

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., dieciocho (18) de junio de dos mil quince (2015)

Radicación: 250002327000200800285 01
Número interno: 18792
Demandante: OPCIONES ADMINISTRATIVAS LTDA.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
DIAN
Asunto: RENTA 2004

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 16 de febrero de 2011 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que dispuso¹:

“1. ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642007000071 de 24 de julio de 2007 y la Resolución No. 300662008000047 del 23 de julio de 2008, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2004, de la sociedad OPCIONES ADMINISTRATIVAS LTDA. NIT. 830.063.747-4, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. MODIFÍCANSE los actos administrativos señalados en el numeral anterior, conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

¹ Folios 285 a 341 del cuaderno principal

3. *No se condena en costas por cuanto aparecen causadas.*

4. (...)”

ANTECEDENTES

El 5 de abril de 2005, la sociedad Opciones Administrativas Ltda. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2004, en la que liquidó un saldo a favor de \$455.367.000².

El 21 de julio de 2005, solicitó a la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá la devolución del saldo a favor antes anotado³; suma que fue devuelta mediante la Resolución 5967 del 1 de agosto de 2005⁴.

La Administración inició investigación a la actora por el programa Post Devoluciones, y después de recibir la respuesta de terceros a varios requerimientos ordinarios de información, profirió el Requerimiento Especial N° 300632007000035 del 29 de marzo de 2007, en el que propuso el rechazo de deducciones y la imposición de sanción por inexactitud⁵.

El 24 de julio de 2007, la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 300642007000071, mediante la cual modificó la declaración privada en la forma planteada en el requerimiento especial y señaló como saldo a pagar la suma de \$8.803.000⁶; este acto fue confirmado mediante la

² Folio 11 del cuaderno 1

³ Folio 3 del cuaderno 1

⁴ Folios 15 a 16 del cuaderno 1

⁵ Folios 1810 a 1829 del cuaderno 12

⁶ Folios 35 a 55 del cuaderno principal

Resolución N° 300662008000047 del 23 de julio de 2008 en sede del recurso de reconsideración⁷.

LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló la siguiente pretensión⁸:

“En ejercicio de la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho consagrada por el artículo 15 del Decreto 2304 de 1989, que subrogó el artículo 85 del Decreto 01 de 1984, solicito la anulación de la actuación administrativa compuesta por:

- 1. La Liquidación de Revisión N° 300642007000071 de Julio 24 de 2007, por medio de la cual la Administración de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá modificó oficialmente la liquidación privada del impuesto de renta referente al año gravable de 2004; y,*
- 2. La Resolución N°. 300662008000047 de Julio 23 de 2008, por medio de la cual la División Jurídica de la citada Administración resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de liquidación”.*

Como restablecimiento del derecho, solicitó que se declarara en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el año gravable 2004.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 35 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 60, 64, 107, 128, 129, 130, 138, 142, 143, 158-3, 647, 703, 707, 730 y 771-2 del Estatuto Tributario; 67 del Decreto 2649 de 1993; y 2° del Decreto 1766 de 2004.

Para desarrollar el concepto de la violación expuso lo siguiente:

⁷ Folios 1951 a 1984 del cuaderno 13

⁸ Folios 2 a 32 del cuaderno principal

Falsa motivación y violación del derecho de defensa

Dijo que la Administración Tributaria, en la liquidación oficial de revisión, equivocadamente afirmó que la actora no había dado respuesta al requerimiento especial, la cual fue radicada el 29 de junio de 2007 y, en consecuencia, no consideró las objeciones a las glosas propuestas en ésta, las cuales solo fueron analizadas en la resolución que confirmó el recurso de reconsideración.

Advirtió que en la resolución que falló el recurso de reconsideración, la Administración se limitó a afirmar que la respuesta al requerimiento especial fue oportuna y que no sobrevenía la alegada violación porque la argumentación se considerará al momento de resolver el recurso.

Manifestó que, según la DIAN, no se violó el principio de la doble instancia consagrado en el artículo 703 del Estatuto Tributario, lo que vicia de nulidad el acto administrativo de determinación por falsa motivación.

Estimó que, además, con ello se le cercenó su derecho de defensa, por lo que el acto administrativo es nulo por incurrir en vía de hecho. Transcribió apartes de cierta sentencia del Consejo de Estado, sobre la necesidad de que tanto el requerimiento especial como la liquidación estén debidamente motivados.

Rechazo de deducciones

Afirmó que los gastos solicitados cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad con la renta.

-

Gastos de salida de los ejecutivos

Manifestó que en los actos demandados se cambió el concepto de este rechazo, pues en la liquidación oficial de revisión se dijo que no es un gasto propio de la compañía, mientras que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se indicó que el impuesto de salida no es deducible por no estar autorizado por el artículo 115 del Estatuto Tributario. Afirmó que la partida rechazada corresponde a viajes de unos empleados a Venezuela y Estados Unidos, realizados por cuenta de un cliente, que reembolsó los gastos y fueron declarados como ingresos con el fin de atender asuntos de la empresa. Que, por ende, el efecto neto en la declaración del impuesto sobre la renta fue cero.

Manifestó que las expensas en que incurre el empleado, para garantizar el cumplimiento de las labores de un trabajador, constituyen gastos propios de aquel, de conformidad con el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo.

En cuanto a la tasa aeroportuaria, indicó que por no tener la calidad de impuesto, la deducción de tal erogación no está sometida a la limitación contenida en el artículo 115 del Estatuto Tributario.

- Gastos para adecuar el inmueble tomado en arriendo

Manifestó que para la entrega del bien inmueble al propietario fue necesario desmontar las adecuaciones instaladas en las oficinas, cambiar las partes deterioradas, pintar y realizar reparaciones en general, obras que corresponden a reparaciones locativas que por razones del contrato de arrendamiento debieron ejecutarse para la restitución del bien.

Enfatizó en que, ni el inventario con el que fue entregado el bien inmueble tomado en arrendamiento a la propietaria, ni el contrato de obra, constituyen soportes obligatorios para la procedencia de la deducción, pues, en los términos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, basta que el contribuyente soporte la transacción con la factura o documento equivalente para que proceda la deducción; que no obstante

lo anterior, se aportó la certificación emitida por el propietario del bien inmueble, en la que constan las obras realizadas, la que no fue tomada en cuenta por la Administración Tributaria.

- Honorarios por asesorías tributarias

Advirtió que, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario, estos honorarios son deducibles porque son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y que el objeto de la asesoría no es relevante para determinar la deducibilidad de la expensa, a menos que carezca de causa lícita.

- Gastos por arreglos florales y celebración de la navidad de los trabajadores

Indicó que la Administración guardó silencio sobre estos gastos; por lo tanto, respecto de tales erogaciones, la actuación administrativa adolece de motivación. Que los gastos mencionados no generan de manera directa renta, pero inciden favorablemente en la imagen de la sociedad, por lo que son deducibles. Que la fiesta navideña constituye un estímulo para los empleados, lo que indudablemente genera un ambiente favorable y un incremento en la productividad.

- Deducción por las mejoras hechas en inmueble adquirido por leasing operativo

Dijo que la Administración aceptó que la deducción se solicitó por las obras de adecuación, realizadas en el año gravable 2004, al bien inmueble destinado para consultorios médicos en la operación de outsourcing, por el sistema de leasing operativo, y no por la adquisición del inmueble.

Adujo que la deducción por la compra de activos fijos reales productivos es procedente en el caso que se analiza, en consideración a que las adecuaciones no

reembolsables, realizadas a inmuebles de propiedad de terceros, cumplen los presupuestos establecidos en la Ley 863 de 2003 y en el Decreto 1766 de 2004.

Considera que las mejoras efectuadas en activos de propiedad de terceros, que benefician al arrendatario por el tiempo que los use, deben activarse para su reconocimiento a través de la amortización del cargo diferido, por lo que deben reconocerse como activos diferidos, de conformidad con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993.

Estimó que la coherencia entre el tratamiento contable y el fiscal, respecto de los cargos diferidos, se refleja en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

Que en el Concepto 27494 de 2005, luego de analizar el artículo 142 del Estatuto Tributario, la DIAN concluyó que las erogaciones en que incurren las compañías petroleras, que deben registrarse como cargos diferidos, y que corresponden a obras de infraestructura para el montaje de activos, otorgan la deducción por la compra de activo fijos reales productivos, concepto sobre el que la Administración guardó silencio.

Advirtió que es improcedente la aplicación del artículo 217-1 del E.T., pues éste se refiere a la propiedad jurídica de los bienes recibidos en leasing y no a la propiedad de las mejoras ejecutadas en éstos.

- Deducción por compra de equipos de seguridad

Indicó que la entidad demandada rechazó la deducción por compra de activos fijos reales productivos bajo el presupuesto de que no se demostró que los equipos de seguridad inciden efectiva y directamente en la productividad del negocio.

Precisó que adquirió los equipos para desarrollar las actividades propias de su objeto social y no para ser explotados en servicios de seguridad; que el activo no es

generador directo de ingresos pero tiene relación directa con la actividad productora de renta, pues la sociedad debe manejar y/o procesar información confidencial de terceros, por lo que debe incurrir en erogaciones que permitan monitorear el personal interno y externo, así como el uso correcto de la información que procesan los empleados, pues es su responsabilidad frente a terceros, ya que la filtración o el uso inadecuado de la información que procesa la sociedad genera cuantiosas multas, lo que afectaría negativamente la rentabilidad del negocio y su confiabilidad y credibilidad.

Citó la sentencia del Consejo de Estado 15086 del 23 de marzo de 2006 y aportó declaración rendida ante notario por el ingeniero de sistemas de la sociedad, encargado de la Dirección de Tecnología, en la que constan las obras de seguridad que debieron implementarse y los activos adquiridos para tal fin.

- Deducción por depreciación del saldo de los activos obsoletos

Indicó que la Administración incurre en falsa motivación de hecho, pues la depreciación por obsolescencia corresponde al gasto contable registrado en el año 2004 y que no habiendo diferencias entre el gasto contable y el fiscal, no hay lugar a constituir la reserva prevista en el artículo 130 del Estatuto Tributario, sin que esa omisión justifique el rechazo de la deducción.

Expresó que la obsolescencia es un acto sobreviniente, imprevisto, lo que impide suponer que la tecnología utilizada terminaría fuera de uso y justifica la reducción de la vida útil para depreciar el bien en mayores alícuotas y el mayor gasto por depreciación.

Sanción por inexactitud

Advirtió que no se incluyeron deducciones falsas o inexistentes; que el rechazo se fundamentó en la supuesta falta de cumplimiento de los principios de causalidad, necesidad y proporcionalidad, lo que genera diferencias de criterio entre el Estado y el contribuyente, razón por la cual la sanción por inexactitud debe ser levantada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones por las razones que a continuación se enuncian⁹.

Sobre la falsa motivación y violación del derecho de defensa, se refirió al artículo 703 del Estatuto Tributario, relacionado con la obligación de la Administración de enviar un requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión, con explicación de las razones en que se sustentan los puntos a modificar, así como la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.

Se refirió, también, a la respuesta al requerimiento especial; el término para presentarla, a su contenido y propósito, como ejercicio del derecho de defensa y a la práctica, oportunidad, contenido y forma de notificación de la liquidación oficial de revisión.

Señaló que según el artículo 566 del Estatuto Tributario, la notificación por correo se entiende surtida en la fecha de introducción del acto administrativo al mismo y que, en consecuencia, el plazo para dar respuesta al requerimiento especial empieza a contarse el día siguiente de la notificación, por ser el primer día del período concedido.

⁹ Folios 116 a 175 cuaderno principal

Advirtió que, en el presente caso, el término para dar respuesta al requerimiento especial empezó a correr el 30 de marzo de 2007 y vencía el 30 de junio de 2007, día no laboral, razón por la cual, el plazo se amplió hasta el día hábil siguiente, esto es, hasta el 3 de julio, fecha en que el contribuyente presentó el escrito de respuesta.

Que la Administración, en la resolución con que falló el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, reconoció que la respuesta al requerimiento especial había sido presentada oportunamente y advirtió que la actuación administrativa era válida porque en la vía gubernativa se analizaron los argumentos y pruebas planteados en esa oportunidad.

Indicó que las causales de nulidad son taxativas y que no se incurrió en ninguna de las señaladas en el artículo 730 del Estatuto Tributario.

Rechazo de deducciones

Manifestó que las deducciones solicitadas no cumplen con los requisitos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, porque no participan directa ni indirectamente en la producción de los ingresos y de la renta de la sociedad y agregó que la costumbre que puede existir respecto de ellas no es suficiente para su procedencia.

- Gastos de salida de ejecutivos

Indicó que no corresponden a uno de los gastos establecidos en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y que el impuesto de salida no es deducible porque, de conformidad con las normas vigentes para la época de los hechos que se analizan, sólo es deducible el 80% de los impuestos de industria y comercio y del predial que se hubieran pagado durante el año o periodo gravable, siempre que tengan relación

de causalidad con la renta del contribuyente. Citó sentencia del Consejo de Estado al respecto.

- Deducción por las mejoras en inmuebles adquiridos por leasing operativo

Afirmó que no toda inversión en un activo fijo, aunque tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta, concede el derecho a la deducción, ya que, según el artículo 128 del Estatuto Tributario, se requiere que tal bien haya sido usado durante el año gravable para la generación de la renta; por lo tanto, es el uso del activo fijo el que tiene relación de causalidad con la generación de la renta y no la compra de éste.

Por otra parte, el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004, reglamentario de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, señala que para estos efectos son activos fijos reales productivos 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.

Que la norma aludida definió las condiciones que debe cumplir el activo fijo adquirido para la procedencia de la deducción, sin aludir a los requisitos contemplados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Reparaciones locativas para entregar el inmueble arrendado

Aseveró que se trata de reparaciones locativas que fueron contabilizadas en la cuenta 5-51-51-50, que corresponde a los gastos ocasionados por concepto de adecuación e instalación de oficinas, mas no a reparaciones locativas, lo que demuestra que las obras realizadas no corresponden al concepto legal establecido

en el Decreto Distrital 678 de 1994, que define las reparaciones locativas como la acción de sustitución, mejoramiento o ampliación de tuberías de suministro, drenaje o instalaciones eléctricas por taponamiento, obsolescencia, fracturas, y otros.

- Deducción por compra de equipos de seguridad

Señaló que la Administración determinó que la deducción solicitada corresponde al 30% del valor de los equipos de seguridad, equipos de telefonía, de computación, materiales eléctricos, reparaciones y montajes, mano de obra y servicios de construcción y adecuación del edificio donde desarrolla el objeto social la sociedad actora, por valor de \$1.826.840.071.

- Deducción por mejoras a un bien inmueble adquirido mediante leasing operativo

Expresó que según la inspección contable realizada, la sociedad actora adquirió, el 22 de septiembre de 2003, mediante leasing financiero, el bien inmueble ubicado en la Carrera 19 N° 92-65, por valor de \$2.225.000.000.

Que de acuerdo con los registros contables efectuados, el valor del terreno se llevó a la Cuenta 15040500, "*Terrenos urbanos*", contra la Cuenta 21202005, "*Obligaciones financieras compañía de financiamiento Leasing a corto plazo*" y 21202010, "*Obligaciones financieras compañía de financiamiento comercial Leasing a largo plazo*".

Que los cánones de arrendamiento pagados fueron reconocidos en la cuenta 5120100 "*Gastos operacionales de administración, arrendamientos, construcción y edificación*" y los intereses en la cuenta 53052050 "*Gastos no operacionales financieros leasing*" y el valor del contrato fue contabilizado en las cuentas de orden.

Que se constató, entonces, que la sociedad actora le dio el tratamiento de leasing financiero, llevándolo como activo fijo y trató la edificación como un leasing operativo, sin activar su valor, porque solo contabilizó en el gasto el canon de arrendamiento y los intereses.

Que en el año gravable 2004 la demandante contabilizó en la cuenta 15080507, “Construcciones en curso”, el valor total de todas las erogaciones efectuadas en la adecuación del edificio, valor que fue reclasificado a 31 de diciembre de la misma vigencia fiscal, en las siguientes cuentas:

- A la cuenta 15280500, “*Equipo procesamiento de datos*”, el valor de \$195.055.375.
- A la cuenta 15281000, “*Equipo de telecomunicaciones*”, el valor de \$213.014.428.
- A la cuenta 15289505, “*Equipos – Otros equipos de seguridad*”, el valor de \$11.352.478.
- A la cuenta 17102400, “*Cargos diferidos*”, todas las erogaciones para la adecuación del edificio, por valor de \$1.307.417.790.

Que, en lo relacionado con el edificio, la actora no activó el valor del contrato de leasing financiero y que para poder acceder al beneficio contemplado en el artículo 158-3 del estatuto, el contribuyente debió constituir una cuenta en el activo contra un pasivo, por el valor total del bien objeto de arrendamiento, de conformidad con los literales a) y c) del numeral 2 del artículo 127-1 ibídem.

Que la sociedad registró en la cuenta 17102400, “Cargos diferidos, el valor de \$1.307.417.790, suma que se empezó a amortizar el 30 de enero de 2006; que el canon de arrendamiento mensual lo registró como gasto en la cuenta 51201000, “Gastos operacionales de administración – arrendamientos construcciones y edificaciones”, es decir, aplicó lo establecido en el numeral 1 del artículo 127-1 del

Estatuto Tributario para el leasing operativo, el cual, de conformidad con el artículo 158-1 ibídem, está excluido del beneficio de la deducción por adquisición de activos fijos productivos, por lo que resulta improcedente la deducción especial del 30%, solicitada por la sociedad demandante.

- Deducción por depreciación del saldo de los activos obsoletos

Dijo que los activos fueron dados de baja por el contribuyente mediante una nota contable del 30 de diciembre de 2004 y que a esa fecha no se encontraban totalmente depreciados.

Se refirió al concepto de obsolescencia, artículo 129 del estatuto, como el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de sus condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.

También a la posibilidad, consagrada en el artículo 138 ibídem, de utilizar una vida útil diferente, siempre que se den las circunstancias físicas o económicas previstas, con previa autorización del Director de la DIAN, hecho que no fue demostrado por la sociedad actora.

Sanción por inexactitud

Precisó que en el proceso de determinación se demostró que la demandante incluyó deducciones que no cumplen los requisitos para ser aceptadas como tales y reportó gastos sin soporte legal, circunstancia que originó el pago de un menor impuesto de renta; que no se presenta diferencia de criterios porque el contribuyente no cumplió con lo dispuesto en las normas tributarias; que, en consecuencia, la modificación a la declaración tributaria se basó en criterios legales y en las pruebas recaudadas en el desarrollo de la investigación.

Trámite previo

Mediante auto del 18 de junio de 2009, la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca ordenó la práctica de un dictamen pericial sobre el inmueble ubicado en la Carrera 19 N° 92-65 de la ciudad de Bogotá¹⁰.

El 26 de abril de 2010, el auxiliar de la justicia rindió el dictamen pericial¹¹, en el que concluyó que la sociedad actora obtuvo el bien inmueble mediante oferta mercantil de servicios de leasing operativo del 5 de septiembre de 2003, aceptada el 8 del mismo mes y año.

Indicó que la adecuación del inmueble era necesaria para que la sociedad prestara el servicio a sus clientes y que las obras realizadas comprendieron la construcción de baños en cada uno de los pisos; de muros en ladrillo a la vista para las oficinas internas; el cambio de la totalidad del sistema de alumbrado interior; el cableado estructural para energía regulada; el servicio de red para intercomunicaciones entre las dependencias y con los clientes externos; servicios de internet; la planta para suministro eléctrico en el evento de un corte de energía; muebles de madera empotrados en las oficinas cerradas, tales como archivo y manejo de documentos; puertas de madera y cortinas para todas las ventanas del edificio; sistema inteligente de vigilancia y control de acceso y salida de empleados y visitantes; pisos en cerámica, alfombra y madera; equipos de cómputo e impresoras y escritorios y sillas para las oficinas.

LA SENTENCIA APELADA

¹⁰ Folios 193 a 194 del cuaderno principal

¹¹ Cuadernos 1 y 2 del dictamen

Mediante sentencia del 16 de febrero de 2011, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, anuló parcialmente los actos administrativos demandados, por las siguientes razones¹²:

Falsa motivación y violación del derecho de defensa

Manifestó que le asiste razón a la entidad demandada, pues si bien se observa que en la liquidación oficial de revisión no se tomó en cuenta la respuesta al requerimiento especial, tal actuación no tiene el mérito suficiente para desvirtuar la legalidad de los actos acusados.

Destacó que la Administración Tributaria, al resolver el recurso de reconsideración, se pronunció sobre los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial, lo que evidencia que las explicaciones dadas por el contribuyente fueron debatidas en vía gubernativa.

Precisó que no existe falsa motivación, toda vez que la expedición del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión obedeció a la existencia de deducciones declaradas por el contribuyente, que fueron desvirtuadas por la Administración Tributaria por considerarlas improcedentes, y que tales razones fueron expresamente consignadas en los referidos actos, existiendo la debida correspondencia entre los motivos consignados en uno y otro.

Rechazo de deducciones

Afirmó que la ley tributaria condiciona la aceptación de deducciones al cumplimiento de requisitos de fondo y de forma. De fondo exige la proporcionalidad, la causalidad y la necesidad y, de forma, la existencia de soportes externos que cumplan unos requisitos mínimos señalados en la ley.

¹² Folios 285 a 341 del cuaderno principal

- Arreglos florales y auxilios para las reuniones de empleados

Consideró que estos gastos no tienen incidencia directa en la producción de la renta, ya que de no incurrir en ellos no se mermarían los ingresos de la sociedad, ni tienen la connotación de normalmente acostumbrados dentro de la actividad económica realizada por la sociedad, motivo por el cual debe mantenerse el rechazo.

- Honorarios por asesorías tributarias

Precisó que además de encontrarse probado que la sociedad demandante incurrió en el gasto, los honorarios pagados al asesor tributario cumplen con los requisitos para su deducción, porque contribuyen de forma indirecta en la generación de la renta, en aras de que la empresa practique una adecuada planeación tributaria, a fin de lograr la aplicación de un beneficio tributario. En consecuencia, los aceptó como deducibles.

- Reparaciones locativas

Después de analizar el material probatorio, esto es, la cuenta de cobro cancelada al señor Luis Rubén Villarreal Garzón; la certificación expedida por la compañía arrendadora sobre los arreglos que la actora hizo para entregar el inmueble en la misma forma en que lo había recibido; la copia del contrato de arrendamiento suscrito entre FILMTEX y PLASTIQUÍMICA los días 17 y 19 de agosto de 1999 y la sentencia del Consejo de Estado 10864 del 27 de abril de 2001, sobre la deducción por reparaciones locativas, aceptó este rubro al considerar que se evidencia que la sociedad demandante sí realizó reparaciones locativas al bien inmueble ubicado en la Carrera 18 N° 85-54 de la ciudad de Bogotá.

Advirtió que la Administración Tributaria se limitó a indicar que las obras relacionadas en la aludida certificación no concuerdan con la definición legal

contenida en el Decreto 678 de 1994, restando valor probatorio a lo certificado por el arrendador, sin demostrar que las obras no se realizaron o que no se hicieron mejoras al inmueble. Resaltó que, además, las reparaciones realizadas por la demandante concuerdan con la definición legal prevista en el artículo 1998 del Código Civil.

- Gastos de viaje e impuestos de salida

Expresó que los gastos de viaje y los impuestos de salida obedecen a trámites documentales en las embajadas de Estados Unidos y Venezuela, de los cuales no se aportó soporte documental. Manifestó que dichos gastos pueden resultar útiles y convenientes para las operaciones comerciales que desarrolla la sociedad, pero es evidente que no son un antecedente necesario para la producción de la renta, sino gastos ocasionales y que sin ellos, igualmente, se habría generado la renta.

- Deducción especial por mejoras en el inmueble adquirido por leasing operativo

Respecto de la deducción especial por inversión en activos fijos manifestó que, de conformidad con el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, la deducción está prevista para los adquiridos bajo la modalidad de leasing financiero más no respecto de los cuales se ha celebrado contrato de leasing operativo, ya que en esta modalidad no es posible registrar el inmueble en el patrimonio bruto de la sociedad.

Por lo tanto, no era posible que el contribuyente aplicara la deducción aludida a las mejoras efectuadas sobre un inmueble que fue adquirido mediante leasing operativo, porque su contabilización impide la aplicación del beneficio; que para acceder a éste, la actora debió registrar el bien inmueble en el activo, para poder imputar las mejoras realizadas sobre él.

- Deducción por compra de equipos de seguridad

Manifestó que, de conformidad con el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004, la deducción no es procedente porque no guarda relación directa con la actividad productora de renta.

- Deducción por depreciación del saldo de los activos obsoletos

Indicó que los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario autorizan el derecho a la deducción de la depreciación por obsolescencia de los bienes usados en negocios o actividades productoras de rentas, durante la vida útil, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate.

Que, de conformidad con la sentencia del Consejo de Estado 16944 de 2009, no es necesario que el contribuyente obtenga autorización de la DIAN para cambiar la vida útil de sus activos, pues la ocurrencia del fenómeno de la obsolescencia obedece a un imprevisto súbito que acorta la vida útil del bien, razón por la cual no se puede exigir que el contribuyente haga los ajustes para enfrentar esta circunstancia.

Advirtió que en el expediente se observa la relación de los bienes dados de baja, pero no se explica por qué se dieron de baja, como lo exigió la sentencia aludida, por lo que mantuvo el rechazo.

Sanción por inexactitud

Teniendo en cuenta que prosperaron los cargos por concepto de honorarios por asesorías tributarias y por las reparaciones locativas, excluyó dichos conceptos de la sanción por inexactitud impuesta por la Administración. Agregó que no hubo diferencia de criterios jurídicos para determinar las deducciones incluidas por la actora.

RECURSO DE APELACIÓN

Las partes, inconformes con la decisión de primera instancia, interpusieron recurso de apelación, en los siguientes términos:

La demandante solicitó revocar la sentencia impugnada y declarar la nulidad de los actos administrativos demandados; reiteró los argumentos expuestos en la demanda¹³, y agregó que en la sentencia apelada se violó el principio de congruencia, por cuanto en ella se plantearon aspectos diferentes a los debatidos en la vía gubernativa, porque la entidad demandada no rechazó la deducción por depreciación de los activos obsoletos por falta de prueba sino por falta de autorización de la DIAN.

La demandada reiteró las razones expuestas en la contestación¹⁴ y solicitó revocar la sentencia impugnada, en relación con el reconocimiento de la deducción por honorarios por asesorías tributarias y por reparaciones locativas y, en consecuencia, negar las súplicas de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en las razones que expuso en la demanda y en el recurso de apelación¹⁵.

La **demandada** reiteró las razones que planteó en el escrito de contestación de la demanda y en el recurso de apelación¹⁶.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

¹³ Folios 343 a 360 del cuaderno principal

¹⁴ Folios 361 a 390 del cuaderno principal

¹⁵ Folios 279 a 289 del cuaderno principal

¹⁶ Folios 263 a 273 del cuaderno principal

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación, corresponde a la Sala establecer, en primer término, si la parte demandada incurrió en falsa motivación al expedir la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la actora por el año gravable 2004 y, en caso de no prosperar el anterior cargo, si es procedente el rechazo de deducciones y la imposición de la sanción por inexactitud.

- Falsa motivación

La actora estima que se incurrió en falsa motivación porque, en la liquidación de revisión la Administración afirmó que no se había contestado el requerimiento especial y que, por esa razón, esa autoridad no analizó los argumentos expuestos en ese requerimiento.

Que el hecho de que en la resolución que conoció del recurso de reconsideración se haya analizado la respuesta al requerimiento, no subsana la violación del principio de la doble instancia.

Al respecto, señala la Sala:

La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica, y ella debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable.

La necesidad de motivación de los actos se encuentra circunscrita a evitar la arbitrariedad de la administración en sus decisiones; consiste en una sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho y, el que sea breve, o lo más concisa posible, no implica que no haya de ser suficiente; como mínimo,

la legislación colombiana requiere que la motivación sea sumaria, es decir, breve o somera¹⁷.

La falsa motivación, entonces, se configura cuando para fundamentar el acto se dan razones engañosas, simuladas o contrarias a la realidad.

Por lo tanto, la Sala debe analizar la fundamentación de los actos administrativos, a fin de precisar si la Administración incurrió en falsa motivación.

En el requerimiento especial, proferido el 29 de marzo de 2007, la demandada propuso y sustentó las glosas, así:

- *Gastos operacionales de administración correspondientes a arreglos florales, gastos de personal como reuniones y regalos navideños, honorarios por asesoría tributaria, gastos de viaje, impuestos de salida y reparaciones locativas, por no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.*
- *Deducción por inversión en activos fijos solicitada en cuantía de \$548.052.000, porque la sociedad no activó el valor del contrato de leasing financiero, en lo que hace referencia al edificio ubicado en la Carrera 19 N° 92-65 de Bogotá.*
- *Otras deducciones por valor de \$19.227.625, por concepto de equipos de cómputo y comunicación, y muebles y enseres dados de baja a 31 de diciembre de 2004, porque no habían sido totalmente depreciados.*
- *Imposición de sanción por inexactitud por la suma de \$285.643.000.*

El 3 de julio de 2007, la sociedad actora respondió el mencionado requerimiento especial manifestando su desacuerdo con la modificación propuesta¹⁸.

Al respecto indicó:

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 17361 del 5 de mayo de 2011, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁸ Folio 1837 del cuaderno 12

- *Los gastos objetados, esto es, los gastos de viaje de algunos funcionarios de la compañía y los respectivos impuestos de salida, los relacionados con los arreglos florales, gastos para reunión navideña, honorarios por asesoría tributaria, reparaciones necesarias para entrega del inmueble tomado en arrendamiento, tienen relación de causalidad y necesidad con la actividad generadora de renta.*
- *Para la aceptación de los gastos para adecuar el inmueble tomado en arrendamiento con el fin de entregarlo al propietario, basta con que el contribuyente soporte la transacción con la cuenta de cobro y con la certificación del arrendador sobre las obras que exigió y recibió, como lo hizo.*
- *La deducción especial del 30% se solicita por las mejoras y adecuaciones efectuadas en el año 2004, al inmueble adquirido en el año 2003, y fueron registradas como cargos diferidos susceptibles de amortización en ejercicios futuros, por lo que se cumplen los presupuestos normativos del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 y del Decreto 1766 de 2004.*

Es procedente la deducción por la compra de equipos de seguridad, necesarios para cumplir con la obligación de confidencialidad en el manejo y/o procesamiento de información de terceros, ya que la fuga o el uso inadecuado de la información podrían generar cuantiosas multas que afectarían negativamente la rentabilidad del negocio.

La deducción por depreciación del saldo de los activos obsoletos, surge por el desgaste o deterioro normal del activo, aspecto relacionado directamente con la vida útil del bien; el artículo 138 del Estatuto Tributario dispone que en este caso no es necesaria la autorización de la DIAN para disminuirla.

- *La sanción por inexactitud no es procedente porque las deducciones solicitadas no son inexistentes o falsas; su rechazo se genera por diferencias de criterio.*

El 24 de julio de 2007 la División de Liquidación practicó la Liquidación Oficial de Revisión N° 300642007000071, mediante la cual modificó la declaración privada en la forma propuesta en el requerimiento especial y señaló como saldo a pagar la suma de \$8.803.000.

En el mencionado acto administrativo, la División Jurídica afirmó que la respuesta al requerimiento especial había sido presentada extemporáneamente, el 3 de julio de 2007.

Respecto de las glosas efectuadas, reiteró los fundamentos del rechazo planteados en el requerimiento especial.

El 24 de septiembre de 2007, la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión¹⁹, en el que manifestó que el acto impugnado era nulo por falsa motivación porque había afirmado que la respuesta al requerimiento especial había sido presentada extemporáneamente.

Asimismo, discutió la modificación de las deducciones, realizada a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, planteando los mismos argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial.

El 23 de julio de 2008, la entidad demandada decidió el recurso interpuesto, mediante la Resolución 300662008000047²⁰, en la que señaló:

“(...) Por lo anterior le asiste al contribuyente razón, en su planteamiento acerca de la presentación del escrito contentivo de la respuesta al Requerimiento Especial dentro del término establecido en el artículo mencionado anteriormente, el termino de respuesta para el contribuyente empezó a correr el día 30 de marzo de 2007, hasta el día 30 de junio de 2007. Al respecto el Código de Régimen Político Municipal, en los artículos 58 y siguientes establece la fórmula, para la computación de los términos y es por tanto, que de acuerdo al calendario común, el día 30 de junio del año 2007 caía en un día no laborable (sábado), luego entonces el término se corría hasta el primer día laboral siguiente; que correspondió al día 03 de julio de 2007, fecha en la cual el contribuyente presentó el escrito de respuesta.

¹⁹ Folios 1922 a 1944 del cuaderno 13

²⁰ Folio 56 a 89 del cuaderno principal

No obstante se advierte que lo anterior no invalida lo actuado en la medida en que precisamente en esta instancia se conoce la respuesta al requerimiento y se valoraran las pruebas aportadas. (...)”

En cuanto a las modificaciones a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, manifestó que las deducciones rechazadas no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y no son necesarias ni proporcionadas.

Indicó que las deducciones rechazadas no participan directa o indirectamente en la producción de ingresos y de rentas.

Respecto de las reparaciones locativas dijo que las pruebas aportadas por el actor, esto es, las actas de recibo y entrega de la cosa material y del contrato de obra, no son suficientes para respaldar el gasto que pretende deducir. Frente a los gastos de salida afirmó que, conforme con el artículo 115 del Estatuto Tributario, no es un impuesto deducible.

Así las cosas, tratándose de iguales argumentos a los expuestos en el requerimiento especial, no puede decirse que la Administración Tributaria los desatendió u omitió referirse a ellos.

Advierte la Sala que, efectivamente, la sociedad actora respondió oportunamente el requerimiento especial, situación que fue admitida por la demandada con ocasión de la decisión del recurso de reconsideración y aceptada, también, en el escrito de contestación de la demanda.

Es evidente que la Administración Tributaria, en la liquidación oficial de revisión, incurrió en un error al afirmar que la sociedad actora había radicado en forma extemporánea la respuesta al requerimiento especial, equivocación que, como lo

consideró el *a-quo*, no tiene la entidad suficiente para viciar de nulidad los actos administrativos demandados.

Asimismo, se observa que la sociedad, tanto en la respuesta al requerimiento especial como en el memorial del recurso de reconsideración, esbozó los mismos argumentos, que fueron estudiados por la División Jurídica en el fallo que resolvió el aludido recurso. Es decir, se garantizó el derecho de defensa y contradicción a la sociedad, pues tuvo la oportunidad de controvertir las glosas propuestas por la Administración Tributaria en la vía gubernativa.

Por lo tanto, advierte la Sala que no se configuró la causal de falsa motivación porque, analizados los hechos de la litis, se encuentra probado que el proceso de determinación obedeció a la inclusión de deducciones que, según la Administración Tributaria, no cumplían los requisitos para ser tratadas como tales.

En el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión se plantearon las mismas glosas, con fundamento en las mismas disposiciones: artículos 107, 115, 127-1, 128, 142, 143 y 158-3 del Estatuto Tributario y, como lo reconoció el *a-quo*, existe la debida correspondencia, como lo dispone el artículo 711 ibídem, que constituye una de las expresiones del debido proceso.

Por lo anterior, no prospera el cargo.

Otras deducciones

Teniendo en cuenta que la demandante aduce que las expensas correspondientes a, entre otros, arreglos florales, reunión y regalos de navidad, honorarios por asesorías tributarias, adecuación, instalación y reparaciones locativas, gastos de viajes e impuestos de salida, cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser tratadas como deducibles, la Sala entra a precisar, en primer lugar, las condiciones contenidas en la norma en cita y, luego, al referirse a cada

uno de los gastos analizará, además, las exigencias particulares comprendidas en otras normas.

Dispone el artículo 107 del Estatuto Tributario:

LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

Sobre las expensas necesarias, ha dicho la Sala que corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos esta no se puede obtener. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “*normalmente acostumbrado en cada actividad*”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes²¹.

De conformidad con la disposición antes señalada, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, ii) tengan relación de causalidad con aquella iii) sean necesarias y iv) sean proporcionadas.

²¹ Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, Consejero Ponente Doctor Héctor J. Romero Díaz

Se entiende por *relación de causalidad*, el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir que no es posible producir la renta si no se incurre en el gasto.

De su parte, *la necesidad* implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente; y la *proporcionalidad* indica que el gasto debe ser razonable, esto es la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo²².

La Sala, en sentencia del 7 de octubre de 2010, precisó que “(...), en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias.

(...)”²³.

- Arreglos florales, reunión y regalos navideños, por valor de \$6.391.000

Conforme con el criterio expuesto, al analizar los requisitos que impone el artículo 107 del Estatuto Tributario para la procedencia de las deducciones, los pagos indirectos a que alude la actora no resultan indispensables para obtener la renta, en la relación causa – efecto.

Para la Sala, si bien estos gastos contribuyen a mejorar el ambiente laboral y a incentivar a los trabajadores para un mejor desarrollo de su función, no son pagos que incidan directamente en la actividad que desarrolla la empresa.

²² Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

²³ Exp. 16951 C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

No prospera el recurso de apelación de la demandante.

- Honorarios por asesoría tributaria, por valor de \$3.531.000

Considera la Sala que el pago analizado constituye un gasto normalmente acostumbrado y que, además, resulta necesario para el buen funcionamiento de la actividad desarrollada por la empresa, por lo que desestima la apreciación aducida por la Administración para rechazar la suma cancelada por dicho concepto.

Para la Sala, la factura N° 3922 del 9 de agosto de 2004, por valor de \$4.096.250, expedida por el doctor Paul Cahn–Speyer W., identificado con la cédula 19.154.918, por el servicio de la asesoría tributaria prestado a la demandante durante los días 14, 22 y 23 de julio de 2004, cumple con los requisitos señalados en el artículo 617 del Estatuto Tributario.

Con respecto al valor probatorio de las facturas, la Corte Constitucional, en la sentencia C-733 de 2003, consideró que su expedición con el lleno de los requisitos exigidos resulta indispensable para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el que recae el gravamen o la aplicación de ciertos beneficios contemplados por la ley; se funda en los principios de *seguridad y certeza jurídicas* y cumple un papel esencial para constatar la existencia y cumplimiento de algunas obligaciones y, por lo tanto, no es una simple formalidad sin efecto jurídico alguno.

No prospera el recurso de apelación de la DIAN.

- Reparaciones locativas, por valor de \$7.437.000

Señaló la actora que esta partida corresponde a las reparaciones locativas realizadas al bien inmueble ubicado en la Carrera 18 N° 85-54 de la ciudad de Bogotá, tomado en arriendo desde el 30 de septiembre de 2002 hasta el 30 de julio

de 2004, con la finalidad de entregarlo en el estado en que lo recibió, como fue pactado.

La Administración Tributaria rechazó la mencionada deducción porque la demandante no aportó el inventario con el cual entregaba el bien inmueble al propietario, así como el contrato de obra suscrito con el señor Luis Rubén Villarreal Garzón, con el fin de determinar el tipo de reparaciones.

Asimismo, consideró que las obras realizadas no se ajustan a la definición de reparaciones locativas que la normativa, en materia de contratos de arrendamiento, señala.

Precisa la Sala que el objeto social de la actora consiste, principalmente, en la prestación de servicios de asesoría empresarial a compañías nacionales y extranjeras, en el desarrollo de las actividades financieras, contables, administrativas, operativas, productivas y de comercialización, de servicios de soporte y outsourcing gerencial, administrativo, de tesorería, ventas y comercialización.²⁴

El contrato de arrendamiento de bienes inmuebles es un contrato bilateral, oneroso, conmutativo y de tracto sucesivo.

Es bilateral, porque se celebra entre dos sujetos de derecho; oneroso, porque el precio es uno de sus elementos esenciales en cuya ausencia el contrato se torna en comodato; conmutativo, porque es fuente de obligaciones a cargo de los dos sujetos contractuales, y de tracto sucesivo, porque es de ejecución periódica, continuada, distribuida en el tiempo” en el

²⁴ Certificado de existencia y representación legal del 21 de agosto de 2008. Folios 33 a 34 del cuaderno principal

cual las fases individuales de las prestaciones se pueden realizar con vencimiento fijo²⁵.

Ambas partes tienen obligaciones que deben cumplir durante la vigencia del contrato. Así, a cargo del arrendador están las de entregar al arrendatario en la fecha convenida, o en el momento de la celebración del contrato, el inmueble dado en arrendamiento en buen estado de servicio, seguridad y sanidad y poner a su disposición los servicios, cosas o usos conexos y los adicionales convenidos; mantener en el inmueble los servicios, las cosas y los usos conexos y adicionales en buen estado de servir para el fin convenido en el contrato, a cargo del arrendador.

A cargo del arrendatario, las de pagar el precio del arrendamiento dentro del plazo estipulado en el contrato, en el inmueble arrendado o en el lugar convenido; cuidar el inmueble y las cosas recibidas en arrendamiento; en caso de daños o deterioros distintos a los derivados del uso normal o de la acción del tiempo y que fueren imputables al mal uso del inmueble o a su propia culpa, efectuar oportunamente y por su cuenta las reparaciones o sustituciones necesarias; y, pagar a tiempo los servicios, cosas o usos conexos y adicionales, así como las expensas comunes en los casos en que haya lugar, de conformidad con lo establecido en el contrato.

Sobre la conservación de la cosa arrendada, dispuso el legislador en el artículo 1985 del Código Civil:

“Artículo 1985.- RESPONSABILIDAD DEL MANTENIMIENTO DE LA COSA ARRENDADA. *La obligación de mantener la cosa arrendada en buen estado consiste en hacer, durante el arriendo, todas las reparaciones*

²⁵ Renato SCOGNAMILIO define así las obligaciones sucesivas en su obra *Teoría General del Contrato*, Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 1971; pág. 296.

necesarias, a excepción de las locativas, las cuales corresponden generalmente al arrendatario.

Pero será obligado el arrendador aún a las reparaciones locativas, si los deterioros que las han hecho necesarias provinieron de fuerza mayor o caso fortuito, o de la mala calidad de la cosa arrendada.

Las estipulaciones de los contratantes podrán modificar estas obligaciones.”

La reparación es una obra que se ejecuta para restablecer un estado de cosas que se han deteriorado, no incorpora elementos nuevos que aumenten el valor económico del bien, y pueden ser clasificadas en:

1. Reparaciones locativas: Son las obras ejecutadas para atender o corregir pequeños daños presentados en el inmueble arrendado, que no revisten mayor gravedad y ocurren generalmente por el transcurso del tiempo o por su deterioro natural. Como norma general, el arrendador no está obligado a responder por este tipo de reparaciones, ya que tales deterioros son el resultado del disfrute material del bien por parte del arrendatario.
2. Reparaciones necesarias: son los trabajos orientados a la corrección de daños graves producidos en el inmueble arrendado, los cuales por su magnitud ponen en peligro y riesgo la estabilidad del bien. Estas reparaciones, como norma general están bajo la responsabilidad del arrendador, salvo que tales deterioros provengan del arrendatario o las haya hecho necesarias por su culpa.²⁶

Dijo la actora que las reparaciones realizadas consistieron en desmontar las adecuaciones instaladas en las oficinas, cambiar las partes deterioradas, pintar, y realizar reparaciones en general, obras que había ejecutado cuando tomó en arrendamiento el bien inmueble antes identificado, con el fin de adecuarlo a las necesidades que la prestación de su objeto social le imponía.

²⁶ Lonja Propiedad Raíz; artículo publicado en el periódico El Colombiano el 18 de febrero de 2012

Observa la Sala que en la cláusula sexta del contrato de arrendamiento, quedó estipulado que *“LOS ARRENDATARIOS se obligan a efectuar las reparaciones locativas que prescribe la Ley, aún en el caso de que obedezcan a robo u otra causa similar, y a restituir a LA ARRENDADORA el bien en el mismo buen estado en el cual declara haberlo recibido, según inventario que firma en la fecha y que se considera parte integrante de éste documento”*.

La Sala advierte que el inventario a que se refiere la obligación que se subraya, es el documento echado de menos por la Administración y fundamento para el rechazo de la deducción por valor de \$ 7.437.148, y al que se refiere el actor para decir que no constituye un requisito para la procedencia del gasto.

Se evidencia que después de definir los conceptos de necesidad, causalidad y proporcionalidad, contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y de afirmar que el gasto no cumple con los requisitos, por tratarse de gastos menores, la entidad demandada precisa que “la sociedad actora no aporta el inventario con el cual fue entregada la casa, así como tampoco el contrato de obra suscrito con el señor Luis Rubén Villareal Garzón, con el fin de determinar qué tipo de reparaciones se efectuó en el inmueble”.

Por lo anterior, establece la Sala que la autoridad tributaria rechaza el gasto por la falta de los documentos antes citados.

La Sala no comparte esa apreciación, comoquiera que ni el inventario con el que fue entregado el bien inmueble, ni el contrato de obra referido, constituyen soporte legal para el reconocimiento de la deducción. Según el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para la procedencia de deducciones en el impuesto sobre la renta, se requerirá de facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de unos requisitos.

En el expediente se advierte el documento equivalente, de fecha 6 de agosto de 2004²⁷, en el que se lee:

*“OPCIONES ADMINISTRATIVAS LIMITADA
Dr. Alberto Rodríguez*

DEBE A:

*LUIS RUBÉN VILLAREAL GARZÓN
NIT 19.468.523-9*

*LA SUMA DE: SIETE MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y SIETE MIL
CIENTO CUARENTA Y OCHO PESOS CON 24/100
\$7.437.148.24*

*POR CONCEPTO DE: TRABAJOS DE ARREGLO LOCATIVO REALIZADOS
EN LA CASA UBICADA EN LA Cra 18 N° 85 54 DE BOGOTÁ (COSTO
TOTAL DE OBRA)*

<i>A.I.U</i>	<i>\$6.532.116.00</i>
<i>TOTAL</i>	<i>\$7.437.148.24</i>

Atentamente,

*LUIS RUBÉN VILLAREAL GARZÓN
NIT 19.468.523-9”*

Para la Sala, el documento equivalente referido cumple con los requisitos establecidos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, así: i) nombres y apellidos del prestador del servicio: Luis Rubén Villareal Garzón; ii) fecha de expedición: 6 de agosto de 2004; iii) descripción del servicio prestado: arreglos locativos; y iv) valor total de la operación: \$ 7.437.148.24.

Por otro lado, obra la certificación suscrita el 25 de junio de 2007, por el representante legal de la sociedad A. Velásquez P y Cía. Ltda., propietaria del bien inmueble ubicado en la Cra. 18 N° 85-54 de la ciudad de Bogotá, la que refiere lo siguiente:

²⁷ Folio 1515 del cuaderno de antecedentes N° 10

"Bogotá D.C. 25 de junio de 2007

Señores

*ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE IMPUESTOS DE LAS PERSONAS JURÍDICAS
DE BOGOTÁ*

(...)

*En mi calidad de representante legal de la sociedad A. VELASQUEZ Y CIA LTDA.,
propietaria del bien inmueble ubicado en la Cra. 18 N° 85-54 de esta ciudad, me
permito*

CERTIFICAR

1º. Que la sociedad OPCIONES ADMINISTRATIVAS LTDA., ocupó el bien inmueble mencionado desde el 30 de septiembre de 2002 hasta el 30 de julio de 2004.

2º. Que de acuerdo con el contenido del contrato el arrendatario al momento de entregar el bien inmueble, debe hacerlo en las mismas condiciones que le fue entregado, en caso de mejoras los propietarios deciden si los aceptan.

3º. Que en mi calidad de representante de la sociedad propietaria del bien inmueble solicitamos la entrega del inmueble en el mismo estado que les fue entregado sin ninguna de las mejoras o muebles, que los arrendatarios hayan instalado en el inmueble.

4º. Con las visitas realizadas, los siguientes son los arreglos que el arrendatario tuvo que realizar para que pudiéramos recibir el inmueble:

- Quitar la marquesina que cubre el patio y hacer las reparaciones a las paredes donde se encontraba anclada.*
- Desarmar las divisiones modulares de todas las áreas de la casa.*
- Levantar los tapetes de toda la casa.*
- Reparar los pisos de cemento y madera deteriorados por el uso.*
- Reparar los escapes de agua en la cocineta.*
- Quitar de las instalaciones de cableado estructurado.*
- Pintura General de la casa incluyendo el patio y la fachada.*
- Reparación de las paredes por anclaje de archivadores*

- *Cambio de vidrios rotos de las ventanas.*
- *Revisión del tejado del área habilitada para baños y del jardín interior, cambio de tejas y colocar flanches²⁸.*
- *Reparación del piso de entrada colocar granito y pulir.*
- *Retirar las instalaciones eléctricas colocadas por la empresa tanto al interior como exterior.*
- *Retiro de los escombros originados en el proceso de reparación.*

4º. *Una vez realizados los arreglos mencionados, el bien inmueble fue recibido a satisfacción el día 30 de julio de 2004 de acuerdo con el acta firmada.*

(...)²⁹”

Considera la Sala que el documento emitido por la persona natural que adelantó los trabajos en el inmueble arrendado y la certificación antes indicada, son documentos soporte del gasto de la sociedad Opciones Administrativas Ltda., que demuestran que se trató de reparaciones locativas, con el fin de adecuarlo a las necesidades que la prestación de su objeto social le imponía y las relacionadas con los daños ocasionados por su culpa, como la reparación de las paredes, el cambio de vidrios rotos, la reparación del piso, la revisión del tejado, que incluye cambio de tejas y colocación de flanches, retiro de instalaciones eléctricas, quitar las marquesinas y las divisiones modulares; y el retiro de los escombros.

Lo anterior, por cuanto se comprometió, con la firma del contrato de arrendamiento, a restituir el bien inmueble en el mismo buen estado en el cual se recibió y a arreglar los daños que el uso común del bien haya producido.

Así las cosas, y en consideración a que la Administración Tributaria cuestionó el gasto por concepto de reparaciones locativas por el incumplimiento de requisitos no

²⁸ *Accesorio metálico que evita la filtración de agua lluvia en los laterales de cualquier tipo de cubierta*

²⁹ *Folios 1851 a 1852 del cuaderno N° 13*

establecidos en las disposiciones legales y de acuerdo con las pruebas analizadas, la Sala reconoce que la sociedad actora sí incurrió en el gasto reprochado.

No prospera el recurso de apelación de la DIAN.

- Gastos de viaje e impuestos de salida por \$1.485.193

La demandante manifestó que en los actos demandados se cambió el concepto de este rechazo, pues en la liquidación oficial de revisión se dijo que no es un gasto propio de la compañía, mientras que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se indicó que el impuesto de salida no es deducible por no estar autorizado por el artículo 115 del Estatuto Tributario.

Conforme con el artículo 711 del Estatuto Tributario³⁰, el principio de correspondencia implica que la liquidación oficial de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración tributaria presentada por el contribuyente y a los hechos propuestos en el requerimiento especial, o en su ampliación, si la hubiere. Este principio también debe ser acatado por la Administración Tributaria en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, porque es el acto que agota la vía gubernativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa.

No obstante, el Código Contencioso Administrativo, al referirse al contenido de las decisiones en la vía gubernativa, estableció:

“ARTÍCULO 59. Concluido el término para practicar pruebas, y sin necesidad de auto que así lo declare, deberá proferirse la decisión definitiva. Esta se motivará en sus aspectos de hecho y de derecho, y en los de conveniencia si es del caso.

³⁰ **Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión.** La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

La decisión resolverá todas las cuestiones que hayan sido planteadas y las que aparezcan con motivo del recurso, aunque no lo hayan sido antes".
(Subraya la Sala)

Esta disposición se aplica en materia tributaria. Si la Administración no resuelve sobre los motivos de inconformidad del recurso sí incurriría en la violación al derecho de defensa y al debido proceso. De manera que, interpuesto el recurso de reconsideración con la expresión concreta de los motivos de inconformidad (artículo 722 literal a del Estatuto Tributario), le corresponde a la DIAN decidir sobre cada uno de ellos, así tal decisión incluya cuestiones que no fueron planteadas con anterioridad. En todo caso, debe precisarse que en la resolución que decide el recurso gubernativo no pueden incluirse hechos nuevos o glosas diferentes a las determinadas en la liquidación oficial, en congruencia con el requerimiento especial³¹.

En efecto, cuando el artículo 59 del Código Contencioso Administrativo se refiere a "cuestiones" que no se hayan planteado antes, debe entenderse como nuevos. No a hechos nuevos, pues la decisión del recurso no es la oportunidad para que la Administración incluya aquellas glosas que no fueron planteadas en el acto definitivo³².

Para determinar si con la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la Administración Tributaria vulneró el principio de correspondencia, procede la Sala a comparar los argumentos invocados en los actos administrativos demandados.

En la Liquidación Oficial de Revisión 300642007000071 del 24 de julio de 2007, la Administración Tributaria rechazó los gastos por operaciones de administración en cuantía de \$18.845.000, entre los que se encuentran los relacionados con los

³¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, 25 de marzo de 2010, exp. 16663, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

³² Ídem

gastos de viaje e impuesto de salida, por las siguientes razones: *“La División de Fiscalización al verificar los estados financieros y demás documentos solicitados mediante requerimientos ordinarios encontró que los anteriores gastos no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta desarrollada por la sociedad por lo que viola los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, que establece: (...). Para el reconocimiento legal de las deducciones se deben cumplir las mismas condiciones legales que se exigen para la aceptación de los costos”*³³.

En la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración 300662008000047 del 23 de julio de 2008, que confirmó la liquidación oficial de revisión, la entidad demandada, después de transcribir el artículo 107 del Estatuto Tributario indicó, *“que bajo las premisas anteriores tenemos que un gasto debe tener relación de causalidad y necesidad con el ingreso, o como lo dijo el contribuyente, que tenga posibilidad siquiera de producirlo. Si el gasto no posibilita la verificación de un ingreso posible y aún probable, (...) a todas luces desvirtúa su relación de necesidad con el ingreso, y por tanto, su afiliación a la deducción fiscal no es procedente, volvemos a la teoría que distingue los gastos necesarios con los exclusivamente útiles en el ejercicio de cualquier actividad productora de renta”*.

Más adelante relacionó las partidas menores que corresponden a las deducciones rechazadas, e indicó *“que los egresos glosados por las oficinas determinadora y liquidadoras tributarias fueron precisamente cuestionadas por su mera utilidad en el ejercicio económico de la sociedad; (...). Respecto del impuesto de salida, aludió al artículo 115 del Estatuto Tributario para precisar “que de la lectura de la norma transcrita, es claro que los únicos impuestos deducibles son los de industria y comercio y predial”*³⁴.

De acuerdo con lo anterior, a juicio de la Sala no existe la alegada falta de correspondencia entre la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el

³³ Folios 43 a 44 del cuaderno principal

³⁴ Folios 72, 75 y 78 del cuaderno principal

recurso de reconsideración, pues el hecho siempre se refirió al incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Por el contrario, en la resolución se aludió, con el fin de complementar la actuación administrativa, al artículo 115 ibídem, y se mantuvo el rechazo, porque, como antes se indicó, no cumplía con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

En consecuencia, no se configura violación al debido proceso y al derecho de defensa de la sociedad, porque el hecho determinado en la liquidación oficial de revisión y ratificado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no varió, la improcedencia de la deducción por gastos por pago del impuesto de salida.

Dilucidado el anterior cuestionamiento, la Sala procede a resolver sobre la procedencia de la deducción por gastos de viaje e impuesto de salida.

Expresa la demandante que estos pagos corresponden a viajes realizados por unos empleados de la empresa para evaluar una posible asesoría a una compañía en Venezuela y para asistir a una feria de productos plásticos en Estados Unidos, así como a la tasa aeroportuaria.

Conforme con el criterio expuesto al analizar los requisitos que impone el artículo 107 del Estatuto Tributario para la procedencia de las deducciones, los pagos realizados deben ser indispensables para obtener la renta en la relación causa – efecto.

La Sala³⁵ ha dicho que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado por el contribuyente en cualquier actividad generadora de renta, durante el año o período gravable,

³⁵ Sentencia 17261 del 14 de abril de 2011. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

con la actividad generadora de renta, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto).³⁶

Que el artículo 107 del E.T.³⁷ no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la Sala considera que la *injerencia* que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de *“Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”*.³⁸

Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega.

En ese contexto, la Sala considera que en este caso no está probada la relación de causalidad entre los gastos por los viajes realizados por unas personas que presuntamente son empleados de la empresa demandante a Venezuela y Estados Unidos, entre estos el pago del impuesto de salida, con la actividad generadora de renta, pues la actora se limitó a afirmar, sin ningún sustento probatorio, que el gasto cumplía con lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario, lo que no logra demostrar la procedencia de la deducción.

³⁶ Sentencias 17075 y 17286 del 10 y del 24 de marzo de 2011, respectivamente. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

³⁷ “E.T ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

³⁸ DRAE. Injerir **4**. prnl. Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

En efecto, la sociedad debió demostrar el vínculo que tienen las personas que viajaron, con la empresa, y el propósito del viaje, omisión que no se satisface con la simple manifestación de que el gasto corresponde a un viaje realizado para evaluar una posible asesoría a una compañía en Venezuela o a Estados Unidos a una feria de productos plásticos.

Por lo tanto, se mantiene el rechazo de la deducción.

Deducción por las mejoras realizadas al bien inmueble ubicado en la Carrera 19 N° 92-65 de la ciudad de Bogotá, adquirido, mediante contrato de leasing operativo, por valor de \$392.225.000

La sociedad alegó, desde la respuesta al requerimiento especial, que la deducción no se solicitó por la compra del inmueble, ya que este fue adquirido en el año 2003 y por el sistema de leasing operativo, circunstancias que no dan derecho a la deducción especial, sino por las obras de adecuación realizadas al mismo.

Para la DIAN, la demandante no tenía derecho a la deducción especial porque las mejoras y adiciones en activos existentes no otorgan derecho a la deducción especial.

La Sala precisa:

La Ley 863 de 2003 adicionó el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 158-3. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al

beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo”.

El artículo reproducido consagró la posibilidad de que los contribuyentes puedan deducir de su renta un porcentaje equivalente al 30% de las inversiones que realicen en activos fijos reales productivos, que efectivamente adquieran con el fin de estimular la inversión, el aumento de la capacidad productiva del país³⁹ y el consiguiente aumento de la rentabilidad para el contribuyente.

De la reglamentación que ordena la norma, se ocupó el artículo 1° del Decreto 1766 del 2004 que señala:

“Artículo 1. Deducción especial. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiera, el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos que se efectúen entre el 1° de enero de 2004 y el 31 de diciembre del año 2007. Esta deducción igualmente procederá, cuando los activos fijos reales productivos se adquieran bajo el sistema leasing con opción irrevocable de compra.”

Para los efectos anteriores, el reglamento definió el activo fijo real productivo como los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio y participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y que se deprecian o amortizan fiscalmente (art. 2°).

³⁹ Con el fin de aumentar los ingresos públicos, estimular la inversión por sus efectos positivos sobre la producción y el empleo, en segundo debate las Comisiones Conjuntas aprobaron una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquieran desde el 1° de enero de 2004, hasta el 31 de diciembre de 2007. (Gaceta del Senado N° 691 Segundo Debate).

Esta Sección, mediante sentencia del 26 de abril del 2007, exp. 15153, negó la nulidad de la expresión “y se deprecian o amortizan fiscalmente” que integran el concepto anterior, porque no excede la facultad reglamentaria. Allí precisó:

“La norma transcrita consagra una deducción especial del 30% para los contribuyentes del impuesto de renta que adquieran efectivamente activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente.

Ahora bien, el legislador determinó en forma concreta que la inversión que otorga la prerrogativa fiscal debía realizarse “sólo en activos fijos reales productivos”, de lo cual se deduce que excluyó aquellos bienes que por definición no tienen la naturaleza de reales⁴⁰, como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles⁴¹.

Así mismo, la norma legal condicionó la procedencia de la deducción a que los activos fijos reales fueran “productivos”, frente a lo cual la Sala en Sentencia reciente⁴² que examinó la legalidad de la expresión “participan de manera directa” y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, contenida en la misma norma que aquí se impugna, señaló:

*“De otra parte, la condición sobre la cualidad de “productivos”, prevista en la ley para que proceda la deducción, **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, a que alude la accionante.*

*De lo expuesto se colige que la definición contenida en el reglamento acusado, en cuanto precisa que son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que “participan de manera directa” y permanente en la actividad productora de renta, no contradice lo preceptuado en la norma superior reglamentada, pues está claro que fue voluntad del legislador limitar la deducción del 30% “sólo” **para aquellos activos fijos que se incorporan de manera directa al proceso productivo.**” (Negrilla de la Sala)*

⁴⁰ Los bienes “reales” se predicen de los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “...que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos...”

⁴¹ Los activos fijos se definen fiscalmente como aquellos “bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (Art. 60 del E.T.).

⁴² Sentencia del 3 de marzo de 2006, expediente 15086, Consejera Ponente: Dra. Ligia López Díaz.

Por tanto, debe existir una estrecha relación o vinculación directa entre los activos fijos y la actividad productiva del contribuyente, de tal suerte, que su incorporación incida en forma inmediata en las actividades productoras de renta y por ende en el caudal de ingresos sometidos al tributo.

*De esta manera el legislador concibió una deducción que estimulara la inversión en la adquisición de **activos fijos reales productivos**, para buscar aumentar el ingreso público, es así como en la exposición de motivos del proyecto inicial, aun cuando en principio se refirió a una tarifa diferencial en renta para la reinversión de utilidades*

(...) Se colige que el propósito del legislador al establecer la deducción en comento, fue la adquisición de bienes tangibles que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal, es que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos y ejercer efectos positivos en la producción y el empleo y así en tal definición deben ser tenidos en cuenta, por ser elementos sustanciales a la productividad, los fenómenos de la depreciación y/o la amortización.

En efecto, la expresión legal “activos fijos reales productivos adquiridos”, indica que son aquéllos en los que invierte el contribuyente para producir renta y para el caso de los terrenos que participan de manera directa y permanente en la actividad productora o generadora del ingreso, existe otro tipo de disposiciones fiscales que impiden su depreciación o amortización. (arts. 135 y 142 E.T.)

Todo ello sin perjuicio de que la naturaleza propia de los demás activos fijos reales obligue a observar los preceptos legales tributarios que establecen la depreciación y amortización e incluso la renta líquida por recuperación de deducciones (arts 137, 142, 196 y 198 del E.T.), aspecto por demás contemplado en el Decreto reglamentario (Art. 3º), cuando se deja de utilizar el bien en la actividad productora de renta o por su enajenación, antes del vencimiento del término para depreciarlo o amortizarlo.”

Por su parte, en la providencia del 24 de mayo del 2007, exp. 14898, se negó la nulidad de la expresión “bienes tangibles”, porque el hecho de que asociara los activos fijos reales productivos a dichos bienes no excedía la facultad reglamentaria otorgada por el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, en cuanto éste precisó que la deducción recaía sobre activos reales excluyendo todo tipo de bienes que no tuvieran esa particularidad. Así lo indicó:

“En efecto, aunque, los bienes incorporales o intangibles, tales como ciertos derechos, propiedades intelectuales o informáticas o sistemas técnicos, forman parte del patrimonio, tienen la calidad de ser activos fijos y de igual manera, participar en la realización del proceso productivo de la empresa, lo cierto, es que el legislador fue claro al especificar concretamente el tipo de activos sobre los cuales recae la deducción, al señalar que se trataba de activos reales.

Por ello, en cuanto a la condición de ser bienes tangibles, el reglamento no contradice ni limita el precepto legal. Por el contrario, se encuentra conforme con la particularidad que de activos fijos efectuó el legislador y, aunque no se haga una distinción expresa en el texto legal, tal singularidad excluye aquellos conceptos que no participen de la misma.

(...)

Así las cosas, el reglamento que definió como activo fijo real, los bienes tangibles, para efectos de la deducción especial del 30% en su adquisición, no viola el citado artículo 26, pues si el contribuyente acredita el cumplimiento de los presupuestos contenidos en la norma legal que la autoriza, no hay lugar a desconocer su procedencia.

Por todo lo anterior, el Gobierno Nacional no excedió la potestad reglamentaria prevista en el artículo 189 [11] de la Constitución Política, por lo tanto, no se accederá a declarar la nulidad del aparte demandado.”

A su turno, la 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”⁴³ contenidas en el mismo artículo 2° del Decreto 1766 del 2004, porque tampoco excedían lo dispuesto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario ni agregó requisitos no previstos en él, sino que se limitaron a aclarar unas características esenciales de los activos fijos reales productivos cuales son: formar parte del patrimonio del contribuyente y depreciarse o amortizarse fiscalmente. Entre sus consideraciones, anotó:

⁴³ Si bien la Sentencia del 26 de abril de 2007, exp. 15153, había negado la nulidad de esta expresión, la Sala examinó las pretensiones puestas a su consideración por considerar que no se presenta cosa juzgada.

“el legislador consagró una deducción especial para los contribuyentes del impuesto de renta que decidan invertir en activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente.

Esta medida constituye un incentivo importante para la reactivación del proceso productivo, pues permite que en el año de adquisición del activo se pueda deducir el 30% del valor de la inversión, mientras que en otras circunstancias, su amortización se realiza según el tiempo de vida útil, lo que conlleva que las deducciones anuales sean inferiores, reflejándose en una mayor utilidad gravable.

De otra parte, el legislador al referirse de manera específica a las inversiones realizadas “sólo en activos fijos reales productivos”, excluyó de tal tratamiento, aquellos bienes que por definición no tienen esa naturaleza.

Reitera la Sala⁴⁴ que los “activos fijos”, cuya adquisición da lugar a la deducción especial, son aquellos bienes “que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (art. 60 E.T.). La disposición legal excluyó del beneficio la inversión en bienes que por definición no tienen la naturaleza de “reales”,⁴⁵ como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles. Los activos también deben ser “productivos”, esto es, 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.

Para que un gasto sea deducible se requiere que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta. Una de las características de los activos fijos reales productivos es que las erogaciones realizadas para su adquisición no son de fácil asociación con los ingresos, toda vez que regularmente prestan un servicio no sólo durante el periodo en el cual se adquirieron, sino también durante periodos posteriores. Es por ello que resulta necesario asignarles un valor proporcional durante el tiempo de vida útil o de duración del negocio. A medida que el activo participa en la actividad productora de renta en el periodo gravable, una parte proporcional del valor de la inversión es deducible de la renta, como depreciación o amortización.

Por ello, es propio de los activos fijos reales productivos que sean depreciables o amortizables fiscalmente y así, cuando el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004 incluyó esta característica dentro de su definición, no

⁴⁴ *Ibidem.*

⁴⁵ Los bienes “reales” son los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos.”

restringió el beneficio otorgado en la ley, ni extendió su contenido, pues se limitó a aclarar un rasgo que en todo caso es esencial de estos bienes.⁴⁶

Esos criterios fueron retomados en la sentencia del 7 de febrero del 2008, exp. 15394, que negó la nulidad de los Conceptos DIAN 055704, 077779 y 085085, todos del 7 de febrero del 2004, analizando si el artículo 158-3 del Estatuto Tributario descartaba el leasing operativo para efecto de la deducción especial que allí se contempla, conforme con el tratamiento contable y fiscal previsto en el artículo 127-1 ibídem para los activos fijos reales productivos contabilizados en el haber patrimonial del contribuyente.

En tal sentido, recordó que, a la luz de los antecedentes legislativos del artículo 158-3 del E. T., la deducción especial que en él se prevé busca reactivar el proceso productivo, con una incidencia directa en el empleo y en la rentabilidad del contribuyente.

Y la sentencia del 2 de abril del 2009, exp. 16088, que anuló los Conceptos DIAN 002461 de 19 de enero de 2005 y 023560 de 25 de abril del mismo año, insistió:

“La intención del legislador con esta disposición (se refiere al artículo 158-3 del E. T.) fue estimular la inversión y concretamente en la adquisición de “activos fijos reales productivos”⁴⁷.

(...)

Sobre el alcance de esta deducción, la Sala mediante sentencia de 23 de marzo de 2006, decidió sobre la legalidad de la expresión “participan de

⁴⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de abril de 2007, exp. 15153, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

⁴⁷ Si bien, en la exposición de motivos del proyecto inicial de la reforma tributaria de 2003, se proponía una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta del 15% para los contribuyentes que reinvirtieran por lo menos el 60% de las utilidades en activos productivos (Gaceta del Congreso 572 de 2003), las Comisiones Conjuntas no la aceptaron y en su lugar se aprobó una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquieran a partir del 1º de enero de 2004, aplicable sólo por los años gravables 2004 a 2007 (Gaceta del Senado 691 segundo debate).

manera directa” en la actividad productora de renta, del artículo 2 del Decreto en mención (se refiere al Decreto 1766 del 2004) y resaltó que tal deducción se trataba de un incentivo importante que perseguía la reactivación del proceso productivo y como consecuencia lógica, al incremento en la rentabilidad del contribuyente⁴⁸. (...)”

Ahora bien, la deducción especial debe solicitarse en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, con base en el costo de adquisición del bien, según las siguientes reglas:

- Si se realizan obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y ellas deben activarse para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, su costo hace parte de la base para calcular la deducción; y si la confección o construcción de tales obras tardan más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplica sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.
- Si los activos fijos reales productivos son construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción se calcula con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.
- Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena antes de vencer el término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente debe incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.

⁴⁸ Expediente 15086, C.P. Doctora Ligia López Díaz.

A la luz del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, es perfectamente claro que la deducción especial rechazada por los actos demandados opera exclusivamente para la efectiva inversión en activos fijos reales productivos adquiridos por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, durante los años 2004 a 2007, con la finalidad de formar parte del patrimonio del contribuyente e incorporarse a la actividad productora de renta.

Tal condicionamiento, visto en contraste con la definición fiscal de activos fijos del artículo 60 del Estatuto Tributario⁴⁹, permite entender que la deducción no opera para la adquisición de activos movibles; que los “bienes” cobijados por el beneficio son únicamente los corporales (art. 653 del C. C.) por ser de suyo la forma tangible, y que deben tener una relación directa y permanente con lo producido, de modo que resulten indispensables para obtenerlo.

Ese último requisito, como también lo ha precisado la Sala, excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial⁵⁰.

Puntual se presenta la voluntad legislativa al precisar que los bienes objeto de la inversión deducible no son otros distintos a los “adquiridos” en el interregno de tiempo que establece la norma, entendiéndose que la adquisición, como tal, 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 renta.

En el caso *sub examine*, la Sala observa lo siguiente:

En la liquidación oficial de revisión, la entidad demandada rechazó la deducción porque consideró que la sociedad le dio el tratamiento de leasing financiero al

⁴⁹ “Bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”

⁵⁰ Sentencia del 26 de marzo del 2006, exp. 15086

terreno por cuanto lo llevó en la contabilidad como un activo fijo, mientras que la edificación la trató como leasing operativo porque activó el canon de arrendamiento y los intereses los llevó al gasto.

Para el *a-quo* no era dable que la demandante aplicara a las mejoras, la deducción consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, porque el inmueble no fue adquirido mediante leasing financiero; que, por lo tanto, no formaba parte de su patrimonio bruto.

La Sala considera:

La sociedad Opciones Administrativas Ltda. tiene como objeto social, entre otras, la prestación de servicios de asesoría empresarial a compañías nacionales y extranjeras; la prestación de servicios de soporte empresarial en el desarrollo de las actividades financieras, contables, administrativas, operativas, productivas y de comercialización a compañías colombianas y extranjeras; la prestación de servicios de soporte y outsourcing gerencial, administrativo, de tesorería, ventas y comercialización a empresas nacionales y extranjeras.

El 5 de septiembre de 2003, Leasing Citibank S.A. presentó a la demandante una oferta mercantil de servicios de leasing financiero que correspondía a un lote de terreno junto con la construcción sobre él elevada, edificación que consta de sótano y cuatro pisos, ubicado en la Carrera 19 N° 92-51 de la ciudad de Bogotá.

En la cláusula 2 de la oferta se describió el bien objeto del contrato del leasing financiero, así:

“Un lote de terreno junto con la construcción sobre él elevada, edificada que consta de sótano y cuatro (4) pisos, cada uno de estos últimos con zona de recibo, halls y escaleras, zona de cafeterías y sala de juntas, dotado de servicios públicos, equipos de bombeo, cuarto de basuras y jardines exteriores, con área total construida de dos mil quinientos setenta y tres

*metros cuadrados noventa y nueve decímetros cuadrados (2.579.99 mts)
(...)”*

Asimismo, se estableció como valor del contrato la suma de \$2.225.000.000 y la opción de compra en el 1% del valor inicial del contrato de leasing, y como fecha de la misma el 22 de septiembre de 2008; asimismo, indicó que en caso de aceptarla surgiría entre las partes el contrato leasing financiero N° 1431⁵¹.

En la cláusula 26 “Derecho de inspección y avalúos”, Leasing Citibank S.A. indicó que con la expedición de la orden de compra en respuesta a la oferta mercantil, el arrendatario, es decir, Opciones Administrativas Ltda. autorizaba a realizar, por lo menos una vez al año, durante la vigencia del contrato de arrendamiento operativo ofrecido, un avalúo comercial del bien objeto del mismo con el fin de poder verificar el estado y valor.

El 8 de septiembre de 2003, la demandante aceptó los términos y condiciones de la oferta mercantil de servicios presentada por Leasing Citibank S.A.⁵².

Así las cosas, es claro, para la Sala, que la actora no solicitó la deducción por el terreno y la edificación, ubicados en la Carrera 19 N° 92-51 de la ciudad de Bogotá, adquiridos mediante contrato de leasing operativo, pues no hacen parte de su patrimonio, porque en el año gravable 2004, eran de propiedad de un tercero, el arrendador, quien reclasifica y/o registra los bienes como “inventarios de activos dados en leasing”; deprecia los bienes y hace los respectivos reajustes fiscales en los términos del artículo 280 Estatuto Tributario y el canon se convierte en un ingreso.

Mientras que el arrendatario, para este caso Opciones Administrativas Ltda. no contabiliza ningún valor como activo ni como pasivo, porque solo registra el activo si hace uso de la opción de compra al finalizar el contrato por el valor comercial del

⁵¹ Folios 1727 a 1748 del cuaderno 12

⁵² Folio 1750 del cuaderno de antecedentes 12

bien. Si llegare a realizar pagos extraordinarios, acelerados, por concepto de cánones de arrendamiento anticipados, estos deben ser contabilizados como un diferido el cual se irá amortizando, de conformidad con el Decreto 618 de 2004; el valor del canon se contabiliza como un costo o gasto.

Respecto de las mejoras, advierte la Sala que las mismas sí hacen parte del patrimonio de la sociedad, en la medida en que fueron contabilizadas como cargos diferidos en la cuenta 17102400, por valor de \$1.307.417.790, tal como lo señaló la DIAN en la liquidación oficial de revisión demandada⁵³.

Según el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, los cargos diferidos representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha.

El plan único de cuentas para comerciantes, sobre los cargos diferidos, dice que en la cuenta 1710 se registran los costos y gastos en que incurre el ente económico en las etapas de organización, exploración, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha.

En el presente asunto, la sociedad actora solicitó la práctica de un dictamen pericial, en el que se precisó que: *“(...) se tuvieron a disposición todos los documentos contables, libros de registro auxiliar, libros oficiales con todos sus soportes contables como son los comprobantes de pago, las facturas de compra, contratos. De acuerdo con los registros contables se verificó que los registros arrojan un valor de \$1.826.840.071 como inversión en la adecuación de las instalaciones del edificio, (...) Observados los documentos de soporte se pudo determinar que el edificio en sus cuatro pisos fue*

⁵³ Folio 47 del cuaderno principal

demolido en su parte interior para construir áreas abiertas y oficinas cerradas para albergar 180 empleados que laboran en los diferentes departamentos que componen la infraestructura operativa y administrativa de la sociedad (...).

Asimismo, indicó que las obras realizadas comprenden la construcción de baños, para hombres y mujeres, en los cuatro pisos, muros en ladrillo a la vista para oficinas internas, cambio de la totalidad del sistema de alumbrado interior, cableado estructural conductores de comunicación, energía regulada, servicio de red para intercomunicaciones con todas las dependencias, clientes externos y servicios de internet, muebles en madera empotrados en todas las oficinas cerradas, como medios de archivo y manejo de documentos, puertas en madera y cortinas en todas las ventanas del edificio, sistemas inteligentes de vigilancia y control de acceso y salida de empleados y vigilantes, pisos en cerámica, alfombra y madera, escritorios y sillas.

En ese orden, evidencia la Sala que no se trató de simples mejoras o reparaciones, sino de la adquisición de activos fijos necesarios para los fines del negocio o actividad de la sociedad demandante y, que a su vez fueron incorporados al patrimonio para ser depreciadas o amortizadas, razón por la que otorgan derecho a la deducción especial del 30%.

Por lo tanto, como la sociedad Opciones Administrativas es dueña del activo objeto de la deducción del 30% sobre su valor, es procedente conceder tal beneficio, respecto de las mejoras y adiciones que se le hicieron.

Prospera el cargo.

- **Deducción por compra de equipos de seguridad por valor de \$33.406.000**

La sociedad actora asevera que la inversión en equipos de seguridad no es generadora directa de ingresos pero que tiene relación directa con la actividad productora de renta, pues es necesaria para cumplir con la obligación de confidencialidad de la información que maneja, ya que dichos equipos le permiten monitorear al personal interno y externo, así como el uso de la información, para verificar que sea el correcto.

La deducción solicitada corresponde a equipos de seguridad, equipos de telefonía, de computación, materiales eléctricos, reparaciones y montajes, mano de obra y servicios de construcción y adecuación del edificio donde desarrolla el objeto social la sociedad actora.

Según el criterio de la Sala, para que proceda la deducción debe existir una relación directa y permanente, entre lo producido y los bienes empleados para ello, de suerte que sean indispensables para su ejecución.

Según lo afirmó la actora, los equipos de seguridad le permiten monitorear al personal interno y externo, así como el uso de la información, para verificar que sea el correcto.

Para la Sala, la deducción por la adquisición de los activos fijos reales productivos mencionados, procede porque estos participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta de la demandante; es decir, existe una relación o vinculación directa entre los equipos de seguridad y la actividad productiva de la empresa, cuyo objeto social, según

el certificado de existencia y representación legal, es la prestación de servicios de asesoría empresarial a compañías nacionales y extranjeras; soporte empresarial en el desarrollo de las actividades financieras, contables, administrativas, operativas, productivas y de comercialización a compañías nacionales y extranjeras; soporte y outsourcing gerencial, administrativos, operativos, productivos y de comercialización a empresas; prestación de servicios de evaluación y análisis de los procesos financieros, contables, administrativos, operativos, productivos y de comercialización de empresas; y la prestación de servicios integrales de procesamiento operativo y de administración profesional de empresas, que se garantiza con tales equipos.

Así las cosas, encuentra la Sala que es procedente la deducción por valor de \$33.406.000.

Prospera el cargo.

- **Deducción por depreciación del saldo de los activos obsoletos, por valor de \$19.228.000**

Afirma la sociedad actora que en la sentencia apelada, al decidir lo relacionado con esta glosa, se violó el principio de congruencia, porque se expusieron fundamentos diferentes a los debatidos en la vía gubernativa. Indica que la entidad demandada no rechazó la deducción de la depreciación de los activos obsoletos por falta de prueba, como lo dijo el Tribunal, sino por falta de autorización de la autoridad tributaria.

El principio de congruencia se encuentra regulado en el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, que dispone que la sentencia debe ser

motivada y debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones, con el fin de resolver todas las peticiones.

Por su parte, el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil ordena que la sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas, si la ley así lo exige.

El principio de congruencia de la sentencia exige que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive de la misma, que es la llamada congruencia interna y que la decisión que en estas se adopte esté en concordancia con lo pedido por las partes tanto en la demanda como en el escrito de oposición, lo que constituye la llamada congruencia externa. Es decir, que la decisión que se tome corresponda a la controversia planteada en el proceso.

Al respecto, la Sala advierte que la Administración planteó el rechazo de la deducción por la depreciación de los activos obsoletos, porque a 31 de diciembre de 2004 no se encontraban totalmente depreciados y porque para solicitar una cuota mayor por ese concepto, esto es, para cambiar la vida útil de los activos era necesario solicitar autorización del Director de la DIAN.

Por lo tanto, no evidencia la Sala la falta de congruencia en la sentencia apelada, porque la entidad demandada sí manifestó que la falta de prueba impedía el reconocimiento de las deducciones solicitadas.

En cuanto al aspecto de fondo, la Sala precisa:

Conforme con el artículo 128 del Estatuto Tributario son deducibles cantidades razonables por la depreciación causada por el desgaste o

deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate.

Por su parte, el artículo 129 del Estatuto Tributario define la obsolescencia como el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.

En consecuencia, y con el fin de establecer razonablemente el costo del activo usado en la actividad productora de renta, las normas tributarias permiten la depreciación de los bienes usados en actividades productoras de renta, por motivo del desgaste o deterioro normal por el uso de un bien.

Según el artículo 138 *ibídem*, si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede, previa autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

Dispone también que si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto, el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes.

La Sala, en sentencia del 11 de noviembre del 2009⁵⁴, expresó:

“(...) cuando la depreciación deviene como resultado de un desgaste o deterioro normal del bien, necesariamente se aplica la vida útil probable fijada en el reglamento, sobre la que, en los términos del inciso primero del artículo 138 del Estatuto Tributario⁵⁵, si el mismo contribuyente considera que no se ajusta a su realidad operacional, puede fijar una vida útil distinta, para lo cual requiere obligatoriamente la autorización del Director General de Impuestos. Es el caso de la depreciación acelerada cuando se somete el bien a turnos de operación superiores, con un porcentaje fijo de incremento de la depreciación por cada turno, en los términos del artículo 140 Ibídem. En el campo fiscal no se disminuye el impuesto de renta, pues si el activo posteriormente es enajenado, el mayor valor solicitado como deducción será gravado como renta por recuperación de deducciones.

Distinto es el caso que se discute, al que le es aplicable el inciso 2° de la misma norma donde cambia la razón respecto del anterior, puesto que la vida útil no varía ni se puede prever por determinación del contribuyente, de tal manera que requiera de autorización para la modificación de la vida útil, pues no se trata de un desgaste mayor resultante de someterlo a turnos superiores de los normales, sino que ésta se disminuye o se agota “por un motivo imprevisto como la inutilidad súbita de un bien como resultado de un cambio de condiciones físicas o económicas que determinen la necesidad de abandonarlo por inadecuado”⁵⁶, caso para el cual, se venía aplicando la depreciación de acuerdo al reglamento, pero al darle de baja, siendo requisito que la vida útil fijada por el mismo no se haya agotado, el contribuyente queda facultado para depreciar el valor que resta para terminar la vida útil, con la única condición de “aducir las explicaciones pertinentes”.

⁵⁴ Expediente 16944, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

⁵⁵ Artículo 138 E.T. “Si el contribuyente **considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular**, puede, previa autorización del Director General de Impuestos Nacionales, fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

Si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto, **el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien**, aduciendo las explicaciones pertinentes.

Si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, **el contribuyente puede distribuir, dentro del lapso faltante, el saldo amortizable**, o puede disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva”.

⁵⁶ Puede ser el caso por ejemplo de una máquina que no se somete a turnos adicionales pero que de un momento a otro se le rompe una pieza que no se encuentra en el mercado y que impide su funcionamiento tornándola inservible, o un computador al que no sea posible adaptarle los nuevos programas que se requieren y sea forzoso retirarlo del servicio por obsoleto.

Para este evento, al igual que para el contemplado en el inciso final del mismo artículo, no es requisito para su deducibilidad solicitar autorización expresa del Director de la DIAN, ni sus consecuencias fiscales son las mismas, por cuanto en este evento sí se disminuye el impuesto definitivamente, ya que, un bien dado de baja por obsoleto, no recupera su valor de mercado.

Este inciso segundo se encuentra en directa armonía con el artículo 128 E.T. que reconoce la deducción por obsolescencia como un hecho que incide en la determinación de su renta, siendo suficiente que el contribuyente simplemente proceda a declararla en su respectivo denuncia, ya que de requerirse autorización del Director de Impuestos, carecería de objeto que la norma exigiera explicaciones justificativas de un hecho que, por irremediable, cuando se solicita autorización para incrementar la depreciación ya habría sucedido, diferente del primer caso, donde se aplica la depreciación acelerada previa la obtención de la autorización del Director de la DIAN, para aplicarla a bienes que se encuentran en plena productividad y que por lo general apenas comienzan a depreciarse. (...)"

Así pues, la norma aludida exige que cuando se presenta el fenómeno de la obsolescencia, por un motivo imprevisto, como la inutilidad súbita de un bien como resultado de un cambio de condiciones físicas o económicas que determinen la necesidad de abandonarlo por inadecuado, el contribuyente no requiere autorización expresa del director de la DIAN, para la procedencia de la deducción, pues solo debe presentar a la autoridad tributaria los documentos que prueben los motivos del retiro de los bienes antes de la terminación de la vida útil señalada.

En el caso *sub examine*, en los folios 1628 y 1631 del cuaderno 11, observa la Sala un listado de los bienes dados de baja por valor de \$19.228.000; sin embargo, no hay explicación alguna sobre las razones que se tuvieron para hacerlo, es decir, no se evidencia la prueba que justifique el motivo y concepto de los retiros para determinar que realmente se trató de la obsolescencia de los mismos.

Por lo tanto, no procede la deducción, pero no porque la sociedad Opciones Administrativas no haya solicitado la autorización al Director General de la DIAN para fijar una vida útil distinta a los bienes por razones de obsolescencia, sino porque no adujo las explicaciones de la deducción por depreciación.

No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

Asegura la sociedad demandante que en el presente caso no se presentan las conductas señaladas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y, en general, por la utilización, en las declaraciones, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

No concuerda el argumento de la actora con las causales que para exonerar de la sanción por inexactitud consagra el artículo citado, ya que en forma textual, allí se indica como una de las conductas sancionables la inclusión de deducciones improcedentes; por lo tanto, es claro que en la declaración tributaria presentada por la actora por el año gravable 2004 se incurrió en una de las conductas tipificadas taxativamente como causal de sanción, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto a cargo.

En consecuencia se debe mantener la sanción por inexactitud respecto de la improcedencia de las deducciones relacionadas con los gastos de viajes e impuestos de salida y por la depreciación del saldo de los activos obsoletos, pues, ni

en sede administrativa, ni en la judicial, la demandante logró demostrar que las mismas eran procedentes ni puede aducir que hubo diferencia de criterios.

Por lo anteriormente señalado, la Sala hará una nueva liquidación aceptando como deducción los valores correspondientes antes mencionados.

LIQUIDACIÓN

CONCEPTO	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.TRIBUNAL.	LIQ.CONS.EST.
TOTAL INGRESOS NETOS	5.127.274.000	5.127.274.000	5.127.274.000	5.127.274.000
TOTAL COSTOS	1.617.000	1.617.000	1.617.000	1.617.000
COSTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION	3.320.124.000	3.301.279.000	3.312.247.000	3.312.247.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	1.144.995.000	1.144.995.000	1.144.995.000	1.144.995.000
DEDUCCION ACTIVOS FIJOS	548.052.000	122.421.000	122.421.000	548.052.000
OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)	71.968.000	52.740.000	52.740.000	52.740.000
TOTAL DEDUCCIONES	5.085.139.000	4.621.435.000	4.632.403.000	5.058.034.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	40.518.000	504.222.000	493.254.000	67.623.000
COMPENSACION POR PERDIDAS	0	0	0	0
RENTA LIQUIDA	40.518.000	504.220.000	493.254.000	67.623.000
O PERDIDA LIQUIDA				
RENTA PRESUNTIVA	14.088.000	14.088.000	14.088.000	14.088.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	0	0	0	0
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	40.518.000	504.222.000	493.254.000	67.623.000
INGRESOS SUCEPTIBLES DE CONSTITUIR GANANCIA OCASIONAL	0	0	0	0
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	14.181.000	176.478.000	172.639.000	23.668.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	14.181.000	176.478.000	172.639.000	23.668.000
SOBRETASA IMPUESTO DE RENTA	1.418.000	17.648.000	17.264.000	2.367.000
TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	15.599.000	194.126.000	189.903.000	26.035.000
AUTORRETENCIONES				
OTROS CONCEPTOS	463.178.000	463.178.000	463.178.000	463.178.000
VENTAS				

TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	463.178.000	463.178.000	463.178.000	463.178.000
MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	0	0	0	0
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	0	0	0	0
ANTICIPO SOBRETASA AÑO GRAVABLE	7.788.000	7.788.000	7.788.000	7.788.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	0	0	0	0
MAS: SANCIONES	0	285.643.000	278.886.000	16.698.000
TOTAL SALDO A PAGAR	0	8.803.000	0	0
O TOTAL SALDO A FAVOR	455.367.000	0	2.177.000	428.233.000

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

FALLA

Primero: MODIFÍCASE el numeral 2º de la sentencia del 16 de febrero de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad Opciones Administrativas Limitada contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, que quedará así.

A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2004, la liquidación inserta en la parte motiva de la presente providencia.

En lo demás confirmase.

Segundo: RECONÓCESE personería a la doctora Carmen Adela Cruz Molina como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 274 del cuaderno principal.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ