

LEY PAEZ - Los beneficios tributarios consagrados en la Ley 218 de 1995 eran: deducción, renta exenta o descuento tributario / DEDUCCION POR INVERSION EN ZONA DEL RIO PAEZ - Debe hacerse efectiva en el mismo año en el cual se efectuó la inversión / RENTA EXENTA EN ZONA DEL RIO PAEZ - Se aplica al período gravable siguiente a aquel en que se realizó la inversión / DESCUENTO TRIBUTARIO EN ZONA DEL RIO PAEZ - Se aplica al período gravable siguiente a aquel en que se realizó la inversión

Del texto del artículo 5 de la Ley 218 de 1995 se infiere que son tres los beneficios tributarios consagrados en favor de los inversionistas: La deducción prevista en el inciso primero de la norma, la cual debe hacerse efectiva en el mismo año gravable en el cual se efectuó la inversión, dado que el beneficio se establece en relación al desembolso y no se señala un período distinto para su aplicación. La renta exenta o el descuento tributario (menor valor del impuesto a pagar), por el valor de la inversión, beneficios a que se refiere el parágrafo de la misma norma, para ser aplicados "al período gravable siguiente", a aquél en el cual se realizó la inversión, por los que puede optar el inversionista, con la advertencia de que el valor invertido no puede aplicarse "simultáneamente a ambos rubros", es decir que no puede solicitarse como renta exenta y a su vez como descuento. En lo relacionado con la concurrencia de los beneficios fiscales concurrentes, la Sala ha considerado, que así como no es posible la doble tributación con base en el mismo hecho económico, por ser contrario a los principios de equidad y progresividad, tampoco es aceptable permitir un doble beneficio por un mismo hecho económico.

INVERSION EN ZONA DEL RIO PAEZ - Al tenerla como renta exenta o descuento tributario, se tendrá en cuenta para el período fiscal siguiente / DESCUENTO TRIBUTARIO POR INVERSION EN ZONA DEL RIO PAEZ - No puede ser rechazado cuando se solicita en la declaración del período siguiente a cuando se realizó la inversión

Para la Sala es evidente que la Administración confunde los conceptos cuando entiende que la "deducción" consagrada en el inciso primero de la norma, a la cual se refiere la Corte, para concluir que debe aplicarse en el mismo período gravable en el que se efectúe la inversión, es equivalente al "descuento tributario" o "menor valor del impuesto a pagar", consagrado en el inciso final del parágrafo de la misma norma. En efecto, en relación con la exención y el descuento, la Corte precisó en la misma sentencia, que hacía parte de otra modalidad de tratamiento tributario autorizado para las inversiones, que podía ser utilizado a opción del inversionista en el período gravable siguiente al de la inversión. Como se observa, las precitadas consideraciones no contienen argumentación alguna de la que pueda deducirse la interpretación propuesta por la Administración, y por el contrario, está claro que para la Corte, la opción de llevar la inversión como renta exenta o como descuento tributario –alternativas que son excluyentes-, está condicionada, en ambos casos, por así disponerlo expresamente la norma, a que su aplicación se haga en el período gravable siguiente, al de la inversión. En conclusión, no se encuentra ajustada a derecho la actuación administrativa demandada en cuanto rechaza el descuento solicitado por la sociedad actora en la declaración de renta del año gravable 1998, por la inversión realizada en el año 1997, y en su lugar decide darle el tratamiento de renta exenta, lo cual genera el mayor impuesto, que sanciona con inexactitud. Procede en consecuencia la confirmación de la sentencia apelada.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá D.C., Veintidós (22) de septiembre de dos mil cinco (2005)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01490-01(14505)

Actor: SEGUROS COLPATRIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: IMPUESTO- RENTA-1998

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la sentencia de 14 de noviembre de 2003 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho incoada contra los actos administrativos de determinación del impuesto de renta por el año gravable 1998.

ANTECEDENTES

SEGUROS COLPATRIA S.A., presentó el 20 de abril de 1999 declaración de impuesto de renta por el año gravable 1998, en la cual solicitó como descuento tributario \$800.000.000, suma que corresponde a la inversión realizada en el año 1997, conforme lo autorizado en el artículo 5 de la Ley 218 de 1995.

El 1 de noviembre de 2000, la Administración de Impuestos Nacionales Grandes Contribuyentes de Bogotá, expidió el Requerimiento Especial 310632000000395, en el cual propuso modificar la citada liquidación privada, en el sentido de tratar como renta exenta el valor del descuento tributario solicitado y aplicar sanción por inexactitud, por encontrar improcedente el descuento.

Previa evaluación de la respuesta al requerimiento especial, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642001000142 de 27 de junio de 2001, con la cual modificó la liquidación privada en el mismo sentido propuesto en el requerimiento.

La Resolución 622-900.040 de 24 de junio de 2002, confirmó la liquidación oficial recurrida.

DEMANDA

La actora solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho pidió la confirmación de la liquidación privada.

Fundamento de las pretensiones:

El artículo 5° de la Ley 218 de 1995 contempló diversos beneficios: El inciso final trata como deducción el monto de la inversión, la cual disminuye la base gravable; el párrafo, consagra otra alternativa, considerar la inversión como renta exenta, con lo cual se disminuye la base de liquidación del impuesto; una tercera alternativa, es aplicar el valor de la inversión como "un menor valor del impuesto a pagar", es decir lo que se conoce como "descuento tributario".

En cuanto a la oportunidad para ejercer el derecho, una vez realizada la inversión, proliferan

distintas interpretaciones: El Gobierno Nacional expidió el Decreto 2422 de 1996, cuya legalidad fue juzgada por el Consejo de Estado en la sentencia de 11 de julio de 1997, Exp. 8228, donde se precisaron los tres beneficios diferentes. Dos constituyen opción, en el tiempo: El descuento y la renta exenta, mientras que la deducción sigue la regla de la anualidad. Este criterio fue avalado por la Sala Plena de la misma Corporación al decidir, por importancia jurídica, sobre la acción de nulidad propuesta contra el mismo Decreto Reglamentari.

Por su parte la DIAN reiteró la tesis de oportunidad del descuento tributario, en el Concepto 037341 de 5 de marzo de 1997.

La demandante ganó su derecho el 30 de diciembre de 1997, al invertir bajo las reglas legales integradas por la jurisprudencia y la doctrina, aún cuando lo ejerció al presentar la inversión como descuento, en el año siguiente, es decir en el año gravable 1998.

La Administración se abroga la facultad para escoger y aplicar la inversión a la renta exenta, sin tener competencia para ello, porque ésta corresponde al contribuyente, quien libremente escoge, como lo señala el inciso final del parágrafo del artículo 5° de la Ley 218 de 1995.

La actuación oficial se remite a la sentencia C-130/98 que declaró exequible el citado artículo 5°, para desconocer la inversión como descuento tributario, en el mismo período en que lo haría si la presentara como renta exenta, cuando en realidad la Corte Constitucional no se pronunció sobre el descuento, pero sí precisó la libertad de opción para el contribuyente, de ejercer la alternativa que más le convenga.

La motivación del acto liquidatorio resulta ser falsa pues no se fundamenta en ninguna ilegalidad en el actuar del contribuyente, sino en la diferencia de valores que representa tomar la inversión como renta exenta o como descuento tributario, al encontrar que para la opción de renta exenta el impuesto a pagar era mayor.

No se verifica la inexactitud sancionable, porque la liquidación privada no contiene datos falsos o equivocados. Hay diferencia de criterios de interpretación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Si bien el legislador otorgó al contribuyente la opción de escoger el beneficio, exención o menor valor del impuesto por pagar, no le concedió la posibilidad de escoger el período gravable de su solicitud, al precisar que la inversión constituye renta exenta para el año gravable siguiente, lo cual significa que del descuento debía hacerse uso en el mismo período gravable.

La demandante al escoger la opción de emplear en 1998 el beneficio respecto de la inversión efectuada en 1997, también eligió la opción de solicitar la inversión como renta exenta y no como descuento, dado que de este último sólo podía hacer uso en el mismo año en que realizó la inversión. Por ello, es ajustada a derecho la actuación administrativa, en el sentido de tener como renta exenta la inversión y desconocer el correspondiente descuento tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos acusados y como consecuencia, la firmeza de la declaración de renta presentada por la actora para el año gravable 1998.

La decisión del a quo se fundamentó en las siguientes consideraciones:

De las disposiciones contenidas en los artículos 5° de la Ley 218 de 1995 y 9° del Decreto 890 de 1997, se infiere que el contribuyente podía optar por aplicar el valor invertido como un menor valor del impuesto a pagar o como renta exenta, sin que pudiera aplicarlo simultáneamente a ambos rubros.

No se observa que la demandante esté aplicando los dos beneficios, puesto que en la declaración del año gravable 1998 llevó la inversión por \$800.000.000 al renglón 61 "descuentos tributarios beneficio Zona Río Páez".

Además, en reiterada jurisprudencia se ha dicho que el descuento tributario debe ser empleado en la misma oportunidad prevista para la exención, es decir, en el período gravable siguiente a la inversión. Significa que si la inversión se hizo en 1997, podía solicitarse el descuento en 1998.

APELACIÓN

La demandada expone como fundamentos del recurso de apelación interpuesto los siguientes:

Según el artículo 5° de la Ley 218 de 1995, el legislador otorgó al contribuyente la opción de escoger el beneficio, exención o menor valor del impuesto a pagar, pero no le concedió la posibilidad de escoger el período gravable de su solicitud, al precisar que la inversión constituye renta exenta para el año gravable siguiente, lo cual significa que del beneficio del descuento debía hacerse uso en el mismo período gravable. Además, al indicar que no podía aplicarse simultáneamente para ambos rubros, no se refirió al período gravable.

La Corte Constitucional en la sentencia C-130 de 1998, si bien precisó el concepto de opción o alternativa de los destinatarios del beneficio, resaltó: "Dado que, además, la norma tampoco establece distinción sobre el período gravable al cual se aplica la deducción, no podría decirse que deba llevarse a períodos posteriores sino que es menester que se tenga en cuenta respecto del mismo período gravable en que se efectúe".

En el mismo sentido la Administración expidió la Circular 58 de 1998 y adicionalmente en el Concepto General 35163 de 13 de abril de 1999 precisó que los beneficios son excluyentes entre si; que el valor invertido puede ser tratado como renta exenta en el período gravable siguiente al de la inversión, o puede ser tratado como descuento tributario en el mismo período en que se realiza la inversión.

La actuación demandada, es ajustada a derecho porque la demandante, al escoger la opción de emplear en 1998 el beneficio, respecto de la inversión efectuada en 1997, también eligió la opción de solicitar el valor de la inversión como renta exenta y no como descuento, dado que de este último sólo podía hacer uso en el mismo año en que realizó la inversión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reitera los fundamentos de la apelación.

La demandante advierte que la interpretación propuesta por la Administración en su apelación, acerca de la oportunidad de utilización del beneficio tributario, desconoce el verdadero sentido de la norma, mediante la cual se establece un estímulo fiscal para los inversionistas privados.

Agrega que es errada la interpretación que se hace de la sentencia C-130 de 1998, porque de ésta

no se concluye la limitación de la aplicación del beneficio, en los términos que expone la entidad demandada.

MINISTERIO PÚBLICO

Solicita se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones:

De la lectura de la sentencia de 11 de julio de 1997, Expediente 8228, donde se ilustra sobre la aplicación del artículo 5 de la Ley 218 de 1995, se concluye que no es casualidad que la renta exenta y el descuento tributario, estén consagrados dentro de un mismo aparte de la norma. Es una redacción armónica y consecuente, la intención del legislador, de otorgar condiciones equivalentes, tanto al beneficio de exención como al de descuento. Condiciones equivalentes que corresponden a la oportunidad temporal de solicitar el beneficio, que como "opciones" tienen la misma oportunidad temporal, esto es, el período gravable siguiente al de la inversión.

La demandante se encontraba al amparo de un Concepto emitido por la Administración, vigente al momento de ocurrencia de los hechos, el número 037341 de 5 de marzo de 1997, según el cual los beneficios tributarios de la exención y el descuento, podían aplicarse en el año gravable siguiente al de la inversión. En consecuencia se hizo acreedora el derecho consagrado en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, en virtud del cual quien actúa al amparo de un concepto no podrá ser objetado posteriormente por las autoridades tributarias.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, corresponde decidir sobre la legalidad de la actuación administrativa, modificó la declaración de renta presentada por la actora para el año gravable 1998, rechazando el descuento tributario de \$800.000.000, por la inversión realizada en el año 1997 en los términos dispuestos en la Ley 218 de 1995 y reconoció a cambio el mismo valor como renta exenta, impuso sanción por inexactitud.

Disponía el artículo 5 de la Ley 218 de 1995, antes de ser modificado por el artículo 39 de la Ley 383 de 1997:

"Cuando se efectúen nuevas inversiones por empresas domiciliadas en el país, el monto del desembolso será **deducible** de la renta del ente inversionista.

Parágrafo. Las utilidades líquidas o ganancias ocasionales obtenidas durante un período y las inversiones que una empresa nacional o extranjera realice en los municipios señalados en el artículo 1° de esta Ley durante los cinco (5) años siguientes a 1994, constituyen renta exenta por igual monto al invertido, para el período gravable siguiente.

En caso de que las nuevas empresas establecidas generen pérdidas, la exención se podrá solicitar en los períodos gravables siguientes hasta completar el cien por ciento (100%) del monto invertido.

El inversionista podrá optar por aplicar el valor invertido como un menor valor del impuesto por pagar o como renta exenta. En ningún caso podrá aplicarlo simultáneamente a ambos rubros".

Del texto de la norma transcrita se infiere que son tres los beneficios tributarios consagrados en favor de los inversionistas:

La deducción prevista en el inciso primero de la norma, la cual debe hacerse efectiva en el mismo año gravable en el cual se efectuó la inversión, dado que el beneficio se establece en relación al desembolso y no se señala un período distinto para su aplicación.

La **renta exenta** o el **descuento tributario** (menor valor del impuesto a pagar), por el valor de la inversión, beneficios a que se refiere el párrafo de la misma norma, para ser aplicados "al período gravable siguiente", a aquél en el cual se realizó la inversión, por los que puede optar el inversionista, con la advertencia de que el valor invertido no puede aplicarse "simultáneamente a ambos rubros", es decir que no puede solicitarse como renta exenta y a su vez como descuento.

En lo relacionado con la concurrencia de los beneficios fiscales concurrentes, la Sala ha considerado, que así como no es posible la doble tributación con base en el mismo hecho económico, por ser contrario a los principios de equidad y progresividad, tampoco es aceptable permitir un doble beneficio por un mismo hecho económico.

La Corte Constitucional en la sentencia C-130 de 1998, al decidir sobre la exequibilidad de la norma comentada, se refirió al beneficio de la deducción en los siguientes términos:

"1.- Según el inciso 1 del artículo demandado, la inversión efectuada por empresas domiciliadas en el país es deducible de la renta del ente inversionista.

Como la disposición no establece ninguna clase de restricciones ni exclusiones al respecto, y por el contrario, la parte final del párrafo -válida con referencia a toda la norma- permite aplicar "el valor invertido" -no menos de él ni más de él- como un menor valor del impuesto por pagar (una de las alternativas que el inversionista puede escoger), es entendido que la cuantía de la deducción autorizada es igual al monto del desembolso efectuado, lo comprende en su totalidad, elemento que resulta relevante en relación con la constitucionalidad del precepto, al verificar las demás situaciones contempladas y las opciones que se consagran.

Dado que, además, la norma tampoco establece distinción sobre el período gravable al cual se aplica la deducción, no podría decirse que deba llevarse a períodos posteriores sino que es menester que se tenga en cuenta respecto del mismo período gravable en que se efectúe.
_(subrayado fuera del texto)

La Administración, con base en las consideraciones expuestas por la Corte en la referida sentencia, y concretamente en la que se subraya, concluyó en los actos administrativos acusados, que la inversión efectuada por la actora en la sociedad LADRILLERA MELÉNDEZ S.A., por valor de \$800.000.000 en el año 1997, no podía ser aplicada como descuento tributario en el año gravable 1998, porque según lo interpretado por la Corte, el descuento sólo era aplicable en el mismo período gravable en el cual se había efectuado la inversión, esto es en el año 1997, y que en consecuencia, lo que procedía en el año 1998, era su aplicación como renta exenta.

Para la Sala es evidente que la Administración confunde los conceptos cuando entiende que la "deducción" consagrada en el inciso primero de la norma, a la cual se refiere la Corte, para concluir que debe aplicarse en el mismo período gravable en el que se efectúe la inversión, es equivalente al "descuento tributario" o "menor valor del impuesto a pagar", consagrado en el inciso final del párrafo de la misma norma.

En efecto, en relación con la exención y el descuento, la Corte precisó en la misma sentencia, que hacía parte de otra modalidad de tratamiento tributario autorizado para las inversiones, que podía ser utilizado a opción del inversionista en el período gravable siguiente al de la inversión.

Fue así como al referirse a la disposición contenida en el párrafo de la norma comentada, la Corte expresó:

"El párrafo estipula, en otra modalidad del tratamiento tributario autorizado, que las inversiones que realice una empresa nacional o extranjera en los municipios señalados por el artículo 1° durante los cinco (5) años siguientes a 1994 constituyen renta exenta por el 100% de lo invertido, para el período gravable siguiente.

Aquí radica justamente la opción que la ley contempla, pues se trata de las mismas inversiones, sólo que el inversionista debe escoger entre aplicar "el valor invertido como "un valor del impuesto por pagar" o aplicarlo en su totalidad como renta exenta, sin que le sea posible, por disposición expresa de la norma, aplicarlo simultáneamente a ambos rubros.

Del texto de la norma resulta, sin lugar a dudas, que la exención cobija el 100% de lo invertido y se aplica para el período gravable siguiente.

2. El párrafo, en su primera parte, alude a las utilidades líquidas o ganancias ocasionales obtenidas durante un período por las nuevas inversiones efectuadas en los municipios que la ley señala, durante los cinco años siguientes a 1994. Expresamente dispone que constituyen renta exenta por igual monto, para el período gravable siguiente. La norma es específica en los dos aludidos aspectos: las utilidades líquidas o ganancias ocasionales son exentas en el 100% y se aplican para el período gravable siguiente.

3. El párrafo contempla también el caso en el cual las nuevas empresas establecidas generen pérdidas, situación que merece trato especial, que el legislador hizo consistir en la posibilidad de solicitar la exención tributaria en los períodos gravables siguientes hasta completar el ciento por ciento (100%) del monto invertido.

Como se observa, las precitadas consideraciones no contienen argumentación alguna de la que pueda deducirse la interpretación propuesta por la Administración, y por el contrario, está claro que para la Corte, la opción de llevar la inversión como renta exenta o como descuento tributario –alternativas que son excluyentes-, está condicionada, en ambos casos, por así disponerlo expresamente la norma, a que su aplicación se haga en el período gravable siguiente, al de la inversión.

En igual sentido se ha pronunciado la Sala en anteriores oportunidad y concretamente, al decidir sobre la demanda de nulidad instaurada contra el párrafo primero del artículo 9° del Decreto 2422 de 1996, Reglamentario de la Ley 218 de 1995, precisó:

"... cabe anotar que la ley al señalar que "el inversionista podrá optar por aplicar el valor invertido como menor valor del impuesto a pagar o como renta exenta" empleó el vocablo "optar", que conforme a la definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua , significa "escoger una cosa entre varias", esto es, que el inversionista podrá elegir desde luego entre dos iguales, que sean comparables como opciones elegibles en razón de su operancia en el tiempo, la alternativa impositiva, pues si hay una opción real frente al concepto "menor valor del impuesto o renta exenta, la elección debe ser en las mismas condiciones ofrecidas precisamente para el mismo período fiscal."

"Lo anterior, por cuanto el artículo 5° constituye una unidad normativa que debe interpretarse en forma sistemática, por lo que no resulta jurídico su fraccionamiento para deducir que los

beneficios tributarios que allí se consagran, concretamente el descuento y la exención, operan en período gravable diferente al de la inversión y que por ello la alternativa de tratarla como menor valor del impuesto a pagar procede en el mismo año en el cual ésta se efectuó."

En conclusión, no se encuentra ajustada a derecho la actuación administrativa demandada en cuanto rechaza el descuento solicitado por la sociedad actora en la declaración de renta del año gravable 1998, por la inversión realizada en el año 1997, y en su lugar decide darle el tratamiento de renta exenta, lo cual genera el mayor impuesto, que sanciona con inexactitud. Procede en consecuencia la confirmación de 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.

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Se reconoce a la doctora Ángela María Rubio Bedoya como apoderada de la entidad demandada, en los términos del poder que obra a folio 162.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

Juan Ángel Palacio Hincapié Ligia López Díaz

Presidente de la Sección

María Inés Ortiz Barbosa Héctor J. Romero Díaz

Raúl Giraldo Londoño

Secretario



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.
Normograma de la Administradora Colombiana de Pensiones - Colpensiones
ISSN 2256-1633
Última actualización: 31 de agosto de 2019

