Libro es aplicable a los contribuyentes sometidos a este sistema de ajustes, en cuanto no sea contrario con lo dispuesto en este Título.”

3.5 Entre los contribuyentes del régimen tributario especial exceptuados de la aplicación de los ajustes por inflación, enunciados en el artículo 19, numeral 3) del Estatuto Tributario, al que remite la norma antes transcrita, se encontraban las cajas de compensación familiar. Es así como lo disponía la norma:

“ART. 19. CONTRIBUYENTES CON UN REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.- Las entidades que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro:

(...)

3. Las cajas de compensación familiar, los fondos mutuos de inversión, los fondos de empleados, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos provenientes de las actividades industriales y de mercadeo.”

3.6 Con la expedición de la Ley 488 de 1998, artículo 1º, se adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 19-2 y se modificó el numeral 3) del artículo 19, así:

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

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

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

3.7 En relación con los conceptos objeto de ajustes fiscales y la base para su determinación, el artículo 353 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos, dispuso:

“ART. 353. Los ajustes fiscales sobre los activos no monetarios, los pasivos no monetarios y el patrimonio, deberán efectuarse con base en el costo fiscal de los activos y los pasivos, determinado según lo dispuesto en el capítulo II del título I y en los capítulos I y III del Título III del libro I de este Estatuto, y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1985. La misma base se debe utilizar para declarar el

valor patrimonial de los activos y para el cálculo de la deducción teórica. Para computar el valor de esta deducción no se tendrán en cuenta los inventarios.

(Inciso subrogado por el artículo 13 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:) Cuando un activo no monetario no haya sido objeto de ajuste por inflación en el ejercicio, su valor patrimonial neto se excluirá para efectos del ajuste del patrimonio líquido. Lo previsto en este inciso, no se aplicará en el caso de inventarios.”

3.8 De lo dispuesto en las normas transcritas se concluye:

3.8.1 Que hasta el año gravable 1998 las cajas de compensación familiar estaban exceptuadas de aplicar los ajustes por inflación –con efectos fiscales– toda vez que *respecto a los ingresos provenientes de las actividades industriales y de mercadeo*, estaban sujetas al régimen tributario especial.

3.8.2 Que a partir del año gravable 1999, por disposición expresa de la Ley 488 de 24 de diciembre de 1998, las cajas de compensación familiar adquieren la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta respecto a ingresos generados en actividades *industriales, comerciales y en actividades financieras distintas de la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.*

3.9 Así las cosas, debe entenderse que a partir del año gravable 1999 las cajas de compensación familiar, en su calidad de contribuyentes del impuesto de renta, estaban obligadas a aplicar los ajustes por inflación, pero solo respecto de los activos y pasivos no monetarios y el patrimonio vinculados a sus actividades industriales, comerciales y financieras distintas de la inversión de su patrimonio, toda vez que por disposición expresa del artículo 19-2 del Estatuto Tributario, únicamente respecto de tales actividades adquieren la

calidad de contribuyentes del impuesto de renta y, en consecuencia, es sólo en relación con esas actividades, que quedan sometidas al régimen general previsto para los contribuyentes del impuesto de renta.

3.10 Lo anterior, porque la misma norma excluye los ingresos generados en actividades relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social, al decir que *“son contribuyentes del impuesto sobre la renta...con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas de la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.”* Lo cual implica que respecto de estas últimas actividades no están obligadas a aplicar los ajustes integrales por inflación sobre los activos y pasivos no monetarios y el patrimonio vinculados a dichas actividades.

3.11 Precisamente, en concordancia con lo anterior y con la finalidad de distinguir las actividades sujetas al régimen general del impuesto sobre la renta y, por ende, sujetas al sistema de ajustes por inflación; de las actividades cobijadas con el régimen tributario especial y, en consecuencia, no sujetas al sistema de ajustes por inflación, es que el artículo 1º del Decreto 433 de 1999, al reglamentar el artículo 1 de la Ley 488 de 1998, dispuso:

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

3.12 En síntesis, conforme con la normativa aplicable, a partir del año gravable 1999 adquieren la calidad de contribuyentes del impuesto de renta y, por ende, obligadas a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación en

relación con sus actividades industriales y comerciales, con efectos fiscales, pero mantienen su condición de contribuyentes con régimen tributario especial, respecto las actividades relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social, sobre las que no están obligadas a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación.

3.13 Está claro, entonces, que la Caja de Compensación Familiar COLSUBSIDIO, dada su naturaleza jurídica de caja de compensación familiar y entidad de derecho privado sin ánimo de lucro, solo estaba obligada a aplicar el sistema de ajustes integrales por inflación, con efectos fiscales, en relación con sus actividades comerciales, incluyendo en la declaración de renta del año gravable 2001, el ingreso por corrección monetaria fiscal determinado como saldo crédito en la cuenta corrección monetaria, como en efecto lo hizo y lo confirma el Revisor Fiscal en la certificación aportada al proceso⁶, donde expresa:

“1. La Caja Colombiana de Subsidio Familiar COLSUBSIDIO, es una entidad obligada a aplicar el sistema de ajustes integrales por inflación fiscal de conformidad con lo señalado por el artículo 329 del Estatuto Tributario.

2. Los ajustes por inflación fiscales se determinan respecto de la actividad en relación con la cual la Corporación es contribuyente, (área de mercadeo) atendiendo la disposición fiscal señalada.

3. Los ajustes por inflación fiscales, correspondientes al área de mercadeo, incluidos en la declaración de impuesto sobre la renta por el año gravable 2001, ascendieron a la suma de \$2.602.957.266 (ingreso por corrección monetaria fiscal) fueron calculados de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.

4. El ajuste por inflación fiscal de las demás áreas, respecto de las cuales la Corporación no es contribuyente, a 31 de diciembre de 2001 ascendió a \$9.559.208.257 (gasto por corrección monetaria

⁶ Folio 19 cuaderno principal

fiscal saldo debito), fue calculado de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.” (Subraya la Sala)

3.14 Así las cosas, no es de recibo el argumento expuesto por la entidad demandada en el recurso de apelación, en el sentido de que la exoneración de la obligación de aplicar ajustes por inflación en relación con las actividades de salud, educación recreación y desarrollo social, resultaría contraria a las disposiciones contenidas en el Libro I del Estatuto Tributario, que contiene el régimen aplicable a los contribuyentes sometidos al sistema de ajustes por inflación, toda vez que como quedó expuesto, fue el mismo legislador el que en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, excluyó del sistema de ajustes tales actividades, al decir que las cajas de compensación familiar solo son contribuyentes respecto de las actividades industriales y comerciales.

3.15 Por otra parte, no se trata de un problema relacionado con las actividades de salud, educación y recreación, previsto en el artículo 19-2 ib, de que a ellas pueda hacerse o no extensivo la obligación de efectuar ajustes por inflación. En el caso de las cajas de compensación, la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y, por tanto, obligadas al sistema de ajustes, está condicionada a que reciban ingresos generados en actividades industriales y comerciales. Por lo tanto, si estas entidades no desarrollan dichas actividades, tampoco están obligadas al sistema de ajustes.

3.16 No prospera, en consecuencia, el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada y, por tanto, la Sala habrá de confirmar la sentencia apelada, en cuanto declaró la nulidad de los actos demandados, por encontrar probados los cargos de violación enunciados.

3.17 En cuanto a las inconformidades expuestas por el apoderado de la parte demandante en el recurso de apelación adhesiva la Sala observa:

3.18 En primer término, no es válido afirmar, con fundamento en la sentencia de octubre 12 de 2006, Exp. 14749, proferida por esta Sección⁷, que la Caja de Compensación COLSUBSIDIO no estaría obligada a declarar ingreso alguno derivado de la aplicación de los ajustes por inflación, puesto que tal conclusión no se deriva de lo expresado en dicha providencia.

Lo que allí se analizó fue si la exención del impuesto de renta prevista en el artículo 211 del Estatuto Tributario para las empresas de servicios públicos domiciliarios era extensiva a los ingresos originados en la aplicación de los ajustes por inflación y se concluyó que no estaban cobijados por la exención.

Es así como se expuso en la sentencia:

“En consecuencia, los ingresos originados en los ajustes por inflación efectuados, sobre los activos no monetarios, el pasivo y el patrimonio líquido de la actora, no se encuentran incluidos en la exención del impuesto de renta, como quiera que no provienen de la prestación de los servicios públicos de acueducto alcantarillado y aseo, en los términos del mencionado precepto legal, y tampoco forman parte del ciclo económico de la producción de la renta, sino que tienen por objeto traer a valor presente los activos no monetarios, para determinar la situación patrimonial real de la empresa.

Ahora bien, según el artículo 350 del Estatuto Tributario, para efectos del impuesto de renta, las partidas contabilizadas en la cuenta corrección monetaria, permiten determinar la utilidad o pérdida por exposición a la inflación, de manera que si el saldo crédito resulta ser superior al saldo débito, como es el caso, se habrán generado ingresos gravados con el impuesto de renta.”

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 12 de octubre de 2006, Exp. 14749 M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

3.19 En cuanto al hecho de que la administración habría calculado de manera errada los ajustes por inflación que dieron origen a los ingresos adicionados, porque según el apoderado de la parte actora, se tomaron saldos contables que incluían los ajustes por inflación que practicó la Caja de Compensación cuando no era contribuyente del impuesto de renta, es decir, entre el 1 de enero de 1992 y el 31 de diciembre de 1998, al igual que el Tribunal, no encuentra la Sala ninguna justificación que haga procedente pronunciamiento alguno sobre tal hecho, dadas las razones que se exponen para acceder a la prosperidad de los cargos, que conducen a declarar la nulidad de los actos demandados.

Adicionalmente, se reitera que la controversia se orienta a determinar si COLSUBSIDIO estaba obligada a los ajustes integrales por inflación en relación con todos los activos y pasivos no monetarios y el patrimonio, asociados a sus actividades industriales, comerciales, de salud, educación, recreación y desarrollo social, para efectos de la determinación del impuesto de renta, como lo sostiene la administración; o si por el contrario, solo estaba obligada a los ajustes por inflación sobre los activos y pasivos no monetarios y el patrimonio, asociados con las actividades industriales y comerciales, como lo afirma la parte actora, lo determinó en su declaración privada, y lo aceptó el Tribunal en la sentencia apelada.

3.20 Finalmente, la Sala observa que la sentencia apelada incurre en error al declarar, a título de restablecimiento del derecho, *en firme la declaración privada presentada por COLSUBSIDIO el 9 de abril de 2002 y luego corregida el 2 de octubre de 2003, en relación con el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001.*”, toda vez que lo solicitado en la demanda fue:

2. *Que, en virtud de la nulidad de los actos administrativos demandados, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca que la liquidación contenida en la liquidación de corrección número 310642003000304, del 17 de febrero de 2004, ha quedado en firme.*

Pretensión que está acorde con el contenido del requerimiento especial previo a la expedición de la liquidación de revisión objeto de la demanda y la misma liquidación oficial, según la cual lo que se modifica es la liquidación privada contenida en la citada liquidación oficial de corrección, en tal sentido se modificara la sentencia apelada.

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

FALLA

1. **ACÉPTASE EL IMPEDIMENTO** de la señora Magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
2. **MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia apelada, que quedará así:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho SE DECLARA en firme la Liquidación Oficial de Corrección No. 310642003000304, del 17 de febrero de 2004.

3. En lo demás **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

4. RECONÓCESE personería para actuar a la abogada María Cristina Arias Hernández, como apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en los términos del poder conferido, que obra a folio 321 del expediente.

5.- DEVUÉLVASE *el expediente al Tribunal de origen.*

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**
Presidente

HUGO

FERNANDO

BASTIDAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ