



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Radicación: 76001-23-33-000-2012-00779-01 (25238)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: POLLOS EL BUCANERO S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta. Año gravable 2007. Dedución por inversión en activos fijos reales productivos. Beneficios fiscales concurrentes. Contrato de leasing – opción irrevocable de compra. Reparación de un activo existente. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 21 de agosto de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos Resolución Sanción No. 15 241 2010 001 de fecha 23 de diciembre de 2010 y Resolución No. 900068 de fecha 29 de diciembre de 2011, solo respecto de aceptar la deducción de activo fijo real productivo en la suma de \$1.020.800 y liquidar el valor de la sanción por inexactitud y disminución de pérdidas sobre el 100% de la base para la liquidación de la sanción.

SEGUNDO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO: SIN COSTAS en esta instancia.

(...)”

¹ Folios 438 a 446 c. p. 1



Mediante auto del 13 de noviembre del 2019, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca corrigió la parte resolutive de la sentencia en los siguientes términos:²

“PRIMERO: CORREGIR la parte resolutive de la sentencia No. 77 del 21 de agosto de 2019 proferida por esta Corporación, en el sentido de indicar que se declara la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos: liquidación oficial de revisión No. 052412011000021 del 18 de marzo de 2011 y la resolución No. 900067 del 17 de abril de 2012”.

ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2008, POLLOS EL BUCANERO S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2007 y el 9 de diciembre de 2008, la sociedad demandante corrigió la declaración inicial, en la que registró una deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la suma de \$8.308.868.000 y un total saldo a favor de \$634.138.000.

Previo requerimiento especial y la respuesta correspondiente, mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000021 del 18 de marzo de 2011, la DIAN modificó la declaración privada, en el sentido de rechazar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la suma de \$2.999.359.447, la deducción especial correspondiente al 40% de \$429.957.637, valor de la adquisición de maquinaria, partes y piezas para equipos de incubación Chick Máster, por la suma de \$171.983.055; y la suma de \$1.020.800, por concepto de honorarios pagados al señor Omar Guluma Castro. En consecuencia, impuso sanción por inexactitud de \$1.394.754.000 y liquidó un total saldo a pagar de \$1.578.960.000³.

Por Resolución No. 900067 del 17 de abril de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido⁴.

DEMANDA

POLLOS EL BUCANERO S.A. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones⁵:

“1. DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

- *Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000021 del 18 de marzo de 2011, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali.*
- *Resolución No. 900067 del 17 de abril de 2012, por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000021 del 18 de marzo de 2011.*

² Folio 468 c. p. 1

³ Folios 46 a 68 c. p. 1

⁴ Folios 7 a 19 c. p. 1

⁵ Folios 173 y 174 c. p. 1



Radicado: 76001-23-33-000-2012-00779-01 (25238)

Demandante: Pollos El Bucanero S.A.

FALLO

2. Que como consecuencia de la anterior declaratoria, **RESTABLECER EN SU DERECHO** a la sociedad **POLLOS BUCANERO S.A.** NIT. 800.197.463-4, disponiendo que la declaración de la renta del año 2007, quedó en firme, que no procede modificar el saldo a favor determinado por la suma de \$634.138.000 y que la sociedad no está obligada a pagar mayores impuestos ni sanciones por el año gravable 2007.

3. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a **LA NACIÓN – Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali**”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo; 23 de la Ley 383 de 1997; 158-3 del Estatuto Tributario; y, Decreto 1766 de 2004.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la suma de \$2.999.359.447

Sostuvo que la Administración tributaria hizo una indebida interpretación del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, toda vez que rechazó la deducción por inversión de activos fijos reales productivos en la declaración de renta del año gravable 2007, en la suma de \$2.999.359.447 (deducción especial del 40%), al considerar que ese beneficio es concurrente con el incentivo de capitalización rural otorgado por Finagro sobre la misma inversión, que fue registrado en la declaración de renta del año 2008 como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Indicó que solo son beneficios tributarios concurrentes las hipótesis descritas en la ley, las cuales no comprenden el beneficio derivado de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que es precisamente el caso cuestionado por la DIAN.

Rechazo de la deducción especial por la suma de \$171.983.055

Manifestó que la sociedad ejerció la opción de compra en el contrato de leasing celebrado con HELM BANK S.A. y, por consiguiente adquirió la maquinaria, partes y piezas de incubación para pollos, CHICK MASTER, por lo que resulta procedente la deducción especial del 40% sobre el contrato de leasing suscrito, tal como lo señala el artículo 4º del Decreto Reglamentario No. 1766 de 2004.

Rechazo de la suma de \$1.020.800 por concepto de honorarios pagados al señor Omar Guluma Castro

Procede la deducción especial del 40%, por cuanto el pago de honorarios en relación con la adquisición de una funda para la fabricación y adaptación del alimentador de mezcla a la máquina peletizadora, constituye un activo fijo real que integra el proceso

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



productivo dentro de la planta procesadora de concentrados de la sociedad actora y, en consecuencia, no corresponde a la reparación de un activo existente como lo entiende la Administración tributaria.

Sanción por inexactitud

Señaló que no procede la sanción por inexactitud, porque en la declaración de renta del año 2007 no se incluyeron datos falsos e inexistentes. Además, existe diferencia de criterios en el derecho aplicable (artículo 23 de la Ley 383 de 1997).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, bajo los argumentos que se sintetizan a continuación⁶:

Rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la suma de \$2.999.359.447

De acuerdo con la investigación realizada por la DIAN, se logró establecer que el ingreso que declaró la sociedad como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional por el año gravable 2008, en cuantía de \$650.550.000 por concepto de incentivo a la capitalización rural ICR, se originó con base en inversiones en activos fijos reales productivos por \$7.498.398.618, activos que en su momento dieron lugar a que la sociedad solicitara como deducción el 40% de los mismos en la declaración de renta del año gravable 2007. En consecuencia, es evidente que la sociedad demandante solicitó dos beneficios sobre un mismo hecho económico, por lo que procede el rechazo de la deducción.

Rechazo de la deducción especial por la suma de \$171.983.055

La Administración desconoció la suma de \$171.983.055, correspondiente al 40% de \$429.957.637, valor de la adquisición de maquinaria, partes y piezas para equipos de incubación Chick Máster mediante contrato de leasing financiero de importación No. 300565-9, teniendo en cuenta que no se demostró que la opción irrevocable de compra se hubiere pactado en el periodo en el cual se celebró el contrato de leasing.

Rechazo de la suma de \$1.020.800 por concepto de honorarios pagados al señor Omar Guluma Castro

Sostuvo que las reparaciones efectuadas a los activos no tienen el carácter de inversión para efectos de la deducción establecida en el artículo 158-3 del ET, por lo tanto, era procedente el rechazo de \$1.020.800, correspondiente al 40% del valor de los honorarios por valor de \$2.552.000, suma pagada por concepto del “*arreglo de funda para dosificador, en lámina de acero inoxidable*” al señor Omar Guluma Castro.

⁶ Folios 129 a 134 c. p. 1



Sanción por inexactitud

Indicó que procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, toda vez que la contribuyente registró en el renglón “*Deducción Inversiones en Activos Fijos*” sumas a las que no tiene derecho por no cumplir los requisitos del artículo 158-3 del ET. En consecuencia, declaró datos inexactos e inexistentes, lo que derivó en un mayor saldo favor. Además, los valores que se rechazan no provienen de una diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente frente al derecho aplicable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁷:

Para el Tribunal el rechazo de la deducción especial del artículo 158-3 del ET aplicada al año gravable 2007 se encuentra conforme a derecho, porque si bien es cierto que el incentivo de capitalización rural ingresó al patrimonio del contribuyente el 19 de noviembre de 2008, lo cierto es que se trata de dos beneficios tributarios que surgen del mismo hecho económico.

Respecto al contrato de leasing a través del cual la actora adquirió maquinaria, partes y piezas para equipo de incubación chick master, el *a quo* señaló que de acuerdo con las pruebas allegadas al expediente, se evidenció que el activo no estaba en el patrimonio del locatario al inicio del contrato de leasing (2007), sino solo hasta el momento en que la sociedad demandante ejerció la opción de compra en enero de 2011. Por lo tanto, procedía el rechazo de la deducción para el año 2007.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado⁸, el artículo 158-3 del ET y el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 no excluyen del beneficio las partes o repuestos utilizados para mejorar o actualizar los activos ya existentes. Por lo anterior, la nueva pieza que integra la maquinaria no puede considerarse como un elemento autónomo e independiente, pues su funcionalidad depende de la integralidad del equipo al que pertenece. En consecuencia, se debe aceptar la deducción por la suma de \$1.020.800 correspondiente al 40% del valor de los honorarios pagados por el “*arreglo de funda para dosificador en lámina de acero inoxidable 3mm, ampliación sinfín y boquilla*”.

Teniendo en cuenta que la Administración tributaria expuso de forma clara y precisa los argumentos para rechazar las deducciones reportadas por la contribuyente en la declaración de renta del año 2007, el Tribunal concluyó que los actos administrativos demandados no carecen de motivación ni están viciados de falsa motivación.

Indicó que si bien procede la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad de que trata el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, se ordena la

⁷ Folios 438 a 446 c. p. 1

⁸ Sentencia del 28 de noviembre de 2016, Exp. 21730, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



liquidación al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por la contribuyente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:⁹

Indicó que los beneficios fiscales solo pueden entenderse concurrentes cuando estos se solicitan en un mismo año gravable. En esa medida, el Tribunal y la Administración no pueden afirmar que existe concurrencia de beneficios tributarios en el año gravable 2007, ya que uno es por inversión en activos fijos reales productivos aplicable en el año 2007 (inversión en mejoras de la planta de producción de la empresa) y otro es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional registrado en el año 2008 (incentivo de capitalización rural otorgado por Finagro sobre la misma inversión).

Señaló que la deducción especial del 40% rechazada por la DIAN cumple los requisitos consagrados en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, pues se trata de la inversión en un activo fijo real productivo que tiene relación directa de causalidad con la actividad productora de renta. Además, el hecho económico del incentivo de capitalización rural se causó en la vigencia fiscal 2008 y no en el periodo objeto de discusión – año 2007.

De otra parte, sostuvo que la discusión con la Administración se centró en establecer si era necesaria la existencia de una cláusula que diera cuenta de la opción irrevocable de compra en el contrato de leasing celebrado con HELM BANK S.A. respecto de la maquinaria, partes y piezas de incubación para pollos, CHICK MASTER, para efectos de la deducción especial del artículo 158-3 del ET. Sin embargo, el Tribunal al estudiar este cargo consideró que la actora no cumplió con los requisitos del artículo 127-1 del mismo estatuto, porque el activo no estaba en cabeza de la sociedad demandante para el año 2007.

Precisó que la sociedad ejerció la opción de compra en el contrato de importación celebrado con HELM BANK S.A. y, por consiguiente adquirió la maquinaria, partes y piezas de incubación para pollos, CHICK MASTER, por lo que resulta procedente la deducción especial del 40% sobre el contrato de leasing suscrito, tal como lo señala el artículo 4º del Decreto Reglamentario No. 1766 de 2004.

Finalmente, manifestó que no procede la sanción por inexactitud impuesta a la actora, porque los valores registrados en el denuncia rentístico son ciertos, reales y coherentes con la contabilidad de la sociedad. Además, se presenta una diferencia de criterios frente al derecho aplicable, en lo atinente a la existencia de beneficios concurrentes.

La **demandada** presentó recurso de apelación bajo los argumentos que se resumen a continuación:¹⁰

⁹ Folio 471 a 490 c. p. 1

¹⁰ Folios 447 a 449 c. p. 1



Sostuvo que para acceder al beneficio de la deducción especial de que trata el artículo 158-3 del ET, se requiere la incorporación de nuevos activos en el patrimonio de la sociedad contribuyente y no simplemente la reparación o mejora de los activos existentes, como ocurre en este caso. En consecuencia, era procedente el rechazo de la suma de \$1.020.800 correspondiente al 40% del valor de los honorarios pagados por valor de \$2.552.000, por concepto de *“arreglo de funda para dosificar, en lámina de acero inoxidable”*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** reiteró, en términos generales los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación¹¹.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar parcialmente la sentencia apelada, bajo los argumentos que se resumen, así:¹²

En el presente asunto, no se configuró por parte de la actora la solicitud de beneficios fiscales concurrentes en el año 2007 que alega la DIAN, porque se trató de una deducción por la inversión en maquinaria y equipo (\$7.498.397.500) que tuvo lugar en ese periodo gravable conforme lo dispuesto en el artículo 158-3 del ET, mientras que el incentivo de capitalización rural – ICR fue recibido por la actora en el 2008, es decir, en un periodo fiscal distinto y, además, está referido a un derecho personal intransferible que involucra un beneficio crediticio con Finagro, no fiscal, según el Decreto 626 de 1994, que reglamentó la Ley 101 de 1993. En consecuencia, procede la deducción solicitada por la sociedad demandante.

De otra parte y según las pruebas allegadas al expediente, se observa cuáles fueron los cánones que se pagaron durante el plazo establecido en el contrato de leasing y que solo hasta el final del mismo se adquirió la maquinaria para incubación chick master con la última cuota en enero de 2011, razón por la cual carece de sustento la inconformidad de la actora sobre este aspecto en el recurso de apelación y no procede la deducción registrada en la declaración privada.

Finalmente, no prospera la inconformidad de la DIAN al negar la deducción por \$1.020.800 correspondiente al 40% del valor de los honorarios pagados por el *“arreglo de funda para dosificador en lámina de acero inoxidable 3mm, ampliación sinfín y boquilla”*, pues este es un elemento nuevo para la máquina peletizadora que integraba el equipo, y que entró al patrimonio de la actora por su vinculación a la integralidad de la maquinaria que participa en forma directa en la producción de renta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹¹ Índice 11 en SAMAI.

¹² Índice 12 en SAMAI.



En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala determina (i) si en el año 2007 se configuraron beneficios fiscales concurrentes en virtud de la deducción de que trata el artículo 158-3 del ET y el incentivo de capacitación rural – ICR recibido por la actora; (ii) si procede la deducción por la compra de un bien en virtud de un contrato de leasing financiero con opción irrevocable de compra; (iii) si procede la deducción por el pago de honorarios en relación con la compra de la funda para dosificador en lámina de acero inoxidable; y, (iv) si procede la sanción por inexactitud.

Para resolver la Sala hará el análisis en el siguiente orden:

Beneficios concurrentes

La DIAN rechazó la deducción relacionada con el 40% (\$2.999.359.447) del valor de la inversión en maquinaria y equipo (\$7.498.397.500) solicitada en la declaración de renta de 2007, porque consideró que era un beneficio concurrente con el incentivo de capacitación rural – ICR recibido por la actora en 2008, el cual declaró como ingreso no constitutivo de renta por la suma de \$650.500.000 en la declaración de ese año gravable. Ello, por cuanto estimó que este surgía por el mismo hecho, lo cual desconoce lo previsto en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

El artículo 23 de la Ley 383 de 1997 establece una limitación en el proceso de depuración de la base imponible, al disponer que «*un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente*», en cuyo caso «*la utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar*». Para los efectos mencionados, la misma norma prescribe que se entienden por beneficios tributarios concurrentes las deducciones respecto de las cuales la ley no exige el cumplimiento del requisito de causalidad y también los descuentos tributarios.

Sobre la disposición jurídica en análisis, la Corte Constitucional consideró en la sentencia C-806 de 2001 que, con ella, el legislador implementó una limitación para evitar que los contribuyentes aplicaran beneficios fiscales más allá de lo permitido por los principios de equidad y justicia tributaria. En el mismo sentido, esta Sección precisó que el propósito de la norma, de acuerdo con la exposición de motivos del respectivo proyecto de ley, consistió en evitar afectaciones a la base gravable del impuesto sobre la renta y, con ello, promover mayores índices de neutralidad y equidad en el sistema tributario¹³.

Así pues, el presupuesto fáctico del artículo 23 bajo análisis, cuya verificación genera la limitación en la aplicación de múltiples beneficios fiscales, consiste en que estos tengan origen o se basen en «*un mismo hecho económico*».

Sobre la noción de hecho económico, la Sala en sentencia del 13 de agosto de 2020¹⁴, precisó lo siguiente:

¹³ Sentencia del 15 de noviembre de 2018, exp. 21713, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁴ Exp. 22524, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



*“(…) el legislador no precisó qué se debe entender por hecho económico, más allá de clarificar y ejemplificar que realizar una inversión es un hecho económico distinto a la obtención de utilidades a partir de ella; a partir de lo cual, se puede entender que la existencia de un único activo, objeto de la inversión, no se traduce forzosamente en que todos los beneficios fiscales asociados a ese bien constituyen un mismo hecho económico, pues la inversión sobre aquel y la utilidad generada son hechos económicos distintos para el propósito del artículo 23 de la Ley 383 de 1997. Esto es, **la prohibición en comento no se genera por el suceso de que varios beneficios fiscales concurren o se encuentren asociados a un único activo, sino en la medida en que esos múltiples beneficios fiscales se originen o basen en un mismo hecho económico.***

Por todo ello, para identificar el hecho económico generador de un beneficio fiscal, es necesario desentrañar la norma jurídica que lo concede. Así es por cuanto las disposiciones tributarias, al moldear el aspecto cuantitativo del hecho imponible mediante los distintos factores negativos de depuración de la base gravable, incorporan en la proposición jurídica variados hechos —económicos—, esto es, inversiones, adquisiciones, donaciones, obtención de utilidades, entre otros. Verificado tal hecho, constitutivo del presupuesto fáctico de la disposición jurídica, esta ordena la consecuencia jurídica relevante, i.e. deducir o descontar de la cuota tributaria (en lo que interesa para los efectos del artículo 23 ejusdem bajo análisis)”. Destaca la Sala.

En el año gravable 2007, la sociedad Pollos El Bucanero S.A. informó a la Administración tributaria la relación de inversiones en activos fijos reales productivos por la suma de \$7.489.398.618, así:

- Ampliación Sub-estación sala de máquina por valor de \$266.887.000.
- Asfaltada entrada principal por valor de \$175.570.615.
- Cuarto frío por valor de \$748.986.001.
- Túneles de congelación por valor de \$235.536.449.
- Ampliación PNL beneficio por valor de \$591.292.937.
- Maquinaria evisceración por valor de \$1.438.158.467.
- Sistema vacío marzan por valor de \$27.378.371.
- Chiller tornitto 11 MTS por valor de \$380.683.265.
- Máquina empacadora de viceras por valor de \$55.946.574.
- Ampliación sistema refrigeración por \$1.555.900.587.
- Segunda sala de máquinas por valor de \$155.011.274.
- Sistema de desprese automático por valor de \$376.905.803.
- Máquina afiladora de cuchillas por valor de \$14.250.758.
- Sistema de túnel de congelación por valor de \$1.382.192.766.
- Almacén de empaque traslado de activo por valor de \$93.323.157.

Respecto de las inversiones antes citadas y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 158-3 del ET, la sociedad demandante solicitó como deducción en el año 2007, el 40% de tales inversiones (\$2.999.359.447). Por su parte, en la declaración de renta del año 2008, la actora registró como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional la suma de \$650.550.000, en atención al beneficio del incentivo



de capacitación rural – ICR otorgado a la demandante en ese periodo gravable¹⁵.

Es necesario precisar que la realización de la inversión por la sociedad demandante constituye un hecho económico, a partir del cual, se generó el derecho a acceder a la deducción especial de que trata el artículo 158-3 del ET (deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la suma de \$2.999.359.447) y de la cual hizo uso la contribuyente al registrarla en su declaración de renta del año 2007; mientras que el incentivo de capacitación rural – ICR otorgado en el año gravable 2008, está referido a un derecho personal e intransferible que, previo el cumplimiento de determinadas condiciones, se da a toda persona natural y jurídica que ejecute un nuevo proyecto de inversión financiado total o parcialmente, con un crédito redescontado en el Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario - Finagro¹⁶, y que registró la demandante como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en el año 2008.

En esas condiciones, el incentivo de capacitación rural – ICR es un ingreso que percibe el contribuyente que realiza un proyecto nuevo agropecuario, este ingreso se percibe a través del abono que FINAGRO realiza a través de los intermediarios financieros, que ayuda a disminuir el saldo del crédito de la inversión. Por su parte, la erogación que se realiza al adquirir un activo fijo real productivo tiene un beneficio fiscal en los términos del artículo 158-3 del ET.

El tratamiento tributario que se le dio al incentivo de capacitación rural – ICR fue el de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, que no corresponde ni equivale a una deducción autorizada por la ley, que no tenga relación directa de causalidad con la renta o del descuento tributario, a los que hace referencia el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 como únicos factores que pueden originar beneficios concurrentes.

Además, el incentivo de capacitación rural – ICR otorgado en el año gravable 2008, no puede entenderse como un beneficio fiscal para el periodo objeto en discusión (2007), que pudiese afectar la base gravable de ese año, ni tampoco para extender los efectos de la inversión al siguiente periodo y, por consiguiente, rechazar la deducción del 40% de tal inversión en el año 2007 en los términos dispuestos en el artículo 158-3 del ET, pues ello iría en contravía del principio de anualidad que rige la determinación del impuesto de renta.

En esas condiciones, es claro para la Sala que en este caso no se configuraron dos beneficios concurrentes en los términos del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, para efectos de negar la procedencia de la deducción de inversión en activos fijos reales productivos, registrada en la declaración de renta del año gravable 2007, por la suma de \$2.999.359.447. Por lo que prospera este cargo alegado por la parte demandante en el recurso de apelación.

¹⁵ El 21 de noviembre de 2008, el Banco GNB Sudameris recibió el comunicado de FINAGRO, que se le comunicó a la actora el 24 del mismo mes y año, que se le otorgó el incentivo de capitalización rural – ICR – Folios

¹⁶ Artículo 2.5.1 del Decreto 1071 de 2015.



Rechazo de la deducción especial por valor de \$171.983.055

La Administración desconoció la suma de \$171.983.055, correspondiente al 40% (\$429.957.637) del valor correspondiente a la adquisición de maquinaria, partes y piezas para equipos de incubación Chick Máster mediante el contrato de leasing financiero, por cuanto, a su juicio, no se demostró que la opción irrevocable de compra se hubiere pactado en el periodo en el cual se celebró el contrato de leasing.

El artículo 158-3 del E.T establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta –personas naturales o jurídicas-, podrán deducir el 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, a partir del 1º de enero de 2004.

El porcentaje de la deducción era del 30% para los años gravables 2004 a 2006 y del 40% a partir del 1 de enero de 2007¹⁷. Con la Ley 1430 de 2010 se prohibió hacer uso de esta deducción a partir del año gravable 2011¹⁸.

El artículo 158-3 del ET fue reglamentado por el Decreto 1766 del 2004, norma que señaló que los activos fijos reales productivos son *“los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente”* [art. 2]. Respecto a la oportunidad para solicitar la deducción, dispuso que *“deberá solicitar en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien”* [art. 3].

Al pronunciarse sobre la legalidad del Decreto 1766 del 2004, en reiterados pronunciamientos, esta Sección dio alcance al concepto de *«activos fijos reales productivos»* y, en ese sentido, puntualizó que no cualquier bien da derecho a la deducción especial, sino solo aquellos que reúnan las siguientes condiciones¹⁹: (i) que se trate de activos fijos, en los términos del artículo 60 del Estatuto Tributario; (ii) que los mismos sean bienes tangibles o corporales, de conformidad con el artículo 653 del Código Civil; (iii) que dichos bienes entren a formar parte del patrimonio del contribuyente; (iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del sujeto pasivo; y (v) que se deprecien o amorticen fiscalmente.

Ahora bien, en cuanto a la deducción especial por inversión en activos fijos en virtud de la adquisición de un bien objeto del contrato de leasing, la Sala ha precisado lo siguiente²⁰:

¹⁷ Artículo 8 de la Ley 1111 de 2006.

¹⁸ Artículo 1 de la Ley 1430 de 2010.

¹⁹ Sentencias del 23 de marzo de 2006, expediente 15086, C.P. Ligia López Díaz; del 26 de abril de 2007, expediente 15153, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 24 de mayo de 2007, expediente 14898, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 05 de julio 2007, expediente 15400, C.P. Ligia López Díaz; y del 24 de octubre del 2007, expediente 15396, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; y del 31 de octubre de 2018, expediente 20809, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁰ Sentencia del 24 de octubre de 2018, Exp. 21516, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



“Si el contrato de leasing con opción de compra reúne las características para ser tratado desde el inicio del contrato como activo en cabeza del arrendatario financiero, siempre que se trate de la «modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra» y se ejerza dicha opción irrevocable de compra²¹, es procedente que el arrendatario pueda deducir de la renta el 40% del costo del activo fijo real productivo al iniciar el contrato (sentencias del 28 de septiembre de 2016, expediente 20362, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y 29 de noviembre de 2017, expediente: 20252, CP: Milton Chaves García)”.

En esa medida, el locatario en un contrato de leasing financiero puede pedir la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario en el periodo gravable en el que hace la inversión (que es cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio) o en el año gravable en el que suscribe el contrato. Ello, por cuanto no necesariamente la suscripción del contrato de leasing financiero coincide con la iniciación de este, pues, por lo general, se pacta como fecha de inicio del contrato la del inicio del plazo para el pago del canon y esa fecha de inicio es la que determina los efectos tributarios y contables del contrato de leasing financiero, por cuanto es a partir de ese momento que la ley tributaria (artículo 127-1 numeral 2 literal a) del E.T.²²), permite que los activos se incorporen al patrimonio del locatario, debido a que se entiende que en ese año se realizó la inversión.

En el presente caso, en el contrato de leasing financiero de importación suscrito entre **POLLOS EL BUCANERO S.A.** (Antes PRODUCTORA AVÍCOLA DEL SUR S.A.) con el **HELM BANK S.A.**²³, se observa que en la cláusula vigesima cuarta, se pacto la opción irrevocable de compra en los siguientes términos: *“Al término del presente contrato y siempre que EL (LOS) LOCATARIO(S) haya(n) cumplido con las obligaciones derivadas de este contrato, podrá(n) adquirir EL (LOS) BIEN(ES) entregado(s) a título de leasing avisando por escrito a LA LEASING sobre su intención de adquirirlo dentro de los treinta (30) días anteriores al vencimiento del plazo de duración señalado en el cuadro de declaraciones del presente contrato. (...)”.*

En el certificado del revisor fiscal de la sociedad demandante, se dejó constancia de lo siguiente²⁴:

- *“Que verificados los registros contables del año gravable 2007, incluidos los libros auxiliares y soportes internos y externos de la contabilidad, la sociedad efectuó los siguientes registros contables, conexos con la adquisición de maquinaria, piezas y partes para equipos de incubación **CHICK MASTER**, mediante el contrato de leasing financiero suscrito por hoy **POLLOS EL BUCANERO S.A.** (Antes PRODUCTORA AVÍCOLA DEL SUR S.A.) con el **HELM BANK S.A.**”*

²¹ Artículo 4 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

²² “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. En el evento de que el arrendatario vaya a hacer uso del descuento del impuesto a las ventas previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, deberá reclasificar el activo en tal monto, para registrar el impuesto a las ventas a descontar como un anticipo del impuesto de renta”.

²³ Folios 277 a 283 c. a. 2

²⁴ Folios 678 y 679 c. a. 4



Radicado: 76001-23-33-000-2012-00779-01 (25238)

Demandante: Pollos El Bucanero S.A.

FALLO

LIBRO OFICIAL	CUENTA	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
DIARIO	1520	Maquinaria y Equipo	429.957.637	
DIARIO	2120	Obligaciones Financieras		429.957.637
DIARIO	7360	Gastos Depreciación	39.412.783	
DIARIO	1592	Depreciación Acumulada		39.412.783

- Que el total de los intereses cancelados sobre la obligación de leasing financiero al **HELM BANK S.A.** fue de \$118.878.915.
- Que **POLLOS EL BUCANERO S.A.** ejerció la opción de compra consagrada en el contrato de leasing financiero celebrado con **HELM BANK S.A.**, por concepto de maquinaria, piezas y partes para equipos de incubación **CHICK MÁSTER**, por la suma de \$4.299.576”.

Conforme con lo anterior y partiendo del hecho de que en este asunto si bien es cierto que, en el contrato no se evidencia con certeza la fecha de suscripción del mismo, pues solo aparece el sello de la Notaría Segunda de Buga, respecto de la firma de la representante legal de la sociedad con fecha de 14 de julio de 2006, también lo es que, en el anexo de iniciación del plazo se especificó que la fecha de inicio del contrato fue a partir del 15 de enero de 2007. Además, tal como lo certifica la entidad bancaria el plan de pagos inició efectivamente en esa fecha y culminó el 15 de enero de 2011²⁵, cuando se adquirió el bien por parte de la actora.

Así pues, es claro para la Sala que en el contrato si fue pactada la cláusula de opción irrevocable de compra, la cual se hizo efectiva en el año 2011 y que en el año 2007 fue cuando se iniciaron y contabilizaron los pagos de los cánones pactados en el contrato de leasing.

En consecuencia, tiene razón la parte demandante, porque en cumplimiento de lo previsto en el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, esta podía pedir la deducción especial en el año 2007, por corresponder al periodo en el que se hizo la inversión [cuando se dio inicio al contrato y se registró el activo en su patrimonio]²⁶.

Por lo tanto, prospera el recurso de apelación de la demandante respecto a este cargo.

Rechazo de la suma de \$1.020.800 por concepto de honorarios pagados al señora Omar Guluma Castro

La parte demandante alega que procede la deducción especial del 40% por la suma de \$1.020.800, por el pago de honorarios en relación con la adquisición de una funda para la fabricación y adaptación del alimentador de mezcla a la máquina

²⁵ Folios 681 y 682 c. a. 4

²⁶ En el certificado del revisor fiscal aportado en los folios 594 a 596 del c. a. 3, consta que el contrato de leasing financiero de importación No. 300565-9, mediante el cual se adquirió la maquinaria, partes y piezas para equipos de incubación Chick Máster por la suma de \$429.957.637, inició el 14 de febrero de 2007 y se contabilizó ese mismo año, en las cuentas 152001 “maquinaria” y 233595 “cuentas por pagar otros”, con número de comprobante diario No. C9-13567.



peletizadora, que a su juicio, constituye un activo fijo real que integra el proceso productivo dentro de la planta procesadora de concentrados de la sociedad actora.

La Sala mediante sentencia del 28 de septiembre de 2016²⁷, señaló que “el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 no excluyen del beneficio las partes o repuestos utilizados para mejorar o actualizar los activos ya existentes. Por el contrario, el inciso 3° del artículo 3° del Decreto Reglamentario 1766 de 2004 permite que la deducción especial se aplique a la adquisición de bienes que constituyan costo de los activos fijos reales productivos construidos o fabricados por el contribuyente. En otras palabras, la deducción especial recae también sobre las partes que se utilizan en la elaboración del activo fijo”.

Así pues, la deducción se aplica a los casos en que, sin haberse adquirido un activo fijo, se hacen inversiones en los activos ya existentes, para que no disminuya la producción de renta ni se paralice la actividad de la empresa que, finalmente, es lo que ocurriría si el empresario decidiera no hacer las reparaciones necesarias para que los activos fijos pudieran seguir cumpliendo con su función primordial, que es la producción de renta.

En el certificado de Cámara de Comercio de Cali, se observa que la sociedad tiene por objeto social²⁸ “A) la crianza, levante, engorde, sacrificio, procesamiento, importación, exportación, distribución, comercialización y venta de pollos, cerdos y cualquier otra especie animal destinada al consumo humano; B) la fabricación, procesamiento, importación, exportación, comercialización y venta de carnes y demás productos extraídos del pollo, la gallina, el cerdo y cualquier otra especie animal destinada al consumo humano, incluyendo todos los productos que se generen de su explotación, así como la incubación, importación, exportación, compra, venta, distribución y comercialización de huevos fértiles; etc”.

De las pruebas allegadas al expediente, se encuentra la factura No. 0803 del 19 de julio de 2007, en la que Pollos el Bucanero S.A. le compró a Tecnoavícola (Omar Guluma Castro) unos bienes que se incorporan a la maquinaria que hace parte de lo equipos de la actividad productora de renta, cuya descripción es la siguiente “arreglo de funda para dosificador en lámina acero inoxidable 3mm, ampliación sinfín y boquilla”, por la suma de \$2.552.000²⁹.

Por su parte, en la certificación del 20 de septiembre de 2010³⁰, emitida por el Jefe de mantenimiento de POLLOS EL BUCANERO S.A., en la que se indica:

“1. Que la firma *TECNO AVÍCOLA*, de propiedad del señor *OMAR GULUMA CASTRO*, NIT No 93372252-3, durante el año 2007, ejecutó durante el montaje de la Planta de Concentrados de la sociedad *POLLOS EL BUCANERO S.A.*, actividades correspondientes a la fabricación en sitio del *ALIMENTADOR DE PELETIZADORA HD (SPROUT WALDORF)*.”

²⁷ Exp. 21730, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁸ Folios 3 a 6 c. p. 1

²⁹ Folio 338 c. a. 2

³⁰ Folio 169 c. p. 1



2. El **ALIMENTADOR DE PELETIZADORA HD (SPROUT WALDORF)**, representa un bien que desempeña funciones propias, específicas y necesarias que se integran dentro del proceso de producción desarrollado en la Planta de Concentrados de **POLLOS EL BUCANERO S.A.**

3. El **ALIMENTADOR DE PELETIZADORA HD (SPROUT WALDORF)** participa de manera activa y permanentemente dentro del proceso productivo y sus funciones se circunscriben a las siguientes: almacenar, transportar y dosificar la mezcla del alimento balanceado desde una tolva de alimentación hasta el acondicionador para posteriormente ingresar a la máquina peletizadora, este proceso es continuo”.

A su vez, en la certificación del revisor fiscal del 20 de mayo de 2011³¹, se dejó constancia de que “la compra de funda para dosificador en lámina según Fra. 0803 del Sr. Omar Guluma Castro (...), hace parte del proyecto de montaje (MM-42) planta de concentrados que totalizó \$2.968.324.831, para la fabricación y adaptación de alimentador de mezcla a máquina peletizadora HD (sprout waldrof) para su correcto funcionamiento”.

De lo anterior, se extrae que efectivamente la sociedad demante compró la funda para dosificador en lámina, la cual constituye un elemento que se adiciona al alimentador de la máquina peletizadora HD (sprout waldrof), para su correcto funcionamiento. Es decir, la nueva pieza de la maquinaria integra el equipo, lo cual denota una mejora para el activo, por cuyo pago procedía la deducción del 40% equivalente a \$1.020.000, porque no están excluidas las partes o repuestos para mejorar o actualizar los activos.

En esas condiciones, la funda en lámina de acero para dosificador, ampliación sinfín y boquilla, fue un elemento nuevo adquirido para adicionar a la máquina peletizadora que hace parte integral del equipo para la producción en la planta de concentrados de la sociedad demandante. En esa medida, el bien cumple con la exigencia de adquisición y pertenencia al patrimonio de la actora por su vinculación a la integralidad de la maquinaria que se requiere de forma directa en la producción de renta.

En virtud de lo expuesto, la Sala advierte que los pagos de honorarios por concepto de “arreglo de funda para dosificador en lámina de acero inoxidable 3mm, ampliación sinfín y boquilla” que realizó la contribuyente, constituyen una verdadera inversión en activos fijos reales productivos en los términos antes expuestos y, por lo tanto, procede la deducción de que trata el artículo 158-3 del ET.

En consecuencia, no es de recibo la inconformidad de la DIAN al negar la deducción por \$1.020.800, máxime cuando la Administración tributaria solo argumentó en la apelación que no procedía la deducción porque no se adquirió ningún activo nuevo sino la reparación de uno existente, inconformidad que carece de sustento frente a lo expuesto.

³¹ Folios 80 y 81 c. p. 1



Radicado: 76001-23-33-000-2012-00779-01 (25238)

Demandante: Pollos El Bucanero S.A.

FALLO

Bajo los anteriores razonamientos, procede revocar la sentencia apelada, para en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración privada.

Condena en costas

La Sala no condenará en costas, porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

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

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

*“1. **DECLARAR** la nulidad de Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000021 del 18 de marzo de 2011 y la Resolución No. 900067 del 17 de abril de 2012, por las que la DIAN modificó la declaración de renta del año gravable 2007, presentada por la sociedad Pollos El Bucanero S.A.*

*2. Como restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme la declaración de renta del año gravable 2007, presentada por la sociedad Pollos El Bucanero S.A.”.*

SEGUNDO: SIN CONDENA en costas.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO