



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 19001-23-33-000-2015-00391-01 (25085)
Demandante: INGENIO LA CABAÑA S. A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: Renta 2010. Notificación. Deducciones. Inversión en activo fijo real productivo. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia del 29 de agosto de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que en la parte resolutive dispuso:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión NÚMERO 172412014000004 de fecha 13 DE FEBRERO DE 2014, exclusivamente en lo atinente a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos relativo al leasing financiero suscrito con BANCOLOMBIA, y la sanción por inexactitud en este aspecto.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, DECLARAR la firmeza de la declaración de renta presentada por el INGENIO LA CABAÑA S.A. por el año gravable 2010, respecto a la deducción efectuada por este rubro.

TERCERO: Ordenar a la DIAN reliquidar la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta las disposiciones del literal anterior.

CUARTO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

QUINTO: Sin costas en esta instancia. [...]»

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2011, Ingenio La Cabaña S. A.¹ presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en la que registró deducciones por inversión en activos fijos de \$19.800.303.000, otras deducciones por \$28.965.506.000 y total saldo a favor de \$4.001.742.000².

¹ El objeto social de la sociedad consiste en general, en la actividad agroindustrial para toda clase de derivadas de la caña de azúcar, mediante los diversos procesos de transformación de cañas propias o de terceras personas.

² Fl. 1298 c.a. 4.



El 15 de mayo de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán profirió Requerimiento Especial 172382013000016, en el que propuso disminuir las deducciones por inversión en activos fijos a \$294.481.000 y otras deducciones a \$28.893.297.000; imponer sanción por inexactitud (160%) de \$5.404.332.000, para un total saldo a pagar de \$4.780.298.000. Dicho acto fue notificado el 17 de mayo de 2013³.

El 13 de febrero de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional señalada emitió la Liquidación Oficial de Revisión 172412014000004⁴, en la que se acogieron las glosas propuestas.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración⁵, decidido por la Resolución 900.202 del 11 de marzo de 2015, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar el acto recurrido. La resolución se notificó mediante edicto desfijado el 10 de abril de 2015⁶.

DEMANDA

La actora, a través de apoderado y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁷:

«1.1. Se declare la nulidad de los siguientes actos y actuaciones administrativas:

1.1.1. De la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NÚMERO 172412014000004 de fecha 13 DE FEBRERO DE 2014, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán, por medio de la cual se MODIFICÓ la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios año gravable 2010 eliminando el saldo a favor por CUATRO MIL UN MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y DOS MIL (\$4.001.742.000) PESOS M/CTE, y determinando un mayor valor por CUATRO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL (\$4.780.298.000) PESOS M/CTE, notificada por correo certificado y recibida por el contribuyente el día 14 de febrero de 2014.

1.1.2. De la RESOLUCIÓN número 900.202 de fecha 11 de Marzo de 2015 por la cual se falla un recurso de reconsideración, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que puso fin a la vía gubernativa confirmando la liquidación oficial de revisión referida en el punto anterior, así como de los demás actos y actuaciones administrativas complementarias, que tengan su razón de ser en esta investigación y se desarrollaron en el expediente ya referido.

1.2. A título de restablecimiento del derecho que se considera lesionado se hará la siguiente declaración:

1.2.1. Declárese en firme la declaración privada del contribuyente INGENIO LA CABAÑA S.A., por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010, presentada de forma virtual el día 12 de abril de 2011, con número de sticker 9100095048, con un saldo a favor de CUATRO MIL UN MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y

³ Fl. 1267 c.a. 4

⁴ Fls. 1300-1312 c.a.

⁵ Fls. 29-31 c.p.

⁶ Fls. 73-87 c.p.

⁷ Fls. 2-3 del c.p.



DOS MIL (\$4.001.742.000) PESOS M/CTE de la sociedad INGENIO LA CABAÑA S.A. NIT. 891.501.133-4.

- 1.2.2. *Acredítese ese valor a la cuenta corriente que por el año gravable 2010 le lleva la entidad demandada.*
- 1.2.3. *Condene en costas al demandado si hay lugar a ellas.»*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 4, 29, 209 y 228 de la Constitución Política
- Artículos 127-1, 158-3, 647, 683, 730, 776 del Estatuto Tributario
- Artículos 2, 3, 87, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011
- Decreto 1766 de 2004
- Circular DIAN 0175 del 29 de octubre de 2001

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La Administración vulneró el debido proceso al tener por no contestado el requerimiento especial, sin considerar que, con ocasión al paro agrario que se vivió durante el mes de agosto del año 2013, no fue posible presentar la respuesta de manera presencial en la sede de la DIAN de Popayán -fuerza mayor-, por lo que se envió mediante correo certificado el día 20 de agosto de 2013. La notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue irregular, al expedirse la citación para notificación personal sin que la Dirección Seccional de la DIAN de Popayán tuviera el expediente administrativo original que se encontraba en la División de Gestión Jurídica de la ciudad de Bogotá.

Los actos acusados están falsamente motivados al exigir requisitos que no están previstos en la ley para la procedencia de la deducción por inversión en activos reales productivos adquiridos⁸ mediante la modalidad de leasing financiero⁹, y que: i) los referidos activos se contabilizaron en cuentas de orden «*en la medida en que el respectivo activo se encuentra en construcción*», sin que sea requisito contabilizarse como activo de la sociedad; ii) no era posible incluir los bienes adquiridos en los activos de la sociedad, porque el contrato de leasing se suscribió mediante la constitución de un patrimonio autónomo; y iii) la DIAN modificó la declaración con fundamento en conceptos sobre leasing operativo que no eran aplicables y no se encontraban vigentes al momento de los hechos. La Administración vulneró el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, pues que en el expediente administrativo se demostró la realización del proyecto de cogeneración de energía de Ingenio La Cabaña, con lo cual, la procedencia del beneficio tributario del artículo 158-3 del E.T., no puede supeditarse a la interpretación del funcionario de fiscalización.

La DIAN clasificó erróneamente como inventario la inversión realizada en Adecuación, Preparación y Siembra (en adelante A.P.S.), por valor de \$1.743.696.000, que en realidad se trata de un activo fijo real productivo, como sucede con los cultivos de maíz y palma africana.

⁸ Los bienes adquiridos fueron: Un turbogenerador de 25MX compuesto por una turbina multietapa de 700RPM, un reductor, tacho continuo, motobombas, instrumentación, reductor torqmax, dos cureñas para molino de caña, construcciones de acero para el montaje, caldera a vapor, alimentadores de combustible, bombas y sistema de alimentación de agua, transformadores de voltaje y torre de enfriamiento. Para el desarrollo del proyecto de cogeneración de energía de Ingenio La Cabaña S.A.

⁹ Suscrito el 30 de diciembre de 2010, con opción irrevocable de compra.



Las inversiones en A.P.S. se registraron en el activo de la compañía y tienen los soportes necesarios *-facturas y libros auxiliares-* que dan cuenta de la realidad de las operaciones; el cuestionamiento de la Administración a la contabilidad obedece al desconocimiento de la realidad comercial y a la falta de verificación del funcionario de fiscalización y; en todo caso, los soportes contables aportados prevalecen sobre cualquier controversia sobre la contabilidad de la sociedad, conforme al artículo 776 del E.T.

La Administración se equivocó al señalar que no procede la deducción por activos fijos reales productivos de las inversiones en A.P.S. «*al no tratarse de cultivos de tardío rendimiento*», pues, omitió que dichos cultivos dan lugar al reconocimiento de rentas exentas, y no el beneficio del artículo 158-3 del E.T.; la clasificación relevante sobre las plantaciones es sobre la vida útil, que permite, según la doctrina de la DIAN, la deducción como activo fijo real productivo de las plantaciones cuya vida útil es superior a dos años¹⁰; y se vulneró el principio de seguridad jurídica, dado que la Administración aceptó en el proceso de fiscalización referente al año 2009, la deducción como activo fijo real productivo de las inversiones realizadas en A.P.S.

Las reparaciones efectuadas a la Caldera 5 del proyecto cogeneración del Ingenio La Cabaña, *-que fueron rechazadas por la Administración-* deben aceptarse como inversión en activo fijo real productivo, por incidir directamente en la actividad productora de renta, conforme con el precedente del Consejo de Estado.

La Administración rechazó el monto declarado por concepto de *otras deducciones*, bajo el argumento de que se trata de «*gastos causados en un periodo gravable diferente al 2010, contabilizados en la cuenta 531515*», sin embargo, la sociedad no contabilizó ningún gasto en la cuenta referida, motivo por el cual dicha deducción debe aceptarse.

Los gastos por concepto de viaje *-contabilizados como provisiones-* cumplen con los requisitos del artículo 107 del E.T., por lo que no debieron rechazarse¹¹.

La sanción por inexactitud debe levantarse puesto que no existen razones para afirmar que Ingenio La Cabaña incluyó factores equivocados e inexistentes en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, sino que se trató de una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

OPOSICIÓN

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La contribuyente no demostró la aducida imposibilidad de presentar personalmente la respuesta al requerimiento especial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada mediante edicto desfijado dentro del término legal, con lo cual se descartan los argumentos del demandante.

Los bienes adquiridos mediante la modalidad de leasing financiero debían incluirse en el patrimonio de la sociedad para acceder a la deducción por inversión en activos fijos

¹⁰ Según la demandante los cultivos de caña corresponden a plantas catalogadas como gramíneas tropicales pertenecientes a la misma familia del sorgo y el maíz que se caracterizan por ser cultivos de larga vida útil -entre 5 y 6 años-.

¹¹ Sin exponer carga argumentativa.



reales productivos, sin que la constitución de un patrimonio autónomo exima a la contribuyente de cumplir los requisitos establecidos en la ley y la jurisprudencia.

Frente a las inversiones en A.P.S. (\$1.743.696.99) la suma no es verificable por cuanto hace parte de la cuenta 1564 -plantaciones agrícolas- (\$20.782.754.167) y no existen subcuentas, auxiliares o anexos que expliquen la obtención del valor glosado (\$1.743.696.99) y los soportes que allegó la sociedad no coinciden con tal valor declarado como deducible; la discusión no es si se trata de cultivos de tardío rendimiento o sobre el concepto de vida útil, sino sobre la prueba de la existencia de la deducción solicitada, que es a cargo de la contribuyente.

En cuanto a las reparaciones efectuadas en la caldera 5, la demandante no probó cómo inciden en la operación de la planta de producción, con lo cual la deducción no resultaba procedente.

Las deducciones por concepto de viaje se rechazaron porque no cumplieron los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del E.T.

La sociedad demandante incluyó en la declaración deducciones improcedentes, circunstancia que constituye una irregularidad sancionable a la luz del artículo 647 *ib.*

AUDIENCIA INICIAL

En audiencia inicial celebrada el 25 de mayo de 2016¹², no se presentaron excepciones ni se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, se decretó el dictamen pericial solicitado por la demandante¹³ y el litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas, con base en lo siguiente:

La respuesta al requerimiento especial fue extemporánea sin que haya la aducida vulneración al debido proceso y; los argumentos expuestos en cuanto a la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, atinentes a que la Seccional de la DIAN no contaba con el original del expediente administrativo, no anulan la actuación, porque: i) según el artículo 67 del CPACA, la notificación personal se surte con entrega de la copia auténtica del acto y según el artículo 244 del CGP las copias de los documentos se consideran auténticas y; ii) la notificación realizada mediante edicto fue oportuna.

Conforme al artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 y contrario a lo afirmado por la DIAN, cuando se trate de activos adquiridos mediante la modalidad de leasing financiero, no

¹² Fls. 289-293 del c.p.

¹³ Con el fin de verificar la naturaleza de las A.P.S. y su deducción como AFRP. Y demás operaciones realizadas por Ingenio La Cabaña S.A.



se requiere el registro de los bienes en el patrimonio de la contribuyente, con lo cual aceptó la procedencia de la deducción por inversión en AFRP.

No procede la deducción en AFRP por las A.P.S comoquiera que i) la caña de azúcar es el producto que la sociedad enajena en el giro ordinario de sus negocios que no puede ser considerado activo fijo; ii) las A.P.S. son labores que constituyen servicios, es decir, intangibles; iii) la demandante no probó que en el año gravable anterior -2009- la DIAN aceptara las A.P.S y; iv) de la guía técnica del Ministerio del Medio Ambiente sobre la materia concluyó que las A.P.S no pueden ser consideradas activos fijos. Se desestimó el dictamen pericial decretado por falta de idoneidad del perito.

Pese a que la DIAN aceptó en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración que la caldera 5 participa en el proceso productivo de la sociedad demandante, no se probó que la adecuación efectuada influya en la actividad productora de renta.

Respecto del rubro *otras deducciones* la demandante no desvirtuó la glosa de la DIAN consistente en que los gastos declarados corresponden a periodos diferentes al año gravable 2010.

Mantuvo el rechazo de los gastos de viaje, por la contabilización que hizo la demandante de dicho rubro como provisiones, sin fundarla en el artículo 107 del ET.

La DIAN debe reliquidar la sanción por inexactitud¹⁴ respecto de las glosas mantenidas, teniendo en cuenta la aceptación de la inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante modalidad de leasing. No condenó en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** insistió en la vulneración del debido proceso al no tenerse en cuenta las razones por las cuales la respuesta al requerimiento especial fue extemporánea; contrario a lo afirmado por el *a quo*, en el expediente administrativo obran pruebas de lo anterior. Reiteró que existieron irregularidades en la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Repitió los argumentos de la demanda sobre la procedencia de la deducción como AFRP de la inversión en A.P.S, en lo relativo a su contabilización, al concepto de vida útil y a la aceptación de estas en el año 2009¹⁵ y sostuvo que la idoneidad del perito se encontraba garantizada, por lo que debían acogerse las conclusiones del dictamen.

Reiteró que las reparaciones efectuadas en la caldera 5 del ingenio inciden directamente en la actividad productora de caña y permiten la generación de energía; los gastos declarados como otras deducciones son procedentes -sin más argumentación-, para lo cual solicitó acoger la conclusión del dictamen pericial sobre este punto y, los gastos por concepto de viaje reúnen los requisitos del artículo 107 del ET. Reiteró que no incurrió en inexactitud, por lo que multa impuesta debe levantarse.

La **demandada** cuestionó la decisión del *a quo* de aceptar la deducción por activos fijos reales productivos adquiridos mediante modalidad de leasing financiero, dado que para la procedencia de la referida deducción es requisito esencial que los bienes sean

¹⁴ No aludió a favorabilidad.

¹⁵ Para lo cual solicitó como prueba de oficio copia del requerimiento especial del año 2009.



activados en el patrimonio de la sociedad y solicitó mantener la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto el recurso de apelación. La **demandada** guardó silencio.

El **Ministerio Público** solicitó desestimar los argumentos de la parte demandante y confirmar la sentencia apelada. No se vulneró el debido proceso en tanto que la sociedad tuvo la posibilidad de ejercer el derecho de defensa y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue debidamente notificada; el peritazgo allegado al proceso no cumplió con el requisito de idoneidad y experticia por lo que debía rechazarse; la demandante no probó que las inversiones en A.P.S. ameritaran la procedencia de la deducción de que trata el artículo 158-3 del E.T.; no se demostró que las reparaciones efectuadas a la caldera 5 tuvieran incidencia en la actividad productora de renta; y los gastos de viaje contabilizados como provisiones no son deducibles.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por Ingenio La Cabaña S.A.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, se debe establecer si: i) hubo vulneración al debido proceso en la actuación administrativa; ii) se deben aceptar las deducciones por inversiones en activos fijos reales productivos declaradas por Ingenio La Cabaña; iii) son deducibles los gastos declarados en el rubro *otras deducciones*; iv) son deducibles los gastos de viaje; y v) debe levantarse la sanción por inexactitud.

La demandante sostiene que se vulneró el debido proceso por i) tener como no contestado el requerimiento especial sin atender las circunstancias del paro agrario que impidieron allegar dicha respuesta dentro del término legal, lo que constituiría fuerza mayor y ii) que la citación para notificar personalmente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se envió sin que la Seccional de Popayán tuviera el expediente original en su poder. En oposición, la DIAN señaló que no se vulneró el debido proceso porque la demandante no probó la aducida imposibilidad de presentar personalmente la respuesta al requerimiento especial y que la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se ajustó a derecho.

En primer lugar se advierte que no se decretará la prueba solicitada por la actora consistente en la copia del requerimiento especial del año 2009, al no acreditar la ocurrencia de alguno de los supuestos taxativamente establecidos en el artículo 212 del CPACA¹⁶.

¹⁶ En igual sentido, sentencia del 29 de octubre de 2020, Exp. 22968, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Sobre la fuerza mayor la Sección precisó que¹⁷ «Si bien la **fuerza mayor** o caso fortuito son hechos eximentes de responsabilidad, para que tengan cabida, debe apreciarse concretamente, si se cumple con sus dos elementos esenciales: la imprevisibilidad y la irresistibilidad. El artículo 1º de la Ley 95 de 1890, que subrogó el artículo 64 del Código Civil, define la fuerza mayor o caso fortuito, como aquel «imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, y los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público». En consecuencia, para que un hecho pueda considerarse como fuerza mayor o caso fortuito, deben darse concurrentemente estos dos elementos.»

Para resolver el tema en particular, en el expediente se evidencia lo siguiente:

- Requerimiento Especial 172382013000016 del 15 de mayo de 2013. Dicho acto se notificó el 17 de mayo de 2013¹⁸, por lo que el término para responderlo vencía el 17 de agosto del mismo año, que como era día inhábil, se extendió hasta el lunes 20 de agosto de 2013.
- Copia de la constancia expedida por el Inspector Primero de la Policía Nacional de Puerto Tejada, Cauca, en la que señala «que por motivos de orden público (paro agrario), en la vía que de Puerto Tejada, Cauca, conduce a la ciudad de Popayán a la altura del Corregimiento el Cairo y Pescador Cauca, los días 20 y 21 le fue imposible viajar al señor HECTOR HUGO GIRALDO LÓPEZ, identificado con la cédula de ciudadanía No.16.828.864 de Jamundí, Valle, (Jefe de Departamento de Impuestos del Ingenio la Cabaña), a cumplir con la cita ante la DIAN¹⁹.» Documento que no fue tachado ni desconocido por la DIAN.
- Pantallazo del correo electrónico enviado el 20 de agosto de 2013, por el Jefe del Departamento de Impuestos de la demandante al correo cjimenezm@dian.gov.co en el que informa el envío de la respuesta al requerimiento especial por dicho medio «**por motivos de fuerza mayor** debido al bloqueo de la carretera Cali – Popayán a la altura del municipio de Piendamó, no fue posible radicar en las instalaciones de la DIAN en Popayán la respuesta al requerimiento especial [...] Adjunto estamos enviando la respuesta al citado requerimiento y por correo certificado de Servientrega estamos enviando el Original²⁰».
- Pantallazo del correo electrónico enviado el 20 de agosto de 2013, por el aludido funcionario al correo cjimenezm@dian.gov.co en el que se adjunta copia de la guía de la empresa de mensajería Servientrega 1090042627²¹ por medio de la cual remitió la respuesta al requerimiento especial²².
- Guía de la empresa de mensajería Servientrega 1090042627²³, que da cuenta que la respuesta al requerimiento fue recibida en la sede de la DIAN el 23 de agosto de 2013.
- Liquidación Oficial de Revisión 17241201400004 del 13 de febrero de 2014, en la cual se tuvo por extemporánea la respuesta al requerimiento especial²⁴.

La Sección ha precisado que para determinar si se configura fuerza mayor «el juez debe valorar una serie de elementos de juicio, que lo lleven al convencimiento de que el hecho tiene en realidad esas connotaciones, pues un determinado acontecimiento no puede calificarse por sí mismo como fuerza mayor, sino que es indispensable medir todas las circunstancias que lo rodearon. Lo cual debe ser probado por quien alega la fuerza mayor, es decir, que el hecho fue intempestivo, súbito, emergente, esto es, imprevisible, y que fue insuperable, que ante las medidas tomadas fue imposible evitar que el hecho se presentara, esto es, irresistible²⁵.»

En el caso está probado que el cierre de la vía²⁶, que conducía de Puerto Tejada -sede de la contribuyente- a la Dirección Seccional de Popayán fue una circunstancia imprevisible e irresistible que impidió que la contribuyente radicara personalmente la respuesta al requerimiento especial el día 20 de agosto de 2013, fecha límite para su presentación. Además, que mediante correos electrónicos remitidos al funcionario de fiscalización de

¹⁷ Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 24020, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en sentencia del 17 de febrero de 2022, Exp. 25389, C.P. Milton Chaves García.

¹⁸ Fl. 1267 c.a.

¹⁹ Fl. 1420 c.a.

²⁰ Fl. 1421 c.a.

²¹ Fl. 1424 c.a.

²² Fl. 1422 c.a.

²³ Fl. 1424 c.a.

²⁴ Fl. 1303 vto. c.a.

²⁵ Sentencias del 3 de junio del 2010, Exp. 16564, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 5 de septiembre del 2013, Exp. 18412, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiteradas en sentencia del 17 de febrero de 2022, Exp. 25389, C.P. Milton Chaves García.

²⁶ Con ocasión al paro agrario del año 2013.



la DIAN se informó la situación, se envió la respuesta aludida y la guía de la empresa de mensajería, lo que demuestra la intención de la actora de cumplir con la obligación de responder el cuestionado requerimiento. Pese a lo expuesto, la DIAN tuvo por no contestado el requerimiento especial.

Lo anterior constituye una irregularidad, pues a juicio de la Sala la Administración debió atender la circunstancia que impidió a la contribuyente allegar la respuesta dentro del término y, en su lugar, tener por contestado el requerimiento especial.

No obstante, no toda irregularidad conlleva vulneración al debido proceso dado que *«solo las irregularidades graves, que impidan a los sujetos del procedimiento ejercer de forma efectiva sus derechos de defensa tienen la entidad suficiente para vulnerar dicha garantía y, por ende, solo estas vician de nulidad los actos de determinación oficial de tributos²⁷»*.

En el plenario obra prueba de que la sociedad se opuso a las glosas de la DIAN dentro de la actuación cuestionada, con lo cual ejerció su derecho de defensa y de contradicción. En efecto, con ocasión de la liquidación oficial la contribuyente interpuso recurso de reconsideración y se opuso a las glosas de la administración *-mismas glosas y argumentos propuestos desde el requerimiento especial-*, así como que también expuso sus argumentos y aportó las pruebas para sustentar su oposición.

Si bien a la demandada correspondía analizar los argumentos y pruebas expuestos por la contribuyente en esa oportunidad procesal, en línea con el precedente que se reitera, tal circunstancia o irregularidad no aparejó vulneración del debido proceso. Como se ha expresado por la Corporación²⁸, *«la irregularidad cuestionada por la demandante careció de trascendencia suficiente para cercenar su derecho al debido proceso, comoquiera que tuvo la oportunidad para refutar cada uno de los argumentos que justificaron la liquidación oficial del tributo.»* Se resalta.

Frente al argumento referente a que la Dirección Seccional de Popayán no contaba con el expediente al momento de expedir la citación para notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no le asiste razón a la apelante, puesto que, conforme con la regla prevista en el artículo 569 del ET²⁹ para la notificación personal comparece el contribuyente citado, a quien se entregará un ejemplar de la providencia respectiva, sin que se requiera contar con la totalidad del expediente administrativo, pues no es una exigencia contemplada en el citado artículo y, al tenor del artículo 565 *ib.*, en caso de no comparecencia del contribuyente, la providencia se notificará mediante edicto.

En el caso, está probado que la sociedad no compareció a la citación para notificarse personalmente de la Resolución 900.202 del 11 de marzo de 2015, por lo tanto, procedía la notificación mediante edicto desfijado el 10 de abril de 2015³⁰, lo que

²⁷ Sentencia del 3 de junio de 2021, Exp 24940, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que reiteró las sentencias del 16 de octubre de 2014, Exp. 19611, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 14 de abril de 2016, Exp. 19139, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 15 de septiembre del 2017, Exp., 20800; del 25 de octubre de 2017, Exp. 20499, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto en ambas; de 25 de noviembre de 2017, Exp. 22065, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

²⁸ Sentencia del 3 de junio de 2021, Exp 24940, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁹ ARTICULO 569. NOTIFICACIÓN PERSONAL. La notificación personal se practicará por funcionario de la Administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de Impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación.

El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia, se hará constar la fecha de la respectiva entrega.

³⁰ Fl. 388 c.p.



descarta la aducida violación al debido proceso³¹. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Marco general de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante la modalidad de leasing financiero³²

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario³³ disponía que «A partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en **activos fijos reales productivos adquiridos**, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional [...]». El artículo 10 de la Ley 1370 de 2009 redujo la deducción al 30% del valor de dichas inversiones³⁴.

El Decreto 1766 de 2004 reglamentó el citado artículo 158-3 del ET, y en su artículo 2 definió los activos fijos reales productivos como bienes tangibles que se **adquieren** para formar parte del patrimonio y participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente³⁵, y que se deprecian o amortizan fiscalmente³⁶. A partir de tales elementos conceptuales, la Sala precisó³⁷:

«**Activos fijos:** son activos fijos los **bienes corporales** muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Es decir, se excluyen los activos muebles³⁸.

Bienes reales - tangibles: Conforme con la definición del artículo 653 del Código Civil³⁹, los bienes corporales son los que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos. En consecuencia, quedan excluidos los bienes intangibles⁴⁰.

Productivos: Esta condición implica que “entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial”.

Adquiridos: Para la Sala la adquisición se refiere a la **compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta⁴¹**». (Se resalta).

Al analizar la legalidad de algunos apartes del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, la Sección, además de hacer la distinción entre el leasing operativo y el leasing financiero, estableció que a los contratos de leasing financiero debe darse el tratamiento tributario

³¹ Cfr. Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 22269, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, en un asunto con similitud fáctica y jurídica.

³² Sentencias del 21 de mayo de 2020, exp. 22207, del 11 de marzo de 2021, Exp. 23279, y del 22 de abril de 2021, Exp. 24122, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³ Modificado por el artículo 8º de la Ley 1111 de 2006

³⁴ “A partir del periodo gravable 2010, la deducción a que se refiere este artículo será del treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones realizadas sólo en activos fijos reales productivos”.

³⁵ La Sala ha precisado que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal consiste en que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos, de tal manera que el mismo ostente la calidad de bien “productivo” (sentencia del 5 de noviembre de 2020, exp. 22356, C. P. Milton Chaves García)

³⁶ En sentencia del 26 de abril del 2007, exp. 15153, esta Sección negó la nulidad de la expresión “y se deprecian o amortizan fiscalmente”, por no exceder la facultad reglamentaria. En fallo del 24 de mayo del 2007, exp. 14898, negó la nulidad de la expresión “bienes tangibles”. Y en sentencia del 5 de julio del 2007, exp. 15400, negó la nulidad de las expresiones “para formar parte del patrimonio” y “se deprecian o amortizan fiscalmente”, dada la inexistencia de cosa juzgada sobre la misma.

³⁷ Sentencia del 19 de mayo de 2016, Exp. 20501, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁸ Lo anterior también fue puesto de presente por la Sala en las sentencias del 2 de agosto de 2017, Exp. 20952, del 7 de marzo de 2018, Exp. 20707, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 23 de noviembre de 2017, Exp. 21184, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

³⁹ El artículo 653 del Código Civil, señala que «Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas».

⁴⁰ Sentencia del 24 de mayo de 2007, Exp. 14898, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁴¹ Sentencia del 13 de septiembre de 2012, Exp. 18473, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



y contable del artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario y señaló que ese tratamiento es compatible con la deducción especial del artículo 158-3 de la misma normativa⁴².

Así pues, al regular la deducción especial por inversión en activos fijos, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario se refiere al leasing financiero⁴³ y no al operativo, lo que implica que desde el inicio del contrato de leasing **el bien hace parte del patrimonio del arrendatario para fines contables y tributarios**, pues, de lo contrario, no sería una inversión sino un gasto.

Descendiendo al caso concreto, la demandante sostiene que no es necesario contabilizar los bienes adquiridos mediante leasing financiero como un activo de la compañía para acceder a la deducción especial prevista en el artículo 158-3 del ET. Por su parte, la DIAN alega que la inclusión de los bienes en el patrimonio de la contribuyente es requisito esencial para la procedencia de la deducción discutida.

Sobre este tema en particular, la Sección ha precisado, entre otras, en sentencia del 14 de agosto de 2019⁴⁴, que «*De esta manera, solo es posible la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos si los bienes se registran como un activo del contribuyente*».

En el caso, se encuentra probado y no es objeto de discusión por las partes, que la demandante celebró contrato de arrendamiento financiero Leasing 120009 el 30 de diciembre de 2010⁴⁵, con Bancolombia, con el fin de adquirir los bienes para el proyecto de cogeneración de energía del Ingenio La Cabaña, por valor de \$64.600.000.000. De igual forma, la demandante admite que no contabilizó las inversiones realizadas en el activo de la sociedad, sino que lo llevó a las cuentas de orden -830505 – bienes muebles- y 860505 – bienes muebles en contra-.

De lo anterior se evidencia que la demandante incumplió con la obligación de registrar en el activo de la sociedad los bienes adquiridos mediante la modalidad de leasing financiero, para la procedencia de la deducción especial de que trata el artículo 158-3 del ET, con lo cual la Sala se releva de estudiar los otros argumentos de la demandante en torno a esta glosa que no fueron objeto de pronunciamiento por parte del *a quo*. En consecuencia, prospera el cargo de apelación presentado por la parte demandada y la modificación efectuada por la Administración sobre este rubro debe mantenerse.

En cuanto a las inversiones en A.P.S.

La demandante reiteró la procedencia de la deducción como AFRP de la inversión en adecuación, preparación y siembra -A.P.S.-, contabilizada como activo, con vida útil superior a dos años, así como la idoneidad del perito, por lo que debían acogerse sus conclusiones. En contraste, la DIAN sostiene que la suma solicitada como deducción no es verificable pues no existen subcuentas, auxiliares o anexos que expliquen la obtención del valor glosado, y los soportes que allegó la sociedad no coinciden con tal valor declarado como deducible; que la discusión no es si se trata de cultivos de tardío

⁴² Sentencia de 4 de noviembre de 2015, Exp. 21151, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴³ El artículo 127-1 del ET, vigente para la época de los hechos, establecía que «*a. Al inicio del contrato, el arrendatario deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo monetario, en la cuenta de bienes dados en leasing.*»

⁴⁴ Exp. 22671, C.P. Milton Chaves García. Criterio también expuesto en sentencia del 30 de octubre de 2019, Exp. 22921, C.P. Milton Chaves García.

⁴⁵ Folios 479 a 500 c.a.



rendimiento o sobre el concepto de vida útil, sino sobre la prueba de la existencia de la deducción solicitada, que es a cargo de la contribuyente.

En el expediente se encuentra probado que la demandante llevó a la cuenta 1564 - plantaciones agrícolas y forestales- la suma de \$20.782.754.167, de los cuales \$1.743.696.000 se declararon como inversión en AFRP. Durante el proceso de fiscalización la Administración requirió a la sociedad dado que «si bien la contribuyente aportó una relación con valores que suman dicha cantidad, los soportes que la acompañan no coinciden con ellos y en estos tampoco se discriminan los costos concernientes a APS».

Aunado a ello, se evidencian «inconsistencias» en la relación presentada por la contribuyente de las inversiones en A.P.S. que llevaron a la DIAN a desconocer los valores registrados en la contabilidad, pues encontró que «no existe criterio o parámetro que permita distinguir los pagos por APS de otros conceptos. Algunas facturas no pertenecen al año 2010 y en otras el concepto (venta de caña) no tiene relación alguna con pagos por APS».

En efecto, de la referida relación aportada por la contribuyente⁴⁶ durante el proceso de fiscalización, se observan las inconsistencias evidenciadas por la DIAN⁴⁷, así:

BENEFICIARIO	NIT	FECHA	FACTURA	CONCEPTO	VALOR SOPORTE	VALOR RELACIÓN	DIFERENCIA
A.B. RAMIREZ Y CIA S.C.A	805.023.263	17/02/10	131	MANTT.Y LIMPIEZA	\$22.494.669	\$16.183.597	\$6.311.072
AGROP. EFRAÍN MARTÍNEZ	900.088.227	29/01/10	411	SIEMBRA	\$12.223.987	\$12.392.585	-\$168.598
AGROP. EFRAÍN MARTÍNEZ	900.088.227	26/11/10	580	SIEMBRA	\$13.131.067	\$8.991.296	\$4.139.771
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	28/12/09	FC-00055	VENTA DE CAÑA SEM.	\$1.030.525.156	\$45.916.807	\$984.608.349
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	29/12/09	FC-00058	VENTA DE CAÑA SEM.	\$1.012.150	\$47.065.517	-\$46.053.367
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	30/12/09	FC-00062	AJU. DE EXP. AÑO 2009	\$9.494	\$54.066.359	-\$54.056.865
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	24/03/10	FC-00068	VENTA DE CAÑA SEM.	\$10.196.396	\$15.055.787	-\$4.859.391
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	30/03/10	FC-00071	VENTA DE CAÑA SEM.	\$16.403.315	\$39.470.632	-\$23.067.317
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	23/04/10	FC-00077	VENTA DE CAÑA SEM.	\$17.731.697	\$31.566.705	-\$13.835.008
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	29/06/10	FC-00080	VENTA DE CAÑA SEM.	\$3.046.224	\$29.621.454	-\$26.575.230
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	1/07/10	FC-00084	VENTA DE CAÑA SEM.	\$6.008.975	\$9.162.687	-\$3.153.712
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	23/08/10	FC-00087	VENTA DE CAÑA SEM.	\$83.574.835	\$3.954.094	\$79.620.741
AGROSERVICIOS LAS CAÑAS	817.000.382	31/08/10	FC-00090	VENTA DE CAÑA SEM.	\$104.999.050	\$11.294.909	\$93.704.141
CARLOS ALBERTO CARABALÍ	16.847.519	27/08/10	076	LABORES AGRÍCOLAS	\$2.080.388	\$0	\$2.080.388

Se observa que, como lo concluyó la DIAN, la suma solicitada como deducción no es verificable pues no existen subcuentas, auxiliares o anexos que expliquen la obtención del valor glosado, destacando que los soportes que allegó la sociedad no coinciden el valor declarado como deducible. En efecto, lo que se evidencia es que los valores contabilizados en la cuenta 1564 y que fueron declarados como deducción por AFRP en cuantía \$1.743.696.000, no coinciden con las operaciones relacionadas por la sociedad demandante, quien, frente a la comprobación especial solicitada por la administración se limitó a aportar la referida relación.

Lo anterior, habida cuenta que la demandante tenía la carga de aportar los medios de prueba idóneos, pertinentes y conducentes para acreditar la procedencia de los valores contabilizados en la cuenta contable 1564, que pretendía declarar como deducción por inversión en AFRP, no obstante, se limitó a cuestionar el conocimiento de la realidad comercial por parte de los funcionarios de fiscalización, sin cumplir la carga impuesta en el artículo 167 del CGP, pues cuando se trata de «factores de aminoración de la base imponible⁴⁸», dicha carga recae en el sujeto pasivo, que es quien los invoca⁴⁹.

⁴⁶ Fls. 829-1214 c.a.

⁴⁷ Fl. 95 c.p. - Pág. 14 de la LOR.

⁴⁸ Deducciones, costos, gastos, impuestos descontables y demás.

⁴⁹ Criterio expuesto, entre otras, en sentencia del 13 de mayo de 2021, Exp. 23202, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Por lo demás, como lo expresó la demandada, la discusión no es si se trata de cultivos de tardío rendimiento o sobre el concepto de vida útil, sino sobre la prueba de la existencia de la deducción solicitada, que es a cargo de la contribuyente⁵⁰.

Respecto del dictamen pericial que se decretó con la finalidad de conceptuar sobre la naturaleza de las A.P.S., se comparte la decisión del *a quo* de desestimarlos, en primer lugar, porque no se acreditó la idoneidad del perito, entendida como la «*especialización en el tema, su trayectoria y contar con licencia, matrícula o tarjeta profesional vigente, cuando fuere el caso*»⁵¹, toda vez que, en la audiencia de pruebas celebrada el 11 de mayo de 2017 y en documentos aportados por la universidad designada como perito para el caso⁵², se evidencia que el dictamen pericial fue realizado por los estudiantes de último grado de la facultad de contaduría pública -que no cumplían la exigencia de tener tarjeta o licencia profesional- prevista en el artículo 47 del CGP, con lo cual tampoco cumplían con el requisito de la «*reconocida trayectoria*», prevista en el artículo 48 *ib.*

Y, en segundo lugar, porque, además de la cuestionada idoneidad, al verificar las conclusiones del dictamen -que fue objetado por error grave por la demandada y por el Ministerio Público-, en aplicación del principio de la sana crítica, se evidencian transcripciones literales de los argumentos planteados en la demanda por la parte actora que restan credibilidad al peritazgo. Por esas razones, la Sala se aparta de las conclusiones del dictamen discutido. No prospera el cargo de apelación.

Sobre las **reparaciones efectuadas en la caldera 5 del proyecto de cogeneración de energía del Ingenio La Cabaña**, que es reclamada por la sociedad como inversión en AFRP, se observa lo siguiente:

La Sección ha precisado que la deducción del artículo 158-3 del ET, procede tanto en aquellos casos en que se trate de la adquisición de activos fijos reales productivos **como de inversiones hechas en activos fijos que ya posee la empresa**. En este último caso, se requiere que la inversión en el activo contribuya a la generación de renta⁵³.

Además, lo que realmente determina que se pueda aplicar la deducción es que se haga la inversión en un activo fijo, sea mediante adquisición por primera vez, o mediante la **realización de reparaciones o mejoras a activos preexistentes**. En ambos casos se cumple con el requisito de adquirir bienes tangibles, con la finalidad de incorporar el activo a la producción de renta de la empresa **o de permitir que el activo preexistente siga generando la renta o mejore la eficiencia de esa tarea**⁵⁴. En ese sentido, conforme a los precedentes que se reiteran, la finalidad del beneficio tributario consistente en la reactivación de la economía para los empresarios que deciden realizar inversiones, «*también se cumple una finalidad válida cuando se aplica la deducción a los casos en que, sin haberse adquirido un activo fijo, se hacen inversiones en los activos ya existentes para que no disminuyan la producción de renta ni se paralice la actividad de la empresa, que, finalmente, es lo que ocurriría si el empresario decidiera no*

⁵⁰ Lo cual descarta el argumento consistente en que en otro año fue aceptado dicho rubro, pues en el caso bajo examen se trató de un asunto eminentemente probatorio.

⁵¹ CRUZ TEJADA, Horacio. El proceso civil a partir del Código General del Proceso, ed. Uniandes-Universidad de los Andes, Bogotá, 2016, p. 340.

⁵² Fls. 302, 316 y 318 c.p.

⁵³ Sentencias del 24 de octubre de 2013, Exp. 18375, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 13 de septiembre de 2012, Exp. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 28 de septiembre de 2016, Exp. 21730, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 23 de noviembre de 2017, Exp. 21184, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiteradas en sentencia del 11 de marzo de 2021, Exp. 23279, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

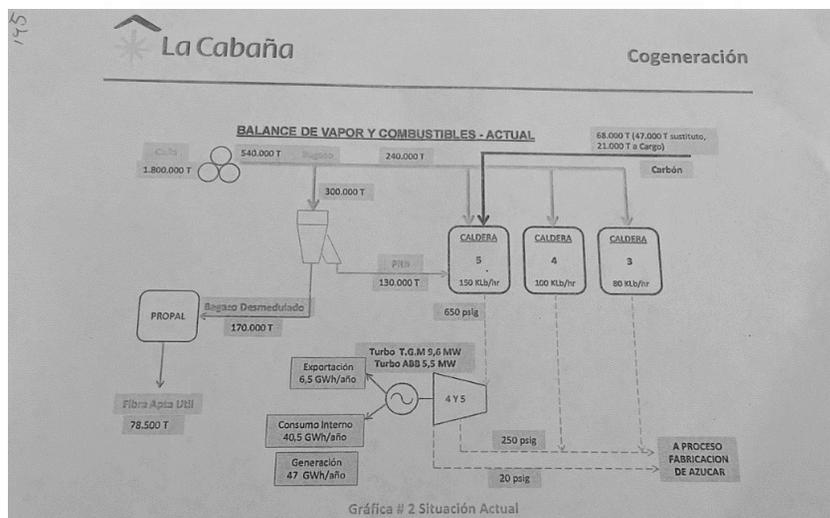
⁵⁴ Sentencia del 21 de mayo de 2020, Exp. 22207, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

hacer las reparaciones necesarias para que los activos fijos pudieran seguir cumpliendo con su función primordial, que es la producción de renta⁵⁵».

La actora sostiene que el bien denominado caldera 5, participa en el proceso productivo del ingenio y, por ello, las reparaciones realizadas tienen incidencia en la actividad productora de renta de la sociedad. La DIAN dice que la actora no probó cómo incide la reparación en la operación de la planta de producción.

En el *sub-lite* la demandante realizó reparaciones a la caldera 5 utilizada en el proyecto de cogeneración de energía en el Ingenio La Cabaña⁵⁶, que según la actora «permite producir la cantidad de vapor necesaria para todo el proceso de producción de azúcar y generación de electricidad». Durante el proceso de determinación la contribuyente aportó certificación expedida por el ingeniero director de división de fábrica de la sociedad que expresa: «En el año 2010, se realizaron reparaciones a la caldera, por valor de \$219.618.808 estas reparaciones fueron necesarias para el correcto funcionamiento de la Planta de Producción de Azúcar, sin la caldera no es posible la operación de la Planta de Producción»⁵⁷.

Con la demanda se aportó copia del proyecto de cogeneración de energía del Ingenio La Cabaña⁵⁸, en el que se explica el proceso productivo y la incidencia de las calderas y turbogeneradores en dicho proyecto, lo cual se observa en el siguiente gráfico:



La definición de caldera, establecida en el proyecto, corresponde al «equipo que, utilizando la energía química liberada durante la combustión de un combustible, promueve el cambio de fase del agua de un estado líquido al de vapor a una presión mayor que la atmosférica. El vapor resultante es utilizado para el accionamiento de máquinas térmicas, para la generación de potencia mecánica y eléctrica, así como para fines de calentamiento en procesos industriales».

En el certificado de existencia y representación legal se observa que el objeto social de la sociedad consiste en «1) La actividad agroindustrial para toda clase de derivadas de la caña de azúcar, mediante los diversos procesos de transformación de cañas propias o de terceras personas».

De lo anterior se colige que la caldera 5 participa en el desarrollo del proceso de transformación de la caña de azúcar, previsto en el objeto social de la demandante. De ahí que, para la obtención de su renta, no solamente fuera necesario el uso de la infraestructura existente, sino las inversiones en reparaciones, como efectivamente

⁵⁵ Ib. nota 53.

⁵⁶ Acreditado mediante facturas 7978 y 7979 por \$134.371.436 y \$84.790.372, respectivamente, para un total de \$219.161.808. Fls. 721 y 722 c.a.

⁵⁷ Fl. 1416 c.a.

⁵⁸ Fls. 186 a 210 c.p.1.



ocurrió con la caldera referida del proyecto de cogeneración de energía del Ingenio La Cabaña.

En efecto, del análisis de la descripción del aludido proyecto, se observa que la mayoría de energía generada -40,5 GWh/año-, es utilizada para el consumo interno, es decir, para el proceso productivo de la caña azúcar hasta la obtención del producto final. En ese orden, es evidente que la caldera tiene la calidad de activo fijo y las reparaciones son necesarias para la realización de la actividad productora de renta.

Se reitera que no se exige para la procedencia del beneficio fiscal que se demuestre que la reparación del activo fijo productivo genere unos ingresos determinados o los aumente exponencialmente⁵⁹, pues únicamente se requiere que la mejora o reparación del activo sea necesaria para el desarrollo de la actividad.

En consecuencia, los valores que tomó la demandante como deducción corresponden a los efectuados para la reparación de la caldera 5, que participa en el proceso productivo, del que deriva su ingreso principal, por lo cual constituyen una verdadera inversión en activos fijos reales productivos y, en consecuencia, se benefician con la deducción de que trata el artículo 158-3 del ET. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

En cuanto al concepto *otras deducciones*, la demandante discute el rechazo de \$60.963.784 y alega que se deben atender las conclusiones del dictamen pericial. Al respecto, comoquiera que la Sala se apartó de las conclusiones del dictamen pericial, por falta de idoneidad y credibilidad del perito, corresponde confirmar lo resuelto por el *a quo*.

Sobre los gastos de viaje por \$11.244.986, la actora cuestiona el fallo de primera instancia pues, en su entender, se encuentran probados y cumplen con los requisitos del artículo 107 del E.T para su procedencia. No controvertió lo aducido por el *a quo* sobre la contabilización de los mismos como provisión.

La DIAN dijo que el rechazó de tales gastos contabilizados como provisiones, obedeció al incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.

Comoquiera que la actora se limitó a señalar que esta deducción cumple con los requisitos del artículo 107 del ET, sin desarrollar la carga argumentativa que le corresponde⁶⁰, conforme a lo establecido en el artículo 167 del CGP, no prospera el cargo.

Por lo demás, conforme lo ha precisado la Sección, «[p]or regla general, las provisiones que se constituyen contablemente no son aceptadas dentro del proceso ordinario de depuración de la renta», toda vez que «solo son deducibles la deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones, la deducción de deudas de dudoso o difícil cobro y la deducción por deudas manifiestamente pérdidas o sin valor, en los términos de los artículos 112, 145 y 146 del E.T, respectivamente⁶¹», con lo cual la erogación en cuestión no se trataría de una provisión.

⁵⁹ En similar sentido se pronunció la Sala en un caso con identidad fáctica en la sentencia del 28 de septiembre de 2016, Exp. 21730, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterado en la sentencia del 11 de marzo de 2021, Exp. 23279, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶⁰ Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶¹ Sentencia del 6 de agosto de 2020, Exp. 23935 CP. Milton Chaves García, que reitera las sentencias de: 6 de agosto de 2014, Exp. 19288, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y 15 de noviembre de 2017, Exp. 21042, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁶²

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, la sanción es procedente porque la demandante incluyó datos equivocados *-deducciones improcedentes-* que derivaron en un menor impuesto a cargo, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁶³, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁶⁴, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁶⁵, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160 % -previsto en la legislación anterior- al 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente. Por tanto, se establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100%, y no en el 160% impuesto en los actos demandados.

Así, teniendo en cuenta lo considerado en precedencia, la liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 a cargo de la actora es la siguiente:

CONCEPTOS	PRIVADA	DIAN	CONSEJO DE ESTADO
TOTAL INGRESOS NETOS	\$273.021.130.000	\$273.021.130.000	\$273.021.130.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	\$211.973.349.000	\$211.973.349.000	\$211.973.349.000
OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT)	\$0	\$0	\$0
TOTAL COSTOS	\$211.973.349.000	\$211.973.349.000	\$211.973.349.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$11.915.844.000	\$11.915.844.000	\$11.915.844.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$6.225.201.000	\$6.225.201.000	\$6.225.201.000
DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	\$19.800.303.000	\$294.481.000	\$513.643.000 ⁶⁶
OTRAS DEDUCC. (SERVICIOS PUBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP. ETC)	\$28.965.506.000	\$28.893.297.000	\$28.893.297.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$66.906.854.000	\$47.328.823.000	\$47.547.985.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO O	\$0	\$13.718.958.000	\$13.499.796.000
PERDIDA LIQUIDA	\$5.859.073.000	\$0	\$0
COMPENSACIONES	\$0	\$0	\$0
RENTA LIQUIDA	\$0	\$13.718.958.000	\$13.499.796.000
RENTA PRESUNTIVA	\$3.483.480.000	\$3.483.480.000	\$3.483.480.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$0	\$0	\$0
RENTAS GRAVABLES	\$0	\$0	\$0
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$3.483.480.000	\$13.718.958.000	\$13.499.796.000
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	\$0	\$0	\$0
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	\$0	\$0	\$0
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$1.149.548.000	\$4.527.256.000	\$4.454.933.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$0	\$0	\$0

⁶² Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

⁶³ «*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones*».

⁶⁴ E.T. «*Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente*».

⁶⁵ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

⁶⁶ Corresponde a deducción por inversión en AFRP de \$294.481.000, aceptada por la DIAN, más la aceptada en esta sentencia - reparación caldera 5 - por \$219.162.000.



IMPUESTO NETO DE RENTA	\$1.149.548.000	\$4.527.256.000	\$4.454.933.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0
IMPUESTO DE REMESAS	\$0	\$0	\$0
TOTAL IMP A CARGO / IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$1.149.548.000	\$4.527.256.000	\$4.454.933.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$0	\$0	\$0
SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT	\$0	\$0	\$0
AUTORRETENCIONES	\$4.443.884.000	\$4.443.884.000	\$4.443.884.000
OTROS CONCEPTOS	\$707.406.000	\$707.406.000	\$707.406.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$5.151.290.000	\$5.151.290.000	\$5.151.290.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	\$0	\$0	\$0
SALDO A PAGAR POR IMP	\$0	\$0	\$0
SANCCIONES	\$0	\$5.404.332.800	\$3.305.385.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$0	\$4.780.298.800	\$2.609.028.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	\$4.001.742.000	\$0	\$0

Liquidación de la sanción por inexactitud

Saldo a pagar determinado sin sanciones	\$4.454.933.000
Saldo a pagar declarado	\$1.149.548.000
Base de cálculo sanción	\$3.305.385.000
Tarifa sanción	100%
Sanción por inexactitud	\$3.305.385.000

De acuerdo con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁶⁷, no procede la condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran probadas.

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.- MODIFICAR la sentencia proferida el 29 de agosto de 2019, por el Tribunal Administrativo del Cauca, la cual queda así:

PRIMERO.- DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 172412014000004 del 13 de febrero de 2014, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán, y de su confirmatoria, la Resolución 900.202 del 11 de marzo de 2015, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el total saldo a pagar de Ingenio La Cabaña S.A., correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2010, de acuerdo con la liquidación contenida en esta providencia.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

⁶⁷C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



Radicado: 19001-23-33-000-2015-00391-01 (25085)
Demandante: INGENIO LA CABAÑA S. A.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto