

CONSEJO DE ESTADO

Sentencia No. 11001-03-27-000-2022-00041-00 (26676) del 19 de julio de 2023.

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En concreto, deberá establecer (i) si el inciso primero de dicha norma restringe el reconocimiento de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables pagados mediante cheque, a los cheques que contienen la cláusula de páguese al primer beneficiario, y (ii), si el límite de pagos en efectivo recogido en el parágrafo 2 del art. 771-5 E.T. se entiende aplicable a cada transacción, o a la sumatoria de los pagos hechos a un mismo individuo en un año gravable determinado.

La restricción de “cheque girado al primer beneficiario” como condición para el reconocimiento fiscal del pago contenida en el art. 771-5 E.T.

Para la Sala, la expresión “cheques girados al primer beneficiario” objeto de interpretación por parte de los oficios demandados se refiere efectivamente a los cheques que son emitidos con la restricción de pago únicamente al primer beneficiario, como lo sostienen los actos demandados, pues esa conclusión resulta acorde con el propósito de la ley de limitar o restringir la validez fiscal de los medios de pago, en aras de facilitar las labores de fiscalización de la administración tributaria, y de minimizar los recursos que pueden ser utilizados para eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Si bien una interpretación exclusivamente literal de la expresión comentada llevaría a considerar que los cheques a los que se refiere la norma son todos los “girados” al primer beneficiario, y por lo tanto, objeto de circulación mediante su endoso y entrega, tal conclusión pasa por alto el hecho de que el legislador pretendió desestimular el uso de efectivo en las transacciones económicas, y en su lugar, estimular la bancarización de las mismas con el fin de incrementar los niveles de formalidad en la economía y de control fiscal de las operaciones económicas.

Con la expresión “cheques girados al primer beneficiario” se alude a la presencia de una cláusula por medio de la cual se limita la negociabilidad de esos títulos

valores, haciendo obligatorio su cobro únicamente por el primer beneficiario del título ante el banco librado (art. 715 C.Co.).

La norma tributaria excluye de esta manera que pueda ser otra persona diferente al “primer beneficiario”, como el endosatario, quien cobre el cheque, para los fines específicos del reconocimiento fiscal de la erogación.

Para que el girador limite la negociabilidad del cheque deberá insertar una cláusula que así lo indique como podría ser “no negociable”, “páguese al primer beneficiario” o cualquiera otra de la que se derive que va a ser el primer beneficiario quien cobre el cheque.

Aplicación del límite de pagos en efectivo del art. 771-5 E.T par. 2

De lo anterior resulta claro que al fijarse un tope de 100 UVT para pagos en efectivo, la ley buscaba limitar el valor de transacciones, independientemente de si beneficiaban o no a un mismo destinatario.

Entonces el carácter “individual” al que alude la norma **se refiere a una transacción particular, y no al individuo que percibe el pago**, como lo entiende la administración en los oficios demandados.

Cabe mencionar que la cuantía del mismo (100 UVT) resulta lo suficientemente bajo como para desestimular el fraccionamiento de los pagos a un mismo sujeto, por lo que tomar el límite indicado como relativo a la transacción individual y no al sujeto beneficiario no se opone al objetivo declarado de la norma de estimular la bancarización de los contribuyentes como medio para facilitar las labores de investigación de la administración tributaria.

Por todo lo anterior, se concluye que los oficios números 030266 del 19 de mayo de 2014, 024531 del 15 de abril de 2014, 007119 del 6 de marzo de 2015 y 000906 del 12 de junio de 2018 resultan ajustados a la ley, en cuanto interpretan válidamente que los pagos mediante cheques que pueden ser reconocidos como costos, deducciones pasivos o impuestos descontables son aquellos efectuados mediante cheques que contienen la cláusula de “páguese a la orden del primer beneficiario”.

En contraste, los oficios 0935 del 25 de julio de 2018 y 1275 del 31 de julio de 2018, que tratan sobre el límite de los pagos en efectivo realizados por personas jurídicas o personas naturales que perciban rentas no laborales que pueden ser reconocidos como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables no se ajustan a lo dispuesto por el legislador, en tanto el límite de 100 UVT consignado

en el párrafo 2 del artículo 771-5 del Estatuto Tributario se refiere a las transacciones individuales, y no a los individuos beneficiarios del pago. Por tanto, la Sala declarará la nulidad de estos dos últimos oficios en lo pertinente a esta conclusión.