

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C. doce (12) de mayo de de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01863-02(17081)**

**Actor: INSTITUTO BARRAQUER DE AMERICA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia de 16 de enero de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca que dispuso:

*“1. Se declara inhabilitado para emitir un pronunciamiento respecto de la Resolución 00994 de 13 de febrero de 2003 y del Oficio 5800000000360 de 4 de abril de 2003 suscritos por el Subdirector de Fiscalización Tributaria de la DIAN, según lo expuesto en la parte motiva de este proveído.*

*2. Se anula parcialmente el acto administrativo contenido en la liquidación oficial de revisión 30064000129 de 27 de octubre de 2004 y la resolución 300642005000006 de 30 de junio de 2005, proferidos por la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, mediante los cuales se determinó el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 2001 a cargo del INSTITUTO BARRAQUER DE AMÉRICA con NIT 860.008.384-7.*

*3. A título de restablecimiento del derecho se declara que la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1999 (sic) a cargo del INSTITUTO BARRAQUER DE AMÉRICA, es la señalada en la parte motiva de esta providencia.*

*4. Se niegan las demás pretensiones de la demanda”.*

**ANTECEDENTES**

El 8 de abril de 2002 el INSTITUTO BARRAQUER DE AMÉRICA presentó la declaración de renta de 2001, corregida el 26 de julio del mismo año, sin liquidar impuesto a cargo en atención a que renta era exenta.

El 2 de septiembre de 2002, la Administración profirió el auto de archivo 300632002002805 en virtud del resultado de la investigación tributaria adelantada por el impuesto de renta del año 2001 según informe final del expediente.

El 13 de febrero de 2003 mediante resolución 00994 la DIAN ordenó la diligencia de registro prevista en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario a los establecimientos e instalaciones del contribuyente.

Previo requerimiento especial 900009 del 25 de marzo de 2004 y su correspondiente respuesta, la Administración, mediante la liquidación oficial de revisión 300642004000129 del 27 de octubre de 2004, modificó la declaración de renta del contribuyente por el año gravable de 2001 en los siguientes puntos: rechazó otros costos por \$35.864.595; rechazó otras deducciones por \$2.516.000 (Gravamen a los movimientos financieros, gastos de representación y donación); rechazó rentas exentas por \$628.679.000 e impuso sanción por inexactitud por \$11.477.000. En consecuencia, determinó un impuesto de renta de \$133.412.000 y un saldo a pagar de \$144.889.000.

La liquidación de revisión fue modificada por medio de la resolución 300662005000006 de 30 de junio de 2005 que decidió el recurso de reconsideración y aceptó parcialmente otros costos por \$974.000. En lo demás confirmó la liquidación oficial. Por lo anterior, practicó una nueva liquidación en la que determinó por impuesto de renta \$133.217.000, por sanción por inexactitud \$11.165.000 y un saldo a pagar de \$144.382.000.

### **DEMANDA**

El INSTITUTO BARRAQUER DE AMÉRICA demandó la nulidad de la Resolución que ordenó la diligencia de registro, de la comunicación que dio respuesta a un derecho de petición, de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la modificó. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declarara en firme la liquidación privada. Solicitó igualmente la reparación del daño moral por el exceso y abuso de poder en el desarrollo de la diligencia de registro y daño económico por la misma razón, de acuerdo con lo que determine el Tribunal y que, para efectos procesales, lo estimó en \$100.000.000 para reparar las cuantiosas erogaciones ya surtidas y las que faltan por hacerse.

Invocó como normas violadas los artículos 15 y 29 de la Constitución Política; 19, 356, 357, 360, 683, 744, 779 y 780 del Estatuto Tributario; 61,63 y 66 del Código de Comercio; 127 y 133 del Decreto 2649 de 1993 y 4 y 5 del Decreto 124 de 1997.

Como fundamento de las pretensiones, adujo lo siguiente:

Dentro de la investigación adelantada por el impuesto de renta de 2001, la DIAN expidió el auto de verificación o cruce 300632002002055 de 25 de junio de 2002, a través del cual se llevó a cabo la inspección de los libros, soportes, comprobantes y demás papeles contables para la correcta determinación de los ingresos, costos y deducciones declarados por la entidad. De ese estudio, la DIAN señaló que el Instituto debía corregir la declaración. El Instituto, de buena fe y bajo el entendido de que las autoridades quedarán satisfechas en todos los aspectos de la investigación, accedió a corregir su declaración. La DIAN quedó conforme con ese proceder, como se manifiesta en el informe final del expediente, con base en el cual, la DIAN ordenó el archivo del mismo, mediante auto de archivo.

La DIAN no puede desconocer este auto de archivo. La decisión se tomó precedida del análisis de los datos consignados en la declaración, como se comprueba con las declaraciones y afirmaciones que constan en el informe final.

Inexplicablemente, luego de que el proceso estuviera archivado, la DIAN expidió la orden de registro en virtud de la cual se incautaron y retiraron los documentos contables, lo que puso a la entidad en estado de indefensión e incapacidad para rendir adecuadamente las explicaciones pretendidas por la DIAN. El permiso que otorga el artículo 15 de la Constitución Política para indagar la contabilidad y demás papeles privados no es para despojar al contribuyente de los libros y papeles privados de su exclusiva propiedad. Las normas tributarias no autorizan la incautación ni el retiro de los documentos, sino su exhibición con especial custodia y cuidado para evitar que sean alterados por los contribuyentes. Según el marco legal y constitucional, el examen de la contabilidad se logra mediante la exhibición de los libros y papeles en las oficinas o establecimientos del contribuyente.

Si bien el registro permite investigar y fiscalizar, se trata de un mecanismo cautelar de preservación y protección del acervo probatorio, a través de su “inmovilización y aseguramiento”, para lo cual se debe individualizar de manera precisa.

Las pruebas allegadas con ocasión de la diligencia de registro son nulas por las siguientes razones:

- No existieron razones objetivas, reales y de importancia indiscutible para considerar que los libros y papeles relevantes para fines tributarios podían ser alterados, ocultados o destruidos, pues, al demandante se le hizo una investigación por el mismo impuesto y año, en la que pudieron obtener las pruebas, sin que se hubiera observado ninguna reticencia de su parte.
- Porque participó la fuerza pública con armamento, quien además revisó papeles y los trasladó, sin estar autorizada para ello.
- Porque se incautaron y retiraron los libros y papeles de contabilidad sin facultad legal, con la posibilidad de que quedara expuesta a su alteración o destrucción, máxime que no se hizo inventario detallado.
- Porque no aparece cómo fue incorporado al expediente. En el requerimiento especial se afirmó que la información fue obtenida de la diligencia de registro, lo cual significa que tal diligencia se usó como medio de prueba, básicamente como una inspección tributaria en la modalidad de inspección contable, sin embargo, no se cumplieron los requisitos para su práctica conforme al artículo 779 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, hubo extralimitación de funciones, vía de hecho por ausencia de causa material y legal porque la decisión obedeció a un comportamiento injusto del funcionario, y denegación de justicia porque no se practicaron las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración.

El concepto 104303 de 30 de noviembre de 2001 invocado por la DIAN en la resolución que decidió el recurso de reconsideración aclaró lo que es una inspección tributaria y un registro.

Sobre los rechazos de costos, deducciones y exención invocó el acervo probatorio y demás actos que formaron parte de la investigación del impuesto de renta de 2001 que culminó con el auto de archivo y que fueron aceptadas por la DIAN, lo cual toma mayor relevancia dado el retiro e incautación posterior de los documentos en la diligencia de registro. Sin embargo, observó lo siguiente:

- a) Rechazo de \$34.191.795 correspondientes a la diferencia entre las facturas allegadas por Representaciones Ópticas Colombianas Ltda. (\$381.222.239) y las

registradas contablemente por el Instituto Barraquer de América (\$415.414.034), por cuanto el demandante no aportó los respectivos soportes. El rechazo fue inadmisibile porque la prueba que soportó la operación fue certificada por contador público con relación detallada de todas las facturas e hizo parte de la documentación incautada por la DIAN. Además, estos soportes fueron examinados en el primer proceso que inició la Administración. Dijo que con la demanda allegaba nuevamente la relación y copias de todas las facturas.

b) Se debe aceptar la suma de \$698.400 que corresponde a una factura expedida por el señor Jorge E. Satizábal, que por error interno se contabilizó como una operación con Ópticas y Oftálmicas, lo cual está debidamente probado. Fue un gasto real que no se puede desconocer por el error contable.

c) Rechazo de otras deducciones. La DIAN pretende aplicar las mismas reglas que rigen para un contribuyente de régimen general al Instituto, que es de régimen especial, en el cual, la determinación del impuesto está dada por el beneficio neto o excedente que resulta de restar de la totalidad de los ingresos, los egresos de cualquier naturaleza. Por tal razón, el gravamen a los movimientos financieros que pagó el Instituto por \$365.595 son egresos procedentes, aunque su deducibilidad esté prohibida para los contribuyentes del régimen ordinario. La misma DIAN reconoce (concepto 0024 de 2004) que mientras en el régimen ordinario la base gravable es la renta líquida gravable (artículo 26 del Estatuto Tributario), en el régimen especial, la base es el excedente o beneficio neto.

La bonificación de \$1.950.000 pagados a una empleada del Instituto se debe reconocer porque fue un gasto real y cierto, destinado a sufragar un reconocimiento de orden laboral.

La donación por \$200.000 al fondo de empleados de la entidad es procedente, pues, está registrado contablemente y se trata de una erogación para favorecer a los trabajadores y empleados del Instituto.

d) La exención del beneficio neto o excedente del año 2001 por \$628.679.000 se debe reconocer conforme al artículo 5 del Decreto 124 de 1997 porque la destinación del excedente debe ser objeto de aprobación por la Asamblea u órgano directivo que sea competente y, en el caso del Instituto, según sus estatutos internos, la Junta Directiva es quien debe aprobar o improbar las cuentas que rinda el Tesorero, mientras que a la Asamblea le corresponde “examinar y fenecer las cuentas, que previa aprobación de la Junta Directiva, presente el Tesorero”; es decir, la Asamblea ratifica, pero no aprueba. Como la constitución de la asignación permanente aprobada por la Junta Directiva fue antes de la declaración de renta de 2001, no procedía el rechazo de la exención.

Finalmente, consideró que los rechazos de la DIAN son infundados, pues, el Instituto cumplió los requisitos del Estatuto Tributario para la determinación del impuesto y para la exención, por lo que resulta inaceptable la sanción impuesta. Recordó el espíritu de justicia que deben tener los funcionarios públicos en el cumplimiento de sus funciones.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN expuso los siguientes argumentos de defensa:

Advirtió que en esta demanda no se podía impugnar la Resolución 00994 de 2003, pues, no originó ni fundamentó la liquidación de revisión, se trató de una diligencia independiente y previa al proceso de determinación del tributo,

ordenada por la DIAN conforme al artículo 779-1 del Estatuto Tributario, el cual autoriza que se solicite colaboración de la fuerza pública, como en efecto ocurrió. Este hecho no puede considerarse violatorio del debido proceso, máxime que la diligencia se practicó con las formalidades legales. A la diligencia de registro no se le puede dar el mismo alcance de una inspección tributaria, pues, cada una cumple diferentes condiciones, requisitos y oportunidades.

No hubo denegación de justicia en el decreto de las pruebas. Los testimonios no eran idóneos para demostrar la procedencia o no de los costos y deducciones, o desvirtuar cualquier glosa efectuada por la Administración a la declaración del contribuyente, toda vez que deben existir las respectivas facturas expedidas legalmente.

Se debe mantener el rechazo de \$34.191.795 correspondiente a operaciones con Representaciones Ópticas Colombianas, pues, la actora no aporta nada distinto a lo expuesto en el proceso de determinación. Igualmente, el rechazo de \$698.400, se debe mantener porque la prueba idónea es la factura y no un testimonio. La deducción por \$365.595 por GMF no está prevista en el artículo 115 del Estatuto Tributario y tampoco es procedente conforme al artículo 872 ibídem, según el cual, en ningún caso el valor de este gravamen será deducible de la renta bruta de los contribuyentes. En todo caso, si bien el GMF es un pago obligatorio, no cumple los presupuestos del artículo 107 ibídem para su aceptación.

La bonificación a una empleada del Instituto no tiene relación de causalidad con los ingresos, tampoco está destinada al cumplimiento de las actividades del objeto social del demandante, razón por la cual no procede su deducción, como tampoco la correspondiente a la donación de \$200.000 al fondo de empleados porque no cumple los presupuestos del artículo 107 citado.

No se puede otorgar la exención del beneficio neto o excedente porque la Asamblea General del actor aprobó su destinación en fecha posterior a la de la presentación de la declaración de renta, contrario a lo dispuesto por el artículo 5 del Decreto 124 de 1997. Además, la aprobación la hizo la Junta Directiva.

No tiene cabida la indemnización de perjuicios morales y económicos solicitada en la demanda, pues, éste no es el escenario para la discusión sobre la legalidad de la diligencia de registro, además, la actuación de modificación de la declaración y la imposición de la sanción respetó el debido proceso y se ajustó a derecho.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal se declaró inhibido para hacer un pronunciamiento de fondo respecto de la resolución que ordenó la diligencia de registro y del oficio que contestó un derecho de petición. En relación con la modificación del impuesto anulado parcialmente la liquidación de revisión y la resolución de reconsideración y practicó una nueva liquidación en la que determinó como total saldo a pagar \$126.212.000. Las razones de la decisión se pueden resumir así:

**1.** La resolución que ordenó el registro del contribuyente es un acto previo de los cuales la Administración puede hacer uso para desarrollar sus facultades de investigación y fiscalización, pero no es un acto demandable conforme a la sentencia del Consejo de Estado de 9 de junio de 2005 (exp. 13714).

No aceptó la ocurrencia del daño material por la práctica de la diligencia, pues, no hay pruebas que confirmen tal hecho y como el mismo actor admite, los elementos incautados fueron devueltos. Tampoco hay daño moral, pues, aunque

la actuación no hubiera sido discreta, no se evidencia que haya sido arbitraria. Esta se derivó de una facultad legal que los ciudadanos tienen la carga de soportar. Igual consideración efectuó respecto del oficio que respondió el derecho de petición, el cual fue de carácter informativo y aclaratorio que no puso fin a una actuación administrativa.

**2. Rechazo de costos por \$34.191.795 por ausencia de facturación por operaciones realizadas con Representaciones Ópticas Colombianas Ltda.** Con ocasión de la acción, el demandante aportó certificado del contador público del Instituto en el que relaciona, junto con las facturas, las compras con la mencionada sociedad por fecha, número de factura y valor, las cuales totalizan \$415.414.034, suma que corresponde a la declarada. Sobre el valor de las pruebas allegadas con la demanda citó la sentencia del Consejo de Estado de 4 de diciembre de 2003, exp. 13295.

El rechazo de costos por \$698.400 por operaciones con Ópticas y Oftálmicas se fundamentó en la omisión de aportar la correspondiente factura. Con la demanda se allegó un certificado del contador público que explica que por un error de imputación se hizo un registro equivocado de la factura 3068 de 29 de marzo de 2001, sin embargo, para el Tribunal, el documento idóneo para aclarar el error cometido por el demandante es la factura, la cual no fue aportada, por lo que decidió mantener el rechazo del costo.

**3. Rechazo de otras deducciones. Gravamen a los Movimientos Financieros por \$365.595.** Conforme al artículo 115 del Estatuto Tributario el GMF no es deducible del impuesto de renta, por lo que el pago que realizó el Instituto por este concepto no puede ser tratado como costo o deducción. De otra parte, el hecho de que el demandante pertenezca al régimen especial no significa que tenga derecho a la deducción, pues, el Decreto 124 de 1997 aplicable para la época de los hechos, no mencionaba nada al respecto, puesto, que para esa época no había sido creado dicho gravamen.

**4. Gastos de representación por \$1.950.000.** La bonificación reconocida a Teresa Monroy es procedente porque reúne los requisitos del literal a) del artículo 4 del Decreto 124 de 1997 y 107 del Estatuto Tributario, ya que se pueden efectuar pagos laborales esporádicos u ocasionales, sin que éstos pierdan la connotación de ser necesarios y estar relacionados con la actividad productora de renta (como son las bonificaciones ocasionales o utilidades)<sup>1</sup>.

**5. Donación por \$200.000.** La donación al fondo de empleados de la entidad no es procedente porque no se acreditaron los requisitos mediante certificación expedida por el revisor fiscal o contador público, sobre la forma, el monto y la destinación conforme a los artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario. Se trató de una simple afirmación del demandante.

**6. Beneficio neto o excedente del año 2001 por \$628.679.000.** No procede el beneficio porque la declaración de renta de 2001 fue presentada el 8 de abril de 2002 y el acta de asamblea general es de 10 de mayo de 2002, es decir, posterior a la fecha de presentación de la declaración, por lo tanto, no se cumplió el requisito del artículo 5 del Decreto 124 de 1997, que dispone que para la exención del beneficio neto o excedente, antes de la presentación de la declaración del renta y complementarios, debe haberse aprobado por asamblea la asignación permanente. Además, en el acta de asamblea sólo se enuncian 4 actividades de manera general, sin especificar o concretar los programas, de manera que no se

---

<sup>1</sup> Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado de 13 de octubre de 2005, exp. 14372.

cumplió tampoco el requisito de la finalidad específica de la asignación permanente, según la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>2</sup>. No se pueden tener por cumplidos los anteriores requisitos con la aprobación de la junta directiva sobre la asignación permanente, pues ésta no hace las veces de la asamblea general.

7. Sanción por inexactitud. Como se reconocieron algunos costos y deducciones, el Tribunal reliquidó la sanción por inexactitud.

## LA APELACIÓN

La **demandante** planteó los siguientes motivos de inconformidad frente a la sentencia del Tribunal:

1. Solicitó que se reexaminara la jurisprudencia sobre la naturaleza de no demandable del acto que ordenó la diligencia de registro, pues en su desarrollo la DIAN incurrió en una vía de hecho y por lo tanto, siendo ésta la base o plataforma de toda la actuación, su nulidad acarrea necesariamente la de la liquidación. La Corte Constitucional en sentencia C-505 de 14 de julio de 1999 consideró que la resolución que ordena la diligencia de registro debe estar debidamente motivada, con razones válidas y verificables, so pena de una extralimitación de funciones y por ende, la nulidad del proceso de fiscalización y liquidación.

La Resolución 0994 de 13 de febrero de 2003 no tiene motivación seria y suficiente. El hecho de que deba ser una resolución motivada significa que no sea un acto de mero trámite. Si bien no se puede demandar, sí es anulable y debe ser objeto de análisis formal debido a los requisitos, la finalidad y los efectos que provoca. Además, los artículos 83, 84, 85 y 135 del Código Contencioso Administrativo no excluyen, expresamente, la demanda contra actos de trámite.

La diligencia de registro fue un burdo mecanismo de un denunciante para hacerle daño a la entidad y a sus miembros, reconocidos científicos de renombre internacional, para lo cual la DIAN fue indebidamente aprovechada. El Instituto no tiene nada que ocultar y siempre ha estado dispuesto al escrutinio oficial de todos sus papeles y libros, de manera que la medida no respetó la presunción de inocencia ni resultó proporcional a los hechos que legalmente le sirven de causa, como es neutralizar la acción de los evasores y de los contrabandistas, atributos que no se pueden suponer del actor, pues, no existe ninguna evidencia, indicio o prueba, por leve que sea, que así lo indique.

La forma como se practicó la diligencia, con policía armada y exhibiendo su armamento, generó un efecto que comprometió la reputación del Instituto, puso en peligro la seguridad de las personas y creó riesgos de que ocurrieran incidentes lamentables. Sin embargo, el Tribunal consideró que no hubo daño moral, pues, si bien la diligencia no fue discreta dado el despliegue del personal armado, es una carga que los ciudadanos deben soportar, lo cual es contrario a un Estado de Derecho y lesiona, entre otros, los principios de la función pública. Fue un procedimiento no aceptable moralmente ya que lesionó el prestigio del Instituto y puso a sus directivos bajo el manto de la duda y la sospecha.

En el retiro y secuestro de los papeles y soportes contables no se hizo un inventario pormenorizado con su debida individualización; se llevaron los documentos un viernes en la noche y los examinaron a espaldas del contribuyente, por lo tanto, no se le puede exigir que haga demostraciones que no

---

<sup>2</sup> Sentencia de 12 de octubre de 2006, exp. 14696.

fueron pedidas en su momento. Los documentos se devolvieron incompletos y desordenados, como lo informa la tesorería, sin embargo, el Tribunal desconoció que hubiera un daño material.

La prueba es nula constitucionalmente, pues, la ley no autoriza a los funcionarios de la DIAN para efectuar el secuestro de los papeles y demás documentos de contabilidad. El propósito de la diligencia es inmovilizar y asegurar, no secuestrar. Como no se llevaron la totalidad de la contabilidad, ésta quedó fraccionada y, por ende, su examen también fue fraccionado. Como la diligencia de registro se utilizó para recabar material probatorio, dada su ilegalidad, las pruebas obtenidas de ella, también están viciadas de nulidad.

2. La DIAN revocó un acto administrativo particular y concreto expedido a favor del Instituto, como fue el auto de archivo en relación con el mismo tributo y el mismo año gravable que aparece relacionado en el acta de la diligencia de allanamiento. La investigación que culminó con el informe de archivo y el auto de archivo fue completa y la DIAN pudo comprobar la realidad de las operaciones y la legalidad de la declaración de renta del demandante. Sobre este punto el Tribunal guardó silencio. Conforme al artículo 73 del Código Contencioso Administrativo la DIAN no podía revocarlo sin el consentimiento expreso y escrito del titular.

3. Procede la reparación del daño material y moral infringido al actor por causa de la diligencia de registro, por la forma como se adelantó, con policía armada y por el retiro y secuestro de los documentos, lo cual se demostró con los testimonios que se rindieron y con la inspección judicial. El retiro y secuestro de los bienes privó al demandante de poder efectuar estudios y análisis económicos, financieros y estadísticos. Además, el extravío de documentos causó un enorme perjuicio que no puede quedar impune y cuyo único responsable es la DIAN. El daño se agravó más cuando la DIAN formuló los rechazos por falta de soportes que ampararan las deducciones solicitadas en la declaración de renta de 2001 y que ya habían sido examinadas en la investigación que culminó con el auto de archivo.

4. Rechazo de \$698.400. Se trata de un gasto real que corresponde al señor Jorge E. Satizábal pero que por error interno se contabilizó como de Ópticas y Oftálmicas Ltda., lo cual está debidamente probado en el proceso. El gasto corresponde a la factura 3068 de 2001 que está en el folio 178, lo cual desvirtúa lo dicho por el Tribunal de que la prueba no se aportó. Se debe dar aplicación a los artículos 772, 774, 775, 776 y 777 del Estatuto Tributario y la norma constitucional de que lo sustancial debe primar sobre lo formal. En todo caso hay nulidad de todo lo actuado, pues, la DIAN despojó al contribuyente de sus documentos desde el comienzo del proceso de fiscalización.

5. La deducción por el pago del gravamen a los movimientos financieros por \$365.595 procede para los contribuyentes del régimen especial, aunque esté prohibida para contribuyentes del régimen ordinario. Para el Instituto es un egreso real y cierto. Contrario a la determinación del impuesto en cabeza de los contribuyentes del régimen ordinario (renta líquida), para los contribuyentes del régimen especial, éste se determina por el beneficio neto calculado como una diferencia entre ingresos y egresos, con la condición de que los egresos tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto de la entidad (Concepto DIAN 0024 de 2004). Se trata de una contabilidad simple y de caja, en virtud de la cual lo que importa son las entradas a título de ingreso y las salidas, que el artículo 357 del Estatuto Tributario denomina como egresos (de cualquier naturaleza).

6. Se debe aceptar la deducción de la donación por \$200.000 al fondo de empleados, pues, este fondo no es una entidad con personería jurídica independiente, sino que corresponde a una mera denominación, de manera que tal donación es como un aporte que beneficia a todos los empleados.

7. Beneficio neto o excedente año gravable 2001. La DIAN no tiene razón para negar la exención del beneficio neto. La destinación del beneficio neto, conforme al artículo 360 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 5 y 7 del Decreto 124 de 1997, debe ser objeto de aprobación particular por parte de la Asamblea u Órgano Directivo que sea competente. En el caso del demandante, según sus estatutos (artículos 29 y 31), la Junta Directiva es la que aprueba las cuentas que rinde el Tesorero, lo cual comprenden los estados financieros. Por su parte, a la Asamblea le corresponde "examinar y fenecer las cuentas, que previa aprobación de la Junta Directiva, presente el Tesorero". Por lo anterior y de acuerdo con el artículo 360 del Estatuto Tributario la Junta Directiva es el "órgano competente". En consecuencia, la constitución de la asignación permanente aprobada por la Junta Directiva antes de la declaración de renta de 2001, se sujetó a lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto 124 de 1997. Lo que hizo la Asamblea posteriormente fue ratificar, pero no aprobar, por lo tanto, no hay razón para negar la exención.

8. La sanción por inexactitud se debe levantar, comoquiera que los hechos y las cifras denunciadas son completas y verdaderas y la discusión se ha centrado en diferencias de criterio respecto al derecho aplicable, por lo que resulta pertinente el inciso 6 del artículo 647 del Estatuto Tributario, si no proceden las nulidades solicitadas en los cargos anteriores.

La **demandada** no comparte la decisión del Tribunal en los puntos que le fueron desfavorables así:

1. El reconocimiento de costos por \$34.191.795 es violatorio del debido proceso y del derecho de defensa, pues, el Tribunal tuvo en cuenta las facturas aportadas por el actor con ocasión de la demanda, cuando en la vía gubernativa y en el proceso de determinación no las allegó ni justificó la omisión con hechos de fuerza mayor o caso fortuito, por lo que la Administración no pudo valorarlas. La decisión del Tribunal desconoció el artículo 742 del Estatuto Tributario, que fue precisamente respetado por la DIAN cuando tomó la decisión con fundamento en los documentos aportados por el actor durante el trámite administrativo, cuya legalidad es la que se debe estudiar en esta acción. Sobre el tema citó la sentencia del Consejo de Estado del 27 de agosto de 1999.

2. La bonificación reconocida a la señora Teresa Monroy por \$1.950.000 no es deducible por cuanto no reúne los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, como son los de necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad.

3. Teniendo en cuenta lo anterior, la sanción por inexactitud se ajustó a derecho.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

La **demandada** reiteró los cargos contra la sentencia apelada y en oposición a la apelación del demandante, solicitó que se confirmara la decisión inhibitoria frente a la demanda contra el acto que ordenó la diligencia de registro, pues, no constituye en sí mismo un acto administrativo y, por lo mismo, no puede considerarse que cause un perjuicio económico frente al administrado. Se trata de

un acto cuya finalidad se dirige al impulso de la actuación. Solicitó también que se confirmara los puntos adversos al demandante.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de las partes demandante y demandada, la Sala debe decidir la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de 2001 del INSTITUTO BARRAQUER DE AMÉRICA. Sin embargo y de acuerdo al recurso de apelación del actor, previo al análisis de las partidas que modificaron la liquidación privada, la Sala analizará en primer lugar si procede la demanda contra la resolución que ordenó la diligencia de registro y la comunicación que respondió un derecho de petición, y en segundo término, se estudiará si son legales la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó en atención a que, con anterioridad, la DIAN, mediante auto 300632002002805 de 2 de septiembre de 2002, dispuso el archivo del expediente correspondiente a la investigación adelantada por el impuesto de renta del año gravable 2001. Resuelto el segundo aspecto y en caso de que la decisión sea positiva, la Sala abordará el estudio de las modificaciones a la declaración del actor.

***Demanda contra la diligencia de registro y la comunicación que decidió un derecho de petición.*** La DIAN expidió la Resolución 00994 del 13 de febrero de 2003 mediante la que ordenó la diligencia de registro del artículo 779-1 del Estatuto Tributario a los establecimientos e instalaciones del contribuyente<sup>3</sup>. El artículo 779-1 del Estatuto Tributario dispone:

"La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositario de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales." (...)

En desarrollo de estas facultades, la DIAN puede tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento.

Para el Tribunal la diligencia de registro es un acto previo de los cuales la Administración puede hacer uso para desarrollar sus facultades de investigación y fiscalización, pero no es un acto demandable según la jurisprudencia del Consejo de Estado, razón por la cual se inhibió para hacer un pronunciamiento de fondo en cuanto a la pretensión de nulidad.

Pues bien, la Sala comparte la decisión del Tribunal y reitera que el acto de registro de oficinas o de establecimientos de un contribuyente expedido por la DIAN, es un acto preparatorio o de trámite que no pone fin a la actuación administrativa y, por lo tanto, no es susceptible de enjuiciamiento. La controversia que pueda suscitarse en torno a esta prueba, es dable plantearla en el proceso de determinación del impuesto o de imposición de la sanción, es decir, cuando ya se haya puesto fin a la actuación administrativa<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Folio 43 c.ppal.

<sup>4</sup> Auto de 27 de enero de 2005, Exp. 14539, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio H.

En efecto, los actos de trámite son aquellos de mero impulso de la actuación, que no deciden nada sobre el asunto debatido, pero que instrumentan la decisión final o definitiva, la preparan; son los que permiten llegar al fin del procedimiento, disponen los elementos de juicio para que la entidad pueda adoptar la decisión que resuelve la actuación administrativa con voluntad decisoria, que es la que está sujeta a los recursos y acciones de impugnación.

Aunque en algunos eventos el acto de trámite encierra en sí una decisión, y en este sentido adopta el carácter de definitivo y es, por tanto, demandable, este no es el caso del acto administrativo que aquí se demanda, pues ni pone fin a una actuación ni hace imposible continuarla.

En providencia de 15 de mayo de 2003 la Sala hizo las siguientes precisiones<sup>5</sup>:

“el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, constituye un medio de prueba señalado por la ley tributaria, como facultad de la autoridad administradora y recaudadora de los impuestos, para la correcta determinación de los tributos e imposición de sanciones y por lo tanto cualquier controversia que se suscite en torno a su decreto o práctica, puede ser alegada dentro de las etapas que se adelanten en la actuación gubernativa, con lo cual se garantiza no sólo el derecho de defensa del contribuyente sino que se asegura el debido proceso en su adelantamiento. De otra parte las conclusiones tomadas por la administración con ocasión del registro, están sometidas a los principios de contradicción por parte del contribuyente, quien dentro de las diferentes etapas administrativas, puede presentar diferentes medios probatorios y de esa forma desvirtuar las pruebas que con ocasión al registro la administración recolectó en su contra.”

Sobre la naturaleza de este acto de registro, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-505 de 1999 al estudiar su exequibilidad precisó:

"...la Corte considera que la disposición normativa que niega los recursos contra el acto administrativo que ordena el registro, es una medida razonable y su objetivo es válido constitucionalmente, pues el registro es un mecanismo efectivo para obtener las pruebas sólo si opera de tal manera que las pruebas que inculpan al contribuyente o agente retenedor no se alteren, oculten o destruyan [...] Al mismo tiempo, es razonable que no existan recursos contra la decisión de ordenar el registro, como quiera que **este acto administrativo es de carácter preparatorio cautelar, esto es un acto de trámite o instrumental** que se constituye en un presupuesto importante para la decisión final que debe adoptar la administración. Así pues, esta declaración de voluntad administrativa está inserta en el procedimiento que adelanta la DIAN, por lo que sólo se dirige a preparar que el acto definitivo y final se dicte dentro de los parámetros legal y constitucionalmente determinados, **el cual por su propia naturaleza no es impugnabile.**" (Resalta la Sala)

Ahora bien, como lo ha considerado la Sala en las jurisprudencias citadas, la motivación que deba contener un acto administrativo, no es lo que hace determinante que el mismo sea definitivo o de trámite. Un acto de trámite es el

---

<sup>5</sup> Expediente No. 13710, Magistrado Ponente Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

que da impulso a la actuación, instrumenta la decisión pero no es la decisión misma; mediante esos actos se conforman los elementos de juicio para la decisión que define la actuación administrativa.

En el presente caso los actos administrativos demandados no contienen una decisión de fondo; el primero ordena la diligencia de registro, el cual se profirió en virtud de las facultades ya vistas, y el segundo da respuesta a un derecho de petición elevado por el contribuyente con la finalidad de que la DIAN explicara las razones para ordenar la diligencia de registro, las irregularidades de carácter tributario cometidas por el Instituto, las razones del apoyo de la Policía Nacional y del retiro de la documentación de las instalaciones. La respuesta dada por la DIAN sobre la competencia y las facultades de registro, de fiscalización e investigación y la de revisión, la cual, señala, se encuentra apenas en etapa preliminar, confirma que se está adelantando una investigación tributaria que no ha culminado. Es decir, ninguno de estos actos puso fin a la actuación ni hicieron imposible continuarla.

Como todas estas diligencias de registro e investigación culminaron con la liquidación de revisión que se demandó en este proceso, será cuando se analice su legalidad, el momento en el cual se establezca la legitimidad de las pruebas recaudadas y su mérito para sustentar las modificaciones oficiales, pues, éste es el acto administrativo definitivo que puso fin a la actuación de la DIAN.

Si bien, según el artículo 82 del Código Contencioso Administrativo, la jurisdicción de lo contencioso está instituida para juzgar las controversias y litigios administrativos originados en la actividad de las entidades públicas y de las personas privadas que desempeñen funciones propias de los distintos órganos del Estado, no todos los actos expedidos por la Administración son sujetos de control jurisdiccional, como es el caso de los actos de trámite. Por lo tanto, no hay razón para cambiar la posición jurisprudencial acogida por el Tribunal.

De otra parte, según lo consideró la Sala en el citado auto de 27 de enero de 2005, el perjuicio solicitado en la demanda por la presunta arbitrariedad e ilegalidad en la incautación de sus documentos, no tiene como origen los actos demandados, pues tal daño supuestamente fue generado por la práctica violenta e ilegal de la diligencia, con apoyo de la Policía con exhibición de su armamento y la retención de tales efectos y fue lo que generó el derecho de petición presentado por la sociedad, por lo tanto no es la acción de nulidad y restablecimiento del derecho la vía procedente para solicitar el resarcimiento de los mismos.

Igual consideración puede hacerse en relación con el tercer cargo de apelación en cuanto a la reparación del daño material y moral infringido por causa de la diligencia de registro, así como por el retiro y secuestro de los bienes y extravío de los documentos que, según afirma el actor, lo privó de poder efectuar estudios y análisis económicos, financieros y estadísticos y que causó un enorme perjuicio que no puede quedar impune, es una petición que no procede en este caso por la vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pues la causa de estos supuestos daños fue la diligencia de registro y no un acto administrativo definitivo. No prosperan los cargos 1 y 3 de la apelación de la demandante.

***Illegalidad de la liquidación de revisión y la resolución de reconsideración por efectos del auto de archivo.*** Considera la actora que la DIAN no podía desconocer que por el impuesto de renta de 2001 se inició una investigación tributaria que culminó con un auto de archivo, el que creó una situación particular a su favor.

Sobre este tema la Sala en sentencia de 10 de octubre de 2007<sup>6</sup> precisó que cuando el auto de archivo expone razones de fondo por las cuales se consideran desvirtuadas las modificaciones propuestas en un requerimiento especial y concluye que no es procedente practicar liquidación de revisión, no cabe duda acerca del carácter de definitivo del citado auto. Además, que aunque tal acto era objeto de los recursos previstos en el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, el hecho de que la actora no los hubiera interpuesto, porque la decisión le fue favorable, tiene como efectos la ejecutoriedad y firmeza del acto. También implica que la decisión allí adoptada hizo tránsito a cosa juzgada administrativa, pero de manera alguna, que tal omisión desvirtuara el carácter definitivo del auto de archivo.

En el presente caso, en la investigación inicial que culminó con el auto de archivo no hubo requerimiento especial. Aunque se profirió un auto de verificación o cruce, en desarrollo del cual la DIAN visitó las instalaciones del actor, revisó los documentos contables que soportan las compras y gastos, así como los ingresos, de los cuales estableció que había una diferencia con la declaración, lo cierto es que el auto de archivo que se profirió con posterioridad a que el Instituto corrigiera su declaración, no puede considerarse como definitivo.

En efecto, el proceso de determinación del impuesto (Artículos 683 a 719-2 E. T.), se inicia con una investigación efectuada por la División de Fiscalización. El artículo 688 E.T. fija en dicha dependencia la facultad para “*proferir requerimientos especiales, pliegos y traslados de cargos... y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos [...]*”. Por su parte, el artículo 691 E.T. determina la competencia de la División de Liquidación “*para proferir las liquidaciones de revisión, corrección y aforo... y demás actos de determinación oficial de impuestos [...]*”.

Así, una vez abierta una investigación por parte de fiscalización a un contribuyente por un impuesto y periodo gravable, si no se ha notificado el requerimiento especial y no ha precluido el término legal de revisión, la oficina fiscalizadora está facultada para cerrar y abrir nuevamente el número de investigaciones que requiera por la misma vigencia y tributo.

Si se ha notificado el requerimiento especial y con la respuesta al mismo, o por otro medio, se desvirtúan la totalidad de glosas propuestas en ese acto, en lugar de proferir una liquidación de revisión, la DIAN expide el auto de archivo, este sí, con carácter definitivo, que impide iniciar una nueva investigación al mismo contribuyente por el mismo período e impuesto y cuya notificación al administrado es obligatoria.

Por ello, en el auto de archivo expedido en este caso (folio 1170 c.a.) se advirtió que “Siempre que exista materia revisable y la Administración Tributaria cuente con el término de revisión, podrá en cualquier tiempo iniciar una nueva investigación”. Además, según el informe final del expediente<sup>7</sup>, la Sala observa que no fueron objeto de estudio y revisión las glosas que se plantearon en el requerimiento especial, es decir, con menos razón se puede considerar que este auto de archivo fuera definitivo. No prospera el cargo.

Resuelto lo anterior, la Sala procederá al estudio de las partidas modificadas por la DIAN y que fueron objeto de apelación por la demandante y demandada, en la parte que les fue desfavorable:

<sup>6</sup>Exp. 14261 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz

<sup>7</sup> Folio 1168 c.a.

**Rechazo de costos por \$34.191.795 por compras a Representaciones Ópticas Colombianas Ltda.** El rechazo de la DIAN tuvo como fundamento que con ocasión de los cruces de información se determinó una diferencia entre lo reportado por Representaciones Ópticas Colombianas Ltda. (\$381.222.239) y lo contabilizado y declarado por el actor (\$415.414.034). Además, el demandante no aportó los respectivos soportes para acreditar la existencia de la totalidad de las operaciones en esa suma.

El Tribunal aceptó los costos porque, con ocasión de la acción, el actor aportó el certificado del contador público en el que relaciona, junto con las facturas, las compras por fecha, número de factura y valor, las cuales totalizan \$415.414.034, que fue la suma declarada.

La demandada por su parte, señala que ese reconocimiento es violatorio del debido proceso y del derecho de defensa de la Administración porque el actor no allegó en la vía gubernativa ni en el proceso de determinación las facturas que presentó con la demanda y que fueron tenidas en cuenta por el Tribunal. Máxime que el Instituto tampoco justificó esa omisión con hechos de fuerza mayor o caso fortuito. La decisión del Tribunal debe limitarse a la legalidad de los actos demandados que se expidieron con fundamento en el artículo 742 del Estatuto Tributario.

Pues bien, para la Sala el cargo de apelación no está llamado a prosperar, pues está probado dentro del proceso con el certificado del contador público del Instituto<sup>8</sup>, con el listado de los facturas, por fecha y valor<sup>9</sup> y con las copias de las facturas de Representaciones Ópticas Colombianas Ltda.<sup>10</sup>, que el valor total de compras del actor en el año 2001 a esa sociedad fue de \$415.414.034, valor contabilizado y declarado por el Instituto y verificado por la Sala. En consecuencia, como el valor solicitado en la declaración se encuentra debidamente soportado, no hay razón para negar la validez de las pruebas que acreditan estos costos, como lo decidió el Tribunal.

Como lo ha precisado la Sala en otras oportunidades, considerar que el Juez administrativo sólo puede valorar las pruebas que tuvo en cuenta la Administración para expedir los actos acusados, desconoce no sólo el objeto de la Jurisdicción sino la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>11</sup>.

En efecto, es un requisito de la demanda de nulidad y restablecimiento de derecho, la petición de pruebas que el demandante pretenda hacer valer (artículo 137 [5] del C.C.A.). Si las pruebas están en su poder, las debe acompañar con la demanda según lo establece el artículo 139 ibídem. |

Es decir, las pruebas solicitadas en la demanda y que son decretadas por el Tribunal, son regular y oportunamente allegadas al proceso. En consecuencia, se deben valorar al momento de decidir (artículo 170 del Código Contencioso Administrativo).

Lo anterior, por cuanto en virtud de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, una de las posibilidades con las que cuenta el administrado para desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado, es con nuevas o mejores pruebas que las aportadas en sede administrativa. Legalmente no existe

<sup>8</sup> Folio 175 c.ppal

<sup>9</sup> folios 176 y 177 c.ppal

<sup>10</sup> Folios 204 a 270 c.ppal.

<sup>11</sup> Sentencia de 6 de octubre de 2009, Exp. 16801, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

ningún impedimento para que no se puedan valorar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración, además, de que es carga de las partes, probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 C.P.C.).

En consecuencia, si por algún motivo, con ocasión de la investigación tributaria o de los recursos en la vía gubernativa el contribuyente no pudo demostrar la realidad de los costos solicitados, no hay razón para que no pueda presentar, ante la Jurisdicción, las pruebas que los soportan con el fin de que le sean aceptados. “Si sólo se pueden revisar las pruebas que valoró la Administración, perdería razón de ser el proceso contencioso administrativo y en concreto el período probatorio que establece el artículo 209 del Código Contencioso Administrativo, dentro del cual, hasta el Juez puede decretar pruebas de oficio para el esclarecimiento de la verdad (artículo 169 ibídem)”<sup>12</sup>.

Por lo anterior, la valoración de las pruebas que efectuó el Tribunal se ajustó a derecho, razón por la cual, en este aspecto, la sentencia será confirmada.

**Rechazo de \$698.400 declarados como costo.** La DIAN rechazó esta partida porque, según cruce de información, es la diferencia entre el valor reportado por la sociedad Ópticas y Oftálmicas (\$29.365.789)<sup>13</sup> y lo declarado por el actor (\$30.064.189).

El Tribunal no aceptó la partida porque no fue aportada la factura, pues no fue suficiente el certificado del contador público que explicó que por un error de imputación se hizo un registro equivocado de la factura 3068 de 29 de marzo de 2001.

El Instituto insiste que se trató de un gasto real que corresponde al señor Jorge E. Satizábal pero que, por error interno, se contabilizó como de Ópticas y Oftálmicas Ltda. Que el gasto corresponde a la factura 3068 de 2001 que sí fue aportada (folio 78 c.ppal) por lo que se desvirtuaba la decisión del Tribunal.

Para la Sala, el cargo no está llamado a prosperar. De acuerdo con las pruebas que se aportaron con la demanda se observa que a folio 178 del cuaderno principal se encuentra el certificado del contador público del Instituto Barraquer de América en el que se lee:

“Que por error de imputación del número de tercero de la factura 3068 de marzo 29 de 2001 del proveedor JORGE EDUARDO SATIZABAL, con NIT 16.604.689-5, la cual fue cancelada con comprobante de egreso 19905 por [...] \$698.400, se registró equivocadamente el proveedor OPTICAS Y OFTALMICAS LTDA. Con NIT 800.036.649-7”.

Sin embargo, para la Sala este certificado no es suficiente para establecer la realidad de la operación pues conforme al artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes. La Sala ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se

---

<sup>12</sup> Ibídem.

<sup>13</sup> Folio 293 c.a.

encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico<sup>14</sup>.

Deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues *“en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”*<sup>15</sup>.

Tampoco es suficiente invocar el principio constitucional de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal para que el demandante se exima de la carga probatoria que le corresponde. Además, no puede desconocerse que en virtud del artículo 776 ibídem, los comprobantes prevalecen sobre los asientos contables, por ello, si las cifras registradas en los asientos contables referentes a costos, como en este caso, exceden del valor de los comprobantes externos, los conceptos correspondientes se entenderán comprobados hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes. De manera que sí era necesario que se aportara la factura para soportar la operación con el proveedor del actor.

De otra parte, el demandante señaló, en el recurso de apelación, que en todo caso hay nulidad de todo lo actuado, pues, la DIAN despojó al contribuyente de sus documentos desde el comienzo del proceso de fiscalización. Sin embargo, en relación con esta partida, no se evidencia que hubiera sido así, pues en el recurso de reconsideración el Instituto señaló, en relación con la diferencia entre lo reportado por terceros y lo contabilizado por él, que los que estaban equivocados eran los proveedores y, expresamente, en cuanto a esta partida, el Instituto argumentó lo siguiente:

“Caso similar ocurre con el pago efectuado a favor del señor Jorge Eduardo Satizábal, por valor de \$698.400, que, equivocadamente, dentro de las anotaciones hechas por las autoridades, dado el desastre generado por la incautación de la contabilidad, aparentemente lo asignaron como si fuera un pago a favor de Ópticas y Oftálmicas Ltda. Este pago, según la dificultosa reconstrucción que hemos podido hacer, corresponde a la Factura de Venta No. 3068 de marzo 29 de 2001 expedida por nuestro proveedor de lentes intraoculares, la que fue cancelada el día 19 de abril del año 2001”<sup>16</sup>.

En efecto, se observa de lo anterior que el contribuyente pudo establecer a qué factura correspondió la operación, pero tampoco la aportó y sí, contrario a lo señalado ante la Jurisdicción, adujo que fueron las autoridades tributarias quienes se equivocaron en asignar ese pago a favor de la mencionada sociedad. En consecuencia, para la Sala, tampoco son claras las razones que aduce el Instituto para soportar el error contable, lo que, sumado a la falta del soporte de la operación, impide reconocer el costo solicitado. No prospera el cargo de apelación.

<sup>14</sup> Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>15</sup> Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

<sup>16</sup> Folio 1221 c.a.

**Rechazo de la deducción por gastos de representación por \$1.950.000 (bonificación reconocida a Teresa Monroy).** El demandante señala que se trata de una bonificación pagada a una empleada del Instituto como un reconocimiento de orden laboral.

El Tribunal aceptó la partida en virtud del literal a) del artículo 4 del Decreto 124 de 1997 y 107 del Estatuto Tributario, ya que se pueden efectuar pagos laborales esporádicos u ocasionales, sin que éstos pierdan la connotación de ser necesarios y estar relacionados con la actividad productora de renta, como son las bonificaciones ocasionales o utilidades, según la jurisprudencia del Consejo de Estado.

La demandada insiste en que la bonificación no reúne los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Pues bien, según los actos demandados, el gasto aparece registrado en el libro auxiliar de diciembre de 2001 por concepto de despedida en la cuenta 519520 “gastos de representación”<sup>17</sup>, y no cumple los requisitos del artículo 4 del Decreto 124 de 1997 porque no tiene relación de causalidad con los ingresos. Tampoco estuvo destinado a actividades de salud, educación formal, cultura, etc.

En el caso de las entidades sin ánimo de lucro, para la aceptación de los costos y gastos, el artículo 4 del Decreto 124 de 1997 dispone:

**“ARTÍCULO 4. EGRESOS.** Los egresos procedentes serán aquéllos de cualquier naturaleza, realizados en el respectivo período gravable, siempre y cuando cumplan alguna de las siguientes condiciones:

a) Que los egresos constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales, deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad. En cualquier caso se deberán tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario;

b) Que los egresos que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad. Dentro de los egresos se incluyen las inversiones amortizables previstas en el artículo 142 del Estatuto Tributario y la adquisición de activos fijos que se hagan en cumplimiento de las actividades anteriormente señaladas.

[...]

De acuerdo con el libro auxiliar de gastos, la suma \$1.950.000 fue registrada contablemente en la cuenta 519520 “GASTOS REPRESENT. Y RELAC. PUBLI.” el 12 de diciembre de 2001 por concepto de “TERESA MONROY – DESPEDIDA FIN”<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Folio 592 del c.a.

<sup>18</sup> Folio 592 c.a.

Para la Sala, no es claro el concepto por el cual se hizo el mencionado gasto, pues aunque el demandante afirme que se trata de una bonificación laboral, lo cierto es que no se evidencia, de ese registro, que el gasto corresponda a un pago de ese tipo.

En efecto, en este caso, la afirmación del demandante no tiene respaldo probatorio de manera que se pueda establecer la realidad y naturaleza de esa bonificación y así determinar la relación de causalidad con el ingreso y su necesidad y proporcionalidad, como lo exige el artículo transcrito.

Si bien el Consejo de Estado en la sentencia citada por el Tribunal precisó que no se podía “negar de manera general el carácter de deducibles en el Impuesto sobre la Renta de los pagos efectuados al trabajador a título de participación de utilidades y bonificaciones ocasionales”, advirtió que para que fueran deducibles debían cumplir los presupuestos esenciales de causalidad, necesidad y proporcionalidad de acuerdo con los parámetros del artículo 107 del Estatuto Tributario y los extraordinarios cuando estuvieran vinculados los beneficiarios con la actividad productora de renta e incidieran en la generación del ingreso sometido a gravamen, lo cual debía “analizarse en cada caso concreto, con base en las amplias facultades de investigación y fiscalización de la Administración (684 E.T.)”<sup>19</sup>.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala no está probado que el gasto solicitado cumpla con los requisitos que se exigen para su procedencia. En consecuencia, el cargo de apelación está llamado a prosperar, por lo que en este aspecto se modificará la sentencia del Tribunal.

***Rechazo de la deducción por el pago del gravamen a los movimientos financieros por \$365.595.*** Según los actos acusados, no es procedente el egreso por gravamen a los movimientos financieros porque no constituye fiscalmente un gasto deducible (artículos 11 y 872 del Estatuto Tributario).

Para el actor, este pago sí es un egreso procedente, aunque su deducibilidad esté prohibida para los contribuyentes del régimen ordinario. Lo anterior, por cuanto en el régimen ordinario la base gravable es la renta líquida gravable (artículo 26 del Estatuto Tributario) mientras que en el régimen especial, la base es el excedente o beneficio neto. Así lo reconoció la DIAN en el Concepto 0024 de 2004.

Pues bien, el Estatuto Tributario consagra un régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios para aquellas entidades, como el Instituto actor, que no tiene ánimo de lucro, y están descritas en el artículo 19. Consiste en que se someten al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del 20% (artículo 356).

El beneficio neto se determina tomando la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, y restando el valor de los egresos de cualquier naturaleza, **que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social**, incluyendo las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo (art. 357 ibídem).

En cuanto al tema en discusión, el artículo 872 del Estatuto Tributario, vigente para el período discutido, disponía:

---

<sup>19</sup> Sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 14372. C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

Artículo 872. TARIFA DEL GMF. La tarifa del Gravamen a los Movimientos Financieros será del tres por mil (3 x 1.000). **En ningún caso este valor será deducible de la renta bruta de los contribuyentes<sup>20</sup>.** (Subraya la Sala)

Este Gravamen a los Movimientos Financieros se creó como un nuevo impuesto a partir del 1 de enero de 2001 a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman. Su antecedente es la contribución sobre las transacciones financieras creada, de manera temporal, por el Decreto Legislativo 2331 del 16 de Noviembre de 1998, sobre todas las transacciones que realizaran los usuarios de los establecimientos del sector financiero con una tarifa del dos por mil.

Ahora bien, el artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF, sin embargo, para la Sala, no significa, como lo entiende la actora, que como las entidades sin ánimo de lucro no tienen un concepto de renta bruta como los contribuyentes del régimen ordinario, se les esté permitido deducir por esa sola razón, el Gravamen a los Movimientos Financieros. En efecto, aunque la prohibición legal estuviera dirigida solamente a los contribuyentes del régimen ordinario, no significa que para los del régimen especial el GMF sea *per se* un egreso procedente, pues se debe analizar en cada caso, conforme a las normas correspondientes si lo es o no.

La Sala en sentencia de 26 de noviembre de 2009 consideró que para las cooperativas el GMF sí era un gasto procedente, así no lo fuere para otros contribuyentes del régimen especial, porque según el Decreto 124 de 1997, reglamentario del régimen tributario especial, para las cooperativas el literal b) del artículo 4 *ibídem*<sup>21</sup>, sería aplicable en cuanto no fuera contrario a la legislación cooperativa vigente.

Y como según la legislación cooperativa<sup>22</sup> el pago de impuestos obligatorios a favor del Estado, diferentes a los de renta y complementarios, son gastos de ventas, que son los “ocasionados en el desarrollo principal del objeto social de la entidad”, se consideró que el GMF pagado por la actora era un gasto de esa naturaleza y realizado conforme a la normatividad de las cooperativas, por lo tanto, era un egreso procedente para determinar el beneficio neto o excedente<sup>23</sup>.

Ahora bien, para las demás entidades del régimen especial que no tengan, a su vez, una regulación específica, los egresos procedentes, conforme al artículo 4 del Decreto 124 de 1997, serán aquéllos de cualquier naturaleza, realizados en el respectivo período gravable, siempre y cuando cumplan alguna de las siguientes condiciones:

a) Que los egresos constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales, deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad. En cualquier caso se deberán tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario;

<sup>20</sup> Este artículo fue modificado por el artículo 41 de la Ley 1111 de 2006 en los siguientes términos: la tarifa del gravamen a los movimientos financieros será del cuatro por mil (4 x 1.000). La Ley 863 de 2003, artículo 18, había adicionado un párrafo transitorio según el cual, por los años 2004 a 2007 inclusive la Tarifa del Gravamen a los Movimientos Financieros será del cuatro por mil (4 x 1.000).

<sup>21</sup> Que los egresos que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.

<sup>22</sup> Plan Único de Cuentas (Resolución 1515 de 2001 de la Superintendencia de la Economía Solidaria).

<sup>23</sup> Exp. 16612. C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

b) Que los egresos que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.

Como en este caso, el gravamen a los movimientos financieros que pagó el Instituto no tuvo relación de causalidad con los ingresos obtenidos en desarrollo de su objeto social (investigación, estudio, enseñanza y divulgación de la Ciencia Oftalmológica)<sup>24</sup>, ni se destinó a las actividades indicadas anteriormente, por lo tanto, para la Sala no es un egreso procedente. No prospera el cargo.

***Deducción de la donación por \$200.000 al fondo de empleados.*** Para el demandante el egreso es procedente porque fue un aporte que benefició a todos los empleados. El fondo no es una entidad con personería jurídica independiente, sino que corresponde a una mera denominación.

El Tribunal no aceptó el egreso porque no se acreditaron los requisitos mediante certificación expedida por el revisor fiscal o contador público, sobre la forma, el monto y la destinación (artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario). Se trató de una simple afirmación del demandante.

Para la Sala, el cargo de apelación no está llamado a prosperar, pues en efecto, no hay prueba en el expediente con la cual pueda comprobarse el destino de la donación para efectos de establecer su procedencia.

En efecto, en los egresos procedentes, según el artículo 4 del Decreto 124 de 1997 también se incluyen, los que se destinen indirectamente mediante donaciones efectuadas a otras instituciones sin ánimo de lucro que desarrollen las actividades previstas en el literal b) ibídem. Para que proceda esta deducción, se requiere que la entidad donataria efectivamente haya realizado dichas actividades y programas, lo que se demuestra con el certificado de contador público o revisor fiscal del donatario.

Ahora bien, como el fondo de empleados no tiene personería jurídica ni está probado que realiza las actividades a que se refiere la norma, no puede proceder el egreso por donación. Y si en gracia de discusión se considerara como un gasto del Instituto, la falta de elementos probatorios impide establecer que tuviera relación de causalidad con los ingresos para su procedencia, así como su necesidad y proporcionalidad, como lo señaló la DIAN, pues la simple afirmación del demandante no es suficiente para establecer el cumplimiento de estas condiciones.

***Exención del beneficio neto o excedente año gravable 2001.*** Según la DIAN y así lo acogió el Tribunal, no es procedente la exención del beneficio neto o excedente porque la Asamblea General del Instituto aprobó la destinación el 10 de mayo de 2002, después de la presentación de la declaración de renta (8 de abril de 2002), contrario a lo dispuesto por el artículo 5 del Decreto 124 de 1997. Además, la aprobación la hizo la Junta Directiva, que no hace las veces de la asamblea general.

---

<sup>24</sup> Estatuto del Instituto Barraquer de América (Folio 1089 c.a.)

Para el Tribunal, adicionalmente, en el acta de asamblea sólo se enuncian 4 actividades de manera general, sin especificar o concretar los programas, de manera que, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado, no se cumplió el requisito de la finalidad específica de la asignación permanente.

Para el Instituto la destinación del beneficio neto, según el artículo 360 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 5 y 7 del Decreto 124 de 1997, debe ser objeto de aprobación particular por parte de la Asamblea u Órgano Directivo que sea competente, que en el caso del demandante, según sus estatutos (artículos 29 y 31), es la Junta Directiva, porque es la que aprueba las cuentas que rinde el Tesorero, lo cual comprende los estados financieros. Por su parte, a la Asamblea le corresponde “examinar y fenecer las cuentas, que previa aprobación de la Junta Directiva, presente el Tesorero”. Lo que hizo la Asamblea posteriormente fue ratificar, pero no aprobar. En consecuencia, se debe aceptar la exención.

Pues bien, los artículos 5 y 7 del Decreto 124 de 1997 establecen:

**ARTÍCULO 5. EXENCIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE.** El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 del presente decreto, estará exento del impuesto sobre la renta y complementarios, en la parte que cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a) Se destine dentro del año siguiente al de su obtención, o dentro de los plazos adicionales de que trata el artículo siguiente, a desarrollar directa o indirectamente una o varias de las actividades citadas en el litera b) del artículo anterior;
- b) Se destine a constituir asignaciones permanentes, para el desarrollo de tales actividades de conformidad con lo señalado en el artículo 7 de este decreto;
- c) En el caso de las entidades cooperativas, se destine al cumplimiento de su objeto social, conforme con la legislación cooperativa.

Para efectos de la exención del beneficio neto o excedente, la entidad deberá previamente aprobar en su asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, la destinación de dicho beneficio neto o excedente de conformidad con las anteriores condiciones y haber obtenido la calificación o autorización en tal sentido por parte del Comité de Entidades sin ánimo de lucro cuando se den las condiciones contempladas en el artículo 8 de este decreto, antes de presentar la declaración de renta y complementarios.  
[...].”

**ARTÍCULO 7. ASIGNACIONES PERMANENTES.** Las asignaciones permanentes están constituidas por parte del beneficio neto o excedente, que se destina a capitalizarse, con el objeto de que su producto posibilite el mantenimiento o desarrollo permanente de alguna de las actividades señaladas en los artículos 19 y 359 del Estatuto Tributario.

Cuando las asambleas generales u órganos directivos que hagan sus veces, constituyan asignaciones permanentes, deberán dejar establecido el objeto de las mismas, así como los programas o actividades a los cuales está destinada.

Las asignaciones permanentes, deberán registrarse como una cuenta especial del patrimonio y podrán estar representadas en diversos tipos de activos, y negociarse libremente, salvo las limitaciones legales de las propias entidades. Las asignaciones permanentes sólo podrán deshacerse por la asamblea general u órganos directivos que hagan

sus veces, evento en el cual éstas deberán destinarse a las actividades contempladas en este decreto. En caso contrario dichas asignaciones constituirán ingreso gravable sometido a la tarifa del veinte por ciento (20%) en el año en que esto ocurra”.

Según el artículo 31 de los Estatutos del Instituto, es función de la Junta Directiva, entre otras: “b) aprobar o improbar las cuentas que rinda el Tesorero”. Por su parte, el Tesorero del Instituto tiene por funciones, entre otras, llevar la contabilidad del Instituto y presentar y explicar a la Asamblea General el balance del Instituto, previa aprobación del mismo por la Junta Directiva (literales a) y f) del artículo 39 de los Estatutos)<sup>25</sup>.

Y a la Asamblea General le corresponde, entre otras funciones, “h) Examinar y fenecer las cuentas, que previa aprobación de la Junta Directiva, presente el Tesorero” (artículo 29).

Para la Sala, las anteriores disposiciones confieren a la Asamblea General la función última de aprobar los balances y estados financieros que presente el Tesorero con la autorización previa de la Junta Directiva. Es decir, la Asamblea General del Instituto, es el órgano que toma la decisión final que se exige en las normas transcritas.

En efecto, revisadas las decisiones de la Junta Directiva y de la Asamblea General se concluye que es la decisión de la Asamblea la que determina la destinación de los excedentes de un determinado periodo, como se puede observar en las siguientes transcripciones:

Según el Acta 97 de la Junta Directiva del Instituto (folios 197 y 387 c.ppal.) de 5 de abril de 2002, la decisión de la Junta Directiva luego de aprobar el Balance a 31 de diciembre de 2001, fue la siguiente:

“El Dr. Francisco Barraquer Coll, propone se abra en la contabilidad una cuenta mayor, bajo el rubro de Asignación Permanente, para futuras adquisiciones de activos y como cuenta especial del Patrimonio, para facilitar la aplicación de la totalidad de los excedentes del ejercicio de cada año en los fines del Instituto.

La Junta aprueba en primera instancia esta propuesta, y otorga al Presidente plena facultad y autorización para que determine los montos de cada programa, autorizando se destine la totalidad de los excedentes a la Asignación Permanente.

[...]

Se considera que estas dos (2) últimas proposiciones deben ser presentadas ante el (sic) Asamblea General, para su discusión y aprobación definitiva”<sup>26</sup>. (Subraya la Sala)

Por su parte en el Acta 42 de la Asamblea General del 10 de mayo de 2002, se observa que la Asamblea aprobó por unanimidad los Estados Financieros del Instituto *“ordenando que el superávit se siga destinando en su totalidad a la adquisición de equipos y materiales científicos. El Dr. Francisco Barraquer, atendiendo la legislación tributaria y las normas contables, propone se abra en la contabilidad una cuenta mayor, bajo el rubro de Asignación Permanente, como cuenta especial del Patrimonio, para registrar la aplicación de los excedentes del ejercicio de cada año en los fines del Instituto, según las determinaciones que adopte la Asamblea en esta materia. La Asamblea aprueba por unanimidad esta*

<sup>25</sup> Folio 1090 c.a.

<sup>26</sup> La segunda proposición se refiere al castigo de un pasivo.

propuesta, autorizando se destine la totalidad de los excedentes del ejercicio por valor de \$591.365.137,38 a la Asignación Permanente, con la finalidad de aplicar tales recursos en los siguientes propósitos:

- Adquisición de equipo Médico Oftalmológico
- Programas de Investigación Científica y Desarrollos Académicos
- Mejoramiento y Ampliación Biblioteca
- Adquisición, Desarrollo y Modernización en Computación y Sistemas

Pudiendo después ser ampliada a todos los rubros que se consideren necesarios”.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala no cabe duda de que el órgano que tiene la autoridad de aprobar o no la constitución de una asignación permanente es la Asamblea General y no la Junta Directiva. De manera que, así la Junta Directiva lo hubiera aprobado en una primera instancia, la Asamblea General fue el órgano que tomó la decisión, que hubiera podido ser distinta de la de la Junta Directiva.

En consecuencia, la Sala no encuentra satisfecho el requisito para otorgar la exención del beneficio neto o excedente del Instituto, por lo que, en este aspecto se confirmará la decisión.

**Sanción por inexactitud.** Como se observa que la sanción por inexactitud, en la resolución del recurso de reconsideración, fue impuesta sólo en relación con el desconocimiento del renglón otros costos por \$34.889.600, la Sala levantará la sanción por cuanto en esta providencia se aceptan costos por \$34.191.795 correspondientes a las operaciones con Representaciones Ópticas Colombianas Ltda., y si bien se niega la aceptación de costos por \$698.400, la decisión se debe a falta de soporte probatorio, lo cual, como ha considerado la Sala, no es motivo para imponer la Sanción por inexactitud. Prospera el cargo.

Finalmente, por cuanto prosperaron parcialmente los recursos de apelación de la demandante y de la demandada, se impone confirmar el numeral primero de la sentencia apelada en cuanto el Tribunal se declaró inhibido para hacer un pronunciamiento de fondo sobre el acto que ordenó la diligencia de registro y la respuesta al derecho de petición; confirmar el numeral segundo que anuló parcialmente la liquidación de revisión y la resolución que la modificó; modificar el numeral tercero para tener, a título de restablecimiento del derecho, la liquidación practicada en los siguientes términos, teniendo en cuenta que se aceptaron costos por \$34.191.795 y se levantó la sanción por inexactitud; en lo demás, se confirmará la sentencia:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Resolución Recurso de Reconsideración	LIQUIDACIÓN C. DE E.
<b>Total ingresos netos</b>	<b>2.675.854.000</b>	<b>2.675.854.000</b>	<b>2.675.854.000</b>
Total costos	<b>448.417.000</b>	<b>413.527.000</b>	<b>447.719.000</b>
Otras deducciones	1.598.758.000	1.596.242.000	1.596.242.000
Renta Líquida	<b>628.679.000</b>	<b>666.085.000</b>	<b>631.893.000</b>
Rentas Exentas	<b>628.679.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Renta Líquida Gravable	<b>0</b>	<b>666.085.000</b>	<b>631.893.000</b>
Impuesto Neto de Renta	<b>0</b>	<b>133.217.000</b>	<b>126.379.000</b>
Sanciones	<b>0</b>	<b>11.165.000</b>	<b>0</b>

<b>Total Saldo a pagar</b>	<b>0</b>	<b>144.382.000</b>	<b>126.379.000</b>
----------------------------	----------	--------------------	--------------------

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**

**CONFÍRMANSE** los numerales primero, segundo y cuarto de la sentencia apelada.

**MODIFÍCASE** el numeral tercero de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“Tercero. A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto de renta del INSTITUTO BARRAQUER DE AMÉRICA por el año gravable de 2001 la practicada en esta providencia que arroja como total saldo a pagar la suma de CIENTO VEINTISEIS MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL PESOS MONEDA LEGAL (**\$126.379.000**) M/L.”

**RECONÓCESE** a la abogada Amparo Merizalde de Martínez como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**