

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., nueve (09) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: ACCIÓN DE SIMPLE NULIDAD
Radicación: 11001032700020130003000 (20513)
Demandante: MARIO SUDUPE LÓPEZ y otro
Demandado: U.A.E. DIAN
Tema: Impuesto sobre la renta. Descuento por reforestación. Término de vigencia de las normas contenidas en el Plan Nacional de Desarrollo.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide mediante sentencia el contencioso de única instancia adelantado contra el Concepto 039730, del 27 de junio de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN y del Concepto 087004, del 25 de octubre de 2007, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN, en ejercicio del medio de control de nulidad contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

El ciudadano Mario Fernando Sudupe López, mediante demanda radicada el 20 de septiembre de 2013, solicitó a esta judicatura declarar la nulidad del Concepto 039730, del 27 de junio de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la UAE DIAN. Por otra parte, el ciudadano David Hernando

Rueda Mantilla, mediante demanda radicada el 3 de octubre de 2016, solicitó declarar la nulidad de los conceptos 039730, del 27 de junio de 2013, y 087004, del 25 de octubre de 2007, expedidos por la misma entidad.

Mediante Auto del 28 de junio de 2018, al verificarse la identidad de las pretensiones y de la parte demandada, se decretó la acumulación del proceso 11001032700020160005400 (22762), demandante David Hernando Rueda Mantilla, al proceso 11001032700020130003000 (20513), demandante Mario Fernando Sudupe López.

El texto del Concepto 039730, del 27 de junio de 2013, es el siguiente:

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Descuentos Tributarios por Reforestación
Fuentes Formales	Estatuto Tributario, artículo 253; Ley 812 de 2003, artículo 31; Ley 1151 de 2007, artículo 160; Ley 1450 de 2011, artículo 276.

(...)

Solicita en el escrito de la referencia la reconsideración del Oficio número 87004 de 25 de octubre de 2007 emitido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y efectuar un análisis de la vigencia del artículo 253 del Estatuto Tributario que consagra el descuento tributario del impuesto sobre la renta por reforestación.

(...)

Para efectos de resolver la solicitud de reconsideración y establecer si el primer inciso del artículo 253 del Estatuto Tributario se encuentra vigente, es necesario remitirnos en primer término al marco normativo que ha regulado el tema.

El artículo 253 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 250 de la Ley 223 de 1995 establece:

"Artículo 253. Por reforestación. <Artículo modificado por el artículo 250 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar declaración de renta dentro del país, que establezcan nuevos cultivos de árboles de las especies y en las áreas de reforestación, tienen derecho a descontar del monto del impuesto sobre la renta, hasta el

20% de la inversión certificada por las Corporaciones Autónomas Regionales o la Autoridad Ambiental Competente, siempre que no exceda del veinte (20)% del impuesto básico de renta determinado por el respectivo año o período gravable...”.

El primer inciso del artículo 253, previamente transcrito, fue derogado de manera tácita por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 “Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario”, la norma preceptuaba:

“Artículo 31. Incentivo forestal. *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar declaración de renta dentro del país, que establezcan nuevos cultivos forestales tienen derecho a descontar del monto del impuesto sobre la renta hasta el treinta por ciento (30%) de la inversión certificada por las Corporaciones Autónomas Regionales o la Autoridad Ambiental competente, siempre que no exceda del veinte por ciento (20%) del impuesto básico de renta determinada por el respectivo año o período gravable.”.*

Posteriormente el artículo 160, norma de vigencia y derogatorias de la Ley 1151 de 2007, “por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010”, señaló que derogaba todas las disposiciones que le fueran contrarias, en especial las que de manera taxativa en él enunció, y adicionalmente relacionó de manera expresa las normas que continuarían vigentes de la Ley 812 de 2003, sin que dentro de ellas fuera mencionado el artículo 31 de la Ley 812 de 2003.

Por último, el artículo 276 de la Ley 1450 de 2011, “por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014” estipuló que con el fin de dar continuidad a los objetivos y metas de largo plazo planteados en los anteriores Planes de Desarrollo, se mantienen vigentes las disposiciones de la Ley 812 de 2003 que dicho artículo relaciona, dentro de las cuales nuevamente no se cita el artículo 31 de la mencionada ley, y finalmente prescribe que deroga la Ley 812 de 2003, a excepción de las disposiciones citadas en el segundo inciso del mismo artículo, dentro de las que como ya se manifestó, no se incluyó el artículo 31.

Como se puede observar, el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, consagró el derecho para los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar declaración de renta dentro del país, que establezcan nuevos cultivos forestales, a descontar del monto del impuesto sobre la renta hasta el treinta por ciento (30%) de la inversión certificada por las autoridades que señala la norma, fijando como límite del descuento el veinte por ciento (20%) del impuesto básico de renta determinada por el respectivo año o período gravable, en tanto que en vigencia de la disposición anterior, el descuento era hasta del veinte por ciento 20% y aplicaba para quienes establecieran nuevos cultivos de árboles de las especies y en las áreas de reforestación.

Con la expedición del artículo 31 de la nueva ley, operó la derogatoria tácita de la disposición contenida en el inciso 1º del artículo 253 del Estatuto Tributario, dicha norma dejó de aplicarse ante la incompatibilidad surgida entre la nueva ley y la que antes regía, la derogación efectuada por la ley posterior dejó sin efectos la anterior.

Del carácter temporal de los Planes Nacionales de Desarrollo, al que hace alusión la consultante en el escrito de la referencia, en virtud del cual las disposiciones en él contenidas producen efectos jurídicos durante los cuatro años de duración de cada gobierno, unido a la no inclusión del artículo 31 de la Ley 812 de 2003, dentro de las normas que quedarían vigentes del Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, se infiere la pérdida de vigencia del mencionado artículo 31 y por lo tanto del incentivo del descuento hasta del treinta por ciento (30%) del monto del impuesto sobre la renta para los contribuyentes de dicho impuesto obligados a presentar declaración de renta dentro del país, que establezcan nuevos cultivos forestales.

Derogado el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, era necesaria la expedición de una nueva ley que regulará el descuento por reforestación, sin que hasta la fecha el Congreso de la República haya hecho uso de las facultades atribuidas por el artículo 150 de la Constitución para tal efecto.

En torno al tema de la derogatoria de normas se pronunció la H. Corte Constitucional en Sentencia C-801 de veinte (20) de agosto de dos mil ocho (2008), Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa, al decidir la demanda de inconstitucionalidad instaurada contra el inciso 3º del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, y el artículo 160 (parcial) de la Ley 1151 de 2007, en la que manifestó:

"... El efecto de las normas que derogan otras normas derogatorias

10. Dado que en esta sentencia se declarará la constitucionalidad, por el cargo analizado, de la expresión "el inciso 3º del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006", contenida en el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007, la Corte considera necesario referirse al efecto de las normas que derogan otras normas derogatorias.

Lo primero que debe anotarse es que la Corte ya ha decidido que las normas derogatorias pueden ser objeto del examen de constitucionalidad.

... esta Corporación ha sostenido de manera reiterada que las disposiciones derogatorias se encuentran sometidas al control de constitucionalidad ejercido por la Corte, en vista de que "esas cláusulas [...] tienen un efecto normativo preciso, que es restar vigencia a la norma derogada, y por ello modifican materialmente el ordenamiento jurídico."

11. Ahora bien, la Corte también ha establecido que la derogación de una norma que, a su vez, ha derogado otra norma, no implica que la norma inicialmente derogada reviva o se reintegre al ordenamiento jurídico.

La jurisprudencia de la Corte destaca lo establecido por el artículo 14 de la Ley 153 de 1887, que reza:

"Artículo 14. Una ley derogada no revivirá por las solas referencias que a ella se hagan, ni por haber sido abolida la ley que la derogó. Una disposición derogada solo recobrará su fuerza en la forma en que aparezca reproducida en una nueva ley."

Precisamente, el fundamento constitucional de esta norma se encuentra en el principio de la democracia deliberativa. A la luz de la Constitución es preciso que las normas que integran el ordenamiento jurídico hayan sido objeto de una actividad deliberativa por parte del Legislador.

... De esta manera, cuando el artículo 14 de la Ley 153 de 1887 dispone que una norma derogada no revive aunque el precepto que la abrogó haya sido derogado, a no ser que la primera norma derogada haya sido reproducida en una nueva ley, lo que hace es brindar garantía de que todas las normas que integran el ordenamiento jurídico han cumplido con los requisitos para ingresar al ordenamiento jurídico propios de una democracia deliberativa."

Por las razones expuestas considera este Despacho, que tanto el inciso primero del artículo 253 del Estatuto Tributario como el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, no se encuentran vigentes, y por las mismas razones no es viable reconsiderar la doctrina contenida en el Oficio 87004 de 25 de octubre de 2007 emitido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo cual lo confirma en el aparte cuya reconsideración fue solicitada.

El texto del Concepto 087004, del 25 de octubre de 2007, es el siguiente:

(...)

En primer lugar y hendiendo a los comentarios efectuados en el escrito de consulta sobre el Fondo Común Especial de Inversión Forestal que se encuentra estructurando la entidad fiduciaria, le informamos que según el artículo 23-1 del E.T:

ART. 23-1, Adicionado. L. 49/90, art. 8º. No son contribuyentes los fondos

de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias.

La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo, constituye un ingreso gravable para la misma sobre la cual se aplicará retención en la fuente.

Los ingresos del fondo, previa deducción de los gastos a cargo del mismo y de la contraprestación de la sociedad administradora, se distribuirán entre los suscriptores o partícipes, al mismo título que los haya recibido el fondo y en las mismas condiciones tributarias que tendrían si fueran percibidos directamente por el suscriptor o partícipe.

Lo dispuesto en el inciso final del artículo 48 y en el artículo 56 no se aplicará a las entidades que trata el presente artículo.

Para efectos de determinar el componente inflacionario no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, percibido por personas naturales se aplicará lo dispuesto en el artículo 39. Cuando se trate de personas jurídicas se determinará de conformidad con el artículo 40.

INC. FINAL—Modificado. L. 633/2000. art. 118. Interpretase con autoridad que tampoco se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros de que trata el capítulo V de la Ley 101 de 1993 y el fondo de promoción turística de que trata la Ley 300 de 1996. (Cursiva fuera de texto)

Como es de su conocimiento los beneficios fiscales son de origen legal y su interpretación por tratarse de normas exceptivas es de carácter restrictivo, por lo tanto la calidad de no contribuyente de impuesto sobre la renta y complementarios otorgada entre otros a los fondos comunes, no es predicable para los partícipes o suscriptores de estos fondos.

Aspecto diferente es que atendiendo al principio de la transparencia el legislador haya dispuesto que la distribución de los ingresos *"entre los suscriptores o partícipes se hagan al mismo título que los haya recibido el fondo y en las mismas condiciones tributarias que tendrían si fueran percibidos directamente por el suscriptor o partícipe"*.

Así, si los ingresos percibidos por el fondo común corresponden a rentas gravadas, se distribuirán a los partícipes como rentas gravadas.

Por el contrario, sí los ingresos son recibidos por el fondo común como rentas exentas o como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, en el momento de su distribución a los partícipes conservan la misma condición tributaria, esto es, rentas exentas o ingresos no

constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

En cuanto a su pregunta relacionada con la etapa (de inversión o de aprovechamiento) a la que se refiere el numeral 6 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, se informa lo siguiente:

El artículo 207-2 del Estatuto Tributario establece:

ART. 207-2.--Adicionado. L. 788/2002, art. 18. Otras rentas exentas. Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles que establezca el reglamento:

...

6. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.

En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.

También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.

Esta norma fue reglamentada por los artículos 13 y 14 del Decreto 2755 de 2003, modificados por los artículos 1º y 2º del Decreto 2755 de 2005. En dicha reglamentación (artículo 1º del Decreto 2755 de 2005) se definió el aprovechamiento en los siguientes términos:

Aprovechamiento: Es la obtención de una renta, por parte del reforestador titular de la plantación por él establecida, como resultado de la venta del vuelo forestal, de la extracción de los recursos maderables y no maderables de las plantaciones forestales siendo los primeros: ramas, troncos o fustes, y los segundos: follaje, gomas, resinas, aceites esenciales, lacas, cortezas, entre otros.

En cuanto a las inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, vale la pena transcribir los apartes pertinentes de los artículos 13 y 14 del Decreto 2755 de 2003 modificados por los artículos 1º y 2º del Decreto 2755 de 2005:

Artículo 13.- Modificado por el Decreto 2755 de 2005, artículo 1º. Las rentas relativas a los ingresos provenientes de aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, están exentas del impuesto

sobre la renta. a partir del 1º de enero de 2003.

También gozarán de esta exención los contribuyentes que a partir de la fecha de la entrada en vigencia de la Ley 788 del 2002, realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento de las nuevas plantaciones forestales, y/o al aprovechamiento de plantaciones forestales debidamente registradas ante la autoridad competente antes del 27 de diciembre de 2002...

Artículo 14.- Modificado por el Decreto 2755 de 2005, artículo 2º. Requisitos para la obtención de la exención por aprovechamiento de plantas forestales, inversión de nuevos aserríos y plantaciones de árboles maderables. Para la procedencia de la exención a que se refiere el numeral 6º del artículo 207-2 del estatuto tributario, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, los exija:

(...)

2. Cuando se trate de rentas provenientes de inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales o de plantaciones registradas ante la autoridad competente antes del 27 de diciembre de 2002, será necesario acreditar:

(...)

b) Contrato suscrito entre el reforestador dueño de la plantación forestal por él establecida y el dueño del nuevo aserrío en el que conste que el nuevo aserrío se encuentra vinculado a dichas plantaciones debidamente registradas. por compra del vuelo forestal y/o por la prestación de los servicios de aserrado, cuando sea del caso.

No será necesario acreditar este requisito cuando el contribuyente reúna la doble condición de reforestador propietario de la plantación y propietario del nuevo aserrío; debiendo en todo caso cumplir los requisitos previstos en los numerales 1º y 3º de presente artículo...

Se observa que la inversión en nuevos aserríos debe estar directamente vinculada al aprovechamiento de las nuevas plantaciones forestales y está dirigida al dueño del aserrío. La misma reglamentación exige la vinculación del nuevo aserrío por compra del vuelo forestal y/o por la prestación de los servicios de aserrado.

Ahora bien, este despacho mediante escrito número 043072 del día 8 de junio de 2007, elevó consulta a la Superintendencia Financiera acerca de la posibilidad de que los fondos comunes especiales efectúen inversiones en activos diferentes a títulos y bonos y sobre la posibilidad de que perciban ingresos a título de venta de bienes o por prestación de servicios.

En oficio número 2007034560-003-000 radicado en esta entidad el 20 de septiembre de 2007, la mencionada Superintendencia dio respuesta al referido escrito, siendo pertinente transcribir el siguiente aparte:

Se puede dar el caso en que los fondos comunes especiales perciban directamente ingresos diferentes a rendimientos financieros o dividendos tales como ingresos percibidos a título de venta de bienes o por prestación de servicios?. Si. Tal como lo establece el Decreto 2175 de 2007 y como los constituían el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y la Resolución 400 de 1995, conforme al tipo de cartera colectiva, las que podrían recibir ingresos por venta de bienes que pertenecen a su portafolio, serían las carteras colectivas inmobiliarias y los fondos de capital privado

Conforme con lo expuesto, es necesario tener en cuenta a que título y en que condiciones tributarias perciben los ingresos los fondos comunes a que se refiere el artículo 23-1 del Estatuto Tributario para así determinar a que título y en que condiciones se distribuirán a los suscriptores o partícipes. Pueden entonces, percibir ingresos por títulos de contenido crediticio, por títulos participativos u otro tipo de ingresos.

Así, en el evento en que las inversiones en los fondos comunes estén constituidas por acciones, los ingresos que éste perciba y que por tanto traslade a los suscriptores o partícipes se perciben a título de dividendos. Por tal razón, resulta oportuno traer a colación el artículo 234 del Estatuto Tributario:

Artículo 234.- Las rentas de las sociedades no son transferibles. En ningún caso serán trasladables a los socios, copartícipes, asociados, cooperados, accionistas, comuneros, suscriptores y similares, las rentas exentas de que gocen los entes de los cuales formen parte.

De igual manera, el artículo 235 ibidem señala que "Las personas y entidades exentas del impuesto sobre la renta no podrán (...) contratar en forma que pueda extenderse la exención de que ellas gozan a las personas con quienes contratan"

En relación con su inquietud sobre cuáles de los beneficios tributarios de que tratan los artículos 83, 157, y 253 E.T. resulta aplicable a los Fondos Comunes Especiales, se efectuarán los siguientes comentarios:

En cuanto al artículo 83 del Estatuto Tributario debe observarse que esta disposición es para contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y los fondos a que se refiere el artículo 23-1 del Estatuto Tributario no son contribuyentes de este impuesto, motivo por el cual no les es aplicable.

En igual sentido, el artículo 157 del Estatuto Tributario que prevé tomar

como deducción del impuesto sobre la renta un porcentaje de la inversiones directas en nuevas plantaciones de reforestación o en empresas especializadas reconocidas por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural no es aplicable a los fondos comunes que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Adicionalmente debe anotarse que el artículo 23-1 del Estatuto Tributario ordena que *"Los ingresos del fondo, previa deducción de los gastos a cargo del mismo... se distribuirán entre los suscriptores o partícipes..."*, con lo cual es evidente que los fondos se limitan a trasladar a los suscriptores o partícipes los ingresos percibidos por el fondo, previa disminución de los gastos y erogaciones que, por ordenarlo así la norma, debe deducirlos directamente el fondo.

En consecuencia, los suscriptores o partícipes de los fondos no pueden ser titulares del tratamiento tributario previsto en los artículos 83 y 157 del Estatuto Tributario, pues en el primer evento la norma alude expresamente a los costos y deducciones inherentes a la explotación en plantaciones de reforestación y en lo que atañe al artículo 157 ibidem, se refiere a aquellos contribuyentes que efectúen inversiones directas en nuevas plantaciones o en empresas especializadas reconocidas por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

Sobre el inciso primero del artículo 253 ibidem, conforme como lo manifestó este despacho mediante Concepto nro. 031615 del 21 de mayo de 2004, fue modificado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 y a su vez este artículo fue derogado por el artículo 160 de la Ley 1151 del 24 de julio de 2007.

En cuanto a los interrogantes formulados en los puntos d) y e) referentes a la existencia de otros beneficios diferentes a los enunciados en la consulta y que sean concurrentes con estos, debe advertirse que una vez determinada la improcedencia en la aplicación de los artículos 83 y 157 del Estatuto Tributario para los fondos a que se refiere el artículo 23-1 ibidem y para sus suscriptores o partícipes, se informa que la Ley 139 de 1994 prevé el otorgamiento de Certificados de incentivo Forestal.

Este es el documento otorgado por la entidad competente para el manejo y administración de los recursos naturales renovables y del medio ambiente, que da derecho a la persona beneficiaria a obtener directamente al momento de su presentación, por una sola vez y en las fechas, términos y condiciones que específicamente se determinen, las sumas de dinero que se fijan conforme a la misma Ley 139, por parte de la entidad bancaria que haya sido autorizada para el efecto por Finagro.

De acuerdo con lo expresado por el artículo 8 de la Ley 139 de 1994, al constituir un reconocimiento por parte del Estado de los beneficios ambientales que origina la reforestación, los ingresos por Certificados de

Incentivo Forestal no constituyen renta gravable.

Conforme con el artículo 8 de ésta Ley, el otorgamiento, del Certificado de Incentivo Forestal implica para los beneficiarios de los mismos la pérdida de los incentivos o exenciones tributarios que por la actividad forestal prevea la ley. En consecuencia, no puede concurrir el beneficio contemplado en el numeral 6 del artículo 207 del Estatuto Tributario con el beneficio otorgado por la Ley 139 de 1994.

Los argumentos de las partes demandantes se exponen a continuación:

1. Mario Fernando Sudupe López:

Solicitó la nulidad del Concepto 039730, del 27 de junio de 2013, por incurrir en falsa motivación, al considerar que los argumentos que sirvieron de fundamento para concluir que ha operado la derogatoria del artículo 253 del Estatuto Tributario, infringen presupuestos jurídicos, constitucionales y legales, que demuestran su vigencia.

Invocó como violados los artículos 6, 29, 95-9, 333 y 363 de la Constitución; 253 del Estatuto Tributario (ET); 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011; 267 de la Ley 1450 de 2011; y las Leyes 812 de 2003 por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo (PND) para el periodo 2002-2006 y 1151 de 2007.

El concepto de la violación de las normas, se sintetiza así:

Afirmó que de acuerdo con la Ley 152 de 1994, Orgánica del Plan de Desarrollo, en concordancia con el artículo 339 de la Constitución, los planes de desarrollo corresponden a una idea política económica, que encausa la política monetaria y fiscal, la cual *«solo incorpora la voluntad del pueblo en un tiempo político determinado»*.

En este sentido, trajo a colación las sentencias de la Corte Constitucional nros. C-644 de 2012 y C-539 de 2008, en las cuales se señaló que *«las normas contenidas en las Leyes del Plan Nacional de Desarrollo no tienen vocación de permanencia»*; así como textos doctrinales sobre el carácter temporal de dichas normas, para concluir que las leyes del PND no contienen

derogatorias tácitas sino modificaciones temporales, que implican una suspensión del ordenamiento jurídico, con el consecuente restablecimiento de su vigencia una vez se verifica el vencimiento del periodo de aplicación de la ley del plan y sobre la pérdida de vigencia de las normas jurídicas, señalando las diferencias en los trámites de expedición de las leyes orgánicas, estatutarias, cuadro o marco y ordinarias, afirmando que el contenido de cada una de ellas tiene validez en la medida en que se encuentren vigentes, lo cual le llevó a concluir que *«en las normas temporales su validez está sujeta a la vigencia, solo retirando de manera temporal las normas que dice derogar»*.

Consideró importante poner de presente los motivos que sustentan la adopción de las políticas económicas, en el caso concreto la reforestación, para advertir que los objetivos del PND son nacionales y sectoriales a mediano y largo plazo.

Adujo que, en los instructivos de los formularios para la presentación de la declaración de renta expedidos por la DIAN, así como en la Resolución 7935 de 2009 en la que se estableció la obligación de suministrar la información exigida por el artículo 631 del ET, se hacen referencias al descuento tributario por reforestación, para concluir que tales textos *«representan fuentes normativas idóneas que desvirtúan la supuesta derogatoria planteada por la DIAN»*. De igual manera, cuestionó el hecho de que la Administración se fundara en conceptos no publicados en el Diario Oficial.

Sostuvo que la ley del PND para la vigencia 2003-2006 no derogó el descuento por reforestación, ya que el texto del artículo 253 del ET y el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 son normas complementarias en la medida en que buscan brindar un beneficio al contribuyente, concluyendo que el artículo 137 *ibidem* al derogar las disposiciones contrarias, no incluyó el artículo 253.

De su argumentación, concluyó que los actos administrativos agrupan irregularidades referidas al elemento causal, por lo que implican un desconocimiento del derecho administrativo y constitucional que conlleva a la nulidad por apreciación inexacta del derecho.

2. David Hernando Rueda Mantilla:

Solicitó la nulidad de los conceptos 039730, del 27 de junio de 2013, y 087004, del 25 de octubre de 2007, expedidos por la DIAN, por estimarlos contrarios a la Constitución e indebidamente motivados.

Invocó como violado el artículo 338 constitucional en la medida en que solo la ley puede crear, suprimir u otorgar beneficios en relación con los tributos, lo que conlleva que la DIAN no tiene atribuidas esas potestades.

El concepto de violación se sintetiza así:

Centró el problema jurídico en determinar si se encuentra vigente el artículo 253 del ET o si, por el contrario, cabe entender que fue derogado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003.

Luego de transcribir el artículo 253 del ET, modificado por la Ley 223 de 1995, y el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, indicó que el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006 fue reemplazado por el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2010, contenido en la Ley 1151 de 2007, el cual no manifestó de forma expresa si derogaba o mantenía la vigencia del artículo 31 de la Ley 812 de 2003.

Con fundamento en el artículo 137 del CPACA, invocó falsa motivación por considerar que el artículo 31 de la Ley 812 creó un incentivo forestal parecido al del artículo 253 del ET, sin modificarlo. Además, señaló una irregularidad en la conclusión del Concepto 031615 de 2004, pues este se sustenta en que el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 fue derogado por la Ley 1151 del 24 de julio de 2007, norma que a la fecha de expedición del referido Concepto no había sido promulgada.

A este respecto, señaló que la derogatoria tácita tiene sustento legal en el artículo 71 del Código Civil y procede «*cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con la ley anterior*», situación que no se presenta entre el artículo 253 del Estatuto y el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, ya que estima que

dichas normas son absolutamente compatibles, por lo que concluyó que existieron simultáneamente dos beneficios tributarios, añadiendo que en los conceptos demandados la DIAN no mencionó las razones por las cuales las normas bajo estudio no pueden conciliarse.

De otra parte, asumió que en el Concepto del año 2007 se interpretó como modificado el artículo 253 del ET, mientras que el Concepto de 2013 interpretó que la norma fue derogada, por lo que infiere que en los conceptos se ha incurrido en falsa motivación.

Por lo anterior, sostuvo que una vez el beneficio del artículo 31 de la Ley 812 de 2003 perdió vigencia, nada impide aplicar el beneficio contemplado en el artículo 253 del ET.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, argumentando:

1. Frente a la demanda de Mario Fernando Sudupe López:

La apoderada de la DIAN se fundamenta en la modificación del artículo 253 del ET, citando copiosa jurisprudencia sobre la vigencia y derogatoria de la ley, para concluir que la norma (en la redacción que le dio el artículo 250 de la Ley 223 de 1995) fue derogado tácitamente por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, norma que a su vez fue derogada por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007 que señaló taxativamente cuales de los artículos de la Ley 812 seguirían vigentes.

Consideró que la regulación contenida en el artículo 31 de la Ley 812 no derogó de manera expresa el artículo 253 del ET, pero sí tácitamente en la medida en que reguló íntegramente el asunto; sin embargo, aclaró que, en definitiva, el descuento por reforestación no se encuentra vigente porque posteriormente fue derogado de manera expresa el artículo 31 de la Ley 812 de 2003.

Para reforzar lo anterior, citó el artículo 14 de la Ley 153 de 1887 que prevé que una vez derogada una norma, no revive aunque el

precepto que la abrogó haya sido derogado, a no ser que la primera norma derogada haya sido reproducida en una nueva ley. Afirma que considerar lo contrario, sería inconstitucional e ilegal por desconocimiento del trámite legislativo previsto en la Constitución.

Por lo anterior, alegó que el Concepto 039730 de 2013 no contraviene el ordenamiento jurídico, pues el legislador quiso derogar las normas que contemplaban el descuento por reforestación, sin expedir norma alguna que incorpore tal beneficio tributario.

Para terminar, en relación con los argumentos referidos a las publicaciones en las páginas web del Senado de la República y de la DIAN, en las cuales no aparecen notas de la respectiva derogatoria, manifestó que no tienen sustento jurídico pues tales publicaciones no son fuente de derecho, ni son vinculantes, ni crean obligaciones, pues el mecanismo que hace oponible la norma es su publicación en el diario oficial.

Solicitó entonces que se declare la legalidad del Concepto demandado.

2. A la demanda de David Hernando Rueda Mantilla:

Partiendo del planteamiento formulado en la demanda, sobre la vigencia del artículo 253 del ET o su derogatoria por parte del artículo 31 de la Ley 812 de 2003, reiteró los argumentos expuestos con ocasión de la contestación de la demanda al proceso 11001032700020130003000 (20513), demandante Mario Sudupe López.

De manera adicional, controvirtiendo el escrito de la demanda en cuanto a la incoherencia del Concepto 31615 de 2004, al incluir como sustento una norma que aún no ha sido expedida, aclaró que, si bien la redacción del Concepto 87004 de 2007 puede dar lugar a confusión, resulta irrelevante hacer valer como falsa motivación una interpretación errónea por parte del actor, además de que para efectos de la decisión de legalidad del acto, dicho aparte no constituye el fundamento de la interpretación.

En cuanto a la infracción del artículo 338 de la Constitución, estimó que no existe transgresión a la misma, por cuanto la interpretación se ha hecho en uso de las disposiciones de orden legal y constitucional y con jurisprudencia que permite concluir que el incentivo por reforestación se encuentra derogado por el Congreso de la República. Sostuvo además que la DIAN está facultada para interpretar y aplicar las normas tributarias en lo de su competencia.

Por lo anterior, solicitó que se declare la legalidad del Concepto 039730, del 27 de junio de 2013, y del Concepto 087004, del 25 de octubre de 2007.

Alegatos de conclusión

1. Mario Fernando Sudupe López:

Además de reiterar sus argumentos iniciales, manifestó que al establecer la procedencia de la derogación tácita o expresa se involucra la definición y reconocimiento del principio de seguridad jurídica y certeza sobre el tratamiento de un tributo.

2. David Hernando Rueda Mantilla:

Insistió en los argumentos de su escrito de demanda, en el sentido de que la derogatoria tácita del artículo 253 del ET no operó porque el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 no es incompatible con el artículo 253 del ET.

Específicamente, señaló que no hubo derogatoria porque el artículo 253 del ET regulaba una situación en forma indefinida mientras que el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 lo hizo para un periodo de cuatro años.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público solicitó que se declare la nulidad de los conceptos demandados, pues si bien está de acuerdo con la modificación del artículo 253 del ET por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, interpreta que la Ley 1151 de 2007 no realizó una derogatoria expresa, tácita ni orgánica del artículo 31 de la Ley 812

de 2003.

Adicionalmente, consideró que el artículo 253 del ET no fue derogado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, pues a su parecer este se limitó a suspender tácitamente su aplicación, a lo cual añadió que los planes de desarrollo de las vigencias 2007-2010 y 2011-2014 no se refirieron a la insubsistencia del artículo 253 del ET.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. La Sala decide sobre la solicitud de simple nulidad del Concepto nro. 039730, del 27 de junio de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, y del Concepto nro. 087004, del 25 de octubre de 2007, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.

De los argumentos expuestos por las partes, corresponde a la Sala resolver los cargos de falsa motivación prevista en el artículo 137 del CPACA y el quebrantamiento del principio de reserva de ley prescrito en el artículo 338 de la Constitución, con ocasión de la expedición de los actos administrativos demandados, por cuanto (i) la interpretación sobre la derogatoria del artículo 253 del ET no se funda en conceptos publicados en el diario oficial; (ii) el Concepto nro. 031615 de 2004, que sirvió de fundamento al Oficio 087004 de 2007, así como la cartilla de diligenciamiento de la declaración de renta y la Resolución nro. 7935 de 2009, no se refieren a la derogatoria del artículo 253 *ibidem*; (iii) el artículo 253 del ET no fue derogado ni modificado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, en atención al carácter temporal de las normas que integran la Ley del Plan Nacional de Desarrollo y por no haber operado una derogatoria expresa ni tácita a la luz del artículo 71 del Código Civil.

2. Según la demanda, la DIAN se funda en conceptos que no están publicados en el Diario Oficial, para lo cual el actor cita el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, normas que, afirma, se refieren a la doctrina constitutiva de interpretación oficial «*de obligatoria observancia para los servidores*

públicos y creadora de derechos para los contribuyentes; siempre que se encuentre publicada; formalidad legal que no se presenta en el caso en cuestión».

La Sala, con fundamento en las normas que regulan la estructura y competencias de la DIAN, observa que el ejercicio de la actividad doctrinante es otorgado a esta entidad por la ley, sin exigir la publicación de las interpretaciones oficiales. Así, conforme con los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008, expedido en virtud de las facultades otorgadas al Gobierno Nacional por el artículo 189 de la Constitución, en concordancia con el artículo 54 de la Ley 489 de 1998, es competencia de la DIAN, a través de la Dirección de Gestión Jurídica y de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina *«Actuar como autoridad doctrinaria nacional en materia aduanera, tributaria ... en lo de competencia de la Entidad»*, así como *«Fijar criterios para determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias»*.

Cabe precisar que la publicación de la doctrina en el Diario Oficial tiene consecuencias para efectos de su oponibilidad en aquellos casos en que la Administración cambie su posición doctrinal¹, situación que no corresponde al caso analizado.

Con respecto al requisito de publicación, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 dispone:

Artículo 264.- Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo (subrayado fuera del texto).

La norma transcrita se refiere a la prerrogativa que tienen los

¹ En la sentencia de esta Sección del 24 de octubre de 2007 (expediente 15730, CP: María Inés Ortiz Barbosa) se consideró: *«el cambio de la posición asumida en un concepto previamente emitido por la DIAN que omite el deber de publicarlo [L. 223/95, art. 264], no surte efectos jurídicos frente al contribuyente que puede amparar sus actos tanto en vía gubernativa como jurisdiccional en la doctrina vigente»*.

contribuyentes de sustentar sus actuaciones en los conceptos emitidos por la DIAN, exigiendo su publicación, únicamente, en el caso en que la autoridad fiscal cambie su posición doctrinal, requisito que debe interpretarse en el contexto de la norma, es decir, para efectos de la sustentación de actuaciones ante la DIAN, tema que no es objeto de debate en el presente proceso.

De acuerdo con lo anterior, la DIAN, en ejercicio de su competencia en materia doctrinal, expidió los conceptos 039730, del 27 de junio de 2013, y 087004, del 25 de octubre de 2007, sin encontrar la Sala causal de nulidad por el hecho no haber sido publicados.

3. Como objeción a la actuación de la DIAN, en la demanda se alega que el Concepto nro. 031615 de 2004 no se refirió a la derogatoria del inciso primero del artículo 253 del ET, con lo cual, al haber sido citado por el Concepto 087004 de 2007, no se puede colegir que el artículo en mención haya sido derogado. Se añade que en las diferentes publicaciones, incluidas la página oficial de la DIAN y la de la Secretaría del Senado, el beneficio aparece vigente, por lo que concluye que no ha habido derogatoria del descuento por reforestación.

3.1. Para la Sala no resultan acertados los cuestionamientos a los conceptos expedidos, en relación con la afirmación de que en algunos de ellos no se hace referencia a la derogatoria del descuento por reforestación, pues, previa constatación del texto de los mismos, se tiene que en el Concepto 031615 de 2004 se expresa que *«El artículo 253 del ET, sustituido por el artículo 250 de la Ley 223 de 1995, a su vez modificado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 ...»*, aparte que es claro en la medida que interpreta que a la fecha de su expedición, 21 de mayo de 2004, el artículo 253 del ET había sido modificado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003; en cuanto al Concepto 087004 de 2007, al referirse al Concepto 031615, menciona que *«Sobre el inciso primero del artículo 253 ibidem, conforme como lo manifestó este despacho mediante Concepto nro. 031615 del 21 de mayo de 2004, fue modificado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003»* para luego señalar que este último artículo (el 31 de la Ley 812 de 2003) *«fue derogado por el artículo 160 de la Ley 1151 del 24 de julio de 2007»*.

En resumen, se aprecia que en el Concepto 031615 de 2004 se expresa la posición de la DIAN con respecto a la entrada en vigencia de la Ley 812 de 2003, afirmando que ha operado la modificación del artículo 253 del ET, mientras que el Concepto 087004 de 2007 concluye que ha operado la derogatoria del artículo 31 de la Ley 812 de 2003, por lo que no encuentra el despacho que este hecho por sí mismo sea motivo de reproche a la actuación de la Administración.

3.2. De otra parte, para la Sala es necesario enfatizar que la vigencia de la ley tributaria, así como sus modificaciones, no la determina su reproducción en compendios normativos, resoluciones o instructivos de carácter administrativo, pues la función legislativa en materia tributaria radica exclusivamente en cabeza del Congreso de la República². Por lo tanto, no es procedente afirmar qué textos o reglamentos de inferior jerarquía a la de ley, constituyen «*fuentes normativas*» que sustenten la vigencia de la ley tributaria. Lo anterior, aplica a la mención que en el texto del proyecto de la Ley 1819 de 2016 se hizo del artículo 253 del Estatuto, pues no pasan de ser una referencia a la norma, sin que por ello sea pertinente concluir que su texto fue reproducido por la ley del año 2016³.

Aclarado lo anterior, el debate se centra en determinar si el inciso primero del artículo 253 del ET fue modificado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 y si este último, habida cuenta de su naturaleza y al haber sido derogado por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007, implicó que el artículo 253 del ET recobrar su vigencia.

4. Para los demandantes, el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 no derogó ni modificó el artículo 253 del ET, concluyendo, de una

² Sentencia del 1 de junio de 1995, expediente D-792 MP José Gregorio Hernández Galindo, Sala Plena Corte Constitucional, en la cual se afirmó: «*la función de legislar en materia tributaria es propia e indelegable del Congreso de la República, en cuya cabeza se encuentra, por su naturaleza y por el papel que cumple en el seno de la democracia la representación política en su más genuina expresión. Así lo acredita, en el desarrollo del Derecho Constitucional y en la historia misma de las instituciones tributarias, la célebre divisa según la cual "no hay impuesto sin representación"*».

³ Ley 153 de 1887, artículo 14: «*Una ley derogada no revivirá por sí sola las referencias que a ella se hagan, ni por haber sido abolida la ley que la derogó. Una disposición derogada solo recobrar su fuerza en la forma en que aparezca reproducida en una ley nueva*».

parte, que operó una suspensión temporal de esta norma y, de otra, que existieron simultáneamente dos beneficios tributarios. Lo anterior lo sustentan en la naturaleza temporal de las normas contenidas en la ley por medio de la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo y en la aplicación de las reglas relativas a la derogación de las leyes.

4.1. Con respecto a la naturaleza del Plan Nacional de Desarrollo, los actores argumentan que de acuerdo con la Ley 152 de 1994, Orgánica del Plan de Desarrollo, y con el artículo 339 de la Constitución, estas normas corresponden a una idea que encausa la política monetaria y fiscal que solo involucra la voluntad del pueblo para un periodo político determinado. Adicionalmente, sostienen que la Corte Constitucional ha establecido que las normas contenidas en las leyes del Plan Nacional de Desarrollo no tienen vocación de permanencia.

De acuerdo con el anterior planteamiento, la Sala entrará a analizar la estructura y naturaleza de las normas que integran la ley del Plan Nacional de Desarrollo, con el fin de determinar los efectos jurídicos que la entrada en vigencia del artículo 31 de la Ley 812 de 2003 provocó en el artículo 253 del ET.

El artículo 339 de la Constitución dispone:

Artículo 339. <Inciso 1º modificado por el artículo 2º del Acto Legislativo 3 de 2011>.- Habrá un Plan Nacional de Desarrollo conformado por una parte general y un plan de inversiones de las entidades públicas del orden nacional. En la parte general se señalarán los propósitos y objetivos nacionales de largo plazo, las metas y prioridades de la acción estatal a mediano plazo y las estrategias y orientaciones generales de la política económica, social y ambiental que serán adoptadas por el Gobierno. El plan de inversiones públicas contendrá los presupuestos plurianuales de los principales programas y proyectos de inversión pública nacional y la especificación de los recursos financieros requeridos para su ejecución, dentro de un marco que garantice la sostenibilidad fiscal.

Las entidades territoriales elaborarán y adoptarán de manera concertada entre ellas y el gobierno nacional, planes de desarrollo, con el objeto de asegurar el uso eficiente de sus recursos y el desempeño adecuado de las funciones que les hayan sido asignadas por la Constitución y la ley. Los planes de las entidades territoriales estarán conformados por una parte estratégica y un plan de inversiones de mediano y corto plazo.

El artículo transcrito ordena que el Plan Nacional de Desarrollo debe estar conformado por una parte general y un plan de inversiones. La parte general señala los propósitos y objetivos nacionales de largo plazo, las metas, estrategias y prioridades de la acción estatal a mediano plazo, además de las políticas económicas, sociales y ambientales que adoptará el Gobierno, relativas a la parte instrumental de dicho Plan. A su vez, el plan de inversiones públicas debe contener los presupuestos plurianuales de los principales programas y proyectos de inversión pública nacional, con especificación de los recursos requeridos para su ejecución, con garantía (desde 2011) de su sostenibilidad fiscal.

En este contexto, si bien es cierto que la Ley del Plan Nacional de Desarrollo debe expedirse para cada periodo presidencial y jurisprudencialmente se ha reconocido que las disposiciones allí contenidas no tienen vocación de permanencia, la propia jurisprudencia de la Corte Constitucional, al estudiar el carácter de esta norma, ha indicado que la misma incluye leyes que se involucran en la regulación de los ámbitos económico, social o ambiental, pues su objetivo es lograr una planificación global. Al respecto, resulta oportuno citar el siguiente aparte de la Sentencia C-557 de 2000, Magistrado Ponente Vladimiro Naranjo Mesa:

Partiendo de la concepción que entiende la planeación como el instrumento fundamental para el manejo económico del Estado, y con base en lo dispuesto por el inciso tercero del artículo 341 de la Constitución según el cual "(e)l Plan Nacional de Inversiones se expedirá mediante una ley que tendrá prelación sobre las demás leyes", y que "sus mandatos constituirán mecanismos idóneos para su ejecución y suplirán los existentes sin necesidad de la expedición de leyes posteriores", la jurisprudencia ha destacado que la Ley del Plan de Desarrollo, que debe expedirse en cada período presidencial, determina el contenido de las leyes anuales de presupuesto, de otras leyes que tocan el tema económico, social o ambiental, y en general de todas las demás, toda vez que éstas deben corresponder una planificación global. Esta prelación legislativa no se deriva, como han pretendido entenderlo algunos, de la supuesta naturaleza de ley orgánica de la Ley del Plan de Desarrollo, naturaleza que no tiene pues se trata de una ley ordinaria. Emanada, en cambio, como se explica adelante, de la naturaleza misma de la Ley del Plan, y de la voluntad del constituyente expresada en el inciso tercero del artículo 341, arriba citado. No sobra recordar que la Ley Orgánica del Plan de desarrollo económico, prevista en el artículo 151 superior, es aquella por medio de la cual se establecen las normas sobre preparación, aprobación y ejecución del Plan

general de desarrollo. De esta es de la que se predica su naturaleza orgánica. (Subrayado fuera del texto original)

Así, los antecedentes jurisprudenciales otorgan un carácter heterogéneo⁴ a la Ley del Plan Nacional de Desarrollo «*en la medida en que se ocupa de diversas materias (políticas macroeconómicas, sociales, culturales, ambientales, etc.) lo mismo que de diversidad de medidas instrumentales (presupuestales o normativas) destinadas a garantizar la efectiva y eficiente realización del Plan de Desarrollo*»⁵.

El reconocimiento de la inclusión de leyes en sentido general, como parte de las medidas instrumentales que garantizan la efectividad y eficiencia del Plan Nacional de Desarrollo, corresponde al ejercicio consecuente de la labor legislativa.

Así, en sentencia C-376 del 23 de abril de 2008 (MP: Marco Gerardo Monroy Cabra), se reconoció, por razones de técnica legislativa y de eficiencia en el cumplimiento de las funciones del congreso, la pertinencia de incluir leyes en sentido general dentro de la Ley del Plan Nacional de Desarrollo, en los siguientes términos:

... la jurisprudencia ha admitido que dentro de la Ley del Plan caben instrumentos de contenido simplemente normativo dispuestos por el legislador, es decir, "leyes" en sentido general. Mientras estas disposiciones respeten el principio de unidad de materia, estima la Corte que por razones de técnica legislativa y de eficiencia en el cumplimiento de la función del Congreso, deben ser admitidas dentro del cuerpo de la mencionada Ley. Pues lo contrario, es decir exigir la tramitación de una ley independiente y posterior para adoptar tales disposiciones normativas no presupuestales, no solo resulta irrazonable desde la perspectiva de la economía procesal, sino que desvertebraría la unidad temática del Plan de Desarrollo, cuya naturaleza implica contemplar no solo las metas y programas generales de la acción gubernamental en el mediano plazo, sino los instrumentos correlativos necesarios para su realización.

Justo por lo anteriormente explicado, el inciso tercero del artículo 341 de la Constitución, relativo a la parte instrumental del Plan de Desarrollo, dice textualmente lo siguiente:

"El plan nacional de inversiones se expedirá mediante una ley que tendrá

⁴ Sentencia C-747 de 2012, MP Mauricio González Cuervo

⁵ Sentencia C-305 de 2004, MP Marco Gerardo Monroy Cabra.

prelación sobre las demás leyes; en consecuencia, sus mandatos constituirán mecanismos idóneos para su ejecución y suplirán los **existentes sin necesidad de la expedición de leyes posteriores...**"
(Resalta la Corte)

Es importante para la Sala llamar la atención en que la referencia a la inclusión de leyes en sentido general, como parte instrumental del Plan Nacional de Desarrollo, así como su carácter prevalente y supletorio de las demás leyes, opera «*sin necesidad de la expedición de leyes posteriores*».

Indudablemente, la inclusión de leyes en sentido general, debe guardar la unidad de materia con la Ley del Plan, ante lo cual la jurisprudencia ha sostenido que el principio de unidad de materia «*no puede rebasar su finalidad y terminar por anular el principio democrático, significativamente de mayor entidad como valor fundante del Estado Colombiano*», por lo cual únicamente «*aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente, no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistémica con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporados en el proyecto o declararse inexecutable si integran el cuerpo de la ley*»⁶.

Por lo tanto, no todas las normas que componen el Plan Nacional de desarrollo comparten la misma naturaleza, ya que este comprende tanto la expresión de los propósitos y objetivos gubernamentales perseguidos en cada periodo presidencial, el plan de inversiones, los presupuestos y proyectos de inversión, normas que, en general, tienen una vigencia temporal, así como también comprende normas instrumentales que, como quedó establecido, pueden ser leyes en sentido general, que guardan relación directa con los objetivos trazados por el Plan Nacional de Desarrollo.

En este contexto, dentro de las normas de carácter instrumental, es pertinente incluir leyes tributarias, las cuales, al involucrar beneficios tributarios, constituyen una herramienta de política económica, social o ecológica, utilizada comúnmente por el Estado para el cumplimiento de sus fines, sin que por esta razón pierdan

⁶ Sentencia C-025 de 1993, M.P Eduardo Cifuentes Muñoz.

su carácter simplemente normativo o de ley en sentido general, o sin que, por este hecho se pueda predicar de ellas un carácter provisional con vigencia exclusiva para el periodo dentro del cual fue propuesta su inclusión por iniciativa del gobierno⁷.

Para el caso en estudio, se observa que el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, a través de la cual se reguló el incentivo fiscal del descuento por reforestación, implicó el ejercicio de la potestad impositiva del Estado, por intermedio del Congreso de la República como órgano soberano en esta materia, en acatamiento del principio de legalidad del tributo.

Es así como, del contenido del referido artículo 31 de la Ley 812 de 2003, se evidencia la estructuración de la obligación tributaria, sin que sea posible colegir que la intención del legislador fue la de procurar una norma de alcance meramente temporal, pues reguló un factor determinante de la obligación sustancial⁸ (señaladamente la determinación de la prestación a ingresar) en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Desvirtuado el carácter temporal atribuido por los demandantes al artículo 31 de la Ley 812 de 2003, se procederá a verificar la vigencia del descuento por reforestación.

4.2. Con fundamento en el artículo 71 del Código Civil (CC), los actores sostienen que el artículo 253 del ET no ha sido derogado y, además, que mientras estuvo vigente el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, coexistieron dos beneficios tributarios.

⁷ Sentencia C-932 de 2009, M.P. María Victoria Calle Correa: «De conformidad con el artículo 154 CP., si bien las leyes pueden tener origen en cualquiera de las Cámaras a propuesta de sus respectivos miembros, del Gobierno Nacional, de las entidades señaladas en el artículo 156, o por iniciativa popular en los casos previstos en la Constitución, cuando se trata de las materias previstas en el inciso segundo de dicho artículo, esto es, las relativas a los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a, b y e, del numeral 19 del artículo 150; las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales, tales normas solo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno».

⁸ Estatuto Tributario, «Artículo 1. Origen de la obligación sustancial.- La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo».

Debe la Sala determinar si en el caso *sub examine* el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 modificó el artículo 253 del ET, para luego definir si la posterior derogatoria del artículo 31 de la Ley 812 de 2003 implica la pérdida de vigencia del descuento por reforestación.

La derogación de las leyes está reglada en los artículos 71 y 72 del CC, en los siguientes términos:

Artículo 71. Clases de derogación. La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita. Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua.

Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior.

La derogación de una ley puede ser total o parcial.

Artículo 72. Alcance de la derogación tácita. La derogación tácita deja vigente en las leyes anteriores, aunque versen sobre la misma materia, todo aquello que no pugna con las disposiciones de la nueva ley.

En cuanto a la derogatoria de las leyes, es pertinente traer a colación apartes de la sentencia C-159, del 24 de febrero de 2004 (MP: Alfredo Beltrán Sierra), en la que, en aras de un ejercicio razonable de la potestad legislativa, se reconoce la pertinencia de la derogación tácita de las leyes con el fin de evitar una labor excesiva por parte del Congreso de la República que implicaría confrontar cada nueva ley con el resto del ordenamiento jurídico:

La derogación no siempre puede ser expresa, pues ello implicaría confrontar cada nueva ley con el resto del ordenamiento. Es decir, se le exigiría al Congreso una dispendiosa labor que no tiene razón de ser, pues la tarea legislativa se concentra en asuntos específicos definidos por el propio Congreso, con el objeto de brindar a los destinatarios de las leyes seguridad jurídica y un adecuado marco para la interpretación y aplicación de las mismas.

Con respecto a la derogatoria tácita, la misma sentencia hace hincapié en la libertad de configuración legislativa del Congreso de la República que, atendiendo a la realidad del país y la conveniencia política y social, decide modificar el ordenamiento jurídico dejando sin efecto las disposiciones anteriores cuando estas pugnen con la nueva ley, sin que por ello esté vulnerando la seguridad jurídica y

siempre que se acaten las previsiones constitucionales. Al respecto, manifestó (Sentencia C-309 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño):

Lo anterior no significa que exista una inseguridad jurídica sobre qué norma hay que aplicar, pues es claro que "aunque el legislador goza de libertad de configuración, el ejercicio de esta facultad no es absoluto ni su ejercicio puede ser arbitrario, en tanto debe atender los límites fijados en la Constitución, según lo señala el artículo 4º superior al consagrar el principio fundamental de supremacía de la Carta Política, en cuya aplicación el Congreso no puede ejercer sus potestades sino con observancia de las limitaciones que surjan de la Constitución. En otras palabras, el legislador goza de libertad para señalar las formas propias de cada juicio en la medida en que no ignore en su ejercicio las garantías básicas previstas por el Constituyente.

Sobre la interpretación de los artículos 71 y 72 del CC, ha manifestado la Corte Constitucional en la sentencia C-159 de 2004 (MP: Alfredo Beltrán Sierra) que *«la derogación tácita supone un cambio de legislación, una incompatibilidad con respecto a lo regulado en la nueva ley y la ley que antes regía. Hecho que hace necesaria la interpretación de ambas leyes, para establecer qué ley rige la materia, o si la derogación es total o parcial»*, por lo que es necesario analizar los artículos 31 de la Ley 812 de 2003 y 253 del ET, dentro del contexto de la materia que ellos regulan.

Vale mencionar que la competencia del legislador en materia tributaria, comprende las facultades para crear tributos, modificarlos, derogarlos o incluir beneficios tributarios. Estas atribuciones están supeditadas a los principios que gobiernan el sistema tributario, dentro de los que, para el caso en estudio, cobra especial relevancia el principio de certeza contenido en el artículo 338 de la Constitución, según el cual, *«La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos»*. Así, en acatamiento del principio de certeza, los elementos que integran la obligación tributaria sustancial, incluidos los descuentos tributarios deben estar definidos con claridad por el legislador⁹.

⁹ Sentencia C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo: «Los artículos 338 y 363 de la Constitución establecen los principios conforme a los cuales debe regularse el sistema tributario en Colombia. Según quedo anotado, dichos principios son, de un lado, los de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y del otro, los de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 366). La jurisprudencia constitucional, en

De la lectura textual de los artículos 253 del ET y 31 de la Ley 812 de 2003, es evidente que la intención del legislador al expedir el segundo fue la de incrementar el monto del descuento por reforestación. El texto del artículo 253 de ET, modificado por el artículo 250 de la Ley 223 de 1995, es del siguiente tenor:

Artículo 253. Por reforestación. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar declaración de renta dentro del país, que establezcan nuevos cultivos de árboles de las especies y en las áreas de reforestación, tienen derecho a descontar del monto del impuesto sobre la renta, hasta el 20% de la inversión certificada por las Corporaciones Autónomas Regionales o la Autoridad Ambiental Competente, siempre que no exceda del veinte (20) % del impuesto básico de renta determinado por el respectivo año o período gravable.

Parágrafo. El Certificado de Incentivo Forestal (CIF), creado por la ley 139 de 1994, también podrá ser utilizado para compensar los costos económicos directos e indirectos en que incurra un propietario por mantener dentro de su predio ecosistemas naturales boscosos poco o nada intervenidos como reconocimiento a los beneficios ambientales y sociales derivados de estos.

El Gobierno Nacional reglamentará este Incentivo, cuyo manejo estará a cargo de las Corporaciones Autónomas Regionales y Finagro, según lo establece la citada Ley.

Un Ecosistema poco o nada intervenido es aquel que mantiene sus funciones ecológicas y paisajísticas. (Subraya la Sala)

Por su parte, el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, prescribió:

Artículo 31. Incentivo forestal. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar declaración de renta dentro del país, que establezcan nuevos cultivos forestales tienen derecho a descontar del monto del impuesto sobre la renta hasta el treinta por ciento (30%) de la inversión certificada por las Corporaciones Autónomas Regionales o la Autoridad Ambiental competente, siempre que no exceda del veinte por ciento (20%) del impuesto básico de renta determinada por el respectivo año o período gravable. (Subraya la Sala)

De acuerdo con los artículos transcritos, el descuento por reforestación, elemento integrante de la obligación tributaria, fue

innumerables pronunciamientos sobre la materia, ha tenido oportunidad de referirse a los citados principios, fijado los criterios básicos que determinan su alcance y contenido».

incrementado por la Ley 812 de 2003, del 20% al 30% del valor de la inversión, generado la modificación de la obligación tributaria sustancial, realizada por el legislador con claros propósitos de política fiscal.

La Sala advierte que el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 reguló de manera concreta los efectos fiscales de un hecho específico, esto es, la inversión por reforestación, otorgando un descuento en el impuesto sobre la renta en función de un porcentaje calculado sobre el monto de dicha inversión, dirigido a los declarantes de este impuesto. A la entrada en vigencia de dicha Ley, el descuento estaba previsto en el artículo 253 del ET, considerando el mismo hecho económico – inversión por reforestación – bajo las mismas condiciones y con efecto idéntico en cuanto otorgaba el beneficio de un descuento en el impuesto sobre la renta por la realización de la inversión, con lo cual es evidente que el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, reguló de manera integral el referido descuento, modificándolo en la medida en que otorgó de manera permanente un mayor beneficio fiscal con miras a satisfacer los objetivos económicos y ambientales trazados en el Plan Nacional de Desarrollo¹⁰.

¹⁰ Ley 812 de 2003, artículo 8.º: *Descripción de los principales programas de inversión*. La descripción de los principales programas de inversión que el Gobierno Nacional espera ejecutar durante la vigencia del Plan Nacional de Desarrollo 2002-2006, es la siguiente:

B. CRECIMIENTO ECONOMICO SOSTENIBLE Y GENERACION DE EMPLEO

1. Impulso a la vivienda y la construcción

(...)

8. Sostenibilidad ambiental

Con objeto de mantener la base natural como factor para el desarrollo del país, aumentar la producción y oferta de bienes y servicios ambientalmente sanos y la sostenibilidad de la producción nacional, y de contar con un Sistema Nacional Ambiental fortalecido, se adelantarán los siguientes programas:

- Conservación y uso sostenible de bienes y servicios ambientales. Comprende la consolidación del Sistema de Áreas protegidas; el manejo de poblaciones de especies silvestres amenazadas y de uso potencial; el fomento de desarrollos biotecnológicos a partir de los componentes de la biodiversidad y gestión en materia de bioseguridad; y la conservación, manejo, uso y restauración de ecosistemas de bosques y otros ecosistemas. Particularmente, se adelantará la redelimitación y ordenación de las reservas forestales, la puesta en marcha de planes de ordenación y manejo de bosques naturales, y el desarrollo de las políticas ambientales de humedales, de páramos y de mares y costas. El Gobierno Nacional estudiará la posibilidad de declarar la Serranía del Perijá como una de las Áreas Protegidas nuevas que contempla el presente Plan.

(...)

Corolario de lo anterior, es claro que el contenido de las normas objeto de estudio fue reformado en su integridad por el legislador al expedir el Plan Nacional de Desarrollo, siendo evidente que el descuento del 20% dispuesto por el artículo 253 del ET pugna con el descuento del 30% establecido por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 al generar una modificación sustancial de la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos del tributo en materia del impuesto sobre la renta, modificación perseguida por el legislador con propósitos de política fiscal, lo que impide la conciliación de las disposiciones objeto de análisis.

Por lo expuesto y atendiendo lo previsto por el artículo 71 y 72 del Código Civil, la Sala concluye que Ley 812 de 2003 modificó el artículo 253 del ET al derogar tácitamente su inciso primero, sustituyéndolo en su integridad por el artículo 31 de dicha Ley.

En este contexto, no es procedente interpretar la coexistencia de un beneficio por reforestación contenido en el artículo 253 del ET, con otro establecido por la Ley del Plan Nacional de Desarrollo, pues, se repite, el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, modificó el descuento tributario otorgado por la inversión en nuevos cultivos forestales.

Una vez establecido lo anterior, con respecto a la vigencia del artículo 31 de la Ley 812, debe darse aplicación al artículo 160 de la Ley 1151 de 2007:

Artículo 160. Vigencia y derogatorias. La presente ley rige a partir de su publicación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias, en especial el inciso segundo del artículo 63 de la Ley 788 de 2002, así como las demás disposiciones vigentes sobre el monto de la contribución cafetera a que se refiere la misma ley, el párrafo del artículo 4o de la Ley 785 de 2002, el numeral 5 del artículo 2o de la Ley 549 de 1999, el artículo 3o del Decreto 3752 de 2003 y el artículo 79 de la Ley 1110 de 2006 y el inciso 3o del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006. Continúan vigentes los artículos 13, 14, 20, 21, 38 reemplazando la expresión "el CNSSS" por "la Comisión de Regulación en Salud", 43, 51, 59, 61, el párrafo del artículo 63, 64, 65 para el servicio de gas natural 69, 71, 75, 81, 82, 86, 92, 99, 103, 110, 121 y 131, de la Ley 812 de 2003 (subrayado fuera de texto).

- Se promoverá una Legislación Ambiental que permita el desarrollo autosostenible, la potencialización de las ventajas comparativas con las que cuenta el país, para la promoción de mercados verdes y la oferta de servicios ambientales.

Así, dentro de las normas de la Ley 812 que continuaron vigentes, no está incluido el artículo 31, por lo que fue derogado a partir de la vigencia de la Ley 1151 de 2007. En consecuencia, el beneficio del descuento por reforestación perdió vigencia al modificarse el artículo 253 del ET por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, norma que a su vez fue derogada por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007.

En referencia a esta derogatoria, es pertinente indicar que el artículo 71 del Código Civil, al regular la derogatoria de las normas no fija una formula sacramental que deba ser usada por el legislador. En el caso, es evidente que el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007 expresamente manifiesta su intención de dejar sin efecto la Ley 812 de 2003, señalando de manera excepcional cuales de sus artículos permanecerían vigentes.

De otra parte, la Sala encuentra procedente la aplicación del artículo 14 de la Ley 153 de 1887, invocada por la apoderada de la entidad demandada, pues conforme a dicha norma, el artículo 253 del ET no revive su vigencia por efecto de la derogatoria del artículo 31 de la Ley 812 de 2003.

Se aprecia entonces que los conceptos demandados han interpretado de manera acertada la modificación tácita del inciso primero del artículo 253 del ET por parte del artículo 31 de la Ley 812 de 2003 y, a su turno, la derogatoria de este último artículo por la Ley 1151 de 2007, sin que se observen irregularidades con respecto a los fundamentos jurídicos que motivaron la interpretación de la DIAN.

De igual manera, en cuanto al quebrantamiento del principio de reserva de ley previsto en el artículo 338 de la Constitución, conforme con el análisis realizado, se observa que en el caso presente no existen, ni se demostraron en la demanda, razones específicas que lleven a concluir que se ha vulnerado este principio.

Finalmente, en relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA establece la regla de que en la sentencia el juez debe pronunciarse sobre la condena en costas, con excepción de los

asuntos de interés público. Por esa razón, no hay lugar a su imposición en el presente asunto.

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

FALLA

1. **NEGAR** las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta sentencia.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO
RAMÍREZ RAMÍREZ**

